



UMCS

UNIWERSYTET MARII CURIE-SKŁODOWSKIEJ
W LUBLINIE

Wydział Ekonomiczny

mgr Tomasz Krzewiński

**Funkcjonowanie urzędów skarbowych i urzędów
celno-skarbowych w zakresie kontroli podatkowej
– perspektywa interesariuszy**

**(The functioning of tax offices and customs and revenue of-
fices in the field of tax control - a stakeholder perspective)**

ROZPRAWA DOKTORSKA

przygotowana pod kierunkiem naukowym
dr hab. Jana Chadama, prof. nadzw. UMCS
i promotora pomocniczego
dr Ilona Skibińska-Fabrowska

Lublin 2024

Spis treści

Streszczenie	5
Wstęp	8
Rozdział 1. Kontrola w zarządzaniu.....	22
1.1. Pojęcie i rodzaje kontroli	22
1.2. Funkcje kontroli i bariery jej stosowania	29
1.3. Proces kontroli	33
1.4. Miejsce kontroli w procesie zarządzania.....	38
Rozdział 2. Kontrola w zarządzaniu publicznym.....	43
2.1. Ewolucja zarządzania publicznego.....	43
2.3. Pojęcie i rola administracji.....	59
2.4. Zatrudnienie w administracji publicznej i zaufanie do niej.....	61
2.5. Kontrola w administracji i jej cechy.....	64
2.5. Rodzaje kontroli w administracji	67
Rozdział 3. Kontrola podatkowa	76
3.1. Uwarunkowania kontroli podatkowej	76
3.2. Powstanie Krajowej Administracji Skarbowej.....	89
3.3. Krajowa Administracja Skarbowa.....	93
3.4. Zadania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych	106
3.5. Różnice w zadaniach i uprawnieniach urzędów skarbowych i celno-skarbowych	118
3.6. Kierunki rozwoju strategicznego Krajowej Administracji Skarbowej.....	123
Rozdział 4. Interesariusze Krajowej Administracji Skarbowej	143
4.1. Teorie interesariuszy	143
4.2. Modele teorii interesariuszy	151
4.3. Pracownicy i funkcjonariusze Krajowej Administracji Skarbowej	156
4.4. Kontrola a nadzór	169
4.5. Instytucje kontrolno – nadzorcze	172
Rozdział 5. Funkcjonowanie organów podatkowych w opinii interesariuszy	195
5.1. Metodyka badań	195

5.1.1. <i>Cele badań</i>	195
5.1.2. <i>Przedmiot i zakres badań</i>	195
5.1.3. <i>Problem badawczy, hipotezy, pytania badawcze, model badawczy.</i> ..	196
5.3. <i>Metody, techniki i narzędzia badawcze</i>	200
5.4. <i>Charakterystyka próby badawczej</i>	202
5.5. <i>Wyniki badań ilościowych</i>	209
5.5. <i>Wnioski z badań i weryfikacja hipotez badawczych</i>	250
5.6. <i>Rekomendacje w zakresie doskonalenia poziomu zadowolenia interesariuszy zewnętrznych</i>	257
Zakończenie	261
Bibliografia	264
Załączniki	279
Spis rysunków	363
Spis wykresów	364
Spis tabel	365
Spis załączników	367

Streszczenie

Celem głównym pracy jest identyfikacja opracowanie i weryfikacja modelu doskonalenia funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych w zakresie kontroli podatkowej z perspektywy interesariuszy. Dokonano operacjonalizacji celu głównego na siedem szczegółowych

Aby rozwiązać tak sformułowany problem badawczy, w ramach niniejszej rozprawy doktorskiej poddano weryfikacji następujące hipotezy badawcze:

H1: Istnieje związek między oceną funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych a poziomem satysfakcji interesariuszy;

H2: Ocena funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych jest zróżnicowana w zależności od grup interesariuszy;

H3: Ocena funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych jest związana z zamiarami przestrzegania przepisów podatkowych przez interesariuszy;

H4: Istnieje związek między poziomem satysfakcji podmiotów kontrolowanych ze współpracy z urzędami skarbowymi i urzędami celno-skarbowymi a oceną współpracy tych podmiotów z innymi organami kontrolnymi.

W modelu wyróżniono następujące determinanty funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych wskazane według paradygmatu zarządzania publicznego zorientowanego na usługi:

1. *Postrzegana orientacja na usługę*
2. *Postrzegana wiarygodność*
3. *Zamiar przestrzegania przepisów podatkowych*
4. *Postrzegane prawdopodobieństwo kontroli*
5. *Postrzegana surowość*
6. *Normy osobiste*
7. *Normy społeczne*
8. *Normy dotyczące społeczeństwa*

W przyjętym modelu badawczym uwzględniono trzy kategorie interesariuszy: osoby fizyczne, przedsiębiorców oraz osoby zatrudnione

w instytucjach kontrolnych. Badaniu poddane zostaną opinie każdej z tych grup interesariuszy.

Rozprawa doktorska ma charakter teoretyczno-empiryczny. W części teoretycznej zastosowano metodę analizy i krytyki piśmiennictwa oraz dokumentów źródłowych. W części empirycznej natomiast zastosowano metodę sondażu diagnostycznego przy wykorzystaniu techniki ankietowej.

Ankiety rozesłano ogółem do 1750 interesariuszy, przy czym zwróconych zostało 746 poprawnie wypełnionych ankiet.

Materiał empiryczny uzyskany w badaniach własnych został przeanalizowany za pomocą programu IBM SPSS Statistic. Analizę danych przeprowadzano wykorzystując:

- metody statystyki opisowej (m.in.: analiza częstości, analizy z wykorzystaniem średniej arytmetycznej, dominanty),
- metody analizy zależności (współczynnik korelacji rho Spearmana),
- metody wnioskowania statystycznego (test nieparametryczny Kruskala-Wallisa).
- metoda drzew klasyfikacyjnych.

Wyniki badań zaprezentowane zostały w odniesieniu do osób fizycznych, przedsiębiorców oraz pracowników instytucji kontrolnych, natomiast rekomendacje odnoszą się dodatkowo do poszczególnych interesariuszy.

Praca ma klasyczną strukturę składa się z pięciu rozdziałów. Rozdział pierwszy poświęcony jest pojęciu i rodzajom kontroli. W drugim rozdziale odniesiono się do kontroli w zarządzaniu publicznym. Rozdział trzeci dotyczy funkcjonowania Krajowej Administracji Skarbowej (w skrócie KAS) w zakresie kontroli podatkowej. Czwarty rozdział poświęcony jest interesariuszom Krajowej Administracji Skarbowej. Piąty rozdział ma charakter badawczy.

Wśród oryginalnych rozwiązań problemu naukowego wyróżnić można:

- wskazanie potrzeby i konieczności działania urzędów skarbowych oraz celno-skarbowych w ramach paradygmatu zorientowanego na usługi;
- opracowanie modelu badawczego i jego składowych funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych w zakresie kontroli podatkowej.;

- opracowanie mierników oceny funkcjonowania oraz ocena zadowolenia ze współpracy z tymi jednostkami w opinii podatników, przedsiębiorców oraz innych instytucji kontrolnych,

- wskazanie oczekiwań poszczególnych interesariuszy oraz barier funkcjonowania KAS.

- opracowanie rekomendacji w zakresie doskonalenia dotychczasowej aktywności.

Wstęp

Badania poświęcone funkcjonowaniu urzędów skarbowych i celno-skarbowych w zakresie kontroli podatkowej lokują się z nurcie nauk o zarządzaniu i jakości, jednocześnie biorąc pod uwagę podmiot analizy – czyli Krajową Administrację Skarbową oraz instytucje kontrolne będące jej interesariuszami niezbędną są także rozważania w ramach nauk prawnych, czy tych o polityce i administracji. Ta interdyscyplinarność w wybranych obszarach może stanowić wzbogacenie dokonywanych analiz.

Prezentowana problematyka w ramach zarządzania publicznego odnosi się do administracji, a szczególnie instytucji zajmujących się kontrolą podatkową. Jednocześnie w pracy dokonano identyfikacji problematyki kontroli, która stanowi kluczową funkcję zarządzania. Z tej perspektywy powstało wiele prac odnoszących się do organizacji gospodarczych, czy jednostek samorządu terytorialnego poświęcając uwagę między innymi audytom, czy controllingowi.

Znacznie rzadziej analizowane jest funkcjonowanie instytucji zajmujących się kontrolą. W pracy starano się połączyć obie te perspektywy. W ramach zarządzania publicznego skoncentrowano się przede wszystkim na orientacji na usługach, albowiem zarówno urzędy celno-skarbowe jak i urzędy skarbowe to przykłady, które dążą do wpisania się w ten nowoczesny nurt zarządzania. Niezwykle istotne jest zidentyfikowanie determinantów funkcjonowania tych jednostek.

Obszar ten nie był dotychczas badany w literaturze i praktyce polskiej w sposób kompleksowy, choć są w literaturze zagranicznej pojedyncze przykłady odnoszące do badań organizacji kontroli podatkowej. Autor starał się w niniejszej pracy wypełnić tę lukę badawczą.

Występowanie i konieczność stosowania kontroli jest charakterystyczna dla wszystkich dziedzin życia człowieka i funkcjonowania gospodarki. Oznacza to, że występuje na gruncie wszelkich zorganizowanych form działalności ludzkiej, zarówno w odniesieniu do jednostek, podmiotów gospodarczych jak i administracji publicznej niezależnie od umiejscowienia podmiotu ich organizatora. W konsekwencji instytucje kontroli są przedmiotem zainteresowania różnych dyscyplin takich jak nauki prawne, nauki o polityce i administracji, czy nauki o zarządzaniu i jakości. Pierwsze z nich skupiają się głównie na kontroli określonej przepisami

prawa, zaś z punktu widzenia tej ostatniej dyscypliny szczególnie istotna jest jej rola w procesie zarządzania organizacjami, w tym instytucjami administracji publicznej.

Warto także podkreślić, że administracja publiczna odgrywa w systemie kontroli dwie role albowiem jest zarówno podmiotem kontrolującym jak i kontrolowanym. Kontrola jest więc działaniem immanentnie towarzyszącym zarówno administracji publicznej, w znaczeniu systemu „urzędów administracji”, a także ogółu działań służących realizacji różnego rodzaju zadań publicznych.

We współczesnym podejściu funkcjonowanie administracji publicznej postrzegane jest nie tylko przez pryzmat właściwej współpracy z obywatelami, ale także jako szansa na zwiększenie zaufania do administracji publicznej, polityków i sprawowania rządów¹. Ten aspekt wydaje się kluczowy, ponieważ poziom zaufania do rządu stale maleje w zachodnich demokracjach². Podobnie jak w przypadku innych obszarów administracji publicznej, administracja podatkowa w wielu krajach również przeszła zmiany w kierunku podejścia bardziej zorientowanego na usługi³. Mimo że orientacja na usługi staje się coraz ważniejsza w administracji podatkowej⁴, badania nad jej rzeczywistymi skutkami są rzadkie. Mimo rosnącej roli tego podejścia istnieje niekwestionowana luka badawcza dotycząca diagnozy funkcjonowania instytucji administracji publicznej, szczególnie w zakresie kontroli podatkowej.

Dotychczasowe analizy koncentrują się one głównie na efektywności kosztowej⁵, ocenie stawki za korzystanie z usług⁶ czy zadowoleniu ze świadczonych

¹ R. Heintzman, B. Marson, People, Service and Trust: Is There a Public Sector Service Chain?, *International Review of Administrative Science* 2005, Vol. 71, s. 549–575.

² R. D. Putnam, Bowling Alone: America's Declining Social Capital, *Journal of Democracy* 1995, Vol. 6, s. 65–78

³ J. Alm, T. Cherry, M. Jones, M. McKee, Taxpayer Information Assistance Services and Tax Compliance Behavior, *Journal of Economic Psychology* 2010, Vol. 31, s. 577–586

⁴ OECD, Survey of Trends and Developments in the Use of Electronic Services for Taxpayer Service Delivery, Geneva 2010, <http://www.oecd.org/dataoecd/20/49/45035933.pdf> (dostęp: 18.12.2022 r.)

⁵ R.M. Bird., Administrative Dimensions of Tax Reform, *Asia–Pacific Tax Bulletin* 2004, Vol. 10, s. 134–150; W. Pieterse, Channel Choice: Citizens' Channel Behavior and Public Service Channel Strategy, University of Twente, Enschede 2009

⁶ OECD, Survey of Trends and Developments in the Use of Electronic Services for Taxpayer Service Delivery Geneva 2010, <http://www.oecd.org/dataoecd/20/49/45035933.pdf> (dostęp: 18.12.2022 r.)

usług⁷. Jednak wpływ administracji zorientowanej na usługi na zachowania obywateli, takich jak np. przestrzeganie przepisów podatkowych w Polsce nie był badany⁸.

W elastycznym podejściu do regulacji⁹ wskazuje się na indywidualne zróżnicowanie podatników i konieczność odpowiedniego dostosowania strategii w zakresie zgodności organów podatkowych. Należy również zauważyć, że podatnicy różnią się pod względem motywacyjnym wobec systemu podatkowego i jego organów¹⁰. Postawy motywacyjne są konglomeratami przekonań, uczuć lub preferencji i opisują negatywne lub pozytywne nastawienie do płacenia podatków¹¹. Zgodność z przepisami podatkowymi powinna być egzekwowana z pełnym rygorem prawa w odniesieniu do zamierzonego i powtarzającego się uchylania się od opodatkowania, ale z drugiej strony organy podatkowe powinny edukować, pomagać i wspierać podatników w zakresie postępowania zgodnie z przepisami¹². Ponieważ większość podatników ma raczej pozytywne nastawienie do płacenia podatków, główne zadanie organów podatkowych powinno być postrzegane jako zorientowane na usługi¹³.

Wieloaspektowe podejście¹⁴ wyróżnia trzy różne paradygmaty w administracji podatkowej:

- tradycyjny paradygmat egzekwowania prawa, w którym stosuje się "klasyczne" narzędzia odstraszenia, takie jak częste audyty, wysokie kary i wykorzystywanie informacji stron trzecich,

⁷ L. Stalans, E.A. Lind, The Meaning of Procedural Fairness: A Comparison of Taxpayers' and Representatives' Views of Their Tax Audits, *Social Justice Research* 1997, Vol. 10, s. 311–331

⁸ W literaturze światowej można znaleźć bardzo niewiele opisów takich badań, np. K. Gangl, S. Muehlbacher, M. de Groot, S. Goslinga, E. Hofmann, Ch. Kogler, G. Antonides, E. Kirchler, "How can I help you?" Perceived Service Orientation of Tax Authorities and Tax Compliance, *FinanzArchiv* 2013, Vol.69, No.4, s. 487-510; J. Alm i in., op. cit.

⁹ V. Braithwaite, Dancing with Tax Authorities: Motivational Postures and Non-compliance Actors, in: V. Braithwaite, (Ed.), *Taxing Democracy. Understanding Tax Avoidance and Tax Evasion*, Ashgate, Aldershot 2003, s. 15–39

¹⁰ Ibidem

¹¹ V. Braithwaite, K. Murphy, M. Reinhart, Taxation Threat, Motivational Postures, and Responsive Regulation, *Law & Policy* 2007, Vol. 29, s. 137–158.

¹² V. Braithwaite, *Defiance in Taxation and Governance. Resisting and Dismissing Authority in a Democracy*, Edward Elgar, Cheltenham 2009

¹³ Ibidem

¹⁴ J. Alm, B. Torgler, Do Ethics Matter? [Tax Compliance and Morality, Journal of Business Ethics 2011, Vol. 101, s. 635–651.](#)

- paradygmat zaufania, który sugeruje zajęcie się normami podatników poprzez komunikację w mediach lub podkreślenie związku między płatnościami podatkowymi a dobrami i usługami publicznymi; powinien być on stosowany wraz z pozostałymi dwoma paradygmatami, aby uwzględnić tych podatników, którzy płacą podatki z powodów moralnych, oraz promować tego rodzaju opodatkowanie moralne,
- paradygmat usług kładący nacisk na edukowanie podatników poprzez świadczenie usług, aby pomóc im, np. za pośrednictwem strony internetowej, a także uprościć prawo podatkowe i procedury podatkowe; powinien być on skuteczny dla podatników, którzy są gotowi zapłacić należny podatek, ale mają trudności z działaniem zgodnie z prawem.

Wskazuje się, że uprawnienia organów i zaufanie do nich określają klimat interakcji między organem podatkowym a podatnikami, a co za tym idzie prowadzą do egzekwowania lub dobrowolnego przestrzegania przepisów¹⁵. Jak wskazują wyniki badań, właściwy klimat realizacji usług wymaga odpowiedniej władzy organów podatkowych (tj. władzy opartej na wiedzy fachowej oraz przekazywaniu cennych standardów i informacji), co prowadzi do zaufania ze strony podatników (tj. przekonania, że władze realizują ważne cele z kompetencjami, motywacją i życzliwością), a to z kolei zwiększa dobrowolne przestrzeganie przepisów podatkowych¹⁶. Klimat usług charakteryzuje się ogólną pozytywną atmosferą wzajemnego szacunku i współpracy między władzami a podatnikami. Natomiast w antagonicznym klimacie przeważa siła przymusu organów podatkowych (tj. władza oparta na przymusie poprzez ścisłe kontrole i nakładanie kar) prowadząc do wymuszonej formy przestrzegania przepisów i atmosfery, w której organy podatkowe i podatnicy wydają się działać przeciwko sobie. Ponadto klimat zaufania charakteryzuje się ukrytym zaufaniem między organami podatkowymi a podatnikami (tj. niezamierzoną i automatyczną formą zaufania), co oznacza, że dostarczanie informacji na temat kwestii związanych z podatkami, jako jeden z aspektów postrzeganego

¹⁵ E. Kirchler, E. Hoelzl, I. Wahl, Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The “Slippery Slope” Framework, *Journal of Economic Psychology* 2008, Vol. 29, s. 210–225

¹⁶ Gangl, K., Hofmann, E., Pollai, M., and Kirchler, E., The Dynamics of Power and Trust in the “Slippery Slope Framework” and its Impact on the Tax Climate, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2024946 (data dostępu: 18.12.2022 r.)

ukierunkowania na usługi, zwiększa przestrzeganie przepisów podatkowych. Zgodnie z różnymi koncepcjami teoretycznymi zaufanie wpływa na satysfakcję interesariuszy z realizowanych usług i opiera się na ocenie takich atrybutów, jak rzetelność, ostrożność, wiarygodność, odpowiedzialność, przejrzystość i kompetencje¹⁷.

Podatnicy (interesariusze) oceniają funkcjonowanie organów podatkowych w aspekcie postrzeganej orientacji na usługi, na którą składają się następujące elementy składowe: maksymalne nastawienie na pomoc interesariuszom, traktowanie ich z szacunkiem, dotrzymanie obietnic, sprawiedliwe traktowanie wszystkich i uwzględnianie w wystarczającym stopniu sytuacji interesariuszy¹⁸.

Potencjalne skutki zmiennych ekonomicznych, można kontrolować poprzez postrzegane prawdopodobieństwo audytu i postrzeganą dotkliwość grzywien w opinii interesariuszy. Wysokie prawdopodobieństwo audytu i surowe grzywny są najskuteczniejszymi środkami zwalczania uchylania się od opodatkowania¹⁹.

Jeśli chodzi o psychologiczne czynniki przestrzegania przepisów podatkowych, najczęściej uwzględnia się normy osobiste interesariuszy, które odnoszą się do zinternalizowanych wartości, moralności lub etyki i stanowią stabilny czynnik osobowości²⁰, normy grupowe, które odnoszą się do postrzeganej częstotliwości lub dopuszczalności uchylania się od opodatkowania w grupie społecznej, do której podatnik czuje się przynależny²¹ oraz normy społeczne, które odnoszą się do przestrzegania przepisów podatkowych na poziomie zbiorowym i są powszechnie określone jako morale podatkowe danego społeczeństwa²².

Wieloaspektowe podejście do oceny funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych wykonujących kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego, stanowiących podmiot niniejszej rozprawy doktorskiej, wymaga spojrzenia zróżnicowanych kategorii interesariuszy:

¹⁷ Pirson, M., and Malhotra, D. K. (2008), *Unconventional Insights for Managing Stakeholder Trust*, MIT Sloan Management Review 49, 43–50

¹⁸ K. Gangl i in., "How can I help you?"..., op. cit.

¹⁹ E. Kirchler, S. Muehlbacher, B. Kastlunger, I. Wahl, I., *Why Pay Taxes? A Review of Tax Compliance Decisions*, in: Alm, J., Martinez-Vazquez, and Torgler, B. (Eds.), *Developing Alternative Frameworks for Explaining Tax Compliance*, Routledge, Jorg Oxon 2010, s. 15–31

²⁰ M. Wenzel, *An Analysis of Norm Processes in Tax Compliance*, *Journal of Economic Psychology* 2004, Vol. 25, s. 213–228

²¹ *Ibidem*

²² E. Kirchler, *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, University Press. Cambridge 2007, s.

- podatników - osoby fizyczne, nieprowadzące działalności gospodarczej,
- przedsiębiorców,
- osób zatrudnionych w instytucjach kontrolnych.

Celem głównym pracy jest identyfikacja opracowanie i weryfikacja modelu doskonalenia funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych w zakresie kontroli podatkowej z perspektywy interesariuszy. Dokonano operacjonalizacji celu głównego na siedem szczegółowych:

1. Diagnoza stanu aktualnego funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych wykonujących kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego.
2. Identyfikacja barier funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych wykonujących kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego.
3. Identyfikacja mierników oceny funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych wykonujących kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego.
4. Identyfikacja działań podejmowanych przez urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe wykonujące kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego skierowanych na poprawę ich funkcjonowania.
5. Identyfikacja oczekiwań poszczególnych grup interesariuszy.
6. Ocena poziomu zadowolenia ze współpracy z urzędami skarbowymi i urzędami celno-skarbowymi wykonującymi kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego poszczególnych grup interesariuszy.
7. Sformułowanie zaleceń dla urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych w zakresie wykonywanych kontroli podatkowych i celno-skarbowych w zakresie prawa podatkowego.

Zakres przedmiotowy prezentowanej rozprawy dotyczy identyfikacji czynników postrzeganej orientacji na usługę oraz wiarygodności urzędów

skarbowych i urzędów celno-skarbowych wykonujących kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego, zamiaru przestrzegania przepisów podatkowych przez interesariuszy, postrzeganej przez nich surowości grzywien, a także przestrzeganych norm osobistych, społecznych oraz dotyczących społeczeństwa.

Zakres podmiotowy objął *trzy grupy interesariuszy urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych* wykonujących kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego: podatników - osoby fizyczne nie prowadzące działalności gospodarczej, przedsiębiorców oraz pracowników instytucji kontrolnych.

Zakres przestrzenny odnosi się do terytorium całego kraju.

Zakres czasowy całokształtu badań literaturowych i ilościowych obejmuje lata 2019-2024. Materiał empiryczny został zgromadzony na podstawie badań przeprowadzonych na platformie elektronicznej w okresie grudzień 2022 r. – marzec 2023 r..

Problem badawczy, który poddano analizie w niniejszej rozprawie doktorskiej odnosi się do uwarunkowań, które mogą wpływać na skuteczność funkcjonowania urzędów skarbowych i celno-skarbowych wykonujących kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego, w tym barier w funkcjonowaniu tych urzędów oraz efektywności ich działań. Biorąc pod uwagę różnorodność interesariuszy oraz ich oczekiwania, istotne jest zbadanie, czy wspólne działania i współpraca z interesariuszami są realizowane w sposób satysfakcjonujący.

Na podstawie przeprowadzonych studiów literaturowych sformułowano problem badawczy, który brzmi:

Jakie są główne bariery, oczekiwania oraz postrzegane luki dotyczące funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych wykonujących kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego z punktu widzenia interesariuszy, a także w jaki sposób czynniki te wpływają na postrzeganą przez interesariuszy satysfakcję z tej współpracy?

W ramach operacjonalizacji problemu badawczego sformułowano następujące szczegółowe pytania badawcze:

1. Jakie bariery występują w funkcjonowaniu urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych wykonujących kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego?
2. Jakie są mierniki funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych wykonujących kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego stosowane są w praktyce?
3. Jak przebiega współpraca interesariuszy z urzędami skarbowymi i urzędami celno-skarbowymi wykonującymi kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego?
4. Jakie oczekiwania ze strony interesariuszy kierowane są w kierunku idealnie działających organów?
5. Jak postrzegane są przez interesariuszy urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe wykonujące kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego w porównaniu do innych instytucji kontrolnych?
6. Jakie luki występują pomiędzy oczekiwaniami interesariuszy formułowanymi względem idealnie działających organów a postrzeganiem urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych wykonujących kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego?

Aby rozwiązać tak sformułowany problem badawczy, w ramach niniejszej rozprawy doktorskiej poddano weryfikacji następujące hipotezy badawcze:

- H1: Istnieje związek między oceną funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych a poziomem satysfakcji interesariuszy;
- H2: Ocena funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych jest zróżnicowana w zależności od grup interesariuszy;
- H3: Ocena funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych jest związana z zamiarami przestrzegania przepisów podatkowych przez interesariuszy;
- H4: Istnieje związek między poziomem satysfakcji podmiotów kontrolowanych ze współpracy z urzędami skarbowymi i urzędami celno-skarbowymi a oceną współpracy tych podmiotów z innymi organami kontrolnymi.

Zakres merytoryczny badań przedstawiony został za pomocą empirycznego **modelu badawczego**, który umożliwił opracowanie czterech hipotez badawczych. Dotyczą one zależności pomiędzy funkcjonowaniem urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych wykonujących kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego a satysfakcją interesariuszy. Hipotezy te zostały przyporządkowane do modelu badawczego.

W modelu wyróżniono następujące determinanty funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych wskazane według paradygmatu zarządzania publicznego zorientowanego na usługi:

9. *Postrzegana orientacja na usługę* (Krajowa Administracja Skarbowa robi wszystko, co możliwe, aby służyć ludziom, traktuje ludzi z szacunkiem, dotrzymuje obietnic, traktuje wszystkich sprawiedliwie, bierze pod uwagę sytuację ludzi w wystarczającym stopniu);
10. *Postrzegana wiarygodność* (Krajowa Administracja Skarbowa jest rzetelna, staranna, wiarygodna, odpowiedzialna, transparentna, kompetentna);
11. *Zamiar przestrzegania przepisów podatkowych* (ważne dla Państwa jako podatników jest, aby Krajowa Administracja Skarbowa otrzymywała zeznanie podatkowe Państwa przedsiębiorstwa w terminie; prawidłowe i kompletne; w przypadku, gdy podatki muszą być zapłacone, Krajowa Administracja Skarbowa otrzymywała je przed upływem terminu; trudno jest wyobrazić sobie sytuację, w której wprowadził Pan/Pani zbyt wiele lub nieprawidłowe odliczenia w zeznaniu podatkowym, nie ujawniłby Pan/Pani wszystkich dochodów w zeznaniu podatkowym, dochody gotówkowe nie są rejestrowane);
12. *Postrzegane prawdopodobieństwo kontroli* (istnieje duża szansa, że Krajowa Administracja Skarbowa odkryje, że przedsiębiorstwo wprowadziło zbyt wiele lub nieistniejące odliczenia w zeznaniu podatkowym, nie ujawniło wszystkich przychodów w zeznaniu podatkowym, nie ujawniło płatności gotówkowych w rejestrach);
13. *Postrzegana surowość grzywien* (kiedy Krajowa Administracja Skarbowa odkrywa, że przedsiębiorstwo celowo wypełniło swoje zeznanie podatkowe nieprawidłowo, konsekwencje dla tego przedsiębiorstwa są bardzo poważne);

14. *Normy osobiste* (czułbym się winny, gdybym nie płacił wszystkich, należnych ode mnie, podatków);
15. *Normy społeczne* (ludzie w moim środowisku zdecydowanie nie akceptowałyby nie wywiązywania się przede mną z moich zobowiązań podatkowych);
16. *Normy dotyczące społeczeństwa* (Ogólnie rzecz biorąc, Polacy nie akceptują unikania płacenia podatków).

Jednocześnie postrzegana wiarygodność odnosząca się do takich składowych jak: rzetelność, staranność, wiarygodność, odpowiedzialność, transparentność oraz kompetencja stanowi miernik określony jako satysfakcja,

W przyjętym modelu badawczym uwzględniono *trzy kategorie interesariuszy: osoby fizyczne, przedsiębiorców oraz osoby zatrudnione w instytucjach kontrolnych*. Badaniu poddane zostaną opinie każdej z tych grup interesariuszy. Analiza pracowników jako czwartej grupy interesariuszy dokonana została na bazie dokumentów w kontekście wymagań wobec pracowników i funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej.

Poziom satysfakcji ze współpracy z urzędami skarbowymi i urzędami celno-skarbowymi wykonującymi kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego *interesariusze ocenili również w porównaniu do innych instytucji kontrolnych*, które ich kontrolowały.

Badaniu poddane zostały następujące instytucje kontrolne: Narodowy Fundusz Zdrowia, Urząd Regulacji Energetyki, Urząd Komunikacji Elektronicznej, Urząd Dozoru Technicznego, Urząd Lotnictwa Cywilnego, Inspekcja Handlowa, Inspekcja Weterynaryjna, Inspekcja Jakości Handlowej Artykułów Rolno-Spożywczych, Główny Urząd Miar, Państwowa Inspekcja Sanitarna, Państwowa Inspekcja Pracy, Państwowa Inspekcja Farmaceutyczna, Narodowy Bank Polski, Inspekcja Ochrony Środowiska, Urząd Ochrony Danych Osobowych, Komisja Nadzoru Finansowego, Inspekcja Transportu Drogowego, Zakład Ubezpieczeń Społecznych, Państwowa Straż Pożarna, Urząd Transportu Kolejowego, Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych, Urząd Żeglugi Śródlądowej, Organy Nadzoru Budowlanego, Straż Graniczna Państwowa Inspekcja Ochrony Roślin i Nasiennictwa.

Rozprawa doktorska ma charakter teoretyczno-empiryczny. W części

teoretycznej zastosowano **metodę analizy i krytyki piśmiennictwa oraz dokumentów źródłowych**.

W części empirycznej natomiast zastosowano **metodę sondażu diagnostycznego przy wykorzystaniu techniki ankietowej**. Opracowane zostały trzy autorskie ankiety skierowane do trzech grup interesariuszy urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych wykonujących kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego: podatników - osób fizycznych, nie prowadzących działalności gospodarczej, przedsiębiorców oraz pracowników instytucji kontrolnych. Próbę badawczą dobrano w sposób celowy.

Ankiety rozesłano ogółem do 1750 interesariuszy, przy czym zwróconych **zostało 746 poprawnie wypełnionych ankiet**. Wysłano:

- 500 ankiet do podatników - osób fizycznych, nie prowadzących działalności gospodarczej (zwrócono 226 – 45,2%),
- 250 ankiet do przedsiębiorców (zwrócono 119 – 47,6%),
- 1200 ankiet do pracowników instytucji kontrolnych (zwrócono 404 – 33,7%).

Materiał empiryczny uzyskany w badaniach własnych został przeanalizowany za pomocą programu IBM SPSS Statistic. Przedmiotem pomiaru były zmienne ilościowe (5-stopniowa skala Likerta), co rzutowało na wybór procedury statystycznej. Analizę danych przeprowadzano wykorzystując:

- **metody statystyki opisowej** (m.in.: analiza częstości, analizy z wykorzystaniem średniej arytmetycznej, dominanty),
- **metody analizy zależności** (współczynnik korelacji rho Spearmana),
- **metody wnioskowania statystycznego** (test nieparametryczny Kruskala-Wallisa).
- **metoda drzew klasyfikacyjnych**.

W opracowaniu statystycznym danych, istotność zależności była oceniana przy poziomie $p < 0,05$, spójność wewnętrzną skal o charakterze ilościowym, oceniano za pomocą współczynnika Alfa Cronbacha. Uzyskane wartości (powyżej 0,7) potwierdziły rzetelność zastosowanych skal.

Wyniki przeprowadzonych badań zaprezentowano z wykorzystaniem wizualizacji w formie graficznej i tabelarycznej, a także zinterpretowano opisowo.

Opracowane na potrzeby prowadzonych badań narzędzia badawcze w postaci

trzech kwestionariuszy ankiet obejmowały 8 determinant z modelu, na które składały się w większości przypadków szczegółowe pytania.

Ponadto poproszono respondentów o wskazanie, przez jakie inne instytucje byli kontrolowani oraz jak oceniają tę współpracę kontrolną, a także jak ta kontrola oceniana jest w stosunku do kontroli prowadzonej przez urząd skarbowy lub urząd celno-skarbowy w zakresie prawa podatkowego.

W opracowanych kwestionariuszach zastosowane zostały pięciostopniowe skale Likerta.

Każda z ankiet uzupełniona została metryczką zawierającą informacje różniące się w poszczególnych ankietach.

Badania empiryczne przeprowadzone zostały na próbie 746 interesariuszy, dobranych w sposób celowy, wśród których było:

- 226 osób fizycznych, co stanowiło 30,2% całej próby badawczej,
- 119 przedsiębiorców (15,9% badanej próby),
- 404 osób zatrudnionych w instytucjach kontrolnych (53,9 % badanej próby).

Struktura badanej próby wskazuje na zróżnicowanie wśród interesariuszy, gdzie największą grupę stanowią osoby zatrudnione w instytucjach kontrolnych. Ich wysoki udział związany jest ze znaczeniem, jakie w kontekście prowadzonych badań mają doświadczenia osób pracujących w sektorze kontrolnym. Równocześnie znaczący udział podatników – zarówno osób fizycznych, jak i przedsiębiorców - pozwoliło na zrównoważoną perspektywę prowadzonych analiz.

Wyniki badań zaprezentowane zostały w odniesieniu do osób fizycznych, przedsiębiorców oraz pracowników instytucji kontrolnych, natomiast rekomendacje odnosiły dodatkowo do poszczególnych interesariuszy.

Praca składa się ze wstępu, pięciu rozdziałów, zakończenia, bibliografii, załączników oraz spisów (rysunków, tabel, załączników).

We wstępie zidentyfikowano lukę badawczą oraz zaprezentowano cel główny i cele szczegółowe, zakres pytania badawcze oraz model i hipotezy, Zaprezentowano w nim także metodykę badań oraz strukturę pracy.

Rozdział pierwszy poświęcony jest **pojęciu i rodzajom kontroli**. Uwzględnione zostały rodzaje biorąc pod uwagę zasoby, działania, wyniki oraz metody, a

także cele i szczeble w strukturze organizacyjnej. Następnie przedstawiono funkcje, a zarazem zadania kultury i bariery jej stosowania. Wyróżniono między innymi funkcje: informacyjną, diagnostyczną, optymalizacyjną, profilaktyczną, korygująco-ochronną, kreatywną, instruktażową oraz pobudzającą. Dalej opisano proces kontroli w ujęciu różnych autorów oraz zaprezentowano szczegółowo cztery etapy. Rozważania zamyka miejsce kontroli w procesie zarządzania szczególnie w aspekcie funkcji zarządzania.

W drugim rozdziale odniesiono się do **kontroli w zarządzaniu publicznym**. Rozważania dotyczyły ewolucji zarządzania publicznego ze wskazaniem wybranych koncepcji a także modeli zarządzania w administracji publicznej. Wiele uwagi poświęcono pojęciu i roli administracji wskazując na różnice definicyjne z punktu widzenia różnych dyscyplin. Kolejny podrozdział dotyczy zatrudnienia w administracji oraz aspektów zaufania społecznego do jej pracowników. Następnie analizowana jest istota kontroli w administracji i jej cechy ze szczególnym uwzględnieniem bezstronności, fachowości, a szczególnie efektywności. Rozważania zamyka tematyka rodzajów kontroli w administracji.

Rozdział trzeci dotyczy **funkcjonowania Krajowej Administracji Skarbowej (w skrócie KAS) w zakresie kontroli podatkowej**. Uwarunkowania KAS analizowane są w kontekście bezpieczeństwa finansowego. W dalszej części zostało zaprezentowane powstanie Krajowej Administracji Skarbowej uwzględniając jej składowe, czyli administrację podatkową, celną i kontrolę skarbową. Następnie przedstawiono KAS jej wewnętrzną strukturę organizacyjną i terytorialną. Kolejnym omawianym zagadnieniem są zadania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych oraz różnice w ich działalności i uprawnieniach. Rozdział zamyka prezentacja kierunków rozwoju strategicznego KAS uwzględniając misję i dziewięć celów.

Czwarty rozdział poświęcony jest **interesariuszom Krajowej Administracji Skarbowej**. Rozważania rozpoczyna analiza teorii interesariuszy oraz ewolucji tej koncepcji. W dalszej części zaprezentowano modele teorii interesariuszy wyróżniając w ich ramach różne kategorie. Kolejnym obszarem zainteresowania w tym rozdziale są pracownicy i funkcjonariusze KAS jako jedna z grup interesariuszy kładąc

szczególnie nacisk na wymagania jakie muszą spełniać. Przedstawione są też różnice w pojęciach kontrola i nadzór odnosząc się do kompetencji wybranych interesariuszy. Ostatnim badanym obszarem są instytucje kontrolno-nadzorcze. Zaprezentowano charakterystykę zadań i działalności 28 z nich.

Piąty rozdział ma charakter badawczy i zawiera metodykę badań, model badawczy wraz z opisem zmiennych, analizę badanej próby, wyniki oraz wnioski z badań, a także rekomendacje praktyczne w zakresie doskonalenia funkcjonowania KAS oraz interesariuszy.

Wśród **oryginalnych rozwiązań problemu naukowego** wyróżnić można:

- wskazanie potrzeby i konieczności działania urzędów skarbowych oraz celno-skarbowych w ramach paradygmatu zorientowanego na usługi;
- opracowanie modelu badawczego i jego składowych funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych w zakresie kontroli podatkowej.;
- opracowanie mierników oceny funkcjonowania oraz ocena zadowolenia ze współpracy z tymi jednostkami w opinii podatników, przedsiębiorców oraz innych instytucji kontrolnych,
- wskazanie oczekiwań poszczególnych interesariuszy oraz barier funkcjonowania KAS.
- opracowanie rekomendacji w zakresie doskonalenia dotychczasowej aktywności.

Rozdział 1. Kontrola w zarządzaniu

1.1. Pojęcie i rodzaje kontroli

Pojęcie kontroli posiada wiele znaczeń używanych zarówno potocznie, jak i w języku naukowym. Zdaniem Ł. Cichego niejednoznaczność interpretacji tego pojęcia wynika z odmienności stosowanych w języku polskim tłumaczeń z języka francuskiego słowa *contre role* (przeciw-zapisek, sprawdzanie, weryfikacja i ocena prawidłowości aktów prawnych), z języka angielskiego słowa *control* (rządzić, pannaować, sterować, regulować, kontrolować) czy z języka niemieckiego *kontrolle* (monitorowanie, nadzór)²³. Poza tym w literaturze widoczne jest rozróżnienie wąskiego (instytucjonalnego) i szerokiego (funkcjonalnego) rozumienia kontroli. W przypadku ograniczenia jej do pewnych czynności, które kończą się oceną stanu rzeczywistego, kontrolę sprowadza się do metody i jest to wąskie jej ujęcie. Kontrola w tym ujęciu ma charakter sprawozdawczy i doradczy²⁴, według B. R. Kuca – organizacyjno-prawny²⁵, a według C. Paczuły czynnościowy²⁶. Natomiast szerokie pojmowanie kontroli uwzględnia także wdrożenie wniosków kontrolnych w życie i może przyjąć formę *controllingu*, kontroli zarządczej, nadzoru czy nadzoru korporacyjnego²⁷. Słowo kontrola rozpatrywana jest także jako rodzaj działalności, czynność (co odpowiada wąskiemu ujęciu kontroli) oraz jako instytucja prawna. Przy czym to pierwsze znaczenie jest charakterystyczne dla nauk o zarządzaniu i jakości, zaś to drugie dla nauk prawnych, zwłaszcza nauki o administracji. W ujęciu prakseologicznym S. Kałużny odnosi znaczenie kontroli do dwóch elementów działalności ludzkiej w organizacji polegających na wyznaczaniu norm prawnych,

²³ Ł. Cichy, *Kierownicza kontrola wewnętrzna w spółce publicznej w ujęciu prawnoporównawczym*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2019, s. 3-11.

²⁴ L. Kuc, *Tradycyjne a współczesne pojęcie kontroli i jej zasięg*, [w:] *Administracyjne procedury kontrolne. Wybrane zagadnienia*, (red.) A. Ziółkowska, Wydawnictwo Uniwersytetu Śląskiego, Katowice 2016, s. 9.

²⁵ B. R. Kuc, *Kontrola jako funkcja zarządzania*, Difin, Warszawa 2009, s. 23.

²⁶ C. Paczuła, *Kontrola jako funkcja zarządzania w gospodarce rynkowej*, Wydawnictwo Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2003, s. 7.

²⁷ E. Bielińska-Dusza, *Funkcjonowanie kontroli zarządczej w systemie kontroli wewnętrznej przedsiębiorstwa*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 2011 nr 42, s. 37.

etycznych, procedur będących wzorcami działalności oraz ich faktycznym wykonaniu²⁸. Dodatkowo termin ten ma szereg odnośników, takich jak sterowanie, regulowanie, sprawdzanie, nadzorowanie, rejestrowanie, które w opinii autora nie stanowią synonimów słowa kontrola²⁹, czy testowanie, weryfikowanie lub korekta³⁰. A. Krysiak określa je pojęciami „parakontrolnymi”³¹.

Pojęcie kontroli jest różnie interpretowane (tabela 1). Kontrola zdaniem R. W. Griffina to regulacja działań organizacyjnych, aby pewien docelowy element wydajności pozostawał w akceptowalnych granicach³². Podobnie kontrolę określa K. Krzakiewicz i Sz. Cyfert uznając, że polega ona na takim ukształtowaniu systemu procesów organizacji, aby osiągnięte efekty były zgodne z założonymi celami, a w przypadku wystąpienia odchylenia była możliwa szybka korekta i rewizja planów³³. Kontrolę ze sprawdzeniem, czy cele organizacji są osiągnięte skutecznie i efektywnie kojarzy także L. Korzeniowski, dodając, że jest to systematyczne i metodyczne działanie³⁴. Z kolei K. W. Krupa zauważa, że kontrola to proces, dzięki któremu osoby zarządzające zapewniają zgodność rzeczywistych działań z planami poprzez obserwowanie postępów organizacji w realizowaniu jej celów³⁵. J. M. Mullis odnotowuje natomiast, że kontrola dotyczy nie tylko oceny wydajności organizacyjnej, a także indywidualnych zachowań³⁶. W opinii J.H. Donnelly, J. L. Gibson i J. M. Ivancevich jest to możliwe, gdyż kontrola obejmuje wdrażanie metod, które dostarczają odpowiedzi na trzy pytania: 1) Jakie są planowane i oczekiwane wyniki? 2) Za pomocą jakich środków można porównać rzeczywiste wyniki z planowanymi? 3) Jakie działania naprawcze są odpowiednie dla danej osoby? ³⁷.

²⁸ S. Kałużny, op. cit., s. 21.

²⁹ J. Duraj, Pojęcie controllingu i jego miejsce w zarządzaniu przedsiębiorstwem, [w:] *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, (red.) J. Duraj, Wydawnictwo Naukowe NOVUM, Płock-Łódź 2003, s. 9.

³⁰ R. Kreitner, *Management*, Houghton Mifflin Harcourt Publishing Company, Boston 2009, s. 461.

³¹ A. S. Krysiak, Pojęcie controllingu na tle pojęć zbliżonych, *Kontrola Państwowa*, 2006, nr 1, s. 142.

³² R. W. Griffin, op. cit., s.397.

³³ K. Krzakiewicz, Sz. Cyfert, *Podstawy zarządzania organizacjami*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Poznań 2020, s. 173.

³⁴ L. Korzeniowski, op. cit., s. 335.

³⁵ K. W. Krupa, *Funkcja kontroli*, [w:] *Zarządzanie organizacjami*, (red.) P. Lenik, Wydawnictwo Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej w Krośnie, Krosno 2018, s. 55.

³⁶ L. J. Mullins, op. cit., s. 665.

³⁷ J.H. Donnelly, J. L. Gibson, J. M. Ivancevich, op. cit., s. 262.

Tabela 1. Definicje kontroli w ujęciu historycznym

Rok	Definicja
1970	Kontrola jest działaniem regulującym, zmierzającym do naprowadzenia działalności przedsiębiorstwa na stojące przed nim cele oraz likwidując wszelkie nieprawidłowości.
1988	Kontrolowanie to proces regulowania działań i procesów mających miejsce w organizacji, po to, aby spełniały określone standardy i oczekiwania.
1993	Kontrola to nie tylko funkcja formalnej organizacji i hierarchicznej struktury władzy, jest także cechą zachowań organizacyjnych i funkcją wpływu interpersonalnego.
2007	Kontrolowanie to dokonywanie pomiarów wydajności w stosunku do celów, określanie przyczyn odchyłeń i podejmowanie działań naprawczych w razie potrzeby.
2016	Kontrola to nie tylko porównanie, analiza i ocena, ale przede wszystkim oddziaływanie poprzez kierowanie wniosków pokontrolnych w celu usprawnienia działalności.
2020	Kontrola odnosi się do procesu, za pomocą którego organizacja wpływa na swoje podjednostki i członków, aby zachowywali się w sposób, który prowadzi do osiągnięcia celów organizacyjnych.

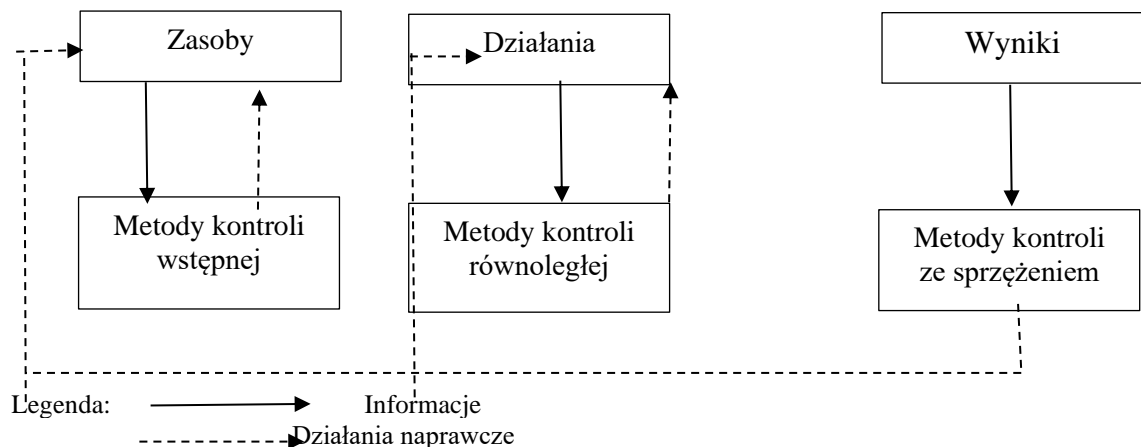
Źródło: T. Kotarbiński, *Sprawność i ład*, Państwowe Zakłady Wydawnictw Szkolnych, Warszawa 1970, s. 53; J. Szczupaczyński, *Anatomia zarządzania organizacją*, Wydawnictwo Międzynarodowej Szkoły Menedżerów, Warszawa 1988, s. 199; P. Johnson, J. Gill, *Management Control and Organizational Behaviour*, P. Chapman Pub., London 1993, s. 4; L. W. Rue, L. Byars, *Management: Skills and Applications*, McGraw-Hill Higher Education, Homewood 2007, s. 21; L. Zacharko, op. cit., s. 9; J. Morris, *Strategic Management*, Oregon State University, Corvallis 2020, <https://open.lib.umn.edu/principlesmanagement/chapter/15-3-organizational-control/>.

Przedstawione, ale także inne definicje kontroli ukazują różne aspekty jej istoty. Oczywiście nie ułatwia to opracowania i przyjęcia ogólnie akceptowalnego określenia tego terminu. Jednak biorąc pod uwagę, jak wiele aspektów tworzy pojęcie kontroli, może nie jest zasadne ujęcie jej w określone ramy. Kontrola jest bowiem złożonym elementem życia organizacyjnego, wprowadzając w nim niezawodność, porządek i stabilność. Próbując podsumować istotę kontroli warto zauważyć, że:

- przedmiot kontroli stanowić może sposób działania i/bądź jego skutek. Skuteczność kontroli rośnie, jeśli dotyczy obydwu obszarów i dodatkowo podejmowane są działania naprawcze w stosunku do nich,
- jest procesem, na który składają się czynności polegające na ustaleniu wzorców działania, ocenie ich realizacji, porównaniu obydwu stanów i ewentualnym podjęciu działań naprawczych,

- to proces osiągnięcia celów organizacji i zapewnienia efektywnego wykorzystania zasobów,
- jest integralną częścią relacji indywidualnych i organizacyjnych oraz nieodzowną cechą regulowania zachowań,
- kontrola istnieje we wszystkich sferach działalności organizacji i jest niezbędną i integralną częścią procesu zarządzania.

Złożoność pojęcia kontrola przełożyła się na różne jej rodzaje. A ze względu na to, że kontrola obejmuje wszystkie obszary i działania w organizacji można wymienić wiele kryteriów jej podziałów. Biorąc pod uwagę cel kontroli J. H. Donnelly, J. L. Gibson oraz J. M. Ivancevich wyróżnili kontrolę wstępną, równoległą i ze sprzężeniem zwrotnym (rysunek 1). Ta pierwsza koncentruje się na zapobieganiu odchyleniom w jakości i ilości zasobów wykorzystywanych w organizacji. Kontrola równoległa monitoruje bieżące operacje, aby zapewnić realizację celów i jest realizowana przede wszystkim poprzez działania nadzorcze kierowników. Natomiast kontrola ze sprzężeniem zwrotnym koncentruje się na wynikach końcowych. Ewentualne działania naprawcze są ukierunkowane na poprawę procesu pozyskiwania zasobów lub rzeczywistych operacji.



Rysunek 1. Rodzaje kontroli

Źródło: J. H. Donnelly, J. L. Gibson, J. M. Ivancevich, op.cit., s. 262.

J. Rennstam biorąc pod uwagę metodę kontroli rozróżnia bezpośrednio, techniczne, biurokratyczne, oparte na wynikach i normatywne jej rodzaje (tabela 2).

Kontrola bezpośrednia opiera się na osobistym nadzorze i bezpośrednich poleceniach, co i jak należy zrobić. Kontrola techniczna ma miejsce, gdy technologia kieruje, a tym samym kontroluje wykonanie pracy przez pracownika. W ramach kontroli biurokratycznej to zasady i przepisy stanowią punkt odniesienia dla działań pracowników i ich oceny. W przypadku kontroli wyników dopuszczalne są różne zachowania pracowników, o ile pożądanym wynikiem zostanie osiągnięty. Kontrola normatywna ponownie zmienia cel kontroli, tym razem na normy pracowników³⁸.

Tabela 2. Typy kontroli według J. Rennstama

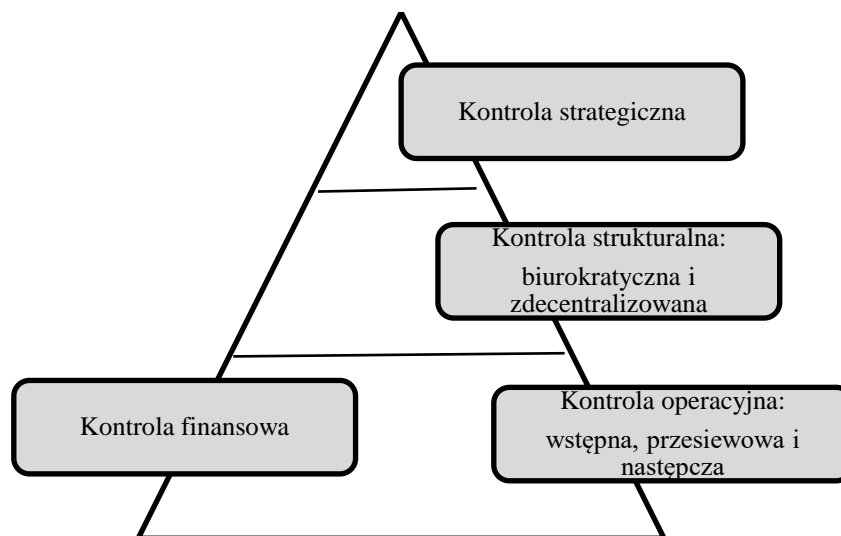
Typ kontroli	Cel kontroli	Przykładowe metody kontroli
bezpośrednia	zachowania	bezpośrednie zamówienia
techniczna	zachowania	użycie linii montażowej, nadzór elektroniczny
biurokratyczna	zachowania	zasady i przepisy
oparta na wynikach	dane wyjściowe/rezultat	wykorzystanie centrów zysku; formalizacja celów, pomiar i korekta
normatywna	normy i wartości	rekrutacja, socjalizacja, regulacja zachowań

Źródło: J. Rennstam, Control, [w:] The International Encyclopedia of Organizational Communication, (red.), C.R. Scott, L. Lewis Wiley & Sons, West Sussex 2017, s. 3.

R. W. Griffin analizę rodzajów kontroli oparł na 3 kryteriach. Pierwsze stanowią obszary kontroli, które autor kojarzy z podstawowymi rodzajami zasobów w organizacji. Stąd wyróżnia kontrolę zasobów fizycznych (zapasów, jakości, sprzętu), zasobów ludzkich (zachowań pracowników oraz procesu ZZL), zasobów informacyjnych (prognozowanie sprzedaży i marketingu, analiza środowiskowa, public relations, planowanie produkcji i prognozowanie ekonomiczne) oraz zasobów finansowych. Kolejnym kryterium jest poziom w strukturze organizacyjnej, na którym jest ona realizowana (rysunek 2). Na najniższym poziomie jest kontrola operacyjna koncentrująca się na procesach przekształcających zasoby w produkty lub usługi oraz kontrola finansowa (dzieli się na wstępną, przesiewową i następczą). Na średnim poziomie struktury organizacyjnej przeprowadzana jest kontrola strukturalna, oceniająca adekwatność struktury organizacyjnej do przyjętych celów.

³⁸ J. Rennstam, Control, [w:] The International Encyclopedia of Organizational Communication, (red.) C.R. Scott, L. Lewis Wiley & Sons, West Sussex 2017, s. 3-20.

Dwie główne formy kontroli strukturalnej to kontrola biurokratyczna i zdecentralizowana. Kontrola strategiczna dokonywana jest na najwyższym szczeblu w organizacji i dotyczy oceny wpływu strategii korporacyjnej, biznesowej i funkcjonalnej organizacji na realizację jej celów. Poza tym, biorąc pod uwagę odpowiedzialność za kontrolę R. W. Griffin wyróżnił kontrolę menedżerską, kontrolę realizowaną przez wyspecjalizowane stanowiska kontrolerskie oraz samokontrolę pracowniczą³⁹.



Rysunek 2. Rodzaje kontroli ze względu na szczebel w strukturze organizacyjnej

Źródło: Opracowanie własne na podstawie R. W. Griffin, op. cit., s. 400.

Przedstawione rodzaje kontroli oraz zaprezentowane w tabeli 3 pokazują złożoność zagadnienia kontroli. Oczywiście częściowo typologie te się pokrywają, ale nie zmienia to faktu, że jest to rozległa i różnorodna typologia. Potwierdza to wszechobecność kontroli w życiu organizacji, zarówno biorąc pod uwagę czas przeszły, teraźniejszość i przyszłość.

³⁹ R. W. Griffin, op. cit., s. 399-400.

Tabela 3. Kryteria i rodzaje kontroli

Autor	Kryteria i typy kontroli
B. Kaczmarek, Cz. Sikorski	<ul style="list-style-type: none"> • Przedmiot kontroli: sposobu działania, skutku działania • Podmiot kontroli: samokontrola, kierownicza • Wzorce działania: formalna, merytoryczna, ilościowa
A. Potocki, M. Makowiec	<ul style="list-style-type: none"> • Forma kontroli: bezpośrednia, pośrednia
A. Szejniuk	<ul style="list-style-type: none"> • Podmiot przeprowadzający kontrolę: wewnętrzna (bezpośrednia), zewnętrzna (pośrednia) • Czas kontroli: przewencyjna, bieżąca, po fakcie • Sposób ustalania stanu rzeczywistego: faktyczna, dokumentalna
P. Szczepankowski	<ul style="list-style-type: none"> • Zakres działań kontrolnych: pełna, wycinkowa • Tryb podejmowania kontroli: planowa, doraźna • Cechy kontroli: funkcjonalna, instytucjonalna • Przedmiot kontroli: operacyjna, finansowa, działań marketingowych, prac badawczo-rozwojowych, aspektów prawnych
K. M. Bartol, D. C. Martin	<ul style="list-style-type: none"> • Czas kontroli: wyprzedzająca, bieżąca, zwrotna (po czasie) • Udział człowieka: cybernetyczna i niecybernetyczna. • Podstawa podejście menedżera do wdrażania kontroli: rynkowa, biurokratyczna, klanowa.

Źródło: B. Kaczmarek, Cz. Sikorski, Podstawy zarządzania. Zachowania organizacyjne, Wydawnictwo Absolwent, Łódź 1998, s. 189-190; A. Potocki, M. Makowiec, Funkcja kontroli w procesie zarządzania i rola menedżera w jej kształtowaniu na przykładzie wybranych małopolskich organizacji, problemy zarządzania, 2008, nr 4, s. 49; A. Szejniuk, Kontrola, controlling czy audyt. Istota i znaczenie w zarządzaniu organizacją, Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń 2018, s. 22; P. Szczepankowski, Kontrola i controlling, [w:] Zarządzanie, teoria i praktyka, (red.) A. P. Koźmiński, W. Piotrowski, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2013, s. 214-221; K. M. Bartol, D. C. Martin, Management, McGraw-Hill, New York 1997, s. 610-611.

Zastosowany przez kierownika rodzaj kontroli często oddaje dominujące w organizacji podejście kierowników do kontroli, co jest powiązane z typem mechanizmu kontrolnego, o czym szerzej piszą K. M. Bartol, D. C. Martin⁴⁰. Mechanizmem tym może być rynek, wartości kulturowe, biurokratyczne podporządkowanie, ale także nacisk grup profesjonalnych, działalność agencji państwowych i samoregulacja cybernetyczna. J. Szczupaczyński podkreśla jednak, że typ kontroli powinien współgrać z zasadami tworzącymi strukturę organizacyjną i podejściem do zarządzania potencjałem społecznym⁴¹.

⁴⁰ K. M. Bartol, D. C. Martin, op. cit., s. 610-611.

⁴¹ J. Szczupaczyński, op. cit., s. 203.

1.2. Funkcje kontroli i bariery jej stosowania

Na rosnące znaczenie kontroli we współczesnych organizacjach składa się wiele czynników. Część z nich ma swoje źródło w organizacji i jest powiązane z każdym działaniem kierownika, ze zmianami w każdym obszarze funkcjonalnym i zasobach organizacji. Oczywistym czynnikiem nieustającego i ważnego znaczenia kontroli w organizacji jest samo zarządzanie, które w swoim przebiegu opiera się na informacjach pokontrolnych. Potrzebę kontroli wywołują także czynniki w otoczeniu zewnętrznym. I mimo upływu lat kilka jest ciągle aktualnych. S. Flaszewska, K. Szymańska wśród nich wymieniła zmienność otoczenia, rosnącą złożoność organizacji, popełnianie błędów przez pracowników oraz delegowanie uprawnień kierowniczych na niższe szczeble⁴². Wymienione czynniki są jednocześnie funkcjami realizowanymi przez kontrolę.

Dynamika i nieprzewidywalność kierunku zmian w otoczeniu skutkuje skracaniem czasu reakcji na nie ze strony organizacji. W następstwie zmieniają się normy regulujące działanie organizacji, pojawia się konieczność ciągłej oceny planów strategicznych. A to oznacza, że sprawność funkcjonowania organizacji w dużym stopniu zaczyna być uwarunkowana właściwym przebiegiem kontroli. Kontrola powoli przestaje orientować się na przeszłość, a w coraz większym stopniu zaczyna otwierać się na przyszłość⁴³. Rosnąca złożoność organizacji powiązana z rozproszeniem geograficznym i sieciowością działania wymaga opracowania spójnych systemów kontroli w celu pomiaru efektywności. Charakterystyczny dla złożoności organizacji ruch w kierunku decentralizacji struktur organizacyjnych powinien znaleźć odzwierciedlenie w skutecznych, ujednoczonych i dokładnych metodach kontrolowania. Oczywistym powodem prowadzenia kontroli jest także fakt, że pracownicy w organizacji popełniają błędy, w niektórych przypadkach znaczące. Skuteczna kontrola umożliwi zidentyfikowanie błędnej decyzji, aby można było podjąć działania naprawcze w celu zminimalizowania szkód. Kontrolę należy więc przede wszystkim postrzegać jako narzędzie wykrywania odstępstw od celów organizacji. Również upowszechniające się w organizacjach delegowanie uprawnień

⁴² S. Flaszewska, K. Szymańska, Istota i funkcje kontroli w organizacji, [w] Podstawy zarządzania. Teoria i ćwiczenia, (red.) A. Zakrzewska-Bielawska, Wydawnictwo Nieoczywiste, Warszawa 2022, s. 424.

⁴³ K. Krzakiewicz, Sz. Cyfert, op. cit., s. 173.

i związana z tym zwiększona samoorganizacja i samokontrola pracownika, mimo, że jest to pozytywne zjawisko, to i tak wymaga kontroli. L. E. Boone, D. L. Kutz wiąże ten czynnik z koncepcją odpowiedzialności. Ocena odpowiedzialności za powierzone obowiązki jest praktycznie niemożliwa bez kontroli. Aby pracownicy mogli być oceniani muszą dokładnie wiedzieć jakie są ich obowiązki, w jaki sposób ich wyniki będą oceniane, znać standardy skutecznego działania⁴⁴.

Podobne ujęcie funkcji kontroli prezentuje R. W. Griffin. Kontrola zdaniem autora ułatwia adaptację do zmian środowiskowych, ogranicza akumulację błędów, radzi sobie ze złożonością organizacyjną, ale dodatkowo umożliwia minimalizowanie kosztów i zwiększanie wydajności⁴⁵. K. Winiarska dodaje do tego wsparcie w rozwiązywaniu skomplikowanych problemów⁴⁶. Poza tym kontrola umożliwia ocenę racjonalności wykorzystanych zasobów⁴⁷. Zdaniem B. Tubek trudno byłoby określić postępy w rozwoju organizacji bez sprawnej kontroli⁴⁸. Prawidłowo zaprojektowane kontrole powinny prowadzić do lepszych wyników, ponieważ organizacja jest w stanie lepiej realizować swoją strategię⁴⁹. Kontroli dokonuje się, aby ułatwić pracę zespołową, radzić sobie ze stresem, unikać błędów, tworzyć i doskonalić, przyspieszać cykle⁵⁰. Kontroli w organizacji A. Szejniuk przypisuje funkcję doradczą, zaradczą i naprawczą, co niewątpliwie związane jest z jej istotą. Poza tym autorka przypisuje kontroli funkcję monitoringu oraz niezależnej oceny efektywności i skuteczności rozwiązań w zakresie identyfikacji ryzyka związanego z działalnością przedsiębiorstwa⁵¹. Natomiast L. J. Mullins funkcję kontroli silnie łączy ze społecznym charakterem organizacji i układem indywidualnych interakcji mię-

⁴⁴ L. E. Boone, D. L. Kutz, op. cit., s. 441.

⁴⁵ R. W. Griffin, op. cit., s. 397-399.

⁴⁶ K. Winiarska, Definicja i klasyfikacja kontroli wewnętrznej, [w:] Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych, (red.) K. Winiarska, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2010, s. 30.

⁴⁷ K. Nitkowski, Kontrola wewnętrzna instytucjonalna w systemie kontroli w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2013, s. 32.

⁴⁸ B. Tubek, Kontrola wewnętrzna jako instrument zarządzania w sektorze finansów publicznych. Ważne choć wciąż niedocenione narzędzie doskonalenia procesów zarządzania, Nauki Ekonomiczne, 2022, t. 35, s. 170.

⁴⁹ J. Morris, Strategic Management, Oregon State University, Corvallis 2020, <https://open.lib.umn.edu/principlesmanagement/chapter/15-3-organizational-control/>.

⁵⁰ J. Kisielnicki, Zarządzanie, PWE, Warszawa 2008, s. 175-176.

⁵¹ A. Szejniuk, op. cit, s. 12.

dzyludzkich. Kontrola ma ograniczyć specyficzne zachowania i zapewnić ich zgodność z planem organizacji⁵². Według H. Dummonta kontrola ma zapobiegać chaosowi i anarchii w organizacji⁵³.

Wymienione zadania kontroli w organizacji są złożone. Podjęto jednak próby systematyzacji tych zadań (tabela 4). Zdaniem M. Klimasa kontrola pełni funkcję ochronną i kreatywną. Pierwsza odzwierciedla się w zapobieganiu obniżenia sprawności funkcjonowania organizacji, zaś druga w działaniach inspirujących do optymalizowania tej sprawności, głównie poprzez zmiany i doskonalenie procesów⁵⁴. Podział ten ma znaczenie praktyczne, gdyż nakreśla obszary działania kontroli funkcjonalnej (jej podstawą jest funkcja kreatywna) oraz kontroli instytucjonalnej (opartej na funkcji ochronnej)⁵⁵. W opinii S. Kałużnego kontrola pełni funkcję sygnalizacyjną, korygującą, inspirującą, profilaktyczną, instruktażową oraz dydaktyczno-wychowawczą⁵⁶, a z kolei I. Gawron kontroli w organizacji przypisuje funkcję informacyjną, profilaktyczną, korygującą, ochroną, kreatywną, instruktażową i pobudzającą⁵⁷.

Tabela 4. Funkcje kontroli w organizacji

Funkcja	Opis funkcji
informacyjna (informacyjno-sygnalizacyjna)	Informuje o stopniu realizacji zadań, uzyskanych efektach, a także nieprawidłowościach.
diagnostyczna	Obejmuje ocenę stanu i przedstawienie wniosków z kontroli.
optymalizacyjna	Dokonuje przeglądu planowanych działań i formułuje działania służące skuteczniejszemu osiągnięciu celów.
profilaktyczna	Zapobiega wystąpieniu nieprawidłowości będąc straszakiem przed ich popełnieniem, zażegnując negatywne skutki decyzji oraz poprzez stosowanie działań profilaktycznych.
korygująco-ochronna	Przeciwdziała skutkom niepożądanych odstępstw od normy przywracając stan pożądany i zabezpieczając przed potencjalnym zmniejszeniem sprawności organizacji.
kreatywna	Inspiruje do poprawy wyników poprzez kreatywne zachowania.

⁵² L. J. Mullins, op. cit., s. 665.

⁵³ H. Drummond, Introduction to Organizational Behaviour, Oxford University Press, Oxford 2000, s. 25.

⁵⁴ J. Kisielnicki, Zarządzanie, PWE, Warszawa 2008, s. 175.

⁵⁵ P. Szczepankowski, op. cit., s. 212.

⁵⁶ S. Kałużny, op. cit., s. 32-34.

⁵⁷ I. Gawron, B. Mikuła, Wprowadzenie do zarządzania. Rozwój, funkcje, koncepcje, Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa, Nowy Sącz 2020, s. 113.

instruktażowa	Obejmuje działania kierownika o charakterze doradczym w stosunku do kontrolowanego w formie porady, instruowania.
pobudzająca	Motywuje przy użyciu środków stymulujących odpowiednie zachowania kontrolowanych w celu usprawniania ich pracy.

Źródło: opracowanie własne na podstawie P. Szczepankowski, op. cit., s. 213-214, M. Sudół, Audyt wewnętrzny a kontrola wewnętrzna - podobieństwa i różnice, [w:] Współczesna kontrola w jednostkach sektora finansów publicznych, (red.) P. Dec, G. Główka, SGH Oficyna Wydawnicza, Warszawa 2021, s. 15.

Co do konieczności przeprowadzania kontroli w organizacji nikt nie ma wątpliwości. Dostarczane w jej wyniku informacje są podstawą dalszych działań kierowniczych. Niemniej w życiu organizacji, ze swej istoty kontrola ma charakter konfliktogenny, ujawnia bowiem błędy i nieprawidłowości⁵⁸. W ludzkich umysłach kojarzona jest z władzą i manipulacją⁵⁹. Toteż w naturalny sposób kontrola wywołuje wobec niej opór, zarówno pracowników jak i kierowników. Opór może wynikać ze stosowanych metod i narzędzi kontroli i braku informacji zwrotnej pokontrolnej. Kontrola może być kojarzona z obawą o przyszłość zatrudnienia w danej organizacji bądź negatywnymi konsekwencjami. Stąd nierzadkim zjawiskiem w organizacji są negatywne reakcje ludzi na kontrolę przejawiające się w nieuleganiu systemowi i prowadzeniu własnej gry w pracy, przekazywaniu nieścisłych lub niewystarczających informacji przez pracownika, przekazywaniu złudnego obrazu, czy strajki włoskie i sabotaż⁶⁰.

Opór wobec kontroli może wynikać także z nieprawidłowości w działaniach kontrolnych, określanymi jako dysfunkcje kontroli. Według M. Lizée przejawami dysfunkcji w kontroli jest biurokratyczna postawa, negatywna postawa, strategiczne zachowanie oraz fałszowanie dokumentów⁶¹. Z kolei S. Kałużny za prze-

⁵⁸ S. Kałużny, op. cit., s. 147.

⁵⁹ J. Child, *Organizational. Contemporary Principles and Practice*, Blackwell Publishing, 2005, s. 112.

⁶⁰ A. Szejniuk, op. cit., s. 36.

⁶¹ W. Kiezuń, *Sprawne zarządzanie*, SGH Oficyna Wydawnicza, Warszawa 1997, s. 365-366.

jawy dysfunkcji kontroli uważa niesprawność czynności kontrolnych, inflację kontroli i atrofię kontroli⁶². Także przeformalizowanie kontroli, jej nadmiar oraz przecenianie obrazują patologiczne działania i mogą wywołać wobec niej opór⁶³. Oczywiście każdy element kontroli, który jest nieprawidłowo zaplanowany i realizowany może być barierą i stanowić jej dysfunkcję. Sytuacja ta może dotyczyć⁶⁴:

- braku systemu celów w przedsiębiorstwie,
- niezrozumiałych standardów działań,
- braku komunikacji w zakresie standardów działań,
- niedostosowania metod i instrumentów kontroli kierowniczej,
- braku nowoczesnych narzędzi informatycznych wspierających proces kontroli,
- braku wyznaczonych krytycznych punktów kontroli,
- nadmiernej formalizacji procesu kontroli,
- braku wyspecjalizowanych stanowisk i komórek do spraw kontroli,
- braku informacji o odchyleniach od planu,
- braku działań korygujących,
- braku raportowania zarządczego.

R. W. Griffin w doskonaleniu kontroli postrzega najlepszy sposób na przewycięzanie oporu wobec kontroli, a także w dopuszczaniu i zachęcaniu pracowników do partycypacji oraz w opracowywaniu procedur weryfikacji⁶⁵. Zdaniem S. Kałużnego zjawiska patologiczne w kontroli mają wielorakie uwarunkowania organizacyjne, osobowościowe, a także kulturowe i ich naprawa wymaga systemowego podejścia⁶⁶.

1.3. Proces kontroli

Mimo wielości ujęć pojęcia kontroli, jej rodzajów oraz zadań jednoznacznie jest ona postrzegana jako zbiór pewnych działań. I dla wszystkich jest oczywiste,

⁶² S. Kałużny, op. cit., s. 34-35.

⁶³ B. Kaczmarek, Cz. Sikorski, op. cit., s. 192-195.

⁶⁴ Sz. Cyfert, A. Skorb-Gała, Procesy kontroli kierowniczej w polskich przedsiębiorstwach, Akta Universitatis Nicolai Copernici. Zarządzanie, 2015, nr 2, s. 185 - 186.

⁶⁵ R. W. Griffin, op. cit., s. 417.

⁶⁶ S. Kałużny, op. cit., s. 35.

że kontrola nie jest i nie może być jednorazowym aktem, że powinna być ciągłym procesem. S. Cameron wśród kluczowych czynności wymienia⁶⁷:

1. określenie konkretnych celów,
2. określenie sposobu monitorowania postępu w realizacji tych celów oraz celów pośrednich,
3. określenie zakresu działań w celu zmniejszenia wszelkich rozbieżności pomiędzy monitorowanymi wynikami a celami.

Podobne podejście do kontroli prezentuje J. Morris wymieniając w ramach tego procesu następujące działania: ustanowienie standardów, pomiar wydajności, porównanie wydajności ze standardami, a następnie podjęcie działań naprawczych w razie potrzeby⁶⁸. Z kolei zdaniem K. Krzakiewicza i Sz. Cyferta proces kontroli obejmuje 3 podstawowe fazy: opracowanie standardów i kryteriów efektywności, ocena działań w stosunku do tych standardów lub określenie rzeczywistych efektów oraz wskazanie jak usunąć ewentualne odchylenia od stanu pożądanego i podjęcie niezbędnych działań korygujących.⁶⁹ Przykłady procesowego ujęcia kontroli prezentuje tabela 5.

Tabela 5. Proces kontroli w ujęciu różnych autorów

Autor	Proces kontroli
L. J. Mullins	<ol style="list-style-type: none"> 1. Planowanie tego, co jest pożądane 2. Ustanowienie standardów wydajności 3. Monitorowanie rzeczywistych wyników 4. Porównywanie rzeczywistych osiągnięć z zaplanowanym celem 5. Korygowanie i podejmowanie działań naprawczych
L. Korzeniowski	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ustalanie norm, wzorców, celów oraz metod ich pomiaru 2. Pomiar rzeczywistego stanu lub działania 3. Porównanie wyników mierzenia z ustalonymi normalni 4. Decyzja
J. Szczupaczyński	<ol style="list-style-type: none"> 1. Określenie obszaru kontroli 2. Ustalenie norm procesów lub stanów i narzędzi ich pomiaru 3. Pomiary procesów lub stanów, które podlegają kontroli 4. Porównanie wyników pomiaru z normami

⁶⁷ S. Cameron, *The MBA Handbook. Academic and professional skills for mastering management*, Pearson, New York 2016, s. 80.

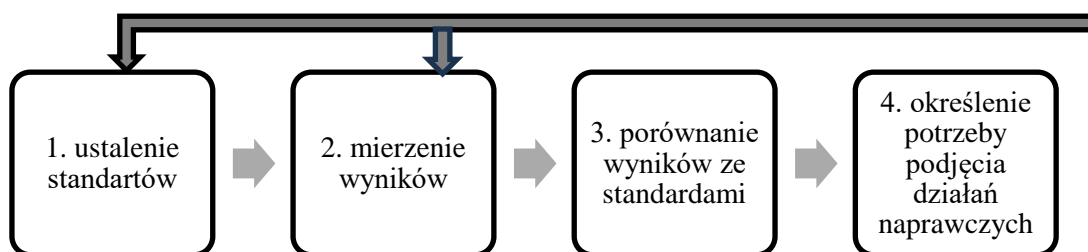
⁶⁸ J. Morris, *Strategic Management*, Oregon State University, Corvallis 2020, <https://open.lib.umn.edu/principlesmanagement/chapter/15-3-organizational-control/>.

⁶⁹ K. Krzakiewicz, Sz. Cyfert, op. cit., s. 174-178.

	5. Ocena wyników kontroli i podjęcie odpowiednich działań
L. E. Bonne, D. L. Kutz	1. Ustalanie standardów działania 2. Porównywanie rzeczywistych wyników ze standardami w celu określenia postępów w realizacji celów 3. Podejmowanie działań korygujących odchylenia i wzmacniających sukces
K. M. Bartol, D. C. Martin,	1. Określenie obszarów kontroli 2. Ustanowienie standardów 3. Mierzenie wydajności 4. Porównanie wyników z standardami: 4a. standardy spełnione lub przekroczone - wyniki uznane 4b. niespełnione standardy - podjęcie działań naprawczych 5. Dostosowanie standardów i środków w razie potrzeby
S. Flaszewska, K. Szymańska	1. Ustalenie norm i metod pomiaru efektywności 2. Pomiar efektywności 3. Porównanie zmierzonych wyników z ustalonymi normami 4. Podjęcie działań korygujących

Źródło: L. J. Mullins, op. cit., s. 668-669; L. Korzeniowski, op. cit., s. 335; J. Szczupaczyński, op. cit., s. 200-202; L. E. Boone, D. L. Kutz, Management, McGraw-Hill, Highstown 1992, s. 610-611; K. M. Bartol, D. C. Martin, op. cit., s. 610-611, S. Flaszewska, K. Szymańska, Istota i funkcje kontroli w organizacji, [w] Podstawy zarządzania. Teoria i ćwiczenia, red. A. Zakrzewska-Bielawska, Wydawnictwo Nieoczywiste, Warszawa 2022, s. 434.

Przegląd literatury przedmiotu wskazuje na podobne ujęcie procesu kontroli przez badaczy i praktyków (rysunek 3). W większości opracowań sprowadzana jest ona do czteroetapowego procesu, który ma umożliwić kierownikom zrozumienie co trzeba zrobić, aby osiągnąć zaplanowane cele i czy niezbędne jest podjęcie działań korekcyjnych i jakiego rodzaju. Pominięcie któregoś z tych etapów osłabia skuteczność kontroli, gdyż tworzą one logiczną i spójną całość.



Rysunek 3. Proces kontroli

Źródło: opracowanie własne

Pierwszy etap dotyczy ustalenia norm (standardów, wzorców) i metod pomiaru ich efektywności. Kluczowym działaniem na tym etapie jest wyznaczenie norm, które staną się odniesieniem do oceny ich realizacji przez pracowników po upływie jakiegoś czasu. Norma to kryterium oceny wywodzące się z celów ustalonych podczas planowania. Określa poziom działalności ustalony przez kierownictwo jako model oceny wyników. Takimi kryteriami są sprawność organizacji, celowość, legalność, rzetelność i gospodarność⁷⁰. Aby były skuteczne muszą być jasno określone, sensowne i logicznie powiązane z celami⁷¹. Normy mogą być czasowe, jakościowe, ilościowe i kosztowe⁷², mogą dotyczyć tylko końcowych wyników działalności lub procesów, stanów pośrednich i warunków początkowych⁷³. W odniesieniu do zachowań ludzi opracowuje się normy nakazujące, zakazujące i zezwalające⁷⁴.

Drugi etap procesu kontroli określany jest jako pomiar stanu rzeczywistego i odnosi się do mierzenia wykonania założonych zadań. Jest to bardzo istotny etap w procesie kontrolowania, gdyż dostarcza informacji kierownikom o stopniu realizowanych celów. Zdaniem K. Krzakiewicza i Sz. Cyferta czynności na tym etapie kontroli polegają na określeniu skali dopuszczalnych odchyłeń, dokonaniu pomiaru rezultatów i przekazanie informacji kontrolnej⁷⁵. Oznacza to, że na tym etapie wykrywane są z wyprzedzeniem nieprawidłowości. Dlatego ten etap kontroli powinien być trwałym i powtarzalnym działaniem⁷⁶. Jednak zebranie danych obrazujących faktyczny przebieg działania nie zawsze jest łatwy, stąd trudno jest opracować dane pokontrolne, a jeszcze trudniej je interpretować.⁷⁷ Toteż kierownicy w takiej sytuacji powinni zwracać uwagę na aktualność otrzymywanych informacji, zgodność ich z założonymi normami, kompletność tych informacji, stopień ich ważności, a także na odbiorcę konkretnych informacji, elastyczność otrzymywanych informacji i ich obiektywizm.⁷⁸

⁷⁰ S. Kałużny, op. cit., s. 35-36.

⁷¹ J. H. Donnelly, J. L. Gibson, J. M. Ivancevich, op. cit., s. 262.

⁷² L. E. Boone, D. L. Kutz, op. cit., s. 445-446.

⁷³ A. Tomaszewski, Problemy i im metody w zarządzaniu organizacjami. Czyli jak sprawnie zarządzać współczesnymi organizacjami, Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń 2018., s. 135.

⁷⁴ L. Korzeniowski, op. cit., s. 336.

⁷⁵ K. Krzakiewicz, Sz. Cyfert, op. cit., s. 175.

⁷⁶ P. Szczepankowski, op. cit., s. 209.

⁷⁷ L. E. Boone, D. L. Kutz, op. cit., s. 447.

⁷⁸ P. Szczepankowski, op. cit., s. 209- 211.

Trzeci etap procesu kontroli polega na porównaniu zmierzonych w drugim etapie wyników z normami ustalonymi na pierwszym etapie kontroli. Porównanie to może wykazać 3 sytuacje. Pierwsza obrazuje otrzymanie wyników zgodnych z normami i w tej sytuacji kontrola ogólnie kończy się wynikiem pozytywnym. Kolejna sytuacja może wskazywać na wyniki mniejsze od normy, a trzecia na większe. I ogólnie są one podstawą do rozpoczęcia 4 etapu kontroli. Niemniej niewielkie odchylenia od normy nie muszą oznaczać rozpoczęcia działań korygujących. Toteż na tym etapie istotne jest określenie dopuszczalnego stopnia odchylenia od normy, co jest związane z określeniem jego negatywnego czy pozytywnego wpływu na funkcjonowanie organizacji⁷⁹. Jego wielkość jest elementem decyzji kierownika odnośnie działań naprawczych.

Czwarty i ostatni etap procesu kontroli polega na podjęciu działań naprawczych na podstawie wyciągniętych wniosków pokontrolnych z etapu trzeciego. I następuje to w sytuacji, gdy odchylenia są istotne. Czynności naprawcze mogą przyjąć formę regulacji działań bądź korekty wzorców kontrolnych⁸⁰. W pierwszej sytuacji wprowadza się zmiany w sposobie działania, aby wypracować przyjęte normy. Odchylenia od normy mogą także wymagać powtórnego ich przeanalizowania. Okazać się bowiem może, że zostały one zaniżone bądź zawyżone od początku⁸¹. W sytuacji, gdy wyniki od jakiegoś czasu systematycznie się obniżają, i jest to wywołane wewnętrznymi i zewnętrznymi czynnikami, działania naprawcze mogą polegać na projektowaniu głębszych zmian organizacyjnych⁸². Na tym etapie kontrola wpływa na inne funkcje zarządzania. Na planowanie poprzez korektę norm i celów, na organizowanie poprzez przekazywanie osobom na niższych szczeblach wniosków pokontrolnych, i na przeprowadzenie poprzez doskonalenie systemu motywacyjnego, czy systemu komunikacji. Decyzje naprawcze w dużym stopniu opierają się na umiejętnościach analitycznych i diagnostycznych kierownika⁸³.

⁷⁹ S. Flaszewska, K. Szymańska, op. cit., s. 434.

⁸⁰ P. Szczepankowski, op. cit., s. 211.

⁸¹ I. Gawron, B. Mięka, Wprowadzenie do zarządzania. Rozwój, funkcje, koncepcje, Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa, Nowy Sącz 2020, s. 115.

⁸² A. Tomaszewski, Problemy i metody w zarządzaniu organizacjami. Czyli jak sprawnie zarządzać współczesnymi organizacjami, Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń 2018, s. 135-136.

⁸³ R. W. Griffin, op. cit., s. 403.

Skuteczność procesu kontroli zależy od kwalifikacji kontrolera, stanu aparatury kontrolnej, form organizacyjnych kontroli, stopnia szczegółowości wzorca, stopnia wymierności wyników działania⁸⁴. Zdaniem B. Kaczmarka i Cz. Sikorskiego przy niskiej szczegółowości wzorca i wymierności wyników działania wzrasta istotność kompetencji kontrolera, a maleje znaczenie aparatury kontrolnej⁸⁵. Negatywny wpływ kompetencji kontrolera może przejawiać się w niedoskonałości projektu, braku wiedzy, błędach osądu lub interpretacji, nieporozumieniach, nie dbalstwie, zmęczeniu, roztargnieniu, znowiu czy nadużyciach, ale poza kompetencjami na skuteczność kontroli może mieć wpływ także niska motywacja do działania⁸⁶.

1.4. Miejsce kontroli w procesie zarządzania

Dla teoretyków i praktyków zarządzania kontrola jest immanentną funkcją zarządzania. W każdym ujęciu procesu zarządzania stanowi jego końcowy etap (tabela 6). Dla H. Fayola, który jako pierwszy określił kontrolę jako istotną funkcję zarządzania, stanowiła ona działania związane z monitorowaniem postępu w realizacji celów (czasowych i jakościowych) oraz wprowadzeniem działań naprawczych pozwalających uzyskać właściwe wyniki⁸⁷. Nie tylko dla klasyków, ale także współczesnych badaczy funkcja ta stanowi niepodważalną charakterystykę pracy menedżera, cechuje się ciągłością, gdyż jest realizowana nieprzerwanie przez wszystkich kierowników w organizacji.

Tabela 6. Funkcje zarządzania według różnych autorów w ujęciu historycznym

Autor	Funkcje zarządzania
H. Fayol, 1947	Planowanie i przewidywanie, organizowanie, rozkazywanie, koordynowanie, kontrolowanie.
E. F. Brech, 1975	Planowanie, koordynowanie, motywowanie, kontrolowanie.
J. H. Donnely, i in. 1992	Planowanie, organizowanie, kontrolowanie

⁸⁴ B. Kaczmarek, Cz. Sikorski, op. cit., s. 187.

⁸⁵ Ibidem, s. 187.

⁸⁶ M. Sudół, Audyt wewnętrzny a kontrola wewnętrzna -podobieństwa i różnice, [w:] Współczesna kontrola w jednostkach sektora finansów publicznych, (red.) P. Dec, G. Główna, SGH Oficyna Wydawnicza, Warszawa 2021, s. 17.

⁸⁷ S. Cameron, op. cit., s. 80.

R. Kreitor, 2009	Planowanie, organizowanie, motywowanie, komunikowanie, wpływianie, zatrudnianie, kontrolowanie
R. W. Griffin, 2022	Planowanie i podejmowanie decyzji, organizowanie, przewo- dzenie, kontrolowanie

Źródło: opracowanie własne na podstawie L. J. Mullins, op. cit., s. 428-431; J. H. Donnelly, J. L. Gibson, J. M. Ivancevich, op. cit., s. 8-11; R. Kreitor, *Management*, Houghton Mifflin Company, Boston 2009, s. 14-15; Daniel E. McNamara, University of St. Thomas, USA, *From Fayol's Mechanistic To Today's Organic Functions Of Management*, *American Journal of Business Education*, 2009, nr 2(1), s. 66, R. W. Griffin, op. cit., s. 6-8.

Miejsce kontroli w procesie zarządzania jest istotne (rysunek 4). Po pierwsze umożliwia ona kierownikom monitorowanie wszystkich pozostałych funkcji i podejmowanie ewentualnych działań naprawczych⁸⁸. Po drugie kontrola w zarządzaniu stanowi źródło informacji koniecznych do podejmowania skutecznych decyzji w cyklach zarządzania⁸⁹. Dysfunkcja kontroli może wręcz skutkować chaosem decyzyjnym prowadzącym do kryzysu zarządzania⁹⁰. Po trzecie kontrola zamyka konkretny cykl zarządzania. Stąd, po czwarte, umożliwia doskonalenie kolejnego cyklu zarządzania i skuteczniejsze dostosowanie elementów organizacji do realizacji zaplanowanych celów. W związku z tym wszystkim A. Tomaszewski podkreśla, że kontrola w przeciwieństwie do innych funkcji zarządzania nie posiada odrębnego obszaru oddziaływania i w procesie zarządzania sama nie wnosi bezpośrednio nowych wartości. Skupia się bowiem na całym procesie zarządzania, a jej rolą jest ocena skuteczności realizacji pozostałych funkcji zarządzania⁹¹. Dlatego kontroli w procesie zarządzania przypisuje się funkcję integrującą. Wielu współczesnych badaczy w usytuowaniu kontroli na końcu procesu zarządzania widzi jednak jej słabość, gdyż sprowadza ją to do mniej użytecznej od bieżącej i ex ante roli, czyli roli ex post⁹². Dlatego R. W. Kuc podkreśla potrzebę przesunięcia uwagi z kontroli operacyjnej na kontrolę strategiczną, kontroli ex post na kontrolę ex ante. Koniecznością jest również przesunięcie zainteresowania z kontroli wyników na kontrolę procesów⁹³. Jak zauważa V. Dimovski, S. Penger nowa gospodarka rodzi

⁸⁸ K. Nitkowski, op. cit., s. 32.

⁸⁹ A. S. Krysiak, op. cit., s. 6.

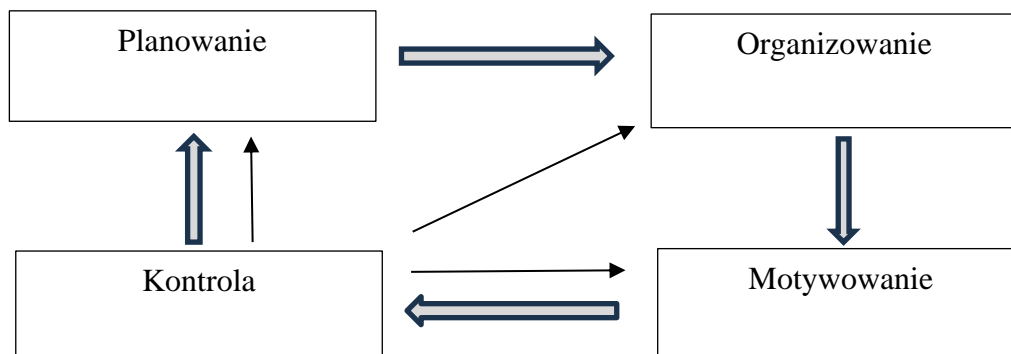
⁹⁰ B. Tubek, op. cit., s. 171.



⁹¹ A. Tomaszewski, op. cit., s. 132 -133.

⁹² A. Kucharczyk, *Metodyka operacyjna kontroli kierowniczej w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Kraków 2003, s. 16.

⁹³ R. W. Kuc, op. cit., s.

nowe wyzwania także od funkcji kontroli. Formalne systemy kontroli i koordynacji muszą być zastąpione nowym podejściem do dzielenia się informacjami. Zdecentralizowana kontrola opiera się na wartościach kulturowych, tradycji i zaufaniu, zapewniając w ten sposób zgodność działań personelu z celami organizacji⁹⁴.



Legenda:  Cykl działania zorganizowanego – proces zarządzania
 Obszary wpływu kontroli

Rysunek 4. Miejsce kontroli w procesie zarządzania

Źródło: A. Tomaszewski, Problemy i metody w zarządzaniu organizacjami. Czyli jak sprawnie zarządzać współczesnymi organizacjami, Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń 2018, s. 133.

Jednak szczególna zależność występuje między kontrolowaniem a planowaniem. Kontrola dostarcza narzędzi dla oceny planów⁹⁵. Planowanie określa cele i sposoby, a kontrola mierzy postęp w realizacji celów, umożliwia wykrycie odchyleń w ich realizacji, co umożliwia wprowadzenie działań naprawczych⁹⁶. Toteż planując ważne jest, aby od razu przemyśleć jak mierzyć postępy w realizacji celów i określić w czasie etapy ich realizacji⁹⁷. Również odchylenia od wcześniejszych planów powinny być brane pod uwagę przy formułowaniu nowych planów⁹⁸.

⁹⁴ V. Dimovski, S. Penger, Virtual Management: A Cross-Section Of The Management Process Illustrating Its Fundamental Functions Of Planning, Organizing, Leading And Controlling In A New Era Organization, International Business & Economics Research Conference , 2002, s. 7.

⁹⁵ J. Szczupaczyński, op. cit., s. 199.

⁹⁶ B. Kaczmarek, Cz. Sikorski, op. cit., s. 187.

⁹⁷ S. Cameron, op. cit., s. 80.

⁹⁸ L. E. Boone, D. L. Kutz, op. cit., s. 458.

Na istotne znaczenie funkcji kontrolowania wśród innych funkcji i w procesie zarządzania wskazują liczne wyniki badań. Analiza jej w polskich organizacjach wskazuje na występowanie zarówno licznych dysfunkcji w jej realizacji, ale też prawidłowości. I co jest ciekawe, na przestrzeni wielu lat są one powtarzalne. Wyniki badań przeprowadzonych przez A. Potockiego i M. Makowca wśród menedżerów na temat funkcji kontroli w organizacji wskazały, że jest ona najsilniej realizowaną funkcją zarządzania. Ponadto ukazały, że wyniki ocen okresowych nie stanowią silnej podstawy praktyk awansowych i degradacji oraz rozwoju pracowników. Poza tym w wielu organizacjach uregulowania w zakresie kontroli komórek organizacyjnych i stanowisk pracy są niejednoznacznie opracowane. Większość kierowników realizuje funkcję kontroli poprzez rozmowy, stosuje obiektywizm w ocenie, budują kontrolę opartą na zaufaniu, przestrzegają zasadę korygowania, ale już zasada natychmiastowości kontroli z określonych powodów nie jest od razu realizowana⁹⁹. G. Wudarzewski postrzega natomiast negatywny wpływ nadmiernej koncentracji na budowaniu klimatu organizacyjnego na realizację funkcji kontroli. Przy ocenie pracowniczej następuje bowiem zafałszowanie jej obiektywności ze względu na priorytet zadowolenia pracownika¹⁰⁰. Z kolei z badań przeprowadzonych przez A. Stankiewicz-Mróż wynika dość powszechna praktyka kontrolna, jaką jest otrzymywanie przez pracowników informacji zwrotnej pokontrolnej oraz zastosowanie elektronicznego nadzoru do oceny zachowań¹⁰¹. Sz. Cyfert oraz A. Skorb – Gała wskazują natomiast na silną aktywną rolę kierowników w procesach kontroli. Kontrolując kierownicy szczególnie realizują działania polegające na ocenie pracowników oraz wyników ich pracy. Z kolei badacze nisko ocenili czynności raportowania i doskonalenia narzędzi kontroli przez kierowników. Dodatkowo brak nowoczesnych narzędzi informatycznych wspierających proces kontroli a także niedostosowanie metod i instrumentów kontroli do realiów przedsiębiorstwa okazały się głównymi barierami w procesie kontroli kierowniczej¹⁰². Analiza funkcji zarządzania zaprezentowana przez R. Wolniaka wskazuje na dominację

⁹⁹ A. Potocki, M. Makowiec, op. cit., s. 52-55.

¹⁰⁰ G. Wudarzewski, Klimat organizacyjny w świetle funkcji zarządzania, Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Wrocławiu, 2007, nr 9, s. 276.

¹⁰¹ A. Stankiewicz-Mróż, Kontrola versus zaufanie. Nadzór nad pracownikami w sferze koncepcji empowerment, Zeszyty Naukowe Politechniki Łódzkiej, 2015, nr 1200, s. 181.

¹⁰² Sz. Cyfert, A. Skorb-Gała, op. cit., s. 183 - 186.

kontroli w porównaniu do organizowania, planowania i rozkazywania¹⁰³. Z badań O. Garbiec i J. Jędraszczyk-Kałwak wynika zaś, że większość małych i średnich przedsiębiorstw przeprowadza kontrolę kilka razy w miesiącu, a w niewielu kontrola jest przeprowadzana kilka razy w tygodniu. Poza tym nie jest ona stresująca dla pracowników i uważają, że jest sprawiedliwa. Stosowane formy kontroli są odpowiednie i zwiększają proaktywność pracowników. Przedsiębiorstwa nie rozwijają jednak systemu kontroli¹⁰⁴.

Analizując skuteczność kontroli W. Kieźuń zwrócił uwagę na zależność między kontrolą procesu a kontrolą zachowań. Stwierdził, że poprzez autonomizację określonych postaw pracowników, takich jak dyscyplina, staranność, dokładność, osobiste zaangażowanie można w dużym stopniu ograniczyć zakres kontroli pracy. Oczywiście nie neguje konieczności sprawowania kontroli pracy, ale uznaje kształtowanie wymienionych postaw jako długofalowe lepsze rozwiązanie¹⁰⁵.

Podsumowując istotę kontroli w organizacji można stwierdzić, że jest procesem diagnostyczno-regulacyjnym, ale w zarządzaniu przede wszystkim jedną z funkcji zarządzania, która przenika wszystkie pozostałe. Jej wszechobecność w funkcjonowaniu organizacji skutkuje różnymi jej rodzajami. Podstawowe postaci kontroli to instytucjonalne oraz funkcjonalna. Celem kontroli w organizacji jest ujawnienie nieprawidłowości w procesie zarządzania, wskazanie sposobów ich eliminacji oraz zapobieganie przed ich występowaniem. Kontrola ma doprowadzić do zrealizowania założonych na początku procesu zarządzania celów. Jest ona ukierunkowana na przeszłość i ma charakter cząstkowy w reakcji na określone nieprawidłowości. Jest ona sprawowana w każdej organizacji niezależnie od wielkości, lokalizacji czy praw własnościowych. Ze względu na działanie wielu czynników skuteczna i efektywna kontrola w praktyce jest trudna, i wymaga ciągłego doskonalenia.

¹⁰³ R. Wolniak, Postrzeganie ról i funkcji menedżera we współczesnej organizacji przez osoby na stanowiskach kierowniczych, *Organizacja i Zarządzanie*, 2017, nr 1(37), s. 138.

¹⁰⁴ O. Garbiec, J. Jędraszczyk-Kałwak, Kontrolowanie w opinii pracowników małych i średnich przedsiębiorstw, *Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Humanitas w Sosnowcu*, 2017, nr 2, s. 27-28.

¹⁰⁵ W. Kieźuń, op. cit., s. 364-365.

Rozdział 2. Kontrola w zarządzaniu publicznym

2.1. Ewolucja zarządzania publicznego

Niezależnie od koncepcji czy dominującej doktryny państwa, przyjmuje się, niemal bezdyskusyjnie, że w zarządzaniu istotną rolę odgrywa aparat administracyjny, za pomocą którego państwo realizuje swoją politykę. Żyjący na przełomie XIX i XX w. H. Fayol, jeden z prekursorów administracyjnej szkoły zarządzania, zwrócił uwagę na występowanie w różnego typu podmiotach, w tym publicznych, tzw. funkcji administracyjnej. Dotyczyła ona personelu, podziału pracy, władzy, dyscypliny, jedności wydawania poleceń, jedności kierownictwa, centralizacji, hierarchii, stabilizacji personelu oraz inicjatywy. Niemal równocześnie z pracami H. Fayola pojawiła się koncepcja biurokracji, opisana przez M. Webera¹⁰⁶, której odpowiada tzw. biurokratyczny model organizacji, opierający się na legalnej i prawomocnej władzy. Charakteryzują go: hierarchia oraz podporządkowanie i kontrola, oparte na instrukcjach i procedurach zarządzania przez cele, a także koncentracja na wynikach działania. Zasada działania tego modelu sprowadza się do ścisłego określenia relacji między jednostką podporządkowaną a nadrzędną (np. rząd, państwo), która definiuje zakres odpowiedzialności i jurysdykcji pozostałych jednostek, wyposaża je w zasoby oraz nadzoruje działanie. Pomimo licznych zastrzeżeń i odchyień od zaproponowanego przez M. Webera typu idealnego, wciąż jest to model dominujący w administracji, który wraz z przemianami otoczenia instytucji publicznych w pewnym stopniu ewoluuje, dostosowując się do współczesnych uwarunkowań. Nadal dostrzegane są liczne walory biurokracji, a niektórzy badacze nadal twierdzą, że jest ona wręcz niezbędna do zapewnienia przejrzystego i demokratycznego rządzenia¹⁰⁷. Przewidywalny i precyzyjnie zdefiniowany sposób zorganizowania urzędu oraz urzędnicy pozbawieni osobistego zaangażowania uczuciowego i entuzjazmu, zatrudnieni dzięki swoim kwalifikacjom i wiedzy, tworzą

¹⁰⁶ W. Drechsler, Good bureaucracy. Max Weber and public administration today, *Max Weber Studies*, 2020, vol. 20 (2), s. 219–224.

¹⁰⁷ P. de Gay, *The Values of Bureaucracy. An Introduction*, [w:] *The Value of Bureaucracy*, (red.), P. de Gay, Oxford University Press, Oxford, 2005, s. 1-13.

model organizacji, który z technicznego punktu widzenia pozwala osiągnąć najwyższy stopień efektywności¹⁰⁸.

Podjęcie do zarządzania podmiotami publicznymi, oparte na założeniach zbliżonych do zaproponowanych przez H. Fayola i M. Webera, okazało się szczególnie użyteczne z punktu widzenia praktyki państwa opiekuńczego. Po II wojnie światowej państwa zaczęły bowiem przejmować odpowiedzialność za różnego typu problemy społeczne, rozszerzając tym samym swoje dotychczasowe funkcje m.in. na kwestie ubezpieczeń społecznych, redystrybucję dochodu narodowego, subwencjonowanie służby zdrowia i edukacji¹⁰⁹. W latach 1945–1979 widoczna była koncepcja Public Administration (PA), jednak potrzeby w tym zakresie były bardzo wysokie i w związku z tym, środki publiczne często nie wystarczyły do ich sfinansowania. Pojawiały się również zarzuty dotyczące nieuzasadnionych wydatków np. w zakresie nadmiernej podaży usług i administracji. Problem stanowiła nadmiernie rozrastająca się biurokracja¹¹⁰. Zaczęto zwracać uwagę na to, że urzędnicy (co jest sprzeczne z koncepcją Webera) dążą do maksymalizacji własnych, indywidualnych interesów, tworzą wraz z politykami grupy interesów, co prowadzi do coraz większego rozrostu biurokracji i wzrostu zatrudnienia, „poprawia możliwości awansu zawodowego, tworzy warunki dla uznaniowej dystrybucji dóbr i [...] sprzyja możliwości organizacji i wzrostowi bezpieczeństwa zatrudnienia”¹¹¹.

Fala krytyki (lata 70. XX w.), dotyczącej realizacji polityki publicznej i świadczenia usług publicznych spowodowała sformułowanie nowych rozwiązań, prowadzących do poprawy gospodarności i efektywności. Wykorzystywały one założenia teorii wyboru publicznego, popularyzowanej od drugiej połowy XX wieku. Teoria ta opiera się na koncepcji człowieka ekonomicznego (*homo oeconomicus*), czyli takiego, który nieustannie dokonuje wyborów, by maksymalnie i racjonalnie kiero-

¹⁰⁸ P. Blau, *Teoria i rozwój biurokracji*, [w:] *Socjologia. Lektury*, (red.) P. Sztompka, M. Kucia, Znak, Kraków 2005, s. 162-169.

¹⁰⁹ J. Siwińska – Gorzelak, *Sektor publiczny w gospodarce*, [w:] *Teoria wyboru publicznego. Główne nurty i zastosowania*, (red.) J. Wilkin., Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa 2012, s. 31–34.

¹¹⁰ Przykładowo, koszty administracji państwowej finansowane są zwiększonym deficytem budżetowym.

¹¹¹ G. Stoker, *Governance as Theory. Five Propositions*, *International Social Science Journal*, 1998, vol. 50, nr 155, s. 17-28.

wać się swoim własnym interesem. Odwołując się do ekonomicznych założeń, teoria wyboru publicznego znalazła zastosowanie w sferze polityki, także publicznej – zwłaszcza w odniesieniu do kształtowania się instytucji. W naukach społecznych, na jej bazie, rozwinęła się teoria wyboru społecznego, która z kolei odnosi się do wyboru społecznych decyzji¹¹². Antidotum miały stanowić zawierane (na zasadach konkurencji) kontrakty z podmiotami sektora biznesowego na świadczenie usług publicznych. Zaletami tego rozwiązania były dopuszczenie konkurencji i zmuszenie administracji do ujawniania informacji o kosztach, co pozwalało na ocenę efektywności kosztowej i wydajności¹¹³. Zaproponowano zatem, aby do publicznego dostarczania usług zastosować techniki wykorzystywane w sektorze prywatnym.

Wykorzystując te postulaty, stworzono w latach 80. XX w. koncepcję tzw. Nowego Zarządzania Publicznego (New Public Management, NPM) oraz Nowej Administracji Publicznej (New Public Administration, NPA), spopularyzowane w Wielkiej Brytanii, Nowej Zelandii, Australii i USA¹¹⁴. Głównymi jej wyznacznikami były¹¹⁵:

- profesjonalne zarządzanie, wzmocnienie uprawnień zarządczych w sektorze publicznym;
- precyzowanie standardów i wskaźników pomiaru efektywności;
- kontrola wyników;
- podział instytucji – niezależność, autonomia finansowa;
- promowanie konkurencyjności;
- wykorzystanie koncepcji oraz technik zarządzania z sektora prywatnego;
- racjonalizacja wydatków.

Można zatem stwierdzić, że New Public Management stanowi tzw. model rynkowy (zwany inaczej menedżerskim), w którym zakłada się istnienie niezależnych i równorzędnych podmiotów (przedsiębiorstwa, samorządy terytorialne, niezależne

¹¹² J. Wilkin, *Teoria wyboru publicznego. Główne nurty i zastosowania*, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa 2012.

¹¹³ G. Stoker, *op. cit.*, s. 17-28.

¹¹⁴ M. Sakowicz, *Modernizacja samorządu terytorialnego w procesie integracji Polski z Unią Europejską*, SGH, Warszawa 2007, s. 211.

¹¹⁵ Ch. Hood, *A Public Management for All Seasons?*, *Public Administration*, 1991, nr 69, s. 3–19.

agendy rządowe oraz osoby fizyczne), które prowadzą działalność na własny rachunek. Stosunki między poszczególnymi podmiotami reguluje formalny kontrakt. Z perspektywy administracji model menedżerski zarządzania publicznego zorientowany jest na obywatela – klienta usług publicznych, koncentruje się na kontroli wyników (a nie procedur), oddziela realizowane funkcje strategiczne od operacyjnych, przekazuje realizację usług (poprzez zamówienia publiczne) konkurującym ze sobą organizacjom spoza administracji, wprowadza mechanizmy kontroli społecznej. Należy również zwrócić uwagę na rolę i miejsce obywateli w systemie świadczenia usług publicznych. Dla porównania, w modelu biurokratycznym obywatel – bierny odbiorca usług publicznych – nie był przedmiotem zainteresowania ani teoretyków, ani praktyków. Podobnie otoczenie organizacji traktowano jako stałą zmienną, bez wpływu na administrację.

Omawiana koncepcja zakłada, że celem działania organizacji publicznych jest świadczenie usług o jak najwyższym standardzie w sposób najbardziej efektywny. Miarą jakości świadczonych usług jest zadowolenie usługobiorcy, natomiast podaż usług powinna odpowiadać popytowi, co wprost wynika z podejścia rynkowego. Obywatel utożsamiany jest z klientem, nabywcą usług. Jego wpływ na jakość usługi ma raczej pośredni charakter, może oddziaływać wyłącznie poprzez wyrażenie opinii (np. uczestnicząc w badaniach ankietowych) na temat otrzymanej usługi bądź też dokonać wyboru, korzystając z niej lub nie. W praktyce jednak trudno mówić o wyborze usług świadczonych przez podmioty publiczne w przypadku, gdy są jedynymi świadczeniodawcami. Przykładowo, zgodnie z obowiązującymi aktualnie w Polsce przepisami, obywatel ma obowiązek opłaty, a tym samym korzystania z usług firmy wywołującej śmieci wskazanej przez samorząd. Ten z kolei zleca wywóz nieczystości firmie, która na mocy umowy i warunków przetargowych zobowiązana jest świadczyć usługi na wyznaczonym obszarze. W przypadku kwestionowania jakości świadczonej usługi obywatel może zwrócić się ze skargą do gminy, nie ma jednak możliwości ani wyboru innej firmy, ani (ze względu na ustalenia przetargowe) wpływania na zmianę zakresu świadczonych usług.

Niemal wszystkie poglądy zwolenników teorii wyboru publicznego spotkały się z krytyką¹¹⁶, podobnie jak model New Public Management, m.in. z powodu niewystarczającego uwzględnienia złożoności mechanizmów rządzenia, ról oraz interesów wszystkich uczestników polityk publicznych¹¹⁷. Elementy tego modelu wciąż jednak widoczne są we współczesnej działalności podmiotów sektora publicznego, np. polskich samorządów terytorialnych przy działaniach związanych z zarządzaniem strategicznym, zarządzaniem działalnością operacyjną, zarządzaniem personelem, zarządzaniem finansami, outsourcingiem czy realizacją procedur prawa zamówień publicznych¹¹⁸. Często także efektywność wyrażana w wymiarze finansowym instytucji publicznych stanowi jeden z głównych wyznaczników działania, co może prowadzić do niekorzystnych z perspektywy społecznej skutków (np. zamykanie szkół).

Nowoczesne instytucje publiczne wciąż podlegają szeroko rozumianym zmianom. Problemem, przed którym stanęły one na początku XXI wieku, jest m.in. zakwestionowanie legitymizacji władzy, w szczególności w perspektywie przejścia od demokratycznej władzy przedstawicielskiej do władzy bezpośredniej. Zaproponowane bowiem zostały nowe mechanizmy demokratyczne, dzięki którym obywatele mają możliwość wpływania na politykę i usługi świadczone przez władze, zwłaszcza lokalne. Przyczyny tego zjawiska są złożone, a należy do nich, między innymi, polityka emancypacji, którą A. Giddens definiuje jako „ogólne nastawienie na wyzwolenie jednostek i grup z ograniczeń, które ciążą na ich szansach życiowych”¹¹⁹. Jej celami są sprawiedliwość (niemonopolizowanie zasobów, do których pewne grupy nie mają dostępu), równość (jednakowy dostęp do zasobów) i uczestnictwo (polegające na zróżnicowaniu władzy). Z perspektywy sektora publicznego oznacza to, że obywatele dążą do wzrostu własnej niezależności (względem władzy publicznej), wykazują też chęć bezpośredniego wpływania na podejmowane decyzje. Jednocześnie procesowi temu towarzyszy wzrost oczekiwań wobec jakości

¹¹⁶ G. Stoker, op. cit., s. 17–28.

¹¹⁷ S. Osborn, *The New Public Governance, Emerging Perspectives on the Theory and Practice of Public Governance*, Routledge, London 2010, s. 27.

¹¹⁸ A. Zalewski, *Reformy sektora publicznego w duchu nowego zarządzania publicznego*, [w:] *Nowe zarządzanie publiczne w polskim samorządzie terytorialnym*, (red.) A. Zalewski, SGH, Warszawa 2005, s. 11–74.

¹¹⁹ A. Giddens, *Nowoczesność i tożsamość*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2010, s. 281.

i podaży usług publicznych, w sytuacji gdy w sektorze publicznym wciąż widoczny jest brak środków finansowych na ich zaspokojenie, spotęgowany często ich niesprawnym działaniem¹²⁰.

Propozycją usprawnienia zarządzania w sferze publicznej stało się zatem *governance* – współzarządzanie publiczne, partycypacyjne zarządzanie publiczne lub zarządzanie interaktywne. *Governance* jest przeciwstawne wobec terminu *government*, stanowiące określenie formalnych instytucji państwowych i monopolu w sprawowaniu władzy. *Governance* oznacza „zmianę w rozumieniu rządzenia, odnosząc się do nowego procesu lub zmiany reguł, lub nowej metody rządzenia społeczeństwem”¹²¹. Kluczową rolę odgrywa tu pojęcie społeczeństwa obywatelskiego. Klasyczna literatura przedmiotu odnosi się do koncepcji zarządzania publicznego, postrzeganego przez pryzmat państwa, kraju, rządu¹²². Działanie w myśl koncepcji *governance* wiąże się jednak z koniecznością przekazania przez podmioty publiczne części swoich kompetencji innym podmiotom i wiąże się ze współpracą, ale także z zatarciem granic pomiędzy sektorami, ich współzależnością (przy jednoczesnym zachowaniu autonomii) i koniecznością obdarzania zaufaniem¹²³. Formą realizacji współzarządzania, angażującą różne podmioty społeczeństwa jest tworzenie sieci, tzw. „networków”. Hierarchiczne powiązania organów oraz mechanizmy wydawania poleceń (wewnątrz i na zewnątrz administracji) zastępuje się włączaniem i zaangażowaniem we współpracę podmiotów spoza administracji, wykorzystaniem mechanizmów decentralizacji lub technik nakłaniania, perswazji i przekonywania. Zaletą sieci jest wzmacnianie efektywności działań tworzących je

¹²⁰ B. Lewenstein, Między rządzeniem a współrządzeniem. Obywatelskie modele rozwoju społeczności lokalnej, [w:] *Partycypacja społeczna i aktywizacja w rozwiązywaniu problemów społeczności lokalnych*, (red.) B. Lewenstein, J. Schindler, R. Skrzypiec, Wydawnictwo Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2010, s. 21–41.

¹²¹ R. Rhodes, *The New Governance: Governing without Government*, *Political Studies*, 1996, nr 44, s. 652–657.

¹²² J. Kooiman, *Governance. A social-political perspective*, [w:] *Participatory Governance. Political and Societal Implications*, (red.) J. R. Grote, B. Gbikpi, Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH, Opladen 2002, s. 71–94; J. Pierre, *Debating Governance*, Oxford University Press, Oxford 2000; R. Rhodes, op. cit., s. 652–667; G. Stoker, op. cit., s. 17–28.

¹²³ R. Rhodes, *Understanding Governance*, Open University Press, Buckingham–Philadelphia, 1997; R. Rhodes, *Understanding Governance. Ten Years On*, *Organization Studies*, 2007, vol. 28(8), s. 1243–1264; G. Stoker, op. cit., s. 17–28.

podmiotów, zarówno w wymiarze kolektywnym, jak i indywidualnym¹²⁴. Warunkiem efektywnej współpracy jest zaufanie. Jednocześnie zaufanie zwiększa i podtrzymuje kooperacyjność i stabilność w ramach sieci, prowadzi bowiem do zmniejszenia strategicznej niepewności, poprawy wymiany informacji, wzmocnienia kontaktów między podmiotami w sieci, a także umacnia współpracę i ułatwia tworzenie innowacyjnych rozwiązań¹²⁵.

Podobnie jak inne koncepcje, *governance* jest również krytykowane, zarówno z perspektywy naukowej, jak i praktycznej¹²⁶. Jednym z zarzutów jest niejednoznaczność tego określenia, a w konsekwencji trudność wskazania wspólnego mianownika dla powszechnie znanych jego wyróżników. Ponadto, atrybuty przypisywane *governance* (np. nieskorumpowanie, przejrzystość, nieformalność, odpowiedzialność, zorientowanie na dobro wspólne, partycypacyjność) sugerują, że pojęcie to jest nadmiernie idealizujące. Założeniom o kolektywnym i niemal bezkonfliktowym rozwiązywaniu problemów na rzecz dobra wspólnego przypisuje się cechę utopijności. Krytyka odnosi się także do relacji między podmiotami (różnych sektorów) o charakterze nieformalnym, co niesie ryzyko zaistnienia sytuacji korupcyjnych i niezgodnych z prawem – trudnych do udowodnienia. Obawy przed posądzeniem o „nadmierne kontakty” z sektorem prywatnym zniechęcają przedstawicieli władz do współpracy. Problemem staje się niechęć do dzielenia się ugruntowaną władzą hierarchiczną z trudnymi do identyfikacji podmiotami otoczenia, a także ustalenie podmiotu odpowiedzialnego za kolektywnie podejmowane decyzje, będące często wypadkową wielu sprzecznych oczekiwań¹²⁷.

2.2. Modele zarządzania w administracji

W Polsce model zarządzania administracją państwową, zaczynając od zmian systemowych końca lat 80-tych XX wieku wydaje się, iż nie został chyba

¹²⁴ P. J. Suwaj, *Udział społeczeństwa w decydowaniu publicznym – oblicza partycypacji społecznej w polityce publicznej w zakresie inwestycji drogowych*, *Samorząd Terytorialny*, 2010, nr 1–2, s. 59–72.

¹²⁵ E. H. Klijn, J. Edelenbos, B. Stein, *Trust in Governance Networks. Its Impacts on Outcomes*, *Administration & Society*, 2010, nr 42/2, s. 193–221.

¹²⁶ C. Offe, *Governance – „puste pojęcie” czy naukowy problem badawczy?*, *Zarządzanie Publiczne*, 2012, nr 3 (21), s. 81–107.

¹²⁷ *Ibidem*, s. 81–107.

jeszcze dostatecznie ukształtowany. Zauważalne jest oczywiście odejście od tradycyjnego, weberowskiego modelu biurokratycznego na rzecz koncepcji angażujących obywateli, w różne formy interaktywnych relacji ze sferą publiczną, pozostaje jednak pytanie o ostateczny - docelowy model działania służb państwowych, w tym służb skarbowych. Pierwszą całościową koncepcję zwaną modelem idealnej biurokracji, która niewątpliwie miała i zapewne jeszcze przez długi czas będzie miała istotne znaczenie w postrzeganiu zarządzania w administracji sformułował, jak już zostało to odnotowane powyżej, w 1920 r. niemiecki socjolog i ekonomista M. Weber¹²⁸. Zgodnie z „modelem idealnej biurokracji” każda z osób zatrudnionych w administracji publicznej powinna wykonywać swoje obowiązki na zasadzie wolnego wyboru (aktualnie wolność wyboru i wykonywania zawodu oraz wyboru miejsca pracy stanowi gwarancję zapisaną w Konstytucji RP) mając ściśle wyznaczony zakres obowiązków (każdy pracownik i funkcjonariusz wykonując swoje zadania winien być zaznajomiony z zakresem zadań i obowiązków, pracodawca sporządza również karty zakresu zadań i obowiązków). Każde stanowisko sprawowane winno być na zasadzie dobrowolności (aktualnie pracownik musi wyrazić zgodę na objęcie stanowiska kierowniczego, funkcjonariusz nie ma takiej możliwości, wykonuje bowiem w tym zakresie polecenie służbowe). Dobierając urzędników należy kierować się ich kompetencjami (w odniesieniu do pracowników posiadanie wymaganych kwalifikacji do pracy na danym stanowisku stanowi wymóg ustawowy, w odniesieniu zaś do funkcjonariuszy wymogiem takim ze względu na odmienną naturę stosunku służby od stosunku pracy jest posiadanie wykształcenia co najmniej średniego lub średniego branżowego). Urzędnicy powinni być zdyscyplinowani (zarówno wobec funkcjonariuszy jak i wobec pracowników istnieją jasno określone przepisy dotyczące odpowiedzialności zawodowej) oraz kontrolowani przez swoich przełożonych (aktualnie podstawą tych działań są reguły odnoszące się do kontroli funkcjonalnej jak również bieżącej kontroli zadań na stanowisku pracy). Sprawne działanie urzędników powinno być zapewnione poprzez jasne i czytelne regulaminy określające podział zadań, uprawnień i obowiązków oraz zasadę hierarchizmu, czyli w istocie pionową strukturę organizacyjną determinującą

¹²⁸ M. Weber, *Gospodarka i społeczeństwo. Zarys socjologii rozumiejącej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.

odpowiedzialność organów niższego szczebla przed organami zajmującymi wyższe miejsce w hierarchii, co winno zapewnić również możliwość odwoływania się od wydanych decyzji oraz wnoszenia skarg do wyższych instancji. W ramach Krajowej Administracji Skarbowej, każda jednostka organizacyjna (urząd skarbowy, urząd celno-skarbowy, izba administracji skarbowej, krajowa informacja skarbowa, ministerstwo finansów) posiada swój własny regulamin organizacyjny określający zadania wykonywane zarówno przez całą jednostkę jak również przez poszczególne konkretnie wskazane w tym regulaminie komórki organizacyjne, pracownicy i funkcjonariusze posiadają indywidualne karty zakresu zadań oraz ponoszą odpowiedzialność przed swoimi przełożonymi. W sytuacjach wskazanych w przepisach prawa pracownicy i funkcjonariusze mogą również odwołać się od decyzji służbowych wydanych przez swoich przełożonych do osób zajmujących wyższe stanowiska w strukturze organizacyjnej. Wszelkie działania urzędników w modelu weberskim, winny być dokumentowane, powszechnie obowiązuje zasada pisemności, co oznacza, że każda sprawa znajduje swoje odzwierciedlenie w odpowiedniej dokumentacji, która następnie może zostać poddana weryfikacji. W modelu klasycznym urzędnicy powinni przestrzegać ściśle określonych godzin pracy wykonując powierzone im zadania, a nie marnować czas na załatwianie spraw prywatnych (aktualnie kwestie godzin pracy i czasu pracy stanowią podstawę regulaminów pracy czy też układów zbiorowych zaś nieprzestrzeganie czasu pracy stanowi podstawę odpowiedzialności służbowej). Podstawą pracy i wykonywania zadań w modelu biurokratycznym powinny być bezosobowe przepisy regulujące zakres kompetencji w oparciu o rzeczywiste potrzeby konkretnego stanowiska pracy, abstrahując od cech osobistych osoby zajmującej to stanowisko – opis stanowiska pracy zawierający charakterystykę zadań wykonywanych na danym stanowisku aktualnie tylko dla pracowników służby cywilnej tworzony jest dokładnie tak jak w modelu idealnej biurokracji. Opis taki, stanowi także podstawę wartościowania stanowisk pracy, metodą analityczno-punktową, w oderwaniu od osób zajmujących te stanowiska¹²⁹. Zgodnie z założeniami, każdy urzędnik powinien wykonywać swoją pracę w sposób bezstronny w oparciu o jasne, trwałe i możliwe do przyswojenia reguły, które

¹²⁹ Zarządzenie Nr 1 Prezesa Rady Ministrów z dnia 7 stycznia 2011 r. w sprawie zasad dokonywania opisów i wartościowania stanowisk pracy w służbie cywilnej (M.P. z 2011 r. nr 5 poz. 61 ze zm.).

w przypadku, gdy zajdzie taka konieczność winny być wyjaśnione w ramach specjalistycznych szkoleń (zarówno pracownicy cywilni jak i funkcjonariusze mają obowiązek stałego podnoszenia swoich kompetencji i kwalifikacji – nikt nie może również odmówić udziału w szkoleniu organizowanym przez pracodawcę). Dopełnieniem tych reguł jest oczywiście zasada, zgodnie w którą urzędnik powinien wykonywać swoje zajęcie jako zawód – podstawowe miejsce pracy, stanowiące dla niego źródło utrzymania (obecnie istnieją ograniczenia w podejmowaniu przez pracowników i funkcjonariuszy dodatkowej pracy czy też zajęcia zarobkowego). Model ten ze względu na swój biurokratyczny charakter, deprecjonujący pracownika a podkreślający jedynie istnienie stanowisk pracy, procedur i struktur hierarchicznych wydłużających czas załatwienia spraw ulega modyfikacji, niemniej wiele jego elementów jest nadal obecnych nie tylko w KAS, ale także całej administracji jak również w ramach prywatnych przedsiębiorstw.

W II poł. XX w. pod wpływem rozwoju technologii i gospodarki oraz spektakularnych sukcesów firm prywatnych, ale również stale zwiększającej się świadomości swoich praw przez obywateli, stopniowo dokonywało się odejście od modelu administracji ściśle przestrzegającej formalnych i sztywnych reguł oraz traktującej osoby obsługiwane przez administrację jako petentów, w kierunku dostrzegającym potrzeby drugiej strony traktowanej bardziej jako partnera – klienta. Prąd ten znalazł swoje odzwierciedlenie w kierunku menedżerskim, jak też tzw. nowym partycypacyjnym zarządzaniu publicznym (New Public Management). Pierwsze rozwiązanie charakterystyczne dla sektora prywatnego pozwoliło na przeniesienie punktu ciężkości z procedur na wyniki. Decydenci polityczni obawiali się, że brak reform odzwierciedlających relacje zachodzące w biznesie doprowadzi finalnie do całkowitej dysfunkcjonalności administracji. Drugie rozwiązanie skupiało się na partycypacji obywateli w działaniu administracji, czyli takim ukształtowaniu wzajemnych stosunków, w którym z jednej strony obywatele są zależni od decyzji podejmowanych przez administrację, z drugiej zaś mogą wywierać na nią wpływ.

Raport Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (organizacja międzynarodowa o profilu ekonomicznym skupiająca wysoko rozwinięte i demokratyczne państwa) z 1991 r. wskazuje, że: „w większości krajów rozwiniętych dostrzec można wspólne podejście wskazujące na konieczność radykalnych zmian w

kulturze administracji publicznej, mających na celu wzrost jej efektywności i skuteczności. Zmiany tej kultury wymagają reorientacji dotychczasowego modelu biurokracji w kierunku organizacji ukierunkowanej na osiągnięcie rezultatów, w której urzędnicy państwowi w coraz większym stopniu postrzegają siebie jako menedżerów ponoszących odpowiedzialność za osiągnięte rezultaty, a nie tylko jako administratorów odpowiadających za wykonywanie instrukcji”¹³⁰.

Zdaniem Ch. Hooda niezbędne jest wprowadzenie do administracji modelu menedżerskiego, który implikuje cztery zmiany. Po pierwsze ukierunkowanie na efekt, które wymaga wypracowania strategii i wskazania celów organizacji, następnie stworzenia szczegółowego programu, dopasowania struktury i budżetu do realizowanych zadań, monitorowania realizacji programu i końcowo oceny osiągniętego celu. Po drugie wprowadzenie nowych mechanizmów działalności administracji, wykorzystywania szeregu wskaźników, wprowadzenia indywidualnej gratyfikacji dla pracowników czy też wytworzenia w nich poczucia szczególnej misji i służebnej roli wobec usługobiorców. Po trzecie zmiana zakresu funkcji rządu, poprzez zwiększenie prywatyzacji, kontraktowanie usług na zewnątrz administracji czy wprowadzenie zamówień publicznych jako formy ograniczenia wydatków. Po czwarte wzrost znaczenia menedżerów i ich zaangażowania politycznego, menadżer powinien być biurokratycznym politykiem sprawującym władzę, co wiąże się również z jego odpowiedzialnością przed społeczeństwem podobną do odpowiedzialności ministrów za kształt realizowanej polityki¹³¹.

Koncepcja New Public Management stopniowo wypierała modele tradycyjne. A. Zalewski wskazał, iż opiera się ona na zmianie orientacji zarządzania organizacjami publicznymi polegającej na zaprzestaniu stosowania podejścia stawiającego na piedestale procedury i zasady postępowania związane z dokonywaniem wydatków, a wdrożeniu reguł opartych na analizie osiągniętych wyników związanych z ponoszonymi wydatkami, przyjęciu orientacji strategicznej oraz wprowadzeniu mechanizmu rynkowego do procesu świadczenia usług publicznych”¹³². H. Krynicka podkreślała, iż kładzie ona nacisk na właściwe wyznaczanie celów

¹³⁰ S. Mazur, op. cit., s. 22.

¹³¹ C. Hood, op. cit., s. 3-19.

¹³² A. Zalewski, Teoria i praktyka nowego zarządzania publicznego, [w:] W stronę teorii i praktyki finansów, (red.) M. Ostaszewski, M. Zaleska, Wydawnictwo Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa 2006, s. 74.

i monitorowanie wyników, zarządzanie finansami (efektywność), wyznaczanie standardów usług, korzystanie z rozwiązań benchmarkingowych (możliwość dokonywania porównań na próbie sprawdzonych, dobrych rozwiązań) oraz nowoczesnego zarządzania zasobami ludzkimi¹³³. Starając się wskazać ogólne cechy tej koncepcji należy wymienić: wprowadzenie profesjonalnego zarządzania w sektorze publicznym opartego na wykorzystaniu wiedzy i umiejętności wysoko wykwalifikowanych menedżerów, na wzór rozwiązań funkcjonujących w sektorze prywatnym; wypracowanie jasnych standardów i mierników działalności oraz realizacji zadań; wykorzystanie narzędzi kontrolnych; decentralizację zadań wykonywanych przez jednostki sektora publicznego poprzez ograniczenie roli zarządzania hierarchicznego i wzrost znaczenia pracy zespołowej; wprowadzenie rzeczywistej konkurencji czy wreszcie konwersję obywatela na klienta i zmianę sposobu jego obsługi poprzez propagowanie zasad współpracy, uczenia się od klienta i rozpoznawanie jego potrzeb.

W praktyce dało się zaobserwować brak jednego, jasnego wzorca obrazującego tę koncepcję zarządzania. Wynikało to zarówno z tego, iż pojęcie to ewaluowało, jak również tego, iż w każdym państwie istniejące struktury administracyjne były dostosowywane do nowej pojemnej formuły w sposób ewolucyjny i zarazem selektywny. W Polsce koncepcja ta stała się szczególnie popularna, wzorem europejskim, w okresie przystąpienia Polski do Unii Europejskiej¹³⁴. Oczywiście z czasem zauważono, że nieco odmiennie wygląda zarządzanie działalnością w sferze publicznej niż w sferze prywatnej (komercyjnej), która również nie jest wolna od wad, bowiem rynek nie jest idealnym regulatorem, zaś administracja nie może istnieć bez oddziaływania i wsparcia państwa. Menedżerowie zatrudnieni w sektorze publicznym realizują zadania i cele ustalone niejako na zewnątrz organizacji, w której działają (głównie są to cele wskazane przez partie polityczne sprawujące władzę). Ponadto działają oni w ramach struktur organizacyjnych, na których

¹³³ H. Krynicka, Koncepcja nowego zarządzania w sektorze publicznym (New Public Management), Studia Lubuskie PWSZ w Sulechowie, 2006, nr 2, s. 195.

¹³⁴ W wyniku współpracy polskiej i francuskiej administracji podatkowej, realizowanej w ramach projektu „Podnoszenie poziomu jakości funkcjonowania jednostek administracji podatkowej”, współfinansowanego ze środków Transition Facility 2005 (projekt 2005/017-488.01.03d.) opracowano podręcznik „System zarządzania jakością w administracji podatkowej”. Ministerstwo Finansów nie wyznaczyło ostatecznego terminu wdrożenia SZJ w jednostkach administracji podatkowej. Ministerstwo Finansów, Warszawa, 2008 r.

kształt mają ograniczony wpływ¹³⁵, podobnie jak na dobór pracowników. Organizacje publiczne zdecydowanie silniej odczuwają również presję otoczenia. Niewłaściwe relacje urzędników z klientami mogą doprowadzić do zmiany formacji sprawującej władzę w państwie jako wyraz niezadowolenia z rządów. Organizacje publiczne bardzo silnie podlegają też cykлом politycznym determinowanym kalendarzem wyborczym. Zmiana koalicji rządzącej powoduje z reguły zmiany w kierownictwie organizacji i wpływa na kształt jej strategii. Działania takie sprzyjają myśleniu krótkofalowemu, utrudniając tworzenie i wdrażanie odważnych i wieloletnich planów. Konkurencyjność, oznacza tak naprawdę nie walkę o klienta, ale walkę o źródła finansowania działań z budżetu państwa, uzasadniając to właśnie potrzebą usługi klienta, bez którego istnienie organizacji publicznych w tym również służb skarbowych nie miałyby sensu.

Rozwinięciem koncepcji New Public Management było stopniowo zyskujące na popularności określenie „governance” rozumiane jako „współzarządzanie” lub w węższym znaczeniu jako „współrządzenie”. Koncepcja ta związana jest z działaniami Banku Światowego, w związku z pomocą oferowaną krajom trzeciego świata. Kraje te nie były w stanie ze względu na brak odpowiedniego potencjału administracyjnego samodzielnie jako państwa poradzić sobie z wykorzystaniem zewnętrznej pomocy finansowej. Sytuacja ta stała się podstawą rozważań na temat poprawy jakości zarządzania w różnych organach i instytucjach. Finalnie 25 lipca 1991 r. Komisja Europejska opublikowała dokument: „European Governance – A White Paper”, w którym oprócz zaleceń dotyczących realizacji polityki Unii Europejskiej opierających się na informacji zwrotnej od społeczeństwa i organizacji wdrażających określone polityki, zaproponowano również zasady dobrego zarządzania tzw. „good governance”. W dokumencie tym wskazano pięć zasad tzw. dobrego rządzenia. Należą do nich: otwartość (przejrzystość, transparentność), partycypacja (szeroki udział podmiotów w sprawowaniu administracji tzw. „multi-level-partnership”), odpowiedzialność (określenie jej zakresu dla poszczególnych instytucji), efektywność (działanie w sposób skuteczny i sprawny oraz optymalny

¹³⁵ Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lutego 2019 r. w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów tekst jednolity (Dz. Urz. MFFiPR z 2020 poz. 16 ze zm.).

i oszczędny) oraz spójność (zgodność działań z polityką Unii Europejskiej oraz politykami krajowymi realizowanymi na różnych poziomach).

Program Operacyjny Kapitał Ludzki na lata 2007–2013 (w ramach V osi priorytetowej pt. Dobre rządzenie) wskazywał, że dobre rządzenie polega m.in. na rozwijaniu potencjału administracyjnego poprzez wzmocnienie zdolności do tworzenia wysokiej jakości prawa oraz opracowywania długofalowych programów i strategii, wdrożenie systemu wieloletniego planowania budżetowego, wzrost jakości usług publicznych, w szczególności świadczonych na rzecz przedsiębiorców, usprawnienie wymiaru sprawiedliwości, zwłaszcza w obszarze sądownictwa gospodarczego oraz wzmocnienie mechanizmów partnerstwa¹³⁶.

W odniesieniu do usług świadczonych przez poszczególne rodzaje organów administracji, w szczególności organy administracji skarbowej należy jeszcze wspomnieć o koncepcjach polegających na podejściu procesowym. W naukach o zarządzaniu zagadnienie zarządzania procesowego jest dosyć dobrze opisane i w ujęciu teoretycznym nie wywołuje takich rozbieżności jak wspomniana powyżej koncepcja „governance”. R. Boulton i inni twierdzą, że „procesy to faktyczne funkcjonowanie organizacji. Znaczy to, że są szeregiem operacji, metod, zadań i funkcji prowadzących do wytworzenia produktów i usług”¹³⁷. Natomiast pojęcie procesu w organizacji publicznej to według A. Wiatraka, zaprojektowany ciąg logiczny następujących po sobie czynności, których celem jest dostarczenie odbiorcy dobra (w tym przypadku publicznego lub społecznego) zgodnego z ustalonymi wymaganiami¹³⁸. W podobnym tonie pojęcie to zostało zdefiniowane przez K. Krukowskiego jako „ciąg działań służący wydaniu decyzji, oferowaniu usługi lub informacji”, albo szerzej, jako „łańcuch sekwencyjnych czynności, które zmieniają mierzalne elementy na wejściu (dokumenty, informacje, metody, decyzje) w mierzalne elementy wyjścia (informacje, decyzje, usługi publiczne)”¹³⁹.

¹³⁶ Narodowa Strategia Spójności. Szczegółowy Opis Priorytetów Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki 2007–2013, 2014, s. 151.

¹³⁷ R. Boulton, B. Libert, S. Samek, *Odczytując kod wartości*, WIG-Press, Warszawa 2001, s. 96.

¹³⁸ A.P. Wiatrak, *Zarządzanie w jednostkach sektora publicznego i jego uwarunkowania*, [w:] *Zarządzanie organizacjami publicznymi*, (red.) K. Krukowski, Wydawnictwo UWM, Olsztyn 2006, s. 26.

¹³⁹ K. Krukowski, *Zarządzanie procesowe w administracji publicznej*, *Współczesne Zarządzanie*, 2011, nr 1, s. 24.

W przypadku Krajowej Administracji Skarbowej istnieje szereg procesów, mających swojego klienta (różnie określanego, raz jest nim osoba fizyczna, raz jest nim przedsiębiorca, innym razem zgłaszający) szczegółowo opisanych w dalszej części niniejszej pracy. Procesy te wykorzystują różne zasoby (finansowe, osobowe, rzeczowe i informacyjne), mają określone mierzalne cele oraz sprecyzowane wskaźniki pomiaru stopnia ich realizacji pozwalające na monitorowanie efektywności tych procesów oraz jasno określone procedury działania.

Aktualnie głównie na bazie publikacji Ch. Pollitta i G. Bouckaerta można ponownie zaobserwować powrót do koncepcji nawiązujących do wizji państwa i administracji publicznej wzorowanej na rozwiązaniach zaproponowanych ponad 100 lat temu przez M. Webera¹⁴⁰. „Neoweberowskie państwo można definiować jako państwo, którego podstawą funkcjonowania jest weberowski model administracji publicznej, zaktualizowany o elementy Nowego Zarządzania Publicznego i governance”¹⁴¹. Ta aktualizacja sprowadza się do orientacji na potrzeby i oczekiwania zewnętrznych aktorów czyli obywateli-klientów zamiast orientacji na wewnętrzne przepisy i procedury, wprowadzenie instrumentów pozwalających na aktywny udział społeczeństwa w działaniach podejmowanych przez państwo (np.: konsultacji społecznych czy wysłuchań publicznych praktycznie całkowicie pominiętych w ramach prac nad ustawą o Krajowej Administracji Skarbowej), orientacji na efekty – czyli rozliczanie urzędników na podstawie osiągniętych rezultatów, zamiast ocen pod kątem zgodności ich działań z obowiązującą procedurą oraz profesjonalnym zarządzaniu – kształcenie urzędników na profesjonalnych menedżerów, potrafiących w efektywnie zaspokajać potrzeby obywateli¹⁴².

Pogląd ten znajduje coraz większe zainteresowanie. M. Potůček uważa wprost koncept neoweberowskiego państwa za funkcjonujący obecnie system¹⁴³. W. Drechsler postrzega neoweberyzm jako szansę dla Unii Europejskiej¹⁴⁴,

¹⁴⁰ Ch. Pollitt, G. Bouckaert, *Public Management Reform. A Comparative Analysis – New Public Management, Governance, and the Neo-Weberian State*, Oxford University Press, Oksford, 2011.

¹⁴¹ M. Oramus, Neoweberowskie państwo w kontekście globalnego kryzysu ekonomicznego, *Myśl Polityczna i Ekonomiczna*, 2016, nr 1 (52), s. 42.

¹⁴² Ch. Pollitt, G. Bouckaert, op. cit., s. 118–119.

¹⁴³ M. Potůček, The Concept of the Neo-Weberian State Confronted by the Multi-Dimensional Concept of Governance. A Distinctive European Model? *The Neo-Weberian State*, *NISPAcee Journal of Public Administration and Policy*, 2008./2009, vol. 1(2), s. 83-94.

¹⁴⁴ W. Drechsler, *Towards a Neo-Weberian European Union? Lisbon Agenda and Public Administration*, *Halduskultuur*, 2009, nr 10; s. 6-21.

a T. Randma-Liiv dedykuje to rozwiązanie państwom Europy Środkowej i Wschodniej, jako mające istotne znaczenia dla nowoczesnej, sprawnej, elastycznej i stabilnej administracji¹⁴⁵. Z kolei L. Matei i S. Flogaitis uważają, iż jest to jedyne rozwiązanie stanowiące syntezę między legalizmem a menedżeryzmem¹⁴⁶.

Żaden model zarządzania w administracji nie został oficjalnie zaakceptowany czy uznany za obowiązujący ani w Polsce, ani w Unii Europejskiej, tym samym również w administracji skarbowej. Znajomość poszczególnych propozycji odnoszących się do modeli zarządzania sprawia, iż dopasowując je do obowiązujących uregulowań prawnych, tak aby działania zarządcze odbywały się na podstawie i w granicach prawa, osoby zarządzające pracą w poszczególnych jednostkach mają szansę wyboru takich rozwiązań, które w danej sytuacji prowadzą do optymalnych efektów. I. Kozera podsumowując wyniki badań nad diagnozą administracji rządowej wskazał, iż „obserwuje się pozytywne zmiany w administracji rządowej na przestrzeni ostatnich lat – usprawnienie narzędziowe wykonywanych zadań, komputeryzacja, informatyzacja, zastosowanie podpisu elektronicznego, wydłużone godziny pracy urzędów; poprawie ulega funkcjonowanie urzędów – duży nacisk kładzie się na jakość pracy biur obsługi klienta, szkolenia z zakresu jego obsługi, regulacje antykorupcyjne; budowaniu korzystnego wizerunku i zaufania społecznego służą też liczne inicjatywy, np. organizowane przez wiele urzędów tzw. dni otwarte”¹⁴⁷. W odniesieniu do wykorzystywanych modeli zarządzania wskazuje, iż „pomimo wielu zmian, reform opartych o różne koncepcje i paradygmaty, nie można wskazać jednego dominującego modelu zarządzania administracją publiczną”¹⁴⁸.

¹⁴⁵ T. Randma-Liiv, *New Public Management versus the Neo-Weberian State in Central And Eastern Europe*, NISPAcee Journal of Public Administration and Policy. A Distinctive European Model? The Neo-Weberian State, 2008/2009, vol. 1(2), s. 69-83.

¹⁴⁶ L. Matei, S. Flogaitis, *Public administration in the Balkans from Weberian bureaucracy to New Public Management*, South-Eastern European Administrative Studies, 2011, nr 1.

¹⁴⁷ I. Kozera, *Diagnoza modelu zarządzania jakością w administracji rządowej. Kapitał intelektualny jako determinanta realizacji polityki jakości w urzędach administracji rządowej*, IBC Group, Warszawa 2009, s. 20.

¹⁴⁸ *Ibidem*, s. 23 .

2.3. Pojęcie i rola administracji

W literaturze nie istnieje jedna oficjalna definicja administracji publicznej, pojęcie to definiowane jest bowiem w różny sposób, z różnych perspektyw. W powszechnym tego słowa znaczeniu administracja to system organów i instytucji, które realizują zadania państwa wykorzystując swoje uprawnienia władcze w określonym obszarze. W ramach nauk o zarządzaniu administracja publiczna to „dyscyplina naukowa, opisująca i wyjaśniająca proces zaspokajania potrzeb zbiorowych oraz formułująca uogólnienia odnoszące się zarówno do organizacji jak i do zarządzania”¹⁴⁹. Z uwagi na fakt, iż administracja nie jest zjawiskiem statycznym, odzwierciedla bowiem różne zmiany zachodzące w otoczeniu zewnętrznym, niezwykle trudno jest dokonać jednolitej definicji tego pojęcia.

Najczęściej przytaczana i zarazem najbardziej znana „klasyczna” negatywna definicja administracji, nawiązująca do trójpodziału władzy, określana także jako definicja „wielkiej reszty” została sformułowana przez niemieckich autorów W. Jellinka i O. Mayera, którzy twierdzili, że administracja to ta część działalności państwa, która nie jest stanowieniem prawa (ustawodawstwem) i wymiarem sprawiedliwości (sądownictwem). W ich ujęciu administracja stanowiła synonim władzy wykonawczej (ujęcie szerokie), lub zarządu wewnętrznego państwa (ujęcie wąskie). Wszelkie definicje negatywne wskazują czym przedmiot definiowany nie jest. Obecne próby definicyjne starają się jednak wskazać czym właściwie jest administracja, co należy do jej zadań, czym się zajmuje. T. Rostkowski definiuje administrację publiczną jako „organizację złożoną z ludzi zorganizowanych wokół powiązanych ze sobą organów, utworzoną i wyposażoną na mocy prawa w uprawnienia, obowiązki i ograniczenia do działania, prowadzącą stałą działalność przejętą przez państwo jako służącą interesowi publicznemu”¹⁵⁰. Według I. Lipowicz administracja publiczna to „system złożony z ludzi zorganizowanych w celu stałej, systematycznej, skierowanej ku przyszłości realizacji dobra wspólnego jako misji publicznej polegającej głównie (choć niewyłącznie) na bieżącym wykonywaniu ustaw, wyposażonych w tym celu we władztwo państwowe oraz środki materialno-

¹⁴⁹ S. Mazur, *Od tradycyjnej administracji do zarządzania publicznego*, Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków, 2002, nr 598, s. 15.

¹⁵⁰ T. Rostkowski, *Strategiczne zarządzanie zasobami ludzkimi w administracji publicznej*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2012, s. 23.

techniczne”¹⁵¹. Zdaniem J. Bocia administracja publiczna to „postulowany zarówno na poziomie centralnym, jak i lokalnym, sposób zaspokajania jednostkowych i grupowych potrzeb obywatelskich będących wynikiem wspólnego funkcjonowania określonej grupy społecznej (...) Administracja publiczna jest to przejęte przez państwo i realizowane przez jego zawisłe organy, a także przez organy samorządu terytorialnego, zaspokajanie zbiorowych i indywidualnych potrzeb obywateli, wynikających ze współżycia ludzi w społecznościach”¹⁵². H. Izdebski i M. Kulesza wskazują, że „przez administrację publiczną rozumie się zespół działań, czynności i przedsięwzięć organizatorskich i wykonawczych, prowadzonych na rzecz realizacji interesu publicznego przez różne podmioty, organy i instytucje, na podstawie ustawy i w określonych prawnie formach”¹⁵³. Z. Leoński ujmuję administrację publiczną jako „uzasadnione działanie skierowane w stronę obywateli oraz relacji pomiędzy nimi występujących”¹⁵⁴.

Administracja publiczna obejmuje swoim zakresem pojęciowym całokształt systemu organizacji i instytucji publicznych (rządowych i samorządowych), nie tylko pełniących funkcje reglamentacyjno-porządkowe, ale - przede wszystkim - zajmujących się organizowaniem i zaspokajaniem potrzeb ludności. Tak rozumiana administracja publiczna rzutuje na istotę kontroli, która wówczas:

- obejmuje nie tylko sferę wydawania decyzji, ale i sferę dystrybucji, produkcji i usług wobec ludności,
- nie opiera się wyłącznie na działaniu jednostek niezależnych od administracji (np. sądów, prokuratury, Rzecznika Praw Obywatelskich), ale również na kontroli wewnętrznej,
- nie skupia się tylko na ocenie przestrzegania prawa, ale także na ocenie realizacji zadań nałożonych na administrację,
- obok środków prawnych, wykorzystuje również instrumenty polityczne i społeczne,

¹⁵¹ Z. Niewiadomski, *Prawo administracyjne*. Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2000, s. 27–28.

¹⁵² J. Boć, *Prawo administracyjne*, Kolonia Limited, Wrocław 2007, s. 16.

¹⁵³ H. Izdebski, M. Kulesza, *Administracja publiczna. Zagadnienia ogólne*, LIBER, Warszawa 2004, s. 93.

¹⁵⁴ Z. Leoński, *Zarys prawa administracyjnego*, LexisNexis Polska, Warszawa 2004, s. 23.

- traci swój pasywny charakter z uwagi na konieczność ciągłego usprawniania działalności administracji¹⁵⁵.

Administracja publiczna oznacza działalność organizatorską i wykonawczą w odniesieniu do politycznych decyzji władzy państwowej¹⁵⁶. Sprawne działanie całego aparatu administracyjnego (wszystkich jednostek organizacyjnych) decyduje o stopniu wykonania decyzji władz państwowych, im sprawniejsze działanie całego aparatu państwowego, tym pełniejsze wykonanie decyzji zarządczych zarówno w wymiarze czasowym jak i jakościowym. Administracja publiczna w społeczeństwach demokratycznych sprawowana jest przez państwo, działające przez swoje organy, będące przedstawicielami państwa, czyli wyodrębnione organizacyjnie tj: strukturalnie, technicznie, finansowo i kompetencyjnie jednostki, będące częścią aparatu państwowego, uprawnione do korzystania ze środków władczych w zakresie przyznanych im uprawnień.

Administrację publiczną w Polsce tworzy: administracja samorządowa (gminna, powiatowa i wojewódzka); administracja rządowa centralna obejmująca swoim zasięgiem całe terytorium kraju (Prezes Rady Ministrów, Rada Ministrów, ministrowie oraz centralne organy administracji rządowej) oraz administracja rządowa terenowa działająca tylko na ściśle określonym terytorium (wojewoda i służby działające regionalnie) jak również administracja państwowa, nie podlegająca rządowi, np.: Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej, Najwyższa Izba Kontroli, Krajowa Rada Radiofonii i Telewizji, Rzecznik Praw Obywatelskich, Krajowa Rada Sądownictwa czy Narodowy Bank Polski.

2.4. Zatrudnienie w administracji publicznej i zaufanie do niej

W tabeli 7 przedstawiono liczbę osób zatrudnionych w administracji publicznej w wybranych latach. Na podstawie danych w niej zawartych można stwierdzić, że ogólny stosunek liczby wszystkich pracowników administracji do wszystkich mieszkańców kraju w 2010 r. stanowił 1,14%, w 2015r. wynosił on 1,10%, w latach 2017-2018r. było to odpowiednio 1,11%, następnie w latach 2019-2020r.

¹⁵⁵ J. Łętowski, Prawo administracyjne. Zagadnienia podstawowe, Państwowe Wydawnictwa Naukowe, Warszawa 1990, s. 285 -286

¹⁵⁶ H. Izdebski, M. Kulesza, op. cit., s. 22–23.

wartość ta wynosiła 1,12%, zaś w 2021r. osiągnęła 1,13%. Obserwując proporcje pomiędzy liczbą mieszkańców a liczbą pracowników administracji można zaryzykować stwierdzenie, iż liczba pracowników administracji zarówno w administracji samorządowej jak również administracji państwowej wykazuje niewielką tendencję wzrostową przy zmniejszającej się liczbie mieszkańców kraju.

Tabela 7. Liczba osób zatrudnionych w administracji publicznej w wybranych latach

	2010r.	2015r.	2017r.	2018r.	2019r.	2020r.	2021r.
Liczba pracowników administracji ogółem	440 597	425 906	428 264	429 209	431 822	430 392	433 267
w tym liczba pracowników administracji samorządu terytorialnego	256 728	252 344	257 231	255 629	255 559	253 448	255 774
w tym liczba pracowników administracji państwowej	183 869	173 562	171 033	173 580	176 263	176 944	177 493
Liczba ludności kraju	38530000	38437000	38434000	38411000	38383000	38265000	38080000

Źródło: Opracowanie własne na podstawie publikacji GUS Mały Rocznik Statystyczny Polski, Warszawa 2018, s. 63 i 99, Warszawa 2020, s.67 i 100 oraz Warszawa 2022, s.65 i 103. Dane obrazujące liczbę pracowników administracji samorządu terytorialnego uwzględniają liczbę pracowników samorządowych kolegów odwoławczych, dane dotyczące pracowników administracji państwowej obejmują pozostałych pracowników administracji. Dane dotyczące liczby mieszkańców podawane są w pełnych tys. na 31 grudnia każdego roku; dane dotyczące zatrudnienia w administracji obrazują przeciętne zatrudnienie również według stanu na 31 grudnia każdego roku.

Administracja publiczna realizuje swoją aktywność w obszarze usług, w odniesieniu do których szczególnie istotne jest zaufanie obywateli do urzędników i całego aparatu skarbowego, każdorazowo weryfikowane i korygowane w trakcie świadczenia konkretnej usługi. Zdaniem F. Fukuyamy „zaufanie to mechanizm

oparty na założeniu, że innych członków danej społeczności cechuje uczciwe i kooperatywne zachowanie oparte na wspólnie wyznawanych normach”¹⁵⁷, normy te mogą mieć charakter religijny, moralny, ale także prawny. Zarówno urzędnicy jak i obywatele zobowiązani są do poszanowania powszechnie obowiązującego prawa. Wyniki ostatnich badań¹⁵⁸ obrazujących poziom zaufania pełnoletnich mieszkańców Polski do urzędników i administracji z jednej strony napawają optymizmem z drugiej zaś, wskazują jak wiele jeszcze pozostaje do zrobienia w tym obszarze. Na pytanie: Czy, ogólnie rzecz biorąc, ma Pan(i) zaufanie czy też nie ma Pan(i) zaufania do urzędników i administracji publicznej - niewiele osób, bowiem tylko 3% ankietowanych odpowiedziało, iż zdecydowanie posiada takie zaufanie, 50% ankietowanych - czyli dokładnie połowa wskazała, iż raczej ma takie zaufanie, 25% respondentów odpowiedziało, iż raczej nie ma zaufania, natomiast 10% iż zdecydowanie nie ma zaufania, zaś 12% ankietowanych nie miało zdania w tym zakresie wskazując odpowiedź „trudno powiedzieć”. Oczywiście poziom zaufania jest wypadkową zarówno wielu lat ciężkiej pracy polegającej na budowaniu pozytywnego wizerunku i zaufania jak też indywidualnych przypadków. Wyniki badań CBOS na przestrzeni lat (od 2002 r. do 2022 r.) pokazują, iż liczba osób, które wykazywały ostrożność w kontaktach z innymi mieściła się w przedziale od 72% do 81%, natomiast osoby ufające innym, a także doceniające rolę zaufania stanowiły mniejszość od 17% do 26% ankietowanych. Wyniki badań przeprowadzonych w 2022 r. wskazują, iż liczba osób ufająca innym wynosi 77%, zaś liczba osób wyrażająca ostrożność 19%, pozostali, czyli 4% ankietowanych, nie miało zdania w tym zakresie¹⁵⁹.

¹⁵⁷ F. Fukuyama, *Zaufanie. Kapitał społeczny a droga do dobrobytu*, PWN, Warszawa – Wrocław 1997, s. 38

¹⁵⁸ *Zaufanie społeczne*, Komunikat z badań Nr 37/2022, Centrum Badania Opinii Społecznej, marzec 2022, s.8. Badania przeprowadzone przez Fundację Centrum Badania Opinii Społecznej w ramach procedury mixed-mode na reprezentatywnej imiennej próbie pełnoletnich mieszkańców Polski, wylosowanej z rejestru PESEL. Każdy respondent wybierał samodzielnie jedną z metod: – wywiad bezpośredni z udziałem ankietera (metoda CAPI), – wywiad telefoniczny po skontaktowaniu się z ankieterem CBOS (CATI) – dane kontaktowe respondent otrzymywał w liście zapowiednim od CBOS, – samodzielne wypełnienie ankiety internetowej, do której dostęp był możliwy na podstawie loginu i hasła przekazanego respondentowi w liście zapowiednim od CBOS. We wszystkich trzech przypadkach ankieta miała taki sam zestaw pytań oraz strukturę. Badanie zrealizowano w dniach od 31 stycznia do 10 lutego 2022 roku na próbie liczącej 1065 osób (w tym: 52,7% metodą CAPI, 30,3% – CATI i 17,0% – CAWI). Badanie zostało zrealizowane przed inwazją Rosji na Ukrainę

¹⁵⁹ *Ibidem*, s. 2.

2.5. Kontrola w administracji i jej cechy

Realizacja zadań postawionych przed kontrolą w administracji uzależniona jest od spełniania przez nią określonych wymagań, które nazwać można mianem cech kontroli. Do podstawowych należą bezstronność, fachowość oraz efektywność¹⁶⁰. Bezstronność nakłada na organ prowadzący kontrolę obowiązek obiektywnej oceny kontrolowanej działalności. Najistotniejszym wyznacznikiem zapewniającym bezstronność kontroli jest brak powiązań organizacyjnych o charakterze nadzoru, istniejących pomiędzy jednostką kontrolowaną a kontrolującą. Organ kontrolujący, pozostający w stosunku nadzoru wobec instytucji kontrolowanej, może bowiem powstrzymać się od zbyt krytycznej oceny jej działalności z obawy przed zarzutem, że taka ocena działalności jednostki kontrolowanej świadczy nie tylko o jej własnej kondycji, ale również o nieprawidłowościach w wykonywaniu zadań nadzorczych. Fachowość kontroli rozumieć należy jako zdolność oceny działalności jednostki kontrolowanej z określonego punktu widzenia. Wymogi związane z fachowością odnoszą się przede wszystkim do pracowników instytucji kontrolnych, przeprowadzających w praktyce kontrolę. Stąd też kontroler powinien być gruntownie obeznany ze specyfiką badanej działalności. Co więcej, powinien znać kryteria, którymi posługiwać będzie się podczas czynności kontrolnych. Posiadając odpowiedni poziom wiedzy w określonej dziedzinie, kontroler powinien posiadać również zdolność do analitycznego spojrzenia na badane zjawisko, zwłaszcza z uwagi na konieczność wykrycia źródeł zaistniałych nieprawidłowości. Fachowość przejawia się również w zdolności kontrolującego do obrania takiej metody prowadzenia kontroli, która pozwala osiągać jak najlepsze wyniki, przy jak najmniejszym zaangażowaniu sił i środków. Dobór właściwej metody uzależniony jest od samego kontrolera. To od jego doświadczenia, pomysłowości i inicjatywy, a wreszcie rozeznania co do istnienia obszarów działalności szczególnie narażonych na nieprawidłowości, uzależniona jest skuteczność kontroli. Kontroler niekompetentny starał się będzie unikać formułowania wniosków na temat zaistniałych nieprawidłowości z obawy o ich nieprawidłową ocenę. Podkreślić należy, że sama fachowość kontroli również wpływa na kontrolowanego. Niska fachowość

¹⁶⁰ J. Starościk, *Prawo administracyjne*, PWN, Warszawa 1975, s. 345-346.

niesie ze sobą o wiele większe niebezpieczeństwo niż zupełny brak kontroli. Kontrolowany postrzegać może bowiem wówczas kontrolę jako niedołączny instrument wykrywania zaistniałych nieprawidłowości, a co za tym idzie, nie będzie się starał unikać błędów w wykonywanych czynnościach.

Równie istotną cechą dobrej kontroli jest jej efektywność. Naczelnym zadaniem kontroli jest ocena prawidłowości działania struktur administracji, ujawnienie zaistniałych błędów i wad, a następnie wskazanie źródeł ich powstawania. W konsekwencji kontrola ma usprawnić działanie administracji, a zatem dążyć do podjęcia właściwych środków wpływających korzystnie na podmioty kontrolowane. Efektywność kontroli uzależniona jest jednakże od istnienia skutecznych instrumentów prawnych zdolnych do korekty wadliwej działalności administracyjnej. Oczywistym jest, że ciężar odpowiedzialności za prawidłowość działania administracji spoczywa na samej administracji. Dlatego też podstawową rolę w zapewnieniu prawidłowości na gruncie administracji publicznej odgrywa nadzór (jakkolwiek istnienie stosunku nadzoru wobec organizacji kontrolowanej może szkodzić bezstronności kontrolera), o którym będzie jeszcze mowa w dalszej części pracy. W przypadku, gdy organy kontroli nie dysponują żadnymi prawnymi środkami oddziaływania na podmiot kontrolowany, instytucja kontroli traci jeden ze swoich podstawowych atrybutów - autorytet u kontrolowanego, a co za tym idzie staje się „kontrolą prowadzoną dla samej kontroli”.

Efektywność postrzegać można wreszcie również przez pryzmat relacji nakładów do wyników kontroli. Mianem efektywności kontroli określa się wówczas właśnie stosunek pomiędzy nakładami a wynikami kontroli. Relacja tych dwóch wartości tj. nakładów i wyników decydować będzie także o, pochodnej wobec efektywności, produktywności kontroli. Produktywną będzie zatem taka kontrola, która osiągnie możliwie najlepsze wyniki przy ograniczonych nakładach pracy, czasu, środków technicznych, itp.

S. Jędrzejewski, poza bezstronnością, fachowością i efektywnością spozstrzega jeszcze takie cechy prawidłowo przeprowadzonej kontroli jak: oficjalność,

aktywność i proporcjonalność¹⁶¹. Kontrola oficjalna oznaczać ma kontrolę podejmowaną z urzędu, której powinien podlegać całokształt działalności administracyjnej. Aktywność przejawia się w szerokim zakresie przedmiotowym, wnikliwości i rzetelności, a co za tym idzie - dążeniu do wykrycia i zapobieżenia powstaniu jak największej liczby zaistniałych nieprawidłowości. Proporcjonalność rzutować ma z kolei na wielkość aparatu kontroli. Jakkolwiek powinien on obejmować cały system administracji publicznej, to nie powinien być równocześnie nadmiernie rozbudowany, a częstotliwość kontroli odznaczać się musi umiarkowaniem. Permanentna kontrola doprowadzić mogłaby bowiem każdą spośród struktur administracyjnych do stanu niewydolności, uniemożliwiając prawidłowe wykonywanie innych zadań publicznych stojących przed organami administracji publicznej.

Podstawowym celem kontroli administracji publicznej jest uzyskanie diagnozy stanu administracji publicznej. Przyjmuje się, że wychwycenie zaistniałych błędów i nieprawidłowości usprawni funkcjonowanie instytucji sektora publicznego.

Cele i zadania kontroli administracji publicznej mają charakter zobiektywizowany. Kontrola, stanowiąc bowiem nieodłączny element każdej zorganizowanej działalności, towarzyszyła administracji publicznej w każdym okresie jej rozwoju. Sama kontrola administracji ma jednakże charakter wyłącznie wtórny, zjawiskiem pierwotnym jest natomiast sama działalność administracji. Nieodłączność kontroli wiązać należy z nieodzownym następstwem podejmowanej działalności, tzn. sprawdzeniem i oceną wyników działań struktur administracji. Fundamentalnym celem kontroli na gruncie administracji jest zatem diagnoza stanu i funkcjonowania administracji, a w szczególności wychwytywanie nieprawidłowości i współudział w procesie naprawczym administracji publicznej. Do celów o charakterze ogólnym zaliczyć należy natomiast: podnoszenie efektywności realizacji zadań publicznych, przeciwdziałanie powstawaniu zjawisk patologicznych na gruncie administracji, a wreszcie ochronę interesów jednostki i innych podmiotów niepublicznych przed nadmierną ingerencją organów administracji publicznej i nadużyciami władzy. W kontekście historycznego rozwoju struktur administracji państwowej zwrócić

¹⁶¹ S. Jędrzejewski, H. Nowicki, Kontrola administracji publicznej. Kontrola a nadzór. Struktura systemu. Instytucje., Wydawnictwo Comer, Toruń 1995, s. 30-34.

należy uwagę również na kontrolę jako instrument przewyższania antagonizmu pomiędzy interesami państwa i jednostki¹⁶².

Nieco inny wymiar kontrola przybiera na gruncie administracji publicznej, aniżeli w organizacjach o charakterze niepublicznym. W znaczeniu potocznym i anachronicznym zarazem, administracja publiczna jest utożsamiana z zespołem urzędów, które wydają wobec jednostek decyzje o charakterze imperatywnym. Należy przyznać rację pogładowi, że kontrola, oparta jest w obszarze administracji publicznej na zasadach władztwa i podporządkowania, a zatem na regułach charakterystycznych dla administracyjnej metody regulowania stosunków społecznych¹⁶³. Tym samym stanowi ona klasyczną instytucję prawa administracyjnego.

2.5. Rodzaje kontroli w administracji

Kontrola ma charakter bardzo zróżnicowany. Można zatem dokonywać różnych podziałów kontroli, w zależności od przyjętych kryteriów klasyfikacyjnych. Opierać się one mogą bądź to na elementach ustrojowych tj. usytuowania organów kontroli w systemie administracji publicznej, bądź to na elementach odnoszących się do treści samej kontroli tj. zależnie od punktu widzenia, z którego przeprowadzana jest obserwacja instytucji kontrolowanej, bądź to na jeszcze innych, odmiennych kryteriach. Należą tutaj np. kryteria: legalności, gospodarności, celowości.

Mając na uwadze kryterium etapu działania jednostki kontrolowanej, w który wkracza organ kontrolujący, wyodrębnić można kontrolę wstępną, faktyczną i następną¹⁶⁴. Może on bowiem wkraczać w czynności instytucji kontrolowanej jeszcze przed podjęciem przez nią czynności na zewnątrz, może kontrolować fakty zaistniałe już w toku jej działania, a wreszcie kontrolować stan podmiotu kontrolowanego po wykonaniu przez niego określonych czynności. Kontrola wstępna polega zatem na badaniu samego zamiaru podjęcia określonego działania przez instytucję kontrolowaną. Podmiot kontrolowany ma wówczas obowiązek przedłoże-

¹⁶² Ibidem, s. 43-48.

¹⁶³ A. Stelmachowski, Wstęp do teorii prawa cywilnego, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1969, s. 17.

¹⁶⁴ E. Ochendowski, Prawo administracyjne. Część ogólna, Dom Organizatora. TNOiK, Toruń 2001, s. 393-394.

nia organowi kontrolującemu do wglądu dokumentacji dotyczącej planowanej działalności jeszcze przed jej rozpoczęciem. Do jej najistotniejszych zalet należałoby zaliczyć przede wszystkim możliwość zapobieżenia przez nią powstaniu potencjalnych nieprawidłowości. W praktyce kontrola wstępna wykorzystywana bywa sporadycznie. Komplikuje ona bowiem normalny tok pracy jednostki kontrolowanej, opóźniając tym samym realizację konkretnych działań do czasu analizy zamierzeń podmiotu kontrolowanego. Co więcej, rozkłada ciężar odpowiedzialności za podjęte działania pomiędzy organ kontrolujący a instytucję kontrolowaną. Organ kontrolujący staje się tym samym organem nadzorującym, wywierając wpływ na przyjęte plany.

Znacznie szersze zastosowanie ma kontrola faktyczna. Korzystają z niej zarówno wobec kontrolowanego organy administracyjne, jak również specjalistyczne organy kontroli. Wykonywana jest w trakcie czynności podejmowanych przez instytucję kontrolowaną. Podobnie jak w przypadku kontroli wstępnej, ma ona zatem również wpływ na dalszy przebieg procesów zachodzących w obrębie kontrolowanego obszaru działalności. Możliwość, a wręcz konieczność objęcia kontrolą konkretnych czynności podejmowanych w toku działalności jednostki kontrolowanej wydaje się oczywista. Od prawidłowości przebiegu działania uzależnione są przecież efekty końcowe. Stąd też kontrolę faktyczną wykonują liczne organy administracji, nawet te nie pełniące żadnych funkcji nadzorczych wobec instytucji kontrolowanej. Kontrola następną jest kontrolą typową, najczęściej wykonywaną, i wydaje się, że najbardziej efektywną. Koncentruje się ona na analizie wyników działań przeprowadzonych przez instytucję kontrolowaną, a formułowane przez kontrolerów wnioski pokontrolne odnoszą się do ukończonych już czynności. Na podstawie wyników kontroli następną organ kontrolujący uzyskuje obraz rzeczywistej działalności podmiotu kontrolowanego, nie poparty samymi prognozami, ale konkretnymi faktami. Sytuacja taka stwarza zatem możliwość uzyskania przez organ kontrolujący wpływu na koncepcję postępowania przyjmowaną w przyszłości przez instytucję kontrolowaną. Tym samym, nie posiadając formalnoprawnych możliwości władczego wkraczania w działalność podmiotu kontrolowanego, organ kontrolujący, a w praktyce jego zalecenia, wywierają wpływ na przyszłe działania kontrolowanego.

Kryterium sposobu prowadzenia kontroli pozwala wyodrębnić kontrolę wykonywaną bezpośrednio i pośrednio. Niekiedy dla określenia wspomnianych powyżej kategorii kontroli używamy również pojęć - kontrola na miejscu i kontrola siedząca. W pierwszym przypadku kontrolerzy zapoznają się z działalnością podmiotu kontrolowanego poprzez bezpośrednie zaznajamianie się z efektami działalności instytucji kontrolowanej. Kontrola pośrednia polega natomiast na przeprowadzeniu analizy dokumentacji sporządzanej i przedkładanej przez jednostkę kontrolowaną. Jest ona wygodna zarówno dla podmiotu kontrolującego, jak i dla kontrolowanego. Nie wymaga bowiem szczególnych zabiegów organizacyjnych. Niemniej jednak jej słabą stroną jest brak gwarancji dostarczenia pełnego i obiektywnego obrazu kontrolowanej działalności.

Z punktu widzenia zakresu zależności organizacyjnej podmiotu kontrolowanego względem podmiotu kontrolującego, dzieli się kontrolę na zewnętrzną i wewnętrzną. Jeśli podmiot kontrolujący umiejscowiony został poza strukturą organizacyjną administracji publicznej, wówczas występuje kontrola zewnętrzna (np. sąd lub prokurator). Jeśli podmiot kontrolujący znajduje się w obrębie tej struktury - jest to kontrola wewnętrzna. W ramach kontroli wewnętrznej wyróżnić można kontrolę: resortową, instancyjną i wykonywaną przez wyspecjalizowane, wyodrębnione organy kontroli (inspekcje)¹⁶⁵. Doktryna prawa administracyjnego przyjmuje, że pod pojęciem kontroli resortowej kryje się kontrola wykonywana w ramach struktury organizacyjnej resortu (działu) tj. wówczas, gdy zarówno organ kontrolujący, jak i organ kontrolowany podporządkowane są temu samemu, naczelnemu bądź centralnemu, organowi administracji publicznej. Jakkolwiek niektórzy przedstawiciele doktryny podnoszą zarzut, że ten typ kontroli jest pojęciem anachronicznym, to należy zwrócić uwagę na fakt, że podział struktur administracji na resorty istnieje w gruncie rzeczy nadal. Ustawa z 04.09.1997 r. o działach administracji rządowej wyodrębnia bowiem nadal działy (dawne resorty) administracji publicznej, właściwość ministrów kierujących poszczególnymi działami oraz zakres spraw objętych działami¹⁶⁶. Kontrola resortowa ogranicza się do administracji rządowej,

¹⁶⁵ Z. Duniewska, B. Jaworska-Dębska, R. Michalska-Badziak, E. Olejniczak-Szałowska, M. Stahl, *Prawo administracyjne - pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, Difin, Warszawa 2000, s. 402-407.

¹⁶⁶ Dz.U. z 1999 r., Nr 82, poz. 928 z późn. zm.

a szczególnie widoczna jest w systemie administracji scentralizowanej, w której pod pojęciem resortu kryje się zhierarchizowany układ organów i jednostek organizacyjnych (centralnych oraz terenowych), podporządkowanych jednemu, centralnemu organowi administracji państwowej. Kierowanie określonym działem administracji rządowej przez ministra nie może odbywać się przecież bez uprawnień o charakterze kierowniczym. Ramy prawne kontroli resortowej wykonywanej przez ministrów określają ustawa z dnia 08.08.1996 r. o Radzie Ministrów¹⁶⁷ oraz wspomniana już, ustawa o działach administracji rządowej. Podstawy prawne kontroli wykonywanej przez inne organy centralne niż ministrowie (np. kierownicy urzędów centralnych), określają ustawy ustrojowe dotyczące tych organów i jednostek sektora publicznego im podporządkowanych. Podkreślić należy jednakże, że na gruncie administracji publicznej nie funkcjonuje jednolity model kontroli resortowej, aczkolwiek w strukturze organizacyjnej każdego ministerstwa i każdego urzędu centralnego wyodrębniona jest komórka organizacyjna (departament, biuro, wydział itp.) do spraw kontroli, skarg i wniosków.

Kontrola instancyjna, traktowana niekiedy jako odmiana kontroli resortowej, oznacza w rzeczywistości kontrolę stanowienia aktów administracyjnych. Sprawowana jest przez organy wyższego stopnia w stosunku do organów wydających wspomniane powyżej akty, z reguły w trybie określonym przepisami Kodeksu postępowania administracyjnego¹⁶⁸. Kontrola instancyjna jest w rzeczywistości kontrolą działalności orzeczniczej administracji, wykonywaną według bardzo sformalizowanych procedur określających właściwość organów uprawnionych do wykonywania tej kontroli, tryb jej wszczynania i prowadzenia, oraz uprawnienia organów kontrolnych. Specyfika kontroli instancyjnej charakteryzuje się także tym, że nie ogranicza się wyłącznie do oceny działalności orzeczniczej, ale w gruncie rzeczy wyposażona jest w uprawnienia o charakterze nadzorczym, posiadając prawo do weryfikacji rozstrzygnięcia organu kontrolowanego.

Kontrola sprawowana przez wyspecjalizowane inspekcje, zwana kontrolą międzyresortową, odznacza się tym, że: — organy tej kontroli tzn. inspekcje spe-

¹⁶⁷ Dz.U. z 1999 r., Nr 82, poz. 929 z późn. zm.

¹⁶⁸ Ustawa z 14.6.1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. z 2000 r., Nr 98, poz. 1071 z późn. zm.).

cialne, wchodząc w skład struktury organizacyjnej określonego resortu, swym działaniem obejmują także podmioty spoza własnego działu administracji, — określana jest w aspekcie rzeczowym, a nie podmiotowym, ponieważ wykonywać mogą ją w tym samym zakresie różne kategorie podmiotów uprawnionych do kontroli (organy administracji publicznej, podmioty administrujące i inne), — organy tej kontroli nie wykonują jedynie kontroli w znaczeniu ścisłym, ale wyposażone są również w uprawnienia charakterystyczne dla nadzoru wykonywanego przez organu nadrzędne wobec kontrolowanych, — charakteryzuje ją wysoki poziom sprawności, obiektywności i fachowości, ponieważ inspektorzy wykonujący kontrolę międzyresortową wyposażeni są z reguły w szerokie uprawnienia.

Kontrola międzyresortowa wykonywana jest przez różne inspekcje, dozory i nadzory, a wśród nich przez: Inspekcję Handlową, Inspekcję Sanitarną, organy nadzoru budowlanego, itp.

Kryterium zasięgu kontroli, rozumianego nie jako zakres podmiotowy lub przedmiotowy kontroli, ale jako zasięg oddziaływania kontrolnego wobec podmiotu kontrolowanego, pozwala nam wyróżnić kontrolę nieograniczoną (zupełną) oraz kontrolę ograniczoną (fragmentaryczną)¹⁶⁹.

Przy przedstawionym powyżej założeniu kontrola nieograniczona oznaczać będzie zatem kontrolę, która obejmować może całokształt działalności kontrolowanej instytucji, a wykonywana może być wieloaspektowo tj. zarówno pod kątem legalności, jak również celowości, rzetelności itp. Kontrola ograniczona obejmować będzie natomiast jedynie kontrolę fragmentu działalności instytucji kontrolowanej, sprawowaną według wybranych kryteriów oceny. Jako zbieżne z kryterium zasięgu kontroli traktowane bywa niekiedy kryterium zakresu kontroli. Prowadzi ono do wyodrębnienia kontroli kompleksowej (generalnej) oraz kontroli problemowej (wycinkowej). Kontrola kompleksowa odnosi się, podobnie jak nieograniczona, do całego obszaru działalności podmiotu kontrolowanego, kontrola problemowa zaś, analogicznie jak ograniczona, ukierunkowana jest na badanie i ocenę jedynie określonego wycinka działalności podmiotu kontrolowanego. Różnicy pomiędzy tymi dwiema kategoriami podziałów instytucji kontroli dopatrywać należy się przede

¹⁶⁹ J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, Wolters Kluwer Polska SA, Warszawa 2018, s. 19.

wszystkim w tym, że kontrola ograniczona i nieograniczona opisują kontrolę w sposób statyczny tzn. w aspekcie jej możliwości. Pojęcia kontroli kompleksowej i problemowej odnoszą się natomiast do kontroli w jej wymiarze dynamicznym tj. do kontroli „w działaniu”. Stąd też, używając określenia „kontrola kompleksowa” mamy na myśli pełną i wszechstronną ocenę sukcesów i błędów zaistniałych w toku badanej działalności, a co najistotniejsze, wymagającą poniesienia znacznego wysiłku organizacyjnego (zarówno ze strony kontrolującego jak i kontrolowanego). Niestety, z tego też względu prowadzi ona niekiedy do zakłócenia funkcjonowania kontrolowanej organizacji. Kontrola problemowa odznacza się z kolei wysokim stopniem specjalizacji. Jej zadaniem jest zatem dostarczenie gruntownej analizy wąskiego odcinka kontrolowanej działalności. Nie ocenia ona jednakże kontrolowanego podmiotu na tle całokształtu jego działalności, co skutkuje w niektórych przypadkach zafałszowaniem rzeczywistych osiągnięć instytucji kontrolowanej.

Wszelkie działania, zarówno te faktyczne jak i prawne, podejmowane są przez organy administracji publicznej bądź to z własnej inicjatywy, bądź to z inicjatywy podmiotu zewnętrznego. Analogiczna sytuacja dotyczy działań składających się na instytucję kontroli. Może ona bowiem zostać przeprowadzona zarówno z inicjatywy podmiotu kontrolującego, a zatem z urzędu, jak również na wniosek uprawnionego podmiotu - właściwego organu administracji, osoby prawnej, jednostki organizacyjnej, czy też osoby fizycznej. Kontrola podejmowana z urzędu ma na celu przede wszystkim ochronę interesu społecznego (publicznego), kontrola podejmowana na wniosek obiera zaś za cel zwykle ochronę indywidualnego interesu jednostki. Z tej też przyczyny kontrola wykonywana na wniosek przybiera z reguły postać kontroli fragmentarycznej, obejmując czynnościami kontrolnymi jedynie indywidualny przypadek, którym zainteresowany jest konkretny podmiot¹⁷⁰.

Podziałem spotykanym najczęściej jest podział dokonywany według kryterium podmiotu kontrolującego. Na tej płaszczyźnie wyróżniamy wiele rodzajów kontroli, a wśród nich: kontrolę parlamentarną (w tym sejmową i senacką), kontrolę prezydencką, kontrolę sądową, kontrolę prokuratorską, kontrolę Najwyższej Izby Kontroli, kontrolę Rzecznika Praw Obywatelskich, kontrolę dokonywaną przez

¹⁷⁰ E. Ochendowski, op. cit., s. 396.

Trybunał Konstytucyjny, kontrolę Państwowej Inspekcji Pracy, wreszcie kontrolę społeczną. Spośród wymienionych powyżej na szczególną uwagę zasługują dwie kategorie kontroli: kontrola wykonywana przez Najwyższą Izbę Kontroli oraz kontrola społeczna.

Kontrola wykonywana przez Najwyższą Izbę Kontroli jest typową instytucją kontrolną ustanowioną w celu sprawdzania i oceny działalności struktur publicznych, i to nie tylko administracji publicznej, ale również innych podmiotów, nie powiązanych organizacyjnie z aparatem władzy publicznej. Doktryna prawa administracyjnego określa kontrolę sprawowaną przez NIK mianem „kontroli państwowej”. Zakres pojęciowy „kontroli państwowej” obejmuje jednakże w rzeczywistości każdą postać kontroli wykonywanej przez podmioty o charakterze państwowym. Państwowy charakter mają bowiem wszelkie działania kontrolne wykonywane przez sądy, prokuraturę, Sejm i Senat, inspekcje specjalne itp. Ustrojowy status Najwyższej Izby Kontroli ustalony został postanowieniami Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r.¹⁷¹ (art. 202-207) oraz ustawy z 23.12.1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli¹⁷². Ustawa precyzuje zasięg, zakres i przedmiot kontroli sprawowanej przez NIK. Najwyższa Izba Kontroli jako odrębny organ konstytucyjny podlega zwierzchnictwu Sejmu. Podległość ta przybiera postać prawa Sejmu do obsady stanowisk kierowniczych w NIK oraz możliwości oddziaływania na funkcjonowanie NIK i prowadzoną przez nią działalność kontrolną. Najwyższa Izba Kontroli podejmuje kontrolę z inicjatywy własnej na podstawie okresowego planu kontroli, doraźnie - na wniosek uprawnionych organów państwowych oraz na zlecenie Sejmu i jego organów. Na gruncie administracji publicznej kontroli obowiązkowej ze strony NIK poddana jest działalność wszystkich organów administracji rządowej, Narodowego Banku Polskiego, państwowych osób prawnych i innych państwowych jednostek organizacyjnych, przede wszystkim w aspekcie realizacji budżetu państwa oraz realizacji ustaw i innych aktów prawnych. Kontroli fakultatywnej NIK poddana może zostać działalność organów samorządu terytorialnego oraz samorządowych osób prawnych i samorządowych jednostek organi-

¹⁷¹ Dz.U. Nr 78, poz. 483. 54

¹⁷² Dz.U. z 2001 r., Nr 58, poz. 937 z późn. zm.

zacyjnych. NIK uprawniona jest również do kontroli działalności jednostek organizacyjnych i podmiotów gospodarczych spoza sektora publicznego, o ile: wykonują zadania zlecone lub powierzone przez państwo, wykonują zamówienia publiczne na rzecz państwa lub samorządu terytorialnego, organizują albo wykonują roboty publiczne lub prace interwencyjne, prowadzą działalność z wykorzystaniem mienia państwowego lub samorządowego albo zarządzają takim mieniem, korzystają z przyznanej indywidualnie pomocy, gwarancji lub poręczenia Skarbu Państwa lub samorządu terytorialnego, ciążą na nich zobowiązania finansowe na rzecz Skarbu Państwa, lub też wykonują zadania z zakresu powszechnego ubezpieczenia społecznego. Kontrola wykonywana przez kontrolerów NIK przeprowadzana jest według kryteriów: legalności, gospodarności, celowości i rzetelności, z tym jednakże zastrzeżeniem, że kontrola samorządu terytorialnego w zakresie wykonywania zadań własnych nie jest przeprowadzana pod względem celowości, a kontrola podmiotów gospodarczych i niepublicznych jednostek organizacyjnych nie obejmuje kryterium gospodarności.

Kontroli społecznej doktryna przeciwstawia niekiedy kontrolę zawodową, utożsamianą z kontrolą wykonywaną przez pracowników różnych organów państwowych powołanych do kontroli, a zatem różniącą się od tej wykonywanej przez organy o charakterze społecznym i przez osoby prywatne. Sama kontrola społeczna przybiera dwie podstawowe formy: kontroli niezorganizowanej oraz kontroli zorganizowanej¹⁷³. Z kontrolą niezorganizowaną mamy do czynienia wówczas, gdy w rolę podmiotu kontrolującego wciela się bądź to pojedynczy obywatel, bądź to niezorganizowany zespół obywateli. Formą kontroli społecznej jest również - przewidziana przepisami kodeksu postępowania administracyjnego - instytucja składania skarg i wniosków. Kontrola społeczna zorganizowana wykonywana jest natomiast przez organizacje społeczne, organy samorządu terytorialnego, organy społeczne oraz określone przepisami prawa, grupy obywateli. Kontrola społeczna niezorganizowana, poza instytucją skarg i wniosków, nie jest dookreślona przepisami prawa, stąd też przyjmuje w praktyce różnorodny wymiar, nie wyłączając kontroli opinii publicznej. Jedynie instytucja skarg i wniosków, uregulowana przepisami

¹⁷³ J. Boć, op. cit., s. 385-388.

działu VIII kodeksu postępowania administracyjnego, ma charakter sformalizowany. Skargi i wnioski składać mogą osoby fizyczne posiadające obywatelstwo polskie oraz organizacje społeczne. Przedmiot składanej skargi stanowić może w szczególności zaniedbanie bądź nienależyte wykonanie zadań przez organy administracji publicznej, naruszanie słuszych praw obywateli, czy też przewlekłość prowadzenia sprawy. Kontrola społeczna niezorganizowana jest instytucją na tyle istotną, że jej ogólne ramy ustawodawca uregulował nawet w Konstytucji. Art. 63 Konstytucji RP formułuje prawo obywatela do składania petycji oraz skarg i wniosków w interesie własnym lub innej osoby, za jej zgodą, do organów władzy publicznej oraz do organizacji i instytucji społecznych w związku z wykonywanymi przez nie zadaniami zleconymi z zakresu administracji publicznej, w trybie określonym ustawą. Za prawny instrument kontroli administracji uznać należy wreszcie także środki masowego przekazu, a przede wszystkim prasę, radio i telewizję, które umożliwiają indywidualnym obywatelom i ich grupom uczestnictwo w życiu publicznym, poprzez wykonywanie prawa do kontroli i krytyki społecznej różnych aspektów życia publicznego, w tym działań administracji publicznej. Niekiedy w ramach kontroli społecznej wyodrębniana jest kontrola instytucjonalna i pozainstytucjonalna. Ta pierwsza obejmuje wszystkie instytucje prawne, za pomocą których osoby fizyczne, bądź to indywidualnie, bądź to w ramach różnego rodzaju stowarzyszeń i zrzeszeń, mogą dokonywać oceny funkcjonowania administracji publicznej. Kontroli pozainstytucjonalnej jako nie uregulowanej prawnie, nie można zdefiniować precyzyjnie. Stąd też utożsamiana bywa ona z reguły z tzw. opinią publiczną, stanowiącą istotny czynnik zapobiegający takim działaniom organów administracji publicznej, które budziłyby społeczny sprzeciw¹⁷⁴.

¹⁷⁴ Z. Duniewska, B. Jaworska-Dębska, R. Michalska-Badziak, E. Olejniczak-Szałowska, M. Stahl, op. cit., s. 399-402.

Rozdział 3. Kontrola podatkowa

3.1. Uwarunkowania kontroli podatkowej

Słownik języka polskiego określa bezpieczeństwo jako „stan niezagrożenia, spokoju, pewności”¹⁷⁵. Zwrot ten modyfikowany jest oczywiście przez dynamikę i intensywność zmian zachodzących w otoczeniu zewnętrznym, postęp cywilizacyjny, a także zakres potrzeb poszczególnych podmiotów. W znaczeniu subiektywnym bezpieczeństwo związane jest odczuwanym strachem, niepokojem, niepewnością. W aspekcie indywidualnym stanowi tło życia wspólnot lokalnych, regionalnych czy wreszcie ogólnopaństwowych. Brak bezpieczeństwa jednostki może doprowadzić do zagrożenia bezpieczeństwa zbiorowego, publicznego i państwowego.

W ujęciu finansowym bezpieczeństwo to posiadanie odpowiednich zasobów gwarantujących wypłacalność i płynność finansową. W dużym stopniu uogólnienia bezpieczeństwo finansowe oznacza więc posiadanie takiej ilości środków, które skorelowane z rozmiarem i skalą lub inaczej zakresem prowadzonej działalności gwarantują istnienie oraz dalszy rozwój organizacji. Sformułowanie bezpieczeństwo finansowe kraju nie zostało zdefiniowane wprost, ale zwrot ten należy, zdaniem autora, postrzegać szeroko, zgodnie z propozycją przedstawioną przez B. Balcerowicza w dwóch aspektach: wewnętrznym i zewnętrznym, a także w czterech wymiarach: jednostkowym, grupowym, narodowym (państwowym) oraz międzynarodowym¹⁷⁶. Przedstawioną powyżej propozycję postrzegania bezpieczeństwa w dwóch aspektach oraz czterech wymiarów można jeszcze uzupełniająco rozszerzyć o trzy obszary, mianowicie obszar: lokalny, regionalny i globalny.

Każdy kraj niezależnie od położenia geograficznego, panującego w nim ustroju, przyjętych rozwiązań prawnych dąży do zachowania własnej tożsamości, czyli suwerenności i integralności terytorialnej oraz rozwoju i wzrostu swojej pozycji w otoczeniu¹⁷⁷. Zadań tych nie sposób realizować bez odpowiednich środków. Bezpieczeństwo finansowe stanowi zatem punkt wyjścia dla zapewnienia innych

¹⁷⁵ W. Boryś, Słownik etymologiczny języka polskiego, Wydawnictwo Literackie, Kraków 2010, s. 26.

¹⁷⁶ B. Balcerowicz, Bezpieczeństwo polityczne Rzeczypospolitej Polski, Wydawnictwo AON, Warszawa 2004, s. 55.

¹⁷⁷ W. Zajdziński, S. Miłosz, Rola sił zbrojnych wybranych państw w polityce bezpieczeństwa, Wydawnictwo AON, Warszawa 1998, s. 70.

rodzajów bezpieczeństwa np.: politycznego, wojskowego, czyli militarnego, gospodarczego, społecznego, ekonomicznego, kulturowego, ideologicznego, ekologicznego, energetycznego, teleinformacyjnego, surowcowego, żywnościowego społecznego (socjalnego) czy też publicznego oraz jednostkowego, zarówno w ujęciu subiektywnym jak i obiektywnym. Bezpieczeństwo finansowe winno być zatem zapewnione dla każdego, na jednakowym poziomie stosownie do potrzeb oraz możliwości państwa jako podmiotu odpowiedzialnego za zapewnienie tego dobra w wymiarze instytucjonalnym. Bezpieczeństwo finansowe będąc dobrem wspólnym stanowi wartość nie podlegającą konsumpcji, a przez to winno mieć charakter trwały, stabilny i pewny. W tym celu niezbędne są odpowiednie środki i nakłady, źródłem których są wszelkiego rodzaju należności pobierane przez państwo od obywateli. Bezpieczeństwo finansowe winno być zatem rozumiane (dokonując adaptacji definicji bezpieczeństwa narodowego zaproponowanej przez A. Skrabacz) jako naczelną misję całego społeczeństwa i wszystkich organizacji państwowych, polegającą na realizacji dwóch zasadniczych funkcji; po pierwsze ochronie i obronie wartości i interesów narodowych przed istniejącymi i potencjalnymi zagrożeniami, po drugie, tworzeniu warunków niezbędnych dla swobodnego rozwoju narodu, wobec wyzwań przyszłości¹⁷⁸.

Próby zdefiniowania pojęcia bezpieczeństwo finansowe, są oczywiście prezentowane w literaturze w sposób nieco odmienny od rozumienia tego pojęcia zaprezentowanego powyżej, odnoszą się bowiem do relacji państwo-instytucje finansowe i zostały sformułowane głównie na gruncie nauk ekonomicznych. Definicje te nie pozostają w sprzeczności z szerokim rozumieniem tego pojęcia, niemniej kładą akcent na nieco inne, typowo instytucjonalne lub ekonomiczne elementy. M. Iwanicz-Drozdowska definiuje bezpieczeństwo finansowe jako ogół regulacji prawnych oraz samoregulacji mających na celu zapewnienie stabilności finansowej oraz ochronę interesów uczestników rynku korzystających z usług pośredników finansowych, a także ogół instytucji odpowiadających za kontrolę przestrzegania tych regulacji i samoregulacji¹⁷⁹. R. Wierzba pod pojęciem sieci bezpieczeństwa

¹⁷⁸ A. Skrabacz, *Bezpieczeństwo społeczne. Podstawy teoretyczne i praktyczne*, Elipsa, Warszawa 2012, s. 27.

¹⁷⁹ M. Iwanicz-Drozdowska, *Bezpieczeństwo rynku usług finansowych. Perspektywa Unii Europejskiej*, Wydawnictwo SGH, Warszawa 2008, s. 22.

finansowego rozumie zespół rozwiązań instytucjonalnych i regulacji prawnych, mających na celu ochronę systemu finansowego przed destabilizacją¹⁸⁰. K. Jajuga uważa, że „bezpieczeństwo finansowe oznacza w ogólnej postaci brak zagrożeń w sferze finansów publicznych, finansów przedsiębiorstwa, ubezpieczeń, bankowości czy finansów osobistych gospodarstw domowych”¹⁸¹. K. Raczkowski wskazuje, iż „bezpieczeństwo finansowe jest to proces stałego ograniczania i eliminacji ryzyka pieniężnego w celu takiego zabezpieczenia adekwatności kapitałowej, która będzie dostosowana do profilu ryzyka i preferencji danego podmiotu lub jednostki”¹⁸². Niewątpliwie bezpieczeństwo finansowe, modyfikując nieco uwagi G. Kołodki, wynika również z odpowiednio zorganizowanych struktur administracyjnych uczestniczących w rynku (rząd, organy administracji, bank centralny), wymuszających na podmiotach określone zachowania w interesie całego układu społeczno-gospodarczego. Bezpieczeństwo to wynika również z poszanowania obowiązujących przepisów prawa, postępowania zgodnie z przyjętymi oraz akceptowalnymi procedurami, zasadami, nakazami, zakazami, regułami zachowania, ale także wynika z kultury i mentalności którą trzeba budować, utrzymywać oraz stale się jej uczyć¹⁸³. Odpowiedzialność za zapewnienie bezpieczeństwa, co prawda bez określenia o jakie bezpieczeństwo chodzi, gwarantuje Rzeczpospolita Polska, przyjmując to jako obowiązek Państwa wynikający z art. 5 Konstytucji zgodnie z którym, Rzeczpospolita Polska strzeże niepodległości i nienaruszalności swojego terytorium, zapewnia wolności i prawa człowieka i obywatela oraz bezpieczeństwo obywateli, strzeże dziedzictwa narodowego oraz zapewnia ochronę środowiska, kierując się zasadą zrównoważonego rozwoju¹⁸⁴. A. Błaś wskazuje, że „troska o bezpieczeństwo, ład społeczny i gospodarczy, obrona przed wrogiem to wszakże takie zadania administracji publicznej, które mają charakter uniwersalny, niezależny od

¹⁸⁰ R. Wierzbka, System gwarantowania depozytów jako element sieci bezpieczeństwa finansowego. Doświadczenia francuskie, *Bezpieczny Bank*, 2005, nr 1 (26), s. 38.

¹⁸¹ K. Jajuga, *Elementy nauki o finansach. Kategorie i instrumenty finansowe*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2007, s. 15.

¹⁸² K. Raczkowski, *Bezpieczeństwo finansowe*, [w:] J. Płaczek (red.), *Ekonomika bezpieczeństwa państwa w zarysie*, Difin, Warszawa 2014, s. 301-302.

¹⁸³ G.W. Kołodko, *Znaczenie instytucji i polityki dla szybkiego rozwoju gospodarczego*, [w:] *Zmiany instytucjonalne w polskiej gospodarce rynkowej*, (red.) A. Noga, PTE, Warszawa 2004, s. 618.

¹⁸⁴ Art. 5 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997, nr 78, poz. 483).

typu państwa i okresu historycznego”¹⁸⁵. Państwo jest gwarantem optymalnego poziomu bezpieczeństwa bowiem tylko państwo posiada odpowiednie ku temu zasoby. Bezpieczeństwo to zatem także „stan kontroli nad tym, co zagraża cenionym przez nas wartościom – szczególnie zaś nad zagrożeniami, które, pozostawione bez nadzoru, godziłyby w przetrwanie w bliskiej przyszłości konkretnych podmiotów”¹⁸⁶, to również „pewien pożądaný stan rzeczy, gwarantujący niezakłócone funkcjonowanie urzędów publicznych w państwie oraz bezpieczeństwo życia obywateli obejmujące ochronę ich życia, zdrowia i mienia”¹⁸⁷ we wszelkich przejawach aktywności. Bezpieczeństwo jest zatem jednym z podstawowych celów działalności państwa. Ustawa zasadnicza kilkakrotnie odwołuje się bezpośrednio do kwestii bezpieczeństwa oraz bezpieczeństwa państwa rozumianego w sposób ogólny, czasami jedynie precyzując rodzaj tego bezpieczeństwa¹⁸⁸.

¹⁸⁵ A. Błaś, *Zadania administracji publicznej [w:] Nauka administracji*, red. A. Błaś, J. Boć, J. Jeżewski, Kolonia Limited, Wrocław 2013, s. 131.

¹⁸⁶ P.D. Williams, *Badanie bezpieczeństwa. Wprowadzenie [w:] Studia bezpieczeństwa*, red. P.D. Williams, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2012, s. 5.

¹⁸⁷ S. Pikulski, *Podstawowe zagadnienia bezpieczeństwa publicznego [w:] Prawne i administracyjne aspekty bezpieczeństwa osób i porządku publicznego w okresie transformacji ustrojowo- gospodarczej*, red. W. Bednarek, S. Pikulski, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie, Olsztyn 2000, s. 101.

¹⁸⁸ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej odwołuje się do bezpieczeństwa w następujących przypadkach:

- Siły Zbrojne Rzeczypospolitej Polskiej służą ochronie niepodległości państwa i niepodzielności jego terytorium oraz zapewnieniu bezpieczeństwa i nienaruszalności jego granic (art. 26 ust.1 Konstytucji);
- wolności człowieka podlegają ochronie prawnej, ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw (art. 31 ust.1 i ust.3);
- każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd. Wyłączenie jawności rozprawy może nastąpić ze względu na moralność, bezpieczeństwo państwa i porządek publiczny oraz ze względu na ochronę życia prywatnego stron lub inny ważny interes prywatny (art. 45 ust.1 i ust.2);
- wolność uzewnętrzniania religii może być ograniczona jedynie w drodze ustawy i tylko wtedy, gdy jest to konieczne do ochrony bezpieczeństwa państwa, porządku publicznego, zdrowia, moralności lub wolności i praw innych osób (art. 54 ust.5);
- obywatel ma prawo do uzyskiwania informacji o działalności organów władzy publicznej oraz osób pełniących funkcje publiczne (...). Prawo do uzyskiwania informacji obejmuje dostęp do dokumentów oraz wstęp na posiedzenia kolegialnych organów władzy publicznej pochodzących z powszechnych wyborów, z możliwością rejestracji dźwięku lub obrazu. Ograniczenie tego prawa, może nastąpić wyłącznie ze względu na określone w ustawach ochronę wolności i praw innych osób i podmiotów gospodarczych oraz ochronę porządku publicznego, bezpieczeństwa lub ważnego interesu gospodarczego państwa (art. 61 ust.1,2,3);
- władze publiczne prowadzą politykę zapewniającą bezpieczeństwo ekologiczne współczesnemu i przyszłym pokoleniom (art. 74 ust.1);

Analizując bezpieczeństwo finansowe warto uwzględnić obszar celny, który ściśle związany jest z określonym terytorium. Z jednej strony, historycznie kojarzony może być z tzw. linią celną, czyli linią graniczną, której przekroczenie wiązało się z koniecznością uiszczenia opłat (cło graniczne), z drugiej zaś z przemieszczaniem się po określonym terytorium poprzez tzw. komory celne czyli punkty poboru opłat (cła wewnętrzne). Obecnie istota poboru cła jako daniny publicznej związana jest ze zdarzeniem, jakim jest przywóz, wywóz lub przewóz towarów przez granicę obszaru celnego. Przystąpienie Rzeczypospolitej Polski od 1 maja 2004 r. na mocy Traktatu akcesyjnego podpisanego 16 kwietnia 2003 r. w Atenach do Unii Europejskiej, oprócz wielu zmian spowodowało również istotne konsekwencje w odniesieniu do obszaru celnego a co za tym idzie również do kwestii związanych z jego bezpieczeństwem. Przepisy prawa celnego obowiązują niemal w identycznym zakresie i na identycznych zasadach we wszystkich państwach członkowskich Unii Europejskiej. Wspólna Taryfa Celna UE stanowi jednolity instrument, na podstawie którego wyliczane jest cło pobierane przez poszczególne państwa członkowskie i odprowadzane następnie do unijnego budżetu. Cło stanowi bowiem obok opłat, składek, kwot dodatkowych lub wyrównawczych, kwot lub czynników dodatkowych dochód własny Unii Europejskiej i jest częścią tzw. tradycyjnych środków własnych (Traditional Own Resources). Unia Europejska w sposób jednolity pochodzi również do ochrony rynku wspólnotowego oraz gospo-

-
- władze publiczne chronią konsumentów, użytkowników i najemców przed działaniami zagrażającymi ich zdrowiu, prywatności i bezpieczeństwu oraz przed nieuczciwymi praktykami rynkowymi (art. 76);
 - Prezydent Rzeczypospolitej czuwa nad przestrzeganiem Konstytucji, stoi na straży suwerenności i bezpieczeństwa państwa oraz nienaruszalności i niepodzielności jego terytorium (art. 126 ust.2);
 - organem doradczym Prezydenta Rzeczypospolitej w zakresie wewnętrznego i zewnętrznego bezpieczeństwa państwa jest Rada Bezpieczeństwa Narodowego (art. 135);
 - w zakresie i na zasadach określonych w Konstytucji i ustawach Rada Ministrów w szczególności: zapewnia bezpieczeństwo wewnętrzne państwa oraz porządek publiczny, oraz zapewnia bezpieczeństwo zewnętrzne państwa (art. 146 ust.4 pkt 7-8);
 - w razie zagrożenia konstytucyjnego ustroju państwa, bezpieczeństwa obywateli lub porządku publicznego, Prezydent Rzeczypospolitej na wniosek Rady Ministrów może wprowadzić, na czas oznaczony, nie dłuższy niż 90 dni, stan wyjątkowy na części albo na całym terytorium państwa (art. 230 ust.1).

darek państw członkowskich przed konkurencyjnymi produktami pochodzenia zagranicznego stosując środki antydumpingowe¹⁸⁹. Unijny Kodeks Celny ustanowiony Rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013, (następnie wielokrotnie zmieniany) określa jednolite ogólne przepisy i procedury mające zastosowanie do towarów wprowadzanych na obszar celny Unii lub z niego wyprawianych. Nie naruszając prawa międzynarodowego i konwencji międzynarodowych oraz prawodawstwa unijnego w innych dziedzinach, kodeks stosowany jest w sposób jednolity na całym obszarze celnym Unii obejmującym terytoria wraz z ich wodami terytorialnymi, wodami wewnętrznymi oraz przestrzenią powietrzną¹⁹⁰. Ustawodawstwo krajowe odnoszące się do zagadnień związanych z cłem zostało zastąpione ustawodawstwem unijnym. Terytorium kraju tworząc wspólnotowy obszar celny objęte zostało tym samym wspólną unijną polityką handlową. W tym kontekście istotny jest również fakt, iż cło w odróżnieniu od podatków może być uiszczane w dowolnym kraju Unii Europejskiej. Przedsiębiorcy zarówno polscy jak i pochodzący z innych państw członkowskich mają bowiem możliwość przeniesienia miejsca dokonywania odprawy celnej towarów importowanych z państw trzecich do dowolnego urzędu celnego zlokalizowanego na terytorium państwa członkowskiego Unii. W ramach obszaru celnego Unii Europejskiej używa się terminologii, zgodnie z którą towary w obrocie z państwami trzecimi

¹⁸⁹ Kwestie antydumpingowe reguluje rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 2016/1036 z dnia 8 czerwca 2016r. w sprawie ochrony przed przywozem produktów po cenach dumpingowych z państw niebędących członkami Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE L nr 176, s. 21, z późn. zm.).

¹⁹⁰ Terytorium Królestwa Belgii, terytorium Republiki Bułgarii, terytorium Republiki Czeskiej, terytorium Królestwa Danii, z wyjątkiem Wysp Owczych i Grenlandii, terytorium Republiki Federalnej Niemiec z wyjątkiem wyspy Helgoland i terytorium Büsingen, terytorium Republiki Estońskiej, terytorium Irlandii, terytorium Republiki Greckiej, terytorium Królestwa Hiszpanii z wyjątkiem Ceuty i Melilli, terytorium Republiki Francuskiej z wyjątkiem francuskich krajów i terytoriów zamorskich objętych postanowieniami części IV TFUE, terytorium Republiki Chorwacji, terytorium Republiki Włoskiej, z wyjątkiem gminy Livigno, terytorium Republiki Cypryjskiej, terytorium Republiki Łotewskiej, terytorium Republiki Litewskiej, terytorium Wielkiego Księstwa Luksemburga, terytorium Węgier, terytorium Malty, terytorium Królestwa Niderlandów w Europie, terytorium Republiki Austrii, terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, terytorium Republiki Portugalskiej, terytorium Rumunii, terytorium Republiki Słowenii, terytorium Republiki Słowackiej, terytorium Republiki Finlandii, terytorium Królestwa Szwecji, oraz Irlandii Północnej. Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej z dnia 25 marca 1957 r. wskazuje, iż Unia Europejska obejmuje unię celną, która rozciąga się na całą wymianę towarową i obejmuje zakaz ceł przywozowych i wywozowych między Państwami Członkowskimi oraz wszelkich opłat o skutku równoważnym, jak również obejmuje przyjęcie wspólnej taryfy celnej w stosunkach z państwami trzecimi.

niezależnie od ich rodzaju, ilości, pochodzenia, miejsca wysyłki lub miejsca odbioru obejmowane są odpowiednimi procedurami celnymi (zgodnie z ustalonymi dla nich warunkami), tj.: procedurą dopuszczenia do obrotu (w uproszczeniu zwaną również procedurą importową), procedurą wywozu (w uproszczeniu zwaną również procedurą eksportową) oraz procedurami specjalnymi (tranzyt, składowanie, szczególne przeznaczenie i przetwarzanie). Możliwość wyboru miejsca dokonania odprawy celnej sprzyja konkurencji między organami celnymi i administracjami poszczególnych państw członkowskich, która przekłada się na jakość świadczonych usług. Od momentu przystąpienia Polski do wspólnego obszaru celnego 80% kwot pobranego cła przez administrację, wcześniej celną a obecnie skarbową, odprowadzane jest do budżetu Unii Europejskiej, pozostała część 20% pobranych kwot cel zostaje w budżecie każdego z państw członkowskich (w tym również Polski), w których pobrano cło z przeznaczeniem na funkcjonowanie organów administracji odpowiedzialnych za ten pobór.

Krajowa Administracja Skarbowa chroni bezpieczeństwo obszaru celnego Unii Europejskiej, poprzez dozór i kontrolę celną towarów i dokumentów, zgodnie zresztą z przepisami określonymi przez samą Unię, chroni ten obszar przed przestępczością, przywozem i wywozem towarów niebezpiecznych, szkodliwych dla zdrowia lub mogących stanowić zagrożenie dla życia ludzi, zwierząt i roślin. Ochrona ta oznacza, również ochronę, czyli zapewnienie bezpieczeństwa obszaru kraju, będącego częścią obszaru celnego Unii Europejskiej. Ochrona tego obszaru, oprócz szeroko rozumianej ochrony rynku, obejmuje również ochronę dóbr kultury narodowej posiadających wartość artystyczną, historyczną lub archeologiczną, ochronę dziedzictwa narodowego oraz ochronę praw własności przemysłowej lub handlowej. W ramach administracji skarbowej organami celnymi odpowiedzialnymi za te działania są: naczelnik urzędu celno-skarbowego, dyrektor izby administracji skarbowej oraz Szef Krajowej Administracji Skarbowej.

W tym miejscu odwołując się do najważniejszego aktu prawnego w krajowym systemie źródeł prawa jakim jest Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej należy wspomnieć, iż zarówno preambuła ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej (załącznik 1), jak również sama ustawa zasadnicza gwarantując podstawowe

prawa i wolności w rozdziale zatytułowanym: „Wolności, Prawa i Obowiązki Człowieka i Obywatela” odwołuje się m.in. do obowiązku płacenia podatków. Zarówno wolności jak i prawa oznaczają, iż każdorazowo ich adresaci mają uprawnienie lub uprawnienia do określonego zachowania się. Mogą z tego uprawnienia lub tych uprawnień skorzystać lub nie, bez ponoszenia żadnych konsekwencji. Wolności i prawa stanowią zatem możliwość wyboru określonego postępowania. Organy publiczne, tym bardziej organy kontrolne są natomiast zobowiązane do respektowania tych praw i wolności, będąc jednocześnie strażnikiem ich istnienia. Gwarancja ta realizowana jest w ramach szerokiego spektrum działań na podstawie i w granicach obowiązującego prawa. Słynne sformułowanie odnoszące się do praw i wolności obywateli, zgodnie z którym „co nie jest zabronione jest dozwolone” nie obowiązuje w odniesieniu do działalności organów państwa, w tym co oczywiste, do organów kontroli podatkowej oraz celno-skarbowej. Wszelkie instytucje państwowe mogą bowiem podejmować swoją aktywność jedynie na podstawie wyraźnie określonych norm kompetencyjnych uprawniających do działania. W odniesieniu do organów państwa obowiązuje zatem zasada zgodnie, z którą „co nie jest zabronione nie jest dozwolone”, akceptowalne są bowiem jedynie te działania, które są wyraźnie określone. Obowiązki, o których wspomina ustawa zasadnicza, należy określić jako ustanowiony przez normę prawną nakaz lub zakaz określonego zachowania się w konkretnej sytuacji. Celem obowiązku jest ochrona najistotniejszych dóbr i wartości społecznych. W odróżnieniu od praw i wolności, naruszenie obowiązku powoduje uruchomienie reakcji organów państwa w kierunku przymusowego wyegzekwowania zachowania zgodnego z wzorcem powinności. Obowiązki konstytucyjne nie stwarzają zatem, w odróżnieniu od praw i wolności, dla ich adresatów żadnej możliwości wyboru co do określonego postępowania. Organy publiczne są natomiast zobowiązane do podejmowania wszelkich działań w celu zapewnienia, aby obowiązki konstytucyjne były realizowane. Normy konstytucyjne wprowadzające obowiązki mogą być stosowane zarówno bezpośrednio, jak też poprzez ich konkretyzację na gruncie szeregu aktów prawnych¹⁹¹.

¹⁹¹ Konstytucja w sposób niepozostawiający żadnych wątpliwości interpretacyjnych wymienia:

- obowiązek wierność Rzeczypospolitej Polskiej oraz troski o dobro wspólne (art. 82 Konstytucji), którego istota sprowadza się do powstrzymania się przez obywateli polskich od działań i zachowań szkodzących państwu. Obowiązek troski o dobro wspólne, należy zaś

Wyliczenie konstytucyjnych obowiązków ma na celu wskazanie tych, które zostały uznane przez ustawodawcę za najważniejsze i najistotniejsze z punktu widzenia państwa, społeczeństwa i jednostki. Sama ustawa zasadnicza nie przewiduje jakichkolwiek zwolnień, wyłączeń czy też ograniczeń względem wskazanych powyżej obowiązków. Ustawodawca kształtując krajowy porządek prawny wskazał, wśród pięciu obowiązków konstytucyjnych, obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Obowiązek ten wprowadził tym samym zasadę powszechności i równości opodatkowania, dając organom władzy publicznej daleko idącą swobodę kształtowania systemu podatkowego poprzez wybór konstrukcji zobowiązań podatkowych, czyli stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom fiskalnym, politycznym, gospodarczym i społecznym. “Władza ustawodawcza ma w tej dziedzinie [systemu podatkowego] szeroką swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych (...) Zadanie parlamentu polega (...) na kształtowaniu polityki podatkowej w taki sposób, aby ustanowiony system podatkowy zapewniał państwu systematyczne dochody umożliwiające realizację założonych wydatków, a jednocześnie wpływał na gospodarcze, socjalne i społeczne zachowania podatników”¹⁹².

interpretować jako obowiązek troski o kraj. Dobrem wspólnym wszystkich obywateli jest bowiem Rzeczpospolita Polska (art. 1 Konstytucji);

- obowiązek przestrzegania prawa Rzeczypospolitej Polskiej (art. 83 Konstytucji) oznaczający nakaz przestrzegania wszystkich obowiązujących na terenie RP norm prawnych zawartych zarówno w samej Konstytucji jak i ustawach, ratyfikowanych umowach międzynarodowych czy też rozporządzeniach (art. 87 Konstytucji) przez wszystkich adresatów tych norm;
- obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie - szeregu ustaw podatkowych (art. 84 Konstytucji);
- obowiązek obrony Ojczyzny (art. 85 Konstytucji) obligujący obywateli polskich do podjęcia wszelkich działań, zarówno militarnych, jak i niemilitarnych, niezbędnych do ochrony ojczyzny przed wrogiem, tak w czasie wojny, jak i pokoju. W ramach powszechnego obowiązku obrony zarówno kobiety jak i mężczyźni obowiązani do pełnienia służby wojskowej, służby w obronie cywilnej, odbywania przysposobienia obronnego, uczestniczenia w samoobronie ludności, pełnienia służby w jednostkach zmilitaryzowanych, czy też do wykonywania świadczeń na rzecz obrony kraju. Obywatele, których przekonania religijne lub wyznawane zasady moralne nie pozwalają na odbywanie służby wojskowej, mogą być obowiązani do odbycia służby zastępczej;
- obowiązek dbałości o stan środowiska (art. 86 Konstytucji) oznaczający konieczność ochrony środowiska naturalnego przed degradacją i dewastacją.

¹⁹² Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 12 stycznia 1995 r., sygn. K. 12/94, OTK w 1995 r., cz. I, s. 27.

Konstytucja jako podstawowy akt prawny, nie reguluje granic władztwa daninowego pozostawiając ustawodawcy daleko idącą swobodę w nakładaniu wszelkich ciężarów i świadczeń publicznych. Odpowiedzialność za prowadzenie polityki gospodarczej państwa powierzona została parlamentowi i Radzie Ministrów, uzasadnione jest więc stworzenie takich ram, które organom władzy umożliwiają zgromadzenie środków na sfinansowanie wszelkich funkcji i zadań państwa dzięki zapewnieniu stałego i nieprzerwanego finansowania w ujęciu szerokich ram gwarantujących bezpieczeństwo finansowe. Władza ustawodawcza dysponuje swobodą wyboru w zakresie stanowienia prawa – uchwalania ustaw podatkowych. Wyłączne władztwo podatkowe państwa stanowi zatem wystarczające uzasadnienie do wprowadzenia nowych danin, ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków. Podatek jako świadczenie pieniężne jednostronne, przymusowe, bezzwrotne, nieekwiwalentne i nieodpłatne obciąża wszystkich. Podatkiem objęte mogą być zatem stany faktyczne i prawne z którymi ustawodawca wiąże obowiązek podatkowy, czyli wynikającą wyłącznie z ustaw podatkowych nieskonkretyzowaną powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Powszechność opodatkowania odnosi się bowiem do obowiązku partycypowania przez wszystkich w utrzymywaniu państwa jako dobra wspólnego. Oznacza, iż każdy w sytuacji, która pociąga za sobą powinność ponoszenia ciężarów publicznych ma obowiązek je ponieść, jeżeli tylko charakteryzuje się daną cechą relewantną. Dopuszczalność ewentualnych odstępstw od zasady powszechności opodatkowania przejawiająca się we wszelkiego rodzaju ulgach czy też zwolnieniach podatkowych wynikających czy to z bieżącej sytuacji (np.: stan klęski żywiołowej, brak surowców) czy też zaplanowanej potrzeby pobudzenia koniunktury lub też zachęcenia obywateli do inwestowania w określone dziedziny czy sektory gospodarki powinna zawsze uwzględniać standardy demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej. Sformułowanie zawarte w art. 84 Konstytucji, zgodnie z którym „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie” oznacza, iż taki obowiązek dotyczy zarówno osób fizycznych, niezależnie od tego czy są obywatelami Rzeczypospolitej Polskiej czy też cudzoziemcami ale

także osób prawnych oraz podmiotów nie posiadających osobowości prawnej mających jednak swoją podmiotowość na gruncie ustaw podatkowych, niezależnie od tego czy są to podmioty krajowe czy zagraniczne - o ile oczywiście posiadają określoną w ustawach podatkowych cechę relewantną a inne akty prawne nie regulują zasad opodatkowania w sposób odmienny. Ciężary i świadczenia publiczne, w tym podatki, stanowią niewątpliwie dopuszczalną przez prawo ingerencję w sferę praw i wolności obywatelskich, dotyczących własności oraz innych praw majątkowych w tym prawa swobodnego dysponowania własnymi środkami pieniężnymi. Z uwagi jednak na fakt, iż obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych znajduje swoje umocowanie w przepisach Konstytucji, powinności płacenia podatków nie należy nawet rozważać jako ograniczanie praw czy wolności człowieka i obywatela. W kontekście relacyjnym pomiędzy obowiązkiem płacenia podatków a prawami i wolnościami człowieka i obywatela zachodzi bardzo ścisły związek, o czym świadczy nie tylko ich umiejscowienie w jednym rozdziale Konstytucji, ale łatwo dostrzegalna zależność zgodnie z którą żadne prawo nie mogłoby istnieć i uzyskać skutecznej ochrony, gdyby nie istniał uprzednio obowiązek ponoszenia ciężarów w stosunku do państwa, zapewniających środki finansowe na realizację ochrony owego prawa.

Innymi słowy wszelkie gwarancje praw oraz wolności człowieka i obywatela są zapewnione o tyle, o ile istnieją źródła finansowania umożliwiające zabezpieczenie zasobów niezbędnych do tego, aby w należyty sposób prawa te były zabezpieczone i chronione a w przypadku ich naruszenia podjęte były działania gwarantujące przywrócenie stanu zgodnego z prawem. Wszelkie działania organów państwa muszą mieć zapewnione odpowiednie źródła finansowania. Bezpieczeństwo finansowe państwa łączy się zatem nierozdzielnie nie tylko z obowiązkiem płacenia podatków, ale stanowi gwarancję istnienia całego szeregu praw i wolności we wszelkich możliwych obszarach ludzkiej aktywności. Każdy zatem, kto korzysta z różnorodnych publicznych form, w dowolnej sferze życia, realizowanych, współrealizowanych czy też gwarantowanych przez państwo winien uczestniczyć w ich finansowaniu. Używając w tym przypadku sformułowania państwo, należy jedynie doprecyzować, iż chodzi oczywiście o demokratyczne państwo prawa, czyli takie, w którym każda jednostka traktowana jest jako podmiot praw i wolności, chroniony

przez cały aparat administracyjny. W kontekście przywołanego obowiązku płacenia podatków, należy odnotować, iż każdy uchylający się od ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych – narusza nie tylko ten konkretny obowiązek konstytucyjny (art. 84 Konstytucji) ale również inną powinność jaką jest obowiązek przestrzegania prawa Rzeczypospolitej Polskiej (art. 83 Konstytucji). Zachowania tego typu w ramach demokratycznego państwa prawnego są społecznie, ale również systemowo nieakceptowalne. Każdy obowiązek, w tym również obowiązek płacenia podatków, aby nie pozostawał tylko pustą deklaracją musi być realnie skorelowany z możliwością jego przymusowego wyegzekwowania w sytuacji, gdy obowiązek ten nie jest dobrowolnie wypełniany. Powinność określonego zachowania tylko wtedy nabiera realnego charakteru, jeżeli zapewniona jest możliwość weryfikacji zachowań odpowiadających owemu wzorcowi powinnościowemu. Innymi słowy konieczność określonego zachowania się względem państwa tylko wtedy stanowi realny obowiązek obywatelski, jeżeli państwo dysponuje aparatem administracyjnym umożliwiającym kontrolę i weryfikację wywiązywania się przez obywateli z tego obowiązku. W tym miejscu istotną rolę jest aktywność organów skarbowych, czyli organów kontroli podatkowej oraz organów kontroli celno-skarbowej która winna być uruchamiana w sytuacji gdy podatnicy nie wywiązują się z ciężących na nich obowiązków. Funkcja prewencyjna, czy też weryfikacyjna (kontrolna) winna stanowić jedynie uzupełnienie podstawowego celu jakim zawsze winno być wyegzekwowanie zachowań zgodnych z prawem. W wyniku kontroli powstaje bowiem obraz stanu faktycznego na tle stanu pożądanego w konkretnych sytuacjach. Powstałe rozbieżności pomiędzy wzorcem zachowania leżącym u podstaw kontroli a konkretnymi zachowanymi ustalonymi w ramach analizy stanu faktycznego stanowią następnie podstawę podjęcia działań dobrowolnych lub przymusowych mających na celu doprowadzenie do zachowań zgodnych ze wzorcem, czyli do zachowań zgodnych zarówno z konstytucyjnym obowiązkiem ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych z tym podatków a przez to również zachowań zgodnych z przepisami prawa.

W szerokim znaczeniu pojęcie efektywności (skuteczności, sprawności, wydajności) oznacza uzyskiwanie najlepszych wyników przy poniesieniu najniższych

kosztów, czyli „porównanie finansowo wyrażonych rezultatów do kosztów ich uzyskania”¹⁹³. Efektywność może być również postrzegana „jako działania zmierzające do neutralizacji ryzyka pochodzącego z otoczenia, jak i proaktywne postawy nakierowane na kształtowanie pożądanego stanu otoczenia w takim kierunku, aby sprzyjał on organizacji oraz zdolności do pozyskiwania zasobów (podatków) z tego otoczenia”¹⁹⁴. Generalnie efektywność stanowi wartość pozytywną, wyznacznik sukcesu, ekonomiczność, sprawność działania, użyteczność, kompetencyjność, funkcjonalność. Efektywność to: „dodatnia cecha działań (ocena) dających jakiś oceniany pozytywnie wynik bez względu na to czy był on zamierzony (działanie skuteczne i efektywne), czy nie zamierzony (działanie efektywne)”¹⁹⁵. Zdaniem N. Acocella efektywność ekonomiczna kształtowana jest pod wpływem efektywności dynamicznej, obejmującej efektywność adaptacyjną jako miarę zdolności przedsiębiorstwa do dostosowania się do zmian w otoczeniu oraz umiejętność właściwego rozwiązywania problemów z tym związanych i efektywność innowacyjną jako miarę zdolności przedsiębiorstwa do wprowadzania innowacji¹⁹⁶. Efektywność zgodnie z koncepcją zaprezentowaną przez M. Bielskiego może być również postrzegana w kilku wymiarach: rzeczowym – oznaczając stopień zaspokojenia potrzeb i/lub osiągnięcie celów zewnętrznych; ekonomicznym – oznaczając relację uzyskanych efektów do poniesionych nakładów; systemowym - oznaczając zdolność do funkcjonowania w danym otoczeniu; politycznym - oznaczając relację organizacji z otoczeniem wyrażającą się w przestrzeganiu lub naruszaniu istniejącego ładu społeczno-politycznego; kulturowym – oznaczając zdolność organizacji do utrwalania norm i wartości, tworzących tożsamość kulturową populacji¹⁹⁷. Mimo wielopłaszczyznowego znaczenia tego pojęcia, efektywność poboru danin publicznych to również szybkość reakcji państwa na ewentualne nieprawidłowości, czyli

¹⁹³ T. Kafel, B. Ziębicki, Wymiary i kryteria oceny efektywności organizacji pozarządowych, [w:] Współczesne narzędzia zarządzania organizacjami komercyjnymi i niekomercyjnymi, Wyższa Szkoła Biznesu-National-Louis University, Nowy Sącz 2009, s. 240.

¹⁹⁴ P. Markowski, P. Mielcarek, Efektywność realizacji projektów strategicznych polskich przedsiębiorstw, *Management Sciences – Nauki o Zarządzaniu*, 2017, nr 2(31), s. 20.

¹⁹⁵ T. Pszczołowski, *Mała encyklopedia prakseologii i teorii organizacji*, Ossolineum, Wrocław 1978, s. 60.

¹⁹⁶ N. Acocella, *Zasady polityki gospodarczej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002, s. 254.

¹⁹⁷ M. Bielski, *Organizacja. Istota, struktury, procesy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1992, s. 31.

wszelkie odchylenia od wskazanego wzorca zachowań, ale także cecha ilościowa, możliwa do zobrazowania poprzez stosunek nieodzownych nakładów do wyników zarówno aktualnych jak i przyszłych w kontekście stawianych celów i posiadanych zasobów. Dokonując analizy efektywności działań organów administracji skarbowej dużym uproszczeniem byłoby poprzestanie tylko na prostym porównaniu wskaźników, bez uwzględnienia wspomnianych już wyżej wymiarów: społecznego, kulturowego, gospodarczego czy też politycznego. Trudno byłoby również poprzestać na ocenie efektywności poboru podatków i należności celnych rozumianej jako umiejętne zarządzanie dostępnymi zasobami w taki sposób, aby uniknąć marnotrawstwa, pomijając intencjonalnie rozpoczęte procesy, które na tle dynamicznej rzeczywistości mogą uzyskać pozytywną ocenę, lecz na moment jej formułowania pozostają jeszcze nieznanne. Zmiana koncepcji zarządzania administracją skarbową, zmiana modelu organizacyjnego, zmiana kompetencji i uprawnień służb celno-skarbowych mają docelowo doprowadzić do wzrostu efektywności poboru danin publicznych. Pozostaje jednak pytanie o czas, w którym możliwe będzie dokonanie takiej oceny, oraz jej aktualność w momencie formułowania podsumowania. Ocena efektywności poboru danin publicznych nie jest zadaniem łatwym, niezależnie bowiem od przyjętej metodologii zawsze będzie obejmowała tylko wybrane kryteria inne pozostawiając poza zakresem oceny. Istnieje jednak nadzieja, iż deklaracja ustawodawcy wyrażona w preambule do ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej będzie stanowiła zobowiązanie złożone społeczeństwu do monitorowania wszelkich procesów związanych z poborem podatków i należności celnych tak, aby procesy te były w pełni transparentne dla interesariuszy oraz optymalnie zorganizowane, czyli po prostu efektywne.

3.2. Powstanie Krajowej Administracji Skarbowej

Krajowa Administracja Skarbowa została utworzona z dniem 01.03.2017r. jako wyspecjalizowana administracja rządowa powstała w wyniku reformy struktur organizacyjnych Ministerstwa Finansów. W tym miejscu należy wskazać, iż uprzednio w ramach resortu odpowiedzialnego za finanse publiczne istniały w dużym stopniu niezależne, rozproszone, posiadające swoją strukturę terenową, skupione w trzech reżimach organizacyjnych i prawnych:

- administracja podatkowa (16 izb skarbowych oraz 400 urzędów skarbowych),
- administracja celna działająca jako Służba Celna (16 izb celnych, 45 urzędów celnych oraz 141 oddziałów celnych),
- kontrola skarbowa (16 urzędów kontroli skarbowej, 8 oddziałów zamiejscowych).

Na poziomie regionalnym w każdym województwie funkcjonowało zatem 48 jednostek organizacyjnych (izby skarbowe, izby celne, urzędy kontroli skarbowej), którym podlegały następnie dalsze 594 jednostki lokalne (urzędy skarbowe, urzędy celne z oddziałami celnymi oraz oddziały zamiejscowe UKS). Wszystkie te trzy służby na poziomie województw posiadały odrębne organy zarządzające (odpowiednio Dyrektor: Izby Skarbowej; Izby Celnej; Urzędu Kontroli Skarbowej) własne budżety, kadry oraz wszelkie komórki pomocnicze. Z poziomu centralnego zarówno dla administracji podatkowej (izby i urzędy skarbowe), Służby Celnej (izby celne, urzędy celne i ich oddziały) oraz kontroli skarbowej (urzędy kontroli skarbowej) opracowywane były także odrębne kierunki rozwoju, cele strategiczne oraz wskaźniki i mierniki ich realizacji. W uzasadnieniu do projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej (nr druku sejmowego: 826) wskazano iż: „rozproszenie i powielanie niektórych zadań związanych z procesem poboru należności podatkowych i celnych w ramach poszczególnych służb (np. kontrola prawidłowości realizacji obowiązków podatkowych i celnych, postępowanie egzekucyjne) powoduje, iż nie jest możliwe ich realizowanie w sposób spójny i jednolity, a zarazem z optymalnym wykorzystaniem dostępnej kadry oraz zasobów organizacyjnych i finansowych. W obowiązującym stanie prawnym funkcjonują regulacje, które w odmienny sposób regulują kwestie kontroli przeprowadzanych przez organy kontroli skarbowej, organy podatkowe oraz organy celne. Takie rozwiązanie powoduje, że podatnicy podlegają różnym reżimom kontrolnym, tj. zarówno prowadzonym na podstawie ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2015 r., poz. 553 z późn. zm.), ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r., poz. 613 z późn. zm.) oraz kontroli prowadzonej przez organy celne. Zatem równoczesne funkcjonowanie kilku tożsamyh postępowań kontrolnych wobec podatników sprzyja powstawaniu istotnych różnic proceduralnych,

które wpływają na prawa i obowiązki podatników”¹⁹⁸. Na poziomie centralnym brak było również jednego wyodrębnionego organizacyjnie podmiotu, który ponosiłby odpowiedzialność za całkowity kształt działań kontrolnych. W Ministerstwie Finansów funkcjonowały dwa departamenty, które stosownie do przyjętego systemu organizacyjnego odpowiadały za zagadnienia kontrolne, tj.: Departament Kontroli Celnej, Kontroli Podatkowej i Kontroli Gier - odpowiedzialny za kontrolę podatkową prowadzoną przez urzędy skarbowe oraz kontrolę celną prowadzoną przez urzędy celne (do 2014r. zagadnienia kontroli podatkowej leżały w gestii departamentu Administracji Podatkowej) oraz Departament Kontroli Skarbowej odpowiedzialny za kontrole prowadzoną przez urzędy kontroli skarbowej. Uzupełniająco należy wskazać, iż pracę urzędów skarbowych w pozostałym obszarze nadzorował wspomniany już Departament Administracji Podatkowej. Departamenty te podlegały różnym zwierzchnikom w randze Podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów. Pokrywające się uprawnienia dwóch departamentów odpowiedzialnych za kontrolę podatkową sprawiały, iż występowały pokrywające się obszary kontroli, zaś na poziomie centralnym brak było pełnego obrazu oddziaływania działań kontrolnych. Projektodawcy reformy dostrzegli więc, iż równoległe funkcjonowanie niezależnych w istocie formacji odpowiedzialnych za kontrolę obszaru związanego z cłem, podatkami i innymi należnościami publicznoprawnymi, działających według niejednolitych procedur wpływa negatywnie nie tylko na stopień ściągłości należnych zobowiązań podatkowych, ale końcowo również na kształt budżetu państwa.

Autorzy reformy służb odpowiedzialnych na bezpieczeństwo finansowe państwa, dostrzegli również, iż instytucje podległe Ministerstwu Finansów mają nie tylko odmienną strukturę organizacyjną, ale również obieg informacji (głównie papierowy), brak jednolitych procedur, różne standardy działania, własne bazy danych, odmienne podejście do rozwoju pracowników, korzystają z różnej infrastruktury, a co za tym idzie finalnie zamiast wzajemnej współpracy może niekiedy dochodzić do rywalizacji pomiędzy nimi. Podstawowe procesy biznesowe nie są standaryzowane, pomiędzy regionami a nawet w ramach regionów mają one różny

¹⁹⁸ Uzasadnienie projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, druk nr 826 z 3 czerwca 2016r., [http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/1D3E5786527F7070C1258025005B78E5/\\$File/826.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/1D3E5786527F7070C1258025005B78E5/$File/826.pdf), (data dostępu 7.03.2022).

kształt, formę koncentracji, aktywność i intensywność oddziaływania - administracja centralna ma ograniczone informacje na temat tego, co się dzieje na terenie z uwagi na brak jednego ośrodka zarządzającego. Zauważono, iż odmienna organizacja poszczególnych formacji, nie sprzyja optymalnemu gospodarowaniu środkami przeznaczonymi na finansowanie prowadzonych działań. Dodatkowo rozproszone bazy danych, niejednokrotnie powielane kompetencje przy braku jasnych kanałów komunikacji pomiędzy poszczególnymi organami, potęgują wspomnianą już konkurencyjność i negatywnie wpływają na wyniki. Struktura organizacyjna służb odpowiedzialnych za szeroko rozumiane wpływy budżetowe była również nieczytelna dla społeczeństwa. Podatnicy – klienci, niejednokrotnie mylili organy, w których chcieli uzyskać informację lub po prostu załatwić swoje drobne sprawy życia codziennego, wymagające chociażby złożenia deklaracji podatkowej czy też zapłaty podatku. Obywatele, ale również przedsiębiorcy nie rozumieli, dlaczego są kontrolowani przez trzy różne instytucje: Służbę Celną, Kontrolę Skarbową czy też urzędy skarbowe. Analogicznie trudno im było również zrozumieć, dlaczego różne organy prowadzą wobec nich postępowania podatkowe czy też egzekucję administracyjną.

Potrzeba zmiany czy też reformy całego systemu administracyjnego została również zasygnalizowana w raporcie Międzynarodowego Funduszu Walutowego. W opracowaniu przygotowanym w styczniu 2015 r. przez Departament ds. Podatkowych: „Administracja Podatkowa wyzwania modernizacji i priorytety strategiczne” (jako pomoc techniczna w odpowiedzi na wniosek, Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów), wskazano na konieczność głębokiej reformy instytucjonalnej polskiej administracji podatkowej w celu poprawy jej wydajności i skuteczności. Na samym wstępie raportu wskazano, iż: „należy opracować świeży obraz aktualnego stanu i docelowego stanu administracji podatkowej oraz zidentyfikować szanse i ograniczenia. Utworzenie jednej, ujednocionej, krajowej administracji podatkowej powinno być kluczowym komponentem strategii modernizacji. Skuteczna kontrola systemu podatkowego w Polsce będzie nadal problematyczna, jeśli strategia modernizacji nie będzie dotyczyć najistotniejszej słabości strukturalnej: braku ujednocionej krajowej administracji podatkowej. Rozdrobniona struktura organizacyjna oraz brak jednego szefa administracji podatkowej powoduje rozmycie

odpowiedzialności i skomplikowany łańcuch dowodzenia oraz powoduje, że skuteczne zarządzanie administracją podatkową jest zbyt złożone. Ogranicza to poważnie szansę osiągnięcia poprawy wydajności i skuteczności administracji podatkowej. W związku z powyższym utworzenie krajowej administracji podatkowej jest sprawą zasadniczą”¹⁹⁹.

3.3. Krajowa Administracja Skarbowa

Dysponując diagnozą wynikającą z analizy stanu faktycznego (dotychczasowego), autorzy reformy wskazali, iż proponowana zmiana winna nie tylko wyeliminować wszelkie wątpliwości co do kompetencji organów odpowiedzialnych za właściwy pobór podatków ale również wskazali, iż zmiana ta winna także usprawnić obsługę podatnika, w tym również obsługę i wsparcie podatnika oraz przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków, usprawnić egzekucję administracyjną należności pieniężnych, zmniejszyć lukę podatkową oraz poprawić skuteczność i efektywność zwalczania oszustw podatkowych. Z punktu widzenia podatnika, zmiana winna być również widoczna poprzez jasno określoną odpowiedzialność osób kierujących administracją, jednolitość orzecznictwa w sprawach podatkowych i celnych, rzetelną i szybką weryfikację danych podawanych w deklaracjach podatkowych i dokumentach celnych, a w przypadku konieczności poprzez czytelny system kontroli. Zakładano, że nowa formacja nie tylko przyczyni się do poprawy dotychczasowego wizerunku administracji podatkowej, celnej i skarbowej ale posiadając jednolitą, czytelną strukturę organizacyjną oraz dysponując zintegrowanymi bazami danych usprawnieni system zapewniający bezpieczeństwo finansowe państwa oraz zapewni właściwą ochronę celną wschodniej granicy kraju będącej jednocześnie wschodnią granicą Unii Europejskiej. (Prawo inicjatywy ustawodawczej oraz przebieg procesu legislacyjnego związanego z uchwalaniem ustawy o KAS przedstawia załącznik 2). Celem autorów projektu reformy było również obniżenie kosztów funkcjonowania administracji. Projekt ustawy zakładał

¹⁹⁹ J. Toro, A. Jensen, M. Thackray, M. Kidd, B. Russell, Administracja podatkowa wyzwania modernizacyjne i priorytety strategiczne. Raport, Wydawnictwo Międzynarodowego Funduszu Walutowego 2015 r., s. 9.

powołanie Krajowej Administracji Skarbowej w miejsce funkcjonujących: administracji podatkowej, kontroli skarbowej i Służby Celnej. Krajowa Administracja Skarbowa utworzona w wyniku konsolidacji przeprowadzonej na dwóch poziomach:

- przedmiotowym - departamentów na poziomie centralnym w Ministerstwie Finansów,
- podmiotowym na poziomie regionalnym izb i urzędów skarbowych, urzędów kontroli skarbowych, izb i urzędów celnych,

jest podporządkowana ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych.

Nową strukturę organizacyjną Krajowej Administracji Skarbowej tworzą:

1. na poziomie centralnym:
 - minister właściwy do spraw finansów publicznych,
 - Szef Krajowej Administracji Skarbowej,
 - dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,
2. na poziomie lokalnym:
 - 16 dyrektorów izb administracji skarbowej,
 - 400 naczelników urzędów skarbowych,
 - 16 naczelników urzędów celno-skarbowych.

U podstaw wprowadzenia nowej regulacji prawnej kształtującej strukturę i zadania administracji skarbowej leżało przeświadczenie, iż stan prawny dotyczący organizacji: administracji podatkowej, kontroli skarbowej i służby celnej powinien ulec istotnym zmianom. Należy bowiem wskazać, iż w dotychczasowej formule, oczywiście z pewnymi modyfikacjami, formacje te funkcjonowały:

- administracja podatkowa - czyli urzędy skarbowe i izby skarbowe od dnia 01.01.1983 r. Organy te, ze stojącymi na ich czele naczelnikami urzędów skarbowych, oraz dyrektorami izb skarbowych jako organami administracji państwowej podległymi Ministrowi Finansów wprowadzono ustawą z dnia 29 grudnia 1982 r. o urzędzie Ministra Finansów oraz urzędach i izbach skarbowych (Dz.U. 1982, Nr 45, poz. 289). Ustawa ta została opublikowana w dzienniku ustaw w dniu 31 grudnia 1982 r., zaś na mocy art. 18 weszła w życie z dniem 1 stycznia 1983 r.

- służba celna – jako formacja została powołana na mocy Ustawy o Służbie Celnej z dnia 24 lipca 1999 r. (Dz. U. 1999 r. Nr 72, poz. 802), która weszła w życie 15.09.1999 r. Początkowo kształt tej formacji tworzyły urzędy celne ze stojącymi na ich czele dyrektorami urzędów celnych jako organami administracji państwowej w sprawach celnych oraz Główny Urząd Ceł ze stojącym na jego czele Prezesem Głównego Urzędu Ceł jako centralnym organem administracji państwowej w sprawach celnych. Ustawa z dnia 20 marca 2002 r. o przekształceniach w administracji celnej oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz. U. 2002 r. Nr 41, poz. 365) zniósła dotychczasowe organy tj: Prezesa Głównego Urzędu Ceł jako centralny organ administracji państwowej w sprawach celnych, jak też dyrektora urzędu celnego, oraz utworzyła nowe organy administracji rządowej w sprawach celnych, tj. dyrektora izby celnej oraz naczelnika urzędu celnego. Ustawa ta weszła w życie z dniem 1 maja 2002 r.
- kontrola skarbowa – czyli urzędy kontroli skarbowej jako jednostki organizacyjne oraz kierujący ich pracą dyrektorzy od dnia 07.02.1992 r. Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej wskazywała, iż, organami kontroli skarbowej są Minister Finansów jako naczelny organ kontroli skarbowej, Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej jako organ wyższego stopnia nad inspektorami kontroli skarbowej, oraz wspomniani już inspektorzy kontroli skarbowej. Akt stanowiący podstawę działania kontroli skarbowej został ogłoszony w dzienniku ustaw 6 listopada 1991 r. (Dz.U. 1991, Nr 100, poz. 442), art. 59 przywołanej powyżej ustawy określał, iż wchodzi ona w życie po upływie 3 miesięcy od dnia ogłoszenia.

W ramach nowej struktury organizacyjnej w intencji projektodawców poziom centralny tworzą pojedyncze organy nie mające swoich odpowiedników w terenie. Na czele tak ukształtowanej administracji stoi Minister właściwy do spraw finansów publicznych, odpowiedzialny za koordynowanie i kształtowanie polityki państwa w zakresie zadań Krajowej Administracji Skarbowej. Minister w celu zapewnienia wysokiej jakości oraz skutecznej i efektywnej realizacji zadań, określa czteroletnie kierunki działania i rozwoju całej KAS, wskazując cele do osiągnięcia, wskaźniki ich pomiaru oraz zasady składania raportów z ich realizacji. Minister

właściwy do spraw finansów publicznych, pełni w istocie zadania o charakterze strategicznym. Najważniejszym zaś organem o charakterze taktycznym jest natomiast Szef Krajowej Administracji Skarbowej, zwany dalej jako „Szef KAS”. To właśnie ten organ pełni zadania do tej pory realizowane przez Szefa Służby Celnej, Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, a także dotychczasowe zadania ministra właściwego do spraw finansów publicznych, w szczególności w zakresie nadzoru nad całą administracją skarbową. Działalność KAS jest finansowana z wyodrębnionej części budżetu państwa, co stanowi również element niezależności tej formacji, której dysponentem jest Szef KAS, w miejsce dotychczasowego wyodrębnienia finansowego poszczególnych formacji: kontroli skarbowej, administracji podatkowej oraz Służby Celnej. Ostatnim organem na poziomie centralnym mającym za zadanie zapewnienie jednolitej i powszechnie dostępnej informacji podatkowej i celnej oraz wydawanie indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego, jest Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej.

W dotychczasowych strukturach w obszarze podatkowym funkcjonowała Krajowa Informacja Podatkowa jako element struktury organizacyjnej kilku różnych izb skarbowych. W latach 2008-2016 Krajowa Informacja Podatkowa odebrała 14.204.616 połączeń telefonicznych udzielając informacji na szereg pytań z zakresu prawa podatkowego oraz wydała 301.400 indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego²⁰⁰. W obszarze celnym funkcjonowało zaś Centrum Informacji Służby Celnej jako wydział Izby Celnej w Katowicach. W latach 2011-2015 Centrum to udzieliło ponad 390 tys różnych informacji w tym około 22 tys. informacji pisemnych²⁰¹. Nowa jednostka organizacyjna jako Krajowa Informacja Skarbowa dokonuje zatem nie tylko scalenia tych struktur w jednolitą i powszechnie dostępną informację podatkową i celną, tak aby była ona czytelna dla podatników, ale również przejęła zadania dotychczas przypisane Ministrowi Finansów, zaś faktycznie realizowane przez pięć biur Krajowej Informacji Podatkowej (Bielsko-Biała, Leszno, Płock, Piotrków Trybunalski, Toruń) w odniesieniu do wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego.

²⁰⁰ Informacje zawarte w raportach KIS źródło: <https://www.kis.gov.pl/dzialalnosc/raporty-z-dzialalnosci>

²⁰¹ Informacje zawarte w zasadach działania CISC, źródło w <https://katowice-sc-arch.mf.gov.pl/jak-zalatwic-sprawe/zadania-centralne/centrum-informacji-sluzby-celnej#Zasady%20dzia%C5%82ania%20Centrum%20Informacji%20S%C5%82u%C5%BCby%20Celnej>

Na poziomie lokalnym, wykonując zadania o charakterze operacyjnym, nową strukturę tworzą:

- dyrektorzy izby administracji skarbowej jako organy, realizujące zadania wykonywane dotychczas przez dyrektorów izb skarbowych, dyrektorów izb celnych, oraz w pewnym stopniu dyrektorów urzędów kontroli skarbowej. Tym samym w miejsce trzech funkcjonujących na poziomie województwa organów został utworzony jeden organ. Na poziomie Izb nastąpiła konsolidacja wszelkich procesów pomocniczych realizowanych do tej pory niezależnie przez izby skarbowe, izby celne oraz urzędy kontroli skarbowej. Analogicznie jak na poziomie centralnym Szef KAS, tak na poziomie lokalnym, a w zasadzie na poziomie regionalnym Izba Administracji Skarbowej, wraz z podległymi jej urzędami skarbowymi oraz urzędem celno-skarbowym, stanowi jedną jednostkę organizacyjną, realizującą jednolitą politykę kadrową i szkoleniową dla wszystkich urzędów skarbowych i urzędu celno-skarbowego na poziomie województwa. Dyrektorzy izby administracji skarbowej sprawują nadzór pionowy nad działalnością naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych.
- naczelnicy urzędów skarbowych – wykonujący zadania związane z szeroko rozumianym poborem podatków, należności celnych oraz innych opłat, związanych z przywozem i wywozem towarów, jak też poborem niepodatkowych należności budżetowych, egzekucją administracyjną należności pieniężnych wykonywaną wcześniej również przez Izbę celną, kontrolą podatkową oraz czynnościami sprawdzającymi. Naczelnik urzędu skarbowego zapewnia obsługę oraz wsparcie dla podatników i płatników w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych przyczyniając się do oczekiwanego zwiększenia poziomu dobrowolnego ich wypełniania, a tym samym do wzrostu wpływów dochodów budżetowych. Naczelnicy urzędów skarbowych wykonują zadania analogiczne do uprzednio wykonywanych w ramach administracji podatkowej, dodatkowo uzupełnione o zadania naczelników urzędów celnych, związane m.in. z poborem należności celnych

i zadania dotychczas wykonywane przez dyrektorów izb celnych w odniesieniu do egzekucji administracyjnej należności pieniężnych. Liczba naczelników urzędów skarbowych nie uległa zmianie.

- naczelnik urzędu celno-skarbowego. Na poziomie każdego województwa istnieje jeden nowy organ odpowiedzialny w pierwszej kolejności za realizację zadań związanych z rozpoznawaniem, wykrywaniem i zwalczaniem nieprawidłowości na wielką skalę, których rozmiar, złożoność i stopień oddziaływania występujących uchybień w sposób istotny może zagrażać bezpieczeństwu finansowemu państwa. Organ ten uzyskał też nowe nie istniejące dotychczas uprawnienie do przeprowadzania kontroli celno-skarbowej, dotychczas wykonywanej oddzielenie tak przez urzędy kontroli skarbowej, urzędy celne a nawet Izbę Celną. Naczelnik urzędu celno-skarbowego jest również uprawniony do rozstrzygania jako organ drugiej instancji, czyli posiada uprawnienie do rozpatrywania odwołań od niektórych decyzji wydanych przez ten organ w pierwszej instancji²⁰². Naczelnik urzędu celno-skarbowego nie ma swojego odpowiednika we wcześniej istniejących rozwiązaniach organizacyjnych żadnej z formacji tworzącej Krajową Administrację Skarbową.

Jako uzasadnienie zmian wskazano również za Międzynarodowym Funduszem Walutowym, iż polska administracja podatkowa jest rozdrobniona, funkcja Centrali jest praktycznie nieobecna, Centrala nie koncentruje się na kierunkach i zarządzaniu izbami/urzędami, sieć placówek terenowych jest zbyt duża, nie istnieje jeden szef administracji podatkowej.

Generalnie dynamika stosunków społecznych i towarzyszące jej tempo przeobrażeń dokonujących się w niemalże w każdej sferze życia zmusza decydentów do podjęcia działań i przyjęcia konkretnych postaw stanowiących odpowiedź na oczekiwania stawiane przez otoczenie. W każdej strukturze organizacyjnej zachodzą i muszą zachodzić zmiany. Od ich właściwego przygotowania a następnie,

²⁰² Kompetencja ta z dniem 1.07.2023 r. na mocy ustawy z 9 marca 2023 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2023 poz. 556) została przypisana do Dyrektorów Izb Administracji Skarbowej.

przeprowadzenia zależy, czy organizacje zostaną poddane modyfikacjom gwarantującym im przetrwanie w dynamicznym środowisku zewnętrznym czy też ich byt ulegnie unicestwieniu.

Celem reform instytucjonalnych jest usprawnienie działania i zarządzania w celu optymalnej realizacji misji każdej organizacji. Elementem istotnym w przypadku takich działań jest nie tylko właściwa organizacja jednostek na poziomie centralnym i lokalnym, ale również zmiana w modelu planowania strategicznego i operacyjnego oraz zarządzania wydajnością, budżetem czy zasobami ludzkimi całej organizacji, poprzez odpowiedni – jednolity dla wszystkich podlegających ocenie system wskaźników i mierników w związku z koniecznością rozliczania z osiągnięcia celów strategicznych, taktycznych i operacyjnych. Głębokie zmiany instytucjonalne stanowią zatem naturalny element tworzenia właściwych warunków dla wydajnej i skutecznej realizacji działań.

W wyniku reformy służ administracji skarbowej stworzono formację o strukturze organizacyjnej możliwie najbardziej zbliżonej do struktury administracyjnej kraju. Dla podatników podział taki jest nie tylko naturalny, ale również jasny i czytelny. Struktura administracji państwowej definiująca podział administracyjny również przechodziła modyfikacje, w tym miejscu należy tylko odnotować, iż podział administracyjny:

- od zakończenia II wojny światowej na terenie Polski, na podstawie dekretu z dnia 21.08.1944r. Polskiego Komitetu Wyzwolenia Narodowego zniesiono wprowadzoną przez okupanta strukturę administracyjną oraz powołano władze administracji ogólnej I i II stopnia tj.; urzędy wojewódzkie z wojewodami oraz starostwa powiatowe ze starostami (Dz.U. z 1944 r. nr 2, poz. 8), przywracając tym samym przedwojenny podział administracyjny Polski, liczba województw wynosiła wówczas 14;
- od 06.07.1950 r. stosownie do ustawy z dnia 28 czerwca 1950r. o zmianach podziału administracyjnego Państwa (Dz.U. 1950 nr 28, poz. 255), zwiększono liczbę województw do 17 oraz zmieniono nazwy niektórych z już istniejących;

- od 01.06.1975 r. zwiększono liczbę województw do 49, zlikwidowano powiaty, a w ich miejsce utworzono gminy, stosownie do ustawy z dnia 28 maja 1975 r. o dwustopniowym podziale administracyjnym Państwa oraz o zmianie ustawy o radach narodowych (Dz.U. 1975 nr 16 poz. 91);
- od 01.01.1999 r. podział administracyjny Polski jest trójstopniowy, ograniczono liczbę województw do 16, ponownie wprowadzono powiaty w liczbie 380 oraz utrzymano gminy. Zmiany te wynikały z szeregu aktów prawnych do najważniejszych należy zaliczyć ustawy: z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz.U. Nr 91, poz. 576); z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz.U. Nr 91, poz. 578), z dnia 24 lipca 1998 r. o wprowadzeniu trójstopniowego zasadniczego podziału terytorialnego państwa (Dz.U. Nr 96, poz. 603); z dnia 13 października 1998 r. Przepisy wprowadzające ustawy reformujące administrację publiczną (Dz.U. z 1998 r. Nr 133, poz. 872).

W wyniku wprowadzenia KAS planowano zatem, aby w każdym województwie funkcjonowała jedna izba administracji skarbowej ze stojącym na jej czele Dyrektorem, jeden podległy izbie administracji skarbowej urząd celno-skarbowy wraz z delegaturami i oddziałami celnymi ze stojącym na jego czele naczelnikiem oraz urzędy skarbowe w liczbie, co do zasady pokrywającej się z liczbą powiatów. W odniesieniu do liczby powiatów oraz odpowiadającej jej liczbie urzędów skarbowych, (która w skali całego kraju wynosi 380), kwestia ta wymaga pewnego wyjaśnienia. Mianowicie, nie w każdym powiecie swoją siedzibę ma urząd skarbowy. W województwie zachodnio-pomorskim nie ma urzędów skarbowych na terenie powiatów: łobeskiego, polickiego, sławieńskiego oraz świdwińskiego. Na terenie województwa warmińsko-mazurskiego urzędy skarbowe nie występują na terenie powiatów: gołdapskiego, lidzbarskiego, mrągowskiego oraz węgorzewskiego na terenie województwa śląskiego na terenie powiatów: bieruńsko-lędzińskiego, Rybnik oraz Świętochłowice. W województwie pomorskim brak jest urzędu skarbowego na terenie powiatów: sztumskiego i nowodworskiego, zaś na terenie województwa podlaskiego nie ma urzędu skarbowego na terenie powiatu sejneńskiego a na terenie wojewódz-

stwa lubelskiego na terenie powiatu świdnickiego. Z uwagi na fakt, iż w strukturze administracyjnej kraju funkcjonują zarówno tzw.: powiaty miejskie, czyli miasta na prawach powiatu (66 miast) oraz tzw.: powiaty ziemskie, czyli jednostki samorządu terytorialnego obejmujące kilka gmin (314 powiatów) to w ramach pewnego uproszczenia przyjęto, iż jeżeli np.: w powiecie Lublin oraz powiecie lubelskim istnieje co najmniej jeden urząd skarbowy to istnieje on na terenie powiatu jako takiego. Oczywiście taki sposób przyporządkowania urzędu skarbowego do terenu powiatu ma charakter umowny, należy bowiem wskazać, iż na terenie kilku powiatów funkcjonuje więcej niż jeden urząd skarbowy, zaś na terenie miast na prawach powiatu swe siedziby ma kilka urzędów skarbowych (np.: Warszawa 11 urzędów, Kraków – 8 urzędów, Łódź – 7 urzędów, Wrocław i Poznań – 6 urzędów). Po uwzględnieniu powyższych uwag można przyjąć, iż liczba urzędów skarbowych równa jest liczbie powiatów, ale nie jest to przyporządkowanie na zasadzie jeden powiat - jeden urząd skarbowy, (szczegółowo obrazuje to tabela nr 8).

Tabela 8. Zestawienie powiatów i urzędów skarbowych

l.p	Województwo	liczba powiatów	liczba urzędów skarbowych	liczba powiatów bez urzędu skarbowego na terenie powiatu	liczba wyspecjalizowanych urzędów skarbowych
1	dolnośląskie	30	33	-	1
2	kujawsko-pomorskie	23	22	-	1
3	lubelskie	24	21	1	1
4	lubuskie	14	13	-	1
5	łódzkie	24	28	-	1
6	małopolskie	22	27	-	1
7	mazowieckie	42	48	-	3
8	opolskie	12	12	-	1
9	podkarpackie	25	22	-	1

10	podlaskie	17	14	1	1
11	pomorskie	20	20	2	1
12	śląskie	36	35	3	2
13	świętokrzyskie	14	14	-	1
14	warmińsko-mazurskie	21	15	4	1
15	wielkopolskie	35	37	-	2
16	zachodniopomorskie	21	19	4	1
	RAZEM	380	380	15	20

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 listopada 2003 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów izb skarbowych (Dz. U. z 2003 r. Nr 209 poz. 2027 z późn zm.) oraz rozporządzeń zmieniających to rozporządzenie.

Uzupełniając obraz administracji skarbowej należy wskazać, iż co do zasady w każdym województwie funkcjonował i zgodnie z założeniami reformy miał funkcjonować, co najmniej jeden urząd skarbowy (wyjątkiem są województwa: śląskie 2 urzędy, wielkopolskie 2 urzędy oraz mazowieckie 3 urzędy) obsługujący podatników z terenu województwa, dla których właściwość miejscowa została określona w sposób odmienny od właściwości wspomnianych powyżej 380 urzędów skarbowych. Zarówno w opracowaniach naukowych, dostępnych publikacjach prasowych jak i języku potocznym jednostki te zamiennie określane są jako: „DUS’y” czyli duże urzędy skarbowe lub „WUS’y” czyli wyspecjalizowane urzędy skarbowe. Urzędy te stosownie do ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych, przeznaczone są dla podatników o istotnym znaczeniu społecznym lub gospodarczym, wykonujących określony w ustawie rodzaj działalności gospodarczej lub osiągających określoną w ustawie wysokość przychodu netto w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości. W nowym modelu organizacyjnym urzędy te miały obsługiwać podatników, których właściwość adekwatnie do zmian zachodzących w środowisku gospodarczym określałby Minister Finansów w drodze rozporządzenia. Rozwiązanie to miało umożliwić, bardziej elastyczne a co za tym idzie sprawniejsze, zarządzanie sposobem obsługi określonej kategorii podmiotów z poziomu Ministerstwa Finansów jak również wychodziło naprzeciw oczekiwaniom podatników (pierwotnie określony w ustawie katalog podmiotów obsługiwanych

przez WUS pozostawał praktycznie niezmienny). Przed dniem wejścia w życie reformy służ skarbowych, kwestie związane z właściwością miejscową regulowało rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 listopada 2003 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów izb skarbowych.

Model docelowy na poziomie operacyjnym zakładał zatem zniesienie: dyrektorów izb skarbowych, dyrektorów izb celnych, dyrektorów urzędów kontroli skarbowej, naczelników urzędów celnych, oraz utworzenie na poziomie każdego województwa jednej izby administracji skarbowej (powstałej w wyniku połączenia z mającą siedzibę w tym samym województwie izbą celną i urzędem kontroli skarbowej), jeden urząd celno-skarbowy wraz z delegaturami i oddziałami celnymi oraz urzędy skarbowe co do zasady w liczbie odpowiadającej liczbie powiatów.

Nowa formacja odpowiedzialna za finanse publiczne w sposób bezpośredni nawiązuje do jednostek organizacyjnych, z których połączenia powstała stanowiąc niejako kontynuację ich działalności. Minister właściwy do spraw finansów publicznych mając na uwadze tradycje Służby Celnej, administracji podatkowej i kontroli skarbowej został upoważniony nie tylko do określenia wzoru znaku graficznego KAS, ale także wzoru sztandaru (załącznik 3). Wskazanie to było trudne do wykonania bowiem administracja podatkowa nie posiadała wyodrębnionego znaku graficznego nie była również upoważniona do posługiwania się sztandarem. Kontrola skarbową posiadała natomiast jedynie znak identyfikacyjny używany przez inspektorów i pracowników o kształcie stylizowanej elipsy przedstawiającej wieńiec laurowy oraz napis „KONTROLA SKARBOWA”. W środku elipsy znajdował się kordzik z napisem „MF” oraz godło w kolorze białym na czerwonym tle. Wewnątrz wieńca laurowego było biało-czerwone wypełnienie. Osoby zatrudnione w komórkach wywiadu skarbowego posługiwały się nieco odrębnym znakiem identyfikacyjnym o kształcie owalnym w kolorze srebra patynowanego, gdzie oprócz napisu „KONTROLA SKARBOWA” widniał również napis „WYWIAD SKARBOWY”, tło zaś pokryte było emalią w kolorze granatowym. Jediną formacją, która posiadała zarówno znak graficzny jak i prawo używania sztandaru była służba celna. Znak graficzny służby celnej przedstawiał wizerunek laski merku-

rego, otoczony od dołu półkolistymi ramionami wieńców, z lewej strony z liści laurowych, z prawej strony zaś z liści dębowych. Wypełnienie znaku było w kolorze białym, natomiast kontur w kolorze zielonym. Znak mógł być używany również w dwóch zestawieniach: białego koloru wypełnienia oraz czarnego konturu; w negatywie zaś białego lub srebrnego konturu na szarozielonym lub czarnym tle. Sztandar Służby Celnej stanowiły dwa płaty, strona główna płata sztandaru była w kolorze białym i czerwonym podzielona na cztery trójkąty skierowane wierzchołkami do środka płata. Trójkąt lewy i prawy był koloru czerwonego, górny i dolny koloru białego. Na stronie głównej umieszczony był centralnie wizerunek orła białego, pod gołdem zaś napis „GODNOŚĆ i PRAWO”. Strona odwrotna płata sztandaru była w kolorach białym i zielonym również podzielonym na cztery trójkąty skierowane wierzchołkami do środka płata, trójkąt lewy i prawy był koloru zielonego, górny i dolny koloru białego. Na stronie odwrotnej płata sztandaru znajdował się umieszczony centralnie krzyż równoramienny o stylizowanych zakończeniach ramion w kolorze ciemnozielonym i konturze srebrnym. Pomędzy ramionami znajdowały się ornamenty liści dębowych i laurowych w kolorze srebrnym. Pośrodku krzyża, wewnątrz zielonego pierścienia o konturze srebrnym na białym polu znajdował się stylizowany kontur Polski w kolorze zielonym na tle którego umieszczono znak graficzny Służby Celnej. Pod krzyżem umieszczony była napis „SŁUŻBA CELNA”. Głowicę sztandaru ozdobił wizerunek orła umieszczony na podstawie w kształcie łuku, z jednej strony był napis „SŁUŻBA CELNA” z drugiej daty „1919-1999”, nawiązujące do daty utworzenia administracji celnej na terenach odrodzonej Rzeczypospolitej Polskiej i daty utworzenia jednolitej umundurowanej Służby Celnej.

Uwzględniając powyższe powstał wzór znaku graficznego Krajowej Administracji Skarbowej przedstawiający dwa skrzyżowane klucze na tle laski z uskrzydłym kapeluszem Merkurego, na emblemacie w kształcie koła, napisem na okręgu „KRAJOWA ADMINISTRACJA SKARBOWA” i skrótem w części dolnej „KAS”. W swej „warstwie graficznej” znak ten nawiązuje zatem jedynie do znaku graficznego Służby Celnej oraz znaków identyfikacyjnych pracowników kontroli skarbowej. Natomiast w warstwie znaczeniowej związanej z symboliką,

laska w formie prostego kija, wykonanego z drewna oliwnego lub laurowego później także leszczyny, z dwoma bliźniaczymi oplatającymi tę laskę wężami to kaduceusz. Pochylające się ku sobie wężę symbolizują mądrość i równowagę oraz spokój i współpracę. Kaduceusz, oprócz skrzydlatych sandałów, skrzydlatego kapelusza oraz sakiewki był jednym z atrybutów Merkurego – rzymskiego boga handlu, zysku, złodziei oraz celników. Dwa klucze, które zastąpiły dwa wężę symbolicznie związane są w istniejącym w Rzeczypospolitej urzędem podskarbiego, czyli urzędem odpowiedzialnym za wszystkie wpływy i wydatki państwa. Osoby odpowiedzialne za klucze od zawsze kojarzone też były z pełnieniem godności i władzą. Klucz stał się symbolem opieki, wierności, wskazywania drogi. Dwa skrzyżowane klucze (złoty i srebrny) to także godło papieżstwa.

Sztandar Krajowej Administracji Skarbowej tworzą dwa płaty. Strona główna jest w kolorze czerwonym, ustalonym dla barw Rzeczypospolitej Polskiej, na której znajduje się wizerunek orła białego, pod godłem umieszczony jest napis „W SŁUŻBIE OJCZYŹNIE I OBYWATELOM”. Na stronie odwrotnej płata sztandaru znajduje się równoramienny krzyż koloru czerwonego, o długości ramion równej wymiarom płata, kształtem podobny do państwowego krzyża zasługi. Pośrodku krzyża jest umieszczony centralnie znak graficzny Krajowej Administracji Skarbowej. Głowicę sztandaru stanowi wizerunek orła, umieszczony na podstawie w kształcie łuku, na której od strony głównej sztandaru umieszczony jest napis „KRAJOWA ADMINISTRACJA SKARBOWA”.

Obecnie sztandar, dawniej chorągiew, jednoczy ludzi we wspólnym działaniu dla dobra ogólnego. Sztandar jako symbol istniejący tylko w jednym egzemplarzu oznacza również uznanie społeczne dla organizacji skupiającej grupę osób o określonych przekonaniach i poglądach, zgromadzonych wokół idei stanowiącej cel działalności organizacji. Aktualnie wszystkie najważniejsze wydarzenia związane z funkcjonowaniem Krajowej Administracji Skarbowej odbywają się w obecności sztandaru (od przyjęcia do służby i złożenia ślubowania, poprzez awanse, uroczyste apele do ceremonii pogrzebowych włącznie), który w asyście honorowej jest uroczystość wprowadzany zaś po zakończeniu uroczystości wyprowadzany przez członków poczty sztandarowej.

3.4. Zadania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych

Zadania naczelników urzędów skarbowych oraz naczelników urzędów celno-skarbowych zdefiniowane zostały w ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej. Z punktu widzenia obywatela uprawnienia tych dwóch organów mogą wydawać się do siebie zbliżone. W istocie, zadania spoczywające na tych instytucjach mimo podobieństw, jak chociażby odnoszących się do tematu niniejszej rozprawy, zasadniczo pozwalają na dokonanie wyraźnego rozróżnienia co do poszczególnych kompetencji. Oprócz pewnych podobieństw, zadania te cechują się także na tyle odrębnymi uregulowaniami, iż w wyniku ich pogłębionej analizy owa zbieżność, pozostaje głównie na płaszczyźnie terminologicznej. Poniżej dokonano zestawienia zadań realizowanych przez wspomniane powyżej organy, starając się zaprezentować je w ujęciu porównawczym w ramach trzech grup: zadań tożsamyh, zadań zbliżonych do siebie oraz zadań wyraźnie odmiennych spoczywających tylko na jednej z tych instytucji.

W ramach pierwszej grupy, czyli zadań mających identyczne brzmienie ustawowe i będących w istocie tożsamymi zadaniami należy wskazać:

- dokonywanie nabycia sprawdzającego, tj. czynności polegających na nabywaniu towarów lub usług przez pracowników i funkcjonariuszy z pieniędzy publicznych w celu sprawdzenia wywiązywania się przez podatników dokonujących sprzedaży lub osób działających na ich rzecz (pracowników, współpracowników, pomocników) obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego w zakresie ewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej oraz wydawania nabywcom paragonów fiskalnych dokumentujących tę sprzedaż;
- rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw określonych w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, zapobieganie tym przestępstwom oraz ściganie ich sprawców. Chodzi m.in. o takie przestępstwa jak: nieprowadzenie ksiąg rachunkowych mimo takiego obowiązku, prowadzenie ich wbrew przepisom ustawy lub podawanie w tych księgach niezrzetelnych danych; niesporządzanie sprawozdania finansowego, skonsolidowanego sprawozdania finansowego, sprawozdania z działalności, sprawozdania z działalności grupy kapitałowej, sprawozdania z płatności na rzecz

administracji publicznej, skonsolidowanego sprawozdania z płatności na rzecz administracji publicznej, sporządzanie ich niezgodnie z przepisami ustawy lub zawarcie w tych sprawozdaniach nierzetelnych danych, nie składanie tych sprawozdań do ogłoszenia oraz nie składanie ich do właściwego rejestru sądowego jak również: sporządzenie przez biegłego rewidenta niezgodnej ze stanem faktycznym opinii o sprawozdaniu finansowym i księgach rachunkowych jednostki lub sytuacji finansowo-majątkowej tej jednostki, a także wbrew przepisom ustawy: nie poddawanie sprawozdania finansowego badaniu przez biegłego rewidenta; nie udzielanie lub udzielanie niezgodnych ze stanem faktycznym informacji, wyjaśnień i oświadczeń biegłemu rewidentowi albo nie dopuszczanie go do pełnienia obowiązków, prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych przez osoby nie mające pełnej zdolności do czynności prawnych lub osoby skazane prawomocnym wyrokiem sądu za niektóre enumeratywnie wymienione przestępstwa;

- rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom oraz ściganie ich sprawców, w zakresie określonym w Kodeksie karnym skarbowym. Przestępczość gospodarcza czy też ekonomiczna to współcześnie najszybciej rozwijająca się forma przestępczości zorganizowanej w Polsce, uprawnienia naczelników urzędów skarbowych jak i naczelników urzędów celno-skarbowych w tym zakresie wpasują się obok takich podmiotów jak: Policja (Centralne Biuro Śledcze Policji), Straż Graniczna, Żandarmeria Wojskowa, Służba Kontrwywiadu Wojskowego, Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Centralne Biuro Antykorupcyjne, Komisja Nadzoru Finansowego w cały wielopodmiotowy system organów, instytucji i służb państwowych zwalczających różnorodne formy zorganizowanej przestępczości gospodarczej;
- współpraca w zakresie wymiany informacji podatkowych i finansowych z państwami członkowskimi Unii Europejskiej oraz z państwami trzecimi określonych przepisami prawa międzynarodowego, polegająca m.in. na wymianie informacji na wniosek oraz wymianie informacji automatycznej i

spontanicznej z państwami członkowskimi UE w zakresie: podatników VAT oraz VAT w handlu wewnątrzspółnotowym, oszustw typu „znikający podatek”, opodatkowania dochodu, majątku lub kapitału. Istota współpracy w ramach UE sprowadza się do skutecznego opodatkowania w obrębie jednolitego rynku, tak aby wszystkie podatki były pobierane w miejscu, w którym są należne. Wymiana informacji i współpraca administracyjna z państwami spoza UE dokonywana jest stosownie do obowiązujących umów dwustronnych oraz międzynarodowych (wielostronnych);

- współdziałanie z Szefem Krajowej Administracji Skarbowej przy realizacji zadań w ramach współdziałania, o którym mowa w dziale IIB Ordynacji podatkowej. W ramach koncepcji „Horizontal Monitoring Compliance” polegającej na sprawowaniu w istocie nadzoru nad mechanizmami wewnętrznymi podatnika wdrożonymi przez niego w celu prawidłowego wykonywania obowiązków podatkowych, Szef KAS upoważniony jest do podpisywania indywidualnych umów o współdziałanie z konkretnymi podatnikami. „Umowa o współdziałanie służy zapewnieniu przestrzegania przez podatnika przepisów prawa podatkowego w warunkach przejrzystości podejmowanych działań oraz wzajemnego zaufania i zrozumienia między organem podatkowym a podatnikiem, przy uwzględnieniu charakteru prowadzonej przez podatnika działalności”²⁰³. Umowy takie poprzedza pozytywna ocena podatnika uzyskana w ramach podatkowego audytu wstępnego obejmującego prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych oraz weryfikację skuteczności i adekwatności ram wewnętrznego nadzoru podatkowego. Czynności w zakresie audytu wykonują pracownicy zatrudnieni w wyodrębnionej w tym celu komórce organizacyjnej urzędu obsługującego Szefa Krajowej Administracji Skarbowej jak również pracownicy i funkcjonariusze zatrudnieni lub pełniący służbę w urzędach skarbowych i urzędach celno-skarbowych. Program współdziałania rozpoczyna wniosek zainteresowanych podmiotów – podatników podatku dochodowego od osób praw-

²⁰³ Art. 20 §2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tj. Dz.U z 2022r. poz 835 ze zm.).

nych u których wartość przychodu wykazana w rocznym zeznaniu podatkowym w poprzednim roku podatkowym przekroczyła równowartość 50 000 000 euro, przeliczonych na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roboczym roku kalendarzowego poprzedzającego rok złożenia wniosku. Naczelnicy urzędów skarbowych nie mogą wykonywać wobec podmiotów, które podpisały umowę o współdziałanie kontroli podatkowych ani czynności sprawdzających, zaś czynności dokonywane przez naczelników urzędów celno-skarbowych względem tych podmiotów jako kontrahentów kontrolowanych mogą być dokonywane tylko po wyrażeniu na nie zgody przez Szefa KAS, który jest również jedynym podmiotem upoważnionym do wykonywania wobec tych kontroli celno-skarbowych. Korzyści dla podatników z którymi zawarto umowy o współdziałanie to m.in. zindywidualizowane podejście w ramach nadzoru (audyt monitorujący); zastosowanie obniżonej stawki odsetek za zwłokę czy też nie naliczanie odsetek za zwłokę od zobowiązań podatkowych powstałych w okresie objętym audytem monitorującym w przypadku złożenia przez podatnika prawnie skutecznej korekty deklaracji oraz dokona wpłaty zaległości podatkowych; nie wszczynanie postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe w sprawach objętych wspomnianą powyżej korektą deklaracji; priorytetowa realizacja postępowań podatkowych wszczynanych na wniosek Podatnika oraz niewątpliwy prestiż w związku z zawarciem przez Podatnika takiej umowy, będącej wyrazem transparentności i wysokiej jakości wewnętrznych procedur kontrolnych co ma również niewątpliwy wpływ na wiarygodność i pozycję takiego podmiotu na rynku;

- wykonywanie innych zadań określonych w odrębnych przepisach.

W ramach drugiej grupy zadań, których zakres pozostaje zbliżony, należy wskazać na uprawnienia:

- naczelników urzędów skarbowych do wykonywania kontroli podatkowej oraz czynności sprawdzających, z wyjątkiem przeprowadzania kontroli podatkowej wobec podatników, którzy zawarli wspomnianą powyżej umowę o współdziałanie w zakresie podatków objętych tą umową. Pod pojęciem

czynności sprawdzających należy natomiast rozumieć m.in. wszelkie działania wykonywane przez pracowników urzędów skarbowych, których celem jest: sprawdzenie terminowości składania deklaracji podatkowych oraz wpłacania podatków jak też formalnej poprawności dokumentów odnoszących się do tych zdarzeń; ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami; weryfikacja poniesionych przez podatnika wydatków i uzyskanych przychodów (dochodów) opodatkowanych lub przychodów (dochodów) nieopodatkowanych – w zakresie niezbędnym do ujawnienia podstawy opodatkowania z tytułu przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych; weryfikacja danych i dokumentów przedstawionych przez podatników dokonujących rejestracji podatkowej; weryfikacja danych i dokumentów przedstawionych przez podmioty dokonujące zgłoszenia rejestracyjnego oraz zgłoszenia rejestracyjnego uproszczonego zgodnie z ustawą z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym. Naczelnicy urzędów celno-skarbowych nie posiadają upoważnienia do wykonywania czynności sprawdzających. Uprawnienie naczelników urzędów celno-skarbowych korespondujące ze wskazanym powyżej uprawnieniem naczelnika urzędu skarbowego do wykonywania kontroli podatkowej dotyczy upoważnienia do wykonywania kontroli celno-skarbowej. Analogicznie jak w przypadku naczelnika urzędu skarbowego z wyłączeniem kontroli, związanej z umową o współdziałanie;

- naczelników urzędów skarbowych do ustalania, określania, poboru podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów. Uprawnienia naczelników urzędów celno-skarbowych w tym zakresie są niemalże identyczne z tym wyjątkiem, iż organy te nie są uprawnione do dokonywania poboru. Naczelnicy urzędów celno-skarbowych uprawnieni są jedynie do ustalania i określania podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów, całość zagadnień związanych z poborem stanowi wyłączną domenę naczelników urzędów skarbowych;

- naczelników urzędów skarbowych do wykonywania kar i środków karnych oraz wykonywania zabezpieczania kar i środków karnych, w zakresie określonym w ustawie z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny wykonawczy oraz w Kodeksie karnym skarbowym. Uprawnienia naczelników urzędów celno-skarbowych w tym zakresie są nieco węższe ograniczają się bowiem jedynie do wykonywania środków karnych i zabezpieczających w zakresie określonym w Kodeksie karnym skarbowym.

W ramach trzeciej grupy, czyli zadań przypisanych tylko do jednego z tych organów należy wskazać na:

- zadania wykonywane tylko przez naczelników urzędów skarbowych takie jak: pobór należności celnych oraz innych opłat, związanych z przywozem i wywozem towarów; wykonywanie zadań wierzyciela należności pieniężnych; wykonywanie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych oraz wykonywanie zabezpieczenia należności pieniężnych; zapewnienie obsługi i wsparcia podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych, prowadzenie ewidencji podatników i płatników; realizacja zadań związanych z udzielaniem pomocy państwom członkowskim Unii Europejskiej oraz państwom trzecim przy dochodzeniu podatków, należności celnych i innych należności pieniężnych oraz korzystaniem z pomocy tych państw;
- zadania wykonywane tylko przez naczelników urzędów celno-skarbowych takie jak: prowadzenie urzędowego sprawdzenia (tj. weryfikacji czy w miejscu prowadzenia działalności podlegającej kontroli celno-skarbowej są zapewnione warunki i środki do sprawnego jej przeprowadzenia); obejmowanie towarów procedurami celnymi oraz wykonywanie innych czynności przewidzianych przepisami prawa celnego²⁰⁴; prowadzenie w pierwszej instancji postępowań w sprawach celnych przewidzianych przepisami prawa

²⁰⁴ Art. 5 pkt 16 Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r., ustanawiające unijny kodeks celny (Dz. Urz. UE z 2013 r., L 269, s. 13 ze zm.) zawiera zamknięty katalog procedur celnych. Należą do nich: procedura dopuszczenia do obrotu; procedury specjalne (tranzyt, składowanie, szczególne przeznaczenie i przetwarzanie) oraz procedura wywozu.

celnego oraz w sprawach podatkowych związanych z przywozem lub wywozem towarów wymiar należności celnych i podatkowych oraz innych opłat, związanych z przywozem i wywozem towarów; prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej oraz analizy ryzyka dotyczącej zjawisk występujących w obszarze właściwości organu; zapewnianie ochrony fizycznej i technicznej osobom zatrudnionym w jednostkach organizacyjnych KAS oraz funkcjonariuszom, a w uzasadnionych przypadkach także innym osobom, organom i instytucjom państwowym; wykonywanie orzeczeń o przepadku towarów nieunijnych²⁰⁵; ujawnianie i odzyskiwanie mienia zagrożonego przepadkiem w związku z określonymi przestępstwami; wykonywanie niektórych zadań dotyczących informacji o schematach podatkowych, w tym weryfikacji realizacji obowiązków wynikających z tych przepisów przez podmioty obowiązane.

Odrębną kategorię zadań realizowanych przez naczelników urzędów celno-skarbowych stanowią zadania związane z rozpoznawaniem, wykrywaniem i zwalczaniem przestępstw w związku z którymi nastąpiło uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej, zapobieganie tym przestępstwom oraz ściganie ich sprawców, jeżeli zostały ujawnione przez szeroko rozumianą całą Krajową Administrację Skarbową. Dotyczy to takich przestępstw jak:

- udział w zorganizowanej grupie albo związku mającym na celu popełnienie przestępstwa lub przestępstwa skarbowego;
- podrabianie lub przerabianie dokumentu lub używanie takich dokumentów jako autentycznych;

²⁰⁵ Zgodnie z art. 5 pkt 23 Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz. Urz. UE z 2013 r., L 269, s. 13 ze zm.), towar nieunijny to towar, który utracił unijny status celny lub taki który nie spełnia przesłanek do uznania go za towar unijny. Mianem towarów unijnych określane są towary całkowicie uzyskane na obszarze celnym UE i w których skład nie wchodzi towary przywiezione z państw trzecich lub terytoriów znajdujących się poza obszarem celnym UE; towary wprowadzone na obszar celny UE z państw trzecich lub terytoriów znajdujących się poza tym obszarem i dopuszczone do obrotu (objęte procedurą dopuszczenia do obrotu), oraz towary uzyskane lub wyprodukowane na obszarze celnym UE wyłącznie z towarów objętych procedurą dopuszczenia do obrotu lub towarów całkowicie uzyskanych na unijnym obszarze celnym i towarów objętych procedurą dopuszczenia do obrotu.

- podrabianie lub przerabianie faktury w zakresie okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym lub używaniu takiej faktury jako autentycznej;
- poświadczanie przez funkcjonariusza publicznego lub inną osobę uprawnioną do wystawiania dokumentów nieprawdy co do okoliczności mającej znaczenie prawne;
- wystawianie faktur lub faktury zawierającej kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest znaczna, poświadczając nieprawdę co do okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym lub używaniu takiej faktury lub faktur;
- doprowadzanie, celem osiągnięcia korzyści majątkowej, innej osoby do niekorzystnego rozporządzenia własnym lub cudzym mieniem za pomocą wprowadzenia jej w błąd albo wyzyskania błędu lub niezdolności do należytego pojmowania przedsiębranego działania;
- przyjmowanie, posiadanie, używanie, przekazywanie lub wywóz za granicę, ukrywanie, dokonywanie transferu lub konwersji, pomaganie do przenoszenia ich własności lub posiadania albo podejmowanie innych czynności, które mogą udaremnić lub znacznie utrudnić stwierdzenie przestępnego pochodzenia lub miejsca umieszczenia, wykrycia, zajęcia albo orzeczenia przepadku, środków płatniczych, instrumentów finansowych, papierów wartościowych, wartości dewizowych, praw majątkowych lub innego mienia ruchomego lub nieruchomości, pochodzącego z korzyści związanych z popełnieniem czynu zabronionego;
- przyjmowanie będąc pracownikiem lub działając w imieniu lub na rzecz banku, instytucji finansowej lub kredytowej lub innego podmiotu, na którym na podstawie przepisów prawa ciąży obowiązek rejestracji transakcji i osób dokonujących transakcji, wbrew przepisom, środków płatniczych, instrumentów finansowych, papierów wartościowych, war-

tości dewizowych, dokonywanie ich transferu lub konwersji, lub przyjmowanie ich w innych okolicznościach wzbudzających uzasadnione podejrzenie, że stanowią one przedmiot korzyści związanych z popełnieniem czynu zabronionego lub świadczeniem innych usług mających ukryć ich przestępne pochodzenie lub usług w zabezpieczeniu przed zajęciem.

Bardzo zbliżone do powyższego jest również zadanie związane z rozpoznawaniem, wykrywaniem i zwalczaniem przestępstw i wykroczeń oraz zapobieganiem tym przestępstwom i wykroczeniom, a także ściganiem ich sprawców, jeżeli przestępstwa te zostały ujawnione, ale tylko przez samą Służbę Celno-Skarbową. Zadanie to dotyczy zdarzeń związanych z:

- wywozem materiałów archiwalnych za granicę lub po wywiezieniu za granicę niesprowadzeniem ich do kraju w terminie ustalonym w zezwoleniu;
- wywozem za granicę materiałów bibliotecznych, nie stanowiących zabytku znajdujących się w narodowym zasobie bibliotecznym lub po wywiezieniu za granicę niesprowadzeniu ich do kraju w okresie ważności pozwolenia;
- wywozem za granicę bez pozwolenia muzealiów (muzealiami są dobra narodowe, czyli rzeczy ruchome i nieruchomości stanowiące własność muzeum i wpisane do inwentarza muzealiów) nie stanowiących zabytku wpisanego do inwentarza muzealiów w muzeum będącym instytucją kultury lub po wywiezieniu za granicę niesprowadzaniu ich do kraju w okresie ważności pozwolenia;
- przywozem z zagranicy wbrew przepisom odpadów, substancji zagrażających środowisku lub wywozem odpadów za granicę oraz przywozem z zagranicy lub wywozem za granicę bez wymaganego pozwolenia lub zezwolenia odpadów niebezpiecznych oraz porzucaniem odpadów niebezpiecznych w miejscu nieprzeznaczonym do ich składowania lub magazynowania;
- wprowadzaniem na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dobra kultury określonego w części A załącznika do rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/880 z dnia 17 kwietnia 2019 r. w sprawie wprowadzania i przywozu dóbr kultury (Dz. Urz. UE L 151 z 07.06.2019, str. 1),

wyprowadzonego z terytorium państwa niebędącego członkiem Unii Europejskiej, w którym dobro kultury powstało lub zostało odkryte, z naruszeniem przepisów ustawowych lub wykonawczych tego państwa oraz przestępstwo polegające na wywozie bez pozwolenia zabytku za granicę albo po wywiezieniu go za granicę nie sprowadzeniem go na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w okresie ważności pozwolenia;

- rozpowszechnianiem bez uprawnień, utrwalaniem lub zwielokrotnianiem cudzych utworów w wersji oryginalnej albo w postaci opracowania, artystycznych wykonania, fonogramów, wideogramów lub nadań jak również nabywaniem lub przyjmowaniem w celu osiągnięcia korzyści majątkowej nośników utworu, artystycznego wykonania, fonogramu, wideogramu rozpowszechnianego lub zwielokrotnionego bez uprawnienia albo wbrew jego warunkom lub pomocy w jego zbyciu lub ukryciu;
- oznaczaniem w celu wprowadzenia do obrotu towarów podrobionym znakiem towarowym, w tym podrobionym znakiem towarowym Unii Europejskiej, zarejestrowanym znakiem towarowym lub znakiem towarowym Unii Europejskiej lub dokonywaniem obrotu towarami oznaczonymi takimi znakami;
- dokonywaniem lub przygotowaniem do dokonania wbrew przepisom: przywozu, wywozu, przewozu, wewnątrzwspólnotowego nabycia lub wewnątrzwspólnotowej dostawy środków odurzających, substancji psychotropowych, nowych substancji psychoaktywnych lub słomy makowej a także wytwarzaniem, przetwarzaniem, przerabianiem, nabywaniem, posiadaniem, przechowywaniem lub wprowadzaniem do obrotu prekursorów lub nowych substancji psychoaktywnych;
- dokonywaniem obrotu z zagranicą towarami, technologiami i usługami o znaczeniu strategicznym dla bezpieczeństwa państwa, a także dla utrzymania międzynarodowego pokoju i bezpieczeństwa bez zezwolenia lub wbrew warunkom określonym w takim zezwoleniu;
- niestosowaniem się do zakazu wstępu do ośrodków gier i uczestnictwa w grach hazardowych;

- prowadzeniem, przechowywaniem, przekazywaniem - wbrew obowiąz-
kowi, stosownych ewidencji leżakowania, kart leżakowania napojów spiry-
tusowych oraz produkowaniem lub leżakowaniem alkoholu etylowego poza
składem podatkowym a także wyrabianiem lub rozlewaniem napojów spi-
rytusowych bez wymaganego wpisu do rejestru;
- wyrabianiem, oczyszczaniem, skażaniem lub odwadnianiem alkoholu ety-
lowego albo wytwarzaniem wyrobów tytoniowych bez wymaganego wpisu
do rejestrów oraz odkażaniem skażonego alkoholu etylowego lub osłabia-
niem działania środka skażającego;
- wprowadzaniem, posiadaniem lub używaniem przez przeciętnego użytkow-
nika (czyli osobę fizyczną działającą w celach niezwiązanych z działalno-
ścią handlową, gospodarczą lub zawodową) wbrew przepisom prekursorów
materiałów wybuchowych podlegających ograniczeniom (czyli substancji
chemicznych, które mogą być użyte do nielegalnego wytwarzania materia-
łów wybuchowych);
- naruszeniem zakazów, związanych z inwazyjnymi gatunkami obcymi (czyli
gatunkami, których wprowadzenie lub rozprzestrzenianie się zagraża bio-
różnorodności i powiązanim usługom ekosystemowym lub oddziałuje na
nie w niepożądany sposób) stwarzające zagrożenie dla Unii Europejskiej
oraz nie przedstawianiem podczas kontroli, stosownych zezwoleń na od-
stępstwo od zakazów związanych z inwazyjnymi gatunkami obcymi;
- przewozem przez granicę Unii Europejskiej bez wymaganych dokumentów
okazów gatunków dzikiej fauny i flory podlegających ochronie jak też uży-
waniem okazów określonych gatunków w innym celu niż wskazany w ze-
zwoleniu importowym, korzystaniem w sposób nieuprawniony ze zwolnień
od nakazów przy dokonywaniu obrotu sztucznie rozmnożonymi roślinami,
oferowaniem zbycia lub nabycia, nabywaniem lub pozyskiwaniem, używa-
niem lub wystawianiem publicznie w celach zarobkowych, zbywaniem,
przetrzymywaniem lub przewożeniem w celu zbycia okazów określonych
gatunków roślin lub zwierząt, używaniem zezwolenia albo świadectwa dla
okazu innego niż ten, dla którego było ono wydane, posiadaniem i przetrzy-

mywaniem lub sprowadzaniem z zagranicy, sprzedawaniem, wymianianiem, wynajmem lub użyczeniem podmiotom nieuprawnionym do ich posiadania, wbrew zakazom, żywych zwierząt gatunków niebezpiecznych dla życia i zdrowia ludzi.

Realizując zadania związane z rozpoznawaniem, wykrywaniem i zwalczaniem przestępstw i wykroczeń oraz zapobieganiem tym przestępstwom i wykroczeniom, a także ściganiem ich sprawców - naczelnicy urzędów skarbowych upoważnieni są także, w odniesieniu do podmiotów podlegających kontroli oraz podmiotów, co do których zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa albo przestępstwa skarbowego lub posiadania mienia zagrożonego przepadkiem, do gromadzenia, przetwarzania i wykorzystywania: informacji zawierających dane osobowe, informacji o dochodach, obrotach, rzeczach i prawach majątkowych oraz danych niestanowiących treści odpowiednio: przekazu telekomunikacyjnego, przesyłki pocztowej albo przekazu w ramach usługi świadczonej drogą elektroniczną. Czynności te realizowane są przez funkcjonariuszy w ramach czynności operacyjno-rozpoznawczych. Oprócz możliwości pozyskania tych danych od podmiotów zobowiązanych do ich przekazania, informacje te mogą być również gromadzone w wyniku obserwowania i rejestrowania przy użyciu środków technicznych obrazu zdarzeń w miejscach publicznych oraz dźwięku towarzyszącego tym zdarzeniom, czy też prowadzonej niejawnie również przy pomocy innych osób kontroli operacyjnej²⁰⁶.

Do końca czerwca 2023 r. zadaniem naczelników urzędów celno-skarbowych było również rozstrzygnięcie w drugiej instancji odwołań od decyzji wydanych przez ten sam organ w wyniku przekształcenia uprzednio zakończonej kontroli celno-skarbowej przepisów prawa podatkowego czyli ustaw podatkowych, ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzyna-

²⁰⁶ Kontrola operacyjna stosownie do art. 118 ust.4 ustawy o Krajowej Administracji podatkowej polega na: uzyskiwaniu i utrwalaniu treści rozmów prowadzonych przy użyciu środków technicznych, w tym za pomocą sieci telekomunikacyjnych; uzyskiwaniu i utrwalaniu obrazu lub dźwięku osób z pomieszczeń, środków przewozowych lub miejsc innych niż miejsca publiczne; uzyskiwaniu i utrwalaniu treści korespondencji, w tym korespondencji prowadzonej za pomocą środków komunikacji elektronicznej; uzyskiwaniu i utrwalaniu danych zawartych w informatycznych nośnikach danych, telekomunikacyjnych urządzeniach końcowych, systemach informatycznych i teleinformatycznych; uzyskiwaniu dostępu i kontroli zawartości przesyłek.

rodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisów aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych. Od 1 lipca 2023r zadanie to stanowi zadanie Dyrektorów Izb Administracji Skarbowej.

3.5. Różnice w zadaniach i uprawnieniach urzędów skarbowych i celno-skarbowych

W odróżnieniu do jednorodnego w swej istocie uprawnienia naczelników urzędów skarbowych do dokonywania kontroli podatkowej (szerzej na ten temat załącznik 4), uprawnienia kontrolne naczelników urzędów celno-skarbowych obejmują szerszy wachlarz zagadnień.

Wskazany zakres (przedmiot) kontroli celno-skarbowej, wykonywanej przez naczelników urzędów celno-skarbowych jest zatem zdecydowanie szerszy niż pojęcie kontroli podatkowej wykonywanej przez naczelników urzędów skarbowych. Dokonując zestawienia zadań wykonywanych przez naczelników urzędów celno-skarbowych w łatwości można dostrzec związek tych zadań (obowiązków) z odpowiadającymi tym zadaniom uprawnieniami kontrolnymi. Korelacja uprawnień kontrolnych, przysługujących naczelnikom urzędów celno-skarbowych poprzez odesłania do różnych aktów prawnych, pokrywa się również z uprawnieniami kontrolnymi innych instytucjami jak chociażby: Państwową Inspekcją Ochrony Roślin i Nasiennictwa, Inspekcją Jakości Handlowej Artykułów Rolno-Spożywczych, Inspekcją Ochrony Środowiska, Inspekcją Weterynaryjną, Inspekcją Transportu Drogowego, Państwową Inspekcją Farmaceutyczną, Narodowym Bankiem Polski, Zakładem Ubezpieczeń Społecznych, Urzędem Regulacji Energetyki czy Strażą Graniczną.

Oprócz zdecydowanie szerszego niż w przypadku kontroli podatkowej, zakresu podmiotowego kontroli celno-skarbowej szerszy jest również jej zakres przedmiotowy. Zakres ten obejmuje bowiem wszystkie podmioty (niezależnie od formy prawnej), które zobowiązane są do przestrzegania przepisów prawa, do których kontroli upoważnieni są naczelnicy urzędów celno-skarbowych. Tym samym ustawodawca zamiast próby wskazania w sposób bezpośredni kręgu podmiotów

podlegających kontroli celno-skarbowej (kontrolowanych) zdecydował się na określenie tych podmiotów poprzez odesłanie do przepisów regulujących zakres kontroli (zakres uprawnień kontrolnych) wykonywanej przez naczelników urzędów celno-skarbowych. Przyjęte rozwiązanie, z uwagi za dosyć szeroki zakres uprawnień kontrolnych naczelników urzędów celno-skarbowych, a co za tym idzie również na bardzo szeroki zakres podmiotów podlegających tejże kontroli, wydaje się zabiegiem właściwym. Każdorazowa zmiana poszczególnych aktów prawnych, w szczególności dodanie czy też rozszerzenie kręgu podmiotów zobowiązanych do określonego zachowania powoduje, iż automatycznie podmioty te zostają objęte również zakresem kontroli celno-skarbowej. Z uwagi na szeroki zakres, zarówno podmiotowy jak i przedmiotowy kontroli celno-skarbowej, w dalszej części niniejszej pracy odniosę się jedynie do tych regulacji, które w sposób istotny dotyczą przede wszystkim kontroli celno-skarbowej przepisów prawa podatkowego.

W tym miejscu należy wskazać, iż niejako początek wszelkiej aktywności kontrolnej naczelników urzędów celno-skarbowych, innej niż wynikająca z przepisów prawa (np. obowiązek kontroli określonego asortymentu podlegającego systemowi elektronicznego nadzoru transportu) czy też kontrola losowa, czyli dokonywanej w sposób wyrywkowy ze względu chociażby na skalę zjawiska (np.: losowo wybrana liczba pasażerów spośród ogólnej liczby podróżnych przekraczających granicę czy losowo wybrana liczba zgłoszeń wywozu towarów spośród dziennej liczby zgłoszeń eksportowych) winna stanowić analiza ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w danych obszarze. Ryzyko oznacza prawdopodobieństwo wystąpienia określonych naruszeń przepisów prawa, które winno uwzględniać również skutki (konsekwencje) jakie to naruszenie wywołuje. W praktyce analizowanie ryzyka (ryzyk) zobowiązuje naczelników urzędów celno-skarbowych do stałego monitorowania wszystkich hipotetycznych zdarzeń mogących stanowić przedmiot kontroli, tak aby kontrole były przeprowadzane jedynie w odniesieniu do tych obszarów, w których istnieje potencjalnie największe ryzyko nieprawidłowości oraz największe hipotetyczne skutki jakie te nieprawidłowości mogą powodować. Ustawodawca nie precyzuje dokładnie o jakie skutki chodzi. Zupełnie bowiem inne skutki zachodzą w sytuacji błędnie zastosowanej ulgi podatkowej w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych (hipotetycznie duża skala i małe jednostkowe

uszczerplenia podatkowe) a zupełnie inne w sytuacji dużego międzynarodowego przedsiębiorstwa wykorzystującego złożone mechanizmy optymalizacji podatkowej (hipotetycznie niewielka liczba przypadków przy stosunkowo dużej skali nieprawidłowości). Brak precyzji ustawodawcy w tym zakresie powoduje dużą uznaniowość, a co za tym idzie również różne podejście do tego samego zjawiska przez poszczególnych naczelników urzędów celno-skarbowych. Czynności kontrolne co do zasady mogą być wykonywane w urzędzie celno-skarbowym ale również w urzędach obsługujących organy KAS (czyli urzędach skarbowych, w budynkach izb administracji skarbowej, krajowej informacji skarbowej czy ministerstwa finansów) ale także w siedzibie kontrolowanego, w miejscu prowadzenia lub przechowywania ksiąg podatkowych oraz w każdym innym miejscu związanym z prowadzoną przez kontrolowanego działalnością, w tym w lokalu mieszkalnym lub w miejscach, w których mogą się znajdować urządzenia, towary lub dokumenty dotyczące tych urządzeń, towarów lub czynności podlegających kontroli. W odróżnieniu od kontroli podatkowej wykonywanej przez naczelników urzędów skarbowych, których „właściwość” ogranicza teren danej izby administracji skarbowej, naczelnicy urzędów celno-skarbowych mogą wykonywać kontrolę na całym terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Wszczęcie kontroli celno-skarbowej analogicznie jak w przypadku kontroli podatkowej zawsze następuje z urzędu jako wyraz autonomicznej decyzji naczelnika urzędu skarbowego i naczelnika urzędu celno-skarbowego lub upoważnionych przez niego osób (zazwyczaj są to zastępcy naczelnika). W ramach kontroli celno-skarbowej przepisów prawa podatkowego, kontrolujący posiadają bardzo podobne uprawnienia jak w przypadku kontroli podatkowej. Zestawienie głównych uprawnień przysługujących kontrolującym zaprezentowano w tabeli 9.

Tabela 9. Zestawienie wybranych uprawnień przysługujących kontrolującym w ramach kontroli podatkowej i celno-skarbowej

Rodzaj uprawnienia w ramach kontroli podatkowej	Rodzaj uprawnienia w ramach kontroli celno-skarbowej	Komentarz autora pracy
żądania udostępniania akt, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli oraz	żądania udostępniania akt, ewidencji, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem	bardzo zbliżone uprawnienia - w przypadku kontroli celno-skarbowej uprawnienie to dotyczy

sporządzania z nich odpisów, kopii, wyciągów, notatek, wydruków i udokumentowanego pobierania danych w postaci elektronicznej;	kontroli oraz sporządzania z nich odpisów, kopii, wyciągów, notatek, wydruków i udokumentowanego pobierania danych w postaci elektronicznej oraz żądania przekazania w postaci elektronicznej całości lub części ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych w przypadku prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych;	także dokumentów za okres inny niż okres objęty kontrolą, jeżeli nie upłynął jeszcze termin ich przechowywania przewidziany w odrębnych przepisach.
wstępu na grunt oraz do budynków, lokali lub innych pomieszczeń kontrolowanego;	wstępu, przebywania i poruszania się na gruncie oraz w budynku, lokalu lub innym pomieszczeniu kontrolowanego;	bardzo zbliżone uprawnienia
żądania okazania majątku podlegającego kontroli oraz dokonania jego oględzin;	dokonywania oględzin;	bardzo zbliżone uprawnienia (ogłędzin przedmiotu można dokonać także wtedy, gdy znajduje się w posiadaniu innego podmiotu niż kontrolowany)
legitymowania osób w celu ustalenia ich tożsamości, jeżeli jest to niezbędne dla potrzeb kontroli;	legitymowania lub ustalania w inny sposób tożsamości osób, jeżeli jest to niezbędne na potrzeby kontroli;	bardzo zbliżone uprawnienia
przesłuchiwania świadków, kontrolowanego jego reprezentanta, pracownika oraz osób współdziałających z kontrolowanym;	przesłuchiwania kontrolowanego lub świadków;	bardzo zbliżone uprawnienia
wstępu do lokali mieszkalnych;	przeszukiwania lokali, w tym lokali mieszkalnych, innych pomieszczeń i miejsc oraz rzeczy, w tym z użyciem urządzeń technicznych i psów służbowych;	bardzo zbliżone uprawnienia
zażądania od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą: 1) przedstawienia dokumentów, w zakresie objętym postępowaniem lub kontrolą u podatnika, w	występowania do kontrahentów kontrolowanego o: 1) udostępnienie dokumentów związanych z dostawą towaru lub usługi, w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową u kontrolowanego, w	bardzo zbliżone uprawnienia

<p>celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności; 2) przekazania, za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych, wyciągu z ksiąg podatkowych i dowodów księgowych zapisanego w postaci elektronicznej o odpowiedniej strukturze logicznej, jeżeli kontrahent podatnika prowadzi księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych.</p>	<p>celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności; 2) przekazanie za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych wyciągu z ksiąg podatkowych i dowodów księgowych w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową, zapisanego w postaci elektronicznej o odpowiedniej strukturze logicznej, , jeżeli kontrahent podatnika prowadzi księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych; 3) udzielenie wyjaśnień związanych z dostawą towaru lub usługi, w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową.</p>	
<p>wstępu na teren jednostki kontrolowanej oraz poruszania się po tym terenie na podstawie legitymacji służbowej bez potrzeby uzyskiwania przepustki (kontrolujący nie podlegają rewizji osobistej przewidzianej w regulaminie wewnętrznym tej jednostki; podlegają natomiast przepisom o bezpieczeństwie i higienie pracy obowiązującym w kontrolowanej jednostce);</p>	<p>wstępu na teren kontrolowanego oraz poruszania się po tym terenie na podstawie legitymacji służbowej bez potrzeby uzyskiwania przepustki (kontrolujący nie podlegają rewizji osobistej przewidzianej w regulaminie wewnętrznym tej jednostki; podlegają natomiast przepisom o bezpieczeństwie i higienie pracy obowiązującym w kontrolowanej jednostce);</p>	<p>tożsame uprawnienia</p>
<p>zasięgania opinii biegłych;</p>	<p>zasięgania opinii biegłych;</p>	<p>tożsame uprawnienia</p>
<p>zabezpieczania zebranych dowodów;</p>	<p>zabezpieczania zebranych dowodów;</p>	<p>tożsame uprawnienia</p>
<p>żądania przeprowadzenia spisu z natury;</p>	<p>żądania przeprowadzenia spisu z natury;</p>	<p>tożsame uprawnienia</p>
<p>zbierania innych niezbędnych materiałów w zakresie objętym kontrolą;</p>	<p>zbierania innych niezbędnych materiałów w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową;</p>	<p>tożsame uprawnienia</p>

Źródło: Opracowanie własne obrazujące uprawnienia w przysługujące kontrolującym w ramach kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej na podstawie ustawy z dnia 29.08.1997r. Ordynacja oraz ustawy z dnia 16.11.2016r. o Krajowej Administracji Skarbowej.

Zaprezentowane powyżej uprawnienia przysługujące kontrolującym w ramach kontroli celno-skarbowej pozostają albo tożsame z uprawnieniami przysługującymi kontrolującym w ramach kontroli podatkowej albo ich zakresy semantyczne pozostają bardzo do siebie zbliżone. Z uwagi jednak na fakt, iż zakres kontroli celno-skarbowych jest zdecydowanie szerszy niż kontroli podatkowych, szersze są również uprawnienia przysługujące kontrolującym²⁰⁷. Kontrolę celno-skarbową prawa podatkowego wykonywaną przez urzędy celno - skarbowe prezentuje załącznik 5.

3.6. Kierunki rozwoju strategicznego Krajowej Administracji Skarbowej

Od pracowników administracji skarbowej wymagana jest profesjonalna i merytoryczna obsługa, która za M. Chłodnickim może być rozumiana jako „świadczanie profesjonalisty, które dzięki jego unikalnym talentom umożliwia – w procesie interakcji z klientem – stwierdzenie unikatowej wiązki korzyści, dającej gwarancję realizacji dzieła zgodnie z oczekiwaniami klienta”²⁰⁸. Unikalne talenty to bez wątpienia wiedza oraz znajomość szeregu skomplikowanych niejednokrotnie przepisów prawa. Oprócz przygotowania merytorycznego istotne są również oczekiwania co do wysokiego poziomu etycznego tej grupy zawodowej, której aktywność dotyczy głównie kwestii finansowych. Szczęólnego znaczenia nabierają zatem sformułowania odnoszące się do przeciwdziałania wszelkim zachowaniom patologicznym, korupcyjnym czy też dyskryminacyjnym. Dostrzegając potrzeby spo-

²⁰⁷ Wśród tych uprawnień są i takie, które mogą mieć zastosowanie w przypadku kontroli celno-skarbowych prawa podatkowego jak chociażby uprawnienie do sporządzania szkiców, kopiowania, filmowania, fotografowania oraz dokonywania nagrań dźwiękowych; badania towarów, surowców, półproduktów i wyrobów, w tym pobrania próbek towarów, surowców, półproduktów i wyrobów gotowych, w celu ich zbadania; żądania powtórzenia, jeżeli to możliwe, każdej czynności, w wyniku której uzyskuje się dane o przyjmowanych, wydawanych lub wprowadzanych do procesu produkcyjnego surowcach, materiałach, produkcji w toku i półproduktach oraz uzyskanych produktach, wyrobach gotowych i wysokości strat produkcyjnych; uprawnienie do żądania zamknięcia dokumentacji dotyczącej towarów i czynności podlegających kontroli celno-skarbowej w celu umożliwienia porównania stanu rzeczywistego ze stanem ewidencyjnym czy uprawnienie do żądania złożenia wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli celno-skarbowej.

²⁰⁸ M. Chłodnicki, Usługi profesjonalne: przez jakość do lojalności klientów, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2004, s. 12.

łeczne oraz realizując przyjęte założenia kierunkowe wynikające z programów politycznych, minister właściwy do spraw finansów publicznych uprawniony został do określania czteroletnich kierunków działania i rozwoju KAS. Za zapewnienie realizacji kierunków działania całej Krajowej Administracji Skarbowej w czteroletnim okresie, na poziomie centralnym, odpowiada Szef Krajowej Administracji Skarbowej. W tym zakresie może on określać corocznie kierunki działania i rozwoju KAS, wskazując cele do osiągnięcia przez poszczególne jednostki czy też komórki organizacyjne. Z uwagi na istotne znaczenie usług dla funkcjonowania administracji skarbowej oraz ograniczenia niniejszej pracy poniżej zaprezentowano jedynie podstawowe kierunki wyznaczone przez Ministra Finansów.

Od czasu utworzenia Krajowej Administracji Skarbowej kierunki działań, wskazujące cele do osiągnięcia oraz wskaźniki ich pomiaru, zostały wyznaczone dwukrotnie, na czteroletnie okresy obejmujące lata 2017-2020 oraz 2021-2024. Kierunki te stanowią jednocześnie strategię działań, którą każda organizacja powinna posiadać aby zagwarantować sobie przetrwanie i rozwój. W przypadku zmian organizacyjnych związanych z utworzeniem KAS, oprócz celów przyświecającym projektodawcom w żadnym dokumencie, nie sposób odszukać jednak sformułowań odnoszących się do strategii tej formacji. Każda organizacja ma jeden lub kilka podstawowych celów uzasadniających jej istnienie, rolą strategii jest zapewnienie możliwości osiągnięcia tego celu lub celów, stąd można przyjąć iż, „strategia to koncepcja działania mająca na celu osiągnięcie celu istnienia organizacji”²⁰⁹. Formułując strategię czy też dokonując planowania strategicznego należy wskazać docelowy kierunek działania czyli udzielić odpowiedzi na pytanie dokąd zmierza organizacja. Strategia stanowi bowiem podkreślenie znaczenia procesu samoidentyfikacji, odkrywania i kształtowania tożsamości organizacji. Formułowanie strategii to także inteligentne upraszczanie rzeczywistości poprzez selekcję najważniejszych informacji płynących z otoczenia, a mających znaczenie dla istnienia organizacji teraz i w przyszłości. Strategia to w końcu zespół działań, dzięki którym organizacja może projektować swoją przyszłość tak, aby o tej przyszłości nie decydowały elementy przypadkowe²¹⁰, to także optymistyczna i akceptowalna przez

²⁰⁹ B. de Wit, R. Meyer, Synteza strategii, PWE, Warszawa 2007, s. 47.

²¹⁰ J. Sierak, Zarządzanie strategiczne w jednostkach samorządu terytorialnego, Myśl Ekonomiczna i Polityczna, 2013, nr 4 (43), s.195.

wszystkich pracowników recepta na sukces przedsiębiorstwa. Przy czym należy zgodzić się z F. Krawcem, iż zarządzanie strategią jest o wiele trudniejsze niż samej sformułowanie²¹¹. Nawet najlepsze strategie nie gwarantują sukcesu, bowiem paradoks strategii polega na tym, że strategie z największymi szansami na sukces niosą ze sobą także największe ryzyko porażki²¹². K. Obłój wskazuje, iż strategia w swojej podstawowej wersji winna zawierać: cel strategiczny, będący kluczowym elementem strategii i stanowiący swoisty kompas organizacyjny, terytorium działania, ukazujące, gdzie firma będzie się przemieszczać i kogo obsługiwać, typ przewagi konkurencyjnej, który łączy dwa powyższe elementy, pokazując metody osiągnięcia celu na danym terytorium²¹³. Strategia jako poszczególne działania, wymagające aktywności zorganizowanych zasobów osobowych, finansowych, technicznych czy informacyjnych bardzo silnie winna być skorelowana z prostym wskazaniem stanowiącym wyobrażenie na temat przyszłości organizacji. Działania realizowane w ramach strategii mogą być kaskadowane na poszczególne mniejsze cele, w ramach których formułowane są pożądane wartości cząstkowe, sposób ich mierzenia i liczenia oraz kontrolowania stopnia realizacji. Wszystkie te działania winny być zgodne z wizją organizacji.

Słowo wizja pochodzi od łacińskiego *vide* – widzieć. Według B. de Wit i R. Meyer „wizja to stan rzeczy, który człowiek lub organizacja chce osiągnąć (oraz, że) to pewien dalekosiężny cel, tyle że określony bardziej ogólnikowo niż cele krótko i średnioterminowe”²¹⁴. A. Stabryła wskazywał, iż wizja to „koncepcja modelowa przyszłej organizacji, funkcjonowania i pożądanego rozwoju firmy, określona przez aspiracje i twórczą wyobraźnię właściciela firmy (także kierownictwa, członków organizacji) (oraz) wyobrażenie przedstawiające obraz rzeczywistości w bliższej lub dalszej perspektywie czasowej”²¹⁵. Obraz przyszłości, malowany oczami wyobraźni przywódcy, wyrażający powszechne pragnienie/dążenie zda-

²¹¹ F. Krawiec, Zarządzanie strategią firmy, Difin, Warszawa 2011, s. 45.

²¹² M.E. Raynor, Paradoks strategii, Wydawnictwo Studio EMKA, Warszawa 2008, s. 17.

²¹³ K. Obłój, Pasja i dyscyplina strategii. Jak z marzeń i decyzji zbudować sukces firmy, Wyd. Poltext, Warszawa 2010, s. 149-150.

²¹⁴ B. de Wit, R. Meyer, Synteza ... op cit. s. 349-350.

²¹⁵ A. Stabryła, Zarządzanie strategiczne w teorii i praktyce firmy, Warszawa–Kraków 2000, s. 48-49.

nieniem F.D. Amato i F. Macchiego powinien charakteryzować się zwięzłością, przejrzystością, orientacją na przyszłość, wyzwaniem²¹⁶. Za prawidłowo sformułowaną wizję należy za J. Kotterem uznać taką, która opisuje pożądaną przyszłość, jest zgodna z ideologią misji i wartościami podstawowymi, wzbudza zaufanie, jest realistyczna, elastyczna, zwięzła i logiczna oraz łatwa do zakomunikowania²¹⁷.

Zgodzić się jednak należy z A. Kowalikiem, iż wizja opisuje stan docelowy organizacji, ale dopiero misja opisuje, jak go osiągnąć, wizja i misja tworzą pewien kontekst przy podejmowaniu decyzji zarządczych o charakterze strategicznym, operacyjnym, taktycznym²¹⁸.

Termin „misja” pochodzi od łacińskiego słowa *mittere*, czyli „posyłać”, „popychać”. S. Kamosiński określa misję jako formę oświadczenia wyjaśniającego cel i sens istnienia firmy, czyli jest ona rdzeniem przedsiębiorstwa. Jest ona wpisana w działalność firmy, jest jedną z determinant jej stabilności i gwarantem zrównoważonego rozwoju²¹⁹. B. de Wit i R. Meyer pod sformułowaniem tym rozumieją „pewne zadanie, obowiązek lub cel, który popycha do działania – motyw lub bodziec skłaniający do podążania w określonym kierunku”. „Spójna i przekonująca misja może zaszczerpić w organizacji poczucie posłannictwa, wytworzyć emocjonalne więzi między pracownikami i zdopingować ich do działania zgodnie z treścią misji”²²⁰. Ponadto prawidłowo sformułowana misja odzwierciedla zobowiązania organizacji wobec wszystkich interesariuszy i jest formą komunikowania otoczeniu o najistotniejszych wartościach²²¹. B. de Wit i R. Meyer wskazują ponadto, iż formułując misję organizacji winno się było uwzględnić cztery podstawowe elementy, tj: trzon misji (cel istnienia organizacji), przekonania organizacyjne (poglądy i kluczowe założenia), wartości organizacyjne (wspólne dla całego przedsiębiorstwa, mające zasadnicze znaczenie) oraz definicję obszaru działalności (ustalenie, czym

²¹⁶ V.D. Amato, F. Macchi (2018), *Powerful Vision: Web-based Vision Statements of the World's Best Multinational Workplace 2016*, Proceedings of the Multidisciplinary Academic Conference, Prague, pp. 108–121.

²¹⁷ J. Kotter, *Leading Change*, Harvard Business School Press, Boston, Mass, 1996, [za:] Krawiec F., *Zarządzanie...*, 2011, s. 40.

²¹⁸ A. Kowalik, *Przegląd głównych powodów działania, wizji oraz misji największych polskich firm prywatnych*, *Przegląd Organizacji*, Nr 3(986), 2022, s. 6-7.

²¹⁹ S. Kamosiński, *Misja i wartości jako instytucja wewnętrznej architektury przedsiębiorstwa*, *Zesz. Nauk. UEK*, 2022, 2(996), s. 121.

²²⁰ B. de Wit, R. Meyer, *Synteza...* op cit, s. 349.

²²¹ A. Tyburscy, A. Kobierecka, *Misje przedsiębiorstw. Propozycja metody ich oceny*, *Annales. Etyka w Życiu Gospodarczym*, 2018, vol. 21, nr 1, s. 22.

zajmuje się firma)²²². Formułując misję należy pamiętać jednak, iż nie może ona stanowić rozbudowanego zbioru określeń, winna być zrozumiała, używać prostego języka (klienci nie muszą znać zwrotów czy określeń technicznych), odzwierciedlać rzeczywiste działania przedsiębiorstwa zamiast obiecywania działań ambitnych i trudnych do wykonania. Misja powinna być też wyrażona w sposób pozytywny odnosząc się do tego co jest robione, zamiast wskazań tego co robione nie jest.

Definiując cel istnienia Krajowej Administracji Skarbowej jak również podstawowy cel działania Ministerstwa Finansów określona została wspólna dla tych dwóch podmiotów jedna misja jako „zwerbalizowane marzenie, łączące się ściśle z celami”²²³ tak dla całego resortu finansów, jak również dla będącej wyodrębnioną częścią tego resortu KAS. Misja tą jest: „Zapewnienie stabilnych i efektywnych finansów publicznych oraz wysokiej jakości świadczonych usług”. W pierwszym czteroletnim okresie (2017-2020), misja ta oprócz deklaracji zapewniania „stabilnych i efektywnych finansów publicznych”²²⁴ obejmowała również dążenie do zapewnienia zrównoważonych finansów publicznych, przy czym pojęcie to nie zostało określone wprost ani zdefiniowane w żadnym, znanym autorowi pracy akcie prawnym. Uwzględniając, iż większość osób fizycznych oraz przedsiębiorców (przedsiębiorstw) rzetelnie wypełnia swoje zobowiązania podatkowe i celne to właśnie tym podmiotom zdaniem Ministra Finansów²²⁵ należy zapewnić właściwą pomoc - projektując i wdrażając nowe usługi, tak aby liczba sumiennych i uczciwych podatników oraz przedsiębiorców stale rosła. Zauważając także istnienie podmiotów, które celowo uchylają się od swoich obowiązków podatkowych i celnych, co utrudnia wypełnianie wszystkich deklaracji i zobowiązań wobec społeczeństwa,

²²² B. de Wit, R. Meyer, Synteza..... op cit, s. 347-348.

²²³H. Adamkiewicz-Drwiłło, Znaczenie aspektów ekonomicznych w formułowaniu wizji oraz misji do realizacji celów strategicznych przedsiębiorstwa, w: Zarządzanie strategiczne w badaniach teoretycznych i w praktyce, A. Kaleta, K. Moszkowicz (red.), Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej im. O. Langego we Wrocławiu, Wydawnictwo AE we Wrocławiu, Wrocław 2006, s. 14.

²²⁴ Załącznik do zarządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 25 lipca 2017 r. w sprawie kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017–2020 (Dz. Urz. Min. Roz. i Fin. z dnia 2 sierpnia 1997r. poz. 144), pełne brzmienie misji na lata 2017-2020 to: „Zapewnienie stabilnych, efektywnych i zrównoważonych finansów publicznych oraz wysokiej jakości świadczonych usług”.

²²⁵ Załącznik do zarządzenia Ministra Finansów z dnia 21 maja 2019 r. zmieniającego zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017-2020 (Dz. Urz. Min. Fin. z dnia 23 maja 2019r. poz. 61),

z mniejszą liczbą usług i inwestycji publicznych oraz powoduje trudności w wyrównywaniu szans obywateli na lepszy byt, aktywność administracji winna dążyć do wykrycia i ukarania winnych takich zachowań oraz odzyskania wymaganych należności. W pierwszym czteroletnim okresie (lata 2017-2020) uwagi te pozwoliły na sformułowanie wizji w następujący sposób: „Krajowa Administracja Skarbowa jest nowoczesną, skuteczną w egzekwowaniu podatków oraz cieszącą się zaufaniem społecznym organizacją, wspierającą uczciwych podatników i przedsiębiorców, zwalczającą oszustwa podatkowe i celne oraz chroniącą rynek i społeczeństwo”²²⁶. Aktualnie (lata 2021-2024) wizja KAS otrzymała brzmienie: „Administracja przyjazna oraz wspierająca uczciwych podatników i przedsiębiorców, skoncentrowana na ich potrzebach, wykorzystująca nowoczesne technologie, zapewniająca bezpieczeństwo finansów publicznych, będąca atrakcyjnym miejscem pracy i służby”²²⁷. Wizje te w poszczególnych okresach, mimo podobieństwa w zakresie odnoszącym się do wsparcia uczciwych podatników nieznacznie różnią się między sobą. Aktualna wizja KAS kładzie nacisk na pozytywne elementy, przejawiające się w przyjaznym charakterze działań, dostosowanym do potrzeb podatników i przedsiębiorców z wykorzystaniem nowoczesnych technologii. Działania związane ze zwalczaniem oszustw, nie stanowią już elementu wyartykułowanego w wizji organizacji. Zmiana ta nie oznacza bynajmniej, iż działania związane ze zwalczaniem przestępczości nie są podejmowane przez organy administracji skarbowej, zostały one jednak świadomie pominięte jako element wizji organizacji przez co nastąpiło przesunięcie akcentów z działań represyjnych, które uprzednio zostały wyszczególnione na rzecz działań zwiększających świadomość obywateli. W odbiorze społecznym zadbano zatem aby w miejsce informacji o egzekwowaniu podatków oraz zwalczaniu oszustw podatkowych i celnych pojawiła się informacja kreująca administrację skarbową jako atrakcyjne miejsce pracy i służby, którego wartość tworzą odpowiedzialni za powierzone obowiązki, przestrzegający zasad równego traktowania kobiet i mężczyzn, wykazujący inicjatywę i profesjonalizmem, postępujący zgodnie z wartościami etycznymi, chętnie dzielący się wiedzą,

²²⁶ Załącznik do zarządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 25 lipca 2017 r. op. cit..., s.5.

²²⁷ Załącznik do zarządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 23 grudnia 2020 r. w sprawie określenia Kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021–2024 (Dz. Urz. Min. Fin., Fun i Pol. Reg. z dnia 29 grudnia 2020r. poz. 34), s.2

stale podnoszący swoją skuteczność i efektywność oraz nastawieni na dialog i otwartość pracownicy i funkcjonariusze. W pierwszym okresie obejmującym lata 2017-2020, Minister Finansów wskazał sześć kierunków rozwoju obejmujących takie obszary jak:

- Kierunek 1 - Wsparcie podatnika i przedsiębiorcy w wypełnianiu obowiązków podatkowych i celnych, stawiając za cel podniesienie jakości świadczonych usług i obsługi klienta. Uznano, iż oczekiwania i potrzeby klientów muszą znajdować się w centrum zainteresowania administracji skarbowej tak aby stopniowo osiągać wzrost satysfakcji podatników przekładający się również na wzrost zaufania do państwa i jego instytucji. Wyższą dbałość o klientów połączono z jednoczesnym podnoszeniem kompetencji i świadomości pracowników oraz funkcjonariuszy służby celno-skarbowej co do ich służebnej roli wobec podatników i przedsiębiorców. Jako punkt odniesienia przyjęto skrócenie czasu poświęcanego przez podatników na wypełnianie obowiązków podatkowych i celnych na tle innych państw Unii Europejskiej poprzez usprawnienie działania systemów informatycznych, obsługi klienta, uproszczenie formularzy czy też identyfikację grup podatników, mających trudności w interpretacji przepisów prawa. Z niezależnych raportów "Paying Taxes" publikowanych przez Bank Światowy przy udziale firmy doradczej PwC wynikało, iż polski przedsiębiorca w 2016r. poświęcał 260 godzin rocznie na spełnienie wszystkich wymogów podatkowych podczas gdy w 2019r. wartość ta wyniosła 334 godziny.²²⁸
- Kierunek 2 - Pobór należności podatkowych i niepodatkowych budżetu Państwa, stawiając za cel wzrost skuteczności i efektywności poboru tych należności. Środki finansowe gromadzone w wyniku dobrowolnego jak też przymusowego (w wyniku działań kontrolnych i czynności egzekucyjnych) wypełniania

²²⁸ Raport „Paying Taxes” ma charakter poglądowy, publikowany był za lata 2006-2019r., publikacja mierzyła wszystkie obowiązkowe podatki i składki, które średnie przedsiębiorstwo musi zapłacić w danym roku, a także obciążenia administracyjne związane ze składaniem i płaceniem podatków. Podatki i mierzone składki obejmują podatek dochodowy od osób prawnych, składki na ubezpieczenie społeczne i podatek od pracy płacone przez pracodawcę, podatek od nieruchomości, podatek od przeniesienia własności, podatek od dywidend, podatek od zysków kapitałowych, podatek od transakcji finansowych, podatek od wywozu odpadów, podatek od pojazdów i podatek drogowy oraz inne niewielkie podatki lub opłaty. Więcej informacji na temat badania „Paying Taxes” znajduje się na stronie: www.pwc.com/payingtaxes.

zobowiązań podatkowych przez obywateli, winny zapewnić możliwość realizacji założeń wynikających z wieloletniego planu finansowego oraz strategii na rzecz odpowiedzialnego rozwoju. Przystępczość gospodarcza, oszustwa karuzelowe, agresywna optymalizacja podatkowa nierejestrowanie przez podatników i przedsiębiorców oraz nieujawnianie do opodatkowania źródeł przychodów powoduje znaczne straty budżetowe. Na tym tle szczególnie istotne jest zmniejszenie luki podatkowej w podatku VAT, która w Polsce jest jedną z większych w Unii Europejskiej. Dane dostępne w 2017r. odnosiły się do zidentyfikowanej za 2014r. luki podatkowej „VAT Total Tax Liability” – rozumianej jako procent potencjalnych utraconych wpływów z VAT w wysokości 24,89%, przy średniej europejskiej na poziomie 14,09% (bez Cypru) odpowiednio za 2015r. w wysokości 24,51%, przy średniej europejskiej na poziomie 12,77% (również bez Cypru)²²⁹. Wskazany kierunek rozwoju zakładał również sprawniejsze identyfikowanie nieprawidłowości w działaniach podatników i przedsiębiorców oraz szybką reakcję na te nieprawidłowości, czemu miała służyć trafność analiz w zakresie planowania i typowania podmiotów do kontroli. Określony został również wskaźnik obrazujący monitorowanie działań w tym zakresie, jako wartość docelową zaplanowano 90% trafność planowania i typowania podmiotów do kontroli (udział procentowy kontroli pozytywnych, pomniejszonych o liczbę kontroli bezwynikowych, w liczbie zrealizowanych kontroli ogółem).

- Kierunek 3 - Bezpieczeństwo finansowe RP i ochrona obszaru celnego UE, jako cel wskazano poprawę skuteczności zwalczania przestępstw skarbowych i nadużyć finansowych oraz poprawę ochrony obszaru celnego Unii Europejskiej. Wschodnia granica Rzeczypospolitej Polskiej z Białorusią (418km), Ukrainą (535km) oraz Rosją (210km -Obwód kaliningradzki) stanowi również wschodnią granicę obszaru celnego Unii Europejskiej. W tym kontekście za istotne uznano działania ograniczające nielegalne wprowadzanie niebezpiecznych towarów zagrażających życiu i zdrowiu ludzi oraz zwierząt na teren kraju a przez

²²⁹ European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States : report 2017, TAXUD/2015/CC/131 Publications Office of the European Union, 2021, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/371136>, (data dostępu 04.03.2022).

to również na obszar Unii Europejskiej. Za niezbędne uznano także wprowadzenie nowych rozwiązań IT wspierających zwalczanie przestępstw gospodarczych, zwiększających prawdopodobieństwo wykrycia nieprawidłowości w dokumentacji podatnika, naruszeń przepisów dotyczących towarów, którymi obrót podlega zakazom lub ograniczeniom na mocy przepisów prawa jak też wprowadzenie i rozwój systemu monitorowania przewozu towarów (SENT). Podatnicy i przedsiębiorcy oczekują bowiem od państwa skutecznej walki z oszustwami finansowymi i gospodarczymi przy jednoczesnej mniejszej ingerencji w legalne procesy gospodarcze.

- Kierunek 4 - System zarządzania przez cele polegający na takim ukierunkowaniu wszelkich procesów, aby finalnie doprowadziły do poprawy efektywności działania całej organizacji w ujęciu ekonomicznym obrazowanej stosunkiem wielkości wpływów ze wszystkich podatków, ceł, opłat i innych należności publicznoprawnych pobieranych przez KAS do łącznej kwoty wydatków poniesionych na funkcjonowanie KAS. System zarządzania przez cele winien znaleźć swoje odzwierciedlenie w obszarze świadczonych przez KAS usług, realizowanych procesów oraz projektowanych rozwiązań.
- Kierunek 5 - Zarządzanie zasobami ludzkimi, przyjmując jako cel działań zwiększenie skuteczności i efektywności wykonywania zadań przez pracowników i funkcjonariuszy KAS. Reforma służ skarbowych oznaczała bowiem także połączenie, wykazujących swoje odrębności wynikające z istoty odrębnych działań, dotychczasowych modeli zarządzania zasobami ludzkimi każdej z połączonych formacji. Nowa organizacja winna natomiast stanowić połączenie najlepszych dotychczasowych doświadczeń w odniesieniu do pracowników i funkcjonariuszy w jedną całość, tak aby zarządzanie personelem było spójne oraz dostosowane do nowych potrzeb i możliwości. Wypracowane rozwiązania w zakresie motywacyjnego systemu wynagrodzeń skorelowane z pomiarem efektywności winny stanowić dopełnienie systemu zarządzania przez cele.
- Kierunek 6 - Nowoczesne technologie informacyjne. W ramach działań podejmowanych przez KAS nie mogło zabraknąć aktywności również i w tym obszarze, który za cel stawia sobie rozwój technologii informacyjnych, wspierających realizację zadań KAS. Stale zwiększająca się liczba osób korzystających

z internatu w kontaktach z administracją publiczną, powoduje iż oczekiwania podatników, winny znaleźć odzwierciedlenie w szerszym katalogu e-usług oferowanych jako wsparcie zarówno dla klientów jak i pracowników i funkcjonariuszy. Wykorzystanie nowoczesnych technologii teleinformatycznych winno przyspieszyć obieg dokumentów związanych z załatwianiem spraw urzędowych oraz poprawić wizerunek administracji skarbowej. Szybszy przepływ informacji to także większa skuteczność działań kontrolnych państwa, które mają za zadanie ograniczenie szarej strefy w gospodarce. Rozwój tego kierunku miał też docelowo stanowić wsparcie wszystkich pozostałych kierunków rozwoju, które bez dostępu do nowoczesnych rozwiązań informatycznych w zasadzie nie mogłyby sprawnie funkcjonować.

Zarządzeniem Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 23 grudnia 2020r. określone zostały nowe kierunki działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021-2024. W ramach każdego kierunku wyodrębnione zostały cele (od jednego do czterech) z niezbędnymi działaniami służącymi ich realizacji. Następnie, wymienione zostały wskaźniki określające wartości docelowe, których osiągnięcie oznacza realizację poszczególnych celów w ramach wyznaczonych kierunków działań. Zamiast uprzednich sześciu kierunków, wskazano nowe cztery kierunki obejmujące łącznie dziewięć celów:

- Kierunek 1 - Zapewnienie stabilnych finansów publicznych - jako cel wskazano wzrost skuteczności i efektywności poboru należności poprzez działania prowadzące m.inn. do zmniejszenia szarej strefy, poprawę efektywności egzekucji administracyjnej, skuteczności zwalczania przestępstw ekonomicznych i nadużyć finansowych, wprowadzenie nowego elektronicznego systemu poboru opłaty elektronicznej za przejazd po drogach publicznych oraz opłaty za przejazd autostradą, wymianę informacji podatkowych i celnych oraz innych informacji mających wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego i celnego pomiędzy krajami. Wskaźnikiem obrazującym realizację tego kierunku jest m.inn. efektywność kontroli podatkowych jako liczba kontroli pozytywnych z kwotami ustaleń (stwierdzonych przez kontrolujących nieprawidłowości) powyżej 3 000zł w stosunku do ogólnej liczby kontroli podatków zakończonych w danym roku. Projektowana wartość tego wskaźnika do osiągnięcia na koniec

2024r. została określona na poziomie 85%. Pozostałe wskaźniki obrazujące działania w ramach tego kierunku to m.inn. wskaźnik realizacji wpływów z tytułu podatków i należności niepodatkowych pobieranych przez organy KAS w stosunku do kwoty dochodów zaplanowanych w ustawie budżetowej na dany rok, realizacja projektów służących zmniejszeniu szarej strefy, monitoring wymagalnych zaległości czy też liczba ujawnionych przemycanych papierosów w samochodach osobowych w stosunku do szacowanej, na podstawie badań statystycznych, liczby przemycanych papierosów w samochodach osobowych w danym roku.

- Kierunek 2 - Klientocentryczność. Użycie tego sformułowania wskazującego kierunek działań dla Krajowej Administracji Skarbowej, stanowi kontynuację ogólnopolskiego programu „Klient w centrum uwagi administracji”, który w ramach administracji skarbowej przyjął nazwę „Klient w centrum uwagi KAS”. Główną ideą projektu jest usprawnienie pracy urzędów w oparciu o zarządzanie satysfakcją klienta, a także pozytywna zmiana wizerunku administracji skarbowej w oczach obywatela. W ramach tego obszaru dokonano wyodrębnienia kilku celów. W pierwszej kolejności (cel 2.1) wskazano na konieczność utworzenia nowoczesnej, przyjaznej, bezpiecznej i wielokanałowej obsługi podatnika m.inn. poprzez: rozwój kanałów zdalnych w oparciu o potrzeby różnych grup podatników, utworzenie wielokanałowego Contact Center, odbiurokratyzowanie systemu podatkowego, odmiejszczenie obsługi podatnika (likwidacja rejonizacji, możliwość załatwienia spraw w dowolnym urzędzie), opracowanie modelu zarządzania informacją kierowaną do klientów KAS m.inn. w zakresie zagadnień podatkowych i celnych, wprowadzenie krajowego systemu e-Faktur, czy też ujednoczanie interpretacji przepisów prawa podatkowego i celnego. Miarą stopnia realizacji tego celu, jest również najbardziej rozbudowany system wskaźników, do którego należy:
 - ocena satysfakcji klientów z wizyty w urzędzie skarbowym mierzona liczbą osób, które pozytywnie oceniły sposób obsługi podczas wizyty w US, w stosunku do liczby wszystkich osób, które wyraziły opinię w danym roku kalendarzowym z wartości bazowej 52% w 2020r. do wartości docelowej w 2024r. równej lub większej 75%;

- stopień wykorzystania usługi „Umów wizytę w US” mierzony liczbą osób, które umówiły się na wizytę do urzędu skarbowego z wykorzystaniem formularza online, w stosunku do liczby wszystkich osób, które umówiły wizytę w urzędzie skarbowym w danym roku kalendarzowym z wartości bazowej 15% w 2020r. do wartości docelowej w 2024r. równej lub większej 60%;
- ocena satysfakcji klientów z usług cyfrowych świadczonych przez e-Urząd Skarbowy mierzona liczbą osób, które pozytywnie oceniają korzystanie z usług e-Urzędu Skarbowego, w stosunku do liczby wszystkich klientów, którzy dokonali oceny w danym roku kalendarzowym. Projekt umożliwiający ocenę satysfakcji klientów w momencie formułowania kierunków działań nie był jeszcze dostępny, stad wskazano oczekiwany stopień satysfakcji jako 35% w 2021r. zwiększając tę wartość poprzez kolejne lata aż do 85% w 2024r.;
- stopień wykorzystania przez klientów usług cyfrowych świadczonych przez e-Urząd Skarbowy, mierzony liczbą osób korzystających z e-Urzędu Skarbowego w danym roku kalendarzowym. W momencie formułowania kierunków działań usługa ta również nie była jeszcze dostępna, analogicznie więc jak powyżej zaprojektowano oczekiwaną liczbę 4,5mln osób korzystających z usług od 2021r. poprzez kolejne lata, aż do 8mln osób w 2024r.;
- odmiejszczenie pełnomocnictw czyli stworzenie rozwiązań w ramach których pełnomocnik podatnika mógłby składać deklaracje w imieniu podatnika w każdym US w kraju;
- odmiejszczenie zaświadczeń czyli stworzenie rozwiązań w ramach których w każdym urzędzie skarbowym w kraju podatnik mógłby uzyskać potrzebne mu zaświadczenie;
- dostępność informacji udzielanych telefonicznie mierzona średnią sumą czasów zawieszenia rozmów telefonicznych w trakcie połączenia z konsultantem w stosunku do liczby połączeń w których nastąpiło zawieszenie takiej rozmowy w danym roku. Zaprojektowano 26 sekundowy pro-

gres z 5 minut 16 sekund - średni czas zawieszenia rozmowy telefonicznej w 2020r. do 4 minut i 50 sekund w 2024r. Krajowa Informacja Skarbowa w 2020r. odebrała 1.332.062 połączeń telefonicznych udzielając 1.329.495 odpowiedzi na pytania zadane przez podatników (nie udało się natomiast odebrać 1 162 374 połączeń)²³⁰;

- terminowość realizacji wniosku o udzielenie informacji na zapytanie mailowe, mierzona jako liczba odpowiedzi mailowych udzielonych w terminie do 5 dni roboczych w stosunku do liczby wszystkich udzielonych odpowiedzi na zapytania mailowe w danym roku. Krajowa Informacja Skarbowa odpowiada na zapytania mailowe przesyłane za pośrednictwem formularza umieszczonego na Portalu Podatkowym, w 2020 roku udzielono 77218 takich odpowiedzi;
- terminowość realizacji wniosków o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w czasie krótszym od ustawowego, mierzona jako liczba interpretacji wydanych 30 dni lub więcej przed terminem ustawowym w stosunku do liczby ogółem wydanych interpretacji w danym roku. Wypada zaznaczyć, iż interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Należy więc przyjąć, iż już na wstępie uznano, że termin ten wynosi minimum 3 miesiące, trudno byłoby bowiem uznać, iż możliwe jest wydanie interpretacji na 30 dni i więcej w odniesieniu do innego terminu. Średni czas realizacji wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej w 2020r. wynosił 65,8 dni;
- zapewnienie jednolitości indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego i wiążących informacji stawkowych mierzonych jako liczba indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego i wiążących informacji stawkowych uchylonych prawomocnym wyrokiem sądu administracyjnego (po wpływie wyroku prawomocnego)

²³⁰ Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2020 roku, Bielsko Biała 2021, s. 4 <https://www.kis.gov.pl>

w stosunku do liczby wydanych interpretacji indywidualnych i wiążących informacji stawkowych w danym roku. Przez cały okres obowiązywania kierunków, zaplanowano osiągnięcie tego wskaźnika na poziomie mniejszym lub równym 5%. Z uwagi na brak danych początkowych w tym zakresie, dokonując analizy dostępnych informacji wydaje się, iż realizacja tego wskaźnika jest bardzo realna. W 2020r. Krajowa Informacja Skarbowa wydała łącznie 20270 indywidualnych interpretacji przepisów prawa, na które wniesiono 1008 skarg do sądu administracyjnego (co oznacza, że jedynie 4,98% interpretacji stanowiło przedmiot zaskarżenia);

- wdrożenie narzędzi informacyjnych/usprawniających dla klientów KAS z zakresu podatków i cel, prognozując na koniec 2024r. wdrożenie co najmniej dwóch takich aplikacji.

W drugiej kolejności w ramach „klientocentryczności” (cel 2.2) wskazano automatyzację i digitalizację usług poprzez zwiększenie możliwości automatycznych rozliczeń podatkowych, tworzenie cyfrowych przyjaznych i prostych usług dla klientów, wprowadzenie krajowego systemu e-faktur, zwiększenie wykorzystania kanałów elektronicznych w kontakcie z podatnikiem oraz zapewnienie obywatelom i przedsiębiorcom wykorzystania najnowszych technologii podczas korzystania z oferowanych usług. Jako wskaźniki obrazujące realizację tego celu przyjęto:

- zmniejszenie średniego czasu oczekiwania na połączenie klienta z konsultantem Krajowej Informacji Skarbowej, liczonego od momentu wyboru przez klienta numeru wewnętrznego (tematu rozmowy) do odbioru połączenia przez konsultanta. W 2020r. średni czas oczekiwania na połączenie wyniósł 22 minuty i 5 sekund, zaplanowano, iż czas ten w 2024r. będzie nie dłuższy niż 8 minut, przy czym czas ten nie został obliczony dla połączeń nieodebranych, czyli takich gdzie nie dokonano po stronie klienta wyboru tematy rozmowy - w 2020r. takich połączeń było 1 162 374.
- zmniejszenie średniego czasu obsługi zgłoszenia celnego w imporcie oraz eksporcie, liczonego od momentu przesłania zgłoszenia do systemu

KAS, do momentu otrzymania informacji o zakończeniu czynności weryfikacyjnych i gotowości organu do zwolnienia towaru z 46 minut w 2019r. do 31 minut w 2024r.;

- zwiększenie liczby automatycznie wygenerowanych wstępnie wypełnionych deklaracji podatkowych w stosunku do wszystkich złożonych deklaracji podlegających automatycznemu generowaniu z wartości wynoszącej 22% za 2019r. do 60% w 2024r.
- liczbę wdrożonych publicznych e-usług skierowanych do klientów KAS na koniec 2024r. zakładając wdrożenie 18 takich usług.
- osiągnięcie pełnej integracji działań dotyczących automatycznego procesu przekazywania danych z Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (rejestr firm prowadzony w systemie teleinformatycznym przez ministra właściwego do spraw gospodarki, zawierający informację o przedsiębiorcach prowadzących działalność gospodarczą) do Centralnego Rejestru Podmiotów Krajowej Ewidencji Podatników (ogólnopolska baza podatników wykorzystywana przez jednostki organizacyjne podległe Ministerstwu Finansów). Przedsiębiorca rejestrując firmę automatycznie rejestrowany jest w ZUS jako płatnik składek i w urzędzie skarbowym jako podatnik.

Jako dopełnienie działań stawiających klienta w centrum uwagi KAS, wskazano też (cel 2.3) na konieczność podnoszenia świadomości oraz wiedzy obywateli i przedsiębiorców w zakresie podatków. Cel ten zaplanowano osiągnąć w wyniku prowadzenia corocznych kampanii i akcji promocyjnych oraz edukacyjnych dotyczących działań KAS w liczbie nie mniejszej niż 4 takie działania.

- Kierunek 3 - Wspieranie rozwoju krajowego systemu finansowego - jako cel zdefiniowano wspieranie bezpieczeństwa obrotu gospodarczego poprzez dążenie do zwiększenia skuteczności ochrony przed napływem niepożądanych towarów, ujednolicanie zasad postępowania oddziałów celnych w ramach działań związanych z nadzorem rynku oraz poprawę wykorzystania analizy ryzyka do skutecznego typowania przesyłek do kontroli. Do kierunku tego przypisano tylko jeden wskaźnik jakim jest liczba ujawnionych i zatrzymanych przesyłek podlegających zakazom i ograniczeniom, liczbę zatrzymanych przesyłek

w wysokości 1800 sztuk określono na jednakowym poziomie w każdym roku w całym czteroletnim okresie.

- Kierunek 4 - Wzmocnienie zdolności organizacji do skutecznej realizacji zadań. W ramach tego kierunku dokonano wyodrębnienia największej liczby, bo aż czterech, celów cząstkowych. Pierwszy z nich (cel 4.1) obejmuje poprawę skuteczności i efektywności działania organizacji poprzez budowanie i rozwijanie relacji na arenie międzynarodowej, w tym UE, oraz zapewnienie realizacji priorytetów Polski na forum międzynarodowym, ocenę skutków funkcjonowania nowych regulacji prawnych w praktyce działania KAS, zwiększenie roli jednolitego pliku kontrolnego w postępowaniach podatkowych, specjalizację „branżową” organów podatkowych i celnych, wzrost skuteczności działań sprawdzających i kontrolnych na podstawie czynności analitycznych, wzmocnienie struktur KAS w celu zwiększenia efektywności działań oraz optymalizację wykorzystania zasobów w ramach realizacji audytów. Jako wskaźniki obrazujące realizację tego celu przyjęto:

- aktywność Regionalnego Biura Wymiany Informacji Celnej dla Europy Środkowo-Wschodniej na arenie międzynarodowej ukierunkowaną na zwalczanie przestępczości celnej wyrażająca się liczbą podjętych inicjatyw (w rozumieniu regionalnych i globalnych projektów oraz operacji ukierunkowanych na walkę z przestępczością celną) koordynowanych przez RILO ECE narastająco od 8 takich inicjatyw w 2021r do 32 inicjatyw w 2024r.;
- współpracę transgraniczną wyrażającą się liczbą wspólnych operacji transgranicznych, wymierzonych w przestępczość ekonomiczną, prowadzonych wraz z partnerskimi służbami ochrony prawa – narastająco od 13 takich inicjatyw w 2021r do 20 takich operacji w 2024r.
- specjalizację audytu podatkowego mierzonego liczbą utworzonych branżowych zespołów audytowych, od 1 zespołu w 2021r. do 5 takich zespołów w 2024r.
- budowę i rozwijanie relacji na arenie międzynarodowej, w tym UE, oraz zapewnienie realizacji priorytetów Polski na forum międzynarodowym

mierzoną liczbą bilateralnych i multilateralnych spotkań Kierownictwa KAS, łącznie do 2024r. zaplanowano minimum 22 takie spotkania;

- usprawnianie funkcjonowania sieci przedstawicieli Szefa KAS poza granicami kraju poprzez zwiększenie liczby krajów, w których są akredytowani przedstawiciele Szefa KAS z 5 krajów w których istnieją takie przedstawicielstwa do 20 krajów w 2024r. Przedstawicielstwa Szefa KAS istnieją w Berlinie, Hadze, Nikozji, Moskwie, Pekinie, Waszyngtonie, Brukseli, Londynie i Kijowie.

Drugi cel w ramach tego kierunku (cel 4.2) obejmuje digitalizację Krajowej Administracji Skarbowej poprzez centralizację rozwiązań i usług IT, wprowadzenie krajowego systemu e_Faktur (rozwój i dostosowanie systemów informatycznych), odmiejszczenie obsługi podatnika (centralizacja systemów informatycznych pod kątem obsługi należności podatkowych i niepodatkowych) oraz zapewnienie szybkiego dostępu do danych zewnętrznych. Jako wskaźniki przyjęto:

- utworzenie jednego systemu kadrowo płacowego dla prawie 60 tys. pracowników i funkcjonariuszy zatrudnionych i pełniących służbę we wszystkich izbach administracji skarbowej w całym kraju,
- utworzenie jednego systemu kancelaryjnego we wszystkich jednostkach KAS,
- wprowadzenie rozwiązań informatycznych pozwalających na funkcjonowanie KSeF czyli krajowego systemu e-Faktur jako platformy do wystawiania i otrzymywania faktur drogą elektroniczną, mierzonych liczbą zrealizowanych produktów cząstkowych (w tym m.inn. przygotowanie środowiska testowego i produkcyjnego systemu oraz schemy e-faktury, dostosowanie narzędzia e-mikrofirma).

Trzecim celem w ramach wzmocnienia zdolności organizacji do skutecznej realizacji zadań (cel 4.3) jest wzmocnienie kompetencji analitycznych poprzez rozwój i wykorzystanie centralnej analityki danych (BIGDATA, uczenie maszynowe), automatyzacja i integracja rozwiązań, narzędzi i procesów pod kątem zwiększenia potencjału analitycznego, zwiększenie wykorzystania analizy

stopnia wywiązywania się podatników z obowiązujących przepisów prawa podatkowego (analitka ex post i benchmarking podatkowy) oraz rozwój kompetencji analitycznych. Wskaźnikiem monitorującym stopień realizacji tego celu jest trafność analiz w zakresie planowania i typowania podmiotów do kontroli mierzona jako liczba kontroli pozytywnych w liczbie zrealizowanych kontroli ogółem w danym roku z wartości bazowej wynoszącej 92,4% w 2019r. do wartości 93,1% w 2024r. Kolejnym wskaźnikiem w ramach tego celu jest liczba osób, która winna ukończyć szkolenia z analizy kryminalnej lub dziedzin pokrewnych w celu uzyskania kompetencji do wykonywania analiz wpierających walkę z przestępczością ekonomiczną - zaplanowano, iż do końca 2024r. minimalna liczba osób, które odbędą takie szkolenia będzie nie mniejsza niż 50 pracowników lub funkcjonariuszy.

Czwartym celem w ramach wzmocnienia zdolności organizacji do skutecznej realizacji zadań jest zbudowanie nowoczesnego i przyjaznego miejsca pracy i służby dla pracowników i funkcjonariuszy (cel 4.4) poprzez takie działania jak: tworzenie angażującego środowiska pracy i budowę marki atrakcyjnego pracodawcy, uproszczenie komunikacji i propagowanie idei prostego języka, promowanie zasad etycznych, działania na rzecz równego traktowania kobiet i mężczyzn, popularyzację dzielenia się wiedzą i doświadczeniem, tworzenie warunków sprzyjających rozwojowi umiejętności zawodowych, poszerzanie wiedzy i nabywanie nowych kompetencji, nowoczesne metody rekrutacji, szkoleń i przygotowywania kadr. Jako wskaźniki obrazujące realizację tego celu przyjęto:

- liczbę co najmniej 32 zrealizowanych szkoleń do końca 2024 r. z zakresu Agendy ONZ dotyczącej kobiet, pokoju i bezpieczeństwa – jako podnoszenie kompetencji kadr KAS;
- liczbę co najmniej 5 wdrożonych do końca 2024 r. nowych i jednolitych rozwiązań w obszarze zarządzania kadrami;
- liczbę co najmniej 250 funkcjonariuszy przeszkolonych do końca 2024 r. w ramach projektu Fundusz Bezpieczeństwa Wewnętrznego w zakresie języka angielskiego, niemieckiego i rosyjskiego z naciskiem na

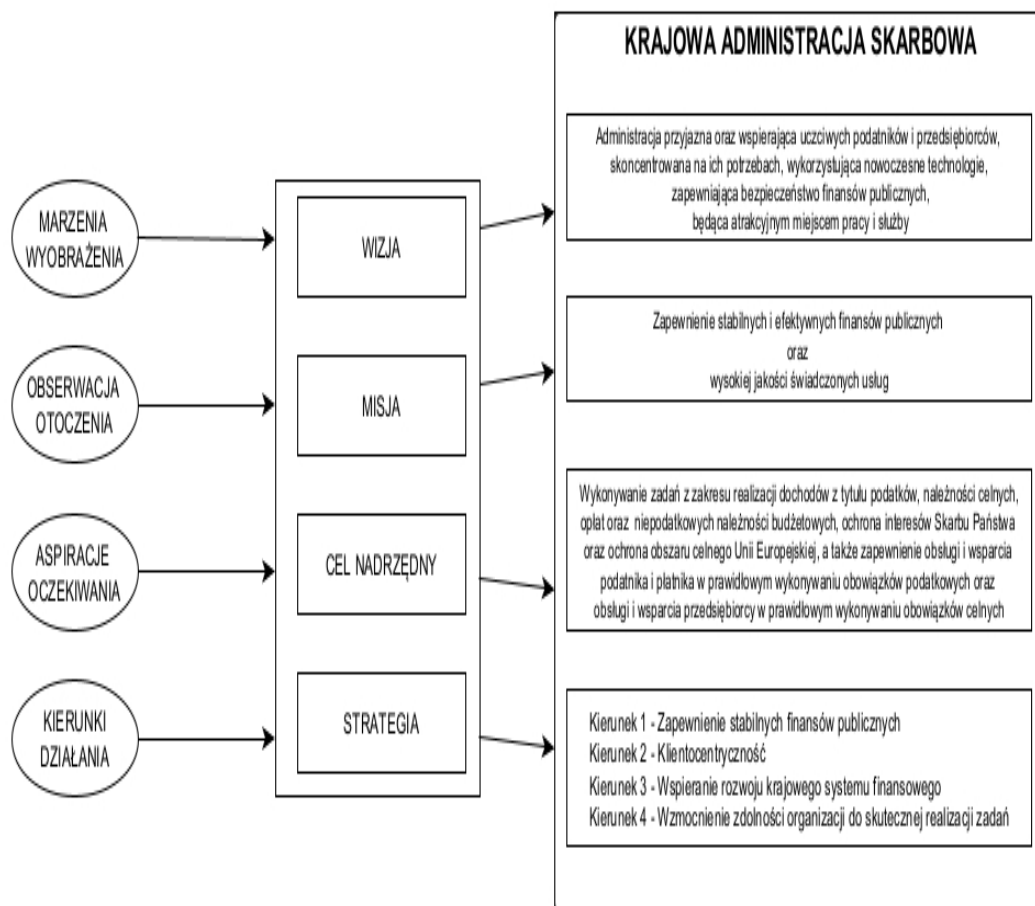
słownictwo specjalistyczne i środowiskowe - jako podnoszenie kompetencji kadr KAS.

Podsumowując należy stwierdzić, iż w wymiarze formalnym Krajowa Administracja Skarbowa wypełniła wszystkie elementy założeń strategicznych charakteryzujące nowoczesną organizację. Jako nadrzędny cel działania organizacji, autor przyjął bezpośrednio brzmienie art. 1 ust.2 ustawy z dnia 16 listopada 2016r. o Krajowej Administracji Skarbowej, który wskazuje, iż administracja skarbowa stanowi wyspecjalizowaną administrację rządową wykonującą zadania z zakresu realizacji dochodów z tytułu podatków, należności celnych, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, ochrony interesów Skarbu Państwa oraz ochrony obszaru celnego Unii Europejskiej, a także zapewnia obsługę i wsparcie podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych oraz obsługę i wsparcie przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków celnych. Zadania związane bezpośrednio z poborem danin publicznoprawnych od zawsze stanowiły przedmiot zainteresowania służb podatkowych, celnych czy kontroli skarbowej, nie dziwi więc umieszczenie tych elementów w podstawowym katalogu zadań Krajowej Administracji Skarbowej. Zadania te związane były w sposób naturalny z zaspokajaniem potrzeb zbiorowych, nowością jest natomiast wyartykułowanie oprócz tych właśnie zadań również działań zmierzających do zaspokojenia potrzeb klientów indywidualnych tj.: podatników, płatników czy też przedsiębiorców poprzez ich obsługę ale przede wszystkim wsparcie. Ujęcie klienta w centrum działań Krajowej Administracji Skarbowej oznacza nie tylko drobny zabieg legislacyjny, ale świadczy o zmianie jakościowej polegającej, na przyjęciu pro-klienckiej orientacji, której wypełnienie treścią poprzez konkretne działania winno być stale monitorowane. Aktualna wizja, misja oraz strategiczne kierunki działań Krajowej Administracji Skarbowej wynikają bezpośrednio z zarządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 23 grudnia 2020r. w sprawie określenia Kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021-2024. Kierunki strategiczne zostały zgrupowane wokół czterech podstawowych kierunków:

1. Zapewnienie stabilnych finansów publicznych,
2. Klientocentryczność,
3. Wspieranie rozwoju krajowego systemu finansowego,

4. Wzmocnienie zdolności organizacji do skutecznej realizacji zadań.

W ramach tych kierunków zdefiniowano łącznie 9 celów cząstkowych wskazując jednocześnie mierniki stopnia ich realizacji odwołując się do wartości procentowych oraz konkretnych wartości liczbowych. Wizja, misja i cel nadrzędny w połączeniu z kierunkami strategicznymi tworzą razem spójny i wzajemnie się dopełniając zbiór (rysunek 5).



Rysunek 5. Elementy założeń strategicznych

Źródło: opracowanie własne na podstawie: A. Kaleta, Założenia strategii jako kluczowy element współczesnego zarządzania strategicznego [w:] Zarządzanie w XXI wieku. Kierunki zmian, (red.) P. Maślocha, M. J. Stankiewicz, WSB, Wrocław 2010, s. 114.

Rozdział 4. Interesariusze Krajowej Administracji Skarbowej

4.1. Teorie interesariuszy

Termin interesariusz w odniesieniu do organizacji zastosował w latach 30-tych XX wieku E. Merrick Dodd, stwierdzając, że firmy mają co najmniej cztery główne grupy interesariuszy: akcjonariuszy, pracowników, klientów i ogół społeczeństwa²³¹. Kilkadziesiąt lat później, wraz ze wzrostem zainteresowania społeczną odpowiedzialnością biznesu (CSR), jednym z fundamentalnych elementów ruchu CSR stała się teoria interesariuszy, w myśl której, „przetrwanie i sukces organizacji zależą od zdolności organizacji do generowania wystarczającego bogactwa, wartości lub satysfakcji dla wszystkich jej głównych interesariuszy, ale nie wyłącznie dla akcjonariuszy”.²³² Teoria interesariuszy opiera się na założeniu, że organizacje działają w ekosystemie różnych interesariuszy, z których każdy przyczynia się do zrównoważonego rozwoju firmy i jej zdolności do tworzenia wartości dla dowolnej grupy interesariuszy. Przykładowo, podczas gdy prymat akcjonariuszy jest zasadą przewodnią od dziesięcioleci, stało się jasne, że trwałe wartości dla akcjonariuszy nie można osiągnąć bez silnych i konstruktywnych relacji z innymi interesariuszami (np. klientami, dostawcami, pracownikami, społecznościami itp.). Relacje te, aby osiągnąć zgodność celów i strategii w całym ekosystemie, muszą być budowane poprzez zaangażowanie.

Należy stwierdzić, że pojęcie interesariusz jest w literaturze przedmiotu definiowane w różny sposób, interesariuszem określa się bowiem:

- każdą osobę lub grupę w organizacji lub poza nią, która ma udział w wynikach organizacji²³³,

²³¹ L. Preston, J. Sapienza, Stakeholder Management and Corporate Performance, *The Journal of Behavioral Economics*, 1990, nr 19(4), s. 361.

²³² M. Clarkson, Corporate social performance in Canada, 1976-86, [w:] *Research in corporate social performance and policy*, (red.) L. E. Preston, JAI Press, Greenwich 1988, s. 241.

²³³ R. Daft, D. Marcic, *Understanding Management*, South-Western Publishing Co., Mason 2006, s. 132.

- każdą grupę lub osobę, która może wpływać na osiągnięcie celów firmy lub jest pod wpływem jej osiągnięcia²³⁴;
- te grupy, które mają udziały w firmie lub roszczenia do niej²³⁵;
- wszystkie podmioty o „krytycznym spojrzeniu” na podmioty korporacyjne²³⁶;
- te grupy, bez których wsparcia organizacja przestałaby istnieć²³⁷;
- każdą osobę, grupę lub instytucję, która ma ważny interes w zasobach obszaru objętego projektem i/lub która potencjalnie będzie dotknięta działaniami projektowymi i może coś zyskać lub stracić, jeśli warunki ulegną zmianie lub pozostaną takie same²³⁸.

Teorie interesariuszy i pojawienie się „modelu interesariuszy” należy rozpatrywać w kontekście długotrwałych ram ładu korporacyjnego, które opierają się na „modelu akcjonariuszy”, w myśl którego akcjonariusze są właścicielami firm i że podstawowym obowiązkiem dyrektorów i menedżerów spółek jest działanie w najlepszym interesie akcjonariuszy, tak aby akcjonariusze byli w stanie osiągnąć zwrot finansowy z inwestycji, którego oczekiwali, gdy zaangażowali swój kapitał w zakup swoich akcji. Jednakże, chociaż akcjonariusze mają prawo głosu w sprawie sposobu wykorzystania i zbywania aktywów oraz do głosowania w sprawie wyboru dyrektorów i innych kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem firmy i prowadzeniem jej działalności, nie są oni jedyną grupą interesariuszy, których interesy są chronione przez prawo. Na przykład przedsiębiorstwa zawierają wiążące umowy prawne z klientami i dostawcami, a pracownicy i klienci mają określone prawa w swoich relacjach z organizacjami²³⁹. A zatem, nawet w „modelu

²³⁴ R. E. Freeman, *Strategic Management. A Stakeholder Approach*, Harpercollins College, New York 1984, s. 26.

²³⁵ W. Evan, R. Freeman, *A Stakeholder Theory of the Modern Corporation. Kant Capitalism, [w:] Ethical Theory and Business*, (red.) T. L. Beauchamp, N. E. Bowie, Prentice Hall, Englewood Cliffs 1988, s. 97.

²³⁶ L. Bomann-Larsen, O. Wiggen, *Responsibility in World Business. Managing Harmful Sideeffects of Corporate Activity*, United Nations University Press, Tokyo 2004, s. 73.

²³⁷ P. Zollinger, *Stakeholder Engagement and the Board, Integrating Best Governance Practices*, International Finance Corporation and Global Corporate Governance Forum, Washington 2009, s. 5

²³⁸ R. Rossouw, *How Stakeholder Engagement Improves Community Development Projects and Programmes*, <https://nextgeneration.co.za/how-stakeholder-engagement-improves-community-development-projects-and-programmes/> (dostęp: 18.01.2024)

²³⁹ P. Zollinger, *op. cit.*, s. 11-12.

akcjonariusza” nie ignoruje się całkowicie zobowiązań prawnych organizacji wobec klientów, pracowników, dostawców i innych grup, które nie są akcjonariuszami. Wymaga to jednak skupienia uwagi kierownictwa organizacji na tworzeniu wartości finansowej dla akcjonariuszy. „Model interesariuszy” został opisany jako oparty na założeniu, że szerokie grono zainteresowanych stron, nie tylko inwestorzy dostarczający kapitał, przyczynia się, dobrowolnie lub mimowolnie, do zdolności organizacji do budowania majątku, a ponieważ są oni potencjalnymi beneficjentami działalności spółki, właściwe jest, aby ich interesy były brane pod uwagę przez zarząd i kierownictwo organizacji tak samo jak akcjonariuszy²⁴⁰.

Znaczenie koncepcji teorii interesariuszy zaczęło rosnąć w połowie lat 80. XX wieku, jednak za kluczowego twórcę, który w istotnym stopniu rozwinął tę teorię, uważa się R. E. Freemana²⁴¹. Przedstawił on nowy konceptualny model firmy – tzw. model interesariuszy, w którym uwzględniono środowisko zewnętrzne oraz nowe formy porozumień menedżerskich i podejmowanych działań²⁴². R. E. Freeman uważał, że organizacje zyskują jeśli uwzględniają potrzeby i obawy szerokiego kręgu interesariuszy, wykraczającego poza tradycyjną ich grupę (tj. udziałowców, pracowników, klientów i dostawców). Główne założenia jego koncepcji odnosiły się do konieczności uwzględniania, w tworzeniu strategii i pomiarze efektywności, nowych zewnętrznych interesariuszy, którzy mają jakikolwiek interes w działaniu organizacji biznesowych. Oznaczało to, że menedżerowie powinni w swoich działaniach uwzględniać, obok „tradycyjnych” grup interesariuszy w istniejącym modelu zarządzania, również grupy wcześniej uważane za zewnętrzne wobec firmy. Ważne jest tu podkreślenie, że nie chodzi jedynie o to, że grupy te są na zewnątrz organizacji, ale raczej o konieczność opracowania „nowych teorii i modeli” dotyczących tych nowych grup, aby w pełni zrozumieć ich działania, pojawiające się problemy, ale także ich znaczenie i wpływ, zarówno pozytywny jak i negatywny, na funkcjonowanie organizacji. Oznaczało to, że nie wystarczy uwzględnić nowe grupy interesariuszy, lecz konieczne jest zrozumienie tych grup i

²⁴⁰ Ibidem, s. 11-12

²⁴¹ E. Freeman, L. Reed, Stockholders and Stakeholders. A New Perspective on Corporate Governance, *California Management Review*, 1983, vol. 25 (3), s. 88-106.

²⁴² R. E. Freeman, op. cit., s. 156-165.

idei, które dotychczas były uważane za zupełnie nieistotne dla realizacji celów organizacji biznesowych²⁴³.

W literaturze przedmiotu kierunek teorii interesariuszy przedstawiany jest w dwóch podstawowych aspektach:

- poszukiwanie odpowiedzi na pytanie: Jaki jest cel firmy? W celu odpowiedzi menedżerowie powinni zidentyfikować wspólne wartości które tworzą, a także to, co łączy głównych interesariuszy. To skłania organizacje biznesowe do osiągnięcia ambitnych celów²⁴⁴;
- udzielenie odpowiedzi na dopełniające pytanie: Jaka jest odpowiedzialność decydentów wobec interesariuszy? Konieczne jest tu sprecyzowanie przez menedżerów tego, w jaki sposób chcą robić interesy, a także jakiego rodzaju relacje chcą i powinni tworzyć ze swoimi interesariuszami, aby zrealizować założone cele²⁴⁵.

Teoria interesariuszy opiera się na założeniu, że wartości są konieczną i widoczną częścią działalności gospodarczej. Menedżerowie natomiast powinni inspirować swoich interesariuszy, rozwijać relacje i tworzyć społeczności, z których każda stara się dać możliwie najwięcej, aby zapewnić wartość, którą firma obiecuje. Teoria interesariuszy traktuje organizację jako otwarty i elastyczny system składający się z różnych podmiotów działających w sieci, mających niejednokrotnie sprzeczne dążenia, np.: właścicieli (dywidenda i wzrost wartości firmy, rentowność, produktywność, płynność finansowa, niezależność), pracowników (wysokie zarobki, wysoki komfort pracy i świadczeń dodatkowych, w tym urlopy, świadczenia medyczne), klientów (niskie ceny, wysoka jakość produktu, wysoka jakość obsługi posprzedażowej), dostawców (szybkość zapłaty, długoterminowość kontraktów), władz (ochrona środowiska, ściągłość podatków, miejsca pracy)²⁴⁶. Nie-

²⁴³ M. Starik, The Toronto Conference. Reflections on Stakeholder Theory, Business and Society, 1994, vol. 33 (1), s. 82-131; J. Jonker, D. Foster, Stakeholders Excellence? Framing the Evolution and Complexity of a Stakeholder Perspective of the Firm, Corporate Social Responsibility and Environmental Management, 2002, vol. 9(4), s. 187-195.

²⁴⁴ R. E. Freeman, The Politics of Stakeholder Theory, Business Ethics Quarterly, 1994, vol. 4(4), s. 409-421.

²⁴⁵ R. E. Freeman, A.C. Wicks, Parmar B., Stakeholder Theory and The Corporate Objective Revisited, Organization Science, 2004, vol. 15(3), s. 259-374.

²⁴⁶ P. Zbierowski, Orientacja pozytywna organizacji wysokiej efektywności, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2012, s. 33.

które grupy nawet mogą wręcz zakłócać sprawne funkcjonowanie firmy, ale organizacja musi się, mimo wszystko, z nimi liczyć jako interesariuszami, jeśli mają one swój udział w jej działalności.

Zgodnie z teorią interesariuszy konieczne jest zwracanie uwagi przez menedżerów na wszystkich interesariuszy, którzy mają wpływ na wartość firmy²⁴⁷, jednak podejmując decyzje powinni dokładnie rozważyć, kogo wybrać spośród wielu interesariuszy szczególnie spośród tych z interesami sprzecznymi lub niespójnymi w obrębie grupy czy pomiędzy grupami, a ponadto uwzględnić hierarchię ich ważności²⁴⁸.

Jedną z metod hierarchizacji jest uwzględnienie kryterium ich oceny pod względem posiadanych przez nich cech²⁴⁹:

- władzy (zakresu, w jakim strona może narzucić swoją wolę w relacji),
- usankcjonowania (społecznie akceptowanych i oczekiwanych struktur oraz zachowań),
- pilności (znaczenia czasu i oczekiwań interesariusza), łącznie świadczących o prestiżu interesariusza.

Uwzględniając fakt, że teoria interesariuszy nie wskazuje, w jaki sposób decydenci mogą osiągać kompromisy między konkurującymi ze sobą interesami, może ona stanowić swoiste wskazanie do realizacji własnych interesów, które chcą osiągnąć wykorzystując zasoby firmy, poprzez presję wywieraną na interesariuszy i wdrażanie swoich działań uznawanych przez nich jako ważne²⁵⁰. Ogólnie można stwierdzić, że teoria interesariuszy legitymizuje dostęp decydentów do źródeł władzy decyzyjnej w organizacjach, jednocześnie pozbawia te organizacje zasadniczej podstawy do odrzucenia ich roszczeń. Specyficzne grupy interesów mogą wyko-

²⁴⁷ M.C. Jensen, Value Maximization, Stakeholder Theory, and the Corporate Objective Function, *Business Ethics Quarterly*, 2002, vol. 12(2), s. 235-256.

²⁴⁸ M. Romanowska, Efektywny nadzór korporacyjny, PWE, Warszawa 2002, s. 178, D.J. Wood, Measuring Corporate Social Performance. A Review, *International Journal of Management Reviews*, 2010, vol. 12(1), s. 50-81.

²⁴⁹ R. K. Mitchell, B. R. Agle, D. J. Wood, Toward a Theory of Stakeholder Identification and Salience. Defining the Principle of Who and What Really Counts, *Academy of Management Review*, 1997, vol. 22(4), s. 853-886.

²⁵⁰ M. C. Jensen, op. cit., s. 235-256.

rzystywać argumenty wynikające z teorii interesariuszy w celu legitymizacji swoich stanowisk, jednak należy podkreślić, że teoria interesariuszy jasno określa moralność i wartości jako główne cechy zarządzania organizacjami²⁵¹.

Należy jednak podkreślić, że bez kryteriów efektywności menedżerowie nie mogą być odpowiednio oceniani. Teoria interesariuszy umożliwia menedżerom poświęcenie zasobów firmy na osobiste preferowane sprawy (środowisko, sztukę, badania medyczne) bez ponoszenia odpowiedzialności za skutki takich wydatków dla wartości firmy. Sytuacja taka może mieć miejsce, gdy decydenci wykazują silne osobiste zainteresowanie kwestiami społecznymi²⁵². W tym przypadku teoria interesariuszy w pewnym sensie blokuje wewnętrzne systemy kontroli firmy obejmujące przede wszystkim systemy pomiaru i oceny wyników w firmach, które w przypadku ich prawidłowego opracowania, mobilizują do zwiększania wartości. Pomiar wyników umożliwia ocenę działań, a analiza odchyleń pozwala na ustalenie przyczyn konkretnego stanu zjawisk i wprowadzenie adekwatnych korekt²⁵³.

Zwolennicy teorii interesariuszy w firmie, opisują i przewidują, w jaki sposób menedżerowie dokonują wyborów, biorąc pod uwagę charakter i skład interesariuszy²⁵⁴. Niektórzy z nich opowiadają się za obowiązkowym raportowaniem społecznym, gdyż uważają, że jedynie praktyki raportowania regulowane przez prawo pozwalają ochronić interesy obywateli przed nadużywaniem władzy przez decydentów w organizacji, np. stosując nieetyczny marketing²⁵⁵.

Ponieważ teoria interesariuszy jest alternatywą dla regulacji rynkowych, aby przeciwdziałać możliwym nieprawidłowościom wynikającym z tej teorii, stosuje się mechanizmy kontroli społecznej, takie jak: regulacje prawne, sankcje ekonomiczne, bodźce organizacyjne, zachowania interpersonalne, indywidualna internalizacja zasad i norm. Mechanizmy kontroli powodują, że dobra społeczne nie są

²⁵¹ T. M. Jones, A. C. Wicks, Convergent Stakeholder Theory, *Academy of Management Review*, 1999, vol. 24(2) s. 206-221; R. Phillips, R. E. Freeman, A.C. Wicks, What Stakeholders Theory Is Not, *Business Ethics Quarterly*, 2003, vol. 13(4), s. 479-502.

²⁵² M.C. Jensen, op. cit., s. 235-256.

²⁵³ W. Skoczyła, A. Niemiec, *Leksykon mierników dokonań*, CeDeWu, Warszawa 2016, s. 19-161.

²⁵⁴ J.C. Hosseini, S.N. Brenner, The Stakeholder Theory of the Firm. A Methodology to Generate Value Matrix Weights, *Business Ethics Quarterly* 1992, vol. 2(2), s. 99-119.

²⁵⁵ P. Wachowiak, *Wrażliwość społeczna przedsiębiorstwa. Analiza i pomiar*, Oficyna Wydawnicza Szkoła Główna Handlowa, Warszawa 2013, s. 145.

naruszane, a jeśli tak się stanie, że jest to kompensowane. Zakłada się, że organizacje z tej perspektywy będą odpowiedzialnie zarządzać istniejącą, niejednokrotnie złożoną, siecią interesów interesariuszy w coraz bardziej przenikających się granicach organizacyjnych, ale także dbać o interesy tradycyjnych grup oraz o cichych interesariuszy, takich jak społeczności lokalne i środowisko²⁵⁶. Wyniki badań potwierdzają użyteczność podejścia interesariuszy w kontekście społecznej odpowiedzialności biznesu²⁵⁷. Ponieważ interesariusze stale wpływają na organizacje biznesowe, mogą być oni postrzegani jako podmioty nakładające na nie różne obowiązki²⁵⁸. Podejście takie jest więc powiązane z odpowiedzialnością tych organizacji wobec społeczeństwa, zgodnie z którą istnieją po to, aby osiągać zarówno swoje własne cele, jak i cele społeczeństwa, gdyż nie mają możliwości działania jako w pełni niezależne podmioty²⁵⁹.

Teoria interesariuszy, w kategoriach tworzenia teorii, może być opisana jako: instrumentalna, normatywna i deskryptywna²⁶⁰. W przypadku instrumentalnej teorii interesariuszy firma zależy od interesariuszy ze względu na dostarczanie jej potrzebnych zasobów i musi uzyskiwać ich ciągłe wsparcie, np. poprzez dostosowanie jej norm do określonego zachowania. W ujęciu instrumentalnym są ustanawiane ramy dla budowania powiązań między praktyką zarządzania relacjami z interesariuszami a osiąganiem różnych celów organizacji, kiedy kluczowe jest pytanie: co się dzieje, jeśli organizacja podejmuje konkretne działania wobec interesariuszy? W literaturze znajduje się wskazanie kwestii wpisujących się w instrumentalną teorię interesariuszy, która zakłada, że firma jest instrumentem tworzenia dobrobytu, a CSR jest strategicznym narzędziem promującym cele gospodarcze²⁶¹.

²⁵⁶ J. Simmons, *Managing in the Post-managerialist Era: Towards Socially Responsible Corporate Governance*, *Management Decision*, 2004, vol. 32(3/4), s. 601-611.

²⁵⁷ L. Uhlener, A. van Goor-Balk, Masurel E., *Family Business and Corporate Social Responsibility in a Sample of Dutch Firms*, *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 2004, vol. 11 (2), s. 186-194.

²⁵⁸ D. Jamali, *A Stakeholder Approach to Corporate Social Responsibility. A Fresh Perspective into Theory and Practice*, *Journal of Business Ethics*, 2008, vol. 82(1), s. 213-231.

²⁵⁹ A. Austen, W. Czakon, *Znaczenie interesariuszy dla zarządzania organizacjami publicznymi*, [w:] *Wykorzystanie analizy interesariuszy w zarządzaniu organizacją zdrowotną*, (red.) A. Frączkiewicz-Wronka, , Śląsk Sp. z o.o. Wydawnictwo Naukowe, Katowice 2012, s. 47.

²⁶⁰ *Ibidem*, s. 49

²⁶¹ E. Garriga, D. Mele, *Corporate Social Responsibility Theories: Mapping the Territory*, *Journal of Business Ethics*, 2004, vol. 53, s. 51-71.

W teorii interesariuszy opierającej się na założeniu normatywnym, przyjmuje się, że „wszystkie osoby lub grupy mające uzasadnione interesy uczestnictwa w firmie czynią to w celu uzyskania korzyści i nie istnieje pierwszeństwo jednego zbioru interesów i korzyści nad drugim”²⁶². Normatywna teoria interesariuszy zakłada, że interesy wszystkich interesariuszy mają wewnętrzną wartość i zasługują na rozważenie z uwzględnieniem etycznych motywów i zasad. Chociaż w perspektywie interesariuszy uznaje się wewnętrzną wartość wszystkich z ich grona, przyznaje się również, że firmy muszą służyć interesom kluczowych grup interesariuszy w celu zapewnienia ich ciągłego wsparcia²⁶³. Normatywna teoria interesariuszy prezentuje filozoficzne i moralne zobowiązania wobec interesariuszy, koncentrując się na wymaganiach etycznych, które utrwalają relacje między biznesem a społeczeństwem²⁶⁴. Perspektywa normatywna koncentruje się więc na określaniu, w jaki sposób menedżerowie powinni zarządzać relacjami z interesariuszami. W literaturze można znaleźć liczne ustalenia badawcze będące rezultatem badań teoretycznych i empirycznych²⁶⁵. Istotnym aspektem badań dotyczących interesariuszy jest określenie, czy zarządzający są w stanie, a jeśli tak, to w jaki sposób, równoważyć konkurujące ze sobą oczekiwania różnych grup interesariuszy. Mimo, że z teorii interesariuszy wynika to, że wszyscy interesariusze mają znaczenie i że organizacje powinny włączać swoje obowiązki do różnych kręgów interesariuszy, to działania równoważące różne interesy okazały się trudne do wdrożenia w praktyce. Zamiast wytwarzać każdy rodzaj wartości społecznej dla każdego interesariusza, organizacje są w praktyce ograniczone zasobami i niepełną racjonalnością, a tym samym mają tendencję do priorytetowego traktowania swoich interesariuszy zgodnie z zasadami instrumentalnymi i/lub normatywnymi²⁶⁶.

Deskryptywny charakter teorii interesariuszy zakłada, że w każdej firmie istnieje specyficzna scena polityczna złożona z różnych grup interesariuszy, którzy często chcą realizować cele wzajemnie sprzeczne. Deskryptywne ujęcie przedsta-

²⁶² T. Donaldson, L. Preston, *The Stakeholder Theory of the Corporation. Concepts, Evidence, and Implementation*, *Academy of Management Review*, 1995, vol. 20(1), s. 65-91.

²⁶³ *Ibidem*, s. 65-91.

²⁶⁴ D. Jamali, *op. cit.*, s. 213-231.

²⁶⁵ T. Donaldson, L. Preston, *op.cit.*, s. 65-91.

²⁶⁶ D. Jamali, *op. cit.*, s. 213-231.

wia model opisujący, czym jest organizacja, a mianowicie konstelacją kooperatywnych i konkurujących interesów, które mają wewnętrzną wartość, a także odpowiada na pytanie, w jaki sposób organizacja odnosi się do swoich interesariuszy²⁶⁷. Można stwierdzić, że w aspekcie empirycznym ujęcie deskryptywne jest wykorzystywane m.in. do przedstawiania sposobu, w jaki menedżerowie realizują interesy tej grupy interesariuszy.

Teoria interesariuszy we wszystkich trzech aspektach podkreśla pogląd, że firmy muszą być postrzegane jako działające w centrum „sieci wzajemnie powiązanych interesariuszy, które tworzą, utrzymują i zwiększają wartość dodaną”²⁶⁸.

4.2. Modele teorii interesariuszy

Podjęto szereg prób zidentyfikowania i rozróżnienia kategorii interesariuszy, przy czym najczęstszym podejściem było wskazanie grup interesariuszy pierwotnych i drugorzędnych. Głównymi interesariuszami są nie tylko akcjonariusze, którzy zapewniają firmie kapitał do prowadzenia działalności, ale także te grupy, które mają bezpośrednie relacje z firmą, które są niezbędne dla realizacji przez firmę jej misji w zakresie tworzenia produktów dla klientów²⁶⁹. Według F. Maona, V. Swaen, A. Lindgreen drugorzędnymi interesariuszami są podmioty społeczne i polityczne, które wspierają misję, wyrażając milczącą aprobatę dla działań organizacji, czyniąc je w ten sposób akceptowalnymi i nadając wiarygodności biznesowej. Do takich drugorzędnych interesariuszy należą społeczności lokalne, rządy, organizacje pozarządowe i naukowcy, z którymi organizacja może współpracować w zakresie badań²⁷⁰.

R. Daft i D. Marcic zauważyli, że właściciele, inwestorzy i udziałowcy, pracownicy (menedżerowie i osoby niepełniące funkcji kierowniczych) oraz pracownicy w całym łańcuchu dostaw (i ich wybrani przedstawiciele, jeśli tacy istnieją), klienci, dostawcy, sprzedawcy, dystrybutorzy, wykonawcy i inni kluczowi partnerzy biznesowi (np. pożyczkodawcy i ubezpieczyciele) powinni być uważani za

²⁶⁷ S. Brickson, Organizational Identity Orientation: The Genesis of the Role of the Firm and Distinct Forms of Social Value, *Academy of Management Review*, 2007, vol. 32, s. 864-888.

²⁶⁸ R. Phillips, R. E. Freeman, A. C. Wicks, What Stakeholders ..., op. cit., s. 119-139.

²⁶⁹ J. Post, W. Frederick, A. Lawrence, J. Weber, *Business and Society. Corporate Strategy, Public Policy and Ethics*, McGraw-Hill, New York 1996, s. 78.

²⁷⁰ F. Maon, V. Swaen, A. Lindgreen, op. cit., s. 8.

głównych interesariuszy firmy, bez których organizacja nie byłaby w stanie przetrwać. Jednak inni interesariusze mogą być również bardzo ważni dla firmy: rządy (lokalne, prowincjonalne i krajowe) oraz organy międzyrządowe, które udzielają firmom licencji na prowadzenie działalności oraz ustanawiają, interpretują i egzekwują przepisy ustawowe i wykonawcze, zgodnie z którymi organizacje muszą prowadzić swoje sprawy; społeczność, w skład której wchodzi samorząd lokalny, środowisko naturalne i fizyczne oraz jakość życia mieszkańców na obszarach, na których firma prowadzi swoją działalność; szczególne grupy interesów, do których należą stowarzyszenia przemysłowe i handlowe, komitety działań politycznych, działacze społeczni, spółdzielnie, stowarzyszenia zawodowe i grupy interesów konsumentów; wierzyciele; partnerzy nastawieni na zysk i nienastawieni na zysk (tj. "partnerzy strategiczni", tacy jak uniwersytety i instytuty badawcze), którzy zapewniają wsparcie i współpracę w zakresie rozwoju nowych technologii, produktów i procesów; media; konkurenci oraz organizacje pozarządowe ("NGO"), organizacje międzynarodowe i inne podmioty, na które ma wpływ działalność organizacji²⁷¹.

F. Maon V. Swaen, A. Lindgreen stwierdzili, że literatura na temat marketingu relacji jest interesującym źródłem specyfikacji interesariuszy, zauważając, że:

- Morgan i Hunt zidentyfikowali interesariuszy w czterech kategoriach – wewnętrznych (np. pracownicy, jednostki biznesowe); dostawców towarów i usług; nabywcy pośrednich i ostatecznych oraz lateralnych interesariuszy (np. konkurentów, organizacji non-profit, rządów i społeczności);
- Christopher i in. zaproponowali model oparty na następujących sześciu kategoriach rynkowych jako model normatywny do kategoryzacji grup interesariuszy, przed którymi organizacja jest odpowiedzialna, ponieważ każda z nich może pozytywnie lub negatywnie wpływać na realizację misji firmy, a zatem relacje firmy z nimi powinny być aktywnie zarządzane: klienci, klienci wewnętrzni (tj. pracownicy), dostawcy, influencerzy, rekrutacje i polecenia²⁷².

²⁷¹ R. Daft, D. Marcic, op. cit., s. 132-133.

²⁷² F. Maon, V. Swaen, op. cit., s. 8.

Organizacje mogą zazwyczaj identyfikować wielu różnych interesariuszy, a każdy z nich ma swój własny, unikalny i specyficzny interes w organizacji, jej ogólnych wynikach i sposobie, w jaki współdziała ze swoimi interesariuszami i traktuje ich. J. Post, L. Preston, S. Sachs zwrócili uwagę na to, że każda z grup interesariuszy ma wyjątkową pozycję, aby wnieść konkretny wkład w bogactwo firmy, który przyniesie korzyści nie tylko wnoszącemu wkład, ale wszystkim interesariuszom²⁷³. Przykłady tego, w jaki sposób różni interesariusze przyczyniają się do bogactwa firmy, są następujące²⁷⁴:

- inwestorzy i pożyczkodawcy: kapitał, kapitał własny i/lub dług oraz uznanie i reputacja na rynku finansowym, które mogą obniżyć koszty i ryzyko związane z pożyczkami;
- pracownicy: kapitał ludzki i relacje oparte na współpracy w miejscu pracy;
- związki zawodowe: stabilność w miejscu pracy i rozwiązywanie konfliktów;
- klienci i użytkownicy: lojalność wobec marki i reputacja, powtarzające się/powiązane zakupy, wspólne projektowanie, rozwój i rozwiązywanie problemów;
- łańcuch dostaw: wydajność sieci i łańcucha wartości oraz procesy i technologie oparte na współpracy i obniżające koszty;
- Joint Venture i sojusznicy strategiczni: strategiczne zasoby i możliwości;
- społeczności lokalne: licencje na prowadzenie działalności oraz wzajemne wsparcie i współpraca;
- rządy: polityka makroekonomiczna i społeczna;
- organy regulacyjne: walidacja cech produktu/usługi lub poziomów jakości.

Lista interesariuszy dla każdej organizacji, a także ich względne znaczenie dla organizacji w danym czasie, jest unikalna (tj. interesariusze każdej organizacji

²⁷³ J. Post, L. Preston, S. Sachs, *Redefining the Corporation: Stakeholder Management and Organizational Wealth*, Stanford University Press, Stanford 2002, s. 37.

²⁷⁴ *Ibidem*, s. 47.

są różni) i będzie zależeć od wielu czynników, takich jak geografia, branża, wielkość, model biznesowy i etap wzrostu²⁷⁵. Identyfikując interesariuszy, organizacje powinny rozważyć takie kwestie, jak: wobec kogo organizacja ma zobowiązania prawne; na kogo mogą mieć pozytywny lub negatywny wpływ decyzje lub działania organizacji; kto byłby w niekorzystnej sytuacji, gdyby został wyłączony z zaangażowania; kogo w łańcuchu wartości organizacji to dotyczy; kto prawdopodobnie wyrazi obawy dotyczące decyzji i działań organizacji; oraz kto może pomóc organizacji w radzeniu sobie z określonymi skutkami? W przypadku większych organizacji wszystkie te pytania będą musiały zostać zadane dla każdej głównej grupy operacyjnej w strukturze organizacyjnej.

Organizacje zazwyczaj zatrudniają szerokie grono osób i grup, które prawdopodobnie mają udziały w ich działalności, a wyzwaniem dla menedżerów jest określenie, z jakimi odpowiednimi kategoriami interesariuszy firma powinna współpracować i uczestniczyć, zwłaszcza że interesariusze często mają sprzeczne wartości, cele, oczekiwania i żądania²⁷⁶.

Wskazano przydatną listę atrybutów, które organizacje mogą wykorzystać podczas identyfikowania interesariuszy niezbędnych i istotnych do przeprowadzenia skutecznego procesu ich zaangażowania²⁷⁷:

- zależność: grupy lub osoby, które są bezpośrednio lub pośrednio zależne od działań, produktów lub usług organizacji oraz związanych z nimi wyników, lub od których sama organizacja jest zależna, aby kontynuować działalność;
- odpowiedzialność: grupy lub osoby, wobec których organizacja ma lub w przyszłości może mieć odpowiedzialność prawną, handlową, operacyjną lub etyczną/moralną;
- prężność: grupy lub osoby, które wymagają natychmiastowej uwagi ze strony organizacji w odniesieniu do kwestii finansowych, szerszych ekonomicznych, społecznych lub środowiskowych;

²⁷⁵ L. Bomann-Larsen, O. Wiggen, *Responsibility in World Business: Managing Harmful Sideeffects of Corporate Activity*, United Nations University Press, Tokyo 2004, s. 85.

²⁷⁶ F. Maon, V. Swaen, *op. cit.*, s. 20.

²⁷⁷ AA1000, *Stakeholder Engagement Standard, Account Ability*, New York 2015.

- wpływ: grupy lub osoby, które mogą mieć wpływ na podejmowanie strategicznych lub operacyjnych decyzji przez organizację lub interesariuszy;
- zróżnicowane perspektywy: grupy lub osoby, których różne poglądy mogą prowadzić do nowego zrozumienia sytuacji i identyfikacji możliwości działania, które w przeciwnym razie mogłyby się nie wydarzyć.

Należy podkreślić, że zainteresowane strony mogą również obejmować osoby, które dzięki regulacjom, zwyczajom, kulturze lub reputacji mogą zgodnie z prawem twierdzić, że reprezentują którykolwiek z tych interesów, a także interesy osób pozbawionych głosu, takich jak przyszłe pokolenia i środowisko.

Istotny jest również fakt, że interesariusze organizacji mogą mieć inne interesy w organizacji, a różnice te oznaczają, że każdy interesariusz ma swoje własne pomysły na to, co jest „odpowiedzialne” i że kierownictwo firmy stanie przed wyzwaniem, gdy dążenie do realizacji strategii zgodnych z interesami jednej grupy interesariuszy będzie jednocześnie kolidować z interesami innych interesariuszy. Na przykład, podczas gdy inwestorzy i akcjonariusze są zainteresowani zyskami, firma może spodziewać się kłopotów, jeśli nie uwzględni oczekiwań swoich pracowników do sprawiedliwego wynagrodzenia i satysfakcji z pracy oraz będzie wytwarzać produkty, które są konkurencyjne cenowo, ale nie spełniają uzasadnionych oczekiwań klientów w odniesieniu do jakości i bezpieczeństwa. Działania firmy, którą zarząd uważa za społecznie odpowiedzialną, mogą jednak rozczarować i wzburzyć członków określonej grupy interesariuszy. Sytuację dodatkowo komplikuje fakt, że samo przestrzeganie litery prawa nie gwarantuje, że dane działanie będzie społecznie odpowiedzialne. W ten sposób dylematy i problemy związane z realizacją społecznej odpowiedzialności są bardzo podobne do tych, które pojawiają się w obszarze etyki biznesu. Wreszcie, firmy, które działają na rynku globalnym, szybko przekonają się, że kultura społeczna odgrywa dużą rolę w postawach ludzi na temat tego, co jest dobre, a co złe, jak firmy powinny działać i kto jest odpowiednim podmiotem ich uwagi i szacunku przy podejmowaniu decyzji strategicznych i operacyjnych.

Chociaż wszyscy interesariusze mają udział lub mają osobisty interes w wynikach i działaniach firmy, ich konkretne potrzeby, oczekiwania i poziom zainteresowania będą się różnić w zależności od rodzaju działalności i innych okoliczności²⁷⁸. Na przykład rządowe organy regulacyjne będą wykazywały duże zainteresowanie działalnością firm farmaceutycznych, biorąc pod uwagę poważne problemy zdrowotne i socjalne związane z opracowywaniem i wprowadzaniem do obrotu nowych leków, ale generalnie będą mało zainteresowane małym sklepem spożywczym, poza ustalaniem opłat za zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej i wymaganiem zaświadczeń, że miejsce pracy firmy jest czyste i bezpieczne. W tym samym duchu czynniki strategiczne i konkurencyjne często wpływają na względne znaczenie relacji z interesariuszami w oczach firmy, jak ma to miejsce w przypadku, gdy przedsiębiorstwo jest zależne od wyłącznych relacji z konkretnym dostawcą lub zdolność przedsiębiorstwa do komercjalizacji swoich produktów zależy od uzyskania zgody rządowego organu regulacyjnego.

4.3. Pracownicy i funkcjonariusze Krajowej Administracji Skarbowej

Sformułowanie - rządy i parlamenty odchodzą a administracja pozostaje - odnosi się również do zasobu kadrowego administracji skarbowej. Zagadnienia dotyczące wymogów stawianych pracownikom i funkcjonariuszom KAS nawiązują bowiem wprost do wymogów ustaw o służbie cywilnej. Chodzi bowiem o zapewnienie ciągłości profesjonalnego wykonywania zadań państwa, pomimo zmian politycznych przez oddzielenie stanowisk typowo politycznych np. Ministra Finansów czy Szefa KAS (podsekretarz stanu) od neutralnych politycznie stanowisk wykonawczych – urzędniczych (kształtowanie się statusu urzędnika administracyjnego w Polsce obrazuje załącznik 6). Pracownikiem oraz funkcjonariuszem Krajowej Administracji Skarbowej może być osoba, która łącznie spełnia wszystkie poniższe kryteria, tj.: posiada obywatelstwo polskie, korzysta z pełni praw publicznych, nie była skazana prawomocnym wyrokiem za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe, posiada wymagane kwalifikacje do pracy na danym stanowisku

²⁷⁸ M. Kelly, J. McGowen, C. Williams, South-Western Publishing Company, Independence 2014, s. 58.

oraz cieszy się nieposzlakowaną opinią. W odniesieniu do funkcjonariuszy zamiast wymogu posiadania kwalifikacji do pracy na danym stanowisku wymagane jest posiadanie wykształcenia co najmniej średniego lub średniego branżowego. Ponadto funkcjonariusz musi spełnić jeszcze jedno kryterium, związane z odpowiednim stanem zdrowia pozwalającym na pełnienie służby. W odniesieniu do pracownika taki wymóg nie został określony bezpośrednio w treści samej ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, niemniej wynika on z treści ustawy z dnia 26 czerwca 1974r - Kodeks pracy. Pracodawca, nie może bowiem dopuścić do pracy pracownika bez aktualnego orzeczenia lekarskiego stwierdzającego brak przeciwwskazań zdrowotnych do pracy na określonym stanowisku w warunkach pracy opisanych w skierowaniu na badania lekarskie (art. 229 §4 Kodeksu pracy). Tym samym można przyjąć, iż ogólne wymagania stawiane zarówno pracownikom jak i funkcjonariuszom Krajowej Administracji Skarbowej uwzględniając powyższe uwagi są tożsame, przy czym aby nie pozostawały tylko formalnymi zapisami ich konkretyzacja wymaga przynajmniej częściowego wyjaśnienia.

Obywatelstwo polskie zgodnie z Konstytucją RP (art. 34) nabywa się przez urodzenie z rodziców będących obywatelami polskimi. Obywatel polski nie może utracić obywatelstwa polskiego, chyba że sam się go zrzeknie. Pozostałe kwestie związane z obywatelstwem szczegółowo regulacje ustawa z dnia 2 kwietnia 2009r. o obywatelstwie polskim²⁷⁹, która wskazuje, iż nabycie obywatelstwa polskiego następuje na jeden z czterech sposobów: z mocy prawa, poprzez nadanie obywatelstwa polskiego przez Prezydenta RP, w wyniku uznania danej osoby za obywatela polskiego (decyzja wojewody), oraz w następstwie przywrócenia obywatelstwa polskiego (decyzja ministra właściwego do spraw wewnętrznych). W Krajowej Administracji Skarbowej nie może pełnić służby w charakterze funkcjonariusza żaden cudzoziemiec, czyli osoba nie posiadająca obywatelstwa polskiego. W odniesieniu do niektórych zadań wykonywanych w ramach KAS przez funkcjonariuszy (czynności operacyjno-rozpoznawcze) wymagania co do obywatelstwa są jeszcze bardziej rygorystyczne, mianowicie osoba taka nie może posiadać żadnego innego obywatelstwa niż obywatelstwo polskie.

²⁷⁹ Ustawa z dnia 2 kwietnia 2009r. o obywatelstwie polskim (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 465 ze zm.).

Pracownikiem administracji skarbowej, na wniosek dyrektora generalnego urzędu, za zgodą Szefa Służby Cywilnej, oprócz osób posiadających obywatelstwo polskie, mogą być również obywatele Unii Europejskiej oraz obywatele innych państw, którym na podstawie umów międzynarodowych lub przepisów prawa wspólnotowego przysługuje prawo podjęcia zatrudnienia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli tylko legitymują się odpowiednią znajomością języka polskiego. Cudzoziemcy nie mogą być jednak zatrudnieni na stanowiskach administracyjnych, na których wykonywana praca polega na bezpośrednim lub pośrednim udziale w wykonywaniu władzy publicznej, osoby te nie mogą również piastować funkcji związanych z ochroną generalnych interesów państwa. W tym miejscu należy wskazać, iż swobodny przepływ pracowników w ramach Unii Europejskiej stanowi jedną z czterech podstawowych swobód (swobodny przepływ towarów, swobodny przepływ osób, swobodny przepływ usług, swobodny przepływ kapitału) gwarantowanych przez przepisy prawa wspólnotowego. Unia Europejska zapewnia swobodę przepływu pracowników wewnątrz Wspólnoty. Swoboda ta obejmuje zniesienie wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową między pracownikami Państw Członkowskich w zakresie zatrudnienia, wynagrodzenia i innych warunków pracy. Przy czym reguły dotyczące swobodnego przepływu pracowników nie mają zastosowania do zatrudnienia w administracji publicznej²⁸⁰. Uregulowania zawarte w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie zatrudniania obcokrajowców są zgodne zarówno z przepisami Unii Europejskiej jak i orzecznictwem Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.

Zainteresowanie cudzoziemców pracą w polskiej administracji jest jednak zauważalne tylko statystycznie. W latach 2009–2021, czyli od czasu wprowadzenia ustawowych rozwiązań w tym zakresie, w odpowiedzi na 5118 ogłoszeń zawierających możliwość pracy także dla cudzoziemców, swoje oferty złożyło zaledwie 155 osób. Dane za lata 2017-2021 w odniesieniu do całej administracji przedstawia tabela 10²⁸¹.

²⁸⁰ Ar. 45 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana), Dz.Urz. C nr 202, 7 czerwca 2016 r.

²⁸¹ Opracowanie własne na podstawie sprawozdań Szefa Służby Cywilnej za lata 2017-2021r.

Tabela 10. Zainteresowanie cudzoziemców pracą w polskiej administracji

Rok	Liczba ofert pracy skierowanych także do cudzoziemców	Liczba cudzoziemców, która złożyła swoje oferty pracy	Liczba cudzoziemców zatrudnionych w administracji
2017	625	13	1
2018	590	12	1
2019	682	16	2
2020	417	19	1
2021	561	18	1
Razem	2875	78	6

Źródło: Opracowanie własne na podstawie corocznych sprawozdań Szefa Służby Cywilnej o stanie służby cywilnej i realizacji zadań tej służby za lata: 2017, 2018, 2019, 2020, 2021.

Pracownik Krajowej Administracji Skarbowej musi również legitymować się pełnią praw publicznych. Zgodnie z Konstytucją RP, obywatele polscy korzystający z pełni praw publicznych mają prawo dostępu do służby publicznej na jednakowych zasadach (art.60 Konstytucji), przy czym żaden akt prawny nie definiuje co należy rozumieć pod pojęciem „praw publicznych”. Pewnego rodzaju wskazówką pozwalającą na zrozumienie tego określenia może być ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny²⁸², która w katalogu środków karnych wymienia pozbawienie praw publicznych. Środek ten ma charakter fakultatywny, co oznacza, iż sąd może, ale nie musi, orzec utratę praw publicznych wobec osoby skazanej na karę pozbawienia wolności na czas nie krótszy niż 3 lata za przestępstwo popełnione w wyniku motywacji zasługującej na szczególne potępienie lub wobec sprawców przestępstw związanych głównie z udzielaniem lub przyjmowaniem korzyści majątkowych lub osobistych (tj: łapownictwo pełniącego funkcję publiczną, łapownictwo na stanowisku kierowniczym, łapownictwo wyborcze, przekupstwo, płatna protekcja, poświadczenie nieprawdy, zakłócanie przetargu publicznego). Sformułowanie „motywacja zasługująca na szczególne potępienie” również jednak nie jest zwrotem zdefiniowanym, rozumienie tego pojęcia zostało pozostawione zatem interpretacji intuicyjno-słusznościowej sądu każdorazowo orzekającego w

²⁸² Ustawa z dnia 6 czerwca 1997r. – Kodeks karny (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 53 ze zm.)

sprawie w ramach swobody sędziowskiego wymiaru kary²⁸³. Motywacja zasługująca na szczególne potępienie jest typowym przykładem zwrotu podwójnie niedookreślonego. W pierwszej kolejności należy bowiem dokonać oceny motywacji sprawcy jako społecznie, kulturowo, światopoglądowo nagannej, czyli zasługującej na potępienie, aby następnie ustalić niejako poziom tego potępienia określając go jako szczególnie wysoki²⁸⁴.

Sąd może również orzec utratę praw publicznych wobec osoby skazanej za przestępstwa (załącznik 7). Wymierzenie tego środka karnego nie tylko uniemożliwia świadczenie pracy lub pełnienie służby w Krajowej Administracji Skarbowej, ale jest również szczególnie dotkliwe dla funkcjonariuszy. Zgodnie bowiem z ustawą z dnia 18 lutego 1994 r. o zaopatrzeniu emerytalnym funkcjonariuszy Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu, Służby Kontrwywiadu Wojskowego, Służby Wywiadu Wojskowego, Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Straży Granicznej, Straży Marszałkowskiej, Służby Ochrony Państwa, Państwowej Straży Pożarnej, Służby Celno-Skarbowej i Służby Więziennej oraz ich rodzin - jeżeli wobec funkcjonariusza przed jego zwolnieniem ze służby orzeczono prawomocnie ten środek karny - traci on prawo do tzw. emerytury mundurowej. Pozbawienie praw publicznych ma zatem głównie charakter represyjny i stanowi napiętnowanie sprawcy, poprzez wyrażenie moralnej dezaprobaty społecznej w związku z popełnionymi czynami (przestępstwami). Trudno zatem nie zgodzić się z wymogiem ustawowym, eliminującym osoby nie posiadające pełni praw publicznych, z pełnienia jakichkolwiek ról w ramach administracji skarbowej.

Pracownikiem i funkcjonariuszem Krajowej Administracji Skarbowej nie może być również osoba skazana prawomocnym wyrokiem za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe. Wobec funkcjonariuszy zaś wykonujących czynności operacyjno-rozpoznawcze, wskazano natomiast, iż nie tylko nie mogą oni być skazani za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe

²⁸³ Pomocna w zakresie interpretacji motywacji zasługującej na szczególne potępienie może być wykładnia dokonana przez Sąd Apelacyjny w Lublinie, zawarta w wyroku z 27 kwietnia 1999 r., zgodnie z którą „motywacja zasługująca na szczególne potępienie to motywacja, która w rozumieniu powszechnym jest jaskrawo naganna, wywołuje silne reakcje repulsywne w społeczeństwie, takie jak oburzenie, potępienie, gniew. Oznacza ona działanie z motywów zasługujących na szczególne napiętnowanie, a więc ocenianych wyjątkowo negatywnie.

²⁸⁴ M. Budyn-Kulik, *Umyślność w prawie karnym i psychologii. Teoria i praktyka sądowa*, Wolter Kluwer, Warszawa 2015, s. 305.

ale również skazani za jakiegokolwiek przestępstwo (popelnione tak umyślnie jak również nieumyślnie). Zwrot „prawomocnym wyrokiem za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe” tworzą w zasadzie trzy elementy: popelnienie przestępstwa pospolitego lub przestępstwa skarbowego, umyślność działania oraz prawomocność wyroku skazującego²⁸⁵. Kodeks karny w odróżnieniu od kodeksu karnego skarbowego nie zawiera ustawowej definicji przestępstwa, niemniej uwzględniając elementy konstrukcyjne pod pojęciem tym należy rozumieć „czyn (czyli działanie lub zaniechanie) człowieka, zabroniony przez ustawę pod groźbą kary jako zbrodnia lub występki, zawiniony umyślnie lub nieumyślnie oraz społecznie szkodliwy w stopniu wyższym niż znikomy”²⁸⁶. Kary przewidziane w kodeksie to: grzywna, ograniczenie wolności, pozbawienie wolności, 25 lat pozbawienia wolności oraz dożywotnie pozbawienie wolności. Regulacje dotyczące poszczególnych przestępstw (opis typów poszczególnych przestępstw) można odnaleźć zarówno w samym kodeksie karnym (rozdziały od 17 do 37 k.k.), jak też w wielu innych ustawach (np.: Ordynacji podatkowej). Przestępstwa wymienione w treści samego kodeksu to przestępstwa przeciwko: pokojowi, ludzkości oraz przestępstwa wojenne (art. 117 – 126b k.k.), Rzeczypospolitej Polskiej (art. 127 – 139 k.k.), obronności (art. 140 – 147 k.k.), życiu i zdrowiu (art. 148 – 162 k.k.), bezpieczeństwu powszechnemu (art. 163 – 172 k.k.), bezpieczeństwu w komunikacji (art. 173 – 180 k.k.), środowisku (art. 181 – 188 k.k.), wolności (art. 189 – 193 k.k.),

²⁸⁵ Podstawowa zasada prawa karnego „nullum crimen sine culpa” pozwala na pociągnięcie do odpowiedzialności karnej jedynie osób, którym w momencie popelnienia czynu można przypisać winę w działaniu. Winnym jest zatem ten, kto mógł postąpić inaczej, niż postąpił, a jego działanie stanowiło naruszenie nakazu lub zakazu określonego w powszechnie obowiązujących przepisach prawa. Przypisanie sprawcy winy możliwe jest wtedy, kiedy sprawca podjął decyzję określonego zachowania się, pomimo istniejącej świadomości w zakresie oceny i konsekwencji takiego zachowania oraz możliwości jego zaniechania. Definicji winy, nie zawiera co prawda ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny, jednak wskazuje ona na: winę umyślną jeżeli sprawca ma zamiar popelnienia przestępstwa, to jest chce go popelnić (dolus directus) albo przewidując możliwość jego popelnienia, godzi się na jego popelnienie (dolus eventualis) oraz winę nieumyślną, jeżeli sprawca nie mając zamiaru popelnienia przestępstwa, popelnia go jednak na skutek niezachowania ostrożności wymaganej w danych okolicznościach, mimo że możliwość popelnienia tego czynu przewidywał albo mógł przewidzieć. Tradycyjnie już sformułowaniu „przewidywał” przypisuje się cechy lekkomyślności, zaś sformułowaniu mógł „przewidzieć” cechy niedbalstwa. W ten sposób niejednokrotnie (pozakodeksowo) zwykło się było wyodrębniać postać winy nieumyślnej w formie świadomej nieumyślności czyli lekkomyślności (luxuria) lub nieświadomej nieumyślności utożsamianej z niedbalstwem (negligentia).

²⁸⁶ L. Gardocki, Pojęcie przestępstwa i podziały przestępstw w polskim prawie karnym, *Annale Universitatis Mariae Curie-Skłodowska*, 2013, vol. LX(2), 2013, s. 31.

wolności sumienia i wyznania (art. 194 – 196 k.k.), wolności seksualnej i obyczajności (art. 197 – 205 k.k.), rodzinie i opiece (art. 206 – 211a k.k.), czci i nietykalności cielesnej (art. 212 – 217 k.k.), prawom osób wykonujących pracę zarobkową (art. 218 – 221 k.k.), działalności instytucji państwowych oraz samorządu terytorialnego (art. 222 – 231 k.k.), wymiarowi sprawiedliwości (art. 232 – 247a k.k.), wyborom i referendum (art. 248 – 251 k.k.), porządkowi publicznemu (art. 252 – 264a k.k.), ochronie informacji (art. 265 – 269b k.k.), wiarygodności dokumentów (art. 270 – 277 k.k.), mieniu (art. 278 – 295 k.k.), obrotowi gospodarczemu (art. 296 – 309 k.k.), obrotowi pieniędzmi i papierami wartościowymi (art. 310 – 316 k.k.).

Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, w odróżnieniu od ustawy kodeks karny, definiuje przestępstwa jako czyny społecznie szkodliwe, zabronione pod groźbą kary (kary grzywny w stawkach dziennych, kary ograniczenia wolności lub kary pozbawienia wolności) przez ustawę obowiązującą w czasie ich popełnienia, wskazuje, iż przestępstwo skarbowe można popełnić umyślnie oraz nieumyślnie, ale tylko wtedy, gdy kodeks (czyli ustawa) tak stanowi²⁸⁷. Przestępstwo skarbowe popełniane jest umyślnie, analogicznie jak przestępstwo pospolite, w sytuacji, gdy sprawca ma zamiar jego popełnienia, to znaczy chce go popełnić albo przewidując możliwość jego popełnienia, godzi się na jego popełnienie. Podobnie jak na gruncie prawa karnego, przestępstwo skarbowe popełnione może być również nieumyślnie, jeżeli sprawca nie mając zamiaru jego popełnienia, popełnia go na skutek niezachowania ostrożności wymaganej w danych okolicznościach, mimo że możliwość jego popełnienia przewidywał albo mógł przewidzieć. Ustawa zasadnicza wskazuje, iż wymiar sprawiedliwości w Rzeczypospolitej Polskiej sprawują: Sąd Najwyższy, sądy powszechne, sądy administracyjne oraz sądy wojskowe (art. 175 Konstytucji RP). W odniesieniu do spraw dotyczących odpowiedzialności karnej za popełnienie przestępstw czy też przestępstw skarbowych:

²⁸⁷ Przestępstwa skarbowe, podobnie jak przestępstwa pospolite, z uwagi na rodzaj naruszanych norm, zostały sklasyfikowane w kilku grupach dotyczących: przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych przeciwko obowiązkowi podatkowemu i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji (art. 54 – 84 kks), przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych przeciwko obowiązkowi celnemu oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami (art. 85 – 96 kks), przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych przeciwko obrotowi dewizowemu (art. 97 – 106ł kks), czy też przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych przeciwko organizacji gier hazardowych (art. 107 – 111 kks).

- stosownie do ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. Prawo o ustroju sądów wojskowych, będą to wojskowe sądy okręgowe i wojskowe sądy garnizonowe, które jako sądy wojskowe sprawują w Siłach Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej wymiar sprawiedliwości w sprawach karnych oraz orzekają w innych sprawach, jeżeli zostały one przekazane do ich właściwości odrębnymi ustawami;
- stosownie zaś do ustawy z dnia 27 lipca 2001 r. Prawo o ustroju sądów powszechnych, w pozostałym zakresie (czyli w znakomitej większości przypadków) będą to sądy rejonowe, sądy okręgowe oraz sądy apelacyjne.

Pracownicy i funkcjonariusze Krajowej Administracji Skarbowej jako formacji zapewniającej również obsługę i wsparcie podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych oraz obsługę i wsparcie przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków celnych nie tylko służą społeczeństwu, ale chroniąc interes Skarbu Państwa oraz obszar celny Unii Europejskiej, dysponują również bardzo dolegliwymi dla obywatela środkami realizacji władztwa państwowego. W tym kontekście wymogi odnoszące się do nieposzlakowanej opinii osób realizujących wymienione powyżej zadania nierozdzielnie łączone są z etosem pracy w tej formacji. Historycznie nieposzlakowana opinia niewątpliwie związana była z godnością i dobrym imieniem, które stanowiły wartości samoistne, ich brak zaś oznaczał wykluczenie z grupy, swoisty ostracyzm na wielu płaszczyznach: społecznej, towarzyskiej czy wreszcie zawodowej. Nieposzlakowana opinia to ogólna ocena w sferze etycznej przy uwzględnieniu zachowania się danej osoby zarówno w jej życiu prywatnym jak i zawodowym²⁸⁸. Osoby takie, nie były zatem godne, aby zajmować określone stanowiska czy pełnić określone funkcje. Zwrot „nieposzlakowana opinia” oznacza, iż opinia danej osoby nie może być obciążona żadną poszlaką. Poszlaka to z kolei dowód niepełny, okoliczności przemawiające na niekorzyść podejrzanego, nieoparte bezpośrednimi dowodami. Utratę przymiotu „nieposzlakowanej opinii” nie powoduje, jak mogłoby się wydawać, fakt posiadania wyroku skazującego, tym bardziej za przestępstwo popełnione nieumyślnie. W

²⁸⁸ Wyroki NSA: z dnia 20 lutego 2014 r. sygn. akt I OSK 48/13, z dnia 27 listopada 2014 r. sygn. akt I OSK 1715/13 i z dnia 8 kwietnia 2015 r. sygn. akt I OSK 2642/13.

ten sposób ustawodawca rozszerzyłby bowiem krąg osób wyeliminowanych z aktywności w ramach administracji skarbowej na grupę osób, które miały jakkolwiek konflikt z prawem o ile oczywiście konflikt ten nie wiązał się z utratą nieposzlakowanej opinii²⁸⁹.

W odniesieniu do funkcjonariuszy wykonujących czynności operacyjno – rozpoznawcze, ustawodawca wprowadził dodatkowe wymagania. Osoby te mianowicie muszą posiadać zdolność fizyczną i psychiczną do pełnienia służby w formacjach uzbrojonych, podległych szczególnej dyscyplinie służbowej, której muszą się podporządkować oraz winni dawać rękojmię zachowania tajemnicy stosownie do wymogów określonych w przepisach o ochronie informacji niejawnych (czyli przejść pełną procedurę sprawdzającą prowadzoną przez Agencję Bezpieczeństwa Wewnętrznego). Pracownikami i funkcjonariuszami KAS nie mogą być również osoby, które w przeszłości pełniły służbę zawodową lub pracowały w organach bezpieczeństwa państwa o których mowa w ustawie z dnia 18 października 2006 r. o ujawnianiu informacji o dokumentach organów bezpieczeństwa państwa z lat 1944–1990 oraz treści tych dokumentów, lub były współpracownikami tych organów. Ograniczenie możliwości pracy lub służby w Krajowej Administracji Skarbowej dotyczy zatem osób, które w przeszłości pracowały albo służyły w organach bezpieczeństwa państwa komunistycznego, lub udzielały pomocy tym organom działając w charakterze osobowych źródeł informacji (tzw. współpracowników). Na moment utworzenia Krajowej Administracji Skarbowej liczba osób zatrudnionych/pełniących służbę w izbach celnych, izbach skarbowych, urzędach kontroli skarbowej, podległych im jednostkach oraz w Ministerstwie Finansów, które nie otrzymały propozycji pracy/służby w Krajowej Administracji Skarbowej ze względu na pracę (służbę) w organach bezpieczeństwa państwa wymienionych w art. 2 ustawy z dnia 18 października 2006 r. wynosiła 152 osoby²⁹⁰.

Historycznie wskazuje się na dwa główne modele odnoszące się do pracy urzędników na rzecz państwa. Modele te obowiązują również w Krajowej Administracji Skarbowej, której pracownicy i urzędnicy współtworzą służbę cywilną.

²⁸⁹ Ibidem.

²⁹⁰ Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów, Zastępcy Szefa Krajowej Administracji Skarbowej Pawła Cybulskiego z dnia 8 sierpnia 2017 r., nr DLK2.054.22.2017, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47F0/%24FILE/i14265-o1.pdf>, (data dostępu 11.09. 2022).

Pierwszy to model kariery (model awansowy lub zamknięty), drugi to model stanowiska (pozycyjny lub otwarty). Model kariery zakłada zatrudnienie pracownika w służbie cywilnej i stopniowy rozwój jego kariery urzędniczej, od stanowisk najniższych do tych znajdujących się na samej górze hierarchii. Z kolei model stanowiska opiera się na zatrudnianiu pracownika na konkretne stanowisko, a nie do korpusu jako całości²⁹¹. Podstawowe różnice zaczynają się już od momentu zatrudnienia (doboru pracowników) ale dotyczą także stabilności zatrudnienia czy też kwestii wynagrodzenia²⁹². W modelu kariery rekrutacja i selekcja prowadzone są wedle ściśle określonych i sformalizowanych procedur na najniższe stanowiska w organizacji. Wyższe szczeble obsadzone są na drodze procedur wewnętrznych przez zatrudnionych już pracowników przemieszczających się po kolejnych szczeblach kariery. Główne kryterium formalne stanowią potwierdzone kwalifikacje oraz wykształcenie. W modelu kariery podjęcie i kontynuowanie pracy stanowi z reguły wybór na całe zawodowe życie. Pracownicy uzyskują bowiem trwałe gwarancje zatrudnienia oraz wynagrodzenia stosownie do wieku i stażu pracy. Model ten pozostawał charakterystyczny dla hierarchicznie zbudowanych systemów biurokratycznych ale jego elementy widoczne są również obecnie, przede wszystkim jeżeli chodzi o kwestie wynagrodzenia (np. dodatek stażowy, czy też powiązanie stanowisk służbowych z określonym mnożnikiem kwoty bazowej) ale również w zakresie prawa do wypoczynku (wysługa lat), nagród jubileuszowych (gdzie ważny jest staż pracy) czy uprawnień emerytalnych (np. 25 lat służby lub okresów z nią równorzędnych uprawnia funkcjonariuszy KAS do nabycia prawa do emerytury). Model stanowisk opiera się na nieco odmiennych założeniach. Zaczynając od procesu selekcji w trakcie, której mogą być wykorzystywane różne metody i techniki badające kompetencje i kwalifikacje kandydatów zamiast sztywnych procedur. Nabór następuje na konkretne stanowisko. Różnice dotyczą również samego charakteru wykonywania pracy bardziej zbliżonego do kontraktu, powołania czy też powierzenia określonego stanowiska bez określonych gwarancji jego piastowania

²⁹¹ G. Dostatni, *Koncepcje służby cywilnej, a realizacja konstytucyjnego celu jej działania*, Warszawa 2011, s. 132-158; H. Izdebski, M. Kulesza, *op. cit.*, s. 266-267.

²⁹² T. Rostkowski, *op. cit.*, s. 67, D. Długosz, *Kadry w administracji publicznej*, [w] *Administracja publiczna*, (red.) J. Hausner, PWN, Warszawa 2005, s. 246.

w czasie. W każdej chwili, tak jak możliwe było powołanie na określone stanowisko, możliwe jest odwołanie z zajmowanego stanowiska i rozwiązanie w ten sposób łączącego strony stosunku pracowniczego. Pozycja pracowników nie jest uzależniona od stażu pracy, ale wynika z konkurencyjnego podejścia do wykonywania zadań typowego dla wolnego rynku, nie trzeba być uprzednio pracownikiem danej organizacji aby zajmować w niej określone stanowisko. Wynagrodzenia ustalane są w sposób zbliżony do zasad obowiązujących w firmach komercyjnych, w których wysokość wynagrodzenia uzależniona jest od efektów i wyników pracy. Model stanowisk bliższy jest koncepcjom menadżerskiego zarządzania publicznego. Oba te modele mają swoje wady i zalety. System kariery zapewnia większą stabilność kadr, dzięki czemu utrwała kulturę organizacyjną oraz pozwala zachować tzw. pamięć organizacyjną. Jego podstawowa wada to ograniczona mobilność pracowników (przywiązanie do miejsca pracy) oraz brak bezpośredniej korelacji pomiędzy wysokością wynagrodzenia a efektami pracy. Model otwarty charakteryzuje się z kolei dużą mobilnością pracowników oraz pozwala połączyć poziom wynagrodzeń z wynikami. Jego wadą jest natomiast niewielka stabilność kadr a co za tym idzie brak identyfikacji pracowników z organizacją. W sytuacji zmiany miejsca pracy trudno jest również mówić o poziomie fachowości w odniesieniu do wykonywanych zadań. Nie przyczynia się również do budowania poczucia misji służby publicznej²⁹³.

W ramach przyjętego w Polsce rozwiązania wydaje się, iż modele te współistnieją obok siebie równolegle. H. Izdebski wskazuje, iż mieszany charakter systemu zarządzania zasobami ludzkimi w służbie cywilnej, który integruje w niektóre rozwiązania charakterystyczne zarówno dla modelu zamkniętego, jak również otwartego, jest konsekwencją radykalnej transformacji systemu społeczno-politycznego zapoczątkowanego w 1989 r. W wyniku tego procesu nastąpiło stopniowe zanegowanie modelu biurokratycznego, wykrzywionego socjalistycznym upartyjnieniem i rozpoczęcie stopniowego wdrażania wzorców charakterystycznych dla nowych modeli zarządzania publicznego²⁹⁴.

²⁹³ H. Izdebski, M. Kulesza, op. cit., s. 267.

²⁹⁴ H. Izdebski, *Od administracji publicznej do public governance*, Zarządzanie Publiczne, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, 2007, nr 1, s. 18.

Osoby zatrudniane w charakterze pracowników w urzędach skarbowych, urzędach celno-skarbowych, izbach administracji skarbowej czy ministerstwie finansów, pracując kształtują swoją indywidualną karierę, w trakcie której awansują na kolejne stopnie w strukturze organizacyjnej. Kariera dotyczy wszystkich, niezależnie od tego czy stanowi wyraz świadomych działań czy też zawiera w sobie element przypadku. Ponadto każdy realizuje swoją własną niepowtarzalną karierę będącą sekwencją postaw, nastawień, zachowań i działań. Na wyższe stanowiska w administracji skarbowej na poziomie regionalnym czyli: Dyrektora Izby Administracji Skarbowej, Naczelnika Urzędu Skarbowego, Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego oraz ich zastępców, powołane mogą być zarówno osoby będące członkami korpusu służby cywilnej tj.: pracownikami lub urzędnikami (w takim przypadku udzielany jest tym osobom bezpłatny urlop na czas powołania) jak również osoby spoza tego korpusu (zatrudnione na podstawie powołania na czas pełnienia wyższego stanowiska). Model taki nie jest oczywiście pozbawiony wad. Trudno jest bowiem pracownikom „niższego szczebla” zaakceptować rozwiązania w ramach, którego osoba kierującą pracą danego urzędu może być osobą kompletnie do tego nie przygotowaną, spełniającą jedynie formalne wymagania, opisane powyżej (wszystkie wymagania stawiane pracownikom obowiązują również osoby zajmujące wyższe stanowiska). W ramach idealnego modelu, deklarowanego niestety tylko przez kolejne ugrupowania polityczne, urzędnicy państwowi winni być zarówno profesjonalni jak i neutralni wobec nacisków poszczególnych grup interesów, ugrupowań politycznych i toczonych sporów ideologicznych. Przyjęte rozwiązania organizacyjne winny uniemożliwiać polityczne sterowanie pracą urzędów. Z drugiej strony, trudno nie przyznać racji demokratycznie wybranym ugrupowaniom politycznym, aby w celu realizacji przyjętych przez te ugrupowania założeń, nie mogły one dokonywać wyboru osób odpowiedzialnych za ich realizację na poziomie operacyjnym poprzez wskazanie osób pełniących najwyższe stanowiska w hierarchii urzędniczej. Rozsądnym rozwiązaniem w tej sytuacji wydaje się, na zasadzie postulatów „de lege ferenda” takie skonstruowanie zasad obsadzania wyższych stanowisk w służbie cywilnej, aby wśród wymogów stawianych osobom powoływanym na te stanowiska, był minimalny (rok lub dwa lata) wymóg uprzedniej pracy

w instytucji, którą osoba powoływana na wyższe stanowisko ma następnie kierować. Obserwacja rzeczywistości jednoznacznie wskazuje, bowiem, iż każde ugrupowanie polityczne obejmujące władzę po swoich poprzednikach z innej opcji politycznej, dokonywało zmian czy też ingerencji w zasady dotyczące obsadzania wyższych stanowisk w administracji.

W ramach Krajowej Administracji Skarbowej oprócz członków korpusu służby cywilnej służbę pełnią również funkcjonariusze. Status tej grupy zawodowej zbliżony jest do innych formacji służb mundurowych, tj.: funkcjonariuszy Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu, Służby Kontrwywiadu Wojskowego, Służby Wywiadu Wojskowego, Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Straży Granicznej, Straży Marszałkowskiej, Służby Ochrony Państwa, Państwowej Straży Pożarnej czy Służby Więziennej. W odniesieniu do funkcjonariuszy służby celno-skarbowej, w odróżnieniu od formacji wymienionych powyżej, w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej istnieją przepisy, które umożliwiają zmianę stosunku pracy w stosunek służby, czyli zmianę statusu pracownika lub urzędnika na status funkcjonariusza i odwrotnie, czyli zmianę statusu funkcjonariusza na status pracownika. Wydaje się, iż taka możliwość stanowiąca w istocie pionierskie rozwiązanie w odniesieniu do możliwości kształtowania zasobów osobowych w ramach Krajowej Administracji Skarbowej może stanowić podstawę do kształtowania stosunków pracy/służby również w innych formacjach typowo mundurowych. Rozwiązanie to co prawda nie doczekało się jeszcze żadnego opracowania statystyczno-analitycznego, niemniej z uwagi na dosyć krótki okres jego obowiązywania (od 1 marca 2017 r.) zapewne jest to tylko kwestia czasu. W aktualnie obowiązującym stanie prawnym, nie ma żadnych regulacji, które uzależniałyby możliwość zajmowania wyższego stanowiska w administracji skarbowej wyłącznie przez osobę posiadającą status funkcjonariusza. Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej zawiera co prawda cały katalog zadań, które mogą być wykonywane tylko i wyłącznie przez funkcjonariuszy (np.: czynności operacyjno-rozpoznawcze, kontrola przestrzegania przepisów prawa celnego oraz innych przepisów związanych z przywozem i wywozem towarów w obrocie między obszarem celnym Unii Europejskiej a państwami trzecimi, w szczególności przepisów dotyczących towarów objętych ograniczeniami lub zakazami czy kontrolę wywozu i przywozu na

terytorium Rzeczypospolitej Polskiej towarów podlegających ograniczeniom lub zakazom), ale nie zawiera żadnego ograniczenia (wymogu) w odniesieniu do możliwości zajmowania wyższego stanowiska tylko przez funkcjonariusza.

Niezależnie od tego czy w ramach administracji skarbowej osoby świadczą pracę (członkowie korpusu służby cywilnej) czy też pełnią służbę (funkcjonariusze), istotne jest, aby status tej szczególnej grupy zawodowej, odpowiedzialnej za bezpieczeństwo finansowe państwa oraz bezpieczeństwo obszaru celnego Unii Europejskiej, stwarzał gwarancje stabilności poprzez obiektywne, jasne i precyzyjne kryteria funkcjonowania instytucjonalnego całej formacji. Zatrudnienie w ramach służby cywilnej czy też akt mianowania w ramach służby celno-skarbowej, nie może stanowić wydarzenia o charakterze epizodycznym. Gwarancje ciągłości tych stosunków, winny zapewniać osobom kompetentnym możliwość realizacji kariery zawodowej oraz stanowić stałe źródło utrzymania a także zapewniać możliwość rozwoju poprzez umożliwienie zdobywania nowych umiejętności i kompetencji jak też stałe doskonalenie i podnoszenie swoich kwalifikacji. Wszelkie ingerencje ustawodawcy, które odnosiły się do członków korpusu służby cywilnej (cztery kolejne ustawy o służbie cywilnej w ciągu 12 lat oraz liczne nowelizacje) nie mogą być dalej kontynuowane w odniesieniu do pracowników administracji skarbowej. Istotną cechą służby zarówno cywilnej jak i celno-skarbowej jest bowiem nie tylko wykonywanie poleceń aktualnych decydentów politycznych, ale przede wszystkim służenie interesom państwa, interesom publicznym i ogólnym czyli interesom nadrzędnym wobec interesów partykularnych i szczegółowych w poczuciu godności i honoru wynikającego z faktu służby dobru wspólnemu jakim jest Rzeczpospolita Polska. Niewątpliwie bowiem Krajowa Administracja Skarbowa stanowi grupę ludzi, która współpracuje ze sobą w sposób uporządkowany i skoordynowany, aby osiągnąć pewien zestaw celów.

4.4. Kontrola a nadzór

Kontrola wykonywana przez poszczególne organy administracji publicznej jest fragmentem szerszego zjawiska kontroli, które występuje w każdej większej

zbiorowości ludzkiej²⁹⁵. Pojęcie kontroli zostało już omówione w ramach niniejszej pracy, w tym miejscu należy zatem odnotować jedynie kilka zasadniczych uwag odnoszących się do pojęcia nadzór jako sformułowania bliskiego pojęciu kontroli. J. Boć wyraża pogląd, iż pojęcie nadzoru powinno być każdorazowo rekonstruowane w oparciu o teś aktów prawnych mających za przedmiot nadzór (wykonywany przez konkretne organy) w administracji publicznej²⁹⁶. „W nauce prawa administracyjnego termin nadzór używany jest najczęściej do określenia sytuacji, w której organ nadzorujący jest wyposażony w środki oddziaływania na postępowanie organów czy też jednostek nadzorowanych (...) ma prawo do przeprowadzenia kontroli oraz w następstwie jej przeprowadzenia, wydania rozstrzygnięcia nadzorczego, które będzie wiążące dla podmiotu objętego nadzorem i będzie wpływało (modyfikująco) na sposób jego funkcjonowania”²⁹⁷. Nadzór wydaje się zatem, iż jest pojęciem szerszym od pojęcia kontroli, zawiera bowiem w sobie oprócz możliwości oddziaływania o charakterze typowo merytorycznym (wydawanie poleceń, nakazów, zakazów,) również możliwość oddziaływania o charakterze personalnym tj.: wpływania bezpośrednio na kształt osobowy nadzorowanych organów. W wyniku stwierdzonych nieprawidłowości w ramach sprawowania nadzoru możliwe jest oddziaływanie typowo indywidualne w odniesieniu do poszczególnych osób, zaczynając od możliwości zainicjowania postępowania dyscyplinarnego poprzez skierowanie sprawy na drogę postępowania karnego (z reguły w wyniku przekroczenia uprawnień lub niedopełnienia obowiązków przez poszczególne osoby) poprzez zainicjowanie postępowania odszkodowawczego względem określonej osoby lub grupy osób, aż do rozwiązania stosunku pracy czy odwołania ze stanowiska/zajmowanej funkcji włącznie. Sprawowanie nadzoru w odróżnieniu od sprawowania kontroli, umożliwia zatem wielopłaszczyznową możliwość oddziaływania na podmioty nadzorowane, w tym również na ich strukturę organizacyjną. Oczywiście nadzór w tak szerokim ujęciu istnieje o tyle, o ile organ nadzoru posiada również

²⁹⁵ A. Sylwestrzak, *Kontrola administracji publicznej w III Rzeczypospolitej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2006, s.7.

²⁹⁶ J. Boć, *op. cit.*, s. 242.

²⁹⁷ A. Gołębiowska, A. Kociołek-Pęksa, *Kontrola i nadzór w prawie administracyjnym – wybrane zagadnienia teoretycznoprawne i dogmatycznoprawne*, *Zeszyty Naukowe SGSP*, 2018, nr 67(3), s. 45.

uprawnienia w zakresie kontroli. W tym kontekście, w aktach prawnych odnoszących się do zakresu zadań poszczególnych instytucji znaleźć można sformułowania wprost odnoszące się do pojęcia nadzoru jako pojęcia znaczeniowo szerszego od pojęcia kontroli. Przykładem takim mogą być następujące sformułowania:

- „Rada Ministrów określi, w drodze rozporządzenia, tryb wykonywania kontroli przez Prezesa UTK w ramach wykonywanego nadzoru.”
- „Kontrolą – są czynności podejmowane przez inspektorów farmaceutycznych w związku ze sprawowanym nadzorem.”
- „Do zadań Inspekcji Jakości Handlowej Artykułów Rolno-Spożywczych należy: nadzór nad jakością handlową artykułów rolno-spożywczych, a w szczególności: kontrola jakości handlowej artykułów rolno-spożywczych.”
- „Organy administracji miar sprawują nadzór, na podstawie kontroli przeprowadzanych przez upoważnionych pracowników urzędów miar.”
- „Do zakresu działania Inspekcji Ochrony Roślin i Nasiennictwa w ramach nadzoru nad zdrowiem roślin należą w szczególności następujące urzędowe działania: kontrola.”
- „Sprawując nadzór, Główny Lekarz Weterynarii w szczególności przeprowadza kontrolę.”

„Jeżeli przez nadzór rozumiemy całokształt uprawnień organu wyższego do ingerencji w działalność i organizację organu podległego – to nietrudno stwierdzić, że kontrola podejmowana przez organ nadrzędny w stosunku do podległego stanowi jeden z elementów nadzoru”²⁹⁸. W doktrynie prezentowany jest także pogląd, zgodnie z którym pojęcie nadzoru ma rację bytu jedynie tam, gdzie między jednostkami nie występują powiązania organizacyjne, jeżeli bowiem takie zachodzą, należy zrezygnować z pojęcia nadzoru na rzecz kierownictwa²⁹⁹. Przy czym niezależnie od tego czy punktem wyjścia są uprawnienia nadzorcze czy tylko uprawnienia kontrolne poszczególnych organów, istota tych uprawnień ma swoje źródło w zasadzie ograniczonego zaufania względem działań podmiotów podlegających kontroli. E. Knosala twierdził wręcz, iż kontrola jest wynikiem nieufności organu

²⁹⁸ J. Homplewicz, *Ogólne zagadnienia prawne kontroli administracji*, Kontrola Państwowa, 1965, nr 4, s. 2.

²⁹⁹ J. Boć, T. Kuta, *Prawo administracyjne. Zagadnienia podstawowe*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1984, s. 12.

kontrolującego w stosunku do jednostki kontrolowanej³⁰⁰. Zgodzić się należy również z poglądem wyrażonym przez K. Winiarską, iż każdy dysponent władzy musi mieć aparat wykonawczy do sprawdzenia, czy jego decyzje są prawidłowo wykonywane³⁰¹. Wszelkie przejawy ludzkiej aktywności winny być zatem możliwe do zweryfikowania zarówno w interesie państwa jak i słusznym interesie jego obywateli przez odpowiednie powołane do tego organy. Celem każdego z działań kontrolnych winno być ustalenie stanu faktycznego i porównanie go ze stanem pożądanym, który w państwach demokratycznych określony jest poprzez obowiązujące przepisy prawa. Kontrola wykonywana przez uprawnione do tego organy nosi nazwę kontroli instytucjonalnej, sprawowanej przez uprawnione instytucje, organy, inspekcje czy urzędy. Uprawnienia kontrolne tych podmiotów, nigdy jednak nie stanowią samoistnego zadania. Wszystkie podmioty posiadające uprawnienia kontrolne realizują bowiem również cały szereg innych działań, wśród których sprawowanie kontroli jest jedynie jednym z nich. Mając za punkt odniesienia wzajemne relacje podmiotu kontrolowanego do podmiotu kontrolującego, zawsze, gdy kontrola sprawowana jest przez uprawnione podmioty usytuowane poza aparatem jednostki kontrolowanej - kontrola taka określana będzie mianem kontroli zewnętrznej.

4.5. Instytucje kontrolno – nadzorcze

W ramach szeregu podmiotów posiadających uprawnienia w zakresie kontroli administracyjnej, działających w imieniu i na rzecz państwa, autor dokonał wyodrębnienia następujących organizacji:

- Urząd Żeglugi Śródlądowej – instytucja odpowiedzialna za sprawy z zakresu administracji rządowej związane z uprawianiem żeglugi na śródlądowych drogach wodnych. Dyrektorzy poszczególnych urzędów żeglugi śródlądowej uprawnieni są do kontroli m.in. przestrzegania przepisów dotyczących żeglugi na śródlądowych drogach wodnych, w portach, przystaniach i zimowiskach; stanu oznakowania szlaku żeglownego, śluz, pochylni, mostów, urządzeń nad

³⁰⁰ E. Knosala, Decyzja i doradztwo w administracji publicznej. Studium z nauki administracji i prawa administracyjnego, Wyższa Szkoła Ekonomii i Administracji, Bytom 2003, s. 107.

³⁰¹ K. Winiarska, Definicja i klasyfikacja kontroli wewnętrznej, [w:] Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych, (red.) K. Winiarska, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne S.A., Warszawa 2010, s. 16.

wodami i wejść do portów; dokumentów przewozowych i zgodności przewożonego przez statek ładunku z tymi dokumentami; obcych statków w zakresie zgodności wykonywanych przewozów z postanowieniami umów międzynarodowych oraz pozwoleń na te przewozy oraz kontroli posiadania na statku składników wyposażenia statku, których zakup refinansowano ze środków Funduszu Żegluga Śródlądowej. Kontrolę przeprowadzają uprawnieni pracownicy urzędów żegluga śródlądowej, zwani inspektorami³⁰².

- Urząd Lotnictwa Cywilnego - instytucja odpowiedzialna za sprawy związane z lotnictwem cywilnym, Prezes Urzędu Lotnictwa Cywilnego uprawniony jest m.in. do kontroli: przestrzegania przepisów oraz decyzji z zakresu lotnictwa cywilnego; nadzorowania i kontrolowania przestrzegania przepisów prawnych w zakresie lotnictwa cywilnego i lotniczej działalności gospodarczej. Kontrolę wykonują upoważnieni pracownicy urzędu oraz inne osoby upoważnione przez Prezesa ULC³⁰³.
- Urząd Transportu Kolejowego - organ będący krajowym regulatorem transportu kolejowego. Do zadań Prezesa UTK należy m.in. okresowa kontrola przewoźników kolejowych w zakresie przestrzegania warunków określonych w licencji oraz wymagań wynikających z ustawy, kontrola na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zgodności składników interoperacyjności z zasadniczymi wymaganiami systemu kolei; kontrola działalności przewoźników kolejowych wykonujących przewozy w ramach otwartego albo ograniczonego dostępu w zakresie spełniania warunków korzystania z dostępu do infrastruktury kolejowej. Kontrolę przeprowadza upoważniony pracownik Urzędu Transportu Kolejowego albo zespół kontrolujący, składający się z co najmniej dwóch kontrolujących. Do zadań straży ochrony kolei należy zaś m.in. kontrola przestrzegania przepisów porządkowych na obszarze kolejowym, w pociągach i innych pojazdach kolejowych oraz w pomieszczeniach przeznaczonych do obsługi podróży korzystających z transportu kolejowego na dworcach kolejowych³⁰⁴.

³⁰² Ustawa z dnia 21 grudnia 2000r. o żegludze śródlądowej (t.j. Dz. U. z 2022r. poz. 1097 ze zm.).

³⁰³ Ustawa z dnia 3 lipca 2002r. Prawo lotnicze (t.j. Dz. U. z 2022r. poz. 1235 ze zm.).

³⁰⁴ Ustawa z dnia 28 marca 2003r. o transporcie kolejowym (t.j. Dz. U. z 2021r. poz. 1984, ze zm.).

- Urząd Dozoru Technicznego- jednostka dozoru technicznego odpowiedzialna za działania zmierzające do zapewnienia bezpiecznego funkcjonowania urządzeń technicznych i urządzeń do odzyskiwania par paliwa oraz zapewnienia bezpieczeństwa publicznego w tych obszarach uprawniona jest m.in. do kontroli przestrzegania przepisów o dozorze technicznym, a także przepisów i zasad z zakresu bezpieczeństwa techniki, dotyczących urządzeń technicznych oraz kontroli przestrzegania przepisów o dozorze technicznym dotyczących urządzeń do odzyskiwania par paliwa. Czynności dozoru technicznego wykonywane są przez upoważnionych pracowników urzędu zwanych inspektorami³⁰⁵.
- Urząd Regulacji Energetyki - organ do spraw regulacji gospodarki paliwami i energią oraz promowania konkurencji. Prezes Urzędu Regulacji Energetyki może przeprowadzić m.in. kontrolę: warunków prowadzenia działalności objętej koncesjami w zakresie dotyczącym paliw ciekłych lub stosowania taryf paliw gazowych, energii elektrycznej i ciepła w tym analizowanie i weryfikowanie kosztów przyjmowanych przez przedsiębiorstwa energetyczne jako uzasadnione do kalkulacji cen i stawek opłat w taryfach; kontrolę cen i stawek opłat oraz warunków ich stosowania ustalonych przez operatora systemu dystrybucyjnego; kontrolę w zakresie wypełniania obowiązków przez właściciela sieci przesyłowej lub operatora systemu przesyłowego gazowego; standardów jakościowych obsługi odbiorców oraz dotrzymania parametrów jakościowych paliw gazowych i energii elektrycznej; kontrolę przedsiębiorstwa energetycznego lub podmiotu przywożącego, jak również kontrolę w sprawach manipulacji na rynku lub próby manipulacji na rynku oraz niezgodnego z prawem wykorzystywania informacji wewnętrznej w zakresie produktów energetycznych sprzedawanych w obrocie hurtowym (kontrola REMIT). Kontrolę przeprowadzają upoważnieni pracownicy URE, zaś kontrolę REMIT mogą również przeprowadzać osoby upoważnione przez Prezesa URE nie będące pracownikami URE, które posiadają wiadomości specjalne, jeżeli do przeprowadzenia kontroli niezbędne są tego rodzaju wiadomości. Każde przedsiębiorstwo energetyczne wykonujące

³⁰⁵ Ustawa z dnia 21 grudnia 2000r. o dozorze technicznym (t.j. Dz.U. z 2022r., poz.1514 ze zm.) .

działalność gospodarczą w zakresie przesyłania lub dystrybucji paliw lub energii może także przeprowadzać kontrolę legalności pobierania paliw lub energii, kontrolę układów pomiarowo-rozliczeniowych, dotrzymania zawartych umów oraz prawidłowości rozliczeń. Kontrolę tę przeprowadzają osoby upoważnione przez przedsiębiorstwo energetyczne³⁰⁶.

- Urząd Ochrony Danych Osobowych - organ właściwy w sprawie ochrony danych osobowych. Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych upoważniony jest do przeprowadzania kontroli przestrzegania przepisów o ochronie danych osobowych w zakresie określonym w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych. Kontrolę przeprowadza upoważniony przez Prezesa UODO pracownik Urzędu. Kontrolę może również przeprowadzać członek lub pracownik organu nadzorczego państwa członkowskiego Unii Europejskiej w przypadku, jeżeli administrator lub podmiot przetwarzający posiadają jednostki organizacyjne w kilku państwach członkowskich lub jeżeli operacje przetwarzania mogą istotnie wpłynąć na znaczną liczbę osób, których dane dotyczą, w więcej niż jednym państwie członkowskim³⁰⁷.
- Urząd Komunikacji Elektronicznej - Prezes UKE jako organ regulacyjny w dziedzinie rynku usług telekomunikacyjnych i pocztowych upoważniony jest m.in. do kontroli działalności polegającej na świadczeniu usług telekomunikacyjnych, dostarczaniu sieci telekomunikacyjnych lub świadczeniu usług towarzyszących; kontroli rynków usług telekomunikacyjnych, gospodarki częstotliwościami oraz kontroli spełniania wymagań dotyczących kompatybilności elektromagnetycznej; kontroli nad operatorami publicznej sieci telekomunikacyjnej i dostawcami publicznie dostępnych usług telekomunikacyjnych; kontroli znajdującej się w obrocie lub oddanej do użytku aparatury, w tym telekomunikacyjnych urządzeń końcowych i urządzeń radiowych. Kontrolę tę przeprowadzają upoważnieni pracownicy UKE, w czynnościach kontrolnych mogą

³⁰⁶ Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997r. Prawo energetyczne (t.j. Dz.U. z 2022r., poz. 1385 ze zm.).

³⁰⁷ Ustawa z dnia 10 maja 2018r. o ochronie danych osobowych (t.j. Dz.U. z 2019r., poz. 1781).

brać również udział upoważnione przez Prezesa UKE osoby posiadające wiedzę specjalistyczną, niebędące pracownikami UKE³⁰⁸.

- Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów – zapewniając warunki rozwoju i ochrony konkurencji oraz chroniąc interes przedsiębiorców i konsumentów Prezes Urzędu może prowadzić postępowanie wyjaśniające, postępowanie antymonopolowe, postępowanie w sprawie o uznanie postanowień wzorca umowy za niedozwolone lub postępowanie w sprawie praktyk naruszających zbiorowe interesy konsumentów. W toku tych postępowań może być przeprowadzona kontrola przez upoważnionego pracownika Urzędu lub pracownika Inspekcji Handlowej, u każdego przedsiębiorcy w zakresie objętym tymi postępowaniami. Prezes Urzędu może upoważnić do udziału w kontroli także pracownika organu ochrony konkurencji państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub osoby posiadające wiadomości specjalne, jeżeli do przeprowadzenia kontroli niezbędne są tego rodzaju wiadomości. Upoważnienie do przeprowadzenia takiej kontroli, wydają odpowiednio: Prezes Urzędu oraz na jego wniosek, wojewódzcy inspektorzy Inspekcji Handlowej. Prezes Urzędu może bowiem zlecić Inspekcji Handlowej przeprowadzenie kontroli w zakresie należącym do zakresu jego działania³⁰⁹.
- Główny Urząd Miar - zapewniając jednolitości miar i wymaganą dokładność pomiarów wielkości fizycznych w Rzeczypospolitej Polskiej, organy administracji miar sprawują nadzór nad wykonywaniem przepisów ustawy o miarach oraz ustawy o towarach paczkowanych. W ramach posiadanych uprawnień Prezes GUM oraz dyrektorzy okręgowych urzędów miar upoważnieni są m.in. do kontroli w zakresie stosowania legalnych jednostek miar lub przyrządów pomiarowych; wykonywania pomiarów i wyrażania wartości wielkości fizycznych; spełniania wymagań przez przyrządy pomiarowe podlegające prawnej kontroli metrologicznej wprowadzone do obrotu lub użytkowania; przestrzegania spełniania warunków właściwego stosowania przyrządów pomiarowych podlegających prawnej kontroli metrologicznej; spełniania obowiązku utrzy-

³⁰⁸ Ustawa z dnia 16 lipca 2004r. Prawo telekomunikacyjne (t.j. Dz.U. z 2022r., poz.1648 ze zm.).

³⁰⁹ Ustawa z dnia 16 lutego 2007r. o ochronie konkurencji i konsumentów (t.j. Dz. U. z 2021r. poz. 275 ze zm.).

mywania i udostępniania państwowych wzorców jednostek miar przez jednostki organizacyjne i laboratoria spoza administracji miar, będące właścicielami tych wzorców; przestrzegania wymagań dotyczących paczkowania produktów i produkcji butelek miarowych. Kontrolę tę przeprowadzają upoważnieni pracownicy urzędów miar³¹⁰.

- Komisja Nadzoru Finansowego - upoważnieni pracownicy urzędu Komisji Nadzoru Finansowego w ramach wykonywanego nadzoru nad sektorem bankowym, rynkiem kapitałowym, ubezpieczeniowym, emerytalnym, instytucjami płatniczymi i biurami usług płatniczych, instytucjami pieniądza elektronicznego oraz nad sektorem kas spółdzielczych upoważnieni są do dokonywania kontroli, której przedmiotem jest zgodność działalności lub sytuacji finansowej kontrolowanego, w zakresie objętym nadzorem Komisji, z przepisami prawa, regulaminami, warunkami określonymi w zezwoleniach, zasadami uczciwego obrotu lub interesem zleceniodawców. Do przeprowadzenia kontroli dotyczącej funkcjonowania systemów informatycznych kontrolowanego lub jego sprawozdań finansowych, ksiąg rachunkowych lub innych dokumentów i informacji finansowych Przewodniczący Komisji może upoważnić również osobę niebędącą pracownikiem urzędu Komisji, dysponującą niezbędną wiedzą w tym zakresie³¹¹.
- Narodowy Bank Polski - Prezes NBP uprawniony jest do wykonywania kontroli w zakresie ustalonym w przepisach prawa dewizowego w odniesieniu do udzielonych indywidualnych zezwoleń dewizowych; prowadzonej przez przedsiębiorców działalności kantorowej oraz wykonywania przez rezydentów dokonujących obrotu dewizowego oraz przedsiębiorców wykonujących działalność kantorową obowiązków związanych z przekazywaniem Narodowemu Bankowi Polskiemu danych w zakresie niezbędnym do sporządzenia bilansu płatniczego

³¹⁰ Ustawa z dnia 11 maja 2001 r. - Prawo o miarach (t.j. Dz.U. 2022r., poz. 2063).

³¹¹ Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o nadzorze nad rynkiem kapitałowym (t.j. Dz. U. z 2023r., poz. 188).

oraz międzynarodowej pozycji inwestycyjnej. Kontrolę, tę przeprowadzają pracownicy Narodowego Banku Polskiego zatrudnieni w jednostkach organizacyjnych NBP³¹².

- Inspekcja Transportu Drogowego jako wyspecjalizowana i umundurowana formacja powołana do kontroli przestrzegania przepisów obowiązujących w zakresie wykonywania transportu drogowego i niezarobkowego przewozu osób i rzeczy. Pracownicy Inspekcji zwani inspektorami są upoważnieni m.in. do kontroli: dokumentów związanych z wykonywaniem transportu drogowego lub przewozów na potrzeby własne rzeczy i osób oraz przestrzegania warunków w nich określonych; dokumentów przewozowych związanych z wykonywaniem transportu drogowego lub przewozów na potrzeby własne rzeczy i osób; dokumentów kierowcy i dopuszczających pojazd do ruchu; wniesienia przez przewoźników wymaganych opłat za przejazdy po drogach; ruchu drogowego w zakresie transportu, w tym stanu technicznego pojazdów; przestrzegania przepisów dotyczących okresów prowadzenia pojazdu i obowiązkowych przerw oraz czasu odpoczynku kierowcy; przestrzegania szczegółowych zasad i warunków transportu zwierząt, artykułów spożywczych i odpadów; przestrzegania zasad i warunków dotyczących przewozu drogowego towarów niebezpiecznych; ciśnieniowych urządzeń transportowych pod względem zgodności z wymaganiami technicznymi, dokumentacją techniczną i prawidłowością ich oznakowania; rodzaju paliwa używanego do zasilania silników pojazdów samochodowych, oraz ubezpieczenia eksploatowanych pojazdów w zakresie OC (ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej). Zadania Inspekcji Transportu Drogowego wykonuje: Główny Inspektor Transportu Drogowego oraz wojewoda działający za pośrednictwem wojewódzkiego inspektora transportu drogowego, jako kierownika wojewódzkiej inspekcji transportu drogowego wchodzącej w skład wojewódzkiej administracji zespolonej³¹³.
- Inspekcja Handlowa jako wyspecjalizowany organ kontroli powołany do ochrony interesów i praw konsumentów oraz interesów gospodarczych państwa

³¹² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997r. o Narodowym Banku Polskim (t.j. Dz.U. z 2022r., poz. 2025) oraz ustawa z dnia 27 lipca 2002 r. Prawo dewizowe (t.j. Dz.U. z 2022r., poz. 309).

³¹³ Ustawa z dnia 6 września 2001r. o transporcie drogowym (t.j. Dz.U. z 2022r., poz. 2201).

uprawniony jest m.in. do kontroli: legalności i rzetelności działania przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów odrębnych w zakresie produkcji, handlu i usług; spełniania przez wyroby przeznaczone dla konsumentów zasadniczych, szczegółowych lub innych wymagań w rozumieniu ustawy o systemie oceny zgodności; produktów w rozumieniu ustawy o ogólnym bezpieczeństwie produktów; substancji chemicznych, ich mieszanin, wyrobów i detergentów przeznaczonych dla konsumentów, w zakresie określonym w przepisach o substancjach chemicznych i ich mieszaninach; produktów znajdujących się w obrocie handlowym lub przeznaczonych do wprowadzenia do takiego obrotu w tym w zakresie oznakowania i zafałszowań; znakowania wprowadzonych do obrotu produktów GMO czy też przestrzegania przez dystrybutorów przepisów o produktach kosmetycznych. Zadania Inspekcji Handlowej wykonują: Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów, oraz wojewoda przy pomocy wojewódzkiego inspektora inspekcji handlowej, jako kierownika wojewódzkiej Inspekcji Handlowej wchodzącej w skład zespolonej administracji rządowej w województwie. Czynności kontrolne przeprowadzają upoważnieni pracownicy Inspekcji zwani inspektorami. Jeżeli pobranie próbek produktu do badań lub wykonanie innych czynności kontrolnych wymaga wiedzy lub umiejętności specjalnych, wojewódzki inspektor może upoważnić do udziału w kontroli także osobę niebędącą inspektorem posiadającą odpowiednią wiedzę lub umiejętności³¹⁴.

- Inspekcja Weterynaryjna – Główny Lekarz Weterynarii, wojewódzki lekarz weterynarii jako kierownik wojewódzkiej inspekcji weterynaryjnej wchodzącej w skład zespolonej administracji rządowej w województwie oraz powiatowy lekarz weterynarii, jako kierownik powiatowej inspekcji weterynaryjnej wchodzącej w skład niezespolonej administracji rządowej, jak również graniczny lekarz weterynarii upoważnieni są stosownie do swej właściwości m.in. do dokonywania kontroli urzędowych i innych czynności urzędowych przeprowadzanych w celu zapewnienia stosowania prawa żywnościowego i paszowego oraz zasad dotyczących zdrowia i dobrostanu zwierząt; zdrowia roślin i środków

³¹⁴ Ustawa z dnia 15 grudnia 2000r. o Inspekcji Handlowej (t.j. Dz.U. z 2020r., poz. 1706 ze zm.).

ochrony roślin; kontroli wyrobów do diagnostyki in vitro stosowanych w medycynie weterynaryjnej; kontroli działalności hodowcy, dostawcy i użytkownika (osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, która wykorzystuje zwierzęta w określonych procedurach lub uśmierca zwierzęta, aby wykorzystać ich narządy lub tkanki) prowadzonej na podstawie ustawy o ochronie zwierząt; urzędowej kontroli pasz i pasz leczniczych; kontroli urzędowych w ramach zwalczania chorób zakaźnych zwierząt; kontroli pasz, produktów ubocznych pochodzenia zwierzęcego lub produktów pochodnych, przeznaczonych do wywozu; przestrzegania wymagań określonych w prawodawstwie weterynaryjnym, w tym metod stosowanych do znakowania i identyfikacji zwierząt. Czynności kontrole wykonywane są przez upoważnionych pracowników Inspekcji, jak również inne osoby wyznaczone do wykonywania określonych czynności, jeżeli zachodzi taka potrzeba³¹⁵.

- Inspekcja Ochrony Środowiska jako instytucja powołana do kontroli przestrzegania przepisów o ochronie środowiska oraz badania i oceny stanu środowiska, upoważniona jest m.in. do kontroli podmiotów korzystających ze środowiska w zakresie: przestrzegania przepisów o ochronie środowiska; przestrzegania decyzji ustalających warunki korzystania ze środowiska oraz przestrzegania zakresu, częstotliwości i sposobu prowadzenia pomiarów wielkości emisji i jej wpływu na stan środowiska; przestrzegania przepisów dotyczących zawartości siarki w ciężkim oleju opałowym stosowanym w instalacjach energetycznego spalania paliw oraz w oleju do silników statków żeglugi śródlądowej; eksploatacji instalacji i urządzeń chroniących środowisko przed zanieczyszczeniem; przestrzegania przepisów o gospodarce opakowaniami oraz odpadami opakowaniowymi; przestrzegania przepisów o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz o opłacie produktowej; postępowania z substancjami zubożającymi warstwę ozonową oraz z fluorowanymi gazami cieplarnianymi i pozostałymi fluorowanymi gazami cieplarnianymi; przestrzegania przepisów o recyklingu pojazdów wycofanych z eksploa-

³¹⁵ Ustawa z dnia 29 stycznia 2004r. o Inspekcji Weterynaryjnej (t.j. Dz.U. z 2022r., poz. 2629 ze zm.).

tacji; zużytego sprzętu elektrycznego i elektronicznego, bateriach i akumulatorach jak też kontroli przestrzegania: przepisów ustawy o odpadach; przepisów ustawy o przeciwdziałaniu marnowaniu żywności; przepisów ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach oraz kontroli wyrobów wprowadzonych do obrotu lub oddanych do użytku, podlegających ocenie zgodności w zakresie spełniania przez nie zasadniczych lub innych wymagań dotyczących ochrony środowiska. Czynności kontrolne wykonują Główny Inspektor Ochrony Środowiska, wojewódzcy inspektorzy ochrony środowiska oraz upoważnieni przez nich inspektorzy Inspekcji Ochrony Środowiska. W sytuacji, w której niezbędne jest wykonanie pomiarów, pobieranie próbek lub wykonanie innych czynności kontrolnych, które wymagają specjalistycznej wiedzy lub umiejętności, Główny Inspektor lub wojewódzki inspektor mogą upoważnić do udziału w kontroli także osobę niebędącą inspektorem, posiadającą odpowiednią wiedzę lub umiejętności³¹⁶.

- Inspekcja Jakości Handlowej Artykułów Rolno-Spożywczych jako instytucja powołana do kontroli przestrzegania przepisów o jakości handlowej artykułów rolno-spożywczych, w tym ochrony interesów i praw konsumentów finalnych. Do zadań Inspekcji należy m.in. kontrola jakości handlowej artykułów rolno-spożywczych: w produkcji i obrocie, w tym wywożonych za granicę, przywożonych spoza państw członkowskich Unii Europejskiej oraz z spoza państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) - stron umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym, w tym kontrola graniczna tych artykułów; kontrola jakości handlowej świeżych owoców i warzyw na rynku wewnętrznym, na wszystkich etapach wprowadzania do obrotu, w zakresie ich zgodności z normami jakości handlowej określonymi w przepisach Unii Europejskiej, a także kontrola jakości handlowej pod kątem zgodności ze wspólnotowymi normami handlowymi dla świeżych owoców i warzyw wywożonych i przywożonych z krajów trzecich; kontrola artykułów rolno-spożywczych posiadających zarejestrowane na podstawie przepisów o rejestracji i ochronie nazw i oznaczeń produktów rolnych i środków spożywczych oraz

³¹⁶ Ustawa z dnia 20 lipca 1991 r. o Inspekcji Ochrony Środowiska (t.j. Dz.U. z 2021r., poz.1070 ze zm.).

o produktach tradycyjnych chronione nazwy pochodzenia, chronione oznaczenia geograficzne albo będących gwarantowanymi tradycyjnymi specjalnościami oraz współpraca z jednostkami sprawującymi taką kontrolę w innych państwach; kontrola warunków składowania i transportu artykułów rolno-spożywczych; kontrola jakości handlowej wyrobów winiarskich w produkcji i obrocie międzynarodowym oraz kontrola wyrobów winiarskich oznakowanych chronionymi nazwami pochodzenia lub chronionymi oznaczeniami geograficznymi, zarejestrowanymi na podstawie przepisów o wyrobie i rozlewie wyrobów winiarskich, obrocie tymi wyrobami i organizacji rynku wina, lub nazwami odwołującymi się do zarejestrowanych chronionych nazw pochodzenia lub chronionych oznaczeń geograficznych oraz współpraca z jednostkami sprawującymi taką kontrolę w innych państwach; kontrola napojów spirytusowych oznakowanych chronionymi oznaczeniami geograficznymi, zarejestrowanymi na podstawie przepisów o wyrobie napojów spirytusowych oraz o rejestracji i ochronie oznaczeń geograficznych napojów spirytusowych, lub nazwami odwołującymi się do zarejestrowanych chronionych oznaczeń geograficznych czy też kontrola prawidłowości dokonanych transakcji finansowanych z Europejskiego Funduszu Rolniczego Gwarancji, realizowanych w ramach Wspólnej Polityki Rolnej, z wyłączeniem refundacji eksportowych; kontrola artykułów rolno-spożywczych oznaczonych określeniem jakościowym stosowanym fakultatywnie "produkt górski"; kontrola żywności w rolniczym handlu detalicznym; kontrola oznakowania wprowadzanych do obrotu produktów genetycznie zmodyfikowanych oraz kontrola oznakowania genetycznie zmodyfikowanej żywności w zakresie wymagań określonych w przepisach Unii Europejskiej; kontrola warunków składowania i transportu artykułów rolno-spożywczych; kontrola wprowadzania do obrotu mięsa pochodzącego z bydła w wieku poniżej 12 miesięcy życia w zakładach ubojowych i przetwórczych; kontrola prawidłowości wprowadzania do obrotu i oznakowania materiałów i wyrobów przeznaczonych do kontaktu z żywnością. Zadania Inspekcji wykonują Główny Inspektor Jakości Handlowej Artykułów Rolno-Spożywczych, oraz wojewoda przy pomocy wojewódzkiego inspektora jakości handlowej artykułów rolno-

spożywczych, jako kierownika wojewódzkiej inspekcji wchodzącej w skład zespolonej administracji wojewódzkiej. Kontrolę przeprowadza upoważniony pracownik Inspekcji. Kontrole należące do zakresu działania właściwych organów Inspekcji wykonuje również Służba Celno-Skarbowa w zakresie określonym w przepisach odrębnych³¹⁷.

- Państwowa Inspekcja Ochrony Roślin i Nasiennictwa jako instytucja realizująca zadania związane z nadzorem nad zdrowiem roślin, zapobieganiem zagrożeniom związanym z obrotem i stosowaniem środków ochrony roślin, nadzorem nad wytwarzaniem, oceną, obrotem i stosowaniem materiału siewnego oraz kontrolą upraw GMO upoważniona jest m.in. do kontroli: roślin, produktów roślinnych lub przedmiotów, w tym podłoży, opakowań lub środków transportu; fitosanitarnej (czyli granicznej); zabiegów oczyszczania, odkażania i przerobu roślin, produktów roślinnych lub przedmiotów; podmiotów prowadzących produkcję środków ochrony roślin; składowania i przemieszczania środków ochrony roślin; wprowadzania do obrotu, opakowań, stosowania i reklamy środków ochrony roślin; składu lub właściwości fizycznych lub chemicznych środków ochrony roślin wprowadzonych do obrotu; tożsamości materiału siewnego; przestrzegania zasad i obowiązujących wymagań w zakresie wytwarzania, oceny, przechowywania, obrotu i stosowania materiału siewnego, w tym modyfikowanego genetycznie; materiału siewnego wwożonego z państw trzecich oraz ustalania stopni kwalifikacji tego materiału. Zadania Inspekcji wykonują: Główny Inspektor oraz wojewoda, przy pomocy wojewódzkiego inspektora jako kierownika wojewódzkiej inspekcji ochrony roślin i nasiennictwa wchodzącej w skład zespolonej administracji wojewódzkiej. Czynności kontrolne wykonują upoważnieni przez Głównego Inspektora i wojewódzkich inspektorów pracownicy Inspekcji, zwani „państwowymi inspektorami”³¹⁸.
- Państwowa Inspekcja Sanitarna jako instytucja realizująca zadania z zakresu zdrowia publicznego w celu ochrony zdrowia ludzkiego przed niekorzystnym wpływem szkodliwości i uciążliwości środowiskowych, zapobiegania powstawaniu chorób, w tym chorób zakaźnych i zawodowych uprawniona jest m.in.

³¹⁷ Ustawa z dnia 21 grudnia 2000 r. o jakości handlowej artykułów rolno-spożywczych (t.j. Dz.U. z 2022r., poz. 1688 ze zm.).

³¹⁸ Ustawa z dnia 18 grudnia 2003r. o ochronie roślin (t.j. Dz.U. z 2019r., poz.972 ze zm.).

do dokonywania kontroli: przestrzegania przepisów określających wymagania higieniczne i zdrowotne, w szczególności dotyczących: higieny środowiska, a zwłaszcza wody przeznaczonej do spożycia przez ludzi, powietrza w pomieszczeniach przeznaczonych na pobyt ludzi, gleby, wód i innych elementów środowiska; utrzymania należytego stanu higienicznego nieruchomości, zakładów pracy, instytucji, obiektów i urządzeń użyteczności publicznej, dróg, ulic oraz osobowego i towarowego transportu kolejowego, drogowego, lotniczego i morskiego; warunków produkcji, transportu, przechowywania i sprzedaży żywności oraz warunków żywienia zbiorowego; warunków zdrowotnych produkcji materiałów i obrotu materiałami i wyrobami przeznaczonymi do kontaktu z żywnością, produktami kosmetycznymi oraz innymi wyrobami mogącymi mieć wpływ na zdrowie ludzi; warunków zdrowotnych środowiska pracy, a zwłaszcza zapobiegania powstawaniu chorób zawodowych i innych chorób związanych z warunkami pracy; higieny pomieszczeń i wymagań w stosunku do sprzętu używanego w szkołach i innych placówkach oświatowo-wychowawczych, szkołach wyższych oraz w ośrodkach wypoczynku; higieny procesów nauczania; przestrzegania przez producentów, importerów, osoby wprowadzające do obrotu, stosujące lub eksportujące substancje chemiczne, ich mieszaniny lub wyroby w rozumieniu przepisów ustawy o substancjach chemicznych i ich mieszaninach; wymagań określonych w przepisach o zawartości niektórych substancji w dymie papierosowym, czy też kontroli wymagań określonych w ustawie o ochronie zdrowia przed następstwami korzystania z solarium. Zadania Państwowej Inspekcji Sanitarnej wykonują: Główny Inspektor Sanitarny; państwowy wojewódzki i powiatowy inspektor sanitarny, jako organ rządowej administracji zespolonej w województwie; państwowy graniczny inspektor sanitarny dla obszarów przejść granicznych drogowych, kolejowych, lotniczych, rzecznych i morskich, portów lotniczych i morskich oraz jednostek pływających na obszarze wód terytorialnych. Kontrola wykonywana jest przez upoważnionych pracowników stacji sanitarno-epidemiologicznych lub pracowników Głównego Inspektoratu Sanitarnego³¹⁹.

³¹⁹ Ustawa z dnia 14 marca 1985r. o Państwowej Inspekcji Sanitarnej (t.j. Dz.U. z 2019r., poz. 59 ze zm.).

- Państwowa Inspekcja Pracy jako instytucja powołana do sprawowania nadzoru i kontroli przestrzegania prawa pracy, w szczególności przepisów i zasad bezpieczeństwa i higieny pracy, a także przepisów dotyczących legalności zatrudnienia i innej pracy zarobkowej upoważniona jest m.in. do kontroli: przestrzegania przepisów prawa pracy, przepisów dotyczących stosunku pracy, wynagrodzenia za pracę i innych świadczeń wynikających ze stosunku pracy, czasu pracy, urlopów, uprawnień pracowników związanych z rodzicielstwem, zatrudniania młodocianych i osób niepełnosprawnych; zapewnienia bezpiecznych i higienicznych warunków pracy; legalności zatrudnienia, innej pracy zarobkowej, wykonywania pracy przez cudzoziemców; wypłacania wynagrodzenia w wysokości wynikającej z wysokości minimalnej stawki godzinowej, zgodnie z przepisami ustawy o minimalnym wynagrodzeniu za pracę; przestrzegania przepisów ustawy o ograniczeniu handlu w niedziele i święta oraz w niektóre inne dni w zakresie powierzania pracownikowi lub zatrudnionemu wykonywania pracy w handlu lub wykonywania czynności związanych z handlem w placówkach handlowych; spełniania przez wyroby wymagań i stwarzania przez wyroby zagrożenia oraz kontrola w zakresie niezgodności formalnych, w rozumieniu ustawy o systemach oceny zgodności i nadzoru rynku w odniesieniu do wyrobów przeznaczonych do stosowania u pracodawców; wyrobów wprowadzonych do obrotu lub oddanych do użytku pod względem spełniania przez nie zasadniczych lub innych wymagań dotyczących bezpieczeństwa i higieny pracy; wykazu stanowisk pracy, na których są wykonywane prace w szczególnych warunkach lub o szczególnym charakterze, oraz kontrola ewidencji pracowników wykonujących prace w szczególnych warunkach lub o szczególnym charakterze; spełniania obowiązków wynikających z ustawy o pracowniczych planach kapitałowych w szczególności obowiązku zawierania umów o prowadzenie PPK (pracowniczych planów kapitałowych) i umów o zarządzanie PPK oraz dokonywania wpłat do PPK. Do wykonywania kontroli upoważnieni są

pracownicy zwani inspektorami pracy, zatrudnieni w okręgowych inspektoratach pracy jak również inni pracownicy Państwowej Inspekcji Pracy (wspólnie z inspektorami pracy) posiadający niezbędną wiedzę w przedmiocie kontroli³²⁰.

- Państwowa Inspekcja Farmaceutyczna jako jednostka sprawująca nadzór nad warunkami wytwarzania i importu produktów leczniczych i produktów leczniczych weterynaryjnych, warunkami wytwarzania, importu i dystrybucji substancji czynnej, jakością, obrotem i pośrednictwem w obrocie produktami leczniczymi, z wyłączeniem produktów leczniczych weterynaryjnych oraz obrotem wyrobami medycznymi, z wyłączeniem wyrobów medycznych stosowanych w medycynie weterynaryjnej upoważniona jest m.in. do dokonywania kontroli: warunków transportu, przeładunku i przechowywania produktów leczniczych i wyrobów medycznych; aptek i innych jednostek prowadzących obrót detaliczny i hurtowy produktami leczniczymi i wyrobami medycznymi; pośredników w obrocie produktami leczniczymi; jakości leków recepturowych i aptecznych sporządzonych w aptekach; właściwego oznakowania i reklamy produktów leczniczych oraz właściwego oznakowania wyrobów medycznych; obrotu środkami odurzającymi, substancjami psychotropowymi i prekursorami kat 1 i 4; działów farmacji szpitalnej w zakresie świadczenia usług farmaceutycznych. Zadania Inspekcji Farmaceutycznej wykonują: Główny Inspektor Farmaceutyczny, jako centralny organ administracji rządowej, przy pomocy Głównego Inspektoratu Farmaceutycznego oraz wojewoda przy pomocy wojewódzkiego inspektora farmaceutycznego jako kierownika wojewódzkiej inspekcji farmaceutycznej, wchodzącej w skład zespolonej administracji wojewódzkiej. Kontrole przeprowadzają inspektorzy farmaceutyczni (farmaceuci posiadający co najmniej pięć lat praktyki zgodnej z kierunkiem wykształcenia) działający na podstawie upoważnienia udzielonego przez wojewódzkiego inspektora farmaceutycznego³²¹.
- Zakład Ubezpieczeń Społecznych - wykonując zadania z zakresu ubezpieczeń społecznych, Główny inspektor kontroli Zakładu oraz upoważnieni przez niego inspektorzy kontroli Zakładu w imieniu Prezesa Zakładu upoważnieni są do

³²⁰ Ustawa z dnia 13 kwietnia 2007r. o Państwowej Inspekcji Pracy (t.j. Dz.U. z 2022r., poz. 1614).

³²¹ Ustawa z dnia 6 września 2001 r. Prawo farmaceutyczne (t.j. Dz.U. z 2017r., poz. 2211 ze zm.).

kontroli wykonywania przez płatników składek i przez ubezpieczonych obowiązków w zakresie ubezpieczeń społecznych. Kontrola ta może obejmować m.in.: zgłaszanie do ubezpieczeń społecznych; prawidłowość i rzetelność obliczania, potrącania i opłacania składek oraz innych składek i wpłat, do których pobierania zobowiązany jest ZUS; ustalanie uprawnień do świadczeń z ubezpieczeń społecznych i wypłacanie tych świadczeń oraz dokonywanie rozliczeń z tego tytułu; prawidłowość i terminowość opracowywania wniosków o świadczenia emerytalne i rentowe; wystawianie zaświadczeń lub zgłaszanie danych dla celów ubezpieczeń społecznych; dokonywanie oględzin składników majątku płatników składek zalegających z opłatą należności z tytułu składek³²².

- Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych jako państwowy fundusz celowy upoważniony jest m.in. do przeprowadzania kontroli: w zakresie refundacji składek na ubezpieczenia społeczne; pracodawców w zakresie miesięcznego dofinansowania do wynagrodzenia pracownika niepełnosprawnego; pracodawców zatrudniających co najmniej 25 pracowników w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy w zakresie realizacji obowiązku dokonywania miesięcznych wpłat na Fundusz; dysponentów funduszu rehabilitacji lub zakładowego funduszu aktywności, którzy otrzymali środki Funduszu w zakresie wykorzystania tych środków. Kontrola wykonywana jest poprzez upoważnionych przez Prezesa Zarządu pracowników PFRON³²³.
- Narodowy Fundusz Zdrowia jako państwowa jednostka organizacyjna odpowiedzialna m.in. za finansowanie świadczeń opieki zdrowotnej może przeprowadzać kontrolę realizacji umowy o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej w zakresie: organizacji, sposobu i jakości udzielania świadczeń opieki zdrowotnej oraz ich dostępności; udzielania świadczeń opieki zdrowotnej pod względem zgodności z obowiązującymi przepisami, a także z wymaganiami określonymi w umowie; zasadności wyboru leków, środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego i wyrobów medycznych, stosowanych w profilaktyce,

³²² Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (t.j. Dz.U. z 2022r., poz.1009 ze zm.).

³²³ Ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (t.j. Dz.U. z 2023r., poz. 100 ze zm.).

leczeniu, rehabilitacji i badaniach diagnostycznych; przestrzegania zasad wystawiania recept; posiadania uprawnień do udzielania świadczeń opieki zdrowotnej przez osoby wykonujące zawody medyczne. Kontrolę przeprowadzają upoważnieni pracownicy Funduszu zwani kontrolerami, zaś poszczególne czynności kontrolne w ramach tych kontroli mogą wykonywać również pracownicy Funduszu niebędący kontrolerami³²⁴.

- Straż Graniczna jako jednolita, umundurowana i uzbrojona formacja przeznaczona do ochrony granicy państwowej, kontroli ruchu granicznego oraz zapobiegania i przeciwdziałania nielegalnej migracji uprawniona jest również do przeprowadzania kontroli: ruchu granicznego; przestrzegania przepisów dotyczących wjazdu cudzoziemców na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i pobytu na tym terytorium; bezpieczeństwa w środkach transportu w komunikacji międzynarodowej, w zasięgu terytorialnym drogowego, kolejowego, morskiego i rzeczno-górnego przejścia granicznego, w portach lotniczych na zasadach określonych w przepisach dotyczących ochrony lotnictwa cywilnego; legalności wykonywania pracy przez cudzoziemców, prowadzenia działalności gospodarczej przez cudzoziemców czy też powierzania wykonywania pracy cudzoziemcom. Kontrolę przeprowadzają funkcjonariusze Straży Granicznej pełniący służbę w jednostkach organizacyjnych Straży Granicznej, na podstawie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli, wystawionego przez właściwego komendanta³²⁵.
- Państwowa Straż Pożarna jako zawodowa, umundurowana formacja, przeznaczona do walki z pożarami, klęskami żywiołowymi i innymi miejscowymi zagrożeniami uprawniona jest również do kontrolowania uzgadniania projektów budowlanych w zakresie ochrony przeciwpożarowej oraz wykonywania czynności kontrolno-rozpoznawczych w zakresie kontroli przestrzegania przepisów przeciwpożarowych. Zadania te należą do komendantów wojewódzkich Państwowej Straży Pożarnej w imieniu, których kontrolę przeprowadzają upoważnieni funkcjonariusze pożarnictwa (strażacy), zaś czynności kontrolno-rozpoznawcze funkcjonariusze pożarnictwa oraz inne osoby upoważnione. Zadania

³²⁴ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (t.j. Dz.U. z 2022r., poz. 2561 ze zm.).

³²⁵ Ustawa z dnia 12 października 1990 r. o Straży Granicznej (t.j. Dz.U. 2022, poz.1061 ze zm.).

i kompetencje Państwowej Straży Pożarnej na obszarze województwa wykonują: wojewoda przy pomocy komendanta wojewódzkiego Państwowej Straży Pożarnej, jako kierownika straży wchodzącej w skład zespolonej administracji rządowej w województwie, oraz komendanci powiatowi (miejscy) Państwowej Straży Pożarnej³²⁶.

- Państwowa Straż Rybacka jako wyodrębniona jednostka organizacyjna podlega bezpośrednio wojewodzie odpowiedzialna za kontrolę przestrzegania zasad i warunków ochrony, chowu, hodowli i połowu ryb w powierzchniowych wodach śródlądowych, w wodach znajdujących się w urządzeniach wodnych oraz w obiektach przeznaczonych do chowu lub hodowli ryb uprawniona jest m.in. do kontroli: dokumentów uprawniających do połowu ryb u osób dokonujących połowu oraz dokumentów stwierdzających pochodzenie ryb u osób przetwarzających lub wprowadzających ryby do obrotu; kontroli ilości masy i gatunków odłowionych ryb, przetwarzanych lub wprowadzanych do obrotu oraz przedmiotów służących do ich połowu. Kontrola ta wykonywana jest przez strażników Państwowej Straży Rybackiej³²⁷.
- Państwowa Straż Łowiecka jako umundurowana, uzbrojona i wyposażona w terenowe, oznakowane środki transportu formacja podlega wojewodzie, do której zadań należy w szczególności: ochrona zwierzyny leśnej, zwalczanie kłusownictwa i wszelkiego szkodnictwa łowieckiego, zwalczania przestępstw i wykroczeń w zakresie łowiectwa, uprawniona jest m.in. do dokonywania kontroli: podmiotów prowadzących skup, przerób i sprzedaż tusz zwierzyny lub ich części w zakresie sprawdzenia źródeł jej pochodzenia; kontroli podmiotów prowadzących obrót zwierzyną żywą oraz podmiotów prowadzących chów i hodowlę zwierząt łownych w zakresie sprawdzenia źródeł ich pochodzenia jak również dokonywania kontroli podmiotów prowadzących sprzedaż usług obejmujących polowania wykonywane przez cudzoziemców na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Kontrola wykonywana jest przez strażników Państwowej Straży Łowieckiej będących pracownikami urzędów wojewódzkich³²⁸.

³²⁶ Ustawa z dnia 24 sierpnia 1991 r. o Państwowej Straży Pożarnej (t.j. Dz.U. z 2022r., poz. 1969 ze zm.).

³²⁷ Ustawa z dnia 18 kwietnia 1985 r. o rybactwie śródlądowym (t.j. Dz.U. 2022, poz.883).

³²⁸ Ustawa z dnia 13 października 1995r. Prawo łowieckie (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1173 ze zm.).

Bardzo często, głównie jako uproszczenie czy skrót (myślowy, słowny, terminologiczny), przypisywane jest posiadanie określonych kompetencji kontrolnych danej instytucji jako całości, podczas gdy z formalnego punktu widzenia, uprawnienia takie posiada tylko wyraźnie wskazany organ. W tabeli 12 dokonano zestawienia instytucji, ich organów/jednostek organizacyjnych oraz dla szerszego zobrazowania główne elementy struktury organizacyjnej.

Tabela 11. Oznaczenie instytucji posiadających uprawnienia kontrolne, organów tych instytucji oraz jednostek tworzących strukturę

Oznaczenie instytucji	Informacje dotyczące instytucji (organ/jednostka organizacyjna/struktura)	
Urząd Żeglugi Śródlądowej	Organami administracji żeglugi śródlądowej są: - minister właściwy do spraw żeglugi śródlądowej, jako naczelny organ administracji żeglugi śródlądowej; - dyrektorzy urzędów żeglugi śródlądowej, jako terenowe organy administracji żeglugi śródlądowej.	Urzędy żeglugi śródlądowej oraz delegatury urzędów żeglugi śródlądowej.
Urząd Lotnictwa Cywilnego	Prezes Urzędu Lotnictwa Cywilnego <i>jako centralny organ</i> administracji rządowej wykonujący swoje zadania przy pomocy Urzędu Lotnictwa Cywilnego.	Urząd Lotnictwa Cywilnego oraz struktury terenowe: delegatury i jednostki terenowe UCL
Urząd Transportu Kolejowego	Prezes Urzędu Transportu Kolejowego jako centralny organ administracji rządowej wykonujący swoje zadania przy pomocy Urzędu Transportu Kolejowego.	Urząd Transportu Kolejowego oraz oddziały terenowe UTK.
Urząd Dozoru Technicznego	Prezes Urzędu Dozoru Technicznego, Dyrektor Transportowego Dozoru Technicznego, Szef Wojskowego Dozoru Technicznego.	W skład UDT wchodzi: Centrala UDT oraz oddziały terenowe UDT; w skład TDT wchodzi Biuro TDT oraz oddziały terenowe; w skład WDT wchodzi: Biuro WDT oraz delegatury WDT.
Urząd Regulacji Energetyki	Prezes Urzędu Regulacji Energetyki jako centralny organ administracji rządowej.	Urząd Regulacji Energetyki oraz oddziały terenowe URE.
Urząd Ochrony Danych Osobowych	Prezes UODO jako centralny organ administracji publicznej do spraw ochrony danych osobowych w Polsce	Prezes UODO może w ramach Urzędu tworzyć

Oznaczenie instytucji	Informacje dotyczące instytucji (organ/jednostka organizacyjna/struktura)	
	wykonujący swoje zadania przy pomocy Urzędu Ochrony Danych Osobowych.	jednostki zamiejscowe Urzędu.
Urząd Komunikacji Elektronicznej	Prezes Urzędu Komunikacji Elektronicznej jako centralny organ administracji rządowej wykonujący swoje zadania przy pomocy Urzędu Komunikacji Elektronicznej.	Na zasadach określonych w statucie nadanym przez Ministra właściwego do spraw informatyzacji, po zasięgnięciu opinii ministra właściwego do spraw łączności, w drodze zarządzenia, możliwe jest utworzenie zamiejscowych jednostek organizacyjnych przez Prezesa UKE.
Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów	Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów jako centralny organ administracji rządowej właściwy w sprawach ochrony konkurencji i konsumentów	W skład Urzędu wchodzi Centrala, delegatury Urzędu oraz laboratoria nadzorowane przez Prezesa Urzędu.
Główny Urząd Miar	Prezes Głównego Urzędu Miar jako centralny organ administracji rządowej wykonujący swoje zadania przy pomocy Głównego Urzędu Miar, oraz dyrektorzy okręgowych urzędów miar wykonujący swoje zadania przy pomocy podległych im urzędów.	Minister właściwy do spraw gospodarki, w drodze rozporządzenia, może tworzyć i znosić okręgowe urzędy miar oraz tworzyć i znosić wydziały zamiejscowe tych urzędów.
Komisja Nadzoru Finansowego	Komisja i Przewodniczący Komisji wykonują swoje zadania przy pomocy Urzędu Komisji Nadzoru Finansowego.	
Narodowy Bank Polski	Organami NBP są: Prezes NBP, Rada Polityki Pieniężnej oraz Zarząd NBP.	NBP wykonuje zadania przez Centralę i inne jednostki organizacyjne.
Inspekcja Transportu Drogowego	Główny Inspektor Transportu Drogowego jako centralny organ administracji rządowej, kieruje Inspekcją przy pomocy podległego mu Głównego Inspektoratu Transportu Drogowego oraz delegatur terenowych Głównego Inspektoratu Transportu Drogowego. Wojewódzki inspektor jako kierownik wojewódzkiej inspekcji transportu drogowego wchodzi w skład wojewódzkiej administracji zespolonej	Obsługę delegatur terenowych Głównego Inspektoratu Transportu Drogowego zapewnia wojewódzki inspektorat transportu drogowego na obszarze działania, którego znajduje się siedziba delegatury.
Inspekcja Handlowa	Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów kierujący działalnością Inspekcji Handlowej przy pomocy	Prezes Rady Ministrów w drodze rozporządzenia, określając strukturę wojewódzkich inspektoratów

Oznaczenie instytucji	Informacje dotyczące instytucji (organ/jednostka organizacyjna/struktura)	
	<p>Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów.</p> <p>Wojewódzki inspektor jako kierownik wojewódzkiej Inspekcji Handlowej (kierujący działalnością wojewódzkiego inspektoratu inspekcji handlowej) wchodzącej w skład wojewódzkiej administracji zespolonej.</p>	<p>może tworzyć również ich delegatury.</p>
<p>Inspekcja Weterynaryjna</p>	<p>Główny Lekarz Weterynarii jako centralny organ administracji rządowej; wojewódzki lekarz weterynarii, jako kierownik wojewódzkiej inspekcji weterynaryjnej wchodzącej w skład zespolonej administracji rządowej w województwie; powiatowy lekarz weterynarii, jako kierownik powiatowej inspekcji weterynaryjnej wchodzącej w skład niezespolonej administracji rządowej; graniczny lekarz weterynarii.</p>	<p>Główny, Wojewódzki, Powiatowy oraz Graniczny lekarz weterynarii wykonują swoje zadania przy pomocy odpowiednio: Głównego, wojewódzkiego, powiatowego oraz granicznego inspektoratu weterynarii.</p> <p>W ramach granicznego inspektoratu weterynarii funkcjonują punkty kontroli granicznej</p>
<p>Inspekcja Ochrony Środowiska</p>	<p>Główny Inspektor Ochrony Środowiska jako centralny organ administracji rządowej; wojewódzki inspektor ochrony środowiska jako organ rządowej administracji zespolonej w województwie.</p>	<p>Główny Inspektor Ochrony Środowiska kieruje działalnością Inspekcji Ochrony Środowiska.</p> <p>Wojewódzki inspektor ochrony środowiska kieruje działalnością Inspekcji Ochrony Środowiska na obszarze województwa</p>
<p>Inspekcja Jakości Handlowej Artykułów Rolno-Spożywczych</p>	<p>Główny Inspektor Jakości Handlowej Artykułów Rolno-Spożywczych jako centralny organ administracji rządowej;</p> <p>wojewódzki inspektor jakości handlowej artykułów rolno-spożywczych, jako kierownik wojewódzkiej inspekcji jakości handlowej artykułów rolno-spożywczych, wchodzącej w skład zespolonej administracji wojewódzkiej.</p>	<p>Główny Inspektor wykonuje swoje zadania przy pomocy Głównego Inspektoratu JHAR oraz może tworzyć delegatury zamiejscowe Głównego Inspektoratu.</p> <p>Wojewódzcy inspektorzy wykonują swoje zadania przy pomocy wojewódzkich inspektoratów oraz mogą tworzyć oddziały wojewódzkiego inspektoratu, za zgodą Głównego Inspektora.</p>
<p>Państwowa Inspekcja Ochrony Roślin i Nasiennictwa</p>	<p>Główny Inspektor jako centralny organ administracji rządowej;</p> <p>wojewódzki inspektor jako kierownik wojewódzkiej inspekcji ochrony roślin i nasiennictwa wchodzącej w</p>	<p>Główny Inspektor wykonuje zadania przy pomocy Głównego Inspektoratu.</p> <p>Wojewódzki inspektor wykonuje zadania przy</p>

Oznaczenie instytucji	Informacje dotyczące instytucji (organ/jednostka organizacyjna/struktura)	
	skład zespolonej administracji wojewódzkiej.	pomocy wojewódzkiego inspektoratu ochrony roślin i nasiennictwa.
Państwowa Inspekcja Sanitarna	Główny Inspektor Sanitarny jako centralny organ administracji rządowej; Państwowy, wojewódzki oraz powiatowy inspektor sanitarny jako organy rządowej administracji zespolonej w województwie oraz państwowy graniczny inspektor sanitarny dla obszarów przejść granicznych	Główny Inspektor Sanitarny wykonuje swoje zadania przy pomocy Głównego Inspektoratu Sanitarnego. Państwowy, wojewódzki, powiatowy oraz graniczny inspektor sanitarny kierują działalnością odpowiednio wojewódzkiej, powiatowej i granicznej stacji sanitarno-epidemiologicznej.
Państwowa Inspekcja Pracy	Główny Inspektor Pracy (Główny Inspektorat Pracy) Okręgowi inspektorzy pracy (okręgowe inspektoraty pracy) oraz inspektorzy pracy, działający w ramach właściwości terytorialnej okręgowych inspektoratów pracy	Główny Inspektor Pracy wykonuje swoje zadania przy pomocy podległego mu Głównego Inspektoratu Pracy. Okręgowi inspektorzy pracy wykonują swoje zadania przy pomocy okręgowego inspektoratu pracy oraz oddziałów okręgowych inspektoratów pracy
Państwowa Inspekcja Farmaceutyczna	Główny Inspektor Farmaceutyczny jako centralny organ administracji rządowej, wykonujący zadania przy pomocy Głównego Inspektoratu Farmaceutycznego; Wojewódzki Inspektor Farmaceutyczny jako kierownik wojewódzkiej inspekcji farmaceutycznej, wchodzącej w skład zespolonej administracji wojewódzkiej.	Główny Inspektor Farmaceutyczny kieruje Głównym Inspektoratem Farmaceutycznym. Wojewódzcy inspektorzy kierują Wojewódzkimi Inspektoratami Farmaceutycznymi oraz Delegaturami Wojewódzkich Inspektoratów.
Zakład Ubezpieczeń Społecznych	W skład Zakładu Ubezpieczeń Społecznych wchodzi: centrala: Prezes, Zarząd, Rada Nadzorcza terenowe jednostki organizacyjne: (oddziały, inspektoraty, biura terenowe)	
Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych	Organami Funduszu są: Rada Nadzorcza i Zarząd. W skład Zarządu Funduszu wchodzi Prezes Zarządu Funduszu i dwaj jego zastępcy. Prezes Zarządu reprezentuje Fundusz na zewnątrz.	Zarząd Funduszu może tworzyć i znosić oddziały Funduszu

Oznaczenie instytucji	Informacje dotyczące instytucji (organ/jednostka organizacyjna/struktura)	
Narodowy Fundusz Zdrowia	Organami Funduszu są: Rada Funduszu, Prezes Funduszu, rady oddziałów wojewódzkich Funduszu, dyrektorzy oddziałów wojewódzkich Funduszu.	jednostki organizacyjne: centrala Funduszu, oddziały wojewódzkie Funduszu, placówki terenowe.
Straż Graniczna	Komendant Główny Straży Granicznej wykonujący swoje zadania przy pomocy podległego mu urzędu: Komendy Głównej Straży Granicznej. Komendanci oddziałów, komendanci placówek oraz komendanci dywizjonów wykonują swoje zadania przy pomocy podległych im urzędów – komend oddziałów, placówek i dywizjonów.	
Państwowa Straż Pożarna	Komendant Główny Państwowej Straży Pożarnej jako centralny organ administracji rządowej kierujący podległą mu Komendą Główną Państwowej Straży Pożarnej; komendant wojewódzki jako kierownik straży wchodzącej w skład zespolonej administracji rządowej w województwie kierujący komendą wojewódzką Państwowej Straży Pożarnej; komendant powiatowy (miejski) kierujący komendą powiatową (miejską) Państwowej Straży Pożarnej.	
Państwowa Straż Rybacka	Komendant wojewódzki Państwowej Straży Rybackiej (regulamin Państwowej Straży Rybackiej, określający szczegółową organizację i sposób działania nadaje każdy wojewoda - Państwowa Straż Rybacka funkcjonuje w ramach wydziałów środowiska i rolnictwa urzędów wojewódzkich jako wyodrębniona komórka organizacyjna).	Rada powiatu, na wniosek starosty, może utworzyć Społeczną Straż Rybacką
Państwowa Straż Łowiecka	Komendant wojewódzki Państwowej Straży Łowieckiej. (Państwowa Straż Łowiecka funkcjonuje w ramach wydziałów środowiska i rolnictwa urzędów wojewódzkich jako wyodrębniona komórka organizacyjna).	Straż łowiecką stanowią: Państwowa Straż Łowiecka oraz strażnicy łowieccy powoływani lub zatrudniani przez dzierżawców i zarządców obwodów łowieckich.
Straż Leśna	Główny Inspektor Straży Leśnej podporządkowany Dyrektorowi Generalnemu Lasów Państwowych oraz posterunki Straży Leśnej w nadleśnictwach podporządkowane nadleśniczemu.	

Źródło: Opracowanie własne na podstawie analizy aktów prawnych stanowiących podstawę działalności poszczególnych instytucji.

Rozdział 5. Funkcjonowanie organów podatkowych w opinii interesariuszy

5.1. Metodyka badań

5.1.1. Cele badań

Celem głównym pracy jest identyfikacja, opracowanie i weryfikacja modelu doskonalenia funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych w zakresie kontroli podatkowej z perspektywy interesariuszy.

Osiągnięcie celu głównego rozprawy było możliwe dzięki realizacji następujących celów szczegółowych:

- C1: Diagnoza stanu aktualnego funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych wykonujących kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego;
- C2: Identyfikacja barier funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych wykonujących kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego;
- C3: Identyfikacja mierników oceny funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych wykonujących kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego;
- C4: Identyfikacja działań podejmowanych przez urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe wykonujące kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego skierowanych na poprawę ich funkcjonowania;
- C5: Identyfikacja oczekiwań poszczególnych grup interesariuszy;
- C6: Ocena poziomu satysfakcji ze współpracy z urzędami skarbowymi i urzędami celno-skarbowymi wykonującymi kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego poszczególnych grup interesariuszy;
- C7: Sformułowanie rekomendacji dla urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych w zakresie wykonywanych kontroli podatkowych i celno-skarbowych w zakresie prawa podatkowego.

5.1.2. Przedmiot i zakres badań

Zakres przedmiotowy prezentowanej rozprawy dotyczy identyfikacji

czynników postrzeganej orientacji na usługę oraz wiarygodności urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych wykonujących kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego, zamiaru przestrzegania przepisów podatkowych przez interesariuszy, postrzeganej przez nich surowości grzywien, a także przestrzeganych norm osobistych, społecznych oraz dotyczących społeczeństwa.

Zakres podmiotowy objął trzy grupy interesariuszy urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych wykonujących kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego: podatników - osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej, przedsiębiorców oraz pracowników instytucji kontrolnych.

Zakres przestrzenny - badania przeprowadzone zostały na terytorium całego kraju.

Zakres czasowy badań obejmuje okres 5 lat do dnia prowadzonych badań empirycznych.

Materiał empiryczny został zgromadzony na podstawie badań przeprowadzonych na platformie elektronicznej w okresie grudzień 2022 r. – marzec 2023 r.

5.1.3. Problem badawczy, hipotezy, pytania badawcze, model badawczy

Podatnicy (interesariusze) oceniają funkcjonowanie organów podatkowych w aspekcie postrzeganej orientacji na usługi, na którą składają się następujące elementy składowe: maksymalne nastawienie na pomoc interesariuszom (podatnikom), traktowanie ich z szacunkiem, dotrzymywanie obietnic, sprawiedliwe traktowanie wszystkich i uwzględnianie w wystarczającym stopniu sytuacji interesariuszy³²⁹.

Potencjalne skutki zmiennych ekonomicznych, można identyfikować poprzez postrzegane prawdopodobieństwo audytu prowadzonego przez organy podat-

³²⁹ K. Gangl i in., “How can I help you?” ..., op. cit.

kowe i postrzeganą dotkliwość ewentualnych grzywien w opinii interesariuszy. Wysokie prawdopodobieństwo audytu i surowe grzywny są najskuteczniejszymi środkami zwalczania uchylania się od opodatkowania³³⁰.

Jeśli chodzi o psychologiczne czynniki przestrzegania przepisów podatkowych, najczęściej uwzględnia się normy osobiste interesariuszy, które odnoszą się do zinternalizowanych wartości, moralności lub etyki i stanowią stabilny czynnik osobowości³³¹, norm grupowych, które odnoszą się do postrzeganej częstotliwości lub dopuszczalności uchylania się od opodatkowania w grupie społecznej, do której podatnik czuje się przynależny³³² oraz norm społecznych, które odnoszą się do przestrzegania przepisów podatkowych na poziomie zbiorowym, określanych powszechnie jako morale podatkowe danego społeczeństwa³³³.

Wieloaspektowe podejście do oceny funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych wykonujących kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego, stanowiących podmiot niniejszej rozprawy doktorskiej, wymaga spojrzenia ze strony zróżnicowanych kategorii interesariuszy, do których należą:

- podatnicy - osoby fizyczne, nieprowadzące działalności gospodarczej,
- przedsiębiorcy,
- osoby zatrudnione w instytucjach kontrolnych,
- pracownicy zatrudnieni w administracji podatkowej.

Badani interesariusze kontrolowani byli również przez inne instytucje kontrolne. Poproszono ich o ocenę przeprowadzonych przez te instytucje kontroli i porównanie ich do kontroli prowadzonej przez urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe wykonujące kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego. Instytucjami kontrolnymi, które uwzględniono w badaniach były: Narodowy Fundusz Zdrowia, Urząd Regulacji Energetyki, Urząd Komunikacji Elektronicznej, Urząd Dozoru Technicznego, Urząd Lotnictwa Cywilnego,

³³⁰ E. Kirchler, S. Muehlbacher, B. Kastlunger, I. Wahl, I., Why Pay Taxes? A Review of Tax Compliance Decisions, in: Alm, J., Martinez-Vazquez, and Torgler, B. (Eds.), *Developing Alternative Frameworks for Explaining Tax Compliance*, Routledge, Jorge Oxon 2010, s. 15–31

³³¹ M. Wenzel, An Analysis of Norm Processes in Tax Compliance, *Journal of Economic Psychology* 2004, Vol. 25, s. 213–228

³³² Ibidem

³³³ E. Kirchler, *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, University Press. Cambridge 2007, s. 76

Inspekcja Handlowa, Inspekcja Weterynaryjna, Inspekcja Jakości Handlowej Artykułów Rolno-Spożywczych, Główny Urząd Miar, Państwowa Inspekcja Sanitarna, Państwowa Inspekcja Pracy, Państwowa Inspekcja Farmaceutyczna, Narodowy Bank Polski, Inspekcja Ochrony Środowiska, Urząd Ochrony Danych Osobowych, Komisja Nadzoru Finansowego, Inspekcja Transportu Drogowego, Zakład Ubezpieczeń Społecznych, Państwowa Straż Pożarna, Urząd Transportu Kolejowego, Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych, Urząd Żeglugi Śródlądowej, Organy Nadzoru Budowlanego, Straż Graniczna, Państwowa Inspekcja Ochrony Roślin i Nasiennictwa.

Problem badawczy, który poddano analizie w niniejszej rozprawie doktorskiej odnosi się do uwarunkowań, które mogą wpływać na ocenę funkcjonowania urzędów skarbowych i celno-skarbowych wykonujących kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego, w tym barier w funkcjonowaniu tych urzędów. Biorąc pod uwagę różnorodność interesariuszy oraz ich oczekiwania, istotne jest zbadanie, czy wspólne działania i współpraca z interesariuszami są realizowane w sposób satysfakcjonujący.

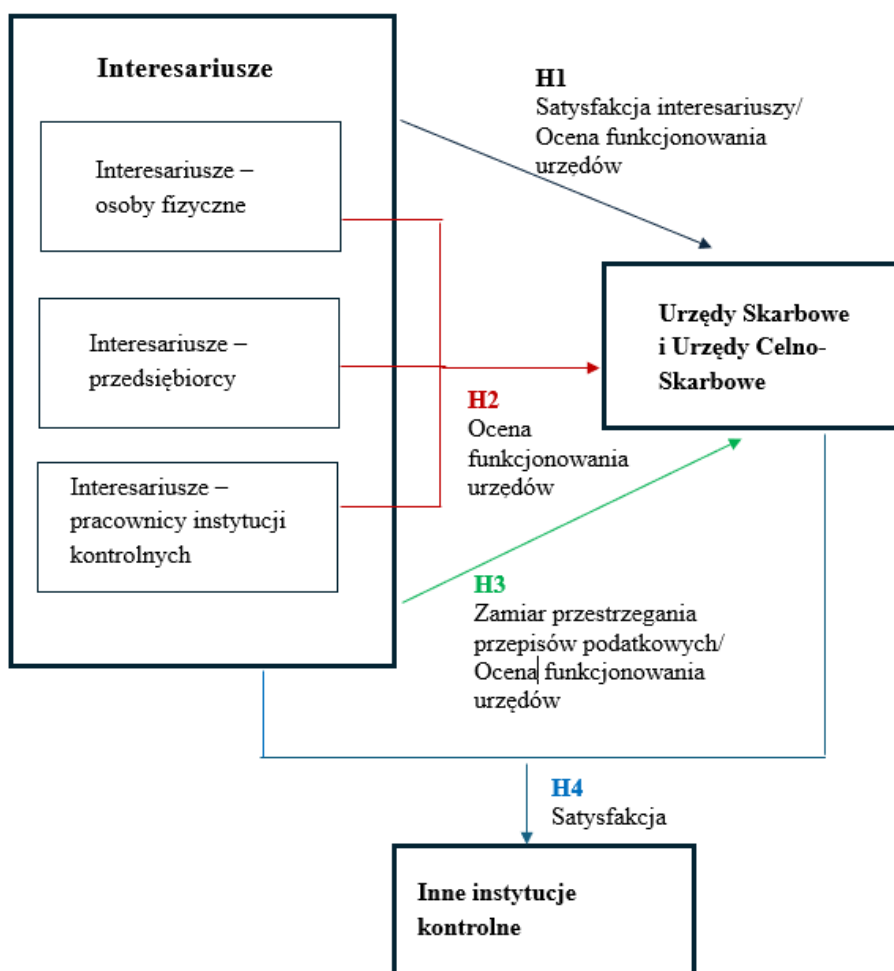
Na podstawie przeprowadzonych studiów literaturowych sformułowano problem badawczy, który brzmi: Jakie są główne bariery, oczekiwania oraz postrzegane luki dotyczące działania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych wykonujących kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego z punktu widzenia interesariuszy, a także w jaki sposób czynniki te wpływają na postrzeganą przez interesariuszy satysfakcję z tej współpracy?

Aby zrealizować przyjęte cele badawcze oraz zweryfikować określone powyżej hipotezy badawcze sformułowano następujące pytania badawcze:

1. Jakie bariery występują w funkcjonowaniu urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych wykonujących kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego?
2. Jakie mierniki oceny funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych wykonujących kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego stosowane są w praktyce?
3. Jak przebiega współpraca interesariuszy z urzędami skarbowymi i urzędami celno-skarbowymi wykonującymi kontrolę podatkową i celno-skarbową

w zakresie prawa podatkowego?

4. Jakie oczekiwania ze strony interesariuszy kierowane są w kierunku idealnie działających organów?
5. Jak postrzegane są przez interesariuszy urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe wykonujące kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego w porównaniu do innych instytucji kontrolnych?
6. Jakie luki występują pomiędzy oczekiwaniami interesariuszy formułowanymi względem idealnie działających organów a postrzeganiem urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych wykonujących kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego?



Rysunek 6. Funkcjonowanie urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych wykonujących kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego w perspektywie interesariuszy - model badawczy

Źródło: opracowanie własne

Zakres merytoryczny badań przedstawiony został za pomocą empirycznego modelu badawczego (Rysunek 6), do którego przyporządkowano sformułowane hipotezy badawcze.

5.3. Metody, techniki i narzędzia badawcze

Rozprawa doktorska ma charakter teoretyczno-empiryczny. W części teoretycznej zastosowano metodę analizy i krytyki piśmiennictwa.

W części empirycznej natomiast zastosowano metodę sondażu diagnostycznego przy wykorzystaniu techniki ankietowej. Opracowane zostały trzy autorskie ankiety skierowane do trzech grup interesariuszy urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych wykonujących kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego: podatników - osób fizycznych, nieprowadzących działalności gospodarczej, przedsiębiorców oraz pracowników instytucji kontrolnych. Próbę badawczą dobrano w sposób celowy.

Ankiety rozesłano ogółem do 1750 interesariuszy, przy czym zwróconych zostało 746 poprawnie wypełnionych ankiet. Wysłano:

- 500 ankiet do podatników - osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej (zwrócono 226 – 45,2%),
- 250 ankiet do przedsiębiorców (zwrócono 119 – 47,6%),
- 1200 ankiet do pracowników instytucji kontrolnych (zwrócono 404 – 33,7%).

Materiał empiryczny uzyskany w badaniach własnych został przeanalizowany za pomocą programu IBM SPSS Statistic. Przedmiotem pomiaru były zmienne ilościowe (5-stopniowa skala Likerta), co rzutowało na wybór procedury statystycznej. Analizę danych przeprowadzano wykorzystując:

- metody statystyki opisowej (m.in.: analiza częstości, analizy z wykorzystaniem średniej arytmetycznej, dominanty),
- metody analizy zależności (współczynnik korelacji rho Spearmana),
- metody wnioskowania statystycznego (test nieparametryczny Kruskala-Wallisa).
- metoda drzew klasyfikacyjnych.

W opracowaniu statystycznym danych, istotność zależności była oceniana

przy poziomie $p < 0,05$, spójność wewnętrzną skal o charakterze ilościowym, oceniano za pomocą współczynnika Alfa Cronbacha. Uzyskane wartości (powyżej 0,7) potwierdziły rzetelność zastosowanych skal.

Wyniki przeprowadzonych badań zaprezentowano z wykorzystaniem wizualizacji w formie graficznej i tabelarycznej, a także zinterpretowano opisowo.

Opracowane na potrzeby prowadzonych badań narzędzia badawcze w postaci trzech kwestionariuszy ankiet obejmowały 8 problemów, na które składały się w większości przypadków szczegółowe pytania. Sformułowano następujące problemy:

1. Postrzegana orientacja na usługę (Krajowa Administracja Skarbowa (1) robi wszystko, co możliwe, aby służyć ludziom, (2) traktuje ludzi z szacunkiem, (3) dotrzymuje obietnic, (4) traktuje wszystkich sprawiedliwie, (5) bierze pod uwagę sytuację ludzi w wystarczającym stopniu);
2. Postrzegana wiarygodność (Krajowa Administracja Skarbowa jest (1) rzetelna, (2) staranna, (3) wiarygodna, (4) odpowiedzialna, (5) transparentna, (6) kompetentna);
3. Zamiar przestrzegania przepisów podatkowych (ważne dla Państwa jako podatników jest, aby Krajowa Administracja Skarbowa otrzymywała zeznanie podatkowe Państwa przedsiębiorstwa (1) w terminie; (2) prawidłowe i kompletne; (3) w przypadku, gdy podatki muszą być zapłacone, Krajowa Administracja Skarbowa otrzymywała je przed upływem terminu; (4) trudno jest wyobrazić sobie sytuację, w której wprowadził Pan/Pani zbyt wiele lub nieprawidłowe odliczenia w zeznaniu podatkowym, (5) nie ujawniłby Pan/Pani wszystkich dochodów w zeznaniu podatkowym, (6) dochody gotówkowe nie są rejestrowane);
4. Postrzegane prawdopodobieństwo kontroli (istnieje duża szansa, że Krajowa Administracja Skarbowa odkryje, że przedsiębiorstwo (1) wprowadziło zbyt wiele lub nieistniejące odliczenia w zeznaniu podatkowym, (2) nie ujawniło wszystkich przychodów w zeznaniu podatkowym, (3) nie ujawniło płatności gotówkowych w rejestrach);
5. Postrzegana surowość grzywien (kiedy Krajowa Administracja Skarbowa odkrywa, że przedsiębiorstwo celowo wypełniło swoje zeznanie podatkowe

- nieprawidłowo, konsekwencje dla tego przedsiębiorstwa są bardzo poważne);
6. Normy osobiste (czułbym się winny, gdybym nie płacił wszystkich, należnych ode mnie, podatków);
 7. Normy społeczne (ludzie w moim środowisku zdecydowanie nie akceptowałyby nie wywiązywania się przede mną z moich zobowiązań podatkowych);
 8. Normy dotyczące społeczeństwa (ogólnie rzecz biorąc, Polacy nie akceptują unikania płacenia podatków).

Ponadto poproszono respondentów o wskazanie, przez jakie inne instytucje byli kontrolowani oraz jak oceniają tę współpracę kontrolną, a także jak ta kontrola oceniana jest w stosunku do kontroli prowadzonej przez urząd skarbowy lub urząd celno-skarbowy w zakresie prawa podatkowego.

W opracowanych kwestionariuszach zastosowano złożone skale porządkowe typu likertowskiego, o pięciopozomowej długości: (1) całkowicie nie zgadzam się, (2) raczej nie zgadzam się, (3) stanowisko neutralne, (4) raczej zgadzam się, (5) całkowicie zgadzam się³³⁴.

Każda z ankiet uzupełniona została metryczką zawierającą informacje różniące się w poszczególnych ankietach.

Kwestionariusze ankiet znajdują się w załącznikach: Kwestionariusz ankiety dla podatnika – osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej (Załącznik 8), Kwestionariusz ankiety dla interesariusza KAS – przedsiębiorcy (Załącznik 9), Kwestionariusz ankiety dla interesariusza – pracownika instytucji kontrolnej (Załącznik 10).

5.4. Charakterystyka próby badawczej

Badania empiryczne przeprowadzone zostały na próbie 746 interesariuszy, dobranych w sposób celowy, wśród których było:

- 226 osób fizycznych, co stanowiło 30,2% całej próby badawczej,
- 119 przedsiębiorców (15,9% badanej próby),
- 404 osób zatrudnionych w instytucjach kontrolnych (53,9 % badanej próby).

³³⁴ S. Kaczmarek, *Badania marketingowe*, PWE, Warszawa 2003, s. 115-135)

Struktura badanej próby wskazuje na zróżnicowanie wśród interesariuszy, gdzie największą grupę stanowią osoby zatrudnione w instytucjach kontrolnych. Ich wysoki udział związany jest ze znaczeniem, jakie w kontekście prowadzonych badań mają doświadczenia osób pracujących w sektorze kontrolnym. Równocześnie znaczący udział podatników – zarówno osób fizycznych, jak i przedsiębiorców - pozwolił na zrównoważoną perspektywę prowadzonych analiz.

Szczegółowa analiza struktury poszczególnych grup respondentów zostanie przedstawiona w dalszej części.

W grupie interesariuszy – osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej przebadano 226 respondentów. Przeważają kobiety, które stanowią prawie 60% badanych (135 osób) wobec 91 mężczyzn.

Najliczniejszą grupą wiekową są osoby w przedziale 42-57 lat (tzw. pokolenie X),³³⁵ które stanowią niemal połowę próby (111 osób). Najmniej liczną grupą są osoby najstarsze, w wieku powyżej 57 lat (tzw. Baby Boomers) – 18 respondentów (8,1 %) oraz najmłodsi respondenci (do 25 lat – tzw. pokolenie Z). Przedstawiciele pokolenia Y (wiek 26-41 lat) to ponad 27% badanych. Taka struktura wiekowa może mieć pewien wpływ na opinie respondentów i uwzględnia ich doświadczenie zarówno zawodowe, jak i osobiste (por. Tabela 12).

Zdecydowana większość uczestników (90,4%) posiada wykształcenie wyższe, tylko 18 respondentów, tj. 7,7 % wskazało na wykształcenie średnie a jedynie 4 osoby na wykształcenie na poziomie zawodowym (1,9 %) (por. Tabela 12).

Większość badanych (133 osoby - 58,9%) mieszka w miastach powyżej 150 tys. mieszkańców, 43 osoby mieszkają na wsi (19,1%), pozostali respondenci zaś w mniejszych miastach: 28 (12,4%) w miastach o wielkości 50-150 tys. mieszkańców, a 22 osoby (9,6%) w miastach poniżej 50 tys. mieszkańców (por. Tabela 12).

³³⁵ W literaturze prezentowany jest umowny podział generacji, który jednak nie jest jednoznacznie określony, a także oraz nie odzwierciedla bezpośrednio zastępowalności pokoleń (czyli co ok 20-25 lat), ale dotyczy osób urodzonych w podobnym czasie i ukształtowanych przez podobne wydarzenia, przeżycia czy doświadczenia. Wyróżnia się: the Silent Generation – urodzeni w latach 1922-1944, tzw. budowniczości współczesnej Europy; Baby Boomers – urodzeni w latach 1945-1964, tzw. pokolenie wyżu demograficznego i gospodarczego boomu; generacja X – urodzeni w latach 1965-1980, dorastający w okresie kryzysu gospodarczego lat 70.; generacja Y (tzw. millennialsi) – urodzeni w latach 1981-1994, wychowani w erze globalizacji i powszechnego dostępu do Internetu; generacja Z - urodzeni po 1995 roku (B. Hysa, Zarządzanie różnorodnością pokoleniową, Zeszyty Naukowe Politechniki Śląskiej, Seria: Organizacja i Zarządzanie 2016, Zeszyt 97, Nr kol. 1964, s. 385-396)

Największa grupa badanych deklaruje zarobki w zakresie od 2501 do 5000 zł, co stanowi 45,5% respondentów oraz od 5001-7500 zł (32,1 %). Wysoki odsetek osób zarabiających w tych przedziałach wskazuje na umiarkowaną stabilność finansową w badanej grupie. Tylko 11% badanych zarabia poniżej 2500 zł³³⁶, lub powyżej 7500 zł (11,5%) – odpowiednio 25 i 26 osób (por. Tabela 12).

Większość respondentów (69,7%) ma ponad 10-letni staż pracy, co oznacza, że w badaniu brały udział w większości osoby doświadczone zawodowo. Związane jest to również z wiekiem badanych. Tylko 28 osób (12,5%) deklaruje staż pracy na poziomie 5-10 lat, a poniżej 5 lat – 40 respondentów, tj. 17,8% (por. Tabela 12).

Tabela 12. Interesariusze - osoby fizyczne – struktura próby

Wyszczególnienie		Liczba	%
Płeć			
	Kobieta	135	59,8
	Mężczyzna	91	40,2
Ogółem		226	100,0
Wiek			
	Do 25 lat	35	15,3
	26-41 lat	62	27,3
	42-57	111	49,3
	Powyżej 57	18	8,1
Ogółem		226	100,0
Wykształcenie			
	Zawodowe	4	1,9
	Średnie	18	7,7
	Wyższe	204	90,4
Ogółem		226	100,0
Miejsce stałego zamieszkania			
	Wieś	43	19,1
	Miasto do 50 tys. mieszkańców	22	9,6
	Miasto 50-150 tys. mieszkańców	28	12,4
	Miasto powyżej 150 tys. mieszkańców	133	58,9
Ogółem		226	100,0
Wynagrodzenie netto miesięcznie			
	do 2500 zł	25	11,0
	2501-5000 zł	103	45,5
	5001-7500 zł	72	32,1
	powyżej 7500 zł	26	11,5
Ogółem		226	100,0
Staż pracy			
	do 5 lat	40	17,8
	5-10 lat	28	12,5

³³⁶ W czasie prowadzenia badań (2022 rok) minimalne wynagrodzenie netto wynosiło 2260,4 zł (Minimalne wynagrodzenie 2022 - wszystko co musisz wiedzieć - Infor.pl (dostęp: 25.05.2024 r.))

	powyżej 10 lat	158	69,7
	Ogółem	226	100,0

Źródło: opracowanie własne

W grupie interesariuszy przedsiębiorców przebadano ogółem 119 respondentów. W badanej próbie przeważają mężczyźni, którzy stanowią 70,6 % (84 badanych), a niecałe 30% kobiety (35 osób) (por. Tabela 13).

Najliczniejsza grupa wiekowa to osoby w przedziale 42-57 lat (tzw. pokolenie X), które stanowią ponad połowę próby badawczej (71 osób - 59,6%). Relatywnie duży udział stanowili najstarsi respondenci (powyżej 57 lat - tzw. Baby Boomers) – 29 osób (24,8%). Zdecydowanie mniejszy był udział młodszych respondentów – przedstawicieli pokolenie Y (wiek 26-41 lat) było 14 (11,9%), natomiast grupa najmłodszych przedsiębiorców (do 25 lat – tzw. pokolenie Z) jest marginalna, bowiem badaniem objęto tylko 5 osób (3,7%) (por. Tabela 13).

Więcej respondentów posiadało wykształcenie wyższe 87 osób (73,4%), wykształceniem średnim legitymowało się 27 osób (22,9%) natomiast wykształcenie zawodowe miało tylko 5 respondentów (3,7% badanej próby) (por. Tabela 13).

Większość badanych przedsiębiorców prowadzi działalność w dużych miastach – powyżej 150 tys. mieszkańców (69 osób - 57,8% badanej próby). Zdecydowanie mniej respondentów deklaruje prowadzenie działalności w miastach małych do 50 tys. mieszkańców (26 osób - 22,0%), czy średnich o 50-150 tys. mieszkańców (15 badanych - 12,8%). Zdecydowanie najmniej respondentów prowadziło działalność na wsi - 9 osób (7,3%) (por. Tabela 13).

Wysoki procent (78,0% - 93 osoby) przedsiębiorców ma ponad 10-letnie doświadczenie w prowadzeniu działalności. Pozostali respondenci legitymują się mniejszym stażem prowadzonej działalności: do 5 lat – 15 badanych (12,8%), natomiast okresem 5-10 lat - 11 respondentów (9,2%) (por. Tabela 13).

Przeważająca liczba przedsiębiorców w próbie to mikro przedsiębiorcy (101 badanych - 85,2%), co wskazuje na dominację niewielkich firm wśród badanych. Większych przedsiębiorców było zdecydowanie mniej: małych przedsiębiorców - 11 (9,3%), średnich - 6 (4,6%) i tylko 1 (0,9%) duży przedsiębiorca (por. Tabela 13).

Tabela 13. Interesariusze – przedsiębiorcy – struktura próby

Wyszczególnienie		Liczba	%
Płeć			
	Kobieta	35	29,4
	Mężczyzna	84	70,6
	Ogółem	119	100,0
Wiek			
	Do 25 lat	5	3,7
	26-41 lat	14	11,9
	42-57	71	59,6
	Powyżej 57	29	24,8
	Ogółem	119	100,0
Wykształcenie			
	Zawodowe	5	3,7
	Średnie	27	22,9
	Wyższe	87	73,4
	Ogółem	119	100,0
Miejsce prowadzenia działalności			
	Wieś	9	7,3
	Miasto do 50 tys. mieszkańców	26	22,0
	Miasto 50-150 tys. mieszkańców	15	12,8
	Miasto powyżej 150 tys. mieszkańców	69	57,8
	Ogółem	119	100,0
Okres prowadzenia działalności			
	do 5 lat	15	12,8
	5-10 lat	11	9,2
	powyżej 10 lat	93	78,0
	Ogółem	119	100,0
Wielkość przedsiębiorstwa			
	Mikro przedsiębiorca	101	85,2
	Mały przedsiębiorca	11	9,3
	Średni przedsiębiorca	6	4,6
	Duży przedsiębiorca	1	0,9
	Ogółem	119	100,0

Źródło: opracowanie własne

W grupie interesariuszy pracowników instytucji kontrolnych ogółem przebadano 404 osoby. Większość respondentów to kobiety (260 badanych -64,4%), wobec 144 mężczyzn (35,6%) (Tabela 14).

Najwięcej pracowników (228 osób - 56,4%) mieści się w przedziale wiekowym 42-57 lat (tzw. pokolenie X). Znacznie mniej było przebadanych pracowników w wieku 26-41 lat (tzw. pokolenie Y) oraz pracowników najstarszych - powyżej 57 lat, tzw. Baby Boomers (33 osoby - 8,3%). Zaledwie 1,4% (6 badanych) respondentów to osoby do 25. roku życia (por. Tabela 14).

Praktycznie niemal wszyscy respondenci (389 osób - 96,2%) mają wykształcenie wyższe, co wskazuje, że instytucje kontrolne zatrudniają głównie osoby z wysokim poziomem wykształcenia. Wykształceniem średnim legitymuje się tylko 14 respondentów (3,5%), natomiast zawodowym jedynie 1 badany pracownik (0,3%) (por. Tabela 14).

Największa grupa badanych pracowników zamieszkuje w miastach powyżej 150 tys. mieszkańców (155 osób - 38,4%). Z kolei 112 badanych (27,7%) mieszka na wsi. W miastach do 50 tys. mieszkańców mieszka 81 osób (20,1%), a najmniej - 56 osób (13,8%) w miastach o 50-150 tys. mieszkańców (por. Tabela 14).

Najwięcej badanych pracowników (220 osób - 54,5%) zarabia od 2501 do 5000 zł, co świadczy o relatywnie niewysokim poziomie wynagrodzeń w instytucjach kontrolnych. Niski jest odsetek (12 osób - 3,1%) pracowników z wynagrodzeniem poniżej 2500 zł, jednak wynagrodzenie powyżej 7500 zł netto ma tylko 44 respondentów (10,8%). 128 osób (31,6%) deklaruje wynagrodzenie na poziomie 5001-7500 zł netto (por. Tabela 14).

Wysoki procent pracowników (320 osób - 79,2%) ma powyżej 10-letni staż pracy, co może wskazywać na stabilność kadrową w instytucjach kontrolnych, 55 respondentów (13,5%) ma staż pracy 5-10 lat, a tylko 29 (7,3%) pracuje krócej niż 5 lat (por. Tabela 14).

Większość respondentów zajmuje stanowiska pracownicze (271 osób - 67,2%), a pozostała część pełni funkcje kierownicze (133 osoby - 32,8%) (por. Tabela 14).

Najwięcej badanych pracowników (120 osób - 29,7%) związanych jest z Państwową Inspekcją Ochrony Roślin i Nasiennictwa, ale również inne instytucje, takie jak Inspekcja Ochrony Środowiska (42 osoby - 10,4%), Urząd Celno-Skarbowy (32 badanych - 7,9%) Urząd Skarbowy (30 badanych - 7,4%), oraz Państwowa Inspekcja Sanitarna (27 osób - 6,7%) mają istotny odsetek respondentów (por. Tabela 14).

Tabela 14. Interesariusze - pracownicy instytucji kontrolnych – struktura próby

Wyszczególnienie		Liczba	%
Płeć			
	Kobieta	260	64,4
	Mężczyzna	144	35,6
	Ogółem	404	100,0
Wiek			
	Do 25 lat	6	1,4
	26-41 lat	137	33,9
	42-57	228	56,4
	Powyżej 57	33	8,3
	Ogółem	404	100,0
Wykształcenie			
	Zawodowe	1	0,3
	Średnie	14	3,5
	Wyższe	389	96,2
	Ogółem	404	100,0
Miejsce stałego zamieszkania			
	Wieś	112	27,7
	Miasto do 50 tys. mieszkańców	81	20,1
	Miasto 50-150 tys. mieszkańców	56	13,8
	Miasto powyżej 150 tys. mieszkańców	155	38,4
	Ogółem	404	100,0
Wynagrodzenie netto miesięcznie			
	do 2500 zł	12	3,1
	2501-5000 zł	220	54,5
	5001-7500 zł	128	31,6
	powyżej 7500 zł	44	10,8
	Ogółem	404	100,0
Staż pracy			
	do 5 lat	29	7,3
	5-10 lat	55	13,5
	powyżej 10 lat	320	79,2
	Ogółem	404	100,0
Zajmowane stanowisko w instytucji kontrolnej			
	Pracownicze	271	67,2
	Kierownicze	133	32,8
	Ogółem	404	100,0
Instytucja, w której pracuje respondent			
	Urząd Skarbowy	30	7,4
	Narodowy Fundusz Zdrowia	4	1,0
	Urząd Regulacji Energetyki	9	2,2
	Urząd Komunikacji Elektronicznej	2	0,5
	Inspekcja Handlowa	7	1,7
	Inspekcja Weterynaryjna	16	4,0
	Inspekcja Jakości Handlowej Artykułów Rolno-Spożywczych	6	1,5
	Główny Urząd Miar	17	4,2
	Państwowa Inspekcja Sanitarna	27	6,7

	Państwowa Inspekcja Pracy	14	3,5
	Państwowa Inspekcja Farmaceutyczna	19	4,7
	Narodowy Bank Polski	6	1,5
	Urząd Celno-Skarbowy	32	7,9
	Inspekcja Ochrony Środowiska	42	10,4
	Inspekcja Transportu Drogowego	2	0,5
	Zakład Ubezpieczeń Społecznych	19	4,7
	Państwowa Straż Pożarna	12	3,0
	Urząd Transportu Kolejowego	2	0,5
	Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych	14	3,5
	Urząd Żeglugi Śródlądowej	4	1,0
	Państwowa Inspekcja Ochrony Roślin i Nasiennictwa	120	29,7
	Ogółem	404	100,0

Źródło: opracowanie własne

5.5. Wyniki badań ilościowych

Analizę wyników rozpoczęto od sprawdzenia normalności rozkładu zebranych danych empirycznych. Badaniu poddano 749 respondentów, zatem próba badawcza była większa od 100 – zastosowano więc test Kołmogorowa-Smirnowa. Ponieważ istotność testu w przypadku wszystkich zmiennych jest mniejsza od 0,05, czyli rozkład odstaje kształtem od rozkładu normalnego³³⁷. Zestawienie wyników przedstawiono w Załączniku 11.

Ocena sprawności funkcjonowania Krajowej Administracji Skarbowej wyrażona została przez respondentów poprzez stwierdzenia, że KAS robi wszystko co możliwe aby służyć ludziom, traktuje ludzi z szacunkiem, dotrzymuje obietnic, traktuje wszystkich sprawiedliwie, bierze pod uwagę sytuację ludzi w wystarczającym stopniu została zaprezentowana jako postrzegana orientacja na usługę.

Postrzegana orientacja na usługę określa ocenę funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych. Ocena rzetelności alfa Cronbacha wynosi 0,946, a zatem skala jest rzetelna.

Osoby fizyczne mają najwyższą średnią postrzeganej orientacji na usługę (3,42) w porównaniu do innych grup. Dominanta (3,60) również sugeruje, że więk-

³³⁷ S. Bedyńska, M. Cypriańska (red.), Drogowskaz statystyczny 1. Praktyczne wprowadzenie do wnioskowania statystycznego, Wydawnictwo Akademickie Sedno, Warszawa 2013, s. 108-109

szość uczestników postrzega orientację na usługę jako stosunkowo wysoką. Mediana (3,00) wskazuje, że w tej grupie znajduje się zróżnicowanie odpowiedzi, z większą liczbą odpowiedzi powyżej mediany.

Przedsiębiorcy mają najniższą średnią ocenę (2,70) a dominanta wynosi 2,60, co wskazuje, że postrzegana orientacja na usługę w tej grupie jest znacznie niższa niż w innych grupach. Mediana (1,00) jest bardzo niska, co sugeruje, że spora część przedsiębiorców może postrzegać orientację na usługę jako niewystarczającą. Może to wskazywać na problemy w jakości usług oferowanych przez instytucje, z którymi mają styczność przedsiębiorcy.

Pracownicy instytucji kontrolnych mają średnią postrzeganą orientację na usługę wynoszącą 3,37, co jest wartościowe, ale nieco niższe niż w przypadku osób fizycznych. Dominanta (3,20) i mediana (3,00) sugerują, że wiele odpowiedzi koncentruje się wokół wartości średniej, co może wskazywać na ugruntowany pogląd na jakość usług w instytucjach kontrolnych.

Średnia postrzeganej orientacji na usługę dla całej próby wynosi 3,28, co sugeruje, że respondenci w ogóle postrzegają orientację na usługę jako umiarkowaną.

Zestawienie wyników przedstawiono w Tabeli 15.

Tabela 15. Postrzegana orientacja na usługę

Respondenci	N	Średnia	Dominanta	Mediana
Interesariusze - osoby fizyczne	226	3,42	3,60	3,00
Interesariusze - przedsiębiorcy	119	2,70	2,60	1,00
Interesariusze - pracownicy instytucji kontrolnych	404	3,37	3,20	3,00
Ogółem	749	3,28	3,20	3,00

Źródło: opracowanie własne

Reasumując można stwierdzić, że widoczne są duże różnice w ocenach funkcjonowania Krajowej Administracji Skarbowej między badanymi grupami interesariuszy - osoby fizyczne postrzegają administrację umiarkowanie pozytywnie, podczas gdy przedsiębiorcy mają wiele zastrzeżeń co do jej działań, co przekłada się na niską średnią ocenę. Wskazane byłoby podjęcie działań przez KAS nakierowanych na poprawę jej postrzegania przez interesariuszy, szczególnie nacisk kładąc na postrzeganie przez przedsiębiorców.

Obrazu oceny funkcjonowania urzędów skarbowych i celno-skarbowych dopełni szczegółowe przeanalizowanie kryteriów składowych oceny. Średnie oceny dla poszczególnych determinant są zróżnicowane w zależności od kategorii interesariuszy, co sugeruje, że każda grupa nieco inaczej ocenia funkcjonowanie administracji skarbowej.

Kryterium: „Krajowa Administracja Skarbowa robi wszystko, co możliwe, aby służyć ludziom” ogólnie ocenione jest na średnim poziomie (3,29), przy czym osoby fizyczne mają dość pozytywne odczucia (3,47), podczas gdy przedsiębiorcy oceniają tę kwestię znacznie niżej (2,70). To może wskazywać na trudności, które przedsiębiorcy napotykają w kontaktach z administracją.

Kryterium: „Krajowa Administracja Skarbowa traktuje ludzi z szacunkiem” ogólnie ocenione jest nieco wyżej (3,40). Jednak ta sfera wykazuje również znaczące różnice. Osoby fizyczne postrzegają KAS jako szanującą ich w umiarkowanym stopniu (3,60), podczas gdy przedsiębiorcy są zdecydowanie mniej zadowoleni (2,79), co może sugerować, że przedsiębiorcy czują się mniej doceniani lub traktowani w sposób nieakceptowany przez nich).

Kryterium: „Krajowa Administracja Skarbowa dotrzymuje obietnic” ocenione zostało na niezbyt wysokim poziomie (3,36), przy czym osoby fizyczne (3,46) oraz pracownicy instytucji kontrolnych (3,48) mają umiarkowanie pozytywne postrzeżenie w odniesieniu do dotrzymywania obietnic, podczas gdy przedsiębiorcy mają znaczne wątpliwości (2,79), co może wskazywać na problemy z realizacją zobowiązań ze strony administracji.

Kryterium: „Krajowa Administracja Skarbowa traktuje wszystkich sprawiedliwie” ocenione jest na poziomie średnim (3,22), przy czym sprawiedliwość w traktowaniu wydaje się być postrzegana lepiej przez osoby fizyczne (3,31) i pracowników instytucji kontrolnych (3,35), podczas gdy przedsiębiorcy mają znaczne zastrzeżenia (2,66).

Kryterium: „Krajowa Administracja Skarbowa w wystarczającym stopniu bierze pod uwagę sytuację podatnika” ocenione zostało przez respondentów najniżej (3,12), przy czym również w tym przypadku przedsiębiorcy mają najniższą ocenę (2,58), co sugeruje, że czują się niedostatecznie uwzględniani w procesach decyzyjnych, co może prowadzić do frustracji i negatywnych doświadczeń.

Szczegółowe zestawienie danych przedstawiono w Tabeli 16.

Tabela 16. Determinanty postrzeganej orientacji na usługę – oceny funkcjonowania KAS

Respondenci Kryteria składowe	Interesariusze - osoby fizyczne		Interesariusze - przedsiębiorcy		Interesariusze - pracownicy instytucji kontrolnych		Całość	
	N	Średnia	N	Średnia	N	Średnia	N	Średnia
Krajowa Administracja Skarbowa: robi wszystko, co możliwe, aby służyć ludziom	226	3,47	119	2,70	404	3,36	749	3,29
traktuje ludzi z szacunkiem	226	3,60	119	2,79	404	3,47	749	3,40
dotrzymuje obietnic	226	3,46	119	2,79	404	3,48	749	3,36
traktuje wszystkich sprawiedliwie	226	3,31	119	2,66	404	3,35	749	3,22
w wystarczającym stopniu bierze pod uwagę sytuację podatnika	226	3,24	119	2,58	404	3,20	749	3,12

Źródło: opracowanie własne

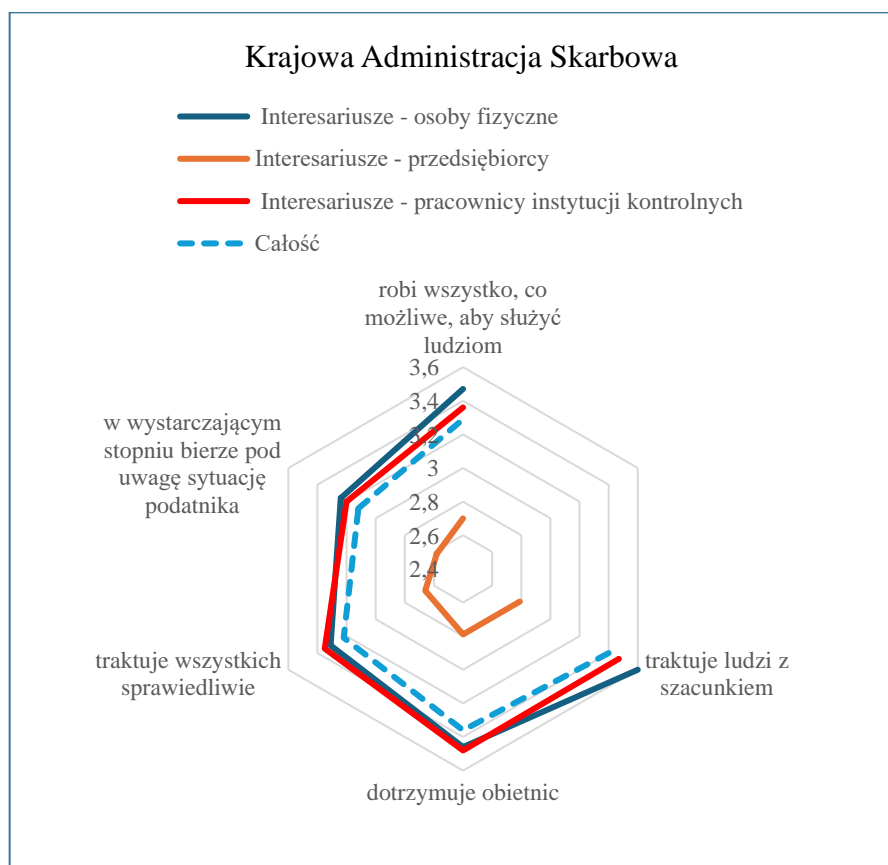
Reasumując można stwierdzić, że jest wyraźna różnica w postrzeganiu KAS pomiędzy interesariuszami. Osoby fizyczne mają nieco lepsze postrzeżenie działań administracji niż pracownicy instytucji kontrolnych, natomiast przedsiębiorcy zdecydowanie najbardziej krytycznie oceniają funkcjonowanie KAS. Może to wskazywać na zróżnicowane oczekiwania i doświadczenia tych grup.

Wyniki pokazują, że KAS powinna skupić się przede wszystkim na poprawie relacji z przedsiębiorcami, aby zwiększyć ich zaufanie i satysfakcję. Mogą to być działania związane z lepszą komunikacją, zrozumieniem ich sytuacji oraz proaktywnym podejściem do rozwiązywania problemów. Zestawienie wyników w formie graficznej zaprezentowano na Wykresie 1.

Nieco lepiej oceniona została przez respondentów postrzegana wiarygodność rozumiana jako rzetelność, staranność, wiarygodność, odpowiedzialność, transparentność i kompetencje Krajowej Administracji Skarbowej. Postrzegana wiarygodność odzwierciedla poziom satysfakcji interesariuszy. Ocena rzetelności składowych alfa Cronbacha wynosi 0,971, a zatem skala jest rzetelna.

Osoby fizyczne postrzegają wiarygodność jako stosunkowo wysoką, ze średnią oceną 3,53, co sugeruje pozytywne doświadczenia z instytucjami, z którymi mają do czynienia. Dominanta wynosząca 3,67 oraz mediana 4,00 wskazują, że

znaczna część respondentów oceniła wiarygodność jako 4 lub wyżej, co jest korzystnym wskaźnikiem jakości usług świadczonych przez instytucje.



Wykres 1. Determinanty postrzeganej orientacji na usługę

Źródło: opracowanie własne

Przedsiębiorcy mają znacznie niższe oceny wiarygodności (średnia 2,68), co wskazuje na istotne problemy i niezadowolenie z interakcji z instytucjami. Dominanta 2,83 wskazuje, że zaledwie niewielka część respondentów widzi wiarygodność na poziomie akceptowalnym. Mediana wynosząca 1,00 jest alarmująco niska, co może wskazywać na poważne problemy w postrzeganiu instytucji przez przedsiębiorców – dowodzi to ich negatywnych doświadczeń i braku zaufania.

Pracownicy instytucji kontrolnych ocenili wiarygodność na poziomie 3,54, co wskazuje na umiarkowane zadowolenie z wiarygodności swoich instytucji. Dominanta 3,40 i mediana 3,00 wskazują, że wiele odpowiedzi koncentruje się wokół

średnich wartości, co może wskazywać na zróżnicowane postrzeganie wiarygodności w zależności od specyfiki instytucji.

Średnia postrzeganej wiarygodności dla całej próby wynosi 3,40, co wskazuje na umiarkowanie pozytywne postrzeganie. Wysoka mediana 3,00 wskazuje natomiast, że respondenci w ogóle mają nieco bardziej optymistyczne nastawienie do wiarygodności usług.

Zestawienie wyników przedstawiono w Tabeli 17.

Tabela 17. Postrzegana wiarygodność

Respondenci	N	Średnia	Dominanta	Mediana
Interesariusze - osoby fizyczne	226	3,53	3,67	4,00
Interesariusze - przedsiębiorcy	119	2,68	2,83	1,00
Interesariusze - pracownicy instytucji kontrolnych	404	3,54	3,40	3,00
Ogółem	749	3,40	3,40	3,00

Źródło: opracowanie własne

Reasumując można stwierdzić, że widoczne są znaczące różnice w postrzeganiu wiarygodności KAS przez różne grupy interesariuszy. Osoby fizyczne oraz pracownicy instytucji kontrolnych mają umiarkowanie pozytywne postrzeganie jej wiarygodności, podczas gdy przedsiębiorcy zdecydowanie negatywne. Wskazuje to na niesatysfakcjonującą współpracę ze strony przedsiębiorców, co może ich skłaniać do unikania współpracy z KAS lub szukania rozwiązań alternatywnych.

W celu uszczegółowienia analizy wiarygodności urzędów skarbowych i celno-skarbowych szczegółowo przeanalizowane zostaną kryteria składowe oceny. Średnie oceny dla poszczególnych determinant są zróżnicowane w zależności od kategorii interesariuszy, co sugeruje, że każda grupa nieco inaczej ocenia poziom satysfakcji z tej współpracy.

Analiza wyników dotyczących postrzegania Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) przez różne grupy interesariuszy (osoby fizyczne, przedsiębiorców i pracowników instytucji kontrolnych) umożliwiła zrozumienie percepcji rzetelności oraz innych kryteriów jakościowych. Poniżej przedstawiono szczegółową analizę zebranych danych.

Kryterium: „Krajowa Administracja Skarbowa jest rzetelna” ocenione zostało na umiarkowanie pozytywnym poziomie (3,48), przy czym osoby fizyczne oceniają

rzetelność KAS bardzo pozytywnie (3,63), podczas gdy przedsiębiorcy mają zdecydowanie inne zdanie (2,79). Niska średnia dla przedsiębiorców może sugerować problemy w realizacji obowiązków KAS wobec tej grupy.

Kryterium: „Krajowa Administracja Skarbowa jest staranna” ocenione zostało średnio na podobnym poziomie (3,44), przy czym, podobnie jak w przypadku rzetelności, KAS postrzegana jest jako umiarkowanie staranna przez pracowników instytucji kontrolnych (3,59) oraz osoby fizyczne (3,52), podczas gdy przedsiębiorcy mają zdecydowanie niższą ocenę (2,76). To zróżnicowanie może wskazywać na różnice w doświadczeniach odnośnie do staranności w obsłudze spraw.

Kryterium: „Krajowa Administracja Skarbowa jest wiarygodna” ocenione średnio na podobnym poziomie (3,41) i podobnie jak w przypadku poprzednich determinant, widoczne są wyraźne różnice w postrzeganiu wiarygodności – umiarkowanie pozytywne zdanie mają osoby fizyczne (3,56) i pracownicy instytucji kontrolnych (3,53), natomiast przedsiębiorcy są znacznie mniej przekonani (2,72) o wiarygodności KAS, co może być związane z nieprzejrzystością procesów czy niewystarczającą komunikacją.

W przypadku kryterium: „Krajowa Administracja Skarbowa jest odpowiedzialna” sytuacja jest analogiczna – przy ogólnie umiarkowanej pozytywnej ocenie całej próby (3,43), zdecydowanie lepiej postrzegana jest odpowiedzialność przez osoby fizyczne (3,59) i pracowników instytucji kontrolnych (3,55) niż przez przedsiębiorców (2,68).

Kryterium: „Krajowa Administracja Skarbowa jest transparentna” jest ocenione najniżej w całościowej ocenie wiarygodności KAS (3,23). Jeśli chodzi o postrzeganie transparentności, to sytuacja jest analogiczna jak w przypadku pozostałych determinant - jako średnio transparentną oceniają ją osoby fizyczne (3,35) i pracownicy instytucji kontrolnych, natomiast przedsiębiorcy uważają, że KAS jest mało transparentna (2,49).

Ocena kryterium: „Krajowa Administracja Skarbowa jest kompetentna” nie odbiega od oceny pozostałych determinant. Kompetencje KAS ocenione zostały średnio umiarkowanie pozytywnie (3,42), natomiast postrzeganie tych kompetencji przez pracowników instytucji kontrolnych (3,57) i osoby fizyczne (3,55) jest wyraźnie wyższe niż przez przedsiębiorców (2,67).

Szczegółowe zestawienie ocen poszczególnych determinant składających się na ogólne kryterium wiarygodności czyli odczuwania satysfakcji przez badanych interesariuszy z kontaktów z KAS zaprezentowano w Tabeli 18.

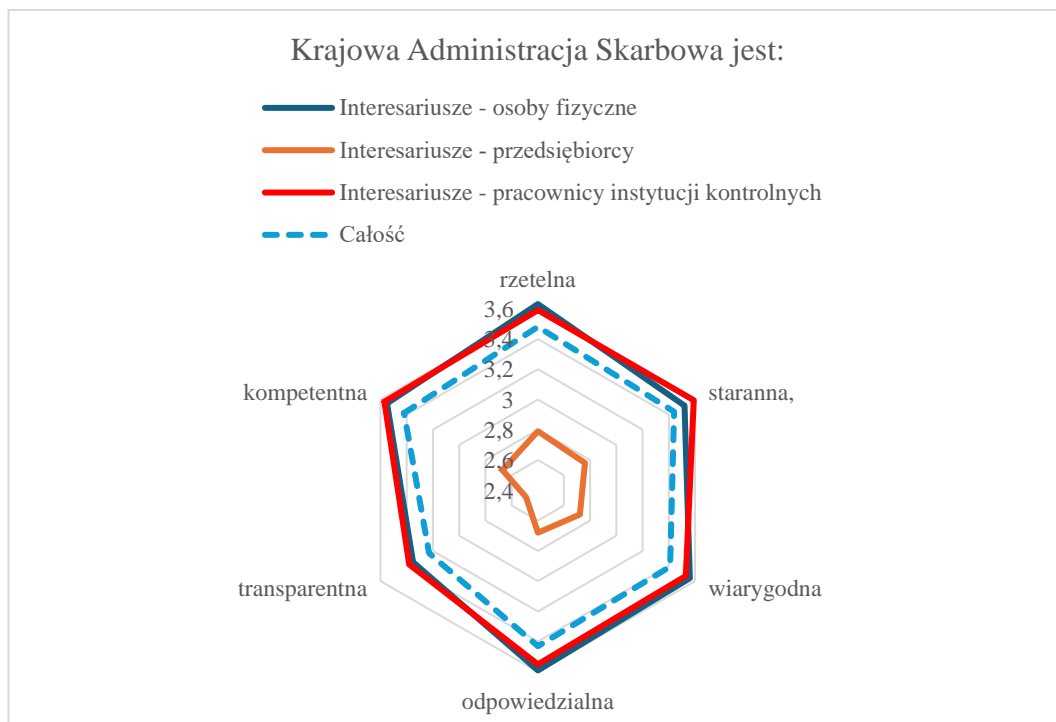
Tabela 18. Determinanty postrzeganej wiarygodności KAS – oceny poziomu satysfakcji interesariuszy

Respondenci Kryteria składowe	Interesariusze - osoby fizyczne		Interesariusze - przedsiębiorcy		Interesariusze - pracownicy instytucji kontrolnych		Całość	
	N	Średnia	N	Średnia	N	Średnia	N	Średnia
Krajowa Administracja Skarbowa jest:								
rzetelna	226	3,63	119	2,79	404	3,59	749	3,48
staranna,	226	3,52	119	2,76	404	3,59	749	3,44
wiarygodna	226	3,56	119	2,72	404	3,53	749	3,41
odpowiedzialna	226	3,59	119	2,68	404	3,55	749	3,43
transparentna	226	3,35	119	2,49	404	3,38	749	3,23
kompetentna	226	3,55	119	2,67	404	3,57	749	3,42

Źródło: opracowanie własne

Reasumując, można stwierdzić, że widoczne są wyraźne różnice w percepcji postrzeganej wiarygodności i w efekcie odczuwanej satysfakcji ze współpracy z KAS pomiędzy poszczególnymi kategoriami interesariuszy. Osoby fizyczne i pracownicy instytucji kontrolnych prezentują umiarkowanie pozytywne postrzeganie wiarygodności KAS, przy zdecydowanie niższej ocenie wskazywanej przez przedsiębiorców. Należy zauważyć, że postrzeganie tej wiarygodności przez osoby fizyczne i pracowników instytucji kontrolnych jest na podobnym poziomie przy zdecydowanie bardziej krytycznym podejściu przez przedsiębiorców. Ogólnie największe zastrzeżenia respondenci mają w odniesieniu do transparentności, przy stosunkowo najwyższej ocenie rzetelności KAS, co może wskazywać na widoczne zaufanie ze strony interesariuszy, przy nie do końca rozumieniu działań podejmowanych przez KAS. Konieczne jest zwrócenie uwagi na lepszą komunikację z przedsiębiorcami.

Graficzna prezentacja struktury opinii respondentów w odniesieniu do wiarygodności KAS, a za tym odczuwanej satysfakcji ze współpracy z nią, przedstawiona została na Wykres 2.



Wykres 2. Determinanty postrzeganej wiarygodności KAS

Źródło: opracowanie własne

Kolejny zestaw pytań dotyczył zamiaru przestrzegania przepisów podatkowych przez respondentów. Poproszono o ustosunkowanie się do stwierdzeń: ważne dla Państwa jako podatników jest, aby Krajowa Administracja Skarbowa otrzymywała zeznanie podatkowe Państwa przedsiębiorstwa w terminie, prawidłowe i kompletne; w przypadku, gdy podatki muszą być zapłacone, KAS otrzymywała zeznania podatkowe przed upływem terminu, a także trudno wyobrazić sobie sytuację, w której wprowadziłby Pan/Pani zbyt wiele lub nieprawidłowe odliczenia w zeznaniu podatkowym, nie ujawniłby Pan/Pani wszystkich dochodów. Ocena rzetelności składowych alfa Cronbacha wynosi 0,884, a zatem skala jest rzetelna.

Osoby fizyczne wykazują wysoki zamiar przestrzegania przepisów podatkowych, co potwierdzają zarówno średnia (3,94), jak i dominanta (4,00). Mediana wynosząca 5,00 wskazuje, że znaczna część respondentów ocenia swój zamiar przestrzegania przepisów na poziomie maksimum. To może sugerować, że osoby fizyczne w tej grupie mają pozytywne nastawienie wobec przepisów podatkowych, zapewne ze względu na świadomość społecznej odpowiedzialności lub obawy przed konsekwencjami nieprzestrzegania przepisów.

Przedsiębiorcy osiągają nieco wyższą średnią (4,05) w porównaniu do osób fizycznych, co sugeruje bardzo silne zamiary przestrzegania przepisów podatkowych. Dominanta wynosząca 4,00 oraz mediana 5,00 potwierdzają, że większość przedsiębiorców widzi przestrzeganie przepisów jako kluczowe. Wysoka ocena może świadczyć o ich dążeniu do legalności w działalności gospodarczej oraz obaw przed skutkami ewentualnych nieprawidłowości.

Pracownicy instytucji kontrolnych wykazują również wysoki zamiar przestrzegania przepisów podatkowych, ze średnią 3,91. Dominanta wynosząca 3,95 oraz mediana 3,95 wskazują na nieco mniejsze zaufanie w stosunku do przepisów, ale wciąż na poziomie pozytywnym. Wyniki te mogą odzwierciedlać ich bezpośrednią znajomość procesu kontroli i zrozumienie zasadności przepisów, które muszą egzekwować.

Średnia dla całej grupy wynosi 3,94, co wskazuje na ogólnie pozytywne nastawienie do przestrzegania przepisów podatkowych wśród badanych. Dominanta na poziomie 4,00 oraz mediana 5,00 podkreślają, że wielu respondentów dostrzega znaczenie przestrzegania przepisów w swoim działaniu.

Zestawienie wyników przedstawiono w Tabeli 19.

Tabela 19. Zamiar przestrzegania przepisów podatkowych

Respondenci	N	Średnia	Dominanta	Mediana
Interesariusze - osoby fizyczne	226	3,94	4,00	5,00
Interesariusze - przedsiębiorcy	119	4,05	4,00	5,00
Interesariusze - pracownicy instytucji kontrolnych	404	3,91	3,95	3,95
Ogółem	749	3,94	4,00	5,00

Zródło: opracowanie własne

Reasumując można stwierdzić, że respondentów cechuje silne nastawienie na przestrzeganie przepisów podatkowych, co jest pozytywnym sygnałem dla instytucji podatkowych. Najwyższe wyniki w grupach osób fizycznych oraz przedsiębiorców wskazują na ich pozytywne nastawienie do obowiązków podatkowych, co może sugerować dobrą współpracę z administracją skarbową, natomiast relatywnie najniższe wyniki, aczkolwiek również wysokie, widoczne są w grupie pracowników instytucji kontrolnych, co może skłaniać do refleksji na temat wyzwania, z jakimi mogą się spotykać w codziennej pracy.

W celu uszczegółowienia przeprowadzonej analizy zamiaru przestrzegania przepisów podatkowych szczegółowo przeanalizowane zostaną kryteria składowe oceny. Średnie oceny dla poszczególnych determinant są zróżnicowane w zależności od kategorii interesariuszy, co sugeruje, że każda grupa nieco inaczej ocenia poziom satysfakcji z tej współpracy.

Wszyscy interesariusze przywiązują dużą wagę do terminowego składania zeznań podatkowych (4,25) oraz prawidłowego i kompletnego ich wypełnienia (4,30). Należy podkreślić, że największą wagę przywiązują do tego pracownicy instytucji kontrolnych (odpowiednio 4,31 i 4,32), relatywnie najmniejszą, ale również wysoką, przedsiębiorcy (odpowiednio 4,13 i 4,23). Wskazuje to na wysoką świadomość tego problemu, przy czym nieco niższa jest świadomość konieczności składania zeznań podatkowych przed upływem terminu, gdy podatki muszą być zapłacone (3,92). Należy zauważyć, że przedsiębiorcy zdecydowanie wyżej oceniają to kryterium (4,07), co może wskazywać na ich znaczną odpowiedzialność i skłonność do wypełnienia terminów, podczas gdy osoby fizyczne wskazują nieco niższe oceny (3,79).

Nieco mniejszą wagę respondenci przywiązują do prawidłowości rozliczeń podatkowych - wprowadzenia zbyt wielu lub nieprawidłowych odliczeń (3,72), nie ujawnienia w zeznaniu podatkowym wszystkich dochodów (3,78) czy nierejestrowania płatności gotówkowych (3,67). Największą wagę do tych problemów przywiązują przedsiębiorcy (odpowiednio 3,95; 3,97 i 3,93), natomiast pracownicy instytucji kontrolnych – stosunkowo najmniejszą (odpowiednio 3,65; 3,71 oraz 3,54).

Szczegółowe zestawienie determinant zamiaru przestrzegania przepisów podatkowych przedstawiono w Tabeli 20.

Tabela 20. Determinanty zamiaru przestrzegania przepisów podatkowych

Respondenci Kryteria składowe	Interesariusze - osoby fizyczne		Interesariusze - przedsiębiorcy		Interesariusze - pracownicy instytucji kontrolnych		Całość	
	N	Średnia	N	Średnia	N	Średnia	N	Średnia
Ważne dla Państwa jako podatników jest, aby KAS otrzymywała zeznanie podatkowe Państwa przedsiębiorstwa w terminie	226	4,21	119	4,13	404	4,31	749	4,25
KAS otrzymała prawidłowe i kompletne zeznanie podatkowe przedsiębiorstwa	226	4,29	119	4,23	404	4,32	749	4,30

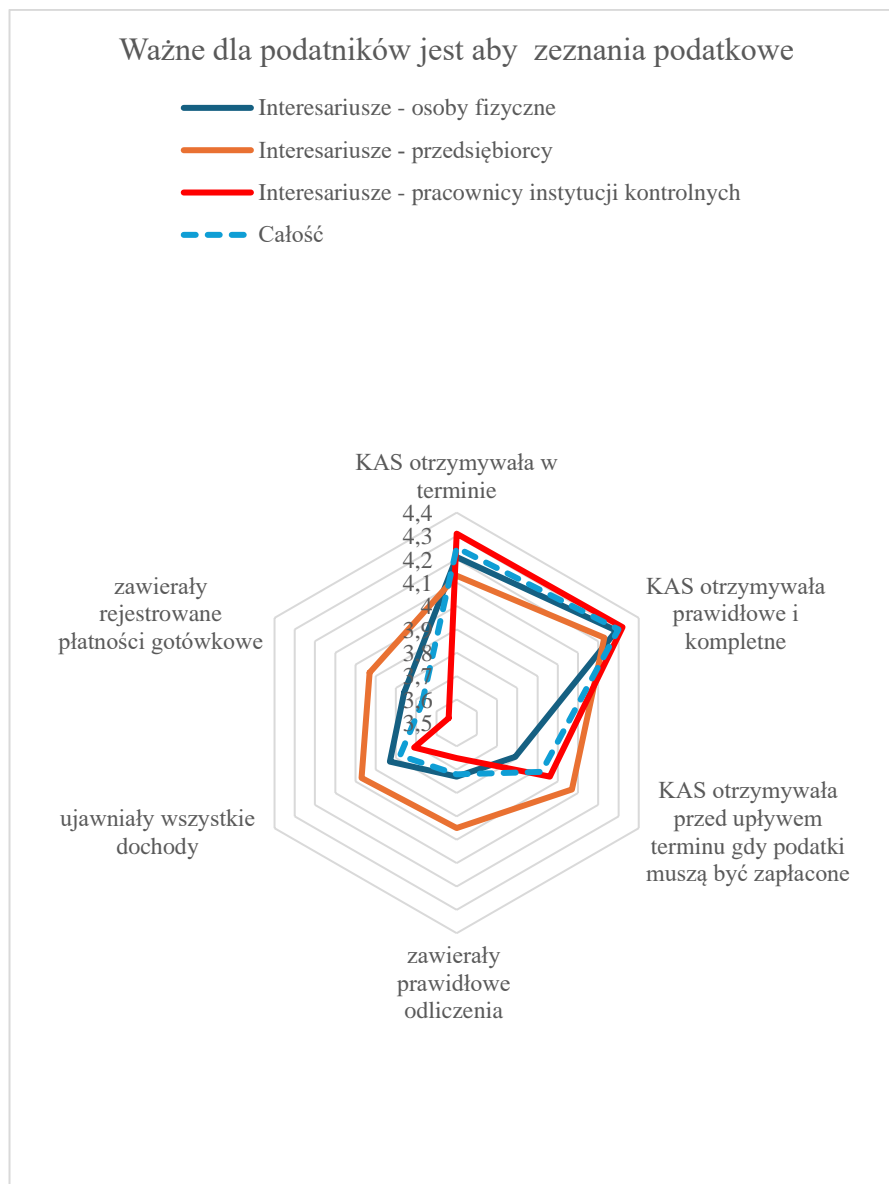
w przypadku, gdy podatki muszą być zapłacone, KAS otrzymywała zeznania podatkowe przed upływem terminu	226	3,79	119	4,07	404	3,96	749	3,92
Trudno jest Pani/Panu wyobrazić sobie sytuację, w której w zeznaniu podatkowym wprowadzonych byłoby zbyt wiele lub nieprawidłowych odliczeń	226	3,73	119	3,95	404	3,65	749	3,72
nie ujawniłby Pan/Pani wszystkich dochodów w zeznaniu podatkowym	226	3,83	119	3,97	404	3,71	749	3,78
płatności gotówkowe nie są rejestrowane	226	3,76	119	3,93	404	3,54	749	3,67

Źródło: opracowanie własne

Reasumując można stwierdzić, że zamiar przestrzegania przepisów podatkowych nie różni w zbyt dużym stopniu poszczególnych grup respondentów, jednak wszyscy wykazują wysoką świadomość w zakresie przestrzegania przepisów podatkowych i znaczenia przesyłania kompletnych i terminowych zeznań. Przedsiębiorcy są nieco bardziej optymistyczni co do przestrzegania przepisów w porównaniu do osób fizycznych, co może wynikać z ich bezpośredniego doświadczenia w kontaktach z KAS. Graficzna prezentacja determinant zamiaru przestrzegania przepisów podatkowych przedstawiona została na Wykres 3.

Postrzegane prawdopodobieństwo kontroli zawarte zostało w stwierdzeniach, że istnieje duża szansa, że Krajowa Administracja Skarbowa odkryje, że przedsiębiorstwo wprowadziło zbyt wiele lub nieistniejące odliczenia w zeznaniu podatkowym, nie ujawniło wszystkich przychodów w zeznaniu podatkowym, nie ujawniło płatności gotówkowych w rejestrach. Ocena rzetelności składowych alfa Cronbacha wynosi 0,906, a zatem skala jest rzetelna.

Podatnicy, jakimi są osoby fizyczne, postrzegają prawdopodobieństwo kontroli na poziomie 3,78. Dominanta wynosząca 4,00 oraz mediana 5,00 sugerują, że część respondentów obawia się możliwości kontroli w dość wysokim stopniu. Wysoka mediana oznacza, że znaczny odsetek osób ocenia prawdopodobieństwo kontroli na maksymalnym poziomie, co może odzwierciedlać rzeczywiste obawy związane z nieprzebraniem przepisów.



Wykres 3. Determinanty zamiaru przestrzegania przepisów podatkowych

Źródło: opracowanie własne

Przedsiębiorcy w nieco wyższym stopniu postrzegają prawdopodobieństwo kontroli (3,85) niż osoby fizyczne. Dominanta wynosząca 4,00 i mediana 5,00 są zgodne z wynikami osób fizycznych, sugerując, że przedsiębiorcy również mają silne obawy przed możliwością kontroli. Wysoka ocena w tej grupie może wskazywać na świadomość zagrożeń związanych z egzekucją przepisów podatkowych oraz ryzykiem narażenia się na konsekwencje prawne.

Pracownicy instytucji kontrolnych wykazują niższe postrzegane prawdopodobieństwo kontroli (3,40) w porównaniu do pozostałych grup. Dominanta 3,59 oraz mediana 3,59 wskazują na bardziej neutralny stosunek do prawdopodobieństwa kontroli. Mogą oni posiadać lepszą orientację w zakresie rzeczywistych praktyk kontrolnych oraz ich częstotliwości, co wpływa na ich percepcję.

Średnia dla całej grupy wynosi 3,59, co wskazuje na umiarkowane postrzeganie prawdopodobieństwa kontroli wśród wszystkich respondentów. Wysoka mediana wynosząca 5,00 wskazuje, że wielu respondentów postrzega kontrolę jako nie tylko możliwą, ale i prawdopodobną.

Zestawienie wyników przedstawiono w Tabela 21.

Tabela 21. Postrzegane prawdopodobieństwo kontroli

Respondenci	N	Średnia	Dominanta	Mediana
Interesariusze - osoby fizyczne	226	3,78	4,00	5,00
Interesariusze - przedsiębiorcy	119	3,85	4,00	5,00
Interesariusze - pracownicy instytucji kontrolnych	404	3,40	3,59	3,59
Ogółem	749	3,59	3,59	5,00

Źródło: opracowanie własne

Szczegółową analizę poszczególnych kryteriów składowych postrzeganego prawdopodobieństwa kontroli przedstawiono poniżej. Świadomość prawdopodobieństwa kontroli jest stosunkowo wysoka. Obawa przed ujawnieniem przez KAS wprowadzenia w zeznaniu podatkowym zbyt wielu lub nieistniejących odliczeń (3,66), nie ujawniło wszystkich przychodów (3,62) czy nie ujawniło płatności gotówkowych w rejestrach (3,49). Analiza poszczególnych determinant wskazuje, że największe zaniepokojenie wyrażają przedsiębiorcy, co może wynikać z ich doświadczeń z systemem podatkowym (odpowiednio 3,95; 3,88 i 3,73), ale również świadomości ryzyka związanego z fałszywymi odliczeniami. Ryzyko prawdopodobieństwa kontroli w najmniejszym stopniu postrzegają pracownicy instytucji kontrolnych (odpowiednio: 3,48; 3,41 oraz 3,32), co z kolei może być spowodowane bardziej świadomością konieczności dokonywania rozliczeń podatkowych niż bezpośrednimi konsekwencjami z ich naruszania. Zestawienie szczegółowych wyników przedstawiono w Tabela 22.

Tabela 22. Determinanty postrzeganego prawdopodobieństwo kontroli

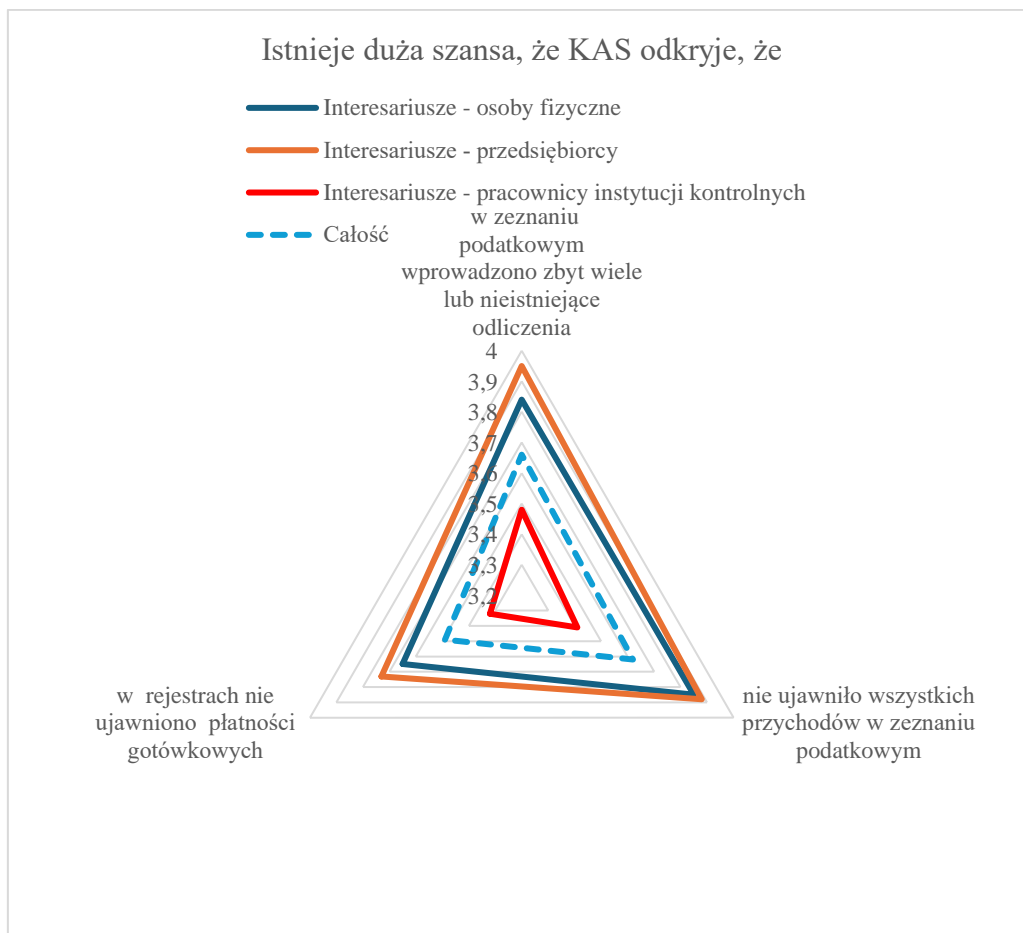
Respondenci Kryteria składowe	Interesariusze - osoby fizyczne		Interesariusze - przedsiębiorcy		Interesariusze - pracownicy instytucji kontrolnych		Całość	
	N	Średnia	N	Średnia	N	Średnia	N	Średnia
Istnieje duża szansa, że KAS odkryje, że przedsiębiorstwo: w zeznaniu podatkowym wprowadziło zbyt wiele lub nieistniejące odliczenia	226	3,84	119	3,95	404	3,48	749	3,66
nie ujawniło wszystkich przychodów w zeznaniu podatkowym	226	3,85	119	3,88	404	3,41	749	3,62
nie ujawniło płatności gotówkowych w rejestrach	226	3,65	119	3,73	404	3,32	749	3,49

Źródło: opracowanie własne

Reasumując można stwierdzić, że respondenci wykazują dużą świadomość ryzyka związanego z niewłaściwymi praktykami podatkowymi, co może wskazywać na ich gotowość do przestrzegania przepisów. Przedsiębiorcy wykazują bardziej wyraźne zaniepokojenie odnośnie ryzyk z tym związanych niż pracownicy instytucji kontrolnych, co może być wynikiem ich kontaktu z administracją skarbową i bezpośrednich doświadczeń. Średnie wyniki wskazują, że respondenci zgodnie postrzegają ryzyko wykrycia nieprawidłowości przez KAS jako istotne, co może wpływać na ich odpowiedzialność podatkową.

Graficzna prezentacja determinant postrzeganego prawdopodobieństwo kontroli przedstawiono na Wykres 4.

Respondenci postrzegają surowość grzywien nałożonych przez Krajową Administrację Skarbową (KAS) jako wysoką (4,14). Postawa taka dotyczy wszystkich grup interesariuszy, przy czym w największym stopniu dotyczy przedsiębiorców. Wysoka ocena wśród przedsiębiorców (4,33), co może sugerować, że czują oni, iż przepisy są restrykcyjne wobec ich działalności. Wzmoczona obawa przed konsekwencjami finansowymi może wpływać na ich postawy wobec przestrzegania przepisów.



Wykres 4. Determinanty postrzeganego prawdopodobieństwa kontroli

Źródło: opracowanie własne

Zestawienie wyników przedstawiono w Tabeli 23.

Tabela 23. Postrzegana surowość grzywien

Respondenci	N	Średnia	Dominanta	Mediana
Interesariusze - osoby fizyczne	226	4,02	4,00	4,00
Interesariusze - przedsiębiorcy	119	4,33	4,14	5,00
Interesariusze - pracownicy instytucji kontrolnych	404	4,15	4,14	5,00
Ogółem	749	4,14	4,14	5,00

Źródło: opracowanie własne

Respondenci deklarują w wysokim stopniu przestrzeganie norm osobistych poprzez stwierdzenie: „Czułbym się winny, gdybym nie płacił wszystkich, należnych ode mnie, podatków”.

Osoby fizyczne postrzegają swoje normy osobiste na poziomie 4,12, co wskazuje na stosunkowo wysokie pod względem sumienia normy. Dominanta wynosząca 4,24 i mediana 5,00 pokazują, że znaczna część respondentów ocenia swoje normy jako bardzo wysokie. Wysoka mediana sugeruje, że wielu uczestników badania uznaje, że normy, które stosują, są bliskie ideału.

Przedsiębiorcy w tej badanej grupie uzyskali średnią na poziomie 4,26, co sugeruje, że mają wartościowe normy personalne. Dominanta i mediana wynoszące 4,24 oraz 5,00 wskazują, że większość respondentów uważa swoje normy osobiste za bardzo wysokie, co może odzwierciedlać ich etykę pracy oraz dążenie do sukcesu w biznesie.

Pracownicy instytucji kontrolnych mają najwyższą średnią norm osobistych (4,30), co sugeruje, że praca w takich instytucjach może przyczyniać się do wyższej świadomości norm i wartości etycznych. Dominanta (4,24) oraz mediana (5,00) wskazują, że są to wartości uznawane za istotne w ich działalności.

Ogółem, średnia dotycząca norm osobistych wśród wszystkich respondentów wynosi 4,24, co wskazuje na generalnie wysokie postrzeganie tych norm. Wysoka mediana (5,00) oznacza, że wiele osób uważa, że posiada bardzo silne i pozytywne normy.

Zestawienie wyników przedstawiono w Tabeli 24.

Tabela 24. Normy osobiste

Respondenci	N	Średnia	Dominanta	Mediana
Interesariusze - osoby fizyczne	226	4,12	4,24	5,00
Interesariusze - przedsiębiorcy	119	4,26	4,24	5,00
Interesariusze - pracownicy instytucji kontrolnych	404	4,30	4,24	5,00
Ogółem	749	4,24	4,24	5,00

Źródło: opracowanie własne

Reasumując można stwierdzić, że wyniki wskazują na wysoką postrzeganą wartość norm osobistych wśród wszystkich grup interesariuszy, co sugeruje ogólne poczucie odpowiedzialności i chęć przestrzegania przepisów, może przyczynić się do dalszego budowania pozytywnych relacji między KAS a podatnikami.

Do norm społecznych (grupowych) zawierających się w stwierdzeniu „Ludzie w moim środowisku zdecydowanie nie akceptowałyby nie wywiązywania się

przeze mnie z moich zobowiązań podatkowych”, respondenci podchodzą nieco bardziej krytycznie.

Osoby fizyczne postrzegają normy społeczne na poziomie 3,80, co sugeruje, że mają generalnie pozytywne nastawienie do wspólnych wartości i standardów w społeczeństwie. Dominanta wynosząca 4,00 oraz mediana 5,00 wskazują, że znaczny odsetek respondentów ocenia te normy jako wysokie, co może sugerować, że osoby te są świadome i dążą do przestrzegania norm społecznych.

Przedsiębiorcy mają nieco wyższe wartości norm społecznych, osiągając średnią na poziomie 4,05. Dominanta 4,00 i mediana 5,00 wskazują, że większość w tej grupie postrzega normy społeczne jako kluczowe w ich działalności, co może świadczyć o ich odpowiedzialności społecznej oraz dążeniu do działania w zgodzie z ogólnymi normami społecznymi.

Pracownicy instytucji kontrolnych również pokazali wysoką postrzeganą wartość norm społecznych, ze średnią wynoszącą 3,99. Wartości dominujące (4,00) i mediana (5,00) wskazują, że ta grupa ma podobne zdanie na temat norm społecznych, co może wynikać z ich doświadczenia w pracy ze standardami i przepisami.

Ogólnie, respondenci postrzegają normy społeczne jako wysokie, ze średnią wynoszącą 3,94, co wskazuje na pozytywne nastawienie do wartości społecznych w społeczeństwie. Wysoka mediana (5,00) potwierdza, że wiele osób widzi siebie w kontekście przestrzegania norm.

Zestawienie wyników przedstawiono w Tabeli 25.

Tabela 25. Normy społeczne

Respondenci	N	Średnia	Dominanta	Mediana
Interesariusze - osoby fizyczne	226	3,80	4,00	5,00
Interesariusze - przedsiębiorcy	119	4,05	4,00	5,00
Interesariusze - pracownicy instytucji kontrolnych	404	3,99	4,00	5,00
Ogółem	749	3,94	4,00	5,00

Źródło: opracowanie własne

Reasumując, wyniki badania pokazują wysokie postrzeganie norm społecznych wśród wszystkich grup interesariuszy. Dalsze promowanie i wspieranie tych norm mogą przyczynić się do poprawy współpracy między KAS a podatnikami oraz do bardziej zgodnego funkcjonowania w ramach przepisów.

Można stwierdzić, że respondenci najmniej przekonani są do przestrzegania norm etycznych w odniesieniu do społeczeństwa zawartym w stwierdzeniu: „Ogólnie rzecz biorąc, Polacy nie akceptują unikania płacenia podatków”.

Osoby fizyczne mają najniższą średnią (3,17), co wskazuje na umiarkowane postrzeganie norm dotyczących społeczeństwa. Dominanta i mediana wynoszące 3,00 sugerują, że wiele osób ocenia przestrzeganie tych norm na poziomie przeciętnym. Wyniki mogą sugerować dyskomfort lub brak zaangażowania w działania społeczne lub normy, które są postrzegane jako niewystarczająco silne w ich otoczeniu.

Przedsiębiorcy mają wyraźnie wyższe postrzeganie norm dotyczących społeczeństwa, ze średnią wynoszącą 3,86. Dominanta 4,00 oraz mediana 5,00 wskazują, że przedsiębiorcy dostrzegają normy społeczne jako istotniejsze i bardziej wpływowe niż osoby fizyczne, co może być związane z ich odpowiedzialnością za lokalne społeczności oraz wpływem na rynek.

Pracownicy instytucji kontrolnych osiągają średnią 3,28, co jest niższe od przedsiębiorców, ale wyższe niż osoby fizyczne. Dominanta 3,34 sugeruje, że w tej grupie funkcjonują normy dotyczące społeczeństwa na poziomie średnim, a mediana 3,00 wskazuje, że zdecydowana większość respondentów ocenia je jako przeciętne. Może to również wskazywać na wpływ ich pracy na postrzeganie norm w otoczeniu, ale także na ich poczucie obowiązku w stosunku do tworzenia zasad i ich przestrzegania.

Ogólne wyniki wskazują na umiarkowane postrzeganie norm dotyczących społeczności na poziomie 3,34. Taka średnia oraz dominanta na poziomie 3,34 mogą sugerować, że respondenci mają mieszane uczucia co do przestrzegania norm w społeczeństwie. Mediana (3,00) wskazuje, że spora część ludzi postrzega te normy jako standardowe, co może budzić pytania o ich efektywność i satysfakcję.

Zestawienie wyników przedstawiono w Tabeli 26.

Tabela 26. Normy dotyczące społeczeństwa

Respondenci	N	Średnia	Dominanta	Mediana
Interesariusze - osoby fizyczne	226	3,17	3,00	3,00
Interesariusze - przedsiębiorcy	119	3,86	4,00	5,00
Interesariusze - pracownicy instytucji kontrolnych	404	3,28	3,34	3,00
Ogółem	749	3,34	3,34	3,00

Źródło: opracowanie własne

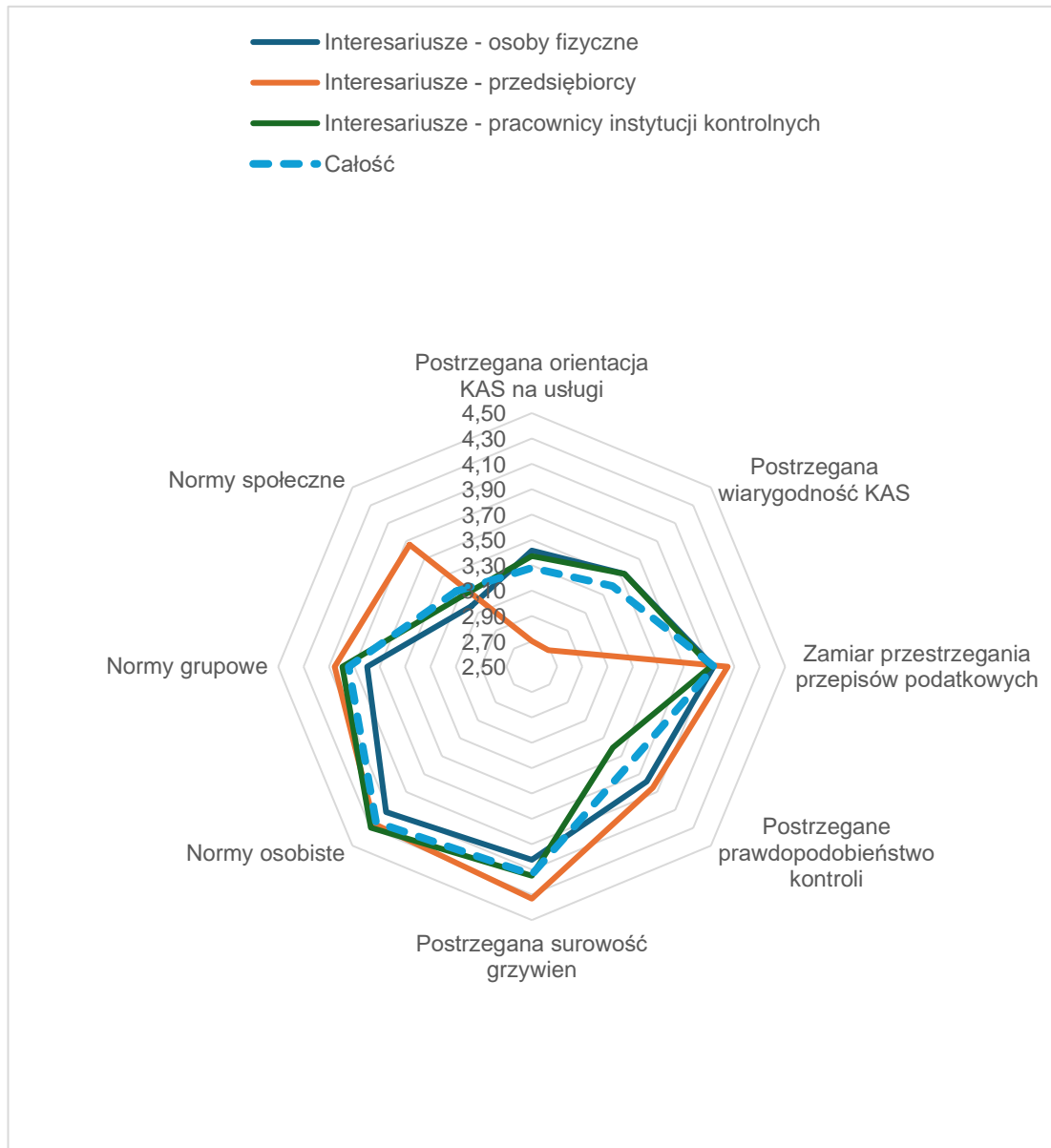
Reasumując, respondenci w różnych grupach mają różne postrzeganie norm społecznych. Przedsiębiorcy wydają się mieć bardziej pozytywne nastawienie, podczas gdy osoby fizyczne i pracownicy instytucji kontrolnych są bardziej sceptyczni. Słaba postawa wobec norm wśród osób fizycznych może wskazywać na ogólną obawę dotyczącą przestrzegania norm społecznych przez innych, co może wpływać na ich relacje z administracją skarbową.

Podsumowując powyższe rozważania, na Wykres 5 przedstawiono w formie graficznej wyniki uzyskane z przeprowadzonych trzech ankiet. Można stwierdzić, że wyniki ankiety uzyskane od interesariuszy-przedsiębiorców odbiegają wyraźnie od wyników uzyskanych od pozostałych respondentów. Przedsiębiorcy znacznie bardziej krytyczni są w ocenie realizacji usług świadczonych przez Krajową Administrację Skarbową, a także jej wiarygodności. Może wynikać to z nienajlepszych doświadczeń przedsiębiorców w kontaktach z organami skarbowymi. Należy wziąć pod uwagę, że większość respondentów stanowili mikro przedsiębiorcy, co może powodować pewne trudności spowodowane brakiem ich kompetencji w zakresie znajomości przepisów podatkowych. Przedsiębiorcy bardziej obawiają się kontroli niż pozostali respondenci, a także w większym stopniu nastawieni są na przestrzeganie obowiązujących przepisów podatkowych.

W dalszej części analizie poddano związki pomiędzy poszczególnymi zmiennymi. Biorąc pod uwagę fakt zastosowania skali typu likertowskiego oraz brak normalności rozkładu zmiennych, zastosowano korelacje rho Spearmana. Na potrzeby przeprowadzonej analizy przyjęto następującą interpretację poszczególnych zakresów wartości współczynnika rho Spearmana:

- 0 - 0,30 – brak korelacji lub bardzo słaba korelacja,
- 0,31 – 0,50 - umiarkowana korelacja,

- 0,51 – 0,70 – silna korelacja,
- 0,71 – 1 – bardzo silna korelacja³³⁸.



Wykres 5. Postrzeganie efektywności funkcjonowania Krajowej Administracji Skarbowej i przestrzegania przepisów podatkowych w opinii respondentów

Źródło: opracowanie własne

³³⁸ S. Bedyńska, M. Cypryańska, op. cit., s. 198-202

W Tabeli 27 przedstawiono współczynniki korelacji rho Spearmana między różnymi zmiennymi związanymi z postrzeganiem Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) oraz zachowaniami podatników – osób fizycznych. W tabeli przedstawiono tylko istotne korelacje na poziomie $p < 0,01$. Analiza będzie skoncentrowana na interpretacji wartości korelacji i ich znaczeniu w kontekście norm społecznych, zachowań podatkowych oraz postrzeganej orientacji KAS na usługi.

Bardzo silna dodatnia korelacja między postrzeganą orientacją KAS na usługi a jej postrzeganą wiarygodnością (0,745) sugeruje, że im wyżej respondenci oceniają orientację KAS na usługi, tym bardziej postrzegają ją jako wiarygodną. Umiarkowane korelacje z zamiarem przestrzegania przepisów (0,441) oraz postrzeganym prawdopodobieństwem kontroli (0,405) sugerują, że pozytywne postrzeganie KAS wiąże się z większą chęcią do przestrzegania przepisów.

Umiarkowana korelacja między postrzeganą wiarygodnością KAS a zamiarem przestrzegania przepisów podatkowych (0,438) sugeruje, że wyższe poczucie wiarygodności KAS prowadzi do większej chęci przestrzegania przepisów podatkowych.

Silna korelacja zamiaru przestrzegania przepisów podatkowych z postrzeganym prawdopodobieństwem kontroli (0,571) oraz normami osobistymi (0,506), a także umiarkowana z normami grupowymi (0,462) i społecznymi (0,389) sugeruje, że skuteczność KAS w egzekwowaniu przepisów ma istotny wpływ na chęć przestrzegania przepisów przez podatników.

Umiarkowane wartości korelacji wskazują, że osoby postrzegające wysokie prawdopodobieństwo kontroli są także bardziej skłonne do przestrzegania norm dotyczących grzywien (0,457) oraz mają wyższe normy osobiste (0,445) i grupowe (0,452).

Silna korelacja między normami osobistymi a normami grupowymi (0,639) sugeruje, że osobiste wartości jednostki mogą być silnie kształtowane przez społeczność, w której żyje.

Umiarkowana korelacja wskazuje, że normy grupowe również mają wpływ na normy społeczne (0,477), co może sugerować, że grupy społeczne wpływają na formowanie szerszych wartości w społeczeństwie.

W dalszej części dokonano analizy korelacji między różnymi zmiennymi związanymi z postrzeganiem Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) oraz zachowaniami interesariuszy - przedsiębiorców.

Tabela 27. Współczynniki korelacji rho Spearmana - interesariusze - osoby fizyczne

	Postrzegana orientacja KAS na usługi	Postrzegana wiarygodność KAS	Zamiar przestrzegania przepisów podatkowych	Postrzegane prawdopodobieństwo kontroli	Postrzegana surowość grzywien	Normy osobiste	Normy grupowe	Normy społeczne
Postrzegana orientacja KAS na usługi		,745**	,441**	,405**	,185**	,313**	,386**	,299**
Postrzegana wiarygodność KAS	,745**		,438**	,361**		,236**	,280**	
Zamiar przestrzegania przepisów podatkowych	,441**	,438**		,571**	,404**	,506**	,462**	,389**
Postrzegane prawdopodobieństwo kontroli	,405**	,361**	,571**		,457**	,445**	,452**	,377**
Postrzegana surowość grzywien	,185**		,404**	,457**		,329**	,290**	,304**
Normy osobiste	,313**	,236**	,506**	,445**	,329**		,639**	,399**
Normy grupowe	,386**	,280**	,462**	,452**	,290**	,639**		,477**
Normy społeczne	,299**		,389**	,377**	,304**	,399**	,477**	

Źródło: opracowanie własne

W Tabeli 28 przedstawiono tylko istotne na poziomie $p < 0,01$ współczynniki korelacji rho Spearmana. Bardzo silna dodatnia korelacja pomiędzy postrzeganą orientacją KAS na usługi a postrzeganą wiarygodnością KAS (0,894) sugeruje, że im bardziej pozytywnie respondenci postrzegają orientację KAS na usługi, w tym większym stopniu oceniają ją jako wiarygodną. Znacznie słabsza korelacja występuje z zamiarem przestrzegania przepisów podatkowych (0,271), postrzeganym prawdopodobieństwem kontroli (0,318) i postrzeganą surowością grzywien (0,236). Można to zinterpretować, iż lepsza orientacja KAS na usługi wpływa

pozytywnie, acz w niewielkim stopniu, na zamiar przestrzegania przepisów oraz postrzeganą solidność przez przedsiębiorców.

Występuje silna pozytywna korelacja postrzeganej wiarygodności KAS z zamiarem przestrzegania przepisów podatkowych (0,656) oraz postrzeganym prawdopodobieństwem kontroli (0,648). Znacznie słabsze korelacje widoczne są z surowością grzywien (0,296) oraz normami osobistymi (0,348). Można to zinterpretować, że wiarygodność KAS w znaczny sposób wpływa na chęć do przestrzegania przepisów, co może również przenosić się na postrzeganie surowości grzywien.

Silna korelacja między zamiarem przestrzegania przepisów podatkowych z postrzeganym prawdopodobieństwem kontroli (0,656) sugeruje, że większe postrzegane prawdopodobieństwo kontroli sprawia, że przedsiębiorcy są bardziej skłonni do przestrzegania przepisów. Umiarkowanie dodatnie korelacje z normami osobistymi (0,575) i grupowymi (0,599) wskazują, że zarówno normy osobiste, jak i grupowe wpływają na zamiar przestrzegania przepisów podatkowych.

Silne korelacje pomiędzy postrzeganym prawdopodobieństwem kontroli a postrzeganą surowością grzywien (0,656), normami grupowymi (0,682) i osobistymi (0,539) wskazują, że im wyższe są oczekiwania dotyczące prawdopodobieństwa kontroli, tym skłonność do przestrzegania przepisów jest większa, co również wpływa na większy respekt wobec surowości grzywien.

Silne pozytywne korelacje pomiędzy postrzeganą surowością grzywien a normami osobistymi (0,672), grupowymi (0,555) i społecznymi (0,525) sugerują, że normy osobiste i grupowe wpływają na postrzeganą surowość grzywien, co może implikować, że w silnych grupach społecznych oczekuje się większej odpowiedzialności.

Bardzo silna korelacja pomiędzy normami osobistymi a normami grupowymi (0,757) wskazuje, że normy osobiste i grupowe są ściśle powiązane w kształtowaniu postaw i zachowań.

Bardzo silna korelacja pomiędzy normami grupowymi a normami społecznymi (0,853) wskazuje, że normy grupowe mają bardzo mocny wpływ na wartości i normy społeczne w społeczeństwie, co jest istotne dla zrozumienia, jak grupy kształtują szersze percepcje społeczności.

Tabela 28. Współczynniki korelacji rho Spearmana - interesariusze - przedsiębiorcy

	Postrzegana orientacja KAS na usługi	Postrzegana wiarygodność KAS	Zamiar przestrzegania przepisów podatkowych	Postrzegane prawdopodobieństwo kontroli	Postrzegana surowość grzywien	Normy osobiste	Normy grupowe	Normy społeczne
Postrzegana orientacja KAS na usługi		,894**			,271**	,318**	,236**	
Postrzegana wiarygodność KAS	,894**				,296**	,348**	,263**	
Zamiar przestrzegania przepisów podatkowych				,656**	,555**	,575**	,599**	,533**
Postrzegane prawdopodobieństwo kontroli			,656**		,656**	,539**	,682**	,711**
Postrzegana surowość grzywien	,271**	,296**	,555**	,656**		,672**	,555**	,525**
Normy osobiste	,318**	,348**	,575**	,539**	,672**		,757**	,634**
Normy grupowe	,236**	,263**	,599**	,682**	,555**	,757**		,853**
Normy społeczne			,533**	,711**	,525**	,634**	,853**	

Źródło: opracowanie własne

W Tabeli 29 przedstawiono tylko istotne na poziomie $p < 0,01$ współczynniki korelacji rho Spearmana. Bardzo silna dodatnia korelacja pomiędzy postrzeganą orientacją KAS na usługi a postrzeganą wiarygodnością KAS (0,720) wskazuje, że pozytywna percepcja orientacji KAS na usługi zdecydowanie wpływa na postrzeganą wiarygodność tej instytucji. Umiarkowana korelacja z zamiarem przestrzegania przepisów podatkowych (0,327) oznacza, że korzystna orientacja KAS na usługi ma pozytywny wpływ na zamiar przestrzegania przepisów podatkowych.

Umiarkowana korelacja pomiędzy postrzeganą wiarygodnością KAS a zamiarem przestrzegania przepisów podatkowych (0,331) wskazuje, że wyższa wiarygodność KAS prowadzi do większego zamiaru przestrzegania przepisów. Słabe korelacje z postrzeganym prawdopodobieństwem kontroli (0,247) oraz postrzeganą surowością grzywien (0,241) wskazują, że wiarygodność także wpływa na postrzeganie kontroli oraz surowości grzywien.

Umiarkowana korelacja między zamiarem przestrzegania przepisów podatkowych a postrzeganym prawdopodobieństwem kontroli (0,303) wskazuje, że im większe postrzegane prawdopodobieństwo kontroli, tym wyższy zamiar przestrzegania przepisów, natomiast korelacje z normami osobistymi (0,321) i grupowymi (0,333) wskazują, że normy osobiste oraz grupowe również przyczyniają się do zwiększenia zamiaru przestrzegania przepisów podatkowych.

Słaba korelacja między postrzeganym prawdopodobieństwem kontroli a postrzeganą surowością grzywien (0,288) sugeruje, że obawy związane z ewentualnymi grzywnami mają niewielki wpływ na obawy przed kontrolą. Ponadto słabe korelacje z normami osobistymi (0,218) i grupowymi (0,214) wskazują, że normy osobiste i grupowe mogą mieć również niewielki wpływ na postrzegane prawdopodobieństwo kontroli.

Umiarkowane i słabe korelacje pomiędzy postrzeganą surowością grzywien, a normami osobistymi (0,342), grupowymi (0,240) i społecznymi (0,227) sugerują, że normy wpływają na postrzeganą surowość grzywien, co może świadczyć o tym, że normy te mogą wpływać na to, w jaki sposób respondenci postrzegają wymiar sprawiedliwości w kontekście grzywien, co jest szczególnie istotne w przypadku pracowników instytucji kontrolnych.

Silna korelacja między normami osobistymi a normami grupowymi (0,553) wskazuje, że normy osobiste są ściśle związane z normami grupowymi, co podkreśla wpływ grupy na przekonania jednostki.

Słaba korelacja pomiędzy normami grupowymi a normami społecznymi (0,284) wskazuje, że normy grupowe mają wpływ na normy społeczne, co potwierdza, że grupy mogą kształtować szersze wartości w społeczeństwie (por. Tabela 29).

Tabela 29. Współczynniki korelacji rho Spearmana - interesariusze pracownicy instytucji kontrolnych

	Postrzegana orientacja KAS na usługi	Postrzegana wiarygodność KAS	Zamiar przestrzegania przepisów podatkowych	Postrzegane prawdopodobieństwo kontroli	Postrzegana surowość grzywien	Normy osobiste	Normy grupowe	Normy społeczne
Postrzegana orientacja KAS na usługi		,720**	,327**	,255**	,218**	,241**	,223**	,163**
Postrzegana wiarygodność KAS	,720**		,331**	,247**	,241**	,281**	,201**	
Zamiar przestrzegania przepisów podatkowych	,327**	,331**		,303**	,244**	,321**	,333**	,146**
Postrzegane prawdopodobieństwo kontroli	,255**	,247**	,303**		,288**	,218**	,214**	,255**
Postrzegana surowość grzywien	,218**	,241**	,244**	,288**		,342**	,240**	,227**
Normy osobiste	,241**	,281**	,321**	,218**	,342**		,553**	,202**
Normy grupowe	,223**	,201**	,333**	,214**	,240**	,553**		,284**
Normy społeczne	,163**		,146**		,227**	,202**	,284**	,163**

Źródło: opracowanie własne

Aby zweryfikować hipotezę dotyczącą zróżnicowania interesariuszy zastosowano dodatkowo test nieparametryczny Kruskala-Wallisa, który służy do porównywania co najmniej trzech grup pod względem jednej zmiennej ciągłej lub porządkowej.

Test ten stosowany jest w przypadkach, gdy dane nie spełniają założeń dla testów parametrycznych, takich jak normalność rozkładu. Przy zastosowaniu testu Kruskala-Wallisa można ocenić, czy istnieje statystycznie istotna różnica między medianami kilku grup. Przyjmuje się hipotezę zerową o jednorodności rozkładu zmiennych we wszystkich grupach. Jeśli istotność statystyki kształtuje się poniżej wartości krytycznej ($p=0,05$) to hipotezę o równości średnich należy odrzucić.

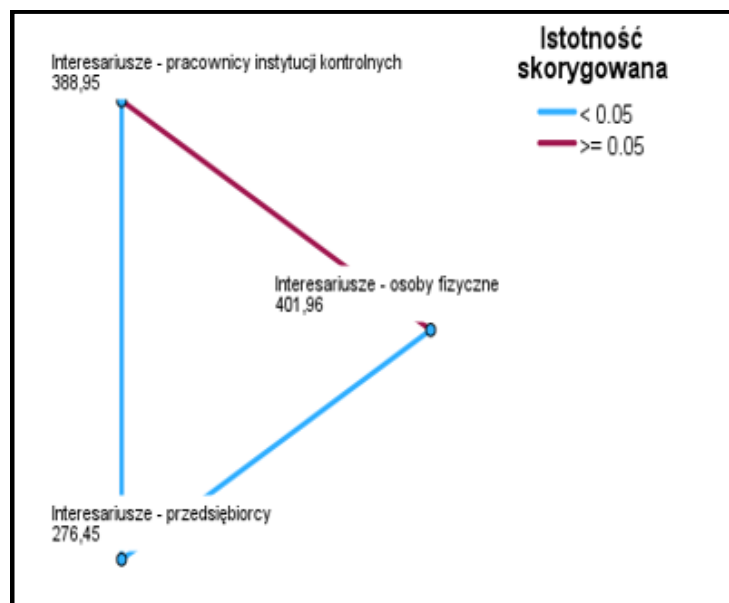
Istotność testu na poziomie $p > 0,05$ oznacza, że przynajmniej jedna z grup różni się statystycznie od pozostałych, w przeciwnym wypadku, brak istotności sugeruje, że nie ma znaczących różnic pomiędzy grupami.

Szczegółowe zestawienie statystyk obliczonych w ramach przeprowadzonego testu Kruskala-Wallisa zamieszczono w Załączniku 12.

Analizując podsumowanie testu Kruskala-Wallisa dla różnych zmiennych, można stwierdzić, że istnieje istotna statystycznie różnica między grupami ($p < 0,001$) w postrzeganej orientacji KAS na usługi, postrzeganej wiarygodności KAS. W przypadku zamiaru przestrzegania przepisów podatkowych również zaobserwowano istotną różnicę ($p < 0,05$), co sugeruje, że różnice w zamiarze przestrzegania przepisów mogą być związane z grupą, do której dana osoba należy. Różnice w postrzeganym prawdopodobieństwie kontroli są statystycznie istotne ($p < 0,001$), postrzeganej surowości grzywnien ($p < 0,01$), normach społecznych ($p < 0,001$). Można stwierdzić, że występują statystycznie istotne różnice pomiędzy badanymi grupami. Natomiast w przypadku normy osobiste i normy grupowe nie wykazują istotnych różnic ($p > 0,05$).

Analiza porównań parami bazujących na wynikach testu Kruskala-Wallisa dla różnych grup interesariuszy (Załącznik 12) dostarcza cennych informacji na temat różnic w postrzeganiu różnych aspektów związanych z Krajową Administracją Skarbową (KAS). Szczegółową analizę przedstawiono poniżej.

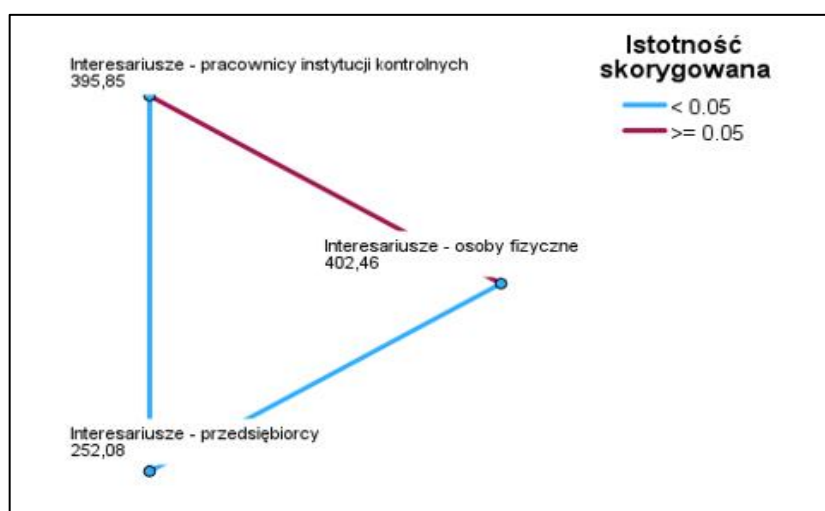
Postrzegana orientacja KAS na usługi - przedsiębiorcy vs. pracownicy instytucji kontrolnych - różnica statystycznie istotna; przedsiębiorcy postrzegają KAS na usługi niżej niż pracownicy instytucji kontrolnych; przedsiębiorcy vs. osoby fizyczne - przemawiają na korzyść poczucia, że KAS lepiej służy osobom fizycznym niż przedsiębiorcom; pracownicy instytucji kontrolnych vs. osoby fizyczne - brak istotnej różnicy; wspólne postrzeganie przez te dwie grupy. Graficznie przedstawiono te zależności na Wykresie 6.



Wykres 6. Porównanie parami - postrzegana orientacja KAS na usługi

Źródło: opracowanie własne

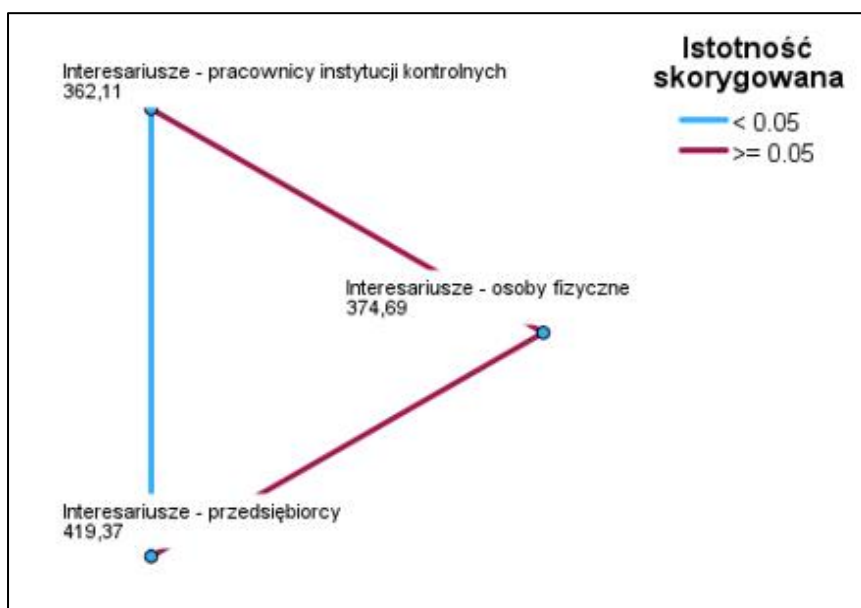
Postrzegana wiarygodność KAS - przedsiębiorcy vs. pracownicy instytucji kontrolnych - wyraźnie niższa ocena wiarygodności KAS przez przedsiębiorców; przedsiębiorcy vs. osoby fizyczne - osoby fizyczne oceniają KAS wyżej niż przedsiębiorcy; pracownicy instytucji kontrolnych vs. osoby fizyczne - brak istotnej różnicy; obie grupy mają zbliżone postrzeganie wiarygodności. Graficznie przedstawiono te zależności na Wykresie 7.



Wykres 7. Porównanie parami - postrzegana wiarygodność KAS

Źródło: opracowanie własne

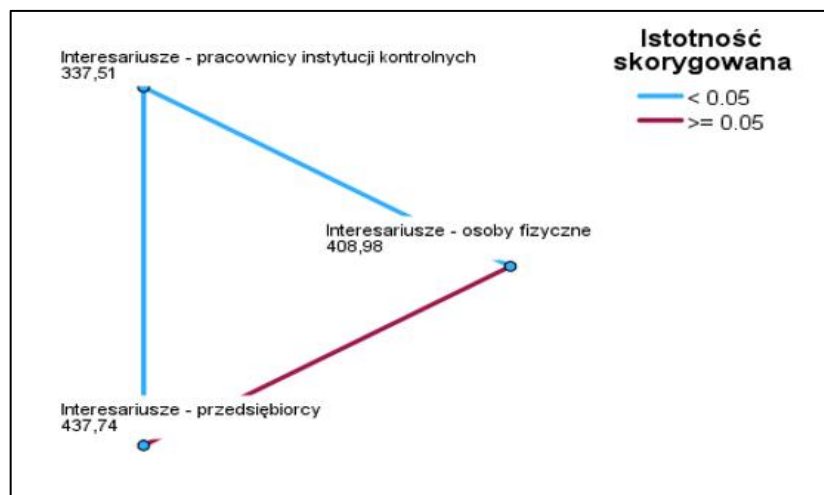
Zamiar przestrzegania przepisów podatkowych - pracownicy instytucji kontrolnych vs. osoby fizyczne - brak istotnej różnicy; pracownicy instytucji kontrolnych vs. przedsiębiorcy - pracownicy instytucji kontrolnych mają wyższy zamiar przestrzegania przepisów niż przedsiębiorcy; osoby fizyczne vs. przedsiębiorcy - różnica bliska istotności; osoby fizyczne mogą mieć nieco wyższy zamiar przestrzegania. Graficznie przedstawiono te zależności na Wykresie 8.



Wykres 8. Porównanie parami - zamiar przestrzegania przepisów podatkowych

Źródło: opracowanie własne

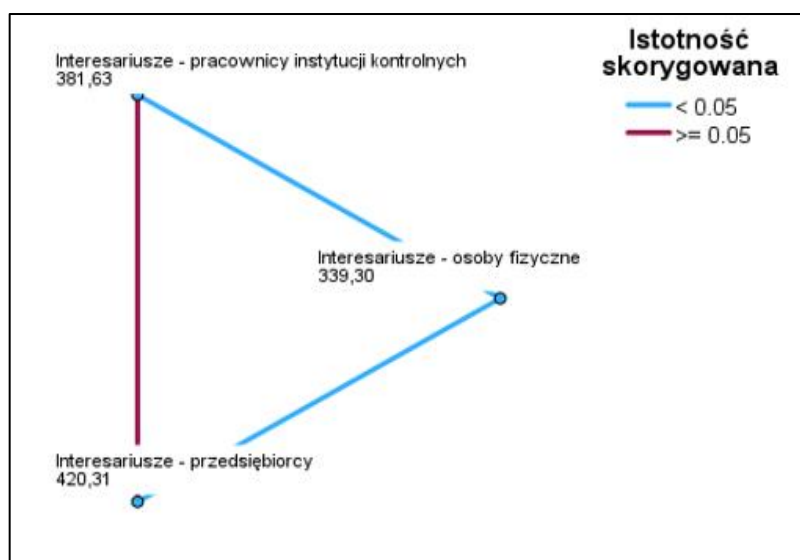
Postrzegane prawdopodobieństwo kontroli - pracownicy instytucji kontrolnych vs. osoby fizyczne - pracownicy instytucji kontrolnych postrzegają większe prawdopodobieństwo kontroli niż osoby fizyczne; pracownicy instytucji kontrolnych vs. przedsiębiorcy - podobnie, pracownicy instytucji kontrolnych mają wyższe postrzeganie prawdopodobieństwa kontroli w porównaniu do przedsiębiorców; osoby fizyczne vs. przedsiębiorcy - nieistotna różnica. Graficznie przedstawiono te zależności na Wykresie 9.



Wykres 9. Porównanie parami - postrzegane prawdopodobieństwo kontroli

Źródło: opracowanie własne

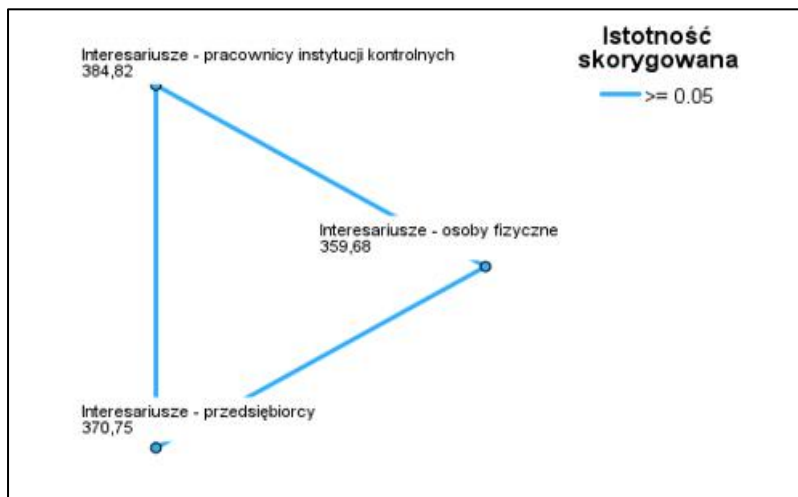
Postrzegana surowość grzywien - osoby fizyczne vs. pracownicy instytucji kontrolnych - osoby fizyczne postrzegają surowość grzywien niżej niż pracownicy instytucji kontrolnych; osoby fizyczne vs. przedsiębiorcy - osoby fizyczne postrzegają grzywiny jako surowsze w porównaniu do przedsiębiorców; pracownicy instytucji kontrolnych vs. przedsiębiorcy - brak istotnej różnicy. Graficznie przedstawiono te zależności na Wykresie 10.



Wykres 10. Porównanie parami - postrzegana surowość grzywien

Źródło: opracowanie własne

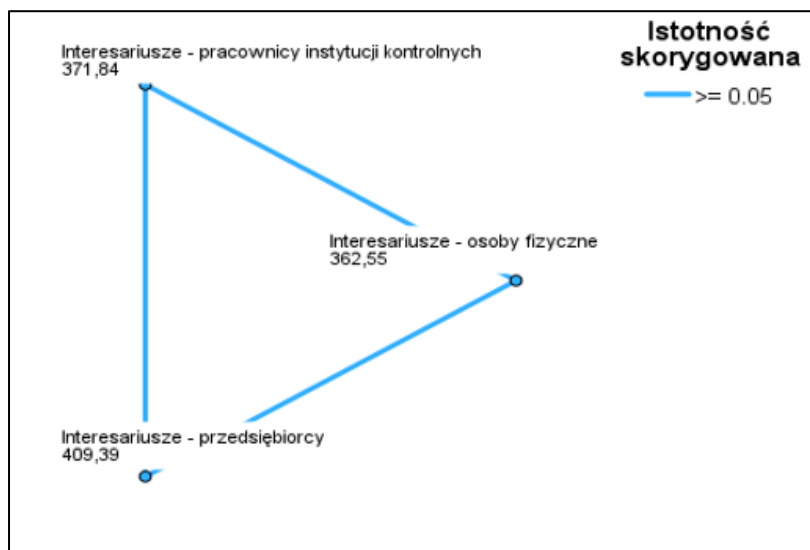
Normy osobiste - w żadnym z porównań nie zaobserwowano istotnych różnic (wszystkie $p > 0,05$). Graficznie przedstawiono te zależności na Wykresie 11.



Wykres 11. Porównanie parami - normy osobiste

Źródło: opracowanie własne

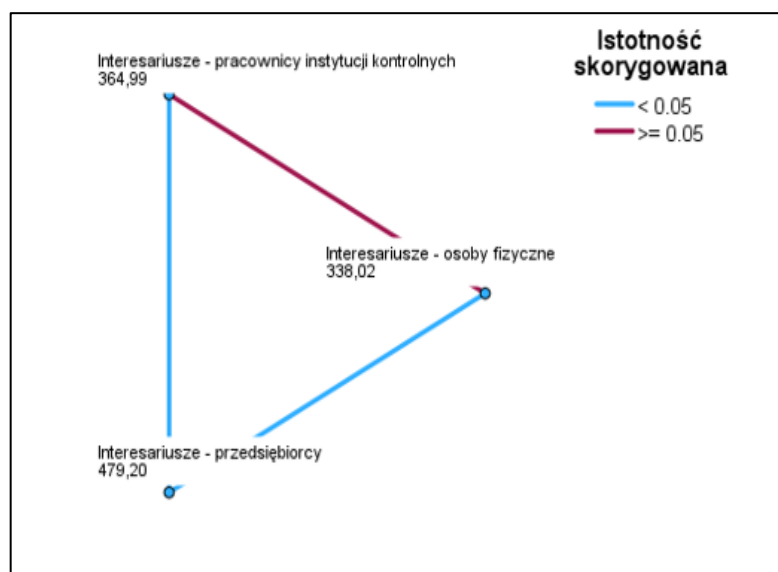
Normy grupowe - osoby fizyczne vs. pracownicy instytucji kontrolnych - bez istotnych różnic; osoby fizyczne vs. przedsiębiorcy - granica istotności, sugerująca, że osoby fizyczne mogą lepiej postrzegać normy grupowe niż przedsiębiorcy; pracownicy instytucji kontrolnych vs. przedsiębiorcy - blisko istotności. Graficznie przedstawiono te zależności na Wykresie 12.



Wykres 12. Porównanie parami - normy grupowe

Źródło: opracowanie własne

Normy społeczne - osoby fizyczne vs. pracownicy instytucji kontrolnych - brak istotnych różnic; osoby fizyczne vs. przedsiębiorcy - osoby fizyczne postrzegają normy społeczne na znacznie wyższym poziomie niż przedsiębiorcy; pracownicy instytucji kontrolnych vs. przedsiębiorcy - pracownicy instytucji kontrolnych również postrzegają normy społeczne na wyższym poziomie niż przedsiębiorcy. Graficznie przedstawiono te zależności na Wykresie 13.



Wykres 13. Porównanie parami - normy społeczne

Źródło: opracowanie własne

Reasumując, można zauważyć że wiele porównań między grupami wykazuje istotne różnice, zwłaszcza w postrzeganiu KAS, wiarygodności, prawdopodobieństwa kontroli i surowości grzywien. Przedsiębiorcy zazwyczaj postrzegają KAS i normy związane z nim bardziej negatywnie od pozostałych grup. W przypadku norm osobistych i grupowych brak istotnych różnic w normach osobistych i grupowych wpływa na interpretację, sugerując, że postrzegania tych norm są do siebie zbliżone w badanych grupach.

W dalszej części ankiety respondenci poproszeni zostali o wskazanie, jakie instytucje kontrolowały ich w ciągu 5 lat poprzedzających badania i jak oceniają tę współpracę.

Badane podmioty najczęściej kontrolowane były przez Urząd Skarbowy, którego ocena przez przedsiębiorców jest znacząco niższa (2,22) w stosunku do pozostałych respondentów. Może to sugerować, że przedsiębiorcy mają zastrzeżenia do samej kontroli i jej efektywności. Natomiast pracownicy instytucji kontrolnych (innych niż Urząd Skarbowy) oceniają go dość pozytywnie (3,77), co może odzwierciedlać ich bardziej zgodny z systemem pogląd na funkcjonowanie tych instytucji.

Oceniając Narodowy Fundusz Zdrowia, wszystkie grupy wydają się być niezadowolone (średnia ocena 2,75), z najniższą oceną ze strony przedsiębiorców (2,09), co może wskazywać na nieefektywną obsługę lub problemy z dostępem do usług.

Urząd Regulacji Energetyki niezbyt często kontrolował respondentów, oceny są zbliżone dla wszystkich grup, co może sugerować, że urząd ten jest postrzegany podobnie przez wszystkich respondentów.

Urząd Dozoru Technicznego jest dość dobrze oceniany przez respondentów, pracownicy instytucji kontrolnych oceniają go na poziomie 3,75, przy średniej ocenie 3,51.

Inspekcja Handlowa uzyskuje pozytywne oceny, zwłaszcza wśród pracowników instytucji kontrolnych (3,74), co sugeruje, że jej działania są doceniane.

Oceny Zakładu Ubezpieczeń Społecznych są stosunkowo niskie, zwłaszcza w oczach przedsiębiorców (2,04), co wskazuje na problemy z zaufaniem do tej instytucji.

W przypadku Państwowej Inspekcji Pracy, podobnie jak w przypadku innych instytucji, pracownicy instytucji kontrolnych mają pozytywne odczucia (3,93), natomiast przedsiębiorcy wykazują niezadowolenie (2,41).

Szczegółowe zestawienie uzyskanych wyników przedstawiono w Tabeli 30.

Tabela 30. Kontrole prowadzone przez różne organy kontrolne i ocena tej kontroli wg respondentów

Ankieta Instytucja	Interesariusze - osoby fi- zyczne		Interesariusze - przedsię- biorecy		Interesariusze - pracow- nicy instytu- cji kontrol- nych		Ogółem	
	N	Śred- nia	N	Śred- nia	N	Śred- nia	N	Średnia
Urząd Skarbowy	88	3,24	89	2,22	57	3,77	234	2,98
Narodowy Fundusz Zdrowia	54	2,85	32	2,09	32	3,25	118	2,75
Urząd Regulacji Energetyki	30	3,20	5	3,00	26	3,35	61	3,25
Urząd Komunikacji Elektronicznej	30	3,13	5	2,20	24	3,50	59	3,20
Urząd Dozoru Technicznego	39	3,46	17	3,12	36	3,75	92	3,51
Urząd Lotnictwa Cywilnego	23	3,13	3	3,33	23	3,52	49	3,33
Inspekcja Han- dlowa	33	3,15	7	3,00	25	3,60	65	3,31
Inspekcja Wetery- naryjna	28	3,14	4	2,50	33	3,79	65	3,43
Inspekcja Jakości Handlowej Artyku- łów Rolno-Spo- żywczych	25	3,20	3	3,00	24	3,58	52	3,37
Główny Urząd Miar	26	3,15	5	2,80	34	3,65	65	3,38
Państwowa Inspek- cja Sanitarna	50	3,02	38	2,29	39	3,77	127	3,03
Państwowa Inspek- cja Pracy	63	3,22	44	2,41	70	3,93	177	3,30
Państwowa Inspek- cja Farmaceutyczna	27	3,11	12	1,92	30	3,63	69	3,13
Narodowy Bank Polski	28	3,07	4	2,75	24	3,29	56	3,14
Urząd Celno-Skar- bowy	39	3,44	12	1,92	31	3,65	82	3,29
Inspekcja Ochrony Środowiska	25	3,32	4	3,75	33	3,70	62	3,55
Urząd Ochrony Da- nych Osobowych	39	2,82	7	2,14	27	3,41	73	2,97
Komisja Nadzoru Finansowego	22	3,05	3	2,67	22	3,50	47	3,23
Inspekcja Trans- portu Drogowego	28	2,82	15	1,33	27	3,44	70	2,74
Zakład Ubezpie- czeń Społecznych	58	2,79	48	2,04	62	3,74	168	2,93

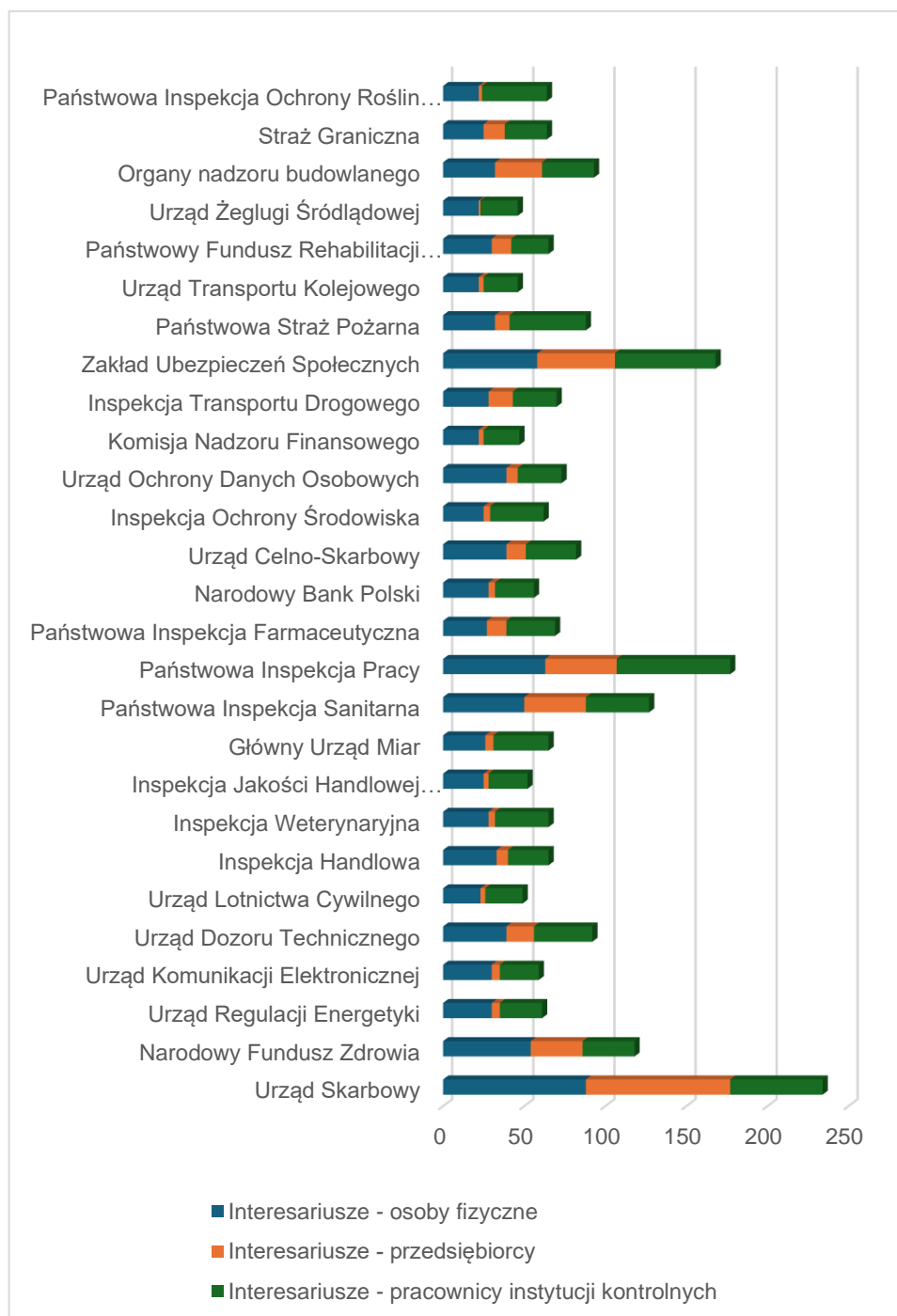
Państwowa Straż Pożarna	32	3,50	9	3,22	47	4,15	88	3,82
Urząd Transportu Kolejowego	22	2,95	3	2,33	21	3,62	46	3,22
Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych	30	2,90	12	1,92	23	3,61	65	2,97
Urząd Żeglugi Śródlądowej	22	3,05	1	2,00	23	3,35	46	3,17
Organy nadzoru budowlanego	32	2,78	29	1,79	32	3,53	93	2,73
Straż Graniczna	25	3,12	13	1,23	26	3,42	64	2,86
Państwowa Inspekcja Ochrony Roślin i Nasiennictwa	22	3,27	2	2,50	40	4,30	64	3,89

Zródło: opracowanie własne

Reasumując można stwierdzić, że analiza pokazuje różnice w ocenach poszczególnych instytucji wśród różnych grup interesariuszy. Przedsiębiorcy często oceniają instytucje negatywnie, co może sugerować, że mają trudności w interakcji z tymi urzędami. Pracownicy instytucji kontrolnych często oceniają kontakty z tymi instytucjami na ogół pozytywnie, co może wpływać na ich zaufanie do systemu. Należy podkreślić, że oceny te należą do najwyższych.

Najniższe oceny uzyskane przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych i Narodowy Fundusz Zdrowia wskazują na potrzebę reform oraz lepszej komunikacji z interesariuszami.

Na Wykresie 14 przedstawiono liczbę kontroli przeprowadzonych przez poszczególne instytucje kontrolne w odniesieniu do poszczególnych grup interesariuszy. Instytucją najczęściej kontrolującą respondentów był Urząd Skarbowy, Państwowa Inspekcja Pracy i Zakład Ubezpieczeń Społecznych.

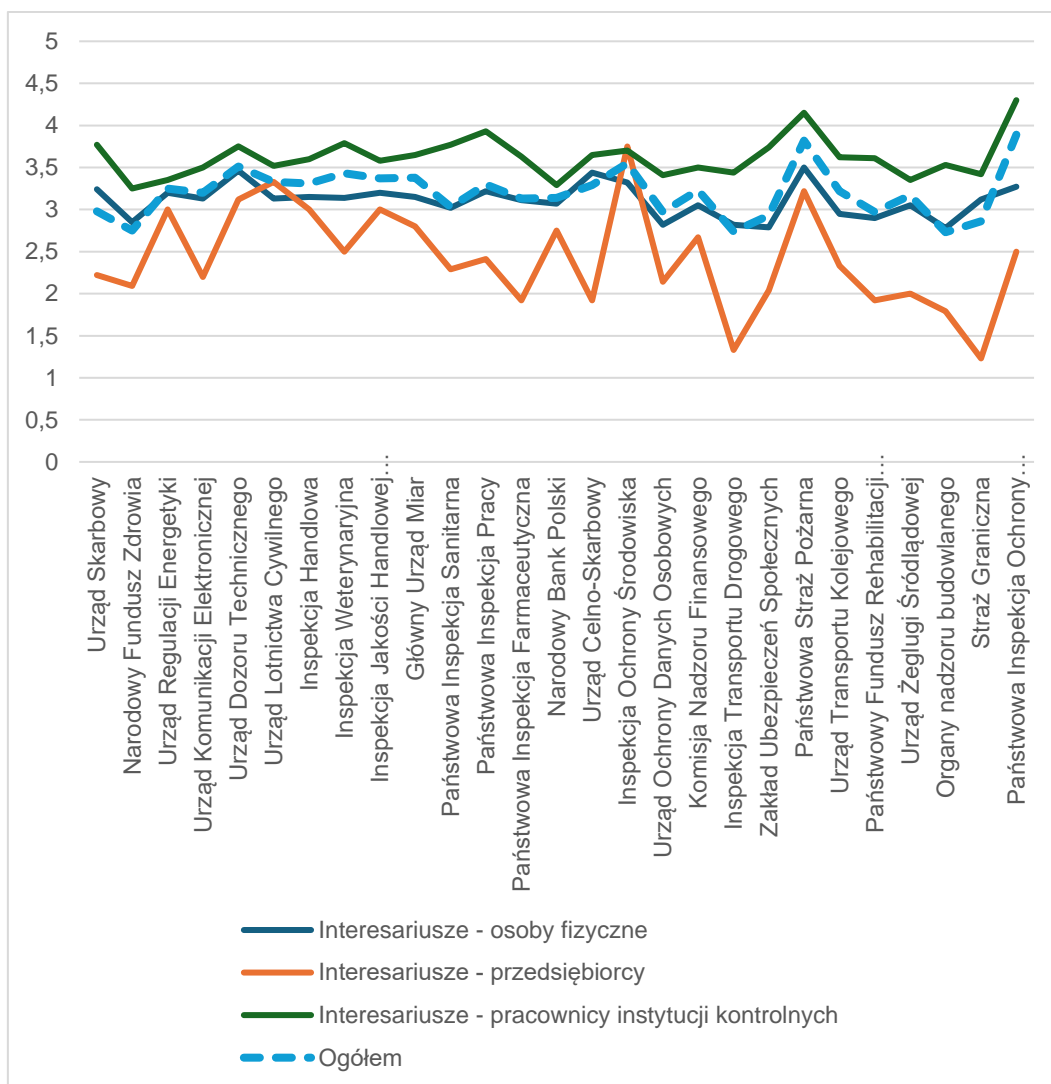


Wykres 14. Liczba kontroli prowadzonych przez różne instytucje kontrolne w organizacjach respondentów

Źródło: opracowanie własne

Na Wykres 15 zaprezentowano w formie graficznej ocenę jakości świadczonych usług przez różne instytucje kontrolne w opinii respondentów. Najbardziej krytyczni w swoich ocenach są interesariusze – przedsiębiorcy. Praktycznie tylko

w przypadku Inspekcji Ochrony Środowiska nie ocenili najniżej współpracy z instytucjami kontrolnymi, natomiast najwyższe oceny przyznawane były przez interesariuszy – pracowników instytucji kontrolnych.



Wykres 15. Ocena jakości świadczonych usług przez różne instytucje kontrolne w opinii respondentów

Źródło: opracowanie własne

Respondenci poproszeni zostali również o dokonanie oceny kontroli podatkowej przeprowadzanej przez Urząd Skarbowy i Urząd Celno-Skarbowy w porównaniu z innymi instytucjami kontrolnymi poprzez wyrażenie opinii w stosunku do

sformułowania: "Kontrolę przeprowadzaną przez Urząd Skarbowy lub Urząd Celno-Skarbowy w zakresie prawa podatkowego oceniam wyżej niż przeprowadzaną przez inne instytucje kontrolujące."

Średnia ocena dla wszystkich respondentów wynosi 3,32, co sugeruje raczej neutralne postrzeganie kontroli KAS w kontekście efektywności. Przedsiębiorcy oceniają tę kontrolę nieco wyżej (3,60), co może sugerować, że mają oni lepsze doświadczenia z KAS w porównaniu do osób fizycznych i pracowników instytucji kontrolnych.

Analizując rozkład częstości odpowiedzi, stosunkowo niewielu respondentów całkowicie nie zgadza się (4,8% osób fizycznych, 5,5% przedsiębiorców i 2,4% pracowników) lub raczej nie zgadza się (2,9% osób fizycznych, 8,3% przedsiębiorców, 6,2% pracowników instytucji kontrolnych) z tym stwierdzeniem.

Największa grupa respondentów (56,9% osób fizycznych, 35,8% przedsiębiorców oraz 69,0% pracowników) wykazuje postawę neutralną. To wskazuje na niezdecydowanie co do oceny efektywności kontrolującej KAS względem innych instytucji, co może sugerować brak danych lub doświadczeń, które pozwoliłyby na jednoznaczną ocenę.

Pozytywną opinie na temat prowadzonej kontroli przez KAS ma relatywnie dużo respondentów. Umiarkowane poparcie wyraziło 19,6% osób fizycznych, 21,1% przedsiębiorców i 12,8% pracowników instytucji kontrolnych. Natomiast całkowicie zgadza się z badanym stwierdzeniem 15,8% osób fizycznych, 29,4% przedsiębiorców oraz 9,7% pracowników instytucji. Znamienne jest, że mimo bardzo krytycznego podejścia ze strony przedsiębiorców, ponad połowa z nich ocenia kontrolę prowadzoną przez KAS wyżej niż przez inne instytucje kontrolne.

Szczegółowe zestawienie danych w Tabeli 31.

Reasumując, respondenci w różnych grupach mają różne postrzeganie jakości kontroli przeprowadzanej przez KAS. Przedsiębiorcy są najsilniej pozytywnie nastawieni, podczas gdy pracownicy instytucji kontrolnych reprezentują neutralne lub nawet negatywne nastawienie. Wysoki odsetek neutralnych odpowiedzi, szczególnie wśród pracowników instytucji kontrolnych, może sugerować obawy związane z efektywnością kontroli lub zaufaniem do własnych procedur.

Tabela 31. Częstości odpowiedzi na stwierdzenie "Kontrolę przeprowadzaną przez Urząd Skarbowy lub Urząd Celno-Skarbowy w zakresie prawa podatkowego oceniam wyżej niż przeprowadzaną przez inne instytucje kontrolujące"

Respondenci	Interesariusze - osoby fizyczne		Interesariusze - przedsiębiorcy		Interesariusze - pracownicy instytucji kontrolnych		Ogółem	
	N	%	N	%	N	%	N	%
Średnia	3,39		3,60		3,21		3,32	
Całkowicie nie zgadzam się	11	4,8	7	5,5	10	2,4	28	3,7
Raczej nie zgadzam się	6	2,9	10	8,3	25	6,2	41	5,5
Stanowisko neutralne	129	56,9	42	35,8	279	69,0	450	60,1
Raczej zgadzam się	44	19,6	25	21,1	51	12,8	120	16,0
Całkowicie zgadzam się	36	15,8	35	29,4	39	9,7	110	14,7
Ogółem	226	100,0	119	100,0	404	100,0	749	100,0

Źródło: opracowanie własne

Przeanalizowano również związek między postrzeganą wiarygodnością KAS (satysfakcja interesariuszy) a instytucjami kontrolującymi. Zastosowano korelacje rho Spearmana. Szczegółowe zestawienie korelacji zamieszczono w Załączniku 13. Należy stwierdzić, że związki te nie są zbyt widoczne, co związane jest przede wszystkim z niewielką próbą badawczą – stosunkowo niewielu respondentów kontrolowanych było przez poszczególne instytucje kontrolne.

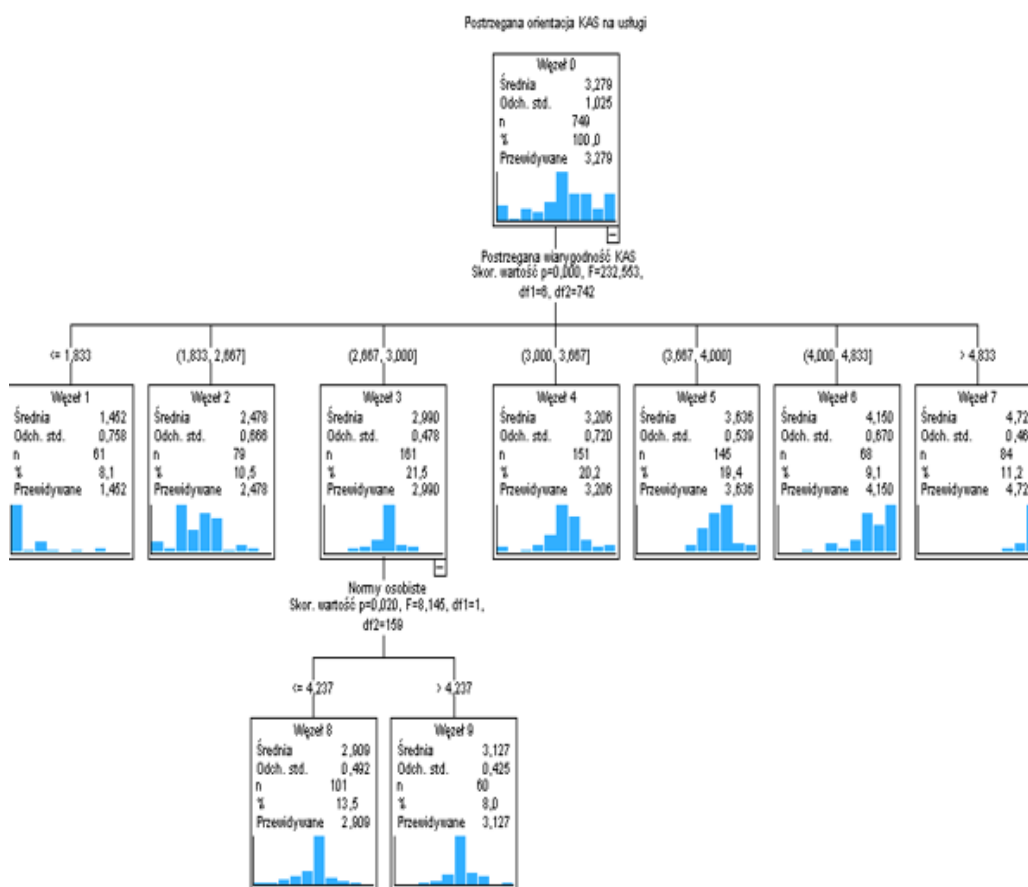
W przypadku osób fizycznych istnieje istotna korelacja na poziomie 0,01 z Urzędem Skarbowym (0,537), Inspekcją Handlową (0,446) i Zakładem Ubezpieczeń Społecznych (0,375).

W przypadku przedsiębiorców istotne korelacje występują z Urzędem Skarbowym (0,588), Narodowym Funduszem Zdrowia (0,483) i Zakładem Ubezpieczeń Społecznych (0,456).

Zdecydowanie więcej istotnych korelacji występuje w przypadku pracowników instytucji kontrolnych, a mianowicie z: Urzędem Skarbowym (0,364), Głównym Urzędem Miar (0,453), Państwową Inspekcją Sanitarną (0,508), Państwową

Inspekcją Pracy (0,329), Narodowym Bankiem Polskim (0,560), Urzędem Celno-Skarbowym (0, 588), Komisją Nadzoru Finansowego (0,587), Państwową Strażą Pożarną (0,431), Organem Nadzoru Budowlanego (0.629) Państwową Inspekcją Ochrony Roślin (0,435) oraz Strażą Graniczną (0,581).

W ramach wieloaspektowego podejścia do oceny funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych zastosowano metodę drzewa klasyfikacyjnego. W procedurze drzewa klasyfikacyjnego zastosowano procedurę CHAID. Uzyskane rozwiązanie zaprezentowano na Rysunku 7.



Rysunek 7. Drzewo klasyfikacyjne postrzeganej orientacji KAS na usługi

Źródło: opracowanie własne

Najsilniejszym deskryptorem, w największym stopniu determinującym postrzeganą orientację KAS na usługi (ocenę jej funkcjonowania) jest postrzegana wiarygodność KAS (poziom satysfakcji interesariuszy). Wygenerowano siedem

węzłów, przy czym najwięcej respondentów wykazuje przeciętny poziom postrzeżonej wiarygodności (2,667-3,000). Jedynie dla tej grupy wyodrębniono kolejny deskryptor, dotyczący przestrzegania norm osobistych.

Reasumując można stwierdzić, że analiza ta wykazała, że największy wpływ na ocenę funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych ma postrzeżenie ich wiarygodności, czyli poziom satysfakcji interesariuszy, a także w mniejszym stopniu, przestrzegane przez nich normy osobiste.

5.5. Wnioski z badań i weryfikacja hipotez badawczych

Przeprowadzona analiza wyników badań pozwoliła na zrealizowanie postawionych celów badawczych oraz zweryfikowanie hipotez badawczych.

Celem głównym pracy jest identyfikacja opracowanie i weryfikacja modelu doskonalenia funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych w zakresie kontroli podatkowej z perspektywy interesariuszy.

W ramach realizacji celu C1 dokonano diagnozy stanu aktualnego funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych wykonujących kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego.

Ogólnie postrzegana orientacja na usługi KAS jest przeciętna (średnia 3,28). Zdecydowanie najgorzej oceniono relacje między krajową administracją skarbową a podatnikami - uwzględnianie w wystarczającym stopniu sytuacji podatników w decyzjach podejmowanych przez administrację podatkową (średnio 3,12). Kwestionowana jest również sprawiedliwe traktowanie wszystkich podatników (3,22). Należy jednak podkreślić, że relatywnie wysoko oceniono stosunek do podatników („KAS traktuje ludzi z szacunkiem” – średnio 3,40).

Stwierdzono, że występują istotne różnice w percepcji orientacji na usługi (oceny funkcjonowania KAS) wśród badanych grup interesariuszy. Osoby fizyczne nieco lepiej postrzegają te usługi niż pracownicy instytucji kontrolnych, natomiast przedsiębiorcy wydają się mieć najgorszy obraz tego aspektu. Niska średnia i mediana w grupie przedsiębiorców mogą wskazywać na poważne problemy w postrzeżeniu usług KAS przez tę grupę. Wiele wskazuje na to, że orientacja na usługi w KAS wymaga usprawnienia, zwłaszcza w kontekście relacji z przedsiębiorcami, którzy mogą potrzebować więcej wsparcia i lepszej komunikacji.

Nieco lepiej oceniona została przez respondentów postrzegana wiarygodność KAS. Średnia postrzeganej wiarygodności dla całej próby wynosi 3,40, co wskazuje na umiarkowanie pozytywne opinie, przy czym osoby fizyczne postrzegają wiarygodność jako stosunkowo wysoką (3,53), przedsiębiorcy natomiast są znacznie bardziej krytyczni (2,68).

Analizując poszczególne determinanty wiarygodności, najwyżej oceniono rzetelność KAS (3,48) i staranność (3,44), co może świadczyć o umiarkowanym zaufaniu do administracji podatkowej. Jednak bardzo duże zastrzeżenia respondentów budzi transparentność (3,23). Może to wskazywać na widoczne zaufanie ze strony interesariuszy, przy nie do końca rozumieniu działań podejmowanych przez KAS. Konieczne jest zwrócenie uwagi na lepszą komunikację z przedsiębiorcami.

Oceniając funkcjonowanie administracji skarbowej należy również zwrócić uwagę na postrzegane prawdopodobieństwo kontroli, które jest na umiarkowanym poziomie (3,59) dla wszystkich respondentów. Świadomość prawdopodobieństwa kontroli u interesariuszy jest stosunkowo wysoka. Analiza poszczególnych determinant wskazuje, że największe zaniepokojenie wyrażają przedsiębiorcy, co może wynikać z ich doświadczeń z systemem podatkowym.

Świadomość ryzyka związanego z niewłaściwymi praktykami podatkowymi może wskazywać na większą skłonność interesariuszy do przestrzegania przepisów. Średnie wyniki wskazują, że respondenci zgodnie postrzegają ryzyko wykrycia nieprawidłowości przez KAS jako istotne, co może wpływać na ich odpowiedzialność podatkową.

Realizując cel C2 zidentyfikowano bariery funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych wykonujących kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego:

- Niestabilność i skomplikowanie przepisów sprawiają, że ich przestrzeganie i interpretacja stanowią wyzwanie dla interesariuszy, zarówno dla podatników, jak i dla pracowników administracji skarbowej;
- Niewystarczająca znajomość obowiązujących przepisów ze strony podatników, co może powodować trudności we wzajemnych relacjach z pracownikami administracji skarbowej;

- Niewłaściwa komunikacja z podatnikami, wynikająca z braku skutecznych kanałów komunikacji, co może powodować, że podatnicy nie są odpowiednio informowani o przepisach, zmianach czy procedurach;
- Niejednoznaczność obowiązujących przepisów podatkowych sprawiających różnice w ich interpretacji, co może prowadzić do niepewności i frustracji wśród podatników;
- W niektórych sytuacjach podatnicy mogą odczuwać strach lub niechęć do współpracy z urzędami z powodu negatywnego postrzegania instytucji skarbowych jako kontrolerów;
- Postrzeganie administracji skarbowej jako mało transparentnej, nie uwzględniającej specyfiki indywidualnej sytuacji podatników;
- Obawa podatników przed ewentualnymi karami lub konsekwencjami, w wyniku czego mogą unikać kontaktu z urzędami.

Aby zrealizować cel C3 zidentyfikowano następujące mierniki oceny funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych wykonujących kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego:

- Postrzegana orientacja na usługę (KAS robi wszystko, co możliwe, aby służyć ludziom, traktuje ludzi z szacunkiem, dotrzymuje obietnic, traktuje wszystkich sprawiedliwie, bierze pod uwagę sytuację ludzi w wystarczającym stopniu);
- Postrzegana wiarygodność (KAS jest rzetelna, staranna, wiarygodna, odpowiedzialna, transparentna, kompetentna);
- Postrzegane prawdopodobieństwo kontroli (istnieje duża szansa, że KAS odkryje, że podatnicy wprowadzili zbyt wiele lub nieistniejące odliczenia w zeznaniu podatkowym, nie ujawnili wszystkich przychodów w zeznaniu podatkowym, nie ujawnili płatności gotówkowych w rejestrach);
- Postrzegana surowość grzywien (kiedy KAS odkrywa, że przedsiębiorstwo celowo wypełniło swoje zeznanie podatkowe nieprawidłowo, konsekwencje dla tego przedsiębiorstwa są bardzo poważne);
- Jakość oczekiwana – jakość postrzegana (ocena kontroli przeprowadzanej przez KAS w porównaniu do przeprowadzanej przez inne instytucje kontrolujące).

Aby poprawić funkcjonowanie urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych wykonujących kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego (realizacja celu C4) konieczne są przede wszystkim:

- Poprawa relacji z przedsiębiorcami, aby zwiększyć ich zaufanie i satysfakcję, np. poprawa komunikacji, zrozumienie ich sytuacji oraz proaktywne podejście do rozwiązywania problemów;
- Wprowadzenie programów lub innego wsparcia, które będą skierowane do przedsiębiorców, co może przyczynić się do poprawy ich postrzegania KAS;
- Zwiększenie dostępności informacji o działaniach administracji i procedurach może poprawić postrzeganą transparentność;
- Regularne badania satysfakcji mogą pomóc KAS w identyfikacji obszarów wymagających poprawy oraz dostosowaniu usług do oczekiwań różnych grup interesariuszy;
- Wdrożenie szkoleń dla pracowników instytucji, aby poprawić sposób, w jaki instytucje współpracują z przedsiębiorcami oraz osobami fizycznymi.

Jak wskazują wyniki badań, oceny dokonywane przez poszczególne kategorie interesariuszy i ich oczekiwania są zróżnicowane (cel C5). Przeprowadzone analizy pozwalają na sformułowanie następujących wniosków:

- Wysoki zamiar przestrzegania przepisów - obie grupy (osoby fizyczne i przedsiębiorcy) mają wyraźny zamiar przestrzegania przepisów podatkowych, co może sugerować zwiększoną świadomość innych interesariuszy oraz ich zobowiązanie do działania w zgodzie z prawem;
- Postrzegane prawdopodobieństwa kontroli na stosunkowo wysokim poziomie sprawia, że zarówno indywidualni podatnicy, jak i przedsiębiorcy dostrzegają ryzyko kontrolne w swoich działaniach. Może to wskazywać na potrzebę lepszego edukowania obywateli i przedsiębiorców o prawach i obowiązkach w zakresie podatków;
- Respondenci w mają wyraźną świadomość istnienia kontroli i potencjalnych konsekwencji za nieprzestrzeganie przepisów;
- Wszystkie grupy badanych interesariuszy podzielają wysokie wartości norm osobistych, co sugeruje, że zarówno osoby fizyczne, przedsiębiorcy,

jak i pracownicy instytucji kontrolnych mają silne moralne podstawy, co może wpływać na ich decyzje i działania;

- Postrzeganie norm osobistych jako silnego atutu - może to być istotnym czynnikiem, który wspiera działania interesariuszy oraz może przyczynić się do skuteczniejszego przestrzegania przepisów, zwłaszcza w kontekście podatkowym i przestrzegania prawa;
- Wysoka postrzegana wartość norm społecznych wśród wszystkich badanych interesariuszy sugeruje wzmocnioną odpowiedzialność społeczną oraz świadomość znaczenia wspólnych wartości;
- Wyniki wskazują na zbieżność w postrzeganiu norm między różnymi grupami, co może ułatwiać współpracę i komunikację między interesariuszami.

Postrzegana wiarygodność odzwierciedla poziom satysfakcji interesariuszy ze współpracy z urzędami skarbowymi i urzędami celno-skarbowymi wykonującymi kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego (realizacja celu C6). Postrzegana wiarygodność oceniana była w oparciu o takie determinanty, jak: rzetelność, staranność, odpowiedzialność, transparentność i kompetencje KAS. Średnia postrzeganej wiarygodności dla całej próby wynosi 3,40, co wskazuje na umiarkowanie pozytywne jej postrzeganie. Mediana 3,00 wskazuje natomiast, że respondenci w ogóle mają nieco bardziej optymistyczne nastawienie do wiarygodności usług świadczonych przez KAS i większą satysfakcję.

Można stwierdzić, że widoczne są znaczące różnice w postrzeganiu wiarygodności KAS przez różne grupy interesariuszy. Osoby fizyczne oraz pracownicy instytucji kontrolnych mają umiarkowanie pozytywne postrzeganie jej wiarygodności, podczas gdy przedsiębiorcy zdecydowanie negatywne. Wskazuje to na nie-satysfakcjonującą współpracę ze strony przedsiębiorców, co może ich skłaniać do unikania współpracy z KAS lub szukania rozwiązań alternatywnych. Należy zauważyć że postrzeganie tej wiarygodności przez osoby fizyczne i pracowników instytucji kontrolnych jest na podobnym poziomie przy zdecydowanie bardziej krytycznym podejściu przez przedsiębiorców. Ogólnie największe zastrzeżenia respondenci mają w odniesieniu do transparentności, przy stosunkowo najwyższej

ocenie rzetelności KAS, co może wskazywać na widoczne zaufanie ze strony interesariuszy, przy nie do końca rozumieniu działań podejmowanych przez KAS. Konieczne jest zwrócenie uwagi na lepszą komunikację z przedsiębiorcami.

Przeprowadzone analizy pozwoliły na zweryfikowanie sformułowanych hipotez badawczych.

Hipoteza H1: Istnieje związek między oceną funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych a poziomem satysfakcji interesariuszy.

Aby zweryfikować tę hipotezę przeprowadzono wnioskowanie statystyczne i analizę korelacji rho Spearmana.

Bardzo silna dodatnia korelacja pomiędzy postrzeganą orientacją KAS na usługi (ocena funkcjonowania KAS) a postrzeganą wiarygodnością KAS (satysfakcja interesariuszy) (0,894) sugeruje, że im bardziej pozytywnie respondenci postrzegają orientację KAS na usługi, w tym większym stopniu oceniają ją jako wiarygodną. Znacznie słabsza korelacja występuje z zamiarem przestrzegania przepisów podatkowych (0,271), postrzeganym prawdopodobieństwem kontroli (0,318) i postrzeganą surowością grzywien (0,236). Można to zinterpretować, iż lepsza orientacja KAS na usługi wpływa pozytywnie, acz w niewielkim stopniu, na zamiar przestrzegania przepisów oraz postrzeganą solidność.

Hipoteza H1 została potwierdzona.

Hipoteza H2: Ocena funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych jest zróżnicowana w zależności od grup interesariuszy.

Weryfikację tej hipotezy przeprowadzono poprzez metody statystyki opisowej (m.in.: analiza częstości, analizy z wykorzystaniem średniej arytmetycznej, dominanty, mediany), a także metody wnioskowania statystycznego (Test Kruskala-Wallisa). Zastosowanie metod statystyki opisowej pozwoliło na wskazanie, że wyniki uzyskane w różnych grupach interesariuszy różnią się. Należy podkreślić, że większości przypadków postawy przedsiębiorców w znacznym stopniu odbiegają od wyników uzyskanych od innych grup interesariuszy.

Przeprowadzając test Kruskala-Wallisa stwierdzono, że zdecydowana większość zmiennych badających postrzeganie KAS wykazała istotne różnice między grupami ($p < 0,05$), co sugeruje, że respondenci różnią się w swoich opiniach w

różnych kontekstach - postrzegana orientacja KAS na usługi, postrzegana wiarygodność KAS i postrzegane normy społeczne wykazują przeciętne do silnych efektów, co sugeruje znaczące różnice w percepcjach w grupach badawczych, natomiast zamiar przestrzegania przepisów, postrzegane prawdopodobieństwo kontroli i postrzegana surowość grzywien wykazują minimalne lub bardzo małe efekty, co sugeruje, że te aspekty mogą być bardziej jednorodne wśród respondentów.

Hipoteza H2 potwierdziła się.

Hipoteza H3: Ocena funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych jest związana z zamiarami przestrzegania przepisów podatkowych przez interesariuszy.

Weryfikację hipotezy przeprowadzono przy wykorzystaniu korelacji rho Spearmana. Występuje dodatnia korelacja pomiędzy postrzeganą orientacją KAS na usługi a zamiarem przestrzegania przepisów podatkowych (0,271) w przypadku osób fizycznych oraz pracowników instytucji kontrolnych (0,327). Można to zinterpretować, iż lepsza orientacja KAS na usługi wpływa pozytywnie na zamiar przestrzegania przepisów. W przypadku przedsiębiorców nie występują istotne korelacje na poziomie 0,01 pomiędzy tymi wielkościami.

Hipoteza H3 została potwierdzona.

Hipoteza H4: Istnieje związek między poziomem satysfakcji podmiotów kontrolowanych ze współpracy z urzędami skarbowymi i urzędami celno-skarbowymi a oceną współpracy tych podmiotów z innymi organami kontrolnymi.

Weryfikację hipotezy przeprowadzono przy wykorzystaniu korelacji rho Spearmana. Badano korelacje pomiędzy postrzeganą wiarygodnością KAS (satysfakcja interesariuszy) a instytucjami kontrolującymi.

W przypadku osób fizycznych istnieje istotna korelacja na poziomie 0,01 z Urzędem Skarbowym (0,537), Inspekcją Handlową (0,446) i Zakładem Ubezpieczeń Społecznych (0,375).

W przypadku przedsiębiorców istotne korelacje występują z Urzędem Skarbowym (0,588), Narodowym Funduszem Zdrowia (0,483) i Zakładem Ubezpieczeń Społecznych (0,456).

Zdecydowanie więcej istotnych korelacji występuje w przypadku pracowników instytucji kontrolnych, a mianowicie z: Urzędem Skarbowym (0,364), Głównym Urzędem Miar (0,453), Państwową Inspekcją Sanitarną (0,508), Państwową Inspekcją Pracy (0,329), Narodowym Bankiem Polskim (0,560), Urzędem Celno-Skarbowym (0, 588), Komisją Nadzoru Finansowego (0,587), Państwową Strażą Pożarną (0,431), Organem Nadzoru Budowlanego (0.629) Państwową Inspekcją Ochrony Roślin (0,435) oraz Strażą Graniczną (0,581). Uzyskane wyniki mogą być obarczone niezbyt liczną grupą podmiotów kontrolujących poszczególnych respondentów.

Hipoteza H4 potwierdziła się częściowo.

5.6. Rekomendacje w zakresie doskonalenia poziomu zadowolenia interesariuszy zewnętrznych

Zebrane wyniki badań oraz przeprowadzone analizy pozwoliły na sformułowanie szeregu rekomendacji skierowanych do różnych interesariuszy.

Instytucje kontrolne:

W zakresie poprawy funkcjonowania

- Należy zbadać przyczyny niskiej wystawianej oceny przez przedsiębiorców i wdrożyć działania mające na celu poprawę jakości usług oraz zrozumienie ich potrzeb.
- Regularne monitorowanie zamiaru odpowiedzi na zapytania dotyczące przepisów podatkowych pozwala na wcześniejsze wykrycie potencjalnych problemów oraz dostosowywanie polityki do rzeczywistych potrzeb podatników.
- Wprowadzenie jasnych regulacji oraz przejrzystości w działaniach kontrolnych może przyczynić się do budowania zaufania pomiędzy instytucjami a społeczeństwem.
- Wspieranie działań, które promują przestrzeganie norm etycznych, mogą pomóc w realizacji długoterminowych celów zarówno dla instytucji, jak i dla społeczeństwa.

- Przeprowadzenie dodatkowych badań w celu zrozumienia wpływu norm osobistych na decyzje zawodowe oraz ich związki ze skutecznością funkcjonowania instytucji i organizacji.
- Aby zwiększyć przestrzeganie przepisów, KAS mogłaby skoncentrować się na budowaniu swojej wiarygodności i orientacji na usługi w obszarze działalności.
- KAS powinna analizować polityki oraz praktyki egzekucyjne, aby ocenić skuteczność w poprawianiu postrzeganego prawdopodobieństwa kontroli i surowości grzywien.
- Należy kłaść większy nacisk na informowanie społeczeństwa o orientacji KAS na usługi, aby zwiększyć jej wiarygodność.
- Należy przeprowadzać regularne badania dotyczące postrzeganego prawdopodobieństwa kontroli, aby dostosowywać strategię KAS do zmieniającego się otoczenia społeczno-gospodarczego.
- Poprawa współpracy między różnymi interesariuszami i KAS, aby lepiej zrozumieć potrzeby społeczeństwa oraz wspierać przestrzeganie norm społecznych i podatkowych.
- ZUS i NFZ powinny rozważyć reformy, które mają na celu poprawę efektywności oraz jakości świadczonych usług, co możemy uzyskać poprzez zbieranie informacji zwrotnej od interesariuszy.
- KAS powinna regularnie zbierać opinie od podatników, aby zrozumieć ich doświadczenia z kontrolami i wprowadzić ewentualne zmiany w procedurach.

W zakresie komunikacji

- Wdrożenie strategii komunikacji oraz szkolenia dla pracowników instytucji, aby poprawić sposób, w jaki instytucje współpracują z przedsiębiorcami oraz osobami fizycznymi.
- Prowadzenie rozmów z interesariuszami, które mają na celu zrozumienie ich obaw oraz problemów związanych z przestrzeganiem przepisów. Umożliwi to poprawę atmosfery współpracy między interesariuszami a instytucjami kontrolnymi.

- Aktywne komunikowanie celów działań oraz metod kontroli, by zminimalizować obawy i niepewność wśród obywateli i przedsiębiorców.
- Aby poprawić postrzeganą wiarygodność KAS, skupienie się na orientacji na usługi oraz komunikacji z obywatelami i przedsiębiorcami.
- Należy wprowadzić transparentne mechanizmy komunikacji między instytucjami a interesariuszami, aby poprawić ich doświadczenia i zaufanie do instytucji.
- KAS powinna zainwestować w kampanie informacyjne, które wyjaśnią przebieg kontroli oraz korzyści, jakie płyną z przestrzegania przepisów podatkowych.

W zakresie edukacji

- Należy przeprowadzić badania jakościowe, aby zrozumieć źródła negatywnego postrzegania wiarygodności przez przedsiębiorców i podjąć działania w celu rozwiązania problemów, które mogą wpływać na ich zaufanie.
- Przejrzystość w działaniu instytucji oraz regularne zbieranie opinii od wszystkich interesariuszy mogą przyczynić się do poprawy postrzeganej wiarygodności, co z czasem przyniesie korzyści zarówno instytucjom, jak i ich klientom.
- Zaleca się prowadzenie kampanii informacyjnych na temat przepisów i procedur podatkowych, aby zwiększyć świadomość obywateli oraz przedsiębiorców, a także wpływać na ich poczucie bezpieczeństwa.
- Warto wprowadzić programy edukacyjne dotyczące wartości etycznych i norm osobistych w instytucjach oraz wśród przedsiębiorców, aby jeszcze bardziej wzmocnić te pozytywne tendencje.
- Wprowadzenie programów edukacyjnych dotyczących norm oraz obowiązków podatkowych może przyczynić się do wzrostu świadomości i odpowiedzialności społecznej w kwestiach podatkowych.
- Wprowadzenie programów edukacyjnych dla obywateli i przedsiębiorców, które zwiększą wiedzę na temat obszarów kontrolnych i oczekiwań KAS, może poprawić postrzeganie tej instytucji.

Podatnicy:

- Monitoring i interakcje z instytucjami kontrolnymi powinny być zintensyfikowane, aby lepiej rozumieć i wpływać na jakość świadczonych usług.
- Wprowadzenie programów edukacyjnych dla przedsiębiorców, które pomogą im w lepszym zrozumieniu przepisów oraz zachęcanie do ich przestrzegania.
- Można wprowadzać programy, które zwiększają świadomość wartości społecznych i norm, szczególnie w środowisku pracy oraz wśród przedsiębiorców.
- Można przeprowadzić dalsze badania w celu zrozumienia, co konkretnego poprawia ich doświadczenie i jak można podejmować dobre praktyki w innych grupach.
- Należy prowadzić dalsze badania w celu zrozumienia, w jaki sposób normy społeczne wpływają na decyzje podejmowane przez różne grupy interesariuszy i jakie mają długofalowe skutki w kontekście wspólnoty oraz gospodarki.
- Zachęcanie do praktyk biznesowych, które uwzględniają normy społeczne, może przyczynić się do budowania pozytywnych relacji w przedsiębiorstwach.
- Potrzebne są programy edukacyjne dla przedsiębiorców, które przybliżą im zasady działania instytucji oraz ich oczekiwania.

Zakończenie

Zaprezentowana w pracy problematyka odnosiła się do diagnozy i oceny funkcjonowania urzędów skarbowych i celno-skarbowych w zakresie kontroli podatkowej z perspektywy kompleksowej oceny interesariuszy. Ta kompleksowość stanowi niewątpliwie walor pracy. Warto podkreślić, że poza opiniami podatników i przedsiębiorców uzyskano także pogląd reprezentantów 28 instytucji kontrolnych współpracowników KAS. Warto podkreślić, że analiza kontroli w administracji wskazała, że system kontroli administracji publicznej w Polsce podlega ciągłym zmianom. Niemniej jednak, cel kontroli, zarówno na płaszczyźnie nauk prawnych, czy nauk o zarządzaniu i jakości był zawsze ten sam. Istnienie należytej zorganizowanej i funkcjonującej kontroli jest zatem koniecznym warunkiem osiągnięcia pożądanego poziomu jakości wykonania zadań publicznych realizowanych przez administrację publiczną, a tym skarbową. Tym samym funkcja kontroli, niezależnie od istniejącego systemu administracji publicznej, pozostaje niezmienną. Konieczne jest jednak kreowanie orientacji na usługę uwzględniającą potrzeby klienta. Istotne jest bowiem zawsze dążenie do ulepszenia instytucji publicznej.

W realizowanych badaniach wystąpiły ograniczenia. Pierwszym z nich jest mała zwrotność ankiet. Ograniczeniem jest też brak diagnozy ilościowej pracowników jako czwartej istotnej grupy respondentów. Można byłoby także poszerzyć bazę instytucji kontrolnych – obecnie z niektórymi instytucjami współpracowało bardzo mało respondentów, co znalazło odzwierciedlenie w reprezentatywności wyników badań w odniesieniu do tych instytucji.

W odniesieniu do kierunków dalszych badań warto kontynuować badania porównawcze w aspekcie międzynarodowym.

W pracy zrealizowano cel jakim była identyfikacja opracowanie i weryfikacja modelu doskonalenia funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych w zakresie kontroli podatkowej z perspektywy interesariuszy.

Zrealizowano również cele szczegółowe:

1. Diagnoza stanu aktualnego funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych wykonujących kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego.
2. Identyfikacja barier funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów

- celno-skarbowych wykonujących kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego.
3. Identyfikacja mierników oceny funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych wykonujących kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego.
 4. Identyfikacja działań podejmowanych przez urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe wykonujące kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego skierowanych na poprawę ich funkcjonowania.
 5. Identyfikacja oczekiwań poszczególnych grup interesariuszy.
 6. Ocena poziomu zadowolenia ze współpracy z urzędami skarbowymi i urzędami celno-skarbowymi wykonującymi kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego poszczególnych grup interesariuszy.
 7. Sformułowanie zaleceń dla urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych w zakresie wykonywanych kontroli podatkowych i celno-skarbowych w zakresie prawa podatkowego.

Zweryfikowano pozytywnie wszystkie cztery hipotezy:

- H1: Istnieje związek między oceną funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych a poziomem satysfakcji interesariuszy;
- H2: Ocena funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych jest zróżnicowana w zależności od grup interesariuszy;
- H3: Ocena funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych jest związana z zamiarami przestrzegania przepisów podatkowych przez interesariuszy;
- H4: Istnieje związek między poziomem satysfakcji podmiotów kontrolowanych ze współpracy z urzędami skarbowymi i urzędami celno-skarbowymi a oceną współpracy tych podmiotów z innymi organami kontrolnymi.

Wśród **oryginalnych rozwiązań problemu naukowego** wyróżnić można następujące osiągnięcia:

- wskazanie potrzeby i konieczności działania urzędów skarbowych oraz celno-skarbowych w ramach paradygmatu zorientowanego na usługi;
- opracowanie modelu badawczego i jego składowych funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych w zakresie kontroli podatkowej;
- opracowanie mierników oceny funkcjonowania oraz ocena zadowolenia ze współpracy z tymi jednostkami w opinii podatników, przedsiębiorców oraz innych instytucji kontrolnych,
- wskazanie oczekiwań poszczególnych interesariuszy oraz barier funkcjonowania KAS.
- opracowanie rekomendacji w zakresie doskonalenia dotychczasowej aktywności.

Bibliografia

1. AA1000, Stakeholder Engagement Standard, Account Ability, New York 2015.
2. Acocella N., Zasady polityki gospodarczej, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
3. Adamkiewicz-Drwiłło H., Znaczenie aspektów ekonomicznych w formułowaniu wizji oraz misji do realizacji celów strategicznych przedsiębiorstwa, [w:] Zarządzanie strategiczne w badaniach teoretycznych i w praktyce, (red.), A. Kaleta, K. Moszkowicz, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 2006.
4. Alm J., Cherry T., Jones M., McKee M., Taxpayer Information Assistance Services and Tax Compliance Behavior, *Journal of Economic Psychology* 2010, Vol. 31, s. 577–586
5. Alm J., Torgler B., Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality, *Journal of Business Ethics* 2011, Vol. 101, s. 635–651.
6. Amato V.D., Macchi F., Powerful Vision. Web-based Vision Statements of the World's Best Multinational Workplace 2016, Proceedings of the Multidisciplinary Academic Conference, Prague, 2018.
7. Austen A., Czakon W., Znaczenie interesariuszy dla zarządzania organizacjami publicznymi, [w:] Wykorzystanie analizy interesariuszy w zarządzaniu organizacją zdrowotną, (red.) A. Frączkiewicz-Wronka, Śląsk Sp. z o.o. Wydawnictwo Naukowe, Katowice 2012.
8. Balcerowicz B., Bezpieczeństwo polityczne Rzeczypospolitej Polski, Wydawnictwo AON, Warszawa 2004.
9. Bartol K. M., Martin D. C., Management, McGraw-Hill, New York 1997.
10. Bedyńska S., Cypryńska M. (red.), Drogowskaz statystyczny 1. Praktyczne wprowadzenie do wnioskowania statystycznego, Wydawnictwo Akademickie Sedno, Warszawa 2013
11. Bielińska-Dusza E., Funkcjonowanie kontroli zarządczej w systemie kontroli wewnętrznej przedsiębiorstwa, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, 2011.
12. Bielski M., Organizacja. Istota, struktury, procesy, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1992.
13. Bird R.M., Administrative Dimensions of Tax Reform, *Asia-Pacific Tax Bulletin* 2004, Vol. 10, s. 134–150
14. Błaś A., Zadania administracji publicznej [w:] Nauka administracji, (red.) A. Błaś, J. Boć, J. Jeżewski, Kolonia Limited, Wrocław 2013.
15. Blau P., Teoria i rozwój biurokracji, [w:] Socjologia. Lektury, (red.) P. Sztompka, M. Kucia, Znak, Kraków 2005.
16. Boć J., Kuta T., Prawo administracyjne. Zagadnienia podstawowe, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1984.
17. Boć J., Prawo administracyjne, Kolonia Limited, Wrocław 2010.
18. Bomann-Larsen L., Wiggen O., Responsibility in World Business. Managing Harmful Sideeffects of Corporate Activity, United Nations University Press, Tokyo 2004.
19. Boone L. E., Kutrz D. L., Management, McGraw-Hill, Highstown 1992.
20. Boryś W., Słownik etymologiczny języka polskiego, Wydawnictwo Literackie, Kraków 2010.

21. Boulton R., B. Libert, S. Samek, Odczytując kod wartości, WIG-Press, Warszawa 2001.
22. Braithwaite V., Murphy K., Reinhart M., Taxation Threat, Motivational Postures, and Responsive Regulation, *Law & Policy* 2007, Vol. 29, s. 137–158.
23. Braithwaite V., Dancing with Tax Authorities: Motivational Postures and Non-compliance Actors, in: V. Braithwaite, (Ed.), *Taxing Democracy. Understanding Tax Avoidance and Tax Evasion*, Ashgate, Aldershot 2003, s. 15–39
24. Braithwaite V., *Defiance in Taxation and Governance. Resisting and Dismissing Authority in a Democracy*, Edward Elgar, Cheltenham 2009
25. Brickson S., Organizational Identity Orientation: The Genesis of the Role of the Firm and Distinct Forms of Social Value, *Academy of Management Review*, 2007, vol. 32.
26. Budyn-Kulik M., *Umyślność w prawie karnym i psychologii. Teoria i praktyka sądowa*, Wolter Kluwer, Warszawa 2015.
27. Cameron S., *The MBA Handbook. Academic and professional skills for mastering management*, Pearson, New York 2016.
28. Child J., *Organizational. Contemporary Principles and Practice*, Blackwell Publishing, 2005.
29. Chłodnicki M., *Usługi profesjonalne: przez jakość do lojalności klientów*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2004.
30. Chorążewska A., *Model prezydentury w praktyce politycznej*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2008, s. 193.
31. Cichy Ł., *Kierownicza kontrola wewnętrzna w spółce publicznej w ujęciu prawnoporównawczym*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2019.
32. Clarkson M., *Corporate social performance in Canada, 1976-86*, [w:] *Research in corporate social performance and policy*, (red.) L. E. Preston, JAI Press, Greenwich 1988.
33. Cyfert Sz., Skorb-Gała A., *Procesy kontroli kierowniczej w polskich przedsiębiorstwach*, *Acta Universitatis Nicolai Copernici. Zarządzanie*, 2015, nr 2, s. 185 - 186.
34. Daft R., Marcic D., *Understanding Management*, South-Western Publishing Co., Mason 2006.
35. de Gay P., *The Values of Bureaucracy. An Introduction*, [w:] *The Value of Bureaucrac*, (red.), P. de Gay, Oxford University Press, Oxford, 2005.
36. de Wit B., Meyer R., *Synteza strategii*, PWE, Warszawa 2007.
37. Dimovski V., Penger S., *Virtual Management: A Cross-Section Of The Management Process Illustrating Its Fundamental Functions Of Planning, Organizing, Leading And Controlling In A New Era Organization*, *International Business & Economics Research Conference*, 2002.
38. Długosz D., *Kadry w administracji publicznej*, [w] *Administracja publiczna*, (red.) J. Hausner, PWN, Warszawa 2005.
39. Donaldson T., Preston L., *The Stakeholder Theory of the Corporation. Concepts, Evidence, and Implementation*, *Academy of Management Review*, 1995, vol. 20(1).
40. Donnelly J. H., Gibson J. L., Ivancevich J. M., *Fundamentals od management*, IRWIN, Boston 1992.
41. Dostatni G., *Koncepcje służby cywilnej, a realizacja konstytucyjnego celu jej działania*, Warszawa 2011.

42. Drechsler W., Good bureaucracy. Max Weber and public administration today, Max Weber Studies, 2020, vol. 20 (2).
43. Drechsler W., Towards a Neo-Weberian European Union? Lisbon Agenda and Public Administration, Halduskultuur, 2009, nr 10.
44. Drummond H., Introduction to Organizational Behaviour, Oxford University Press, Oxford 2000.
45. Duniewska Z., Jaworska-Dębska B., Michalska-Badziak R., Olejniczak-Szałowska E., Stahl M., Prawo administracyjne - pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie, Difin, Warszawa 2000.
46. Duraj J., Pojęcie controllingu i jego miejsce w zarządzaniu przedsiębiorstwem, [w:] Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem, (red.) J. Duraj, Wydawnictwo Naukowe NOVUM, Płock-Łódź 2003.
47. Eckhardt K., Udział organów władzy wykonawczej w procesie stanowienia ustaw, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Administracji i Zarządzania w Przemysłu, Przemysł 2000,
48. European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States : report 2017, TAXUD/2015/CC/131 Publications Office of the European Union, 2021, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/371136>, (data dostępu 04.03.2022).
49. Evan W., Freeman R., A Stakeholder Theory of the Modern Corporation. Kant Capitalism, [w:] Ethical Theory and Business, (red.) T. L. Beauchamp, N. E. Bowie, Prentice Hall, Englewood Cliffs 1988.
50. Flaszewska S., Szymańska K., Istota i funkcje kontroli w organizacji, [w] Podstawy zarządzania. Teoria i ćwiczenia, (red.) A. Zakrzewska-Bielawska, Wydawnictwo Nieoczywiste, Warszawa 2022.
51. Freeman E. R., Stockholders and Stakeholders. A New Perspective on Corporate Governance, California Management Review, 1983, vol. 25 (3).
52. Freeman R. E., Strategic Management. A Stakeholder Approach, Harpercollins College, New York 1984.
53. Freeman R. E., The Politics of Stakeholder Theory, Business Ethics Quarterly, 1994, vol. 4(4).
54. Freeman R.E., Wicks A.C., Parmar B., Stakeholder Theory and The Corporate Objective Revisited, Organization Science, 2004, vol. 15(3).
55. Fukuyama F., Zaufanie. Kapitał społeczny a droga do dobrobytu, PWN, Warszawa – Wrocław 1997.
56. Gangl K., Hofmann E., Pollai M., Kirchler, E., The Dynamics of Power and Trust in the “Slippery Slope Framework” and its Impact on the Tax Climate, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2024946 (data dostępu: 18.12.2022 r.)
57. Gangl K., Muehlbacher S., de Groot M., Goslinga S., Hofmann E., Kogler Ch., Antonides G., Kirchler E., “How can I help you?” Perceived Service Orientation of Tax Authorities and Tax Compliance, FinanzArchiv 2013, Vol.69, No.4, s. 487-510
58. Gardocki L., Pojęcie przestępstwa i podziały przestępstw w polskim prawie karnym, Annale Universitatatis Mariae Curie-Skłodowska, 2013, vol. LX(2), 2013.
59. Garriga E., Mele D., Corporate Social Responsibility Theories: Mapping the Territory, Journal of Business Ethics, 2004, vol. 53.

60. Gawron I., Mięka B., Wprowadzenie do zarządzania. Rozwój, funkcje, koncepcje, Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa, Nowy Sącz 2020.
61. Giddens A., Nowoczesność i tożsamość, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2010.
62. Gołębiowska A., Kociołek-Pęksa A., Kontrola i nadzór w prawie administracyjnym – wybrane zagadnienia teoretycznoprawne i dogmatycznoprawne, Zeszyty Naukowe SGSP, 2018, nr 67(3).
63. Grabiec O., Jędraszczyk-Kaławak J., Kontrolowanie w opinii pracowników małych i średnich przedsiębiorstw, Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Humanitas w Sosnowcu, 2017, nr 2.
64. Griffin R. W., Fundamentals of management, Cengage, Boston 2022.
65. Heintzman R., Marson B., People, Service and Trust: Is There a Public Sector Service Chain?, International Review of Administrative Science 2005, Vol. 71, s. 549–575.
66. Homplewicz J., Ogólne zagadnienia prawne kontroli administracji, Kontrola Państwowa, 1965, nr 4.
67. Hood C., A Public Management for All Seasons, Public Administration, 1991, nr 69(1).
68. Hosseini J. C., Brenner S.N., The Stakeholder Theory of the Firm. A Methodology to Generate Value Matrix Weights, Business Ethics Quarterly 1992, vol. 2(2).
69. Hysa B., Zarządzanie różnorodnością pokoleniową, Zeszyty Naukowe Politechniki Śląskiej, Seria: Organizacja i Zarządzanie 2016, Zeszyt 97, Nr kol. 1964, s. 385-396
70. Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2020 roku, Bielsko Biała 2021, <https://www.kis.gov.pl>.
71. Itrich-Drabarek J., Uwarunkowania, standardy i kierunki zmian funkcjonowania służby cywilnej w Polsce na tle europejskim, Dom Wydawniczy Elipsa, Warszawa 2010.
72. Iwanicz-Drozdowska M., Bezpieczeństwo rynku usług finansowych. Perspektywa Unii Europejskiej, Wydawnictwo SGH, Warszawa 2008.
73. Izdebski H., Kulesza M., Administracja publiczna. Zagadnienia ogólne, Liber, Warszawa 2004.
74. Izdebski H., Od administracji publicznej do public governance, Zarządzanie Publiczne, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, 2007, nr 1.
75. Jagielski J., Kontrola administracji publicznej, Wolters Kluwer Polska SA, Warszawa 2018.
76. Jajuga K., Elementy nauki o finansach. Kategorie i instrumenty finansowe, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2007.
77. Jamali D., A Stakeholder Approach to Corporate Social Responsibility. A Fresh Perspective into Theory and Practice, Journal of Business Ethics, 2008, vol. 82(1).
78. Jędrzejewski S., Nowicki H., Kontrola administracji publicznej. Kontrola a nadzór. Struktura systemu. Instytucje., Wydawnictwo Comer, Toruń 1995.
79. Jensen M. C., Value Maximization, Stakeholder Theory and the Corporate Objective Function, Business Ethics Quarterly, 2002, vol. 12 (2).

80. Johnson P., Gill J., *Management Control and Organizational Behaviour*, P. Chapman Pub., London 1993; L. W. Rue, L. Byars, *Management: Skills and Applications*, McGraw-Hill Higher Education, Homewood 2007.
81. Jones T. M., Wicks A. C., *Convergent Stakeholder Theory*, *Academy of Management Review*, 1999, vol. 24(2); R. Phillips, R. E. Freeman, A.C. Wicks, *What Stakeholders Theory Is Not*, *Business Ethics Quarterly*, 2003, vol. 13(4).
82. Jonker J., Foster D., *Stakeholders Excellence? Framing the Evolution and Complexity of a Stakeholder Perspective of the Firm*, *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 2002, vol. 9(4).
83. Kaczmarek B., Cz. Sikorski, *Podstawy zarządzania. Zachowania organizacyjne*, Wydawnictwo Absolwent, Łódź 1998.
84. Kaczmarek S., *Badania marketingowe*, PWE, Warszawa 2003
85. Kafel T., Ziębicki B., *Wymiary i kryteria oceny efektywności organizacji pozarządowych*, [w:] *Współczesne narzędzia zarządzania organizacjami komercyjnymi i niekomercyjnym*, (red.) A. Nalepki, A. Ujwary-Gil, Wyższa Szkoła Biznesu-National-Louis University, Nowy Sącz 2009.
86. Kaleta A., *Założenia strategii jako kluczowy element współczesnego zarządzania strategicznego* [w:] *Zarządzanie w XXI wieku. Kierunki zmian*, (red.) P. Maślocha, M. J. Stankiewicz, WSB, Wrocław 2010.
87. Kałużny S., *Kontrola wewnętrzna. Teoria i praktyka*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2008.
88. Kamosiński S., *Misja i wartości jako instytucja wewnętrznej architektury przedsiębiorstwa*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie*, 2022, nr 2(996).
89. Kelly M., McGowen J., Williams C., *South-Western Publishing Company, Independence* 2014.
90. Kiciński K., *Służba publiczna w Polsce – uwarunkowania historyczne, perspektywy, zagrożenia, Początki reformy administracji w Polsce*, Wydawnictwo KSAP, Warszawa 1996.
91. Kieżun W., *Sprawne zarządzanie*, SGH Oficyna Wydawnicza, Warszawa 1997.
92. Kirchler E., Hoelzl E., Wahl I., *Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The “Slippery Slope” Framework*, *Journal of Economic Psychology* 2008, Vol. 29, s. 210–225
93. Kirchler E., Muehlbacher S., Kastlunger B., I. Wahl, *Why Pay Taxes? A Review of Tax Compliance Decisions*, in: Alm, J., Martinez-Vazquez, and Torgler, B. (Eds.), *Developing Alternative Frameworks for Explaining Tax Compliance*, Routledge, Jorje Oxon 2010, s. 15–31
94. Kirchler E., *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, University Press. Cambridge 2007, s. 76
95. Kisielnicki J., *Zarządzanie*, PWE, Warszawa 2008.
96. Klijn E. H., Edelenbos J., Stein B., *Trust in Governance Networks. Its Impacts on Outcomes*, *Administration & Society*, 2010, nr 42(2).
97. Knosala E., *Decyzja i doradztwo w administracji publicznej. Studium z nauki administracji i prawa administracyjnego*, Wyższa Szkoła Ekonomii i Administracji, Bytom 2003.
98. Kolczyński M., Sztumski J., *Zarys socjologii organizacji*, Górnośląska Wyższa Szkoła Handlowa im. Wojciecha Korfańtego, Katowice 2003.

99. Kołodko G.W., Znaczenie instytucji i polityki dla szybkiego rozwoju gospodarczego, [w:] Zmiany instytucjonalne w polskiej gospodarce rynkowej, (red.) A. Noga, PTE, Warszawa 2004.
100. Kooiman J., Governance. A social-political perspective, [w:] Participatory Governance. Political and Societal Implications, (red.) J. R. Grote, B. Gbikpi, Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH, Opladen 2002.
101. Korzeniowski L., Podstawy zarządzania organizacjami, Difin, Warszawa 2019.
102. Kotarbiński T., Sprawność i ład, Państwowe Zakłady Wydawnictw Szkolnych, Warszawa 1970.
103. Kowalik A., Przegląd głównych powodów działania, wizji oraz misji największych polskich firm prywatnych, Przegląd Organizacji, 2022, nr 3(986).
104. Kozera I., Diagnoza modelu zarządzania jakością w administracji rządowej. Kapitał intelektualny jako determinanta realizacji polityki jakości w urzędach administracji rządowej, IBC Group, Warszawa 2009.
105. Krawiec F., Zarządzanie strategią firmy, Difin, Warszawa 2011.
106. Kreitner R., Management, Houghton Mifflin Harcourt Publishing Company, Boston 2009.
107. Kreitor R., Management, Houghton Mifflin Companies, Boston 2009.
108. Krukowski K., Zarządzanie procesowe w administracji publicznej, Współczesne Zarządzanie, 2011, nr 1.
109. Krupa K. W., Funkcja kontroli, [w:] Zarządzanie organizacjami, (red.) P. Lenik, Wydawnictwo Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej w Krośnie, Krosno 2018.
110. Krynicka H., Koncepcja nowego zarządzania w sektorze publicznym (New Public Management), Studia Lubuskie PWSZ w Sulechowie, 2006, nr 2.
111. Krysiak A. S., Pojęcie controllingu na tle pojęć zbliżonych (kontrola, audyt), Kontrola Państwowa, 2006.
112. Krzakiewicz K., Cyfert Sz., Podstawy zarządzania organizacjami, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Poznań 2020, s, 175.
113. Kuc B. R., Kontrola jako funkcja zarządzania, Difin, Warszawa 2009.
114. Kucharczyk A., Metodyka operacyjna kontroli kierowniczej w zarządzaniu przedsiębiorstwem, Kraków 2003.
115. Leoński Z., Zarys prawa administracyjnego, LexisNexis Polska, Warszawa, 2004.
116. Łętowski J., Prawo administracyjne. Zagadnienia podstawowe, Państwowe Wydawnictwa Naukowe, Warszawa 1990.
117. Lewenstein B., Między rządzeniem a współrządzeniem. Obywatelskie modele rozwoju społeczności lokalnej, [w:] Partycypacja społeczna i aktywizacja w rozwiązywaniu problemów społeczności lokalnych, (red.) B. Lewenstein, Schindler J., Skrzypiec R., Wydawnictwo Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2010.
118. Mały Rocznik Statystyczny Polski, Warszawa 2018, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/roczniki-statystyczne/roczniki-statystyczne/maly-rocznik-statystyczny-polski-2018>.
119. Mały Rocznik Statystyczny Polski, Warszawa 2020, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/roczniki-statystyczne/roczniki-statystyczne/maly-rocznik-statystyczny-polski-2020>.

120. Mały Rocznik Statystyczny Polski, Warszawa 2022, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/roczniki-statystyczne/roczniki-statystyczne/maly-rocznik-statystyczny-polski-2022>.
121. Maon F., Swaen V., Lindgreen A., Mainstreaming the Corporate Responsibility Agenda. A Change Model Grounded in Theory and Practice, IAG- Louvain School of Management Working Paper, Louvain 2008.
122. Markowski P., Mielcarek P., Efektywność realizacji projektów strategicznych polskich przedsiębiorstw, Management Sciences – Nauki o Zarządzaniu, 2017, nr 2(31).
123. Matei L., Flogaitis S., Public administration in the Balkans from Weberian bureaucracy to New Public Management, South-Eastern European Administrative Studies, 2011, nr 1.
124. Mazur S., Od tradycyjnej administracji do zarządzania publicznego, Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków, 2002, nr 598.
125. McNamara D. E., From Fayol's Mechanistic to Today's Organic Functions Of Management, American Journal of Business Education, 2009, nr 2(1).
126. Minimalne wynagrodzenie 2022 - wszystko co musisz wiedzieć - Infor.pl (dostęp: 25.01.2024 r.)
127. Mitchell R. K., Agle B. R., Wood D. J., Toward a Theory of Stakeholder Identification and Saliency. Defining the Principle of Who and What Really Counts, Academy of Management Review, 1997, vol. 22(4).
128. Morris J., Strategic Management, Oregon State University, Corvallis 2020, <https://open.lib.umn.edu/principlesmanagement/chapter/15-3-organizational-control/>.
129. Mullins L. J., Management & Organizational Behaviour, Pearson, Essex 2010.
130. Narodowa Strategia Spójności. Szczegółowy Opis Priorytetów Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki 2007–2013, 2014.
131. Niewiadomski Z., Prawo administracyjne, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2000.
132. Nitkowski K., Kontrola wewnętrzna instytucjonalna w systemie kontroli w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2013.
133. Obłój K., Pasja i dyscyplina strategii. Jak z marzeń i decyzji zbudować sukces firmy, Wydawnictwo Poltext, Warszawa 2010.
134. Ochendowski E., Prawo administracyjne. Część ogólna, Dom Organizatora. TNOiK, Toruń 2001.
135. OECD, Survey of Trends and Developments in the Use of Electronic Services for Taxpayer Service Delivery, Geneva 2010, <http://www.oecd.org/data-oecd/20/49/45035933.pdf> (dostęp: 18.12.2022 r.)
136. Offe C., Governance – „puste pojęcie” czy naukowy problem badawczy?, Zarządzanie Publiczne, 2012, nr 3 (21).
137. Oramus M., Neoweberowskie państwo w kontekście globalnego kryzysu ekonomicznego, Myśl Polityczna i Ekonomiczna, 2016, nr 1 (52).
138. Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 12 stycznia 1995 r., sygn. K. 12/94, OTK w 1995 r., cz. I.
139. Orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 2 lipca 1996 w sprawie C-473/93 19 Komisja przeciwko Luksemburgowi skarga na uchybienie zobowiązaniom: <http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61993J0473:EN:HTML>.

140. Osborn S., *The New Public Governance, Emerging Perspectives on the Theory and Practice of Public Governance*, Routledge, London 2010.
141. Paczuła C., *Kontrola jako funkcja zarządzania w gospodarce rynkowej*, Wydawnictwo Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2003.
142. Phillips R., Freeman R. E., Wicks A. C., *What Stakeholders Theory Is Not*, *Business Ethics Quarterly*, 2003, vol. 13.
143. Pierre J., *Debating Governance*, Oxford University Press, Oxford 2000.
144. Pieterse W., *Channel Choice: Citizens' Channel Behavior and Public Service Channel Strategy*, University of Twente, Enschede 2009
145. Pikulski S., *Podstawowe zagadnienia bezpieczeństwa publicznego [w:] Prawne i administracyjne aspekty bezpieczeństwa osób i porządku publicznego w okresie transformacji ustrojowo- gospodarczej*, (red.) W. Bednarek, S. Pikulski, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie, Olsztyn 2000.
146. Pirson, M., Malhotra, D. K. (), *Unconventional Insights for Managing Stakeholder Trust*, *MIT Sloan Management Review* 2008, Vol. 49, s.43–50
147. Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów, Zastępcy Szefa Krajowej Administracji Skarbowej Pawła Cybulskiego z dnia 8 sierpnia 2017 r., nr DLK2.054.22.2017, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47F0/%24FILE/i14265-o1.pdf>, (23.01.2022).
148. Pollitt Ch., Bouckaert G., *Public Management Reform. A Comparative Analysis – New Public Management, Governance, and the Neo-Weberian State*, Oxford University Press, Oksford, 2011.
149. Post J., Frederick W., Lawrence A., Weber J., *Business and Society. Corporate Strategy, Public Policy and Ethics*, McGraw-Hill, New York 1996.
150. Post J., Preston L., Sachs S., *Redefining the Corporation: Stakeholder Management and Organizational Wealth*, Stanford University Press, Stanford 2002.
151. Potocki A., Makowiec M., *Funkcja kontroli w procesie zarządzania i rola menedżera w jej kształtowaniu na przykładzie wybranych małopolskich organizacji*, *Problemy zarządzania*, 2008, nr 4.
152. Potůček M., *The Concept of the Neo-Weberian State Confronted by the Multi-Dimensional Concept of Governance. A Distinctive European Model? The Neo-Weberian State*, *NISPAcee Journal of Public Administration and Policy*, 2008/2009, vol. 1(2).
153. Preston L., Sapienza J., *Stakeholder Management and Corporate Performance*, *The Journal of Behavioral Economics*, 1990, nr 19(4).
154. *Procesy legislacyjne związane z pracami nad ustawą o służbie cywilnej*, <https://pkw.gov.pl> oraz <https://sejm.gov.pl>, (data dostępu 20.01.2023).
155. Pszczołowski T., *Mała encyklopedia prakseologii i teorii organizacji*, Ossolineum, Wrocław 1978.
156. Putnam R.D., *Bowling Alone: America's Declining Social Capital*, *Journal of Democracy* 1995, Vol. 6, s. 65–78
157. Raczkowski K., *Bezpieczeństwo finansowe*, [w:] J. Płaczek (red.), *Ekonomia bezpieczeństwa państwa w zarysie*, Difin, Warszawa 2014.
158. Radajewski M., *Wyjątki od zasady dyskontynuacji prac polskiego parlamentu*, *Przegląd Prawa Konstytucyjnego*, Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń 2020, nr 2 (54), s 156.

159. Randma-Liiv T., New Public Management versus the Neo-Weberian State in Central and Eastern Europe, NISPAcee Journal of Public Administration and Policy. A Distinctive European Model? The Neo-Weberian State, 2008/2009, vol. 1(2).
160. Raport Paying Taxes, www.pwc.com/payingtaxes.
161. Raport z przeprowadzonej analizy i oceny tworzenia służby cywilnej (sierpień 1996-wrzesień 1997), Biuletyn Służby Cywilnej, 1998, nr 4.
162. Raporty KIS, <https://www.kis.gov.pl/dzialalnosc/raporty-z-dzialalnosci>.
163. Raynor M.E., Paradoks strategii, Wydawnictwo Studio EMKA, Warszawa 2008.
164. Rennstam J., Control, [w:] The International Encyclopedia of Organizational Communication, (red.) C.R. Scott, L. Lewis Wiley & Sons, West Sussex 2017.
165. Rhodes R., The New Governance. Governing without Government, Political Studies, 1996, nr 44.
166. Rhodes R., Understanding Governance, Open University Press, Buckingham–Philadelphia, 1997.
167. Rhodes R., Understanding Governance. Ten Years On, Organization Studies, 2007, vol. 28(8).
168. Romanowska M., Efektywny nadzór korporacyjny, PWE, Warszawa 2002.
169. Rossouw R., How Stakeholder Engagement Improves Community Development Projects and Programmes, <https://nextgeneration.co.za/how-stakeholder-engagement-improves-communitydevelopment-projects-and-programmes/> (dostęp: 18.01.2024).
170. Rostkowski T., Strategiczne zarządzanie zasobami ludzkimi w administracji publicznej, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2012.
171. Rószkowska M., Analiza klienta, SPSS Polska, Kraków 2011
172. Rydlewski G., Służba cywilna w Polsce. Przegląd rozwiązań na tle doświadczeń innych państw i podstawowe akty prawne, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa 2001.
173. Sakowicz M., Modernizacja samorządu terytorialnego w procesie integracji Polski z Unią Europejską, SGH, Warszawa 2007.
174. Sierak J., Zarządzanie strategiczne w jednostkach samorządu terytorialnego, Myśl Ekonomiczna i Polityczna, 2013, nr 4 (43).
175. Simmons J., Managing in the Post-managerialist Era: Towards Socially Responsible Corporate Governance, Management Decision, 2004, vol. 32(3/4).
176. Siwińska – Gorzelak J., Sektor publiczny w gospodarce, [w:] Teoria wyboru publicznego. Główne nurty i zastosowania, (red.) J. Wiklin, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa 2012.
177. Skoczylas W., Niemiec A., Leksykon mierników dokonań, CeDeWu, Warszawa 2016.
178. Skrabacz A., Bezpieczeństwo społeczne. Podstawy teoretyczne i praktyczne, Elipsa, Warszawa 2012.
179. Sprawozdania Szefa Służby Cywilnej o stanie służby cywilnej i realizacji zadań tej służby za lata: 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/sprawozdaniessc>.
180. Stabryła A., Zarządzanie strategiczne w teorii i praktyce firmy, Warszawa–Kraków 2000.

181. Stalans L., Lind E.A., The Meaning of Procedural Fairness: A Comparison of Taxpayers' and Representatives' Views of Their Tax Audits, *Social Justice Research* 1997, Vol. 10, s. 311–331
182. Stankiewicz-Mróz A., Kontrola versus zaufanie. Nadzór nad pracownikami w sferze koncepcji empowerment, *Zeszyty Naukowe Politechniki Łódzkiej*, 2015, nr 1200.
183. Starik M., The Toronto Conference. Reflections on Stakeholder Theory, *Business and Society*, 1994, vol. 33 (1).
184. Starościak J., *Prawo administracyjne*, PWN, Warszawa 1975.
185. Stelmachowski A., *Wstęp do teorii prawa cywilnego*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1969.
186. Stoker G., Governance as Theory. Five Propositions, *International Social Science Journal*, 1998, vol. 50(155).
187. Sudół M., *Audyt wewnętrzny a kontrola wewnętrzna - podobieństwa i różnice*, [w:] *Współczesna kontrola w jednostkach sektora finansów publicznych*, (red.) P. Dec, G. Główska, SGH Oficyna Wydawnicza, Warszawa 2021.
188. Suwaj P. J., *Udział społeczeństwa w decydowaniu publicznym – oblicza partycypacji społecznej w polityce publicznej w zakresie inwestycji drogowych*, *Samorząd Terytorialny*, 2010, nr 1–2.
189. Sylwestrzak A., *Kontrola administracji publicznej w III Rzeczypospolitej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2006.
190. Szczepankowski P., *Kontrola i controlling*, [w:] *Zarządzanie, teoria i praktyka*, (red.) A. P. Koźmiński, W. Piotrowski, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2013.
191. Szczupaczyński J., *Anatomia Zarządzania organizacją*, Wydawnictwo Międzynarodowej Szkoły Menedżerów, Warszawa 1988.
192. Szejniuk A., *Kontrola, controlling czy audyt. Istota i znaczenie w zarządzaniu organizacją*, Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń 2018.
193. Tomaszewski A., *Problemy i metody w zarządzaniu organizacjami. Czyli jak sprawnie zarządzać współczesnymi organizacjami*, Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń 2018.
194. Toro J., Jensen A., Thackray M., Kidd M., Russell B., *Administracja podatkowa wyzwania modernizacyjne i priorytety strategiczne. Raport*, Wydawnictwo Międzynarodowego Funduszu Walutowego, 2015.
195. Tubek B., *Kontrola wewnętrzna jako instrument zarządzania w sektorze finansów publicznych. Ważne choć wciąż niedocenione narzędzie doskonalenia procesów zarządzania*, *Nauki Ekonomiczne*, 2022, t. 35.
196. Tyburcy A., Kobierecka A., *Misje przedsiębiorstw. Propozycja metody ich oceny*, *Annales. Etyka w Życiu Gospodarczym*, 2018, vol. 21, nr 1.
197. Uhlaner L., van Goor-Balk A., Masurel E., *Family Business and Corporate Social Responsibility in a Sample of Dutch Firms*, *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 2004, vol. 11 (2).
198. *Uzasadnienie poselskiego projektu ustawy o służbie cywilnej*, druk nr 552 z dnia 29.03.2006, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki5ka.nsf/wgdruku/552> (data dostępu 7.03.2022).
199. *Uzasadnienie projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej*, druk nr 826 z 3 czerwca 2016 r.,

- [http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/1D3E5786527F7070C1258025005B78E5/\\$File/826.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/1D3E5786527F7070C1258025005B78E5/$File/826.pdf), (data dostępu 7.03.2022).
200. Wachowiak P., Wrażliwość społeczna przedsiębiorstwa. Analiza i pomiar, Oficyna Wydawnicza Szkoła Główna Handlowa, Warszawa 2013.
 201. Weber M., Gospodarka i społeczeństwo. Zarys socjologii rozumiejącej, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
 202. Wenzel M., An Analysis of Norm Processes in Tax Compliance, *Journal of Economic Psychology* 2004, Vol. 25, s. 213–228
 203. Wiatrak A. P., Zarządzanie w jednostkach sektora publicznego i jego uwarunkowania, [w:] Zarządzanie organizacjami publicznymi, (red.) K. Krukowski, Wydawnictwo UWM, Olsztyn 2006.
 204. Wicherek D., Inicjatywa ustawodawcza jako konstytucyjna kompetencja Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, *Przegląd Politologiczny*, 2020, nr 2/2020.
 205. Wierzba R., System gwarantowania depozytów jako element sieci bezpieczeństwa finansowego. Doświadczenia francuskie, *Bezpieczny Bank*, 2005, nr 1 (26).
 206. Wilkin J., Teoria wyboru publicznego. Główne nurty i zastosowania, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa 2012.
 207. Williams P.D., Badanie bezpieczeństwa. Wprowadzenie [w:] *Studia bezpieczeństwa*, (red.) P.D. Williams, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2012.
 208. Winiarska K., Definicja i klasyfikacja kontroli wewnętrznej, [w:] *Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych*, (red.) K. Winiarska, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2010.
 209. Wolniak R., Postrzeganie ról i funkcji menedżera we współczesnej organizacji przez osoby na stanowiskach kierowniczych, *Organizacja i Zarządzanie*, 2017, nr 1(37).
 210. Wood D.J., Measuring Corporate Social Performance. A Review, *International Journal of Management Reviews*, 2010, vol. 12(1).
 211. Wudarszewski G., Klimat organizacyjny w świetle funkcji zarządzania, *Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Wrocławiu*, 2007, nr 9.
 212. Wyroki NSA: z dnia 20 lutego 2014 r. sygn. akt I OSK 48/13, z dnia 27 listopada 2014 r. sygn. akt I OSK 1715/13 i z dnia 8 kwietnia 2015 r. sygn. akt I OSK 2642/13.
 213. Zacharko L., Tradycyjne a współczesne pojęcie kontroli i jej zasięg, [w:] *Administracyjne procedury kontrolne. Wybrane zagadnienia*, (red.) A. Ziółkowska, Wydawnictwo Uniwersytetu Śląskiego, Katowice 2016.
 214. Zajdziński W., Miłosz S., Rola sił zbrojnych wybranych państw w polityce bezpieczeństwa, Wydawnictwo AON, Warszawa 1998.
 215. Zalewski A., Reformy sektora publicznego w duchu nowego zarządzania publicznego, [w:] *Nowe zarządzanie publiczne w polskim samorządzie terytorialnym*, (red.) A. Zalewski, SGH, Warszawa 2005.
 216. Zalewski A., Teoria i praktyka nowego zarządzania publicznego, [w:] *W stronę teorii i praktyki finansów*, (red.) Ostaszewski M., Zaleska M., Wydawnictwo Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa 2006.

217. Zasady działania CISC, <https://katowice-sc-arch.mf.gov.pl/jak-zalatwic-sprawe/zadania-centralne/centrum-informacji-sluzby-celnej#Zasady%20dzia%C5%82ania%20Centrum%20Informacji%20S%C5%82u%C5%BCby%20Celnej>
218. Zbierowski P., Orientacja pozytywna organizacji wysokiej efektywności, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2012.
219. Zieliński M., Obywatelskie prawo inicjatywy ustawodawczej, [w:], Realizacja i ochrona konstytucyjnych wolności i praw jednostki w polskim porządku prawnym, (red.) M. Jabłoński, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2014.
220. Zollinger P., Stakeholder Engagement and the Board: Integrating Best Governance Practices, International Finance Corporation and Global Corporate Governance Forum, Washington 2009.

Akty prawne (publikatory aktów prawnych według stanu na 01.10.2023r.)

1. Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE z dnia 7 czerwca 2016 r. C 202/1).
2. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997, nr 78, poz. 483).
3. Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 813 ze zm.)
4. Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. - Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1948).
5. Ustawa z dnia 17 lutego 1922 r. o państwowej służbie cywilnej (Dz.U. z 1922 r., Nr 21, poz. 164).
6. Ustawa z dnia 16 września 1982 r. o pracownikach urzędów państwowych (Dz.U. z 1982 r., Nr 31, poz. 214).
7. Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o służbie cywilnej (Dz.U. z 1996 r., Nr 89, poz. 402).
8. Ustawa z dnia 18 grudnia 1998 r. o służbie cywilnej (Dz.U. z 1999 r., Nr 49, poz. 483).
9. Ustawa z dnia 24 sierpnia 2006 r. o służbie cywilnej (Dz.U. z 2006 r., Nr 170, poz. 1218).
10. Ustawa z dnia 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej (Dz.U. z 2008 r., Nr 227, poz. 1505).
11. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tj. Dz. U z 2022 r. poz. 835 ze zm.).
12. Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. z 2000 r., Nr 98, poz. 1071 ze zm.).
13. Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 1385 ze zm.).
14. Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o ochronie danych osobowych (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 1781).
15. Ustawa z dnia 11 maja 2001 r. - Prawo o miarach (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 2063).
16. Ustawa z dnia 12 października 1990 r. o Straży Granicznej (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz.1061 ze zm.).

17. Ustawa z dnia 13 kwietnia 2007 r. o Państwowej Inspekcji Pracy (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 1614).
18. Ustawa z dnia 13 października 1995 r. Prawo łowieckie (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1173 ze zm.).
19. Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz.1009 ze zm.).
20. Ustawa z dnia 14 marca 1985 r. o Państwowej Inspekcji Sanitarnej (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 59 ze zm.).
21. Ustawa z dnia 15 grudnia 2000 r. o Inspekcji Handlowej (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1706 ze zm.).
22. Ustawa z dnia 16 lipca 2004 r. Prawo telekomunikacyjne (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz.1648 ze zm.).
23. Ustawa z dnia 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów (tj. Dz. U. z 2021 r., poz. 275 ze zm.).
24. Ustawa z dnia 18 grudnia 2003 r. o ochronie roślin (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz.972 ze zm.).
25. Ustawa z dnia 18 kwietnia 1985 r. o rybactwie śródlądowym (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz.883).
26. Ustawa z dnia 2 kwietnia 2009 r. o obywatelstwie polskim (t.j. Dz. U. z 2022 r., poz. 465 ze zm.).
27. Ustawa z dnia 20 lipca 1991 r. o Inspekcji Ochrony Środowiska (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz.1070 ze zm.).
28. Ustawa z dnia 21 grudnia 2000 r. o dozorcze technicznym (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz.1514 ze zm.).
29. Ustawa z dnia 21 grudnia 2000 r. o jakości handlowej artykułów rolno-spożywczych (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 1688 ze zm.).
30. Ustawa z dnia 21 grudnia 2000 r. o żegludze śródlądowej (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1097 ze zm.).
31. Ustawa z dnia 23 stycznia 2009 r. o wojewodzie i administracji rządowej w województwie (t.j. Dz. U. z 2022 r., poz. 135 ze zm.),
32. Ustawa z dnia 24 sierpnia 1991 r. o Państwowej Straży Pożarnej (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 1969 ze zm.).
33. Ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 100 ze zm.).
34. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 2561 ze zm.).
35. Ustawa z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym (t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 1984, ze zm.).
36. Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o nadzorze nad rynkiem kapitałowym (t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 188).
37. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o Narodowym Banku Polskim (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 2025)
38. Ustawa z dnia 27 lipca 2002 r. Prawo dewizowe (tj. Dz.U. z 2022 r., poz. 309).
39. Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. o Inspekcji Weterynaryjnej (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 2629 ze zm.).
40. Ustawa z dnia 3 lipca 2002 r. Prawo lotnicze (tj. Dz. U. z 2022 r., poz. 1235 ze zm.).

41. Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (tj. Dz. U. z 2021 r., poz. 53 ze zm.).
42. Ustawa z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym (tj. Dz.U. z 2022 r., poz. 2201).
43. Ustawa z dnia 6 września 2001 r. Prawo farmaceutyczne (tj. Dz.U. z 2017 r., poz. 2211 ze zm.).
44. Ustawa z dnia 9 marca 2023 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2023 r., poz. 556).
45. Ustawa z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej (tj. Dz. U. z 1999 r., nr 82, poz. 828 ze zm.)
46. Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (tj. Dz.U. z 2001 r., Nr 85, poz. 937 ze zm.)
47. Ustawa z dnia 8 sierpnia 1996 r. o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów (tj. Dz.U. z 1996 r., Nr 106, poz. 492 ze zm.).
48. Ustawa z dnia 24 czerwca 1999 r. o wykonywaniu inicjatywy ustawodawczej przez obywateli (t.j. Dz.U. z 2018 r., poz.2120, ze zm.).
49. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.).
50. Ustawa z dnia z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.).
51. Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz. U z 2023 r. poz. 221).
52. Ustawa z dnia 9 listopada 2018 r. o kołach gospodyń wiejskich (Dz. U. z 2021 r., poz. 2256).
53. Ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (t.j. Dz. U. z 202 r., poz. 227).
54. Ustawa z dnia 1 grudnia 2022 r. o Systemie Informacji Finansowej (Dz. U. 2023 r., poz. 180).
55. Ustawa z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (Dz. U. z 2020 r. poz. 2207).
56. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 27 września 1994 r. w sprawie zniesienia urzędu Pełnomocnika Rządu do Spraw Reformy Administracji Publicznej (Dz.U. z 1994 r., Nr 103 poz. 505).
57. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 listopada 2003 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów izb skarbowych (Dz. U. z 2003 r., Nr 209, poz. 2027 ze zm.).
58. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 października 2009 r. w sprawie znaku graficznego Służby Celnej (Dz.U. z 2009 r., Nr 180, poz. 1403).
59. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 stycznia 2010 r. w sprawie sztandaru Służby Celnej oraz sztandaru jednostek organizacyjnych Służby Celnej (Dz.U. z 2010 r., Nr 21, poz. 107).
60. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 stycznia 2011 r. w sprawie legitymacji służbowych i znaków identyfikacyjnych inspektorów kontroli skarbowej i pracowników jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej (Dz.U. z 2011 r., Nr 22, poz. 115).
61. Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 14 lutego 2017 r. w sprawie znaku graficznego Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2017 r., poz. 305).

62. Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 14 lutego 2017 r. w sprawie sztandaru Krajowej Administracji Skarbowej oraz sztandaru izb administracji skarbowej (Dz. U. z 2017 r., poz. 306).
63. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 lutego 2023 r. w sprawie wzoru imiennego upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej (Dz. U z 2023 r. poz. 522).
64. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 2016/1036 z dnia 8 czerwca 2016 r. w sprawie ochrony przed przywozem produktów po cenach dumpingowych z państw niebędących członkami Unii Europejskiej (Dz.U.U.E.L.2016.176.21).
65. Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r., ustanawiające unijny kodeks celny (Dz.U.U.E.L.2013.269.1).
66. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (Dz. Urz. UE Dz.U.U.E.L.2016.119.1).
67. Zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 25 lipca 2017 r. w sprawie kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017–2020 (Dz. Urz. Min. Roz. i Fin., poz. 144).
68. Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 21 maja 2019 r. zmieniające zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017-2020 (Dz. Urz. Min. Fin., poz. 61).
69. Zarządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 23 grudnia 2020 r. w sprawie określenia Kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021–2024 (Dz. Urz. Min. Fin., Fun i Pol. Reg., poz. 34).
70. Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lutego 2019 r. w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów tekst jednolity (Dz.Urz.MFFiPR z 2020r., poz. 16 ze zm.).
71. Zarządzenie Nr 1 Prezesa Rady Ministrów z dnia 7 stycznia 2011 r. w sprawie zasad dokonywania opisów i wartościowania stanowisk pracy w służbie cywilnej (M.P z 2011 r., Nr 5, poz. 61 ze zm.).
72. Zarządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 1 kwietnia 2021 r. w sprawie nadania statutu Kancelarii Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej (M.P. z 2021 r., poz. 338).
73. Uchwała Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 lipca 1992 r. Regulamin Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (t.j. M.P. z 2022 r. poz. 990 ze zm.).
74. Uchwała Senatu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 23 listopada 1990 r. Regulamin Senatu (t.j. M.P. z 2018 r. poz. 846 ze zm.).
75. Uchwała nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. określająca Regulamin pracy Rady Ministrów (t.j M.P. z 2022 r., poz. 348).

Załączniki

Załącznik 1. Uzasadnienie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej - Preambuła

„Uznając doniosłość konstytucyjnego obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w szczególności podatków i należności celnych, troszcząc się o bezpieczeństwo finansowe Rzeczypospolitej Polskiej oraz chroniąc bezpieczeństwo obszaru celnego Unii Europejskiej, w celu zapewnienia nowoczesnego i przyjaznego wykonywania obowiązków podatkowych i celnych, a także efektywnego poboru danin publicznych, uchwala się, co następuje”

Załącznik 2. Prawo inicjatywy ustawodawczej oraz przebieg procesu legislacyjnego związanego z uchwaleniem ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej

Stosownie do art.118 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej - Inicjatywa ustawodawcza, czyli prawo wniesienia projektu ustawy do Sejmu, czyli oficjalne zainicjowanie prac parlamentarnych nad nową regulacją prawną przysługuje: posłom, Senatowi, Prezydentowi Rzeczypospolitej, Radzie Ministrów oraz grupie co najmniej 100 000 obywateli. Wszystkie podmioty upoważnione do występowania z inicjatywą ustawodawczą przedkładają swoje projekty w formie pisemnej „na ręce” czyli kierują je do Marszałka Sejmu. Konstytucja wskazując posłów jako jeden z podmiotów upoważnionych do zgłaszania projektów nowych aktów prawnych, nie precyzuje dokładnie o jaką liczbę posłów chodzi. Wyjaśnienie tej kwestii znajduje się jest jednak w Regulaminie Sejmu przyjętym Uchwałą Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 lipca 1992r³³⁹. Stosownie do art. 32 ust.2 tego regulaminu, poselskie projekty ustaw mogą być wnoszone przez komisje sejmowe lub co najmniej 15 posłów z dowolnych ugrupowań politycznych którzy złożą swój podpis pod danym projektem jako jego autorzy. Komisje sejmowe to organy powołane do rozpatrywania i przygotowywania spraw stanowiących przedmiot prac Sejmu i wyrażania opinii w sprawach przekazanych pod ich obrady przez Sejm, Marszałka Sejmu lub Prezydium Sejmu. W skład komisji wchodzi od kilkunastu do kilkudziesięciu posłów, należących do różnych kół i klubów parlamentarnych (każdy poseł może być członkiem tylko dwóch komisji stałych). Projekty ustaw zgłaszane przez posłów składane są w formie pisemnej na ręce Marszałka Sejmu z jednoczesnym wskazaniem przedstawiciela upoważnionego przez posłów do reprezentowania ich w dalszych pracach nad tym projektem. Poselskie projekty ustaw winny zawierać uzasadnienie: wyjaśniające potrzebę i cel wydania nowej ustawy; przedstawiające rzeczywisty stan (skrótowy opis) w dziedzinie, która ma być unormowana; wykazujące różnicę pomiędzy dotychczasowym a projektowanym stanem prawnym; przedstawiające przewidywane skutki społeczne, gospodarcze, finan-

³³⁹ Uchwała Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 lipca 1992 r. Regulamin Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (t.j. M.P. z 2022 r. poz. 990 ze .zm.).

sowe i prawne związane z wprowadzeniem nowej regulacji; wskazujące źródła finansowania, jeżeli projekt ustawy pociąga za sobą obciążenie budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz przedstawiające założenia projektów podstawowych aktów wykonawczych, które winny być wydane wraz z uchwaleniem nowego aktu prawnego. Uzasadnienie do projektu ustawy winno również każdorazowo zawierać oświadczenie o zgodności projektu z prawem Unii Europejskiej albo oświadczenie, że przedmiot projektowanej regulacji nie jest objęty prawem Unii Europejskiej. W odniesieniu do projektów ustaw, które dotyczą majątkowych praw i obowiązków przedsiębiorców lub praw i obowiązków przedsiębiorców wobec organów administracji publicznej w tym również krajowej administracji skarbowej, stosownie do art. 34 ust. 2 Regulaminu Sejmu, jako odrębną niejako dodatkową częścią uzasadnienia, winno być wskazanie co do przewidywanego wpływu projektu ustawy na działalność mikroprzedsiębiorców oraz małych i średnich przedsiębiorców³⁴⁰. Uzasadnienie powinno przedstawiać również wyniki przeprowadzanych konsultacji, jeżeli ich przeprowadzenie jest obowiązkowe, w stosunku zaś do projektów względem, których nie przeprowadzono konsultacji, Marszałek Sejmu przed skierowaniem do pierwszego czytania kieruje taki projekt do konsultacji w trybie i na zasadach określonych w odrębnych ustawach. W przypadku inicjatywy ustawodawczej zgłaszanej przez Senat jako całość, analogicznie jak w przypadku Sejmu informacje doprecyzowujące w tym zakresie znajdują się Regulaminie Senatu przyjętym Uchwałą Senatu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 23 listopada 1990r³⁴¹. Inicjatywę ustawodawczą Senatu jako całości, poprzedzają prace w samym Senacie. Prawo wniesienia projektu ustawy czyli zainicjowania prac Senatu, przysługuje komisjom senackim (aktualnie funkcjonuje 15 komisji senackich) oraz grupie co najmniej 10 senatorów. Każdorazowo projekt taki winien

³⁴⁰ Ustawa z dnia 6 marca 2018r. – Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz.U z 2023r., poz. 221). zawiera oficjalną definicję mikro, małych i średnich przedsiębiorców (art. 7 ust.1), analogiczną do definicji zawartej uprzednio (art. 104) w ustawie z dnia 2 lipca 2004r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jednolity: Dz. U. 2017, poz. 2168, data uchylenia 30 kwiecień 2018r.). Oznaczeniem mikro, małych i średnich przedsiębiorców posługuje się również ustawa z dnia 30 maja 2008r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (tekst jednolity: Dz. U. 2022, poz. 2474) również określa trzy kategorie przedsiębiorców wyodrębniając je poprzez odwołań się do prawa wspólnotowego tj.: rozporządzenia Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014r. uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE PL 26.6.2014 L 187/1).

³⁴¹ Uchwała Senatu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 23 listopada 1990r. Regulamin Senatu (t.j. M.P. z 2018r. poz. 846 ze .zm.).

również wskazywać senatora reprezentującego wnioskodawców. Zgodnie z przyjętym regulaminem, w sytuacji rozpoczęcia prac Senatu, w ramach przysługującej mu inicjatywy ustawodawczej, informację na ten temat Marszałek Senatu przekazuje Marszałkowi Sejmu i Prezesowi Rady Ministrów. Rozpatrywanie projektu ustawy odbywa się w trzech czytaniach. Wymogi co do uzasadnienia takiego projektu są analogiczne jak w przypadku projektu poselskiego z tym, że Senat nie jest zobowiązany do wskazywania źródeł finansowania, jeżeli projekt ustawy pociąga za sobą obciążenie budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Przedłożenie Marszałkowi Sejmu, uchwalonego przez Senat zwykłą większością głosów w obecności co najmniej połowy ustawowej liczby senatorów projektu aktu prawnego stanowi formalne zwięźczenie prawa inicjatywy ustawodawczej Senatu.

Uprawnienie do zgłaszania projektu aktów prawnych przysługuje również Prezydentowi Rzeczypospolitej Polskiej. Powszechnie przyjmuje się, iż stanowi ono jedną z podstawowych prerogatyw prezydenta, czyli uprawnienie zastrzeżone tylko dla Prezydenta, które dla swej ważności nie wymaga kontrasygnaty (podpisu) Prezesa Rady Ministrów (art. 144 ust. 3 pkt.4 Konstytucji RP). Projekty aktów prawnych z inicjatywy Prezydenta powstają w Kancelarii Prezydenta w ramach prac Biura Prawa i Ustroju³⁴². Prezydent zawsze uczestniczy również w każdym uchwalonym przez Sejm akcie prawnym podpisując ten akt i zarządzając jego ogłaszanie w dzienniku ustaw. Prezydent może również wyrazić swój sprzeciw wobec aktu prawnego uchwalonego przez parlament korzystając z prawa weta lub skierować ustawę do Trybunału Konstytucyjnego z wnioskiem o zbadanie jej zgodności z Konstytucją. Uprawnienia te przysługują Prezydentowi również w odniesieniu do aktu prawnego uchwalonego w następstwie prac na projektem wniesionym uprzednio przez Prezydenta w ramach przysługującej mu inicjatywy ustawodawczej. Prezydenci dosyć rzadko korzystają z tego uprawnienia: Lech Wałęsa w latach 1990-1995 zgłosił 22 projekty ustaw (Sejm uchwalił 7 z nich), Aleksander Kwaśniewski w latach 1995-2005 zgłosił łącznie 46 projektów (Sejm uchwalił 26 z nich), Lech Kaczyński w latach 2005-2010 zgłosił 44 projekty ustaw (Sejm uchwalił 25 z nich)

³⁴² Zarządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 1 kwietnia 2021 r. w sprawie nadania statutu Kancelarii Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej (M.P. z 2021r., poz. 338).

natomiast Bronisław Komorowski w latach 2010-2015 zgłosił 26 projekty ustaw (Sejm uchwalił 13 z nich) zaś Andrzej Duda w latach 2015-2019 zgłosił 31 projektów ustaw (Sejm uchwalił 25 z nich)³⁴³.

Ustawa zasadnicza wskazuje również, iż inicjatywa ustawodawcza przysługuje obywatelom na zasadach określonych w odrębnej ustawie. Aktem prawnym, który precyzuje te uprawnienia jest ustawa z dnia 24 czerwca 1999 r. o wykonywaniu inicjatywy ustawodawczej przez obywateli³⁴⁴. Zgodnie z jej brzmieniem, w przypadkach, dla których Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej nie zastrzega wyłącznej kompetencji dla innych podmiotów, grupa osób posiadających obywatelstwo polskie i mających czynne prawo wyborcze (prawo wybierania do Sejmu), licząca co najmniej 100.000 osób (minimalna liczba podpisów pod projektem aktu złożona w ciągu 3 miesięcy od zarejestrowania komitetu inicjatywy ustawodawczej), może zainicjować prace nad nowym aktem prawnym. Zgodzić się należy z M. Zielińskim, że „ratio legis istnienia obywatelskiej inicjatywy ustawodawczej stanowi teza, że jeżeli demokracja współczesna ze względu na rozmiary i różnorodność funkcji współczesnego państwa ma mieć charakter demokracji przedstawicielskiej, to należy umożliwić społeczeństwu obywatelskiemu instrumenty oddziaływania na proces sprawowania władzy, w sposób inny aniżeli tylko poprzez wybór członków izb parlamentu, ewentualnie niektórych organów władzy wykonawczej”³⁴⁵. W odniesieniu do projektów obywatelskich nie obowiązuje również zasada dyskontynuacji prac parlamentu³⁴⁶. Czyli mechanizm, którego istota sprowa-

³⁴³ D. Wicherek, Inicjatywa ustawodawcza jako konstytucyjna kompetencja Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, *Przegląd Politologiczny*, 2020, nr 2/2020, s.152. (dane te obrazują projekty ustaw zgłoszone w całej kadencji).

³⁴⁴ Ustawa z dnia 24 czerwca 1999r. o wykonywaniu inicjatywy ustawodawczej przez obywateli (t.j. Dz.U. z 2018r., poz.2120, ze zm.).

³⁴⁵ M. Zieliński, Obywatelskie prawo inicjatywy ustawodawczej, [w:], *Realizacja i ochrona konstytucyjnych wolności i praw jednostki w polskim porządku prawnym*, (red.) M. Jabłoński, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2014, s. 485.

³⁴⁶ Stosownie do art. 4 ust. 3 ustawy z 24 czerwca 1999 r. o wykonywaniu inicjatywy ustawodawczej przez obywateli (Dz. U. z 2018r., poz. 2120 ze zm.): „Projekt ustawy, w stosunku do którego postępowanie ustawodawcze nie zostało zakończone w trakcie kadencji Sejmu, w której został wniesiony, jest rozpatrywany przez Sejm następnej kadencji bez potrzeby ponownego wniesienia projektu ustawy. W takim wypadku Marszałek Sejmu zarządza ponowne drukowanie projektu ustawy oraz jego doręczenie posłom”.

dza się do ostatecznego zakończenia, wraz z upływem kadencji parlamentu, wszelkich toczących się przed nim postępowań³⁴⁷. Na koniec VIII kadencji Sejmu pozostawało 16 projektów obywatelskich, które nie zostały rozpatrzone tym samym „przeszły” do dalszych prac parlamentarnych dla sejmów następnej kadencji. Żaden projekt obywatelski nie został uchwalony podczas kadencji Parlamentu w latach 2015-2019, co zdaniem autora jednoznacznie świadczy o stosunku rządzących do inicjatyw społecznych.

Konstytucja wśród podmiotów posiadających możliwość kształtowania krajowego porządku prawnego wymienia również Radę Ministrów, analogicznie jak w przypadku pozostałych podmiotów, również i w tym przypadku nie precyzując dokładnie w jaki sposób inicjatywa ta winna przebiegać. Zagadnienia związane z przebiegiem prac w ramach Rady Ministrów reguluje Uchwała nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013r. określająca Regulamin pracy Rady Ministrów³⁴⁸. Zgodnie z tym aktem do opracowania, prowadzenia procesu uzgodnień, konsultacji publicznych lub opiniowania oraz wnoszenia do rozpatrzenia projektu dokumentu rządowego jest uprawniony:

1. członek Rady Ministrów, stosownie do zakresu swojej właściwości,
2. Szef Kancelarii Prezesa Rady Ministrów,
3. Prezes Rządowego Centrum Legislacji,
4. inny podmiot, jeżeli: został upoważniony przez Prezesa Rady Ministrów, albo upoważnienie do opracowania, prowadzenia procesu uzgodnień, konsultacji publicznych lub opiniowania oraz wnoszenia do rozpatrzenia projektu dokumentu rządowego wynika z przepisów odrębnych, w szczególności upoważniony w tym zakresie pełnomocnik Rządu.

Minister – członek Rady Ministrów, może natomiast upoważnić do opracowania lub do prowadzenia procesu uzgodnień, konsultacji publicznych lub opiniowania projektu dokumentu rządowego centralny organ administracji rządowej podległy temu ministrowi lub przez niego nadzorowany (czyli kierowane przez niego ministerstwo). Postępowanie w odniesieniu do projektów rządowych obejmuje:

³⁴⁷ M. Radajewski, Wyjątki od zasady dyskontynuacji prac polskiego parlamentu, *Przegląd Prawa Konstytucyjnego* Wydawnictwo Adam Marszałek, 2020, nr 2 (54), s 156.

³⁴⁸ Uchwała nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013r. określająca Regulamin pracy Rady Ministrów (t.j. M.P. 2022r., poz 348).

- 1) opracowanie projektu;
- 2) uzgodnienia, konsultacje publiczne lub opiniowanie projektu;
- 3) rozpatrzenie projektu przez komitet lub komitety właściwe do rozpatrywania określonych kategorii spraw;
- 4) rozpatrzenie projektu przez Stały Komitet Rady Ministrów;
- 5) rozpatrzenie projektu przez komisję prawniczą - w przypadku projektu ustawy oraz projektu rozporządzenia;
- 6) rozpatrzenie projektu przez Radę Ministrów.

Do uzasadnienia wniesionego przez Radę Ministrów projektu ustawy dołącza się również projekty podstawowych aktów wykonawczych, oraz wykaz podmiotów, które zgłosiły zainteresowanie pracami nad projektem.

W zależności od tego, kto wystąpił z inicjatywą ustawodawczą, projekt ustawy powszechnie określamy jest jako projekt obywatelski, poselski, senacki, rządowy bądź prezydencki. Prawo inicjatywy ustawodawczej wymienionych powyżej podmiotów w sensie prawnym jest równe. Należy przez to rozumieć, że Konstytucja RP nie traktuje w sposób szczególny inicjatywy ustawodawczej żadnego z podmiotów posiadających tę inicjatywę³⁴⁹. Wymienione w konstytucji podmioty dysponują bowiem prawem inicjatywy ustawodawczej niezależnie od siebie³⁵⁰. W trakcie VIII kadencji parlamentu (czyli od 12 listopada 2015r. do 11 listopada 2019 r.) przedmiotem jego prac było łącznie 1342 projektów ustaw (53 projekty ustaw stanowiły propozycje przedłożone przez Senat, 48 projektów pochodziło z Komisji Sejmowych, 482 projekty to propozycje poselskie, 705 projektów pochodziło od Rady Ministrów, 25 miało swoje źródło w inicjatywie obywatelskiej zaś inicjatorem 29 był Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej). Sejm uchwalił łącznie 921 ustawy. Powyższe dane wskazują, iż prawo inicjatywy ustawodawczej, czyli prawo do skutecznego złożenia projektu ustawy nie oznacza jeszcze, iż Sejm podejmie prace legislacyjne w tym zakresie np.: Senat (od 12 listopada 2015r. do 11 listopada 2019r.) przedłożył do Sejmu 126 projektów ustaw z czego przedmiotem dalszych

³⁴⁹ A. Chorążewska, Model prezydentury w praktyce politycznej, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2008, s. 193.

³⁵⁰ K. Eckhardt, Udział organów władzy wykonawczej w procesie stanowienia ustaw, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Administracji i Zarządzania w Przemyślu, Przemyśl 2000, s. 83.

prac izby niższej parlamentu były tylko 53 projekty, zaś tylko 48 zostało uchwalonych stając się powszechnie obowiązującym prawem. Uwagi dotyczące podmiotów posiadających umocowanie do występowania z inicjatywą ustawodawczą są szczególnie istotne, jeżeli dokonamy analizy całego procesu legislacyjnego towarzyszącego wprowadzeniu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Akt ten reguluje bowiem fundamentalne kwestie związane z ustrojem i organizacją organów odpowiedzialnych za cały obszar związany z należnościami publicznoprawnymi. Należałoby więc założyć, iż inicjatywa w tym zakresie pochodziła będzie od Ministra Finansów stanowiąc tym samym projekt rządowy, pochodzący od ugrupowania politycznego sprawującego władzę wykonawczą i decydującego o kształcie służb podległych ministerstwu finansów. Zgodnie z ustawą z dnia 4 września 1997r. o działach administracji rządowej³⁵¹ (w brzmieniu obowiązującym w 2016r). do zadań ministra właściwego do spraw finansów publicznych, należało przede wszystkim: zapewnienie realizacji dochodów z podatków bezpośrednich, pośrednich oraz opłat, realizacja przepisów dotyczących cel, koordynowanie i organizowanie współpracy finansowej, kredytowej i płatniczej z zagranicą, dochodzenie należności Skarbu Państwa czy też kontrola skarbowa oraz nadzór nad organami kontroli skarbowej. Ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych podlegały również wszystkie organy odpowiedzialne za realizację zadań w tym zakresie tj.: Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej, Szef Służby Celnej, dyrektorzy izb skarbowych i naczelnicy urzędów skarbowych oraz dyrektor Biura Krajowej Informacji Podatkowej³⁵². Każdy minister kierujący określonym działem administracji rządowej obowiązany jest ponadto do inicjowania i opracowywania polityki Rady Ministrów w stosunku do działu, którym kieruje, a także przedkładania w tym zakresie inicjatyw, projektów założeń, projektów ustaw i projektów aktów normatywnych. Minister wykonuje bowiem politykę Rady Ministrów i koordynuje jej wykonywanie przez organy, urzędy i jednostki organizacyjne, które jemu podlegają lub są przez niego nadzorowane. Tymczasem w dniu 3 czerwca 2016r. do Marszałka Sejmu wpłynęły projekty dwóch aktów prawnych, których wnioskodawcami byli posłowie tj.:

³⁵¹ Ustawa z dnia 4 września 1997r. o działach administracji rządowej (t.j. Dz. U. z 2022r., poz. 2512)

³⁵² Ibidem..... (art.8 ust.4).

- poselski projekt ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, oraz
- poselski projekt ustawy - Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (zawierający zarówno przepisy zmieniające, uchylające, przejściowe, dostosowujące jak i końcowe). Autorami tych projektów byli posłowie tylko jednego ugrupowania politycznego tj.: Prawa i Sprawiedliwości. Łącznie pod projektami tych aktów prawnych swój podpis, jako autorzy, złożyło 65 posłów (odpowiednio pod projektem ustawy o KAS - 49 posłów, zaś pod projektem przepisów wprowadzających ustawę o KAS - 50 posłów). W tym miejscu należy odnotować, iż tak skomplikowana reforma ustrojowa wymagająca zmian w szeregu aktów prawnych jako wynik prac samych parlamentarzystów jest praktycznie niemożliwa do przeprowadzenia. Z jednej strony istota projektowanych regulacji sprowadzała się bowiem do reformy struktur administracyjnych odpowiedzialnych za finanse publiczne, z drugiej zaś wymagała doprecyzowania poprzez udzielenie stosownych upoważnień do wydania szeregu rozporządzeń oraz precyzyjnej zmiany szeregu aktów prawnych. Projekt ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej zawierał początkowo aż 77 upoważnień do szczegółowego określenia poszczególnych zagadnień w formie rozporządzeń. W 56 przypadkach samodzielnie wskazując jako podmiot zobowiązany do wydania stosownych rozporządzeń ministra właściwego do spraw finansów publicznych, w 7 przypadkach Radę Ministrów, zaś w pozostałym zakresie ministra właściwego do spraw finansów publicznych w porozumieniu: z ministrem do spraw pracy (4 rozporządzenia), ministrem właściwym do spraw wewnętrznych (3 rozporządzenia), z Ministrem Sprawiedliwości (2 rozporządzenia) oraz po jednym rozporządzeniu (akcie wykonawczym) w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw zdrowia; ministrem właściwym do spraw łączności; ministrem właściwym do spraw rolnictwa i ministrem właściwym do spraw rynków rolnych; ministrem Obrony Narodowej i spraw wewnętrznych oraz ministrem właściwym do spraw administracji publicznej (łącznie 5 rozporządzeń). Ustawa przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej wprowadzała natomiast zmiany, aż w 157 innych ustawach. Autorzy proponowanych rozwiązań,

poza jednym wspólnym kryterium jakim była przynależność do klubu parlamentarnego Prawo i Sprawiedliwości, w pozostałym zakresie praktycznie nie posiadali cech wspólnych. Dokonując analizy porównawczej należy stwierdzić, iż autorzy przepisów decydujących o kształcie administracji podatkowej posiadali: różne doświadczenie parlamentarne (29 spośród nich piastowało już uprzednio godność posła lub senatora), zostali wybrani w różnych okręgach wyborczych (najwięcej bo aż 11 projektodawców pochodziło z Rzeszowa) czy też legitymowali się różnym wykształceniem. Na potrzeby analizy porównawczej - weryfikacji poddano posiadane przez posłów wykształcenie wyższe w specjalnościach: prawo, ekonomia, administracja lub inne uzupełnione studiami podyplomowymi na wskazanych powyżej kierunkach – przyjmując, iż wykształcenie to mogło być pomocne w pracach nad przedłożonymi rozwiązaniami. Zaobserwowano również, iż posłowie, którzy zostali wskazani jako autorzy przepisów wprowadzających ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej nie byli autorami ustawy dla której przygotowali przepisy wprowadzające (33 posłów było autorami obydwu wspomnianych projektów, pozostali figurują tylko pod jednym z tych aktów prawnych). Ze względu na przedmiot regulacji, czyli istotę materii ustawowej, której te akty prawne dotyczyły w obydwu przypadkach do dalszych prac parlamentarnych właściwa do ich rozpatrzenia była sejmowa Komisja Finansów Publicznych. Do zadań tej, najliczniej reprezentowanej w sejmie, komisji należą sprawy systemu pieniężnego, kredytowego i podatkowego, płac i dochodów, budżetu i planów finansowych państwa, funduszy celowych, agencji i fundacji z udziałem Skarbu Państwa, ubezpieczeń majątkowych oraz cel i statystyki³⁵³. Wśród autorów projektowanych rozwiązań jedynie w kilku przypadkach stwierdzono aby poseł projektodawca był jednocześnie członkiem tej komisji (tylko 8 posłów na dzień zgłoszenia obydwu projektów było członkami sejmowej Komisji Finansów Publicznych, 4 pracowało w jej składzie w okresie poprzedzającym, 1 poseł w poprzednich kadencjach sejmu).

³⁵³ Załącznik do Uchwały Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 lipca 1992 r. Regulamin Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej wskazuje przedmiotowy zakres działania komisji sejmowych (pkt.7).

Szczegółowe wyniki analizy porównawczej w tym zakresie przedstawia tabela 32.

Tabela 32. Posłowie VIII kadencji Sejmu (2015-2019) będący autorami projektów ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, oraz ustawy Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej

l.p	Imię	Nazwisko	Okręg wyborczy	Wykształcenie wyższe na kierunku: - prawo-ekonomia - administracja lub studia podyplomowe	Czy poseł był wnioskodawcą		Czy wnioskodawca był członkiem sejmowej komisji finansów publicznych (KFB) na dzień zgłoszenia projektów lub w okresie poprzedzającym	Staż parlamentarny (wskazanie kadencji)
					projektu ustawy o KAS	przepisów wprowadzających ustawę o KAS		
1	Zbigniew	Babalski	Elbląg	nie	tak	tak	nie	poseł VI i VII
2	Barbara	Bartuś	Nowy Sącz	tak/prawnicze	tak	nie	nie	poseł VI i VII
3	Piotr Łukasz	Babiarz	Wrocław	nie	nie	tak	nie	poseł VII
4	Joanna	Borowiak	Toruń	nie	tak	tak	nie	nie
5	Bożena	Borys-Szopa	Katowice	tak/prawnicze	nie	tak	nie	nie
6	Wojciech	Buczak	Rzeszów	nie	tak	nie	nie	nie
7	Waldemar	Buda	Łódź	tak/prawnicze	tak	nie	nie	nie
8	Lidia	Burzyńska	Częstochowa	nie	tak	tak	nie	nie
9	Zbigniew	Chmielowiec	Rzeszów	nie	tak	tak	nie	poseł V, VI, VII
10	Anna	Cicholska	Płock	nie	tak	nie	nie	nie
11	Anna	Czech	Tarnów	nie	tak	tak	nie	nie
12	Elżbieta	Duda	Kraków	nie	tak	tak	nie	nie
13	Ewa	Filipiak	Kraków	podyplomowe administracja	tak	tak	nie	nie
14	Andrzej	Gawron	Częstochowa	nie	tak	tak	nie	nie
15	Szymon	Giżyński	Częstochowa	nie	tak	tak	nie	poseł IV, V, VI, VII
16	Konrad	Głębocki	Częstochowa	tak/prawnicze	tak	tak	nie	nie
17	Kazimierz	Gołojuch	Rzeszów	nie	tak	tak	nie	poseł V, VI, VII
18	Małgorzata	Gosiewska	Warszawa	nie	nie	tak	nie	poseł V, VII
19	Jerzy	Gosiewski	Olsztyn	nie	tak	tak	tak	poseł V, VI
20	Wiesław	Janczyk	Nowy Sącz	podyplomowe zarządzanie finansami	tak	tak	nie - wcześniej od 16.11.2015 do 30.03.2016	poseł VI, VII
21	Krzysztof	Jurgiel	Białystok	nie	tak	nie	nie członek KFB w poprzednich kadencjach sejmu	poseł III, IV, V, VI, VII senator V
22	Alicja	Kaczorowska	Łódź	nie	tak	nie	nie	nie
23	Jan	Kilian	Gdańsk	nie	tak	tak	nie	nie

24	Robert	Kołakowski	Płock	nie	tak	tak	nie	poseł V, VI, VII
25	Jarosław	Krajewski	Tarnów	tak/admini- stracja	tak	tak	nie	nie
26	Leonard	Krasulski	Elbląg	nie	tak	tak	nie	poseł V, VI, VII
27	Piotr	Król	Bydgoszcz	nie	tak	nie	nie	poseł VII
28	Andrzej	Kryj	Kielce	nie	tak	tak	nie	nie
29	Bernadeta	Krynica	Białystok	nie	tak	tak	nie	nie
30	Dariusz	Kubiak	Piotrków Tryb.	nie	tak	tak	nie	nie
31	Bogdan	Latosiński	Kielce	nie	nie	tak	nie	nie
32	Joanna	Lichocka	Kalisz	nie	nie	tak	nie	nie
33	Paweł	Lisiecki	Warszawa	nie	tak	tak	nie	nie
34	Marzena	Machałek	Legnica	nie	tak	tak	nie	poseł V, VI, VII
35	Krzysztof	Maciejewski	Piotrków Tryb.	nie	nie	tak	nie	poseł V, VI, VII
36	Gabriela	Masłowska	Lublin	tak/ekono- mia	nie	tak	tak	poseł IV, V, VI, VII
37	Jerzy	Materna	Zielona Góra	nie	tak	tak	nie - wcze- śniej od 16.11.2015 do 02.12.2015 oraz w VI, VII ka- dencji	poseł V, VI, VII
38	Andrzej	Matusiewicz	Krosno	tak/prawni- cze	tak	nie	nie	senator VIII
39	Mieczysław	Miazga	Rzeszów	nie	tak	tak	nie	nie
40	Iwona	Michałek	Toruń	nie	nie	tak	tak	nie
41	Jan	Mosiński	Kalisz	nie	tak	tak	nie	nie
42	Kazimierz	Moskal	Rzeszów	podyplo- mowe admi- nistracja	tak	nie	nie	poseł V, VI, VII
43	Wojciech	Murdzek	Wałbrzych	nie	nie	tak	tak	nie
44	Aleksander	Mrówczyński	Gdynia	nie	tak	tak	nie	nie
45	Jerzy	Paul	Rzeszów	nie	tak	tak	nie	nie
46	Krystyna	Pawłowicz	Siedlce	tak/prawni- cze	tak	tak	nie	poseł VII
47	Piotr	Polak	Sieradz	nie	tak	nie	nie	poseł VI, VII
48	Bogdan	Rzońca	Krosno	nie	nie	tak	nie	poseł VII
49	Wojciech	Skurkiewicz	Radom	nie	tak	tak	nie	senator VII, VIII
50	Kazimierz	Smoliński	Gdańsk	tak/prawni- cze	tak	tak	nie	poseł VI, VII
51	Dariusz	Starzyński	Sosnowiec	nie	nie	tak	nie	nie
52	Bartłomiej	Stawiarski	Opole	nie	nie	tak	tak	nie
53	Andrzej	Szlachta	Rzeszów	nie	tak	nie	tak	poseł V, VI, VII
54	Halina	Szydelko	Rzeszów	tak/prawni- cze	nie	tak	nie - wcze- śniej od 25.11.2015 do 16.12 2015	nie
55	Ewa	Szymańska	Legnica	tak/ekono- mia	tak	tak	tak	nie
56	Dominik	Tarczyński	Kielce	tak/prawni- cze	tak	nie	nie	nie
57	Robert	Telus	Piotrków Tryb.	nie	tak	nie	nie	poseł VI, VII
58	Sylwester	Tułajew	Lublin	podyplo- mowe admi- nistracja	tak	tak	tak	nie
59	Piotr	Uściński	Warszawa	nie	tak	tak	nie	nie
60	Robert	Warwas	Sosnowiec	podyplo- mowe	nie	tak	nie	nie

				prawnicze				
61	Jan	Warzecha	Rzeszów	tak	tak	nie	nie	poseł VI, VII
62	Rafał	Weber	Rzeszów	tak/prawnicze	tak	nie	nie	nie
63	Grzegorz Adam	Woźniak	Siedlce	podypłomowe administracja	tak	nie	nie	poseł VII
64	Tadeusz	Woźniak	Sieradz	podypłomowe administracja	nie	tak	nie	poseł V, VI, VII
65	Krystyna	Wróblewska	Rzeszów	nie	nie	tak	nie	nie

Źródło: Opracowanie własne na podstawie analizy danych zawartych na stronie <https://sejm.gov.pl/>. Kadencje sejmu: III (20.10.1997 – 18.10.2001), IV (19.10.2001 – 18.10.2005), V (19.10.2005 – 4.11.2007), VI (5.11.2007 – 7.11.2011), VII (8.11.2011 – 11.11.2015); Senatu V (19.10.2001 – 18.10.2005), VI (19.10.2005 – 4.11.2007), VII (5.11.2007 – 7.11.2011), VII (8.11.2011 – 11.11.2015).

Po otrzymaniu poselskich projektów ustaw przez Marszałka Sejmu zostały one skierowane do konsultacji. W dniu 16 czerwca 2016r. w odniesieniu do obydwu projektów ustaw wpłynęły opinie Biura Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu w sprawie zgodności z prawem Unii Europejskiej poselskich projektów ustaw:

- w odniesieniu do projektu ustawy o KAS wskazano, iż kwestie organizacji, podziału zadań i kompetencji administracji publicznej w państwach członkowskich nie są regulowane w prawie wspólnotowym. Tym samym w każdym z państw członkowskich, zagadnienia te pozostają w autonomicznej gestii władz danego państwa. W kwestiach zaś, w których projekt ustawy powierza obowiązki w zakresie przyznania jednemu lub kilku organom danego państwa członkowskiego szczególnych kompetencji w zakresie kontroli, audytu, wydawania pozwoleń czy też relacji w zakresie współpracy z organami UE jest on zgodny z prawem wspólnotowym, nie zawiera też przepisów, które mają na celu wykonanie prawa Unii Europejskiej.
- w odniesieniu zaś do projektu ustawy wprowadzającej ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (ustawa ta wprowadza zmiany w ponad 150 aktach prawnych) wskazano, iż dotyczy ona również materii objętych prawodawstwem Unii Europejskiej. Zbieżność z prawem Unii Europejskiej stwierdzono w odniesieniu do: podatku akcyzowego, który jest regulowany m.in.. przez Dyrektywę Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG (Dz.Urz. UE L 9 z 14 stycznia 2009 r., s. 12); w od-

niesieniu do przeciwdziałania praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, zakres regulowany m.in.. Dyrektywą 2005/60/WE Parlamentu Europejskiego i Rady UE z dnia 26 października 2005r. w sprawie przeciwdziałaniu korzystaniu z systemu finansowego w celu prania pieniędzy oraz finansowania terroryzmu (Dz.Urz. UE L 309 z 25 listopada 2005 r., s. 15), czy też prawa celnego regulowanego rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiającym unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE L 269 z 10 października 2013 r., s. 1). Z uwagi na jedynie dostosowawczy charakter tych zmian do nowej struktury organizacyjnej, w odniesieniu do regulacji wspólnotowych uznano, iż projektowane rozwiązania nie naruszają prawa Unii Europejskiej jak też nie zawierają przepisów, które mają na celu wykonanie prawa Unii Europejskiej.

W dniu 05.07.2016r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych złożył swoje uwagi w odniesieniu do projektu ustawy przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie odnoszącym się do doręczeń elektronicznych. W dniu 07.07.2016r. swoje stanowisko przekazał także Sąd Najwyższy, wnosząc uwagi do projektowanych ustaw w zakresie odnoszącym się do stosunków zatrudnienia oraz Narodowy Bank Polski w zakresie odnoszącym się do tajemnicy bankowej oraz obsługi bankowej organów podatkowych. Pismem z dnia 21.07.2016r. swoje stanowisko przekazała również Prokuratura Generalnej Skarbu Państwa wnosząc uwagi mające charakter głównie doprecyzowujący. Krajowa Rada Sądownictwa przesyłając swoje stanowisko za pismem z dnia 02.08.2016r. wskazała iż projekty te, z uwagi na szerokie kompetencje przyznane organom KAS, wkraczają nadmiernie w sferę praw i wolności obywatelskich naruszając zasadę proporcjonalności, nakazującą zachowanie odpowiednich relacji pomiędzy zakresem ingerencji prawodawcy a osiągnięciem założonego rezultatu. Zdaniem Krajowej Rady Sądownictwa przyznana organom KAS możliwość gromadzenia, przetwarzania i wykorzystywania informacji nie jest w wystarczającym stopniu skonkretyzowana z uwagi ogólne odwołanie się jedynie do wykonywania zadań lub wskazania, iż chodzi o zapobieganie lub wykrywanie przestępstw skarbowych. Zastrzeżenia Rady dotyczyły również, kontroli operacyjnej związanej z uzyskiwaniem i utrwalaniem

m.in.. treści rozmów telefonicznych, treści korespondencji, uzyskiwaniem dostępu i kontroli zawartości przesyłek pocztowych a także możliwości posiadania broni palnej i amunicji przez funkcjonariuszy służby celno-skarbowej wskazując, iż projektowana materia dotyczy głównie zapobiegania nadużyciom finansowym, a nie zaś działaniom terrorystycznym. W dniu 08.07.2016r. do Kancelarii Sejmu wpłynęło także stanowisko Komisji Nadzoru Finansowego, 12.07.2016r. stanowisko Krajowej Izby Biegłych Rewidentów, zaś w dniu 15.07.2016r. stanowisko Głównego Inspektora Pracy - organy te nie wniosły jednak żadnych uwag do przesłanych projektów. Swoje krytyczne uwagi do projektów ustaw zgłosił Związek Zawodowy Celnicy PL (załączając pisemne ekspertyzy). Pismem z dnia 30.08.2016r. przekazał on uwagi do przepisów wprowadzających ustawę o KAS załączając opinie dr. Andrzeja Halickiego zaś pismem z dnia 07.09.2016r. uwagi do przepisów ustawy o KAS w formie ekspertyzy Instytutu Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy Sp. z o.o. W procesie konsultacji swoją opinię do przepisów wprowadzających ustawę o KAS wyraziła również Krajowa Izba Radców Prawnych (pismo z dnia 23.06.2016r.) w odniesieniu do kwestii związanych z odpowiedzialnością karną za naruszenie przepisów prawa podatkowego i prowadzenia procesu karnego skarbowego. Uwagi zostały również zgłoszone przez Urząd Marszałkowski Województwa Świętokrzyskiego za pośrednictwem Biura Związku Województw RP (pismo z dnia 07.07.2016r.) proponując zmianę terminologiczną (Szef KAS – Dyrektor KAS).

Dalsze prace parlamentarne Marszałek sejmu zarządził dopiero po tzw. „przerwie wakacyjnej parlamentu” kierując oba projekty w dniu 05.09.2016r. do I czytania na posiedzeniu Sejmu. W dniu 06.09.2016r. projekty aktów prawnych zostały wydrukowane i dostarczone posłom. W dniu 15.09.2022r. do obydwu projektów ustaw wpłynęły wymagane prawem stanowiska rządu, upoważniające jednocześnie Ministra Finansów do reprezentowania Rady Ministrów w toku dalszych prac parlamentarnych (w tym miejscu należy zaznaczyć, iż Minister Finansów nie był autorem tych aktów prawnych), zaś w dniu 23.09.2022r. wpłynęły uwagi Generalnego Inspektora Ochrony Danych Osobowych. Pierwsze czytania poselskiego projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz projektu ustawy - Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej odbyły się na posiedzeniu

Sejmu w dniu 22.09.2016r. i sprowadzały się w praktycznie tylko do podjęcia uchwały o dalszym ich procedowaniu. Czas pracy posłów, poświęcony na forum parlamentu nad tymi aktami ograniczył się do 6 minut. Projekty ustaw, głosami w zasadzie posłów jednego tylko ugrupowania politycznego, zostały skierowane do dalszych prac parlamentarnych w Komisji Finansów Publicznych (pierwszy projekt poparło 236 posłów, drugi 238 posłów z czego odpowiednio 230 i 231 to członkowie klubu Prawo i Sprawiedliwość). Komisja Finansów Publicznych po wyodrębnieniu specjalnej podkomisji do rozpatrzenia tych ustaw, (która pracowała w dniach 22.09.2016r. oraz kolejno 27-28-29.09.2016r.) na posiedzeniu w dniu 18.10.2016r. wniosła o ich uchwalenie przez Sejm. Drugie czytanie projektów ustaw obejmujące sprawozdanie Komisji Finansów Publicznych odbyło się na posiedzeniu Sejmu w dniu 20.10.2016r. Po przedstawieniu sprawozdania z prac komisji przez posła sprawozdawcę odbyła się debata parlamentarna, w trakcie której Sejm wysłuchał 5 minutowych oświadczeń przedstawicieli klubów i kół poselskich. Do zadawania pytań i zabrania głosu w trakcie debaty zgłosiło się tylko 13 posłów (4 posłów z klubu Platforma Obywatelska, 4 posłów z klubu Nowoczesna, 2 posłów z klubu Prawo i Sprawiedliwość oraz po jednym z klubów: Kukiz 15 oraz Polskie Stronnictwo Ludowe). Debata ta stanowiła w zasadzie pierwszą publiczną dyskusję na forum parlamentu nad projektowanymi rozwiązaniami. W trakcie debaty zostały zgłoszone także kolejne poprawki do ustawy, które zostały rozpatrzone przez Komisję Finansów Publicznych. Zgodnie z regulaminem sejmu (art. 45 ust. 1 regulaminu), poprawki do ustawy można zgłaszać tylko do momentu zakończenia drugiego czytania. Ostatnie, trzecie czytanie poselskich projektów ustaw odbyło się na posiedzeniu Sejmu w dniu następnym czyli 21.10.2016r. W wyniku głosowania, analogicznie jak w przypadku pierwszego czytania, głosami posłów głównie jednego ugrupowania politycznego, sejm przyjął obie poselskie ustawy. Za przyjęciem ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej głosowało 241 posłów, z czego 230 to posłowie klubu PIS, zaś za przyjęciem ustawy przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej głosowało 239 posłów, z czego 232 to członkowie wymienionego wyżej klubu parlamentarnego. Uchwalone ustawy, w dniu 26.10.2016r. trafiły do Marszałka Senatu i Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej.

Senat po zapoznaniu się z przekazanymi ustawami uchwalał z dnia 4.11.2016r. wyraził swoje stanowisko wnosząc nieliczne poprawki. Marszałek Sejmu w związku ze zgłoszeniem przez Senat poprawek do przedłożonych mu projektów ustaw, w dniu 8.11.2016r. przekazał je do Komisji Finansów Publicznych, która w dniu 15.11.2016r. przyjęła zaproponowane przez Senat poprawki w całości. Sejm VIII kadencji na swoim 30 posiedzeniu w dniu 21.11.2016r. po przeprowadzeniu dyskusji w trakcie której wysłuchano trzy minutowych oświadczeń przedstawicieli klubów i kół poselskich przyjął poprawki Senatu, co ostatecznie zakończyło etap prac parlamentarnych nad ustawą o Krajowej Administracji Skarbowej oraz przepisami wprowadzającymi ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej. Prezydent nie skorzystał z przysługujących mu uprawnień do dokonania „weta” lub skierowania ustawy do Trybunału Konstytucyjnego podpisując oba uchwalone przez Sejm akty prawne w dniu 01.12.2016r. Tempo prac parlamentarnych nad nową reformą ustrojową było bardzo szybkie. W trakcie posiedzeń podkomisji Finansów Publicznych, zgłoszono kilkaset poprawek do zaproponowanych pierwotnie treści ustaw, następnie zaś zgłaszano poprawki do autopoprawek. Prace podkomisji, w ciągu trzech następujących po sobie dni, obejmowały ponad 22 godzin burzliwych debat (22 godziny i 34 minuty). Dyskusje podczas prac Komisji Finansów Publicznych nad poszczególnymi artykułami ze względu na rozbudowaną materię prowadzono na zasadzie aklamacji, w najbardziej newralgicznych kwestiach przy głosie sprzeciwu wobec danego artykułu, ograniczono czas wypowiedzi do jednogodzinowego wystąpienia i jednego uzasadnienia w takim samym wymiarze czasowym.

Ustrój oraz kompetencje organów skarbowych niewątpliwie decydują o efektywności fiskalnej systemu podatkowego, gdyż organy skarbowe na zasadzie wyłączności kontrolują i egzekwują stosowanie prawa oraz są odpowiednimi organami w odniesieniu do ścigania przestępstw i wykroczeń związanych z naruszeniem obowiązków daninowych. Uchwalenie ustawy nie były jednak poprzedzone żadnymi konsultacjami społecznymi, nie przeprowadzono wysłuchania publicznego, pominięto uzgodnienia międzyresortowe, nie dokonano szczegółowej Oceny Skutków Regulacji (OSR), nie przedstawiono żadnych analiz i wyliczeń w zakresie projektowanych zmian ograniczając się jedynie do wskazania, iż wprowadzenie Krajowej

Administracji Skarbowej wpłynie na wzrost wydatków sektora finansów publicznych w okresie wdrażania, powodując dodatkowe koszty w 2017r. w wysokości około 4.202.000 zł. Powyższe działania były możliwe głównie dzięki procedowaniu projektów ustaw jako projektów poselskich, projekty takie nie musiały bowiem być uzupełnione o załączone do nich propozycje aktów wykonawczych (ostatecznie uchwalona ustawa o KAS wymagała wydania ponad 80 rozporządzeń). Z dniem ogłoszenia w dzienniku ustaw w dniu 2 grudnia 2016r., uchwalonej przez Parlament i podpisanej przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz przepisów wprowadzających ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, reforma służb podległych Ministerstwu Finansów stała się faktem.

Załącznik 3. Sztandar i znaki graficzne służby celnej, kontroli skarbowej i KAS



Opis: Sztandar Służby Celnej (pierwszy i drugi od lewej) oraz Sztandar Krajowej Administracji Skarbowej (trzeci i czwarty od lewej).

Na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 stycznia 2010 r. w sprawie sztandaru Służby Celnej oraz sztandaru jednostek organizacyjnych Służby Celnej (Dz.U. z 2010r., Nr 21, poz. 107) oraz rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 14 lutego 2017 r. w sprawie sztandaru Krajowej Administracji Skarbowej oraz sztandaru izb administracji skarbowej (Dz. U. z 2017r., poz. 306).



Opis: Znaki graficzne Kontroli Skarbowej, Wywiadu Skarbowego, Służby Celnej oraz Krajowej Administracji Skarbowej.

Na podstawie: rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 stycznia 2011r. w sprawie legitymacji służbowych i znaków identyfikacyjnych inspektorów kontroli skarbowej i pracowników jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej (Dz.U. z 2011r., Nr 22, poz. 115), rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 października 2009r. w sprawie znaku graficznego Służby Celnej (Dz.U. z 2009r., Nr 180, poz.

1403), rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 14 lutego 2017r. w sprawie znaku graficznego Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2017r., poz. 305).

Załącznik 4. Kontrola podatkowa wykonywana przez urzędy skarbowe

Jednym z zadań wykonywanych przez naczelników urzędów skarbowych jest przeprowadzanie kontroli. W odniesieniu do naczelników urzędów skarbowych wykonywana przez nich kontrola podatkowa ma charakter jednorodny i dotyczy sprawdzenia, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Pod pojęciem przepisów prawa podatkowego należy rozumieć przepisy ustaw podatkowych, postanowień ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską, umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych. Ustawy podatkowe natomiast to ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich. Kontrola podatkowa podejmowana jest z urzędu, co oznacza, że wyłączna inicjatywa w tym zakresie stanowi wyraz indywidualnej decyzji konkretnego naczelnika urzędu skarbowego, lub osoby zastępującej naczelnika, tj: zastępców naczelnika lub osób upoważnionych do zastępowania naczelnika w przypadku urzędów skarbowych, w których nie ma stanowiska zastępcy naczelnika. Zawiadomienia o ewentualnych nieprawidłowościach w zakresie dotyczącym podatków, czy też wnioski innych organów nie stanowią samodzielnej podstawy, jak również nie obligują naczelników urzędów skarbowych do przeprowadzenia kontroli. Kontrola przeprowadzana jest przez upoważnionych pracowników izby administracji skarbowej obsługujących naczelnika urzędu skarbowego udzielającego imiennego upoważnienia do przeprowadzenia konkretnej kontroli względem:

- podatników (czyli osób fizycznych, osób prawnych lub jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, podlegających na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu),

- płatników (czyli osób fizycznych, osób prawnych lub jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, obowiązanych na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia, pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu),
- inkasentów (czyli osób fizycznych, osób prawnych lub jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej obowiązanych do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu), oraz
- następców prawnych (czyli podmiotów powstałych w wyniku łączenia się, przejęcia, przekształcenia, podziału innych podmiotów jak również ich spadkobierców). Następca prawny wstępuje we wszystkie przewidziane regulacjami prawa podatkowego prawa i obowiązki swoich poprzedników, tym samym może on również podlegać kontroli podatkowej z tego tytułu.

Kontrola podatkowa co do zasady nie może być przeprowadzona, jeżeli sprawa została już rozstrzygnięta w formie decyzji ostatecznej, chyba że kontrola podatkowa jest niezbędna dla przeprowadzenia postępowania w:

- sprawie stwierdzenia nieważności, stwierdzenia wygaśnięcia, uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej lub wznowienia postępowania w sprawie zakończonej decyzją ostateczną;
- związku z uchYLENIEM lub stwierdzeniem nieważności decyzji przez sąd administracyjny;
- sprawie stwierdzenia nadpłaty.

Przy czym ani przepisy ustawy ordynacja podatkowa, ani żaden inny akt prawny nie zawierają oficjalnej definicji pojęcia „decyzja podatkowa”. Sposób rozumienia tego terminu nie stanowi jednak problemu interpretacyjnego. Decyzja stanowi bowiem podstawową formę rozstrzygnięcia w postępowaniu podatkowym „organ podatkowy orzeka w sprawie w drodze decyzji, chyba że przepisy stanowią inaczej” zaś „decyzja rozstrzyga sprawę co do jej istoty lub w inny sposób kończy

sprawę w danej instancji”³⁵⁴. Ostateczną zaś, jest decyzja od której nie służy odwołanie w administracyjnym toku instancji.

Naczelnik urzędu skarbowego co do zasady zawiadamia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, która uruchamiana jest nie wcześniej niż po upływie 7 dni i nie później niż przed upływem 30 dni od dnia doręczenia owego zawiadomienia. Jeżeli kontrola nie zostałaby wszczęta w terminie 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia, wszczęcie kontroli wymaga ponownego zawiadomienia. Za zgodą lub na wyraźny wniosek kontrolowanego możliwe jest jednak wszczęcie kontroli przed upływem owego 7 dniowego terminu. Zawiadomienie o planowanej kontroli ma umożliwić kontrolowanemu przygotowanie do zbliżającej się kontroli, pozwolić na zgromadzenie i skompletowanie dokumentów czy też zapewnienie odpowiednich zasobów. Przepisy bardzo precyzyjnie regulują zakres owego zawiadomienia, które winno zawierać: oznaczenie organu; datę i miejsce wystawienia zawiadomienia; oznaczenie kontrolowanego i zakresu planowanej kontroli; podpis osoby upoważnionej do wystawienia owego upoważnienia oraz pouczenie o możliwości złożenia korekty deklaracji. Zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli nie są jednak sporządzane zawsze. Sytuacje gdy organ przystępuje bezpośrednio do czynności kontrolnych, informując jedynie kontrolowanego o przyczynach braku zawiadomienia, dotyczą kontroli, które są uruchamiane na żądanie organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze o przestępstwo lub przestępstwo skarbowe (naczelnik urzędu skarbowego każdorazowo dokonuje jednak samodzielnej oceny wniosku i zasadności uruchomienia takiej kontroli), mają być podjęte w oparciu o informacje uzyskane na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu lub gdy czynności kontrolne są niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia. Analogicznie, nie jest wymagane uprzednie zawiadomienie kontrolowanego, jeżeli kontrola podatkowa ma dotyczyć: podatku od wydobycia niektórych kopalin, zasadności zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług; opodatkowania przychodów nieznanających

³⁵⁴ Art. 207 §1 i §2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tj. Dz.U z 2022r. poz 835 ze zm.)

pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych; niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej; zasadności zwrotu podatku pobranego z tytułu wypłaconych należności w rozumieniu przepisów rozdziału 7b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³⁵⁵ oraz rozdziału 6a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³⁵⁶, jak również wtedy gdy ma charakter doraźny i dotyczący: ewidencjonowania obrotu za pomocą kasy rejestrującej, użytkowania kasy rejestrującej lub sporządzania spisu z natury oraz sprawdzenia zachowania warunków zawieszenia działalności gospodarczej (przedsiębiorca wpisany do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej może zawiesić wykonywanie działalności gospodarczej na czas nieokreślony albo określony, nie krótszy jednak niż 30 dni, natomiast przedsiębiorca wpisany do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego może zawiesić wykonywanie działalności gospodarczej na okres od 30 dni do 24 miesięcy). Powyższe kryteria mają charakter przedmiotowy - to znaczy, że dotyczą wszystkich kontrolowanych niezależnie od indywidualnych cech różnicujących takich jak chociażby: liczba zatrudnianych pracowników, wielkość obrotów czy rodzaj prowadzonej działalności, wobec których planowana jest kontrola podatkowa w określonym obszarze, zwanym również przedmiotem kontroli, tematem kontroli lub zagadnieniem kontrolnym.

Brak obowiązku informowania o planowanej kontroli ma również charakter podmiotowy, co oznacza, iż odnosi się bezpośrednio do indywidualnych cech konkretnego kontrolowanego. Naczelnik urzędu skarbowego nie zawiadamia bowiem o planowanej kontroli tych kontrolowanych, którzy zostali prawomocnie skazani w Rzeczypospolitej Polskiej za popełnienie przestępstwa skarbowego, przestępstwa przeciwko obrotowi gospodarczemu, przestępstwa z ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości lub wykroczenia polegającego na utrudnianiu kontroli; w przypadku osoby prawnej ten warunek odnosi się do każdego członka zarządu lub osoby zarządzającej, a w przypadku spółek niemających osobowości prawnej – do

³⁵⁵ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2022r., poz. 2647 ze zm.)

³⁵⁶ Ustawa z dnia z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2022r., poz. 2587 ze zm.)

każdego współnika. Informacja o planowanej kontroli nie trafia również do podmiotów, które nie wykonały w terminie swoich obowiązków o charakterze pieniężnym lub niepieniężnym czyli posiadają jakiegokolwiek zaległości podlegające egzekucji w ramach postępowania egzekucyjnego w administracji. Zawiadomienia o planowanej kontroli nie doręcza się również tym podmiotom, które nie mają miejsca zamieszkania lub adresu siedziby albo doręczanie uprzednio kierowanych do tych podmiotów pism na podane adresy było bezskuteczne lub utrudnione. Prowadząc kontrolę podatkową, niejednokrotnie zachodzi konieczność rozszerzenia jej zakresu o kolejne lub uprzednie okresy rozliczeniowe. Jeżeli podstawą takiego rozszerzenia są nieprawidłowości stwierdzone w ramach prowadzonej już kontroli, to takie rozszerzenie zakresu również nie wymaga uprzedniej informacji o zamiarze przeprowadzenia kontroli.

Podsumowując, należy stwierdzić, iż generalna zasada, zgodnie z którą każdy przedsiębiorca winien być zawiadomiony o zamiarze przeprowadzenia kontroli, oprócz sytuacji (wyjątków) enumeratywnie wymienionych w ustawie z dnia 6 marca 2018r. prawo przedsiębiorców³⁵⁷, dodatkowo podlega licznym ograniczeniom na zasadach określonych w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997r. - Ordynacja podatkowa.

Dokumentem stanowiącym podstawę wszczęcia kontroli podatkowej, jest upoważnienie do przeprowadzenia konkretnej kontroli, wobec konkretnego podmiotu. Upoważnienie to stanowi jednocześnie ramy działań kontrolnych, wskazując organ przeprowadzający kontrolę, datę i miejsce wystawienia upoważnienia, podstawę prawną upoważniającą pracowników do przeprowadzenia kontroli, imiona i nazwiska kontrolujących (lub kontrolującego) wraz z numerami legitymacji służbowych, oznaczenie kontrolowanego, określenie zakresu kontroli, datę rozpoczęcia i przewidywaną datę zakończenia kontroli, podpis osoby udzielającej upoważnienia z podaniem zajmowanego stanowiska lub pełnionej funkcji, pouczenie o prawach kontrolowanego i spoczywających na nim obowiązkach wraz z informacjami dotyczącymi zasad przetwarzania danych osobowych³⁵⁸. Informacje zawarte

³⁵⁷ Art. 48 ustawy z dnia 6 marca 2018r Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz.U z 2023r., poz. 221).

³⁵⁸ Wymagania odnoszące się do ochrony danych osobowych wynikają z rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych).

w upoważnieniu mają ustrukturyzowany charakter określony rozporządzeniem Ministra Finansów³⁵⁹. Upoważnienie stanowi istotny element formalny każdej kontroli podatkowej. Zakres kontroli nie może bowiem wykraczać poza ramy wskazane w upoważnieniu, wszelkie zaś braki dotyczące treści upoważnienia dyskwalifikują ten dokument jako podstawę przeprowadzenia działań kontrolnych. Upoważnienie do przeprowadzenia kontroli spełnia zatem dwie funkcje: z jednej strony gwarancyjną z drugiej zaś ochronną. Funkcja gwarancyjna upoważnienia oznacza, że musi ono odpowiadać warunkom ustawowym, osoby dokonujące kontroli mogą przeprowadzić kontrolę jedynie na podstawie prawidłowo sporządzonego dokumentu, przestrzegając wskazanego w tym dokumencie zakresu oraz terminu (czasu trwania kontroli). Funkcja ochronna upoważnienia do przeprowadzenia kontroli pozwala natomiast przedsiębiorcy przeciwstawić się kontroli, która ma być przeprowadzona na podstawie upoważnienia niespełniającego wymogów formalnych

Wszczęcie kontroli podatkowej następuje co do zasady po okazaniu kontrolowanemu legitymacji służbowych oraz doręczeniu upoważnienia do przeprowadzenia kontroli. W sytuacjach gdy zachodzi pilna potrzeba przeprowadzenia czynności kontrolnych, do których to sytuacji ustawodawca zalicza konieczność przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia, kontrola podatkowa może być wszczęta jedynie po okazaniu samych legitymacji służbowych. Analogicznie kontrola podatkowa może być również wszczęta po okazaniu legitymacji służbowych pracownikowi kontrolowanemu lub w obecności przywołanego świadka, którym powinien być funkcjonariusz publiczny niebędący pracownikiem organu przeprowadzającego kontrolę w razie nieobecności kontrolowanego, reprezentanta kontrolowanego lub pełnomocnika. W takich przypadkach upoważnienie do przeprowadzenia kontroli powinno być dostarczone kontrolowanemu bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 dni roboczych od dnia wszczęcia kontroli, w przeciwnym wypadku dokumenty z czynności kontrolnych nie mogą stanowić dowodu w ewentualnym (prowadzonym po zakończeniu kontroli) postępowaniu podatko-

³⁵⁹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 lutego 2023r. w sprawie wzoru imiennego upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej (Dz.U z 2023r., poz. 522).

wym. W przypadku gdy czynności kontrolne uzasadnione są koniecznością przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia, jak już zostało wspomniane powyżej, kontrolujący nie mają również obowiązku uprzedniego kierowania zawiadomienia o zamiarze przeprowadzenia czynności kontrolnych. Informacja o tym, iż takiego zawiadomienia nie stosuje się, trafia z reguły do kontrolowanego razem z doręczonym następnie upoważnieniem do przeprowadzenia czynności kontrolnych. Kontrola co do zasady winna zakończyć się w terminie określonym w upoważnieniu do jej przeprowadzenia. Zdarzają się jednak sytuacje, w których przeprowadzenie czynności kontrolnych z uwagi czy to na skomplikowany stan faktyczny czy chociażby ze względu na konieczność zebrania i zgromadzenia materiału dowodowego, uzyskania stosownych wyjaśnień, otrzymania i zweryfikowania informacji z zagranicznych administracji podatkowych wymaga przedłużenia czasu trwania kontroli wskazanego w upoważnieniu do jej przeprowadzenia. W takich sytuacjach kontrolujący mają obowiązek zawiadomić na piśmie kontrolowanego o przyczynach przedłużenia terminu oraz wskazać nowy termin zakończenia kontroli. Jakikolwiek dokumenty dotyczące czynności kontrolnych zgromadzone w toku kontroli po upływie wskazanych terminów nie mogą stanowić dowodu w ewentualnym (prowadzonym po zakończeniu kontroli) postępowaniu podatkowym. Zapewniając czynny udział kontrolowanym w trakcie kontroli zasadą jest, iż czynności kontrolne dokonywane są w obecności kontrolowanego, jego reprezentanta lub pełnomocnika. Bardzo często jednak kontrolowani rezygnują z udziału w tych czynnościach składając w tym zakresie stosowne oświadczenie na piśmie. Kontrolujący mogą również dokonywać czynności kontrolnych pod nieobecność kontrolowanego lub osób przez niego wskazanych, w takich jednak sytuacjach zobowiązani są oni jednak do przybrania do tych czynności pracownika kontrolowanego lub przywołanego świadka, którym powinien być funkcjonariusz publiczny, niebędący pracownikiem organu przeprowadzającego kontrolę. Czynności kontrolne mogą być prowadzone w siedzibie kontrolowanego, w miejscu przechowywania dokumentacji oraz w miejscach związanych z prowadzoną działalnością

w godzinach jej prowadzenia. Niezależnie od czasu w jakim kontrolowany prowadzi swoją działalność, kontrolujący mogą prowadzić czynności kontrolne przez minimum 8 godzin dziennie.

W przypadku, gdy księgi podatkowe są prowadzone lub przechowywane poza siedzibą kontrolowanego, kontrolowany na żądanie kontrolującego obowiązany jest zapewnić dostęp do ksiąg w swojej siedzibie albo w miejscu ich prowadzenia lub przechowywania jeżeli udostępnienie ich w siedzibie może w znacznym stopniu utrudnić prowadzenie przez kontrolowanego bieżącej działalności (najczęściej są to lokale biur rachunkowych usługowo prowadzących księgi podatkowe). Kontrola lub poszczególne czynności kontrolne za zgodą kontrolowanego mogą być przeprowadzane również w siedzibie organu podatkowego, czyli w siedzibie urzędu skarbowego, jeżeli może to usprawnić prowadzenie kontroli lub kontrolowany zrezygnował z uczestniczenia w czynnościach kontrolnych. W praktyce kontrolowani bardzo często wyrażają zgodę aby czynności kontrolne wykonywane były właśnie w siedzibie urzędów skarbowych, taka forma prowadzenia kontroli nie absorbuje bowiem kontrolowanego i jego pracowników, nie wymaga również zapewnienia odpowiednich warunków lokalowych. Kontrolujący aby skutecznie i sprawnie przeprowadzać czynności kontrolne są upoważnieni do wstępu na grunt oraz do budynków, lokali lub innych pomieszczeń kontrolowanego jak również wstępu na teren jednostki kontrolowanej oraz poruszania się po tym terenie na podstawie legitymacji służbowej bez potrzeby uzyskiwania stosownych przepustek, zezwoleń czy pozwoleń wymaganych zwyczajowo w takich sytuacjach, nie podlegają przy tym również rewizji osobistej. Kontrolujący zobowiązani są jednak do stosowania się do zasad wynikających z przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy obowiązujących w kontrolowanej jednostce, tym samym zobowiązani są przykładowo do stosowania odzieży ochronnej wymaganej w danej jednostce czy innych środków ochrony indywidualnej takich jak: obuwie ochronne, hełmy, nauszники, rękawice, okulary, szelki zabezpieczające, aparaty oddechowe, kombinezony czy inne stosownie do wymagań dotyczących danej branży. Kontrolujący są również uprawnieni do żądania okazania majątku podlegającego kontroli oraz do dokonania jego oględzin czyli „de facto” dokonania badania nieruchomości, rzeczy ruchomej lub miejsca w celu dokonania własnych bezpośrednich obserwacji i spostrzeżeń

mających znaczenie dla prowadzonej kontroli. Kontrolujący są także uprawnieni do żądania udostępniania akt, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli oraz do sporządzania z nich odpisów, kopii, wyciągów, notatek, wydruków i udokumentowanego pobierania danych w postaci elektronicznej; zbierania innych niezbędnych materiałów w zakresie objętym kontrolą. Pojęcie „zbierania innych niezbędnych materiałów” ma bardzo szeroki zakres, obejmuje bowiem zarówno możliwość występowania o przekazanie określonych materiałów zarówno do kontrolowanego jak i innych podmiotów jak również możliwość włączania posiadanych już materiałów do akt kontroli. Kolejne uprawnienia kontrolujących to: prawo zabezpieczania zebranych dowodów; legitymowania osób w celu ustalenia ich tożsamości, jeżeli jest to niezbędne dla potrzeb kontroli; żądania przeprowadzenia spisu z natury (czyli liczenia, mierzenia, ważenia i innych fizycznych pomiarów ilościowo-wartościowych, których celem jest ustalenie faktycznego stanu danych składników np. towarów handlowych, a następnie ich wyceny); przesłuchiwanie świadków, kontrolowanego, reprezentanta kontrolowanego, pracowników kontrolowanego czy też osób współdziałających z kontrolowanym; zasięgania opinii biegłych (czyli powoływania biegłych celem przedstawienia specjalistycznej opinii). Kontrolowani zawiadamiani są o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków lub opinii biegłych przynajmniej na 3 dni przed terminem ich przeprowadzenia, zaś w przypadku dokonywania oględzin nie później niż bezpośrednio przed podjęciem tych czynności, chyba że kontrolowany jest nieobecny, a okoliczności sprawy uzasadniają natychmiastowe przeprowadzenie tych czynności. Powyższy katalog czynności, których mogą dokonywać kontrolujący ma charakter otwarty, co oznacza, iż nie stanowi on enumeratywnie wymienionych wszystkich uprawnień przysługujących kontrolującym (świadczy o tym użyte przez ustawodawcę sformułowanie, iż kontrolujący są uprawnieni „w szczególności”). Sformułowane w ten sposób uprawnienia z jednej strony wydają się zrozumiałe, nie sposób bowiem zilustrować wszystkich możliwych przypadków i stanów faktycznych a tym samym precyzyjnie określić wszystkich uprawnień kontrolujących, z drugiej zaś strony przyjmując, iż uprawnienia organu korespondują z powinnością określonego zachowania po stronie podmiotów, względem których

uprawnienia te są kierowane, należy przyjąć, iż winny być one uregulowane w sposób możliwie najbardziej precyzyjny. Taka sytuacja występuje w zasadzie jedynie w przypadku uprawnień kontrolujących dotyczących wstępu na teren, do budynku lub lokalu mieszkalnego kontrolowanego w celu dokonania oględzin, jeżeli miejsca te zostały wskazane jako miejsce wykonywania działalności gospodarczej lub jako siedziba kontrolowanego; jest to niezbędne dla ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania podatkowego lub podstawy opodatkowania lub jest to niezbędne do zweryfikowania faktu poniesienia wydatków na cele mieszkaniowe uprawniających do skorzystania z ulg podatkowych. Dość precyzyjnie uregulowana została również sytuacja dotycząca dokonania przez kontrolujących oględzin budynku lub lokalu mieszkalnego w połączeniu z czynnościami związanymi z przeszukaniem tego lokalu mieszkalnego, innych pomieszczeń lub rzeczy, jeżeli kontrolujący powzięli informację o prowadzeniu niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej albo w przypadku gdy w miejscach tych przechowywane są przedmioty, księgi podatkowe, akta lub inne dokumenty mogące mieć wpływ na ustalenie istnienia obowiązku podatkowego lub określenie wysokości zobowiązania podatkowego. Czynności oględzin połączone z przeszukaniem wymagają uprzedniej zgody prokuratora rejonowego i dodatkowego upoważnienia wydanego przez naczelnika urzędu skarbowego. Z czynności tych sporządzany jest oddzielny protokół, który podlega zatwierdzeniu przez prokuratora wydającego zgodę na te czynności. W razie odmowy zatwierdzenia takiego protokołu materiały i informacje zebrane w toku tych czynności nie stanowią dowodu w ewentualnym postępowaniu podatkowym. Czynności samych tylko oględzin, bez czynności przeszukania, dokonywane są natomiast za zgodą kontrolowanego, w przypadku zaś braku takiej zgody wykonywane mogą być analogicznie jak czynności oględzin połączone z przeszukaniem na podstawie stosownego postanowienia prokuratora rejonowego oraz dodatkowego upoważnienia naczelnika urzędu skarbowego zaś protokół z takich czynności również podlega zatwierdzeniu przez prokuratora, analogiczne są również konsekwencje braku zatwierdzenia takiego protokołu przez prokuratora. Jeżeli nieruchomości lub ich części albo rzeczy ruchome znajdują się w posiadaniu osób trzecich, niebędących kontrolowanymi, osoby te obowiązane są je udostępnić kontrolującym w celu dokonania przeszukania lub oględzin, na wyraźne żądanie naczelnika urzędu

skarbowego udzielającego upoważnienia do przeprowadzenia kontroli w ramach której takie udostępnienie winno nastąpić. Uregulowania dotyczące zgody prokuratora rejonowego, wymogu sporządzenia protokołu z takich czynności jak również jego zatwierdzenia czy dodatkowego upoważnienia wydanego przez naczelnika urzędu skarbowego dla pracowników przeprowadzających te czynności stosuje się odpowiednio.

Prowadząc czynności kontrolne w siedzibie organu podatkowego, w sytuacji w której kontrolowany nie zapewnia kontrolującemu warunków umożliwiających wykonywanie czynności kontrolnych związanych z badaniem dokumentacji, w szczególności nie udostępnia kontrolującemu samodzielnego pomieszczenia i miejsca do przechowywania dokumentów, jak również w sytuacji gdy kontrolujący powezmą uzasadnione podejrzenie, iż dokumentacja kontrolowanego jest nierzetelna mogą żądać, za pokwitowaniem, wydania na czas trwania kontroli akt, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z tą kontrolą. W przypadku gdy kontrolujący napotkają opór uniemożliwiający lub utrudniający przeprowadzenie czynności kontrolnych, lub gdy w ich ocenie zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że na taki opór natrafia mogą zwrócić się o asystę do organów Policji, Straży Granicznej lub straży miejskiej (gminnej). Obecność funkcjonariuszy może polegać na przeciwdziałaniu zachowaniom niezgodnym z prawem czy też próbom zakłócenia czynności kontrolnych, zapewnieniu bezpieczeństwa osobistego osobom przeprowadzającym te czynności, zapewnienia dostępu do miejsca w którym czynności kontrolne mają być wykonywane oraz zapewnienia porządku w miejscu przeprowadzania tych czynności. Funkcjonariusze obecni przy przeprowadzaniu czynności kontrolnych uprawnieni są również do stosowania środków przymusu bezpośredniego, jeżeli dostępne inne środki odpowiadające potrzebom wynikającym z zaistniałej sytuacji okażą się niewystarczające.

Kontrolowany, jego pracownicy oraz osoby współdziałające z kontrolowanym są obowiązani umożliwić wykonywanie uprawnień przysługujących kontrolującemu w szczególności: umożliwić, nieodpłatnie, filmowanie, fotografowanie, dokonywanie nagrań dźwiękowych oraz utrwalanie stanu faktycznego za pomocą innych nośników informacji, jeżeli film, fotografia, nagranie lub informacja zapisana na innym nośniku może stanowić dowód lub przyczynić się do utrwalenia dowodu

w sprawie będącej przedmiotem kontroli; przedstawić na swój koszt na żądanie kontrolujących, tłumaczenie na język polski sporządzonej w języku obcym dokumentacji dotyczącej spraw będących przedmiotem kontroli; przekazać, za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych, wyciąg z ksiąg podatkowych oraz dowody księgowe zapisane w postaci elektronicznej odpowiadające określonej strukturze logicznej, jeżeli kontrolowany prowadzi księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych również ponosząc koszt takich działań. Kontrolowany ma również obowiązek w wyznaczonym terminie udzielać wszelkich wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli, dostarczać kontrolującym żądane dokumenty oraz zapewnić warunki do pracy, w tym w miarę możliwości udostępnić samodzielne pomieszczenie i miejsce do przechowywania dokumentów. natomiast reprezentant kontrolowanego, pracownik kontrolowanego oraz osoba współdziałająca z kontrolowanym są obowiązani udzielić wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli, w zakresie wynikającym z wykonywanych czynności lub zadań.

Przebieg kontroli dokumentuje sporządzony przez kontrolujących protokół, który obligatoryjnie winien zawierać takie elementy formalne jak: oznaczenie kontrolowanego, oznaczenie osób kontrolujących, określenie przedmiotu i zakresu kontroli oraz miejsca i czas jej przeprowadzenia. Ponadto protokół taki winien zawierać opis dokonanych ustaleń faktycznych (poszczególne elementy stanu faktycznego mogą być utrwalone za pomocą aparatury rejestrującej obraz i dźwięk lub na informatycznych nośnikach danych), dokumentację dotyczącą przeprowadzonych dowodów, ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli, jak również zawierać pouczenie o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień oraz prawie złożenia korekty deklaracji. Kontrolowany, który nie zgadza się z ustaleniami protokołu, może w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia przedstawić zastrzeżenia lub wyjaśnienia, wskazując równocześnie stosowne wnioski dowodowe. Kontrolujący zaś są obowiązani rozpatrzyć te zastrzeżenia i w terminie 14 dni od dnia ich otrzymania zawiadomić kontrolowanego o sposobie ich załatwienia, wskazując w szczególności, które zastrzeżenia nie zostały uwzględnione, wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym. W przypadku niezłożenia wyjaśnień lub zastrzeżeń w terminie przyjmuje się, że kontrolowany nie kwestionuje ustaleń kontroli. W przypadku gdy w

toku kontroli ujawniono nieprawidłowości, protokół taki winien zawierać również pouczenie o obowiązku zawiadomienia organu podatkowego prowadzącego kontrolę o każdej zmianie adresu dokonanej przez kontrolowanego w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej. Pouczeniu temu winna towarzyszyć informacja, iż w razie niedopełnienia tego obowiązku postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego uznaje się za doręczone pod dotychczasowym adresem. Protokoły z poszczególnych czynności dokonanych w ramach prowadzonej kontroli, w szczególności przesłuchania świadków czy opinii biegłych stanowią załączniki do protokołu. Jeżeli w ramach prowadzonej kontroli podatkowej nie sporządzono odrębnego protokołu badania ksiąg podatkowych, a kontrolowany zobowiązany był do ich prowadzenia, ustalenia w tym zakresie również winny znajdować się bezpośrednio w protokole z kontroli podatkowej. Protokół z kontroli podatkowej sporządzany jest w dwóch egzemplarzach, z których jeden doręczany jest kontrolowanemu, z wyłączeniem załączonych do protokołu fotokopii, odpisów i wydruków z akt, ksiąg oraz innych, dokumentów udostępnionych przez kontrolowanego, na tę okoliczność w protokole kontroli czyniona jest stosowna adnotacja. Formalnie kontrola podatkowa zostaje zakończona w dniu doręczenia kontrolowanemu (odpowiednio: jego reprezentantowi lub pełnomocnikowi) protokołu kontroli. Należy podkreślić, iż protokół z kontroli nie stanowi rozstrzygnięcia w sprawie, jego podstawowym zadaniem jest udokumentowanie przebiegu kontroli oraz dokonanych przez kontrolujących ustaleń. Protokół taki jest oczywiście dokumentem urzędowym, jednak nie jest aktem administracyjnym rozstrzygającym w kwestii określenia zobowiązania podatkowego czy też jego wysokości - jest bowiem jedynie procesową formą udokumentowania przebiegu kontroli.

W tym miejscu należy wskazać, iż w odniesieniu do kontrolowanego, mającego status przedsiębiorcy (czyli osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niebędącej osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, przy czym przedsiębiorcami są także wspólnicy spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej) wykonującemu działalność gospodarczą, przez którą należy rozumieć działalność: zorganizowaną, zarobkową oraz wykonywaną we własnym imieniu i w sposób ciągły, stosuje się przepisy roz-

działu 5 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, określające szczególne zasady przeprowadzania takiej kontroli. Przy czym nie każda działalność wykonywana w sposób opisany powyżej czyli: w imieniu podmiotu ją wykonującego, w sposób zorganizowany, zarobkowy i ciągły powoduje, iż do takiej ustawy będą miały zastosowanie przepisy ustawy prawo przedsiębiorców. Zgodnie z treścią samej ustawy, nie stanowi bowiem działalności gospodarczej, działalność wykonywana przez osobę fizyczną, której przychód należny z tej działalności nie przekracza w żadnym miesiącu 75% kwoty minimalnego wynagrodzenia, o którym mowa w ustawie z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (od 1 lipca 2023r. minimalne wynagrodzenia za pracę zostało ustalone w wysokości 3600zł)³⁶⁰, i która to osoba w okresie ostatnich 60 miesięcy nie wykonywała działalności gospodarczej (czyli tzw. działalność nieewidencjonowana). Przy czym, jeżeli osoba wykonująca taką działalność złoży stosowny wniosek o wpis do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej, to działalność ta staje się działalnością gospodarczą z dniem określonym we wniosku z wszelkimi tego konsekwencjami. Analogiczna sytuacja będzie miała miejsce jeżeli przychód z takiej działalności przekroczy w danym miesiącu 75% wysokości minimalnego wynagrodzenia, wówczas działalność ta również staje się działalnością gospodarczą, począwszy od dnia, w którym nastąpiło przekroczenie owej wysokości. Przepisów ustawy nie stosuje się także do: działalności wytwórczej w rolnictwie w zakresie upraw rolnych oraz chowu i hodowli zwierząt, ogrodnictwa, warzywnictwa, leśnictwa i rybactwa śródlądowego; wynajmowania przez rolników pokoi, sprzedaży posiłków domowych i świadczenia w gospodarstwach rolnych innych usług związanych z pobytem turystów; wyrobu wina przez producentów wina będących rolnikami wyrabiającymi mniej niż 100 hektolitrów wina w roku winiarskim wyłącznie z winogron pochodzących z własnych upraw winorośli; działalności rolników stosownie do zasad określonych w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz działalności prowadzonej przez koła gospodyń

³⁶⁰ Ustawa z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (Dz. U. z 2020r., poz. 2207), upoważnia Radę Ministrów do ustalenia, w drodze rozporządzenia, w terminie do dnia 15 września każdego roku, wysokości minimalnego wynagrodzenia w roku następnym, jeżeli Rada Dialogu Społecznego o której mowa w ustawie z dnia 24 lipca 2015 r. o Radzie Dialogu Społecznego i innych instytucjach dialogu społecznego (Dz. U. z 2020 r. poz. 568), nie uzgodni uprzednio wysokości tego wynagrodzenia.

wiejskich na zasadach określonych w ustawie z dnia 9 listopada 2018 r. o kołach gospodyń wiejskich³⁶¹.

³⁶¹ Art. 24 ust.1 ustawy z dnia 9 listopada 2018 r. o kołach gospodyń wiejskich (Dz. U. z 2021r., poz. 2256).

Załącznik 5. Kontrola celno-skarbowa prawa podatkowego wykonywana przez urzędy celno-skarbowe

Kontroli celno-skarbowej oprócz przepisów prawa podatkowego, rozumianego analogicznie jak w przypadku kontroli podatkowej wykonywanej przez naczelników urzędów skarbowych, czyli przepisów ustaw podatkowych, postanowień ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską, umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisów aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych (czyli ustaw dotyczących podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych określających podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujących prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich) podlega również szereg innych zagadnień. Pojęcie kontroli celno-skarbowej obejmuje bowiem także kontrolę przestrzegania przepisów: prawa celnego oraz innych przepisów związanych z przywozem i wywozem towarów w obrocie między obszarem celnym Unii Europejskiej a państwami trzecimi, w szczególności przepisów dotyczących towarów objętych ograniczeniami lub zakazami; regulujących posiadanie automatów do gier hazardowych oraz urządzenie i prowadzenie gier hazardowych o których mowa w ustawie z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych, a także zgodność tej działalności ze zgłoszeniem, udzieloną koncesją lub zezwoleniem oraz zatwierdzonym regulaminem³⁶²; prawa dewizo-

³⁶² Ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (t.j. Dz. U. z 2023r., poz. 227) wskazuje, iż grami hazardowymi są: gry losowe, zakłady wzajemne, gry w karty oraz gry na automatach. Ustawa ta prezyduje również te pojęcia wskazując, iż grami losowymi są gry, w tym urządzone przez sieć Internet, o wygrane pieniężne lub rzeczowe, których wynik w szczególności zależy od przypadku, są to: gry liczbowe, loterie pieniężne, gra telebingo, gra bingo pieniężne, gra bingo fantowe, gry cylindryczne, gry w kości, loterie fantowe, loterie promocyjne oraz loterie audioteksowe. Zakładami wzajemnymi są natomiast zakłady o wygrane pieniężne lub rzeczowe, polegające na odgadywaniu: wyników sportowego współzawodnictwa ludzi lub zwierząt, w których uczestnicy wpłacają stawki, a wysokość wygranej zależy od łącznej kwoty wpłaconych stawek (totalizatory) oraz zakłady polegające na odgadywaniu zaistnienia różnych zdarzeń, w tym zdarzeń wirtualnych, w których uczestnicy wpłacają stawki, a wysokość wygranych zależy od umówionego, między przyjmującym zakład a wpłacającym stawkę, stosunku wpłaty do wygranej (bukmacherstwo). Grami w karty o których mowa w ustawie o grach hazardowych są gry: black jack, poker i baccarat,

wego w zakresie ograniczeń i obowiązków określonych dla rezydentów i nierezydentów oraz warunków udzielonych na ich podstawie zezwoleń dewizowych, a także warunków wykonywania działalności kantorowej; o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu; dotyczących środków ograniczających w związku z sytuacją na Białorusi i udziałem Białorusi w agresji Rosji wobec Ukrainy określonych Rozporządzeniem Rady (WE) nr 765/2006 z dnia 18 maja 2006 r; przepisów określonych w Rozporządzeniu Rady (UE) nr 269/2014 z dnia 17 marca 2014 r. w sprawie środków ograniczających w odniesieniu do działań podważających integralność terytorialną, suwerenność i niezależność Ukrainy lub im zagrażających; przepisów określonych w Rozporządzeniu Rady (UE) NR 833/2014 z dnia 31 lipca 2014r. dotyczącym środków ograniczających w związku z działaniami Rosji destabilizującymi sytuację na Ukrainie oraz przepisów ustawy z dnia 13 kwietnia 2022 r. o szczególnych rozwiązaniach w zakresie przeciwdziałania wspieraniu agresji na Ukrainę oraz służących ochronie bezpieczeństwa narodowego.

Kontroli celno-skarbowej podlega również: rodzaj paliwa w zbiorniku środka przewozowego; produkcja i obrót automatami do gier hazardowych; przystosowanie zakładów produkcyjnych do rejestrowania i stosowania receptur (jak również samo stosowanie owych receptur) zarejestrowanych we właściwej agencji płatniczej ustanowionej zgodnie z ustawą z dnia 30 lipca 2003 r. o uruchamianiu środków pochodzących z Sekcji Gwarancji Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej oraz prawidłowość deklaracji dotyczących surowców wykorzystywanych przy produkcji towarów wywożonych z refundacją wywozową; działalność zakładów produkcyjnych i przetwórczych w zakresie prawidłowości deklaracji dotyczących surowców wykorzystywanych przy produkcji towarów wywożonych z wnioskiem o refundację wywozową; prawidłowość wypłaty refundacji wywozowych przyznawanych w przypadku wywozu produktów rolnych do państw trzecich, realizowanych w ramach finansowania wspólnej polityki rolnej, zgodnie z przepisami

jeżeli są rozgrywane o nagrody pieniężne lub rzeczowe zaś grami na automatach gry na urządzeniach mechanicznych, elektromechanicznych lub elektronicznych, w tym komputerowych, oraz gry odpowiadające zasadom gier na automatach zarządzane przez sieć Internet organizowane w celach komercyjnych, w których grający nie ma możliwości uzyskania wygranej pieniężnej lub rzeczowej, ale gra ma charakter losowy jak również gry o wygrane pieniężne lub rzeczowe, w których gra zawiera element losowości.

rozporządzenia (UE) nr 1306/2013 i na zasadach określonych w tytule V rozdziale III tego rozporządzenia; ruch drogowy w trybie i przypadkach określonych w ustawie z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym; transport drogowy na zasadach określonych w przepisach odrębnych; prawidłowość uiszczenia opłaty elektronicznej, o której mowa w ustawie z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych, w tym używanego w pojeździe urzędnika, na potrzeby poboru opłat; przestrzeganie przepisów z zakresu ochrony zdrowia zwierząt oraz bezpieczeństwa produktów pochodzenia zwierzęcego, ochrony roślin, środków ochrony roślin oraz jakości handlowej artykułów rolno-spożywczych, na zasadach określonych w odrębnych rozporządzeniach w zakresie należącym do właściwości Inspekcji Weterynaryjnej, Państwowej Inspekcji Ochrony Roślin i Nasiennictwa oraz Inspekcji Jakości Handlowej Artykułów Rolno-Spożywczych (kontrole te wykonywane są na terenie przejść granicznych oraz w oddziałach celnych urzędów celno-skarbowych); prawidłowość i prawdziwość oświadczeń o stanie majątkowym składanych przez osoby zatrudnione w jednostkach organizacyjnych KAS oraz funkcjonariuszy; przesyłka pocztowa, czyli rzecz opatrzona oznaczeniem adresata i adresem, przedłożona do przyjęcia lub przyjęta przez operatora pocztowego (przedsiębiorcę uprawnionego do wykonywania działalności pocztowej, na podstawie wpisu do rejestru operatorów pocztowych) w celu przemieszczenia i doręczenia adresatowi; wywóz i przywóz na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej towarów podlegających ograniczeniom lub zakazom; przestrzeganie przepisów wydanych na podstawie ustawy z dnia 5 grudnia 2008 r. o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi w zakresie ograniczeń lub zakazów obrotu i używania określonych przedmiotów lub produktów spożywczych; spełnianie obowiązków, posiadania koncesji w zakresie: wytwarzania paliw lub energii, magazynowania energii elektrycznej i paliw gazowych w instalacjach magazynowych jak również magazynowania lub przeładunku paliw ciekłych w instalacjach magazynowania paliw ciekłych lub instalacjach przeładunku paliw ciekłych, skraplania gazu ziemnego i re-gazyfikacji skroplonego gazu ziemnego w instalacjach skroplonego gazu ziemnego, przesyłania lub dystrybucji paliw lub energii, obrotu paliwami lub energią na zasadach określonych w ustawie z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne; zgodność ze stanem faktycznym wpisów zawartych w ewidencji leżakowania

i w karcie leżakowania, o której mowa w ustawie z dnia 18 października 2006 r. o wyrobie napojów spirytusowych oraz rejestracji i ochronie oznaczeń geograficznych napojów spirytusowych; wykonywanie obowiązków przekazywania przez Instytucje zobowiązane³⁶³ do Systemu Informacji Finansowej informacji rejestrowanych³⁶⁴ o których mowa w ustawie z dnia 1 grudnia 2022r. o Systemie Informacji

³⁶³ Instytucja zobowiązana zgodnie z ustawą z dnia 1 grudnia 2022 r. o Systemie Informacji Finansowej (Dz. U. 2023r., poz. 180) to: oddział instytucji kredytowej, bank krajowy, oddział banku zagranicznego, w rozumieniu ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe, spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe i Krajową Spółdzielczą Kasę Oszczędnościowo-Kredytową, o których mowa w ustawie z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych, krajowa instytucja płatnicza, mała instytucja płatnicza, krajową instytucję pieniądza elektronicznego, oddział unijnej instytucji płatniczej, oddział unijnej instytucji pieniądza elektronicznego, oddział zagranicznej instytucji pieniądza elektronicznego, w rozumieniu ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych, oraz organ administracji publicznej, jeżeli świadczy usługi płatnicze, firma inwestycyjna i bank powierniczy, o których mowa w ustawie z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, Narodowy Bank Polski – w zakresie, w jakim, za zgodą Prezesa Narodowego Banku Polskiego, o której mowa w art. 51 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o Narodowym Banku Polskim prowadzi rachunki bankowe innych osób prawnych, z wyłączeniem rachunków w systemach płatności prowadzonych przez Narodowy Bank Polski, przedsiębiorca w rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców w zakresie, w jakim prowadzi działalność polegającą na udostępnianiu skrytek sejfowych, o których mowa w art. 2 ust. 2 pkt 19c ustawy o przeciwdziałaniu, oddział przedsiębiorcy zagranicznego w rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej– w zakresie, w jakim prowadzi działalność, polegającą na udostępnianiu skrytek sejfowych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

³⁶⁴ Informacją rejestrowaną w rozumieniu ustawy z dnia 1 grudnia 2022 r. o Systemie Informacji Finansowej (Dz. U. 2023 poz. 180) jest informacja o rachunku (rachunku płatniczym, o którym mowa w art. 2 pkt 25 ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych, rachunku bankowym i rachunku w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, niebędących rachunkami płatniczymi; rachunku papierów wartościowych; rachunku derywatów i rachunku zbiorczym oraz rachunku pieniężnym służącym do obsługi tych rachunków w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi) oraz informacja o umowach dotyczących: przechowywania przedmiotów i papierów wartościowych, z wyłączeniem umów zawieranych z jednostką sektora finansów publicznych w rozumieniu ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, przedsiębiorstwem państwowym albo spółką z większościovym udziałem Skarbu Państwa, jednostką samorządu terytorialnego lub związkiem jednostek samorządu terytorialnego, jeżeli czynności te są wykonywane przez oddział instytucji kredytowej, bank krajowy lub oddział banku zagranicznego w rozumieniu ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe; umowach dotyczących udostępnienia skrytki sejfowej rozumianej jako wyodrębnione i zabezpieczone miejsce o niewielkiej powierzchni, w wydzielonym pomieszczeniu lub wyznaczonej szafie ze skrytkami, zabezpieczone przed dostępem osób nieupoważnionych za pomocą systemu kontroli dostępu, alarmu, monitoringu lub ochrony fizycznej, które jest udostępniane klientowi za opłatą, w celu przechowywania zdeponowanych rzeczy ruchomych, na podstawie umowy, której łączny czas obowiązywania wynosi co najmniej 30 dni jeżeli czynności te są wykonywane przez oddział instytucji kredytowej, bank krajowy lub oddział banku zagranicznego, w rozumieniu ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe, jak również informacja o umowach dotyczących udostępniania skrytki sejfowej przez przedsiębiorcę w rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców w zakresie, w jakim prowadzi działalność polegającą na udostępnianiu skrytek sejfowych, lub oddział przedsiębiorcy zagranicznego w rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej – w zakresie, w jakim prowadzi działalność, polegającą na udostępnianiu skrytek sejfowych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Finansowej oraz wykonywanie innych obowiązków wynikających z przepisów odrębnych, których kontrola przestrzegania należy do zadań KAS.

Data wszczęcia kontroli celno-skarbowej, identycznie jak w przypadku kontroli podatkowej, jest dzień doręczenia kontrolowanemu upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej. Przepisy ustawy o Krajowej Administracji Podatkowej precyzyjnie regulują kwestie doręczania takiego upoważnienia kontrolowanemu. Jeżeli są nimi osoby prawne lub jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, upoważnienie, doręcza się członkowi zarządu, wspólnikowi albo innej osobie upoważnionej do reprezentowania kontrolowanego lub prowadzenia jego spraw, albo osobie upoważnionej do odbioru korespondencji. Jeżeli kontrolowanym jest natomiast zakład podmiotu zagranicznego, upoważnienie, doręcza się osobie faktycznie kierującej, nadzorującej lub reprezentującej działalność tego zakładu prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W razie nieobecności kontrolowanego, reprezentanta kontrolowanego lub osoby upoważnionej do odbioru korespondencji kontrola celno-skarbowa może być wszczęta po okazaniu legitymacji służbowej pracownikowi kontrolowanego, który może być uznany za osobę, umocowaną do dokonywania czynności prawnych (tzw: domniemanie umocowania osoby znajdującej się w lokalu przedsiębiorstwa) lub w obecności przywołanego świadka, którym powinien być funkcjonariusz publiczny, który nie jest pracownikiem izby administracji skarbowej albo jej funkcjonariuszem. W takim przypadku, jak również w przypadku wszczęcia kontroli celno-skarbowej po okazaniu legitymacji służbowej w sytuacji podejrzenia, że nie są przestrzegane przepisy oraz okoliczności faktyczne uzasadniają niezwłoczne przeprowadzenie takiej kontroli, upoważnienie do jej przeprowadzenia doręcza się kontrolowanemu bez zbędnej zwłoki (zazwyczaj w formie przesyłki pocztowej). Należy odnotować, iż upoważnienie do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej wymagane jest zawsze w przypadku kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego. Szereg kontroli celno-skarbowych wykonywanych jest jednak jedynie po okazaniu legitymacji służbowych oraz stałego upoważnienia do ich wykonywania (np.: kontrole na drogach publicznych, kontrole dotyczące sprzedaży obnośnej i obwoźnej na targowiskach, kontrole w zakresie stosowania znaków akcyzy). Elementy jakie winno zawierać upoważnienie do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej są w zasadzie

tożsame z elementami upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej. Każde takie upoważnienie powinno zawierać: oznaczenie organu, datę i miejsce wystawienia, wskazanie kontrolujących przeprowadzających kontrolę celno-skarbową, oznaczenie kontrolowanego, wskazanie zakresu kontroli celno-skarbowej i przewidywany termin jej zakończenia, podpis osoby udzielającej upoważnienia, pouczenie o prawach i obowiązkach kontrolowanego. Jedyna w zasadzie różnica dotyczy wskazania kontrolujących, o ile w przypadku kontroli podatkowej upoważnienie winno zawierać imię i nazwisko kontrolującego (lub kontrolujących) o tyle w przypadku kontroli celno-skarbowej upoważnienie takie obligatoryjnie winno wskazywać kontrolujących co w praktyce oznacza, że kontrolę celno-skarbową zawsze winno przeprowadzać co najmniej dwóch kontrolujących podczas gdy kontrolę podatkową może skutecznie przeprowadzić jedna osoba. Jeżeli istnieją ku temu uzasadnione przesłanki, naczelnik urzędu celno-skarbowego może w każdym czasie dokonać zmiany treści upoważnienia. Sytuacja taka ma najczęściej miejsce w przypadku konieczności rozszerzenia zakresu kontroli lub dokonania zmiany w składzie osób kontrolujących. Zgodnie z zasadą szybkości postępowania oraz mając na uwadze, iż kontrole celno-skarbowe w zakresie przestrzegania prawa podatkowego winny być podejmowane w przypadkach gdy zachodzi wysokie ryzyko naruszenia przepisów prawa, (czyli z reguły w sytuacjach, w których kontrolujący dysponują już uzasadnionym podejrzeniem co do konkretnych nieprawidłowości) kontrolowani w terminie 14 dni od dnia doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej są uprawnieni do skorygowania deklaracji w zakresie objętym kontrolą. Korekta deklaracji złożona po upływie tego terminu, nie wywołuje skutków prawnych. Rozwiązanie to sprzyja szybkości prowadzonych działań, jego beneficjentami są zarówno podatnicy, którzy w sytuacji w której już rozpoczęte zostały czynności kontrolne mają szansę usunięcia błędów popełnionych w deklaracjach podatkowych jak również kontrolujący, którzy zamiast prowadzić czasami długotrwałe kontrole celno-skarbowe a następnie postępowanie podatkowe mogą skutecznie i sprawnie zakończyć czynności kontrolne. W przypadku złożenia przez kontrolowanych korekty deklaracji, praktycznie niezwłocznie po wszczęciu kontroli celno-skarbowej kontrolujący nie sporządzają wyniku kontroli a jedynie zawiadomienie o uwzględnieniu korekty deklaracji. Rozpoczęta kontrola

powinna być zakończona bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia jej wszczęcia, w przypadku zaś niezakończenia kontroli celno-skarbowej w powyższym terminie kontrolujący, analogicznie jak w przypadku kontroli podatkowej, mają obowiązek zawiadania na piśmie kontrolowanego, podając przyczyny przedłużenia terminu zakończenia kontroli celno-skarbowej i wskazując nowy termin jej zakończenia. Dokumenty zgromadzone po upływie wyznaczonych terminów (czyli terminów o którym wiedzę miał kontrolowany), z wyłączeniem dokumentów, o których udostępnienie wystąpiono jeszcze w czasie kontroli, nie stanowią dowodu w kontroli celno-skarbowej, postępowaniu podatkowym, postępowaniu celnym lub postępowaniu karnym skarbowym, chyba że został wskazany nowy termin zakończenia kontroli. Powyższe zastrzeżenie dotyczące możliwości gromadzenia materiału dowodowego przez kontrolujących bez wiedzy kontrolowanego pełni niewątpliwie funkcję ochronną. Ustawodawca stworzył kontrolowanym gwarancję prawną w ramach, której winni oni mieć wiedzę nie tylko co do czasu trwania samej kontroli ale również wiedzę co do materiału dowodowego gromadzonego przez organ w trakcie prowadzenia kontroli, tak aby mieć możliwość skutecznego i bieżącego odniesienia się do tego materiału czy też zgłaszania własnych wniosków dowodowych na okoliczności stanowiące przedmiot weryfikacji.

Załącznik 6. Kształtowanie się statusu urzędnika administracyjnego w Polsce

Właściwie dobrane i odpowiednio przygotowane zasoby kadrowe zawsze stanowiły o istocie postrzegania każdej formacji. W przypadku administracji jej pracowników zwykło się było określać urzędnikami lub funkcjonariuszami publicznymi.

W administracji skarbowej grupę pracowników tworzą członkowie korpusu służby cywilnej oraz funkcjonariusze. Przy czym o ile w ramach KAS w sposób bezpośredni wyodrębniona jest Służba Celno-Skarbowa, jako jednolita i umundurowana formacja, którą tworzą tylko i wyłącznie funkcjonariusze, to w przypadku pozostałych pracowników, sytuacja nie jest już tak jednorodna. Dużym uproszczeniem, byłoby bowiem stwierdzenie, iż obok funkcjonariuszy Krajową Administrację Skarbową tworzą również pracownicy. W tym miejscu, należy przyjemniej w zarysie, omawiając stan obecny, odwołać się do uregulowań historycznych, związanych z obecnością w aparacie administracyjnym pracowników cywilnych. Po odzyskaniu przez Polskę niepodległości w 1918r. mimo wielu różnic jakie występowały wśród polskich elit politycznych, istniała ogólna zgoda aby w ramach odradzającej się państwowości stworzyć polskie urzędy i instytucje w których urzędnikami byłiby polscy obywatele. W tych okolicznościach została uchwalona pierwsza polska kompleksowa regulacja dotycząca urzędników tj.: ustawa z dnia 17 lutego 1922r. o państwowej służbie cywilnej³⁶⁵. Wskazano w niej, iż stosunek państwowej służby cywilnej ma charakter publiczno-prawny oraz, że może on być zmieniony, zawieszony czy rozwiązany wyłącznie przy zastosowaniu prawa publicznego. Powyższe uregulowanie oznaczało objęcie tej grupy zawodowej szczególną ochroną prawną. Wyraźnie wyodrębniono bowiem grupę urzędników spośród osób wykonujących inne prace zarobkowe. Osoby tworzące państwową służbę cywilną objęto zbiorczą nazwą funkcjonariuszy wyróżniając wśród nich: urzędników oraz niższych funkcjonariuszy państwowych. Urzędnikiem, mógł być

³⁶⁵ Ustawa z dnia 17 lutego 1922r. o państwowej służbie cywilnej (Dz.U. z 1922r. Nr 21, poz. 164).

tylko obywatel polski, władający biegle językiem polskim w mowie i piśmie, o nieskazitelnej przeszłości, posiadający zdolność do działań prawnych oraz uzdolniony fizycznie i umysłowo do pełnienia obowiązków służbowych. Analogiczne wymagania dotyczyły osób ubiegających się o posadę funkcjonariuszy niższych, przy czym wobec nich złagodzony był wymóg biegłej znajomości języka polskiego. Od funkcjonariuszy niższych nie wymagano biegłej znajomości a jedynie zwykłej umiejętności czytania i pisania po polsku. Stosunek służbowy powstawał w wyniku mianowania na okres stały lub do odwołania (czyli z oznaczeniem terminu) z chwilą doręczenia pisma nominacyjnego wskazującego urząd, w którym mianowany urzędnik lub funkcjonariusz miał pełnić służbę, tytuł urzędowy i stopień służbowy. Urzędnicy i funkcjonariusze w ramach licznych obowiązków zobowiązani byli przede wszystkim wiernie służyć Rzeczypospolitej, przestrzegać ściśle ustaw i przepisów (prawa), wypełniać obowiązki gorliwie, sumiennie i bezstronnie, dbać według najlepszej woli i wiedzy o dobro sprawy publicznej i spełniać wszystko to co temu dobru służy, a unikać wszystkiego tego coby temu dobru mogło szkodzić. Urzędnika obowiązywała także tajemnica służbowa. Zobowiązany był on bowiem do zachowania w ścisłej tajemnicy wszystkich spraw, o których powziął wiadomość dzięki swemu stanowisku lub dowiedział się przy wykonywaniu swych obowiązków, o ile sprawy te wyraźnie uznano za poufne, lub gdy utrzymania ich w tajemnicy wymagało dobro publiczne albo inne ważne względy. Funkcjonariusza niższego również obowiązywała tajemnica co do wszystkich spraw służbowych bez względu na to w jaki sposób powziął o nich wiadomość. Ponadto urzędnikowi państwowemu nie wolno było podjąć dodatkowego zatrudnienia bez zgody zwierzchników, wchodzić w związki lub zmywy, które mogłyby zakłócić należyty bieg normalnego toku urzędowania, żądać ani przyjmować prezentów jak też przysparzać lub starać się o przysporzenie sobie lub rodzinie jakichkolwiek korzyści w związku z zajmowanym stanowiskiem czy też wytaczać w prasie (bez zgody przełożonych) jakichkolwiek spraw związanych z urzędowaniem czy też stosunkiem służbowym. Podobne ograniczenia związane z żądaniem korzyści lub darów, przysparzaniem lub staraniem się o przysporzenie sobie albo innym osobom jakichkolwiek korzyści w związku z zajmowanym stanowiskiem obowiązywały funkcjonariuszy niższych. Zarówno urzędnikom jak i funkcjonariuszom niższym nie wolno było też oddawać

się zajęciom, których wykonywanie stałoby w sprzeczności z obowiązkami służbowymi lub wywoływałyoby uzasadnione podejrzenie o stronniczość lub interesowność. Każde uboczne zajęcie przynoszące korzyść materialną winno być znane przełożonemu, który mógł uznać je za niedopuszczalne - co oznaczało konieczność zaniechania dalszej aktywności w tym zakresie. Dla urzędników i funkcjonariuszy niższych prowadzone były również akta osobowe oraz wykaz stanu służby obrazujący jej przebieg. Za naruszenie obowiązków służbowych niezależnie od odpowiedzialności karnej czy cywilnej, zarówno urzędnik jak i funkcjonariusz ponosił odpowiedzialność dyscyplinarną i porządkową. Wskazano również, iż przełożony ma prawo ganić i wytykać podległym pracownikom niewłaściwości w urzędowaniu lub zachowaniu oraz niedbalstwo w służbie. Wymagania, czy też ograniczenia związane ze statusem zawodowym rekompensowane były pewnymi uprzywilejowaniami, w szczególności: stabilnym wynagrodzeniem, dłuższym urlopem wypoczynkowym, urlopem dla poratowania zdrowia, opieką lekarską z przysługującymi środkami leczniczymi dla rodzin czy też uposażeniem emerytalnym, wdowim oraz sierocym. Ustawa z dnia 17 lutego 1922r. o państwowej służbie cywilnej, wielokrotnie poddawana nowelizacji, stopniowo tracąc na znaczeniu, obowiązywała do 1 stycznia 1975 r. czyli do dnia wejścia w życie ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. kodeks pracy. Formalnie uchylona została dopiero przez przepisy wprowadzające kodeks pracy. Powyższe akty prawne, spowodowały iż stosunek pracy pracowników mianowanych na podstawie ustawy o państwowej służbie cywilnej uległ przekształceniu odpowiednio: w stosunek pracy oparty na umowę o pracę lub jeżeli pracownicy mianowani zajmowali stanowiska dla których w myśl nowych przepisów kodeksu pracy przewidziane zostało nawiązanie stosunku pracy na podstawie powołania w stosunek powołania. Pracownik zatrudniony na podstawie powołania znajdował się w dużo gorszej sytuacji prawnej, niż pracownik wykonujący swoją pracę na podstawie umowy o pracę, mógł być bowiem w każdej chwili, bez podania przyczyny (czyli w pełni arbitralnie), odwołany ze stanowiska, co było równoznaczne z rozwiązaniem z taką osobą stosunku pracy. Pracownicy zatrudnieni na podstawie umowy o pracę podlegali ochronie prawnej wyrażającej się w możliwości sądowej kontroli wielu indywidualnych decyzji regulujących poszczególne kwestie zatrudnienia. Sytuacja, w której status pracowników administracji został

niejako zrównany ze statusem wszystkich innych pracowników trwała do 1 stycznia 1983r. kiedy to weszła w życie ustawa z dnia 16 września 1982 r. o pracownikach urzędów państwowych³⁶⁶. Wtedy też niejako ponownie przywrócono zawód urzędnika państwowego. Powstała bowiem odrębna regulacja ustawowa określająca status prawny tej właśnie grupy zawodowej nazwanej wprost urzędnikami państwowymi (przepisy kodeksu pracy stosowano nadal ale jedynie uzupełniająco). Ustawa ta pierwotnie odnosiła się zarówno do urzędników państwowych, czyli określonych przez Radę Ministrów w drodze rozporządzenia stanowisk w organach administracji, jak i pracowników zatrudnionych w urzędach państwowych nie będących urzędnikami. Aktualnie, mimo wielokrotnych nowelizacji ustawa ta odnosi się do urzędników państwowych i innych pracowników zatrudnionych w Kancelarii: Sejmu, Senatu, Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, Trybunału Konstytucyjnego, a także osób zatrudnionych w Biurze: Rzecznika Praw Obywatelskich, Rzecznika Praw Dziecka, Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców, Krajowej Rady Radiofonii i Telewizji, oraz osób pracujących w Sądzie Najwyższym, Urzędzie Prokuraturii Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej, Krajowym Biurze Wyborczym, regionalnych izbach obrachunkowych, Urzędzie Ochrony Danych Osobowych, Instytucie Pamięci Narodowej – Komisji Ścigania Zbrodni przeciwko Narodowi Polskiemu, Urzędzie Państwowej Komisji do spraw wyjaśniania przypadków czynności skierowanych przeciwko wolności seksualnej i obyczajności wobec małoletniego poniżej lat 15 jak również wobec osób zatrudnionych w innych urzędach - o ile wobec tych osób nie mają zastosowania przepisy ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej. Powracając w tym miejscu do wymogów ustawy z dnia 16 września 1982r. o pracownikach urzędów państwowych, należy wskazać, iż urzędnikiem państwowym może być osoba, która jest obywatelem polskim; ukończyła osiemnaście lat i ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych; jest nieskazitelnego charakteru; ma odpowiednie wykształcenie i odbyła aplikację administracyjną oraz posiada stan zdrowia pozwalający na zatrudnienie na określonym stanowisku. Ustawa ta, nawiązując do pierwszej pol-

³⁶⁶ Ustawa z dnia 16 września 1982 r. o pracownikach urzędów państwowych (Dz.U. z 1982r., Nr 31 poz. 214).

skiej regulacji „urzędniczej”, czyli ustawy o państwowej służbie cywilnej, przywróciła mianowanie jako podstawową formę zatrudnienia. Ten charakterystyczny dla urzędników państwowych stosunek publiczno-prawny ponownie zdeterminował wiele obowiązków, jak również uprawnień tej grupy zawodowej rekompensując ograniczenia związane z wykonywaniem pracy na rzecz administracji państwowej. Od mianowanych urzędników państwowych wymaga się bowiem m.in.: przestrzegania Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej i innych przepisów prawa; racjonalnego gospodarowania środkami publicznymi; rzetelnego i bezstronnego oraz sprawnego i terminowego wykonywania powierzonych zadań; zachowania tajemnicy związanej z wykonywaniem obowiązków; godnego zachowywania się w pracy oraz poza nią, rozwijania wiedzy zawodowej. Osobom tym nie wolno uczestniczyć w strajkach lub akcjach zakłócających normalne funkcjonowanie urzędu, wykonywać zajęć (ani uczestniczyć w działalności) pozostających w sprzeczności z obowiązkami stanowiska pracy albo mogącymi wywołać podejrzenie o stronniczość lub interesowność czy też podejmować dodatkowego zatrudnienia bez uzyskania uprzedniej zgody przełożonych. Urzędnicy oprócz odpowiedzialności cywilnej czy karnej ponoszą również odpowiedzialność porządkową i dyscyplinarną, podlegają także okresowym ocenom kwalifikacyjnym. W zamian stosunek zatrudnienia podlega szczególnej ochronie. Urzędnik nie może zostać przeniesiony bez swojej zgody do pracy w innej miejscowości, zwolnienie z pracy może nastąpić tylko w precyzyjnie określonych przypadkach, osoby które wykazują inicjatywę w pracy i sumiennie wykonują swoje obowiązki powinny być awansowane, za wieloletnią pracę urzędnikowi przysługuje dodatek do wynagrodzenia zasadniczego oraz nagrody jubileuszowe, w przypadku przejścia na rentę lub emeryturę jednorazowa odprawa.

Przekształcenia ustrojowe końca lat 80-tych, spowodowały, iż analogicznie jak w przypadku odzyskania przez Polskę niepodległości w 1918r. ponownie odżyły dyskusje na temat utworzenia profesjonalnych kadr administracji publicznej. K. Kiciński podkreślał, iż okres rządów komunistycznych „z punktu widzenia administrowania państwem był to okres swoistej schizofrenii, polegający na osobliwym nakładaniu się służb administracji i władz rządzącej partii. Obowiązywała zasada: decyzje podejmuje komitet partii, a konsekwencje ponosi organ administracji.

Pomijając oceny polityczne, trzeba uznać, że system ten był zaprzeczeniem wszelkich zasad nowoczesnej organizacji – w tym zasad przejrzystości i apolityczności służb publicznych: gwałcił wymogi racjonalnego działania i sprzyjał szerzeniu się moralnej anomii³⁶⁷. W tych warunkach, nawiązując do koncepcji wypracowanych w okresie międzywojennym, pojawił się pomysł przywrócenia służby cywilnej zwanej jeszcze początkowo służbą państwową. Dyskusjom tym towarzyszył również podobny kontekst historyczny, o ile bowiem w pierwszym przypadku związany był on z odzyskaniem przez Polskę niepodległości, o tyle w drugim związany był z odzyskaniem przez Polskę i Polaków pełni praw i wolności obywatelskich w wyniku zmian ustrojowych oraz zachodzących procesów demokratycznych. Walkę z biurokracją, odchudzenie i odpolitycznienie administracji deklarowały niemal wszystkie ugrupowania polityczne. Każda z formacji: partia czy ugrupowanie polityczne, starała się jednak stworzyć takie ramy organizacyjne aby zapewnić sobie możliwie największy wpływ na przyszłe kadry urzędników. W ramach tych zmian w pierwszej kolejności, ustawą z dnia 14 czerwca 1991r. powołano działającą do dnia dzisiejszego Krajową Szkołę Administracji Publicznej (obecna nazwa to Krajowa Szkoła Administracji Publicznej im. Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej Lecha Kaczyńskiego). Zadaniem szkoły, wzorowanej na francuskiej Ecole Nationale d'Administration (założonej w Paryżu 1945r.) było kształcenie i przygotowywanie do służby publicznej, neutralnych politycznie, kompetentnych i odpowiedzialnych za powierzone sprawy kandydatów na stanowiska wyższych urzędników administracji Rzeczypospolitej Polskiej. Obecnie szkoła kształci i przygotowuje do służby publicznej kadry wyższych urzędników administracji Rzeczypospolitej Polskiej oraz urzędników służby cywilnej jak również prowadzi szkolenia dla pracowników administracji publicznej. Słuchacze szkoły wyłaniany są w drodze postępowania rekrutacyjnego spośród osób, które nie ukończyły 32 lat i posiadają dyplom ukończenia studiów wyższych z tytułem magistra lub równorzędnym. Za czas nauki (kształcenia trwającego od 18 do 24 miesięcy) słuchacze otrzymują stypendium. Absolwenci zobowiązani są natomiast do podjęcia i wykonywania, przez

³⁶⁷ K. Kiciński, *Służba publiczna w Polsce – uwarunkowania historyczne, perspektywy, zagrożenia, Początki reformy administracji w Polsce*, Wydawnictwo KSAP, Warszawa 1996, s. 133.

okres nie krótszy niż pięć lat od daty ukończenia szkoły, pracy w urzędach administracji na stanowiskach postawionych im do dyspozycji przez Prezesa Rady Ministrów.

Następnie we wrześniu 1991r. pojawił się pierwszy projekt ustawy o państwowej służbie publicznej wraz z przepisami wprowadzającymi. Na skutek zmiany rządu (premiera Jana Krzysztofa Bieleckiego zastąpił Jan Olszewski) w wyniku wyborów parlamentarnych przeprowadzonych 27 października 1991r. prace nad tym projektem zostały jednak wstrzymane.

Idea związana z koniecznością uregulowania zagadnień odnoszących się do urzędników państwowych była jednak kontynuowana. Zarządzeniem Nr 29 Prezesa Rady Ministrów z dnia 15 stycznia 1992 r. powołano zespół ds. Reorganizacji Administracji Publicznej, który po dwóch miesiącach pracy wypracował „Wstępne założenia przebudowy administracji publicznej”³⁶⁸. Kolejna zmiana rządu 17 lipca 1992 r. (Jana Olszewskiego zastąpiła premier Hanna Suchocka), spowodowała ponowne wstrzymanie prac nad całościową koncepcją funkcjonowania administracji. W październiku 1992 r. uchwałą nr 112/92 Rady Ministrów powołano nawet specjalny urząd Pełnomocnika Rady Ministrów do Spraw Reformy Administracji Publicznej, który wśród swych zadań zajmował się również zagadnieniami związanymi z utworzeniem służby cywilnej. Prace prowadzone przez pełnomocnika nad nowym modelem funkcjonowania administracji nie zostały jednak zakończone, sam urząd jak również wszystkie zespoły robocze powołane przez pełnomocnika zostały zlikwidowane 27 września 1994 r.³⁶⁹ Ostatecznie jednak w marcu 1995r. zostały sformułowane i skierowane do sejmu podstawowe założenia pozwalające na podjęcie prac parlamentarnych nad projektem ustawy o państwowej służbie cywilnej. Prace związane z wprowadzeniem nowej regulacji, kompleksowo odnoszącej się do spraw urzędników państwowych, zakończyły się dopiero po 7 latach od początku zmian ustrojowych (w przypadku odzyskania przez Polskę niepodległości, okres pracy nad regulacją dotyczącą kwestii urzędników wynosił 4 lata). Sytuacja ta związana była głównie ze sprawą częstych zmian rządzących (od 24 sierpnia

³⁶⁸ Wstępne założenia przebudowy administracji publicznej, Zespół do Spraw Reorganizacji Administracji Publicznej, Urząd Rady Ministrów, dokument opublikowany w czasopiśmie „Samorząd Terytorialny”, 1995, Nr 1/2.

³⁶⁹ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 27 września 1994 r. w sprawie zniesienia urzędu Pełnomocnika Rządu do Spraw Reformy Administracji Publicznej (Dz.U. 1994r., Nr 103 poz. 505).

1989 r. do 5 lipca 1996 r. nastąpiło siedem zmian na stanowisku prezesa rady ministrów) oraz koniecznością odmiennego niż dotychczasowe uregulowania szeregu innych zagadnień (uchwalono łącznie 595 ustaw dotyczących różnych obszarów życia społeczno-gospodarczo-ustrojowego). Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o służbie cywilnej³⁷⁰ obowiązująca od 1 stycznia 1997 r., miała zagwarantować państwu stabilną i profesjonalną oraz neutralną politycznie kadrę urzędniczą w urzędach administracji rządowej. Jak podkreślała J. Itrich-Drabarek, rozwiązania te miały stanowić nowy kamień milowy w funkcjonowaniu administracji państwowej III Rzeczypospolitej³⁷¹. Urzędnikiem służby cywilnej mogła być osoba, która była obywatelem polskim, korzystała z pełni praw publicznych, nie była karana za przestępstwo popełnione z winy umyślnej, posiadała odpowiednie kwalifikacje i predyspozycje, była nieskazitelnego charakteru, jej stan zdrowia pozwalał na zatrudnienie w służbie cywilnej oraz mogła być zatrudniona w pełnym wymiarze czasu pracy. Urzędnicy w służbie cywilnej mieli być zatrudniani na podstawie aktu mianowania w imieniu Rzeczypospolitej Polskiej. Ustawa wyróżniała cztery kategorie urzędnicze (kat.: A; B; S i C) w zależności od wykonywanej funkcji i zadań oraz kwalifikacji decydujących o przydatności do służby, tj. wykształcenia, przygotowania zawodowego, umiejętności i cech osobowościowych. Najwyższa kategoria „A” obejmowała osoby zdolne do zajmowania stanowisk kierowniczych wyższego szczebla cechujące się w szczególności zdolnościami do kierowania złożonymi zespołami ludzkimi i podejmowania decyzji, kreatywnością, zdolnością do zarządzania środkami finansowymi oraz informacjami. Osoby te musiały posiadać wykształcenie wyższe, znać co najmniej jeden język obcy oraz posiadać co najmniej siedmioletni staż pracy, w tym czteroletni na stanowiskach kierowniczych bądź samodzielnych. Kategoria „B” obejmowała osoby zdolne do zajmowania stanowisk kierowniczych niższego szczebla lub stanowisk o charakterze koncepcyjnym. Osoby zaliczane do tej grupy winny cechować się w szczególności umiejętnościami współdziałania i kierowania zespołami ludzkimi, samodzielnej analizy i syntezy danych, zarządzania środkami finansowymi oraz informacjami. Osoby te powinny również posiadać

³⁷⁰ Ustawa z dnia 5 lipca 1996r. o służbie cywilnej (Dz.U. z 1996r., Nr 89, poz. 402).

³⁷¹ J. Itrich-Drabarek, Uwarunkowania, standardy i kierunki zmian funkcjonowania służby cywilnej w Polsce na tle europejskim, Dom Wydawniczy Elipsa, Warszawa 2010, s. 119.

wykształcenie wyższe i nieco mniejszy, bo co najmniej pięcioletni, staż pracy. Kategoria „S” to osoby z wykształceniem wyższym, zdolne do zajmowania stanowisk wymagających specjalistycznych kwalifikacji. Ostatnia kategoria „C” obejmowała osoby zdolne do wykonywania prac pomocniczych wobec urzędników zaliczanych do kategorii „A, B i S”, od których wymagano wykształcenia wyższego i co najmniej dwu letniego stażu pracy lub wykształcenia średniego i co najmniej siedmioletniego stażu pracy. Wraz w utworzeniu służby cywilnej powołano także Szefa Służby Cywilnej jako centralny organ administracji rządowej właściwy w sprawach służby cywilnej oraz obsługujący go Urząd Służby Cywilnej, jak również organ opiniująco-doradczy w sprawach dotyczących służby cywilnej tj.: Radę Służby Cywilnej. G. Rydlewski wskazywał, iż ustawa ta „miała rozwiązać problem relacji między merytoryczną lojalnością urzędników wobec rządu a ich polityczną neutralnością”³⁷². Starając się uporządkować sytuację w administracji rządowej, ustawa ta stała się jednak przykładem typowego upolitycznienia wyższych stanowisk urzędniczych. Trudno było nie dostrzec, iż chociażby wymóg posiadania odpowiedniego doświadczenia zawodowego wyraźnie premiował osoby zatrudnione w poprzednim systemie politycznym. Raport o tworzeniu służby cywilnej między sierpniem 1996 a wrześniem 1997 r.³⁷³ opracowany przez nowe ugrupowanie polityczne po wyborach parlamentarnych, wskazywał na upolitycznienie zarówno organu dokonującego kwalifikacji pracowników do poszczególnych kategorii jak również zaniżanie wymogów formalnych czy też respektowanie niewiarygodnych certyfikatów potwierdzających znajomość języka obcego. Zmiana ugrupowania politycznego sprawującego władzę w kraju jak również negatywna ocena funkcjonowania dotychczasowych (mimo, iż bardzo krótkich) rozwiązań doprowadziła do uchwalenia w dniu 18 grudnia 1998 r. nowej (drugiej) ustawy o służbie cywilnej³⁷⁴. Regulacja ta, obowiązująca od 1 lipca 1999 r. jako pierwsza w historii miała swoje zakotwiczenie w ustawie zasadniczej. Uchwalona bowiem dwa lata wcześniej, Konstytucja RP z 1997 r. wskazywała, iż „w celu zapewnienia zawodowego, rzetelnego, bezstron-

³⁷² G. Rydlewski, *Służba cywilna w Polsce. Przegląd rozwiązań na tle doświadczeń innych państw i podstawowe akty prawne*, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa 2001, s. 30.

³⁷³ Raport z przeprowadzonej analizy i oceny tworzenia służby cywilnej (sierpień 1996-wrzesień 1997), *Biuletyn Służby Cywilnej*, 1998, nr 4.

³⁷⁴ Ustawa z dnia 18 grudnia 1998r. o służbie cywilnej (Dz.U. z 1999r., Nr 49, poz. 483).

nego i politycznie neutralnego wykonywania zadań państwa, w urzędach administracji rządowej działa korpus służby cywilnej”³⁷⁵. Ustawa z 18 grudnia 1998 r. istotnie zmieniła strukturę służby cywilnej m.in. zlikwidowała cztery kategorie urzędnicze i podzieliła członków korpusu służby cywilnej na dwie grupy: urzędników (wprowadzając 9 stopni służbowych) oraz pracowników służby cywilnej (podział ten utrzymał się do chwili obecnej). Rekrutacja na pracowników była otwarta i konkurencyjna zaś urzędnikiem w służbie cywilnej można było zostać będąc uprzednio zatrudnionym w charakterze pracownika. Wymagania jakie należało spełnić, aby zostać pracownikiem były bardzo zbliżone do wymagań określonych w poprzedniej ustawie z tym, że zamiast nieskazitelnego charakteru wymagano nieposzlakowanej opinii. Pracownicy zatrudnieni po raz pierwszy w służbie cywilnej musieli odbyć obowiązkową służbę przygotowawczą zakończoną oceną komisji egzaminacyjnej. Wynik oceny determinował zawarcie dalszej umowy o pracę. O mianowanie w służbie cywilnej, po przeprowadzeniu stosownego postępowania kwalifikacyjnego prowadzonego przez Szefa Służby Cywilnej, mogła się ubiegać osoba, która była pracownikiem służby cywilnej (czyli była w służbie i świadczyła pracę), odbyła służbę przygotowawczą, posiadała co najmniej dwuletni staż pracy w służbie cywilnej, tytuł magistra lub równorzędny, znała co najmniej jeden język obcy, nie podlegała powszechnemu obowiązkowi obrony lub była żołnierzem rezerwy. Absolwenci Krajowej Szkoły Administracji Publicznej uzyskiwali mianowanie bez konieczności przechodzenia postępowania kwalifikacyjnego. Nabór do korpusu urzędników służby cywilnej przeprowadzany był raz lub dwa razy w roku, a liczba miejsc (limit mianowań) określony był każdorazowo w ustawie budżetowej. Wyższe stanowiska w służbie cywilnej obsadzone miały być przez urzędników w drodze konkursu. Ustawa stwarzała jednak pewną furtkę, mianowicie zezwalała w okresie 5 lat od dnia wejścia w życie (czyli do lipca 2004r.) na obsadzanie wyższych stanowisk osobami nie będącymi urzędnikami służby cywilnej. W pewnym okresie z uwagi na „potrzeby urzędu” liczne wakaty na wyższych stanowiskach w służbie cywilnej były obsadzone już nie tylko przez osoby, nie będące urzędnikami ale nawet z pominięciem jakiegokolwiek procedury konkursowej. Relatywnie

³⁷⁵ Art. 153 ust.1 *Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej* z 2 kwietnia 1997r. (Dz.U. z 1997r., Nr 78, poz. 483).

mała liczba osób będąca w stanie wypełnić dosyć rygorystyczne wymagania powodowała, że konkursy na wyższe stanowiska bardzo długo nie były ogłaszane. Stale zwiększała się również liczba osób zajmujących wyższe stanowiska na zasadzie „pełniących obowiązki” czy nawet zastępujących „pełniących obowiązki”. Finalnie w grudniu 2002r. uwzględniając również skalę zjawiska, Trybunał Konstytucyjny uznał za niezgodne z art. 153 ust.1 Konstytucji RP (wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r. Sygn. akt K 9/02) przepisy dotyczące możliwości zatrudnienia osób na wyższe stanowiska w służbie cywilnej poprzez odwołanie się do ogólnego sformułowania jakim była „uzasadniona potrzeba urzędu” pomijając zarówno wymagania formalne jak i proceduralne określone w ustawie o służbie cywilnej. Należy również wskazać, iż Polska z dniem 1 maja 2004 r. na mocy Traktatu akcesyjnego podpisanego 16 kwietnia 2003r. w Atenach, stała się członkiem Unii Europejskiej. Powyższe okoliczności stanowiły pretekst dla nowej formacji politycznej, która objęła władzę w wyniku wygranych 25 września 2005 r., wyborów parlamentarnych do przeprowadzenia kolejnej zmiany odnoszącej się do pracowników administracji publicznej. W uzasadnieniu do projektu nowej (trzeciej już od 1989 r.) ustawy o służbie cywilnej wskazano wprost, „iż kadra kierownicza wyższego szczebla realizuje politykę rządu, aby więc mogła ona być elastycznie dostosowana do aktualnych potrzeb w tym zakresie, zarówno pod względem kierunku i typu wykształcenia, posiadanych umiejętności, jak i predyspozycji osobowościowych niezbędne jest jej wyłącznie spod zakresu działania ustawy”³⁷⁶. W dniu 24 sierpnia 2006 r. Sejm uchwalił ustawę o służbie cywilnej³⁷⁷ (obowiązującą od 27 października 2006 r.), ustawa ta w odniesieniu do poprzedniej wprowadzała ponadto możliwość elastycznego przenoszenia członków korpusu służby cywilnej pomiędzy urzędami (na mocy porozumienia między pracodawcami). Dostrzegając potrzebę zmian (większość kandydatów na pracowników posiadała wykształcenie wyższe) zrezygnowało też z obowiązkowej służby przygotowawczej (wprowadzono taką możliwość jako fakultatywną pozostawiając to ocenie dyrektora generalnego urzędu). System ocen, który do tej pory obejmował wyłącznie urzędników został rozszerzony także

³⁷⁶ Uzasadnienie poselskiego projektu ustawy o służbie cywilnej, druk nr 552 z dnia 29.03.2006, s. 2 (źródło <https://orka.sejm.gov.pl/Druki5ka.nsf/wgdruk/552>).

³⁷⁷ Ustawa z dnia 24 sierpnia 2006r. o służbie cywilnej (Dz.U. z 2006r., Nr 170, poz. 1218).

na pracowników służby cywilnej. Nowa regulacja powielala wymagania sformulowane w poprzedniej ustawie o służbie cywilnej stawiane osobom aplikujacym do służby oraz pozniej ubiegajacym sie o mianowanie (status urzednika). Wprowadzila jedynie drobne korekty w tym zakresie precyzujac, iz osoby ubiegajace sie o mianowanie w służbie cywilnej zamiast znajomosci jednego jezyka obcego musza legitymowac sie znajomoscia jednego jezyka obcego spozród jezyków roboczych Unii Europejskiej. Wydawalo by sie, iz dokonano tylko niewielkiej zmiany, jednak w praktyce z grona kandydatów na urzedników wykluczono osoby ze znajomoscia chociazby jezyka rosyjskiego. Nieznacznie zwiększo takze staz pracy wymagany w przypadku osób aplikujacych do procedury konkursowej na stanowisko urzednika, z uprzednio wskazanych dwóch lat do lat trzech, przy czym za zgoda dyrektora generalnego urzedu mozliwe bylo przystapienie do konkursu juz po dwóch latach pracy w służbie. Nowa ustawa pod haslem poszukiwania oszczednosci (realizacja programu „tanie panstwo”) likwidowala Urzad Służby Cywilnej i Szefa Urzedu jako organ centralny przenoszac ich zadania do Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, jak rowniez Rade Służby Cywilnej będacą ciałem o charakterze opiniujaco - doradczym. Najwazniejsza zmiana polegala jednak na wspomnianym juz wyłączeniu z korpusu służby cywilnej wyzszych stanowisk w administracji rządowej w związku z utworzeniem państwowego zasobu kadrowego – czyli zbioru kandydatów na wysokie stanowiska państwowe. Ustawa z dnia 24 sierpnia 2006 r. o państwowym zasobie kadrowym i wysokich stanowiskach państwowych byla procedowana i zostala uchwalona rownoczesnie z ustawą o służbie cywilnej (trzecią juz po 1989 r.). Prawdziwą intencją towarzyszącą uchwaleniu kolejnej ustawy o służbie cywilnej bylo uchwalenie aktu prawnego, który wyłączał by konieczność przestrzegania formalnych reguł związanych z obsadzaniem wyzszych stanowisk w administracji a jednoczesnie utrzymywal istnienie służby cywilnej jako takiej. Próbowano tym samym, tworzac zasób kadrowy, utworzyc niejako grupe pośrednią, pomiedzy umocowanymi politycznie szefami administracji a neutralnymi politycznie fachowymi - urzednikami. Rozwiązanie to spotkalo sie jednak z duza krytyką, stanowiło rowniez przedmiot skargi do Trybunalu Konstytucyjnego (17 maja 2006 r. skargę zložyli poslowie Klubu Poselskiego Sojuszu Lewicy Demokratycz-

nej, zaś 18 maja 2006 r. posłowie Klubu Parlamentarnego Platformy Obywatelskiej). Analogicznie jak w każdym poprzednim przypadku, zmiana władzy w wyniku przeprowadzonych 21 października 2007 r. wyborów parlamentarnych doprowadziła do zmiany ustawy o służbie cywilnej. W ramach poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o służbie cywilnej oraz o zmianie niektórych innych ustaw, parlament w dniu 21 listopada 2008 r. uchwalił nową (czwartą już po 1989r.) ustawę o służbie cywilnej³⁷⁸ znosząc jednocześnie państwowy zasób kadrowy utworzony ustawą z dnia 24 sierpnia 2006 r. o państwowym zasobie kadrowym i wysokich stanowiskach państwowych. Z uwagi na fakt, iż prawa i obowiązki pracowników służby cywilnej zostały omówione w innej części niniejszej pracy, bowiem korpus służby cywilnej tworzą także pracownicy zatrudnieni w Krajowej Administracji Skarbowej, w tym miejscu ograniczę się jedynie do wskazania ogólnych zmian wynikających z uchwalenia ostatniej - czwartej ustawy o służbie cywilnej. W przypadku osób przystępujących po raz pierwszy do korpusu służby cywilnej, osoby te zobowiązano do odbycia służby przygotowawczej, na zasadzie wyjątku uregulowano przypadki w których odbycie tej służby nie jest wymagane (ze względu na szczególnie wysoką wiedzę i umiejętnościami określone programem służby przygotowawczej). Rozszerzono także liczbę języków obcych, których znajomość umożliwia ubieganie się o mianowanie w służbie cywilnej, oprócz języków roboczych Unii Europejskiej dopuszczono też, potwierdzoną odpowiednimi certyfikatami znajomość języka: arabskiego, białoruskiego, chińskiego, islandzkiego, japońskiego, norweskiego, rosyjskiego i ukraińskiego. Przywrócono także Urząd Służby Cywilnej i Szefa Urzędu jako centralny organ administracji rządowej właściwy w sprawach służby cywilnej jak również Radę Służby Cywilnej działającą przy Prezesie Rady Ministrów (premierze) jako organ opiniodawczo-doradczy. Najważniejszą zmianą było jednak przywrócenie konkurów na wyższe stanowiska w służbie cywilnej i zlikwidowanie państwowego zasobu kadrowego, którego istnienie w ocenie autorów zmian gwarantowało decydującym politycznym pełną uznaniowość i niekontrolowalność podejmowanych decyzji kadrowych. Sytuacja ta trwała jednak tylko do kolejnych wyborów parlamentarnych, w wyniku których nastąpiła zmiana ugrupowania politycznego sprawującego władzę a następnie

³⁷⁸ Ustawa z dnia 21 listopada 2008r. o służbie cywilnej (Dz.U. 2008r., Nr 227 poz. 1505).

zmiana ustawy o służbie cywilnej. Ustawa z dnia 30 grudnia 2015 r. o zmianie ustawy o służbie cywilnej oraz niektórych innych ustaw, zlikwidowała Radę Służby Cywilnej powołując w to miejsce Radę Służby Publicznej (zmiana mająca w zasadzie charakter jedynie terminologiczny, umożliwiła jednak wymianę wszystkich członków rady) oraz co najważniejsze wprowadzała nowe zasady dotyczące obsadzania wyższych stanowisk w służbie cywilnej. Do tej pory stanowiska te odsadzane były w drodze konkursu czyli otwartego i konkurencyjnego naboru, po nowelizacji osoby zajmujące wyższe stanowiska w służbie cywilnej powoływane miały być w drodze uznaniowej decyzji uprawnionego organu. Powyższa zmiana miała zapewnić większą lojalność polityczną urzędników wdrażających program partii posiadającej demokratyczną legitymację do sprawowania rządów. Osoby zajmujące wyższe stanowiska w służbie cywilnej wyłączone zostały również z okresowej oceny ich pracy. Rozwiązaniem nie mniej ważnym niż sama zmiana, o której mowa powyżej, był również sposób w jaki ustawa odnosiła się do osób dotychczas zajmujących wyższe stanowiska w służbie cywilnej. Nowelizacja zakładała, iż stosunki pracy z osobami zajmującymi wyższe stanowiska w służbie cywilnej w dniu wejścia w życie ustawy (tj.: 23 stycznia 2016r.) wygasają po upływie 30 dni od dnia wejścia w życie ustawy nowelizującej, jeżeli przed upływem tego terminu nie zostaną tym osobom zaproponowane nowe warunki pracy lub płacy na dalszy okres albo w razie nieprzyjęcia tych nowych warunków pracy lub płacy przez osoby zainteresowane. W ten sposób, to co do tej pory stanowiło istotę praktycznie każdej nowej ustawy o służbie cywilnej, czyli sposób obsadzania wyższych stanowisk kierowniczych w administracji, dokonano tym razem na podstawie ustawy nowelizującej przy zachowaniu zasadniczego brzmienia dotychczasowej ustawy o służbie cywilnej.

Aktualnie zatem mamy do czynienia ze stanem prawnym w którym obowiązuje czwarta (licząc od 1989 r.) ustawa o służbie cywilnej z dnia 21 listopada 2008 r., w kształcie nadanym jej zasadniczo przez pierwszą ustawę o służbie cywilnej z dnia 5 lipca 1996 r. nawiązując w odniesieniu do sposobu obsadzania wyższych stanowisk w służbie cywilnej, do uregulowań zaproponowanych w trzeciej ustawie o służbie cywilnej z dnia 24 sierpnia 2006 r. o służbie cywilnej.

Załącznik 7. Rodzaje przestępstw, za które sąd może orzec utratę praw publicznych

Sąd może orzec utratę praw publicznych wobec osoby skazanej za przestępstwa polegające na:

- przyjęciu korzyści majątkowej lub osobistej albo obietnicy jej przyjęcia w związku z pełnieniem funkcji publicznej (łapownictwo - art. 228 § 1 i 3–6 kk);
- udzielaniu albo obiecaniu udzielenia korzyści majątkowej lub osobistej osobie pełniącej funkcję publiczną w związku z pełnieniem tej funkcji jak też skłanianiu osoby pełniącej funkcję publiczną do naruszenia przepisów prawa w zamian za korzyść majątkową lub osobistą (przekupstwo - art. 229 § 1 i 3–5 kk);
- podejmowaniu się pośrednictwa w załatwieniu sprawy w zamian za korzyść majątkową lub osobistą albo jej obietnicę poprzez powoływanie się na wpływy w instytucji państwowej, samorządowej, organizacji międzynarodowej albo krajowej lub w zagranicznej jednostce organizacyjnej dysponującej środkami publicznymi albo wywoływaniu przekonania innej osoby lub utwierdzania jej w przekonaniu o istnieniu takich wpływów (płatna protekcja bierna - art. 230 § 1 k.k.);
- udzielaniu albo obiecaniu udzielenia korzyści majątkowej lub osobistej w zamian za pośrednictwo w załatwieniu sprawy w instytucji państwowej, samorządowej, organizacji międzynarodowej albo krajowej lub w zagranicznej jednostce organizacyjnej dysponującej środkami publicznymi, polegające na bezprawnym wywarceniu wpływu na decyzję, działanie lub zaniechanie osoby pełniącej funkcję publiczną, w związku z pełnieniem tej funkcji (płatna protekcja czynna - art. 230a § 1 k.k.);
- przyjęciu korzyści majątkowej lub osobistej albo żądaniu takiej korzyści w zamian za głosowanie w określony sposób jak też udzieleniu takiej korzyści osobie uprawnionej do głosowania, aby skłonić ją do głosowania w określony sposób lub za głosowanie w określony sposób (łapownictwo wyborcze - art. 250a § 1 i 2 k.k.);

- poświadczeniu w celu osiągnięcia korzyści majątkowej lub osobistej, przez funkcjonariusza publicznego lub inną osobę uprawnioną do wystawienia dokumentu, nieprawdy co do okoliczności mającej znaczenie prawne (poświadczenie nieprawdy - art. 271 § 3 k.k.);
- przyjęciu przez kierownika jednostki organizacyjnej wykonującej działalność gospodarczą korzyści majątkowej lub osobistej albo jej obietnicy, w zamian za nadużycie udzielonych mu uprawnień lub niedopełnienie ciążącego na nim obowiązku mogące wyrządzić tej jednostce szkodę majątkową albo stanowiące czyn nieuczciwej konkurencji lub niedopuszczalną czynność preferencyjną na rzecz nabywcy lub odbiorcy towaru, usługi lub świadczenia (łapownictwo na stanowisku kierowniczym art. 296a § 1, 2 i 4 k.k.);
- osiągnięciu korzyści majątkowej, poprzez udaremnianie, utrudnianie lub rozpowszechnianie informacji albo przemilczanie istotnych okoliczności mających znaczenie dla zawarcia umowy będącej przedmiotem przetargu przetarg publiczny albo wchodzenie w porozumienie z inną osobą działającą na szkodę właściciela mienia albo osoby lub instytucji, na rzecz której przetarg jest dokonywany (zakłócanie przetargu publicznego - art. 305 § 1 i 2 k.k.).

Zakres tego środka karnego obejmuje utratę czynnego i biernego prawa wyborczego czyli możliwości uczestniczenia w wyborach zarówno poprzez głosowanie, jak też kandydowanie do organu władzy publicznej (np.: sejm, senat, samorządu, na urząd Prezydenta, Rzecznika Praw Obywatelskich, członka Krajowej Rady Sądownictwa, prezesa NIK), organu samorządu zawodowego lub gospodarczego (np.: samorządu: lekarzy, architektów, adwokatów, radców prawnych etc.), utratę prawa do udziału w sprawowaniu wymiaru sprawiedliwości (np.: pełnienia funkcji sędziego, referendarza sądowego, ławnika, prokuratora, oskarżyciela, adwokata, pełnomocnika, notariusza, komornika) oraz pełnienia funkcji w organach i instytucjach państwowych i samorządu terytorialnego lub zawodowego, jak również utratę posiadanego stopnia wojskowego i powrót do stopnia szeregowego. Pozbawienie praw publicznych obejmuje ponadto utratę orderów, odznaczeń i tytułów

honorowych (np.: doctor honoris causa, honorowy obywatel miasta, zasłużony nauczyciel) oraz utratę zdolności do ich uzyskania w okresie trwania pozbawienia praw, czyli w okresie od roku do 10 lat.

...

Załącznik 8. Kwestionariusz ankiety dla podatnika - osoby fizycznej nie prowadzącej działalności gospodarczej

Kwestionariusz ankiety dla podatnika

– osoby fizycznej nie prowadzącej działalności gospodarczej.

Szanowni Państwo,

Zwracam się z uprzejmą prośbą o wypełnienie niniejszego kwestionariusza ankiety, skierowanego do interesariuszy (podatników będących osobami fizycznymi nie prowadzącymi działalności gospodarczej) celem badania poziomu usług świadczonych przez urzędy skarbowe (US) oraz urzędy celno - skarbowe (UCS) realizujące kontrolę w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego (jakość oczekiwana – jakość postrzegana). Dla zapewnienia rzetelności badań bardzo proszę o uwzględnienie wszystkich stwierdzeń i udzielenie szczerych odpowiedzi. Uzyskane informacje zostaną wykorzystane wyłącznie w celach naukowych.

Z góry dziękuję za czas poświęcony na wypełnienie ankiety – Tomasz Krzewiński.

Proszę o wskazanie, w jakim stopniu zgadza się Pan/Pani z poniższymi stwierdzeniami, używając poniższej skali:

1 – całkowicie 2 – raczej 3 – stanowisko 4 – raczej 5 – całkowicie
nie zgadzam się nie zgadzam się neutralne zgadzam się zgadzam się

Orientacja na usługi i kontrola poprawności rozliczeń podatkowych										
I.	Krajowa Administracja Skarbowa:									
	(1) robi wszystko, co możliwe, aby służyć ludziom,	1	2	3	4	5				
	(2) traktuje ludzi z szacunkiem,	1	2	3	4	5				
	(3) dotrzymuje obietnic,	1	2	3	4	5				
	(4) traktuje wszystkich sprawiedliwie,	1	2	3	4	5				
	(5) bierze pod uwagę sytuacje ludzi w wystarczającym stopniu.	1	2	3	4	5				
II.	Krajowa Administracja Skarbowa jest:									
	(1) rzetelna,	1	2	3	4	5				
	(2) staranna,	1	2	3	4	5				
	(3) wiarygodna,	1	2	3	4	5				
	(4) odpowiedzialna,	1	2	3	4	5				
	(5) transparentna,	1	2	3	4	5				
	(6) kompetentna.	1	2	3	4	5				
III.	Ważne dla Państwa jako podatników jest, aby:									
	(1) Krajowa Administracja Skarbowa otrzymywała zeznanie podatkowe w terminie,	1	2	3	4	5				
	(2) Krajowa Administracja Skarbowa otrzymała prawidłowe i kompletne zeznanie podatkowe,	1	2	3	4	5				
	(3) w przypadku, gdy trzeba zapłacić dodatkowe pieniądze, Krajowa Administracja Skarbowa otrzymywała je przed upływem terminu.	1	2	3	4	5				
IV.	Trudno wyobrazić sobie sytuację, w której:									
	(1) wprowadził Pan/Pani zbyt wiele lub nieprawidłowe odliczenia w zeznaniu podatkowym,	1	2	3	4	5				
	(2) nie ujawniłby Pan/Pani wszystkich dochodów w zeznaniu podatkowym,	1	2	3	4	5				
	(3) dochody gotówkowe nie są rejestrowane.	1	2	3	4	5				
V.	Istnieje duża szansa, że Krajowa Administracja Skarbowa odkryje, że ktoś:									
	(1) wprowadził zbyt wiele lub nieistniejące odliczenia w zeznaniu podatkowym,	1	2	3	4	5				
	(2) nie ujawnił wszystkich przychodów w zeznaniu podatkowym,	1	2	3	4	5				
	(3) nie ujawnił płatności gotówkowych w rejestrach.	1	2	3	4	5				
VI.	Kiedy Krajowa Administracja Skarbowa odkrywa, że ktoś celowo wypełnił swoje zeznanie podatkowe nieprawidłowo, konsekwencje dla tej osoby są bardzo poważne.					1	2	3	4	5
VII.	Czułbym się winny, gdybym nie płacił wszystkich, należnych ode mnie, podatków.					1	2	3	4	5
VIII.	Ludzie w moim środowisku zdecydowanie nie akceptowałyby nie wywiązywania się przede mną z moich zobowiązań podatkowych.					1	2	3	4	5
IX.	Ogólnie rzecz biorąc, Polacy nie akceptują unikania płacenia podatków.					1	2	3	4	5

Jeżeli któraś z poniższych instytucji przeprowadzała kontrolę w przedsiębiorstwie, w którym Pan/Pani pracował lub pracuje albo u Pana/Pani osobiście (od 2017r. do nadal), proszę dokonać oceny jakości świadczonej kontroli w skali 1-5, gdzie 1 oznacza bardzo niska, 5 – bardzo wysoka.

Instytucja	Ocena	Instytucja	Ocena
<input type="checkbox"/> Urząd Skarbowy		<input type="checkbox"/> Urząd Celno-Skarbowy	
<input type="checkbox"/> Narodowy Fundusz Zdrowia		<input type="checkbox"/> Inspekcja Ochrony Środowiska	
<input type="checkbox"/> Urząd Regulacji Energetyki		<input type="checkbox"/> Urząd Ochrony Danych Osobowych	
<input type="checkbox"/> Urząd Komunikacji Elektronicznej		<input type="checkbox"/> Komisja Nadzoru Finansowego	
<input type="checkbox"/> Urząd Dozoru Technicznego		<input type="checkbox"/> Inspekcja Transportu Drogowego	
<input type="checkbox"/> Urząd Lotnictwa Cywilnego		<input type="checkbox"/> Zakład Ubezpieczeń Społecznych	
<input type="checkbox"/> Inspekcja Handlowa		<input type="checkbox"/> Państwowa Straż Pożarna	
<input type="checkbox"/> Inspekcja Weterynaryjna		<input type="checkbox"/> Urząd Transportu Kolejowego	
<input type="checkbox"/> Inspekcja Jakości Handlowej Artykułów Rolno-Spożywczych		<input type="checkbox"/> Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych	
<input type="checkbox"/> Główny Urząd Miar		<input type="checkbox"/> Urząd Żeglugi Śródlądowej	
<input type="checkbox"/> Państwowa Inspekcja Sanitarna		<input type="checkbox"/> Organy nadzoru budowlanego	
<input type="checkbox"/> Państwowa Inspekcja Pracy		<input type="checkbox"/> Straż Graniczna	
<input type="checkbox"/> Państwowa Inspekcja Farmaceutyczna		<input type="checkbox"/> Państwowa Inspekcja Ochrony Roślin i Nasiennictwa	
<input type="checkbox"/> Narodowy Bank Polski			
<input type="checkbox"/> Inne, jakie?			

Jeżeli w przedsiębiorstwie, w którym Pan/Pani pracował lub pracuje albo u Pana/Pani osobiście (od 2017 r. do nadal), kontrolę przeprowadziła inna instytucja niż wymieniona w poprzednim pytaniu - proszę wskazać jako to instytucja oraz dokonać oceny jakości świadczonej kontroli przez tę instytucję w skali 1-5, gdzie 1 oznacza bardzo niska, 5 – bardzo wysoka

Proszę wyrazić swoją opinię co do poniższego stwierdzenia:

„Kontrolę przeprowadzaną przez Urząd Skarbowy lub Urząd Celno-Skarbowy w zakresie prawa podatkowego oceniam wyżej niż przeprowadzaną przez inne instytucje kontrolujące” :

1 – całkowicie
nie zgadzam się

2 – raczej
nie zgadzam się

3 – stanowisko
neutralne

4 – raczej
zgadzam się

5 – całkowicie
zgadzam się

METRYCZKA.

Proszę wskazać, wstawiając znak „x”

Płeć	<input type="checkbox"/> Kobieta	<input type="checkbox"/> Mężczyzna		
Wiek	<input type="checkbox"/> do 25 lat	<input type="checkbox"/> 26 - 41 lat	<input type="checkbox"/> 42 - 57 lat	<input type="checkbox"/> powyżej 57 lat
Wykształcenie	<input type="checkbox"/> zawodowe	<input type="checkbox"/> średnie	<input type="checkbox"/> wyższe	
Miejsce stałego zamieszkania	<input type="checkbox"/> wieś	<input type="checkbox"/> miasto do 50 tys.	<input type="checkbox"/> miasto 50 - 150 tys	<input type="checkbox"/> miasto powyżej 150 tys
Wynagrodzenie netto miesięcznie	<input type="checkbox"/> do 2.500 zł	<input type="checkbox"/> 2.501 zł - 5.000zł	<input type="checkbox"/> 5.001 - 7.500zł	<input type="checkbox"/> powyżej 7.500zł
Staż pracy	<input type="checkbox"/> do 5 lat	<input type="checkbox"/> 5 -10 lat	<input type="checkbox"/> powyżej 10 lat	

Załącznik 9. Kwestionariusz ankiety dla interesariusza KAS – przedsiębiorcy

Interesariusze KAS (przedsiębiorcy)

Szanowni Państwo - Przedsiębiorcy.

Zwracam się z uprzejmą prośbą o wypełnienie niniejszego kwestionariusza ankiety, skierowanego do interesariuszy (przedsiębiorców - osób prowadzących działalność gospodarczą) celem badania poziomu usług świadczonych przez urzędy skarbowe (US) oraz urzędy celno - skarbowe (UCS) realizujące kontrolę w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego (jakość oczekiwana – jakość postrzegana). Dla zapewnienia rzetelności badań bardzo proszę o uwzględnienie wszystkich stwierdzeń i udzielenie szczerych odpowiedzi. Ilekroć w tekście pojawi się sformułowanie „przedsiębiorstwo” – należy przez to rozumieć Państwa działalność gospodarczą. Uzyskane informacje zostaną wykorzystane wyłącznie w celach naukowych.

Z góry dziękuję za czas poświęcony na wypełnienie ankiety - Tomasz Krzewiński.

Proszę o wskazanie, w jakim stopniu zgadza się Pan/Pani z poniższymi stwierdzeniami, używając poniższej skali:

1 – całkowicie 2 – raczej 3 – stanowisko 4 – raczej 5 – całkowicie
nie zgadzam się nie zgadzam się neutralne zgadzam się zgadzam się

Orientacja na usługi i kontrola poprawności rozliczeń podatkowych						
I.	Krajowa Administracja Skarbowa:					
	(1)	robi wszystko, co możliwe, aby służyć ludziom,	1	2	3	4 5
	(2)	traktuje ludzi z szacunkiem,	1	2	3	4 5
	(3)	dotrzymuje obietnic,	1	2	3	4 5
	(4)	traktuje wszystkich sprawiedliwie,	1	2	3	4 5
	(5)	bierze pod uwagę sytuację ludzi w wystarczającym stopniu.	1	2	3	4 5
II.	Krajowa Administracja Skarbowa jest:					
	(1)	rzetelna,	1	2	3	4 5
	(2)	staranna,	1	2	3	4 5
	(3)	wiarygodna,	1	2	3	4 5
	(4)	odpowiedzialna,	1	2	3	4 5
	(5)	transparentna,	1	2	3	4 5
	(6)	kompetentna.	1	2	3	4 5
III.	Ważne dla Państwa jako podatników jest, aby:					
	(1)	Krajowa Administracja Skarbowa otrzymywała zeznanie podatkowe Państwa przedsiębiorstwa w terminie,	1	2	3	4 5
	(2)	Krajowa Administracja Skarbowa otrzymała prawidłowe i kompletne zeznanie podatkowe Państwa przedsiębiorstwa,	1	2	3	4 5
	(3)	w przypadku, gdy podatki muszą być zapłacone, Krajowa Administracja Skarbowa otrzymywała je przed upływem terminu.	1	2	3	4 5
IV.	Trudno wyobrazić sobie sytuację, w której:					
	(1)	wprowadził Pan/Pani zbyt wiele lub nieprawidłowe odliczenia w zeznaniu podatkowym,	1	2	3	4 5
	(2)	nie ujawniłby Pan/Pani wszystkich dochodów w zeznaniu podatkowym,	1	2	3	4 5
	(3)	dochody gotówkowe nie są rejestrowane.	1	2	3	4 5
V.	Istnieje duża szansa, że Krajowa Administracja Skarbowa odkryje, że przedsiębiorstwo:					
	(1)	wprowadziło zbyt wiele lub nieistniejące odliczenia w zeznaniu podatkowym,	1	2	3	4 5
	(2)	nie ujawniło wszystkich przychodów w zeznaniu podatkowym,	1	2	3	4 5
	(3)	nie ujawniło płatności gotówkowych w rejestrach.	1	2	3	4 5
VI.	Kiedy Krajowa Administracja Skarbowa odkrywa, że przedsiębiorstwo celowo wypełniło swoje zeznanie podatkowe nieprawidłowo, konsekwencje dla tego przedsiębiorstwa są bardzo poważne.		1	2	3	4 5
VII.	Czułbym się winny, gdybym nie płacił wszystkich, należnych ode mnie, podatków.		1	2	3	4 5
VIII.	Ludzie w moim środowisku zdecydowanie nie akceptowałyby nie wywiązywania się przede mną z moich zobowiązań podatkowych.		1	2	3	4 5
IX.	Ogólnie rzecz biorąc, Polacy nie akceptują unikania płacenia podatków.		1	2	3	4 5

Jeżeli któraś z poniższych instytucji przeprowadzała kontrolę w Państwa przedsiębiorstwie lub u Państwa osobiście (od 2017r. do nadal) proszę dokonać oceny jakości świadczonej kontroli w skali 1-5, gdzie 1-oznacza bardzo niska, 5 bardzo wysoka.

Instytucja	Ocena				
	1	2	3	4	5
Urząd Skarbowy	1	2	3	4	5
Narodowy Fundusz Zdrowia	1	2	3	4	5
Urząd Regulacji Energetyki	1	2	3	4	5
Urząd Komunikacji Elektronicznej	1	2	3	4	5
Urząd Dozoru Technicznego	1	2	3	4	5
Urząd Lotnictwa Cywilnego	1	2	3	4	5
Inspekcja Handlowa	1	2	3	4	5
Inspekcja Weterynaryjna	1	2	3	4	5
Inspekcja Jakości Handlowej Artykułów Rolno-Spożywczych	1	2	3	4	5
Główny Urząd Miar	1	2	3	4	5
Państwowa Inspekcja Sanitarna	1	2	3	4	5
Państwowa Inspekcja Pracy	1	2	3	4	5
Państwowa Inspekcja Farmaceutyczna	1	2	3	4	5
Narodowy Bank Polski	1	2	3	4	5
Urząd Celno-Skarbowy	1	2	3	4	5
Inspekcja Ochrony Środowiska	1	2	3	4	5
Urząd Ochrony Danych Osobowych	1	2	3	4	5
Komisja Nadzoru Finansowego	1	2	3	4	5
Inspekcja Transportu Drogowego	1	2	3	4	5
Zakład Ubezpieczeń Społecznych	1	2	3	4	5
Państwowa Straż Pożarna	1	2	3	4	5
Urząd Transportu Kolejowego	1	2	3	4	5
Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych	1	2	3	4	5
Urząd Żeglugi Śródlądowej	1	2	3	4	5
Organy nadzoru budowlanego	1	2	3	4	5
Straż Graniczna	1	2	3	4	5
Państwowa Inspekcja Ochrony Roślin i Nasiennictwa	1	2	3	4	5

Jeżeli w Państwa przedsiębiorstwie lub u Państwa osobiście (od 2017r. do nadal), kontrolę przeprowadziła inna instytucja niż wymieniona w poprzednim pytaniu – proszę wskazać jaka to instytucja oraz dokonać oceny jakości świadczonej kontroli przez tę instytucję w skali 1-5, gdzie 1-oznacza bardzo niska, 5 – bardzo wysoka.

Proszę wyrazić swoją opinię co do poniższego stwierdzenia:

„Kontrolę przeprowadzoną przez Urząd Skarbowy lub Urząd Celno-Skarbowy w zakresie prawa podatkowego oceniam wyżej niż przeprowadzoną przez inne instytucje kontrolujące:

- | | | | | |
|-----------------------------------|-------------------------------|-----------------------------|---------------------------|-------------------------------|
| 1 – całkowicie
nie zgadzam się | 2 – raczej
nie zgadzam się | 3 – stanowisko
neutralne | 4 – raczej
zgadzam się | 5 – całkowicie
zgadzam się |
|-----------------------------------|-------------------------------|-----------------------------|---------------------------|-------------------------------|

METRYCZKA

Proszę wskazać, wstawiając znak „x”

Płeć	<input type="checkbox"/> Kobieta	<input type="checkbox"/> Mężczyzna		
Wiek	<input type="checkbox"/> do 25 lat	<input type="checkbox"/> 26 - 41 lat	<input type="checkbox"/> 42 - 57 lat	<input type="checkbox"/> powyżej 57 lat
Wykształcenie	<input type="checkbox"/> zawodowe	<input type="checkbox"/> średnie	<input type="checkbox"/> wyższe	
Miejsce prowadzenia działalności:				
	<input type="checkbox"/> wieś			
	<input type="checkbox"/> miasto do 50 tys. mieszkańców			
	<input type="checkbox"/> miasto do 50-150 tys. mieszkańców			
	<input type="checkbox"/> miasto powyżej 150 tys. mieszkańców			
Okres prowadzenia działalności:				
	<input type="checkbox"/> do 5 lat			
	<input type="checkbox"/> 5-10 lat			
	<input type="checkbox"/> powyżej 10 lat			

Oznaczenie przedsiębiorstwa

- **mikroprzedsiębiorca**- przedsiębiorca, który w co najmniej jednym roku z dwóch ostatnich lat obrotowych spełniał łącznie następujące warunki:
 1. zatrudniał średniorocznie mniej niż 10 pracowników oraz
 2. osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz z operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 2 milionów euro lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczył równowartości w złotych 2 milionów euro.
- **mały przedsiębiorca**- przedsiębiorca, który w co najmniej jednym roku z dwóch ostatnich lat obrotowych spełniał łącznie następujące warunki:
 1. zatrudniał średniorocznie mniej niż 50 pracowników oraz
 2. osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz z operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 10 milionów euro, lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczył równowartości w złotych 10 milionów euro - i który nie jest mikroprzedsiębiorcą.
- **średni przedsiębiorca**- przedsiębiorca, który w co najmniej jednym roku z dwóch ostatnich lat obrotowych spełniał łącznie następujące warunki:
 1. zatrudniał średniorocznie mniej niż 250 pracowników oraz
 2. osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz z operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 50 milionów euro, lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczył równowartości w złotych 43 milionów euro - i który nie jest mikroprzedsiębiorcą ani małym przedsiębiorcą.
- **duży przedsiębiorca** - przedsiębiorca, który w co najmniej jednym roku z dwóch ostatnich lat obrotowych:
 - o zatrudniał średniorocznie 250 lub więcej pracowników lub
 - o zatrudniał mniej niż 250 pracowników, ale roczny obrót netto przekracza równowartość w złotych 50 milionów euro lub suma aktywów bilansu przekracza równowartość 43 milionów euro.

Główny kod PKD (Polska Klasyfikacja Działalności)

.....
Proszę o wpisanie głównego (przeważającego) kodu prowadzonej przez Pana/Panią działalności gospodarczej.

Załącznik 10. Kwestionariusz ankiety dla interesariusza – pracownika instytucji kontrolnej

Kwestionariusz ankiety dla interesariusza – pracownika instytucji kontrolnej.

Szanowni Państwo,

Zwracam się z uprzejmą prośbą o wypełnienie niniejszego kwestionariusza ankiety, skierowanego do interesariuszy (pracowników instytucji posiadających uprawnienia kontrolne) celem badania poziomu usług świadczonych przez urzędy skarbowe (US) oraz urzędy celno - skarbowe (UCS) realizujące kontrolę w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego (jakość oczekiwana – jakość postrzegana). Dla zapewnienia rzetelności badań bardzo proszę o uwzględnienie wszystkich stwierdzeń i udzielenie szczerych odpowiedzi. Ilekroć w tekście pojawi się sformułowanie „instytucja” – należy przez to rozumieć instytucję, której jesteście Państwo pracownikami. Uzyskane informacje zostaną wykorzystane wyłącznie w celach naukowych.

Z góry dziękuję za czas poświęcony na wypełnienie ankiety - Tomasz Krzewiński.

Proszę o wskazanie, w jakim stopniu zgadza się Pan/Pani z poniższymi stwierdzeniami, używając poniższej skali:

1 – całkowicie 2 – raczej 3 – stanowisko 4 – raczej 5 – całkowicie
nie zgadzam się nie zgadzam się neutralne zgadzam się zgadzam się

Orientacja na usługi i kontrola poprawności rozliczeń podatkowych						
I.	Krajowa Administracja Skarbowa:					
	(1)	robi wszystko, co możliwe, aby służyć ludziom,	1	2	3	4 5
	(2)	traktuje ludzi z szacunkiem,	1	2	3	4 5
	(3)	dotrzymuje obietnic,	1	2	3	4 5
	(4)	traktuje wszystkich sprawiedliwie,	1	2	3	4 5
	(5)	bierze pod uwagę sytuację ludzi w wystarczającym stopniu.	1	2	3	4 5
II.	Krajowa Administracja Skarbowa jest:					
	(1)	rzetelna,	1	2	3	4 5
	(2)	staranna,	1	2	3	4 5
	(3)	wiarygodna,	1	2	3	4 5
	(4)	odpowiedzialna,	1	2	3	4 5
	(5)	transparentna,	1	2	3	4 5
(6)	kompetentna.	1	2	3	4 5	
III.	Ważne dla Państwa jako podatników jest, aby:					
	(1)	Krajowa Administracja Skarbowa otrzymywała zeznanie podatkowe Państwa instytucji w terminie,	1	2	3	4 5
	(2)	Krajowa Administracja Skarbowa otrzymała prawidłowe i kompletne zeznanie podatkowe Państwa instytucji,	1	2	3	4 5
IV.	Trudno wyobrazić sobie sytuację, w której:					
	(1)	wprowadził Pan/Pani zbyt wiele lub nieprawidłowe odliczenia w zeznaniu podatkowym,	1	2	3	4 5
	(2)	nie ujawniłby Pan/Pani wszystkich dochodów w zeznaniu podatkowym,	1	2	3	4 5
V.	Istnieje duża szansa, że Krajowa Administracja Skarbowa odkryje, że instytucja:					
	(1)	wprowadziła zbyt wiele lub nieistniejące odliczenia w zeznaniu podatkowym,	1	2	3	4 5
	(2)	nie ujawniła wszystkich przychodów w zeznaniu podatkowym,	1	2	3	4 5
VI.	Kiedy Krajowa Administracja Skarbowa odkrywa, że instytucja celowo wypełniła swoje zeznanie podatkowe nieprawidłowo, konsekwencje dla tej instytucji są bardzo poważne.					
	(3)	nie ujawniła płatności gotówkowych w rejestrach.	1	2	3	4 5
	(3)	nie ujawniła płatności gotówkowych w rejestrach.	1	2	3	4 5
VII.	Czułbym się winny, gdybym nie płacił wszystkich, należnych ode mnie, podatków.		1	2	3	4 5
VIII.	Ludzie w moim środowisku zdecydowanie nie akceptowałyby nie wywiązywania się przede mną z moich zobowiązań podatkowych.		1	2	3	4 5
IX.	Ogólnie rzecz biorąc, Polacy nie akceptują unikania płacenia podatków.		1	2	3	4 5

Proszę wskazać, wstawiając znak „x”, które z poniższych instytucji przeprowadzały kontrolę w Państwa instytucji w ciągu ostatnich 5 lat (od 2017 r. do aktualnie) oraz dokonać oceny jakości świadczonej kontroli w skali 1-5, gdzie 1-oznacza bardzo niska, 5 – bardzo wysoka.

Instytucja	Ocena	Instytucja	Ocena
<input type="checkbox"/> Urząd Skarbowy		<input type="checkbox"/> Urząd Celno-Skarbowy	
<input type="checkbox"/> Narodowy Fundusz Zdrowia		<input type="checkbox"/> Inspekcja Ochrony Środowiska	
<input type="checkbox"/> Urząd Regulacji Energetyki		<input type="checkbox"/> Urząd Ochrony Danych Osobowych	
<input type="checkbox"/> Urząd Komunikacji Elektronicznej		<input type="checkbox"/> Komisja Nadzoru Finansowego	
<input type="checkbox"/> Urząd Dozoru Technicznego		<input type="checkbox"/> Inspekcja Transportu Drogowego	
<input type="checkbox"/> Urząd Lotnictwa Cywilnego		<input type="checkbox"/> Zakład Ubezpieczeń Społecznych	
<input type="checkbox"/> Inspekcja Handlowa		<input type="checkbox"/> Państwowa Straż Pożarna	
<input type="checkbox"/> Inspekcja Weterynaryjna		<input type="checkbox"/> Urząd Transportu Kolejowego	
<input type="checkbox"/> Inspekcja Jakości Handlowej Artykułów Rolno-Spożywczych		<input type="checkbox"/> Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych	
<input type="checkbox"/> Główny Urząd Miar		<input type="checkbox"/> Urząd Żeglugi Śródlądowej	
<input type="checkbox"/> Państwowa Inspekcja Sanitarna		<input type="checkbox"/> Organy nadzoru budowlanego	
<input type="checkbox"/> Państwowa Inspekcja Pracy		<input type="checkbox"/> Straż Graniczna	
<input type="checkbox"/> Państwowa Inspekcja Farmaceutyczna		<input type="checkbox"/> Państwowa Inspekcja Ochrony Roślin i Nasiennictwa	
<input type="checkbox"/> Narodowy Bank Polski			
<input type="checkbox"/> Inne, jakie?			

Proszę wyrazić swoją opinię co do poniższego stwierdzenia:

„Kontrolę przeprowadzoną przez Urząd Skarbowy lub Urząd Celno-Skarbowy oceniam wyżej niż przeprowadzoną przez inne instytucje kontrolujące:

1 – całkowicie nie zgadzam się 2 – raczej nie zgadzam się 3 – stanowisko neutralne 4 – raczej zgadzam się 5 – całkowicie zgadzam się

METRYCZKA

Proszę wskazać, wstawiając znak „x”

Płeć Kobieta Mężczyzna

Wiek do 25 lat 26 - 41 lat 42 - 57 lat powyżej 57 lat

Nazwa instytucji, której jesteście Państwo pracownikami:

Instytucja	Instytucja
<input type="checkbox"/> Urząd Skarbowy	<input type="checkbox"/> Urząd Celno-Skarbowy
<input type="checkbox"/> Narodowy Fundusz Zdrowia	<input type="checkbox"/> Inspekcja Ochrony Środowiska
<input type="checkbox"/> Urząd Regulacji Energetyki	<input type="checkbox"/> Urząd Ochrony Danych Osobowych
<input type="checkbox"/> Urząd Komunikacji Elektronicznej	<input type="checkbox"/> Komisja Nadzoru Finansowego
<input type="checkbox"/> Urząd Dozoru Technicznego	<input type="checkbox"/> Inspekcja Transportu Drogowego
<input type="checkbox"/> Urząd Lotnictwa Cywilnego	<input type="checkbox"/> Zakład Ubezpieczeń Społecznych
<input type="checkbox"/> Inspekcja Handlowa	<input type="checkbox"/> Państwowa Straż Pożarna
<input type="checkbox"/> Inspekcja Weterynaryjna	<input type="checkbox"/> Urząd Transportu Kolejowego
<input type="checkbox"/> Inspekcja Jakości Handlowej Artykułów Rolno-Spożywczych	<input type="checkbox"/> Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych
<input type="checkbox"/> Główny Urząd Miar	<input type="checkbox"/> Urząd Żeglugi Śródlądowej
<input type="checkbox"/> Państwowa Inspekcja Sanitarna	<input type="checkbox"/> Organy nadzoru budowlanego
<input type="checkbox"/> Państwowa Inspekcja Pracy	<input type="checkbox"/> Straż Graniczna
<input type="checkbox"/> Państwowa Inspekcja Farmaceutyczna	<input type="checkbox"/> Państwowa Inspekcja Ochrony Roślin i Nasiennictwa
<input type="checkbox"/> Narodowy Bank Polski	
<input type="checkbox"/> inna jaka?	

Zajmowane stanowisko w instytucji kontrolnej: pracownik kierownik

Załącznik 11. Testy normalności rozkładu Kolmogorowa-Smirnowa

Pytanie	Statystyka	Statystyka	df	Istotność
Krajowa Administracja Skarbowa: [robi wszystko, co możliwe, aby służyć ludziom,]	0,189	749	0,000	
Krajowa Administracja Skarbowa: [traktuje ludzi z szacunkiem,]	0,203	749	0,000	
Krajowa Administracja Skarbowa: [dotrzymuje obietnic,]	0,205	749	0,000	
Krajowa Administracja Skarbowa: [traktuje wszystkich sprawiedliwie,]	0,192	749	0,000	
Krajowa Administracja Skarbowa: [bierze pod uwagę sytuację ludzi w wystarczającym stopniu.]	0,192	749	0,000	
Krajowa Administracja Skarbowa jest: [rzetelna,]	0,219	749	0,000	
Krajowa Administracja Skarbowa jest: [staranna,]	0,209	749	0,000	
Krajowa Administracja Skarbowa jest: [wiarygodna,]	0,194	749	0,000	
Krajowa Administracja Skarbowa jest: [odpowiedzialna,]	0,214	749	0,000	
Krajowa Administracja Skarbowa jest: [transparentna,]	0,193	749	0,000	
Krajowa Administracja Skarbowa jest: [kompetentna.]	0,196	749	0,000	
Ważne dla Państwa jako podatników jest, aby: [Krajowa Administracja Skarbowa otrzymywała zeznanie podatkowe w terminie,]	0,308	749	0,000	
Ważne dla Państwa jako podatników jest, aby: [Krajowa Administracja Skarbowa otrzymała prawidłowe i kompletne zeznanie podatkowe,]	0,322	749	0,000	
Ważne dla Państwa jako podatników jest, aby: [w przypadku, gdy trzeba zapłacić dodatkowe pieniądze, Krajowa Administracja Skarbowa otrzymywała je przed upływem terminu.]	0,220	749	0,000	
Trudno wyobrazić sobie sytuację, w której: [wprowadził Pan/Pani zbyt wiele lub nieprawidłowe odliczenia w zeznaniu podatkowym,]	0,216	749	0,000	
Trudno wyobrazić sobie sytuację, w której: [nie ujawniłby Pan/Pani wszystkich dochodów w zeznaniu podatkowym,]	0,280	749	0,000	
Trudno wyobrazić sobie sytuację, w której: [dochody gotówkowe nie są rejestrowane.]	0,232	749	0,000	
Istnieje duża szansa, że Krajowa Administracja Skarbowa odkryje, że ktoś: [wprowadził zbyt wiele lub nieistniejące odliczenia w zeznaniu podatkowym,]	0,228	749	0,000	
Istnieje duża szansa, że Krajowa Administracja Skarbowa odkryje, że ktoś: [nie ujawnił wszystkich przychodów w zeznaniu podatkowym,]	0,221	749	0,000	

Istnieje duża szansa, że Krajowa Administracja Skarbowowa odkryje, że ktoś: [nie ujawnił płatności gotówkowych w rejestrach]	0,210	749	0,000
Kiedy Krajowa Administracja Skarbowowa odkrywa, że ktoś celowo wypełnił swoje zeznanie podatkowe nieprawidłowo, konsekwencje dla tej osoby są bardzo poważne.	0,256	749	0,000
Czułbym się winny, gdybym nie płacił wszystkich, należnych ode mnie, podatków.	0,309	749	0,000
Ludzie w moim środowisku zdecydowanie nie akceptowałyby nie wywiązywania się przede mną z moich zobowiązań podatkowych.	0,232	749	0,000
Ogólnie rzecz biorąc, Polacy nie akceptują unikania płacenia podatków. [Proszę o wskazanie, w jakim stopniu zgadza się Pan/Pani z powyższym stwierdzeniem:]	0,180	749	0,000
Jakość oczekiwana - jakość postrzegana	0,307	749	0,000

Załącznik 12. Test Kruskala-Wallisa

Tabela 33. Podsumowanie testu Kruskala-Wallisa dla prób niezależnych

	Ogółem N	Statystyki testu	Stopień swobody	Istotność asymptotyczna(test dwustronny)
Postrzegana orientacja KAS na usługi	749	30,215 ^a	2	0,000
Postrzegana wiarygodność KAS	749	46,349 ^a	2	0,000
Zamiar przestrzegania przepisów podatkowych	749	6,482 ^a	2	0,039
Postrzegane prawdopodobieństwo kontroli	749	28,356 ^a	2	0,000
Postrzegana surowość grzywien	749	12,772 ^a	2	0,002
Normy osobiste	749	2,250 ^a	2	0,325
Normy grupowe	749	4,089 ^a	2	0,129
Normy społeczne	749	36,574 ^a	2	0,000

^a. Statystyka testu jest dostosowana do wiązań

Tabela 34. Porównanie parami - test Kruskala-Wallisa

Sample 1-Sample 2	Statystyki testu	Błąd standardowy	Standardyzowana statystyka testu	Istotność	Istotność skorygowana ^a
Postrzegana orientacja KAS na usługi					
Interesariusze - przedsiębiorcy-Interesariusze - pracownicy instytucji kontrolnych	-112,494	22,439	-5,013	0,000	0,000
Interesariusze - przedsiębiorcy-Interesariusze - osoby fizyczne	125,502	24,367	5,151	0,000	0,000
Interesariusze - pracownicy instytucji kontrolnych-Interesariusze - osoby fizyczne	13,008	17,871	0,728	0,467	1,000
Postrzegana wiarygodność KAS					
Interesariusze - przedsiębiorcy-Interesariusze - pracownicy instytucji kontrolnych	-143,772	22,433	-6,409	0,000	0,000
Interesariusze - przedsiębiorcy-Interesariusze - osoby fizyczne	150,382	24,361	6,173	0,000	0,000

Interesariusze - pracownicy instytucji kontrolnych-Interesariusze - osoby fizyczne	6,610	17,866	0,370	0,711	1,000
Zamiar przestrzegania przepisów podatkowych					
Interesariusze - pracownicy instytucji kontrolnych-Interesariusze - osoby fizyczne	12,578	17,912	0,702	0,483	1,000
Interesariusze - pracownicy instytucji kontrolnych-Interesariusze - przedsiębiorcy	57,258	22,491	2,546	0,011	0,033
Interesariusze - osoby fizyczne-Interesariusze - przedsiębiorcy	-44,680	24,423	-1,829	0,067	0,202
Postrzegane prawdopodobieństwo kontroli					
Interesariusze - pracownicy instytucji kontrolnych-Interesariusze - osoby fizyczne	71,475	17,767	4,023	0,000	0,000
Interesariusze - pracownicy instytucji kontrolnych-Interesariusze - przedsiębiorcy	100,225	22,308	4,493	0,000	0,000
Interesariusze - osoby fizyczne-Interesariusze - przedsiębiorcy	-28,751	24,225	-1,187	0,235	0,706
Postrzegana surowość grzywien					
Interesariusze - osoby fizyczne-Interesariusze - pracownicy instytucji kontrolnych	-42,328	17,239	-2,455	0,014	0,042
Interesariusze - osoby fizyczne-Interesariusze - przedsiębiorcy	-81,008	23,505	-3,446	0,001	0,002
Interesariusze - pracownicy instytucji kontrolnych-Interesariusze - przedsiębiorcy	38,680	21,646	1,787	0,074	0,222
Normy osobiste					
Interesariusze - osoby fizyczne-Interesariusze - przedsiębiorcy	-11,068	23,165	-0,478	0,633	1,000
Interesariusze - osoby fizyczne-Interesariusze - pracownicy instytucji kontrolnych	-25,136	16,990	-1,479	0,139	0,417
Interesariusze - przedsiębiorcy-Interesariusze - pracownicy instytucji kontrolnych	-14,067	21,333	-0,659	0,510	1,000
Normy grupowe					
Interesariusze - osoby fizyczne-Interesariusze - pracownicy instytucji kontrolnych	-9,291	17,419	-0,533	0,594	1,000

Interesariusze - osoby fizyczne-Interesariusze - przedsiębiorcy	-46,840	23,750	-1,972	0,049	0,146
Interesariusze - pracownicy instytucji kontrolnych-Interesariusze - przedsiębiorcy	37,549	21,871	1,717	0,086	0,258
Normy społeczne					
Interesariusze - osoby fizyczne-Interesariusze - pracownicy instytucji kontrolnych	-26,968	17,597	-1,533	0,125	0,376
Interesariusze - osoby fizyczne-Interesariusze - przedsiębiorcy	-141,173	23,994	-5,884	0,000	0,000
Interesariusze - pracownicy instytucji kontrolnych-Interesariusze - przedsiębiorcy	114,205	22,096	5,169	0,000	0,000
Każdy wiersz testuje hipotezę zerową, że rozkłady Próby 1 i Próby 2 są takie same. Wyświetlane są istotności asymptotyczne (testy 2-stronne). Poziom istotności wynosi ,050.					
a. Wartości istotności dla wielu testów skorygowano metodą Bonferroniego.					

Tabela 35. Podsumowanie testu hipotezy w teście Kruskala-Wallisa

	Hipoteza zerowa	Test	Istotność ^{a,b}	Decyzja
1	Rozkład Postrzegana orientacja KAS na usługi jest taki sam dla kategorii Ankieta.	Test Kruskala-Wallisa dla prób niezależnych	0,000	Odrzuć hipotezę zerową.
2	Rozkład Postrzegana wiarygodność KAS jest taki sam dla kategorii Ankieta.	Test Kruskala-Wallisa dla prób niezależnych	0,000	Odrzuć hipotezę zerową.
3	Rozkład Zamiar przestrzegania przepisów podatkowych jest taki sam dla kategorii Ankieta.	Test Kruskala-Wallisa dla prób niezależnych	0,039	Odrzuć hipotezę zerową.
4	Rozkład Postrzegane prawdopodobieństwo kontroli jest taki sam dla kategorii Ankieta.	Test Kruskala-Wallisa dla prób niezależnych	0,000	Odrzuć hipotezę zerową.
5	Rozkład Postrzegana surowość grzywien jest taki sam dla kategorii Ankieta.	Test Kruskala-Wallisa dla prób niezależnych	0,002	Odrzuć hipotezę zerową.
6	Rozkład Normy osobiste jest taki sam dla kategorii Ankieta.	Test Kruskala-Wallisa dla prób niezależnych	0,325	Przyjmij hipotezę zerową.
7	Rozkład Normy grupowe jest taki sam dla kategorii Ankieta.	Test Kruskala-Wallisa dla prób niezależnych	0,129	Przyjmij hipotezę zerową.

8	Rozkład Normy społeczne jest taki sam dla kategorii Ankieta.	Test Kruskala-Wal-lisa dla prób nieza-leżnych	0,000	Odrzuć hi-potezę ze-rową.	
a. Poziom istotności wynosi ,050.					
b. Przedstawiono istotność asymptotyczną.					

Załącznik 13. Współczynniki korelacji rho Spearmana pomiędzy postrzeżaną wiarygodnością KAS a instytucjami kontrolnymi

Tabela 36. Współczynniki korelacji rho Spearmana pomiędzy postrzeżaną wiarygodnością KAS a instytucjami kontrolnymi - interesariusze osoby fizyczne (część I)

			Postrzeżana wiarygodność KAS	Urząd Skarbowy	Narodowy Fundusz Zdrowia	Urząd Regulacji Energetyki	Urząd Komunikacji Elektronicznej	Urząd Dozoru Technicznego	Urząd Lotnictwa Cywilnego	Inspekcja Handlowa	Inspekcja Weterynaryjna	Inspekcja Jakości Handlowej Artykułów Rolno-Spożywczych	Główny Urząd Miar	Państwowa Inspekcja Sanitarna	Państwowa Inspekcja Pracy	Państwowa Inspekcja Farmaceutyczna	Narodowy Bank Polski
rho Spearmana	Postrzeżana wiarygodność KAS	Współczynnik korelacji	1,000	,537 ^{**}	0,265	0,247	0,282	,406 ^{**}	0,269	,446 ^{**}	0,030	0,325	0,209	,319 ^{**}	0,041	-0,008	0,250
		Istotność (dwustronna)		0,000	0,052	0,188	0,132	0,010	0,214	0,009	0,881	0,113	0,306	0,024	0,752	0,968	0,200
		N	226	88	54	30	30	39	23	33	28	25	26	50	63	27	28
	Urząd Skarbowy	Współczynnik korelacji	,537 ^{**}	1,000	,595 ^{**}	,393 [*]	,607 ^{**}	0,326	,544 ^{**}	,787 ^{**}	,546 ^{**}	,632 ^{**}	,721 ^{**}	,467 ^{**}	,462 ^{**}	,653 ^{**}	,701 ^{**}
		Istotność (dwustronna)	0,000		0,000	0,032	0,000	0,056	0,007	0,000	0,004	0,001	0,000	0,002	0,001	0,000	0,000
		N	88	88	46	30	29	35	23	31	26	25	26	41	47	27	27
	Narodowy Fundusz Zdrowia	Współczynnik korelacji	0,265	,595 ^{**}	1,000	,868 ^{**}	,807 ^{**}	,484 ^{**}	,751 ^{**}	,747 ^{**}	,538 ^{**}	,640 ^{**}	,757 ^{**}	,613 ^{**}	,679 ^{**}	,714 ^{**}	,825 ^{**}
		Istotność (dwustronna)	0,052	0,000		0,000	0,000	0,007	0,000	0,000	0,010	0,001	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
		N	54	46	54	28	26	30	20	26	22	23	23	38	37	24	24
	Urząd Regulacji Energetyki	Współczynnik korelacji	0,247	,393 [*]	,868 ^{**}	1,000	,968 ^{**}	,722 ^{**}	,866 ^{**}	,759 ^{**}	,792 ^{**}	,754 ^{**}	,696 ^{**}	,618 ^{**}	,611 ^{**}	,708 ^{**}	,826 ^{**}
		Istotność (dwustronna)	0,188	0,032	0,000		0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,001	0,001	0,000	0,000
		N	30	30	28	30	27	28	22	24	23	25	25	27	28	25	25
	Urząd Komunikacji Elektronicznej	Współczynnik korelacji	0,282	,607 ^{**}	,807 ^{**}	,968 ^{**}	1,000	,709 ^{**}	,916 ^{**}	,838 ^{**}	,886 ^{**}	,715 ^{**}	,740 ^{**}	,601 ^{**}	,591 ^{**}	,789 ^{**}	,875 ^{**}
		Istotność (dwustronna)	0,132	0,000	0,000	0,000		0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,001	0,001	0,000	0,000
		N	30	29	26	27	30	27	22	25	24	24	26	27	27	26	26
	Urząd Dozoru Technicznego	Współczynnik korelacji	,406 ^{**}	0,326	,484 ^{**}	,722 ^{**}	,709 ^{**}	1,000	,531 [*]	,567 ^{**}	,580 ^{**}	,418 [*]	,446 ^{**}	,788 ^{**}	,632 ^{**}	,539 ^{**}	,481 [*]
		Istotność (dwustronna)	0,010	0,056	0,007	0,000	0,000		0,011	0,003	0,003	0,037	0,025	0,000	0,000	0,004	0,015
		N	39	35	30	28	27	39	22	26	24	25	25	34	34	26	25
	Urząd Lotnictwa Cywilnego	Współczynnik korelacji	0,269	,544 ^{**}	,751 ^{**}	,866 ^{**}	,916 ^{**}	,531 [*]	1,000	,888 ^{**}	,864 ^{**}	,861 ^{**}	,864 ^{**}	,622 ^{**}	,426 [*]	,843 ^{**}	,876 ^{**}
		Istotność (dwustronna)	0,214	0,007	0,000	0,000	0,000	0,011		0,000	0,000	0,000	0,000	0,002	0,043	0,000	0,000
		N	23	23	20	22	22	22	23	21	22	22	22	22	23	22	22
Inspekcja Handlowa	Współczynnik korelacji	,446 ^{**}	,787 ^{**}	,747 ^{**}	,759 ^{**}	,838 ^{**}	,567 ^{**}	,888 ^{**}	1,000	,832 ^{**}	,847 ^{**}	,917 ^{**}	,458 ^{**}	,656 ^{**}	,851 ^{**}	,802 ^{**}	
	Istotność (dwustronna)	0,009	0,000	0,000	0,000	0,000	0,003	0,000		0,000	0,000	0,000	0,016	0,000	0,000	0,000	
	N	33	31	26	24	25	26	21	33	23	23	23	27	27	23	24	
Inspekcja Weterynaryjna	Współczynnik korelacji	0,030	,546 ^{**}	,538 ^{**}	,792 ^{**}	,886 ^{**}	,580 ^{**}	,864 ^{**}	,832 ^{**}	1,000	,804 ^{**}	,712 ^{**}	,580 ^{**}	,586 ^{**}	,905 ^{**}	,745 ^{**}	
	Istotność (dwustronna)	0,881	0,004	0,010	0,000	0,000	0,003	0,000	0,000		0,000	0,000	0,003	0,002	0,000	0,000	

		N	28	26	22	23	24	24	22	23	28	23	24	24	26	25	25	
Inspekcja Jakości Handlowej Artykułów Rolno-Spożywczych	Współczynnik korelacji	0,325	,632**	,640**	,754**	,715**	,418*	,861**	,847**	,804**	1,000	,828**	,446*	,589**	,749**	,656**		
	Istotność (dwustronna)	0,113	0,001	0,001	0,000	0,000	0,037	0,000	0,000	0,000		0,000	0,025	0,002	0,000	0,001		
	N	25	25	23	25	24	25	22	23	23	25	24	25	25	24	24		
Główny Urząd Miar	Współczynnik korelacji	0,209	,721**	,757**	,696**	,740**	,446*	,864**	,917**	,712**	,828**	1,000	,410*	,734**	,837**	,756**		
	Istotność (dwustronna)	0,306	0,000	0,000	0,000	0,000	0,025	0,000	0,000	0,000	0,000		0,042	0,000	0,000	0,000		
	N	26	26	23	25	26	25	22	23	24	24	26	25	26	26	26	25	
Państwowa Inspekcja Sanitarna	Współczynnik korelacji	,319*	,467**	,613**	,618**	,601**	,788**	,622**	,458*	,580**	,446*	,410*	1,000	,601**	,539**	,496*		
	Istotność (dwustronna)	0,024	0,002	0,000	0,001	0,001	0,000	0,002	0,016	0,003	0,025	0,042		0,000	0,004	0,012		
	N	50	41	38	27	27	34	22	27	24	25	25	50	40	26	25		
Państwowa Inspekcja Pracy	Współczynnik korelacji	0,041	,462**	,679**	,611**	,591**	,632**	,426*	,656**	,586**	,589**	,734**	,601**	1,000	,682**	,666**		
	Istotność (dwustronna)	0,752	0,001	0,000	0,001	0,001	0,000	0,043	0,000	0,002	0,002	0,000	0,000		0,000	0,000		
	N	63	47	37	28	27	34	23	27	26	25	26	40	63	27	27		
Państwowa Inspekcja Farmaceutyczna	Współczynnik korelacji	-0,008	,653**	,714**	,708**	,789**	,539**	,843**	,851**	,905**	,749**	,837**	,539**	,682**	1,000	,820**		
	Istotność (dwustronna)	0,968	0,000	0,000	0,000	0,000	0,004	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,004	0,000		0,000		
	N	27	27	24	25	26	26	22	23	25	24	26	26	27	27	25		
Narodowy Bank Polski	Współczynnik korelacji	0,250	,701**	,825**	,826**	,875**	,481*	,876**	,802**	,745**	,656**	,756**	,496*	,666**	,820**	1,000		
	Istotność (dwustronna)	0,200	0,000	0,000	0,000	0,000	0,015	0,000	0,000	0,000	0,001	0,000	0,012	0,000	0,000			
	N	28	27	24	25	26	25	22	24	25	24	25	25	27	25	28		

Tabela 37. Współczynniki korelacji rho Spearmana pomiędzy postrzeganą wiarygodnością KAS a instytucjami kontrolnymi - interesariusze osoby fizyczne (część II)

		Postrzegana wiarygodność KAS	Urząd Celnno-Skarbowy	Inspekcja Ochrony Środowiska	Urząd Ochrony Danych Osobowych	Komisja Nadzoru Finansowego	Inspekcja Transportu Drogowego	Zakład Ubezpieczeń Społecznych	Państwowa Straż Pożarna	Urząd Transportu Kolejowego	Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych	Urząd Żegludki Śródlądowej	Organy nadzoru budowlanego	Straż Graniczna	Państwowa Inspekcja Ochrony Roślin i Nasiennictwa
rho Spearmana	Postrzegana wiarygodność KAS	1,000	,346*	0,051	0,289	0,359	0,231	,375**	0,222	0,138	,397*	0,079	,395*	0,137	0,090
	Istotność (dwustronna)		0,031	0,810	0,074	0,101	0,237	0,004	0,222	0,541	0,030	0,728	0,025	0,514	0,691
	N	226	39	25	39	22	28	58	32	22	30	22	32	25	22
Urząd Celnno-Skarbowy	Współczynnik korelacji	,346*	1,000	,637**	,674**	,874**	,754**	0,366	,632**	,780**	,867**	,763**	,703**	,901**	,599**
	Istotność (dwustronna)	0,031		0,001	0,000	0,000	0,000	0,055	0,001	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,004
	N	39	39	25	25	21	24	28	23	21	24	22	24	23	21
Inspekcja Ochrony Środowiska	Współczynnik korelacji	0,051	,637**	1,000	,451*	,501*	,739**	0,215	,627**	,705**	,609**	,835**	,581**	,668**	,927**
	Istotność (dwustronna)	0,810	0,001		0,035	0,021	0,000	0,336	0,002	0,000	0,003	0,000	0,005	0,001	0,000

		N	25	25	25	22	21	22	22	22	21	22	22	22	21	21
Urząd Ochrony Danych Osobowych	Współczynnik korelacji	0,289	,674**	,451*	1,000	,828**	,660**	,669**	,751**	,799**	,830**	,697**	,846**	,796**	,509**	
	Istotność (dwustronna)	0,074	0,000	0,035		0,000	0,001	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,016	
	N	39	25	22	39	22	23	33	23	21	27	22	26	22	22	
Komisja Nadzoru Finansowego	Współczynnik korelacji	0,359	,874**	,501*	,828**	1,000	,696**	,564**	,594**	,771**	,639**	,603**	,530**	,833**	,499**	
	Istotność (dwustronna)	0,101	0,000	0,021	0,000		0,000	0,008	0,005	0,000	0,002	0,004	0,014	0,000	0,025	
	N	22	21	21	22	22	21	21	21	21	21	21	21	20	20	
Inspekcja Transportu Drogowego	Współczynnik korelacji	0,231	,754**	,739**	,660**	,696**	1,000	,586**	,751**	,779**	,731**	,866**	,780**	,671**	,801**	
	Istotność (dwustronna)	0,237	0,000	0,000	0,001	0,000		0,002	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,001	0,000	
	N	28	24	22	23	21	28	25	23	21	23	22	23	22	21	
Zakład Ubezpieczeń Społecznych	Współczynnik korelacji	,375**	0,366	0,215	,669**	,564**	,586**	1,000	,456*	,432*	,644**	0,348	,582**	,533**	0,189	
	Istotność (dwustronna)	0,004	0,055	0,336	0,000	0,008	0,002		0,022	0,044	0,000	0,112	0,001	0,009	0,411	
	N	58	28	22	33	21	25	58	25	22	27	22	29	23	21	
Państwowa Straż Pożarna	Współczynnik korelacji	0,222	,632**	,627**	,751**	,594**	,751**	,456*	1,000	,799**	,817**	,874**	,870**	,781**	,711**	
	Istotność (dwustronna)	0,222	0,001	0,002	0,000	0,005	0,000	0,022		0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	
	N	32	23	22	23	21	23	25	32	21	23	22	23	21	21	
Urząd Transportu Kolejowego	Współczynnik korelacji	0,138	,780**	,705**	,799**	,771**	,779**	,432*	,799**	1,000	,722**	,928**	,798**	,836**	,815**	
	Istotność (dwustronna)	0,541	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,044	0,000		0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	
	N	22	21	21	21	21	21	22	21	22	21	21	21	20	20	
Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych	Współczynnik korelacji	,397**	,867**	,609**	,830**	,639**	,731**	,644**	,817**	,722**	1,000	,812**	,862**	,860**	,605**	
	Istotność (dwustronna)	0,030	0,000	0,003	0,000	0,002	0,000	0,000	0,000	0,000		0,000	0,000	0,000	0,004	
	N	30	24	22	27	21	23	27	23	21	30	22	25	22	21	
Urząd Żeglugki Śródlądowej	Współczynnik korelacji	0,079	,763**	,835**	,697**	,603**	,866**	0,348	,874**	,928**	,812**	1,000	,880**	,795**	,915**	
	Istotność (dwustronna)	0,728	0,000	0,000	0,000	0,004	0,000	0,112	0,000	0,000	0,000		0,000	0,000	0,000	
	N	22	22	22	22	21	22	22	22	21	22	22	22	21	21	
Organy nadzoru budowlanego	Współczynnik korelacji	,395**	,703**	,581**	,846**	,530**	,780**	,582**	,870**	,798**	,862**	,880**	1,000	,696**	,655**	
	Istotność (dwustronna)	0,025	0,000	0,005	0,000	0,014	0,000	0,001	0,000	0,000	0,000	0,000		0,000	0,001	
	N	32	24	22	26	21	23	29	23	21	25	22	32	22	21	
Straż Graniczna	Współczynnik korelacji	0,137	,901**	,668**	,796**	,833**	,671**	,533**	,781**	,836**	,860**	,795**	,696**	1,000	,666**	
	Istotność (dwustronna)	0,514	0,000	0,001	0,000	0,000	0,001	0,009	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000		0,001	
	N	25	23	21	22	20	22	23	21	20	22	21	22	25	21	
Państwowa Inspekcja Ochrony Roślin i Nasiennictwa	Współczynnik korelacji	0,090	,599**	,927**	,509*	,499**	,801**	0,189	,711**	,815**	,605**	,915**	,655**	,666**	1,000	
	Istotność (dwustronna)	0,691	0,004	0,000	0,016	0,025	0,000	0,411	0,000	0,000	0,004	0,000	0,001	0,001		
	N	22	21	21	22	20	21	21	21	20	21	21	21	21	22	

Tabela 38. Współczynniki korelacji rho Spearmana pomiędzy postrzeganą wiarygodnością KAS a instytucjami kontrolnymi - interesariusze przedsiębiorcy (część I)

			Postrzeżona wiarygodność KAS	Urząd Skarbowy	Narodowy Fundusz Zdrowia	Urząd Regulacji Energetyki	Urząd Komunikacji Elektronicznej	Urząd Dozoru Technicznego	Urząd Lotnictwa Cywilnego	Inspekcja Handlowa	Inspekcja Weterynaryjna	Inspekcja Jakości Handlowej Artykułów Rolno-Spożywczych	Główny Urząd Miar	Państwowa Inspekcja Sanitarna	Państwowa Inspekcja Pracy	Państwowa Inspekcja Farmaceutyczna	Narodowy Bank Polski
rho Spearmana	Postrzeżona wiarygodność KAS	Współczynnik korelacji	1,000	,588**	,483**	0,057	0,354	0,138	0,866	0,179	0,894	0,866	-0,433	0,319	0,289	0,084	-0,833
		Istotność (dwustronna)		0,000	0,005	0,927	0,559	0,598	0,333	0,701	0,106	0,333	0,467	0,051	0,057	0,795	0,167
		N	119	89	32	5	5	17	3	7	4	3	5	38	44	12	4
Urząd Skarbowy	Współczynnik korelacji	,588**	1,000	,941**	0,272		,989**	1,000	,939**			0,236	,935**	,908**	,827**	1,000	
	Istotność (dwustronna)	0,000		0,000	0,728		0,000		0,002			0,764	0,000	0,000	0,003		
	N	89	89	30	4	4	12	2	7	3	2	4	31	39	10	2	
Narodowy Fundusz Zdrowia	Współczynnik korelacji	,483**	,941**	1,000			1,000**		1,000**			0,866	,834**	,892**	,843**	1,000	
	Istotność (dwustronna)	0,005	0,000									0,333	0,000	0,000	0,009		
	N	32	30	32	1	4	5	1	3	2	2	3	17	16	8	2	
Urząd Regulacji Energetyki	Współczynnik korelacji	0,057	0,272		1,000		1,000**				1,000	1,000**		0,866			
	Istotność (dwustronna)	0,927	0,728											0,333			
	N	5	4	1	5	1	3	2	1	2	2	3	1	3	2	1	
Urząd Komunikacji Elektronicznej	Współczynnik korelacji	0,354				1,000											
	Istotność (dwustronna)	0,559															
	N	5	4	4	1	5	2	1	2	2	2	2	3	1	2	2	
Urząd Dozoru Technicznego	Współczynnik korelacji	0,138	,989**	1,000**	1,000**		1,000		1,000**		1,000	0,500	,934**	,956**	0,500	1,000	
	Istotność (dwustronna)	0,598	0,000									0,667	0,001	0,000	0,667		
	N	17	12	5	3	2	17	2	4	3	2	3	8	8	3	2	
Urząd Lotnictwa Cywilnego	Współczynnik korelacji	0,866	1,000**					1,000		1,000						0,000	
	Istotność (dwustronna)	0,333														1,000	
	N	3	2	1	2	1	2	3	1	2	1	2	1	1	3	1	
Inspekcja Handlowa	Współczynnik korelacji	0,179	,939**	1,000**			1,000**		1,000				1,000	1,000**	,898*	1,000	1,000
	Istotność (dwustronna)	0,701	0,002											0,015			
	N	7	7	3	1	2	4	1	7	1	1	2	5	6	2	2	
Inspekcja Weterynaryjna	Współczynnik korelacji	0,894						1,000**		1,000				1,000	1,000		
	Istotność (dwustronna)	0,106															
	N	4	3	2	2	2	3	2	1	4	1	2	1	2	2	1	

Inspekcja Jakości Handlowej Artykułów Rolno-Spożywczych	Współczynnik korelacji	0,866			1,000		1,000			1,000	1,000						
	Istotność (dwustronna)	0,333															
	N	3	2	2	2	2	2	1	1	1	3	2	2	1	1	1	
Główny Urząd Miar	Współczynnik korelacji	-0,433	0,236	0,866	1,000		0,500		1,000		1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	
	Istotność (dwustronna)	0,467	0,764	0,333			0,667										
	N	5	4	3	3	2	3	2	2	2	2	5	2	2	3	2	
Państwowa Inspekcja Sanitarna	Współczynnik korelacji	0,319	,935	,834			,934		1,000		1,000	1,000	,972	,995	1,000		
	Istotność (dwustronna)	0,051	0,000	0,000			0,001						0,000	0,000			
	N	38	31	17	1	3	8	1	5	1	2	2	38	22	9	3	
Państwowa Inspekcja Pracy	Współczynnik korelacji	0,289	,908	,892	0,866		,956		,898	1,000		1,000	,972	1,000	1,000	1,000	
	Istotność (dwustronna)	0,057	0,000	0,000	0,333		0,000		0,015				0,000				
	N	44	39	16	3	1	8	1	6	2	1	2	22	44	8	2	
Państwowa Inspekcja Farmaceutyczna	Współczynnik korelacji	0,084	,827	,843			0,500	0,000	1,000	1,000		1,000	,995	1,000	1,000	1,000	
	Istotność (dwustronna)	0,795	0,003	0,009			0,667	1,000					0,000				
	N	12	10	8	2	2	3	3	2	2	1	3	9	8	12	3	
Narodowy Bank Polski	Współczynnik korelacji	-0,833	1,000	1,000			1,000		1,000		1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	
	Istotność (dwustronna)	0,167															
	N	4	2	2	1	2	2	1	2	1	1	2	3	2	3	4	

Tabela 39. Współczynniki korelacji rho Spearmana pomiędzy postrzeganą wiarygodnością KAS a instytucjami kontrolnymi - interesariusze przedsiębiorcy (część II)

			Postrzegana wiarygodność KAS	Urząd Celno-Skarbowy	Inspekcja Ochrony Środowiska	Urząd Ochrony Danych Osobowych	Komisja Nadzoru Finansowego	Inspekcja Transportu Drogowego	Zakład Ubezpieczeń Społecznych	Państwowa Straż Pożarna	Urząd Transportu Kolejowego	Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych	Urząd Żeglugi Śródlądowej	Organ nadzoru budowlanego	Straż Graniczna	Państwowa Inspekcja Ochrony Roslin i Nasionictwa
rho Spearmana	Postrzegana wiarygodność KAS	Współczynnik korelacji	1,000	,684	0,000	-0,091	-0,866	,561	,456	0,056	0,866	,642		,372	0,171	-1,000
		Istotność (dwustronna)		0,014	1,000	0,846	0,333	0,029	0,001	0,887	0,333	0,025		0,047	0,576	
		N	119	12	4	7	3	15	48	9	3	12	1	29	13	2
Urząd Celno-Skarbowy	Współczynnik korelacji	,684	1,000		1,000	1,000	1,000	1,000		1,000	1,000		1,000	0,465		
	Istotność	0,014													0,353	

	(dwustronna)															
	N	12	12	1	2	2	3	4	1	2	3	1	5	6	1	
Inspekcja Ochrony Środowiska	Współczynnik korelacji	0,000		1,000				1,000	1,000				1,000			
	Istotność (dwustronna)	1,000														
	N	4	1	4	1	1	1	2	2	1	1	1	2	1	1	
Urząd Ochrony Danych Osobowych	Współczynnik korelacji	-0,091	1,000*		1,000	1,000		1,000*					0,833			
	Istotność (dwustronna)	0,846											0,167			
	N	7	2	1	7	2	1	3	1	1	1	1	4	1	1	
Komisja Nadzoru Finansowego	Współczynnik korelacji	-0,866	1,000*		1,000**	1,000		1,000								
	Istotność (dwustronna)	0,333														
	N	3	2	1	2	3	2	2	2	1	2	1	1	1	1	1
Inspekcja Transportu Drogowego	Współczynnik korelacji	,561*	1,000*				1,000	0,465			1,000*		1,000*	1,000*		
	Istotność (dwustronna)	0,029						0,353								
	N	15	3	1	1	2	15	6	2	1	5	1	4	8	1	
Zakład Ubezpieczeń Społecznych	Współczynnik korelacji	,456**	1,000*	1,000**	1,000**	1,000*	0,465	1,000	0,280		1,000*		,872**	1,000*	1,000	
	Istotność (dwustronna)	0,001					0,353		0,542				0,000			
	N	48	4	2	3	2	6	48	7	1	6	1	15	6	2	
Państwowa Straż Pożarna	Współczynnik korelacji	0,056		1,000**				0,280	1,000				1,000*	1,000		
	Istotność (dwustronna)	0,887						0,542								
	N	9	1	2	1	2	2	7	9	1	2	1	3	2	1	
Urząd Transportu Kolejowego	Współczynnik korelacji	0,866	1,000*							1,000			1,000	1,000		
	Istotność (dwustronna)	0,333														
	N	3	2	1	1	1	1	1	1	3	1	1	2	2	1	
Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych	Współczynnik korelacji	,642*	1,000*				1,000*	1,000*			1,000		1,000*	1,000		
	Istotność (dwustronna)	0,025														
	N	12	3	1	1	2	5	6	2	1	12	1	5	2	1	

	Urząd Żegluga Śródlądowej	Współczynnik korelacji															
		Istotność (dwustronna)															
		N	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
	Organy nadzoru budowlanego	Współczynnik korelacji	,372*	1,000*	1,000**	0,833		1,000*	,872**	1,000*	1,000*	1,000*		1,000*	1,000*		
		Istotność (dwustronna)	0,047			0,167			0,000								
		N	29	5	2	4	1	4	15	3	2	5	1	29	4	1	1
	Straż Graniczna	Współczynnik korelacji	0,171	0,465				1,000*	1,000*	1,000*	1,000*	1,000*		1,000*	1,000*		
		Istotność (dwustronna)	0,576	0,353													
		N	13	6	1	1	1	8	6	2	2	2	1	4	13	1	1
	Państwowa Inspekcja Ochrony Roślin i Nasiennictwa	Współczynnik korelacji	-1,000*						1,000*								1,000
		Istotność (dwustronna)															
		N	2	1	1	1	1	1	2	1	1	1	1	1	1	1	2

Tabela 40. Współczynniki korelacji rho Spearmana pomiędzy postrzeganą wiarygodnością KAS a instytucjami kontrolnymi - interesariusze pracownicy instytucji kontrolnych (część I)

rho Spearmana	Postrzegana wiarygodność KAS	Współczynnik korelacji	1,000	,364**	0,210	0,218	0,338	0,171	,494*	,409*	0,272	0,371	,453**	,508**	,329**	0,225	,560**
		Istotność (dwustronna)		0,005	0,249	0,284	0,107	0,319	0,017	0,042	0,125	0,074	0,007	0,001	0,005	0,232	0,004
		N	404	57	32	26	24	36	23	25	33	24	34	39	70	30	24
	Urząd Skarbowy	Współczynnik korelacji	,364**	1,000	,726**	,642**	,531**	0,208	0,273	,538**	,711**	,514*	,674**	,558**	,469**	,432**	,513*
		Istotność (dwustronna)	0,005		0,000	0,001	0,009	0,297	0,207	0,006	0,000	0,010	0,000	0,001	0,008	0,044	0,015
		N	57	57	28	24	23	27	23	25	27	24	23	32	31	22	22
	Narodowy Fundusz Zdrowia	Współczynnik korelacji	0,210	,726**	1,000	,689**	,442*	,416*	0,334	,613**	,658**	0,403	,577**	,527**	,538**	0,265	,484*
		Istotność (dwustronna)	0,249	0,000		0,000	0,039	0,038	0,128	0,001	0,000	0,057	0,004	0,007	0,005	0,234	0,026
		N	32	28	32	24	22	25	22	24	24	23	23	25	26	22	21
	Urząd Regulacji	Współczynnik korelacji	0,218	,642**	,689**	1,000	,822**	,604**	,437*	,511*	0,205	,441*	,552**	0,415	0,190	0,153	,566**
		Istotność (dwustronna)															
		N															

Energetyki	Istotność (dwustronna)		0,284	0,001	0,000		0,000	0,002	0,042	0,013	0,359	0,040	0,006	0,055	0,409	0,508	0,007
	N		26	24	24	26	21	23	22	23	22	22	23	22	21	21	21
Urząd Komunikacji Elektronicznej	Współczynnik korelacji		0,338	,531**	,442*	,822*	1,000	,897**	,690**	,659**	0,297	,570**	,488**	,676**	,575**	,530	,877**
	Istotność (dwustronna)		0,107	0,009	0,039	0,000		0,000	0,001	0,001	0,203	0,009	0,029	0,001	0,006	0,013	0,000
	N		24	23	22	21	24	22	21	21	20	20	20	21	21	21	20
Urząd Dozoru Technicznego	Współczynnik korelacji		0,171	0,208	,416*	,604**	,897**	1,000	,724**	,734**	,555**	,680**	,589**	,652**	,771**	,753**	,752**
	Istotność (dwustronna)		0,319	0,297	0,038	0,002	0,000		0,000	0,000	0,006	0,000	0,002	0,000	0,000	0,000	0,000
	N		36	27	25	23	22	36	22	22	23	23	24	27	25	23	21
Urząd Lotnictwa Cywilnego	Współczynnik korelacji		,494*	0,273	0,334	,437*	,690**	,724**	1,000	,745**	0,425	,693**	,588**	,766**	,565**	,509	,812**
	Istotność (dwustronna)		0,017	0,207	0,128	0,042	0,001	0,000		0,000	0,055	0,000	0,005	0,000	0,008	0,019	0,000
	N		23	23	22	22	21	22	23	22	21	21	21	22	21	21	21
Inspekcja Handlowa	Współczynnik korelacji		,409*	,538**	,613**	,511*	,659**	,734**	,745**	1,000	,835**	,771**	,770**	,943**	,848**	,546*	,635**
	Istotność (dwustronna)		0,042	0,006	0,001	0,013	0,001	0,000	0,000		0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,010	0,002
	N		25	25	24	23	21	22	22	25	23	22	22	22	23	21	21
Inspekcja Weterynaryjna	Współczynnik korelacji		0,272	,711**	,658**	0,205	0,297	,555**	0,425	,835**	1,000	,768**	,708**	,734**	,773**	,542*	,484*
	Istotność (dwustronna)		0,125	0,000	0,000	0,359	0,203	0,006	0,055	0,000		0,000	0,000	0,000	0,000	0,011	0,023
	N		33	27	24	22	20	23	21	23	33	24	23	27	27	21	22
Inspekcja Jakości Handlowej Artykułów Rolno-Spożywczych	Współczynnik korelacji		0,371	,514*	0,403	,441*	,570**	,680**	,693**	,771**	,768**	1,000	,794**	,791**	,479*	,453*	,541*
	Istotność (dwustronna)		0,074	0,010	0,057	0,040	0,009	0,000	0,000	0,000	0,000		0,000	0,000	0,021	0,039	0,011
	N		24	24	23	22	20	23	21	22	24	24	23	24	23	21	21
Główny Urząd Miar	Współczynnik korelacji		,453**	,674**	,577**	,552**	,488*	,589**	,588**	,770**	,708**	,794**	1,000	,791**	,609**	,633**	0,391
	Istotność (dwustronna)		0,007	0,000	0,004	0,006	0,029	0,002	0,005	0,000	0,000	0,000		0,000	0,001	0,002	0,079
	N		34	23	23	23	20	24	21	22	23	23	34	24	26	22	21
Państwowa Inspekcja Sanitarna	Współczynnik korelacji		,508**	,558**	,527**	0,415	,676**	,652**	,766**	,943**	,734**	,791**	,791**	1,000	,791**	,620**	,690**
	Istotność (dwustronna)		0,001	0,001	0,007	0,055	0,001	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000		0,000	0,002	0,001
	N		39	32	25	22	21	27	22	22	27	24	24	39	27	22	21
Państwowa Inspekcja Pracy	Współczynnik korelacji		,329**	,469**	,538**	0,190	,575**	,771**	,565**	,848**	,773**	,479*	,609**	,791**	1,000	,858**	,465*
	Istotność (dwustronna)		0,005	0,008	0,005	0,409	0,006	0,000	0,008	0,000	0,000	0,021	0,001	0,000		0,000	0,034
	N		70	31	26	21	21	25	21	23	27	23	26	27	70	27	21
Państwowa Inspekcja Farmaceutyczna	Współczynnik korelacji		0,225	,432*	0,265	0,153	,530*	,753**	,509*	,546*	,542*	,453*	,633**	,620**	,858**	1,000	0,420
	Istotność (dwustronna)		0,232	0,044	0,234	0,508	0,013	0,000	0,019	0,010	0,011	0,039	0,002	0,002	0,000		0,058
	N		30	22	22	21	21	23	21	21	21	21	22	22	27	30	21
Narodowy Bank Polski	Współczynnik korelacji		,560**	,513*	,484*	,566**	,877**	,752**	,812**	,635**	,484*	,541*	0,391	,690**	,465*	0,420	1,000
	Istotność (dwustronna)		0,004	0,015	0,026	0,007	0,000	0,000	0,000	0,002	0,023	0,011	0,079	0,001	0,034	0,058	
	N		24	22	21	21	20	21	21	21	22	21	21	21	21	21	24

Tabela 41. Współczynniki korelacji rho Spearmana pomiędzy postrzeganą wiarygodnością KAS a instytucjami kontrolnymi - interesariusze pracownicy instytucji kontrolnych (część II)

			Postrzeżana wiarygodność KAS	Urząd Celno-Skarbowy	Inspekcja Ochrony i Środowiska	Urząd Ochrony i Danych Osobowych	Komisja Nadzoru Finansowego	Inspekcja Transportu Drogowego	Zakład Ubezpieczeń Społecznych	Państwowa Straż Pożarna	Urząd Transportu Kolejowego	Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych	Urząd Zegluga Śródlądowej	Organ nadzoru budowlanego	Straż Graniczna	Państwowa Inspekcja Ochrony i Rolnictwa
rho Spearmana	Współczynnik korelacji KAS	Współczynnik korelacji	1,000	,588**	,345*	,396*	,587*	0,127	0,236	,431**	0,293	,500*	,495*	,629*	,581**	,435**
		Istotność (dwustronna)		0,001	0,049	0,041	0,004	0,529	0,064	0,003	0,197	0,015	0,016	0,000	0,002	0,005
		N	404	31	33	27	22	27	62	47	21	23	23	32	26	40
	Urząd Celno-Skarbowy	Współczynnik korelacji	,588*	1,000	,746**	,788**	,865*	,870**	,794*	,744**	,624**	,923**	,645*	,738*	,793**	,613**
		Istotność (dwustronna)	0,001		0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,002	0,000	0,002	0,000	0,000	0,001
		N	31	31	22	22	21	23	27	23	21	22	21	23	22	25
	Inspekcja Ochrony i Środowiska	Współczynnik korelacji	,345*	,746**	1,000	,617**	,651*	,776**	,573*	,422*	0,331	,817**	,482*	,552*	,466*	,399*
		Istotność (dwustronna)	0,049	0,000		0,003	0,002	0,000	0,002	0,045	0,153	0,000	0,027	0,006	0,033	0,039
		N	33	22	33	21	20	24	26	23	20	20	21	23	21	27
	Urząd Ochrony i Danych Osobowych	Współczynnik korelacji	,396*	,788**	,617**	1,000	,738*	,914**	,808*	,503*	0,394	,862**	,667*	,589*	,689**	,536*
		Istotność (dwustronna)	0,041	0,000	0,003		0,000	0,000	0,000	0,017	0,077	0,000	0,001	0,004	0,001	0,010
		N	27	22	21	27	20	21	24	22	21	22	21	22	21	22
	Komisja Nadzoru Finansowego	Współczynnik korelacji	,587*	,865**	,651**	,738**	1,000	,744**	,620*	,654**	,533*	,845**	,881*	,888*	,881**	,741**
		Istotność (dwustronna)	0,004	0,000	0,002	0,000		0,000	0,003	0,002	0,015	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
		N	22	21	20	20	22	20	21	20	20	20	20	20	20	19
	Inspekcja Transportu Drogowego	Współczynnik korelacji	0,127	,870**	,776**	,914**	,744*	1,000	,734*	,683**	,559**	,908**	,614*	,504*	,581**	,676**
		Istotność (dwustronna)	0,529	0,000	0,000	0,000	0,000		0,000	0,000	0,008	0,000	0,003	0,014	0,005	0,000
		N	27	23	24	21	20	27	26	24	21	21	21	23	22	25
	Zakład Ubezpieczeń	Współczynnik korelacji	0,236	,794**	,573**	,808**	,620*	,734**	1,000	,594**	,573**	,778**	,452*	,394*	,496*	0,247
		Istotność (dwustronna)														

Społecznych	Istotność (dwustronna)	0,064	0,000	0,002	0,000	0,003	0,000		0,001	0,007	0,000	0,040	0,038	0,016	0,189
	N	62	27	26	24	21	26	62	29	21	23	21	28	23	30
Państwowa Straż Pożarna	Współczynnik korelacji	,431*	,744**	,422*	,503*	,654*	,683**	,594*	1,000	,833**	,760**	,586*	,590*	,508*	,877**
	Istotność (dwustronna)	0,003	0,000	0,045	0,017	0,002	0,000	0,001		0,000	0,000	0,007	0,002	0,016	0,000
	N	47	23	23	22	20	24	29	47	21	22	20	25	22	26
Urząd Transportu Kolejowego	Współczynnik korelacji	0,293	,624**	0,331	0,394	,533*	,559**	,573*	,833**	1,000	,737**	,505*	,698*	,592**	,745**
	Istotność (dwustronna)	0,197	0,002	0,153	0,077	0,015	0,008	0,007	0,000		0,000	0,023	0,001	0,005	0,000
	N	21	21	20	21	20	21	21	21	21	21	20	20	21	20
Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych	Współczynnik korelacji	,500*	,923**	,817**	,862**	,845*	,908**	,778*	,760**	,737**	1,000	,637*	,775*	,782**	,712**
	Istotność (dwustronna)	0,015	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000		0,003	0,000	0,000	0,000
	N	23	22	20	22	20	21	23	22	21	23	20	22	21	21
Urząd Żegludki Śródlądowej	Współczynnik korelacji	,495*	,645**	,482*	,667**	,881*	,614**	,452*	,586**	,505*	,637**	1,000	,891*	,838**	,726**
	Istotność (dwustronna)	0,016	0,002	0,027	0,001	0,000	0,003	0,040	0,007	0,023	0,003		0,000	0,000	0,000
	N	23	21	21	21	20	21	21	20	20	20	23	22	20	20
Organy nadzoru budowlanego	Współczynnik korelacji	,629*	,738**	,552**	,589**	,888*	,504*	,394*	,590**	,698**	,775**	,891*	1,000	,876**	,658**
	Istotność (dwustronna)	0,000	0,000	0,006	0,004	0,000	0,014	0,038	0,002	0,001	0,000	0,000		0,000	0,000
	N	32	23	23	22	20	23	28	25	20	22	22	32	20	27
Straż Graniczna	Współczynnik korelacji	,581*	,793**	,466*	,689**	,881*	,581**	,496*	,508*	,592**	,782**	,838*	,876*	1,000	,687**
	Istotność (dwustronna)	0,002	0,000	0,033	0,001	0,000	0,005	0,016	0,016	0,005	0,000	0,000	0,000		0,001
	N	26	22	21	21	20	22	23	22	21	21	20	20	26	21
Państwowa Inspekcja Ochrony Roslin i Nasiennictwa	Współczynnik korelacji	,435*	,613**	,399*	,536*	,741*	,676**	0,247	,877**	,745**	,712**	,726*	,658*	,687**	1,000
	Istotność (dwustronna)	0,005	0,001	0,039	0,010	0,000	0,000	0,189	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,001	
	N	40	25	27	22	19	25	30	26	20	21	20	27	21	40

Spis rysunków

Rysunek 1. Rodzaje kontroli	25
Rysunek 2. Rodzaje kontroli ze względu na szczebel w strukturze organizacyjnej	27
Rysunek 3. Proces kontroli	35
Rysunek 4. Miejsce kontroli w procesie zarządzania	40
Rysunek 5. Elementy założeń strategicznych	142
Rysunek 6. Funkcjonowanie urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych wykonujących kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego w perspektywie interesariuszy - model badawczy	199
Rysunek 7. Drzewo klasyfikacyjne postrzeganej orientacji KAS na usługi	249

Spis wykresów

Wykres 1. Determinanty postrzeganej orientacji na usługę	213
Wykres 2. Determinanty postrzeganej wiarygodności KAS	217
Wykres 3. Determinanty zamiaru przestrzegania przepisów podatkowych	221
Wykres 4. Determinanty postrzeganego prawdopodobieństwo kontroli	224
Wykres 5. Postrzeganie efektywności funkcjonowania Krajowej Administracji Skarbowej i przestrzegania przepisów podatkowych w opinii respondentów	229
Wykres 6. Porównanie parami - postrzegana orientacja KAS na usługi.....	237
Wykres 7. Porównanie parami - postrzegana wiarygodność KAS.....	237
Wykres 8. Porównanie parami - zamiar przestrzegania przepisów podatkowych	238
Wykres 9. Porównanie parami - postrzegane prawdopodobieństwo kontroli	239
Wykres 10. Porównanie parami - postrzegana surowość grzywien	239
Wykres 11. Porównanie parami - normy osobiste.....	240
Wykres 12. Porównanie parami - normy grupowe.....	240
Wykres 13. Porównanie parami - normy społeczne	241
Wykres 14. Liczba kontroli prowadzonych przez różne instytucje kontrolne w organizacjach respondentów.....	245
Wykres 15. Ocena jakości świadczonych usług przez różne instytucje kontrolne w opinii respondentów	246

Spis tabel

Tabela 1. Definicje kontroli w ujęciu historycznym.....	24
Tabela 2. Typy kontroli według J. Rennstama.....	26
Tabela 3. Kryteria i rodzaje kontroli.....	28
Tabela 4. Funkcje kontroli w organizacji.....	31
Tabela 5. Proces kontroli w ujęciu różnych autorów.....	34
Tabela 6. Funkcje zarządzania według różnych autorów w ujęciu historycznym	38
Tabela 7. Liczba osób zatrudnionych w administracji publicznej w wybranych latach.....	62
Tabela 8. Zestawienie powiatów i urzędów skarbowych.....	101
Tabela 9. Zestawienie wybranych uprawnień przysługujących kontrolującym w ramach kontroli podatkowej i celno-skarbowej.....	120
Tabela 10. Zainteresowanie cudzoziemców pracą w polskiej administracji.....	159
Tabela 11. Oznaczenie instytucji posiadających uprawnienia kontrolne, organów tych instytucji oraz jednostek tworzących strukturę.....	190
Tabela 12. Interesariusze - osoby fizyczne – struktura próby.....	204
Tabela 13. Interesariusze – przedsiębiorcy – struktura próby.....	206
Tabela 14. Interesariusze - pracownicy instytucji kontrolnych – struktura próby.....	208
Tabela 15. Postrzegana orientacja na usługę.....	210
Tabela 16. Determinanty postrzeganej orientacji na usługę – oceny funkcjonowania KAS.....	212
Tabela 17. Postrzegana wiarygodność.....	214
Tabela 18. Determinanty postrzeganej wiarygodności KAS – oceny poziomu satysfakcji interesariuszy.....	216
Tabela 19. Zamiar przestrzegania przepisów podatkowych.....	218
Tabela 20. Determinanty zamiaru przestrzegania przepisów podatkowych.....	219
Tabela 21. Postrzegane prawdopodobieństwo kontroli.....	222
Tabela 22. Determinanty postrzeganego prawdopodobieństwa kontroli.....	223
Tabela 23. Postrzegana surowość grzywien.....	224
Tabela 24. Normy osobiste.....	225
Tabela 25. Normy społeczne.....	226
Tabela 26. Normy dotyczące społeczeństwa.....	228
Tabela 27. Współczynniki korelacji rho Spearmana - interesariusze - osoby fizyczne.....	231
Tabela 28. Współczynniki korelacji rho Spearmana - interesariusze - przedsiębiorcy.....	233
Tabela 29. Współczynniki korelacji rho Spearmana - interesariusze pracownicy instytucji kontrolnych.....	235
Tabela 30. Kontrole prowadzone przez różne organy kontrolne i ocena tej kontroli wg respondentów.....	243
Tabela 31. Częstości odpowiedzi na stwierdzenie "Kontrolę przeprowadzaną przez Urząd Skarbowy lub Urząd Celno-Skarbowy w zakresie prawa podatkowego oceniam wyżej niż przeprowadzaną przez inne instytucje kontrolujące".....	248

Tabela 32. Posłowie VIII kadencji Sejmu (2015-2019) będący autorami projektów ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, oraz ustawy Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej	289
Tabela 33. Podsumowanie testu Kruskala-Wallisa dla prób niezależnych	349
Tabela 34. Porównanie parami - test Kruskala-Wallisa	349
Tabela 35. Podsumowanie testu hipotezy w teście Kruskala-Wallisa	351
Tabela 36. Współczynniki korelacji rho Spearmana pomiędzy postrzeganą wiarygodnością KAS a instytucjami kontrolnymi - interesariusze osoby fizyczne (część I).....	353
Tabela 37. Współczynniki korelacji rho Spearmana pomiędzy postrzeganą wiarygodnością KAS a instytucjami kontrolnymi - interesariusze osoby fizyczne (część II)	354
Tabela 38. Współczynniki korelacji rho Spearmana pomiędzy postrzeganą wiarygodnością KAS a instytucjami kontrolnymi - interesariusze przedsiębiorcy (część I).....	356
Tabela 39. Współczynniki korelacji rho Spearmana pomiędzy postrzeganą wiarygodnością KAS a instytucjami kontrolnymi - interesariusze przedsiębiorcy (część II)	357
Tabela 40. Współczynniki korelacji rho Spearmana pomiędzy postrzeganą wiarygodnością KAS a instytucjami kontrolnymi - interesariusze pracownicy instytucji kontrolnych (część I)	359
Tabela 41. Współczynniki korelacji rho Spearmana pomiędzy postrzeganą wiarygodnością KAS a instytucjami kontrolnymi - interesariusze pracownicy instytucji kontrolnych (część II)	361

Spis załączników

Załącznik 1. Uzasadnienie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej - Preambuła.....	279
Załącznik 2. Prawo inicjatywy ustawodawczej oraz przebieg procesu legislacyjnego związanego z uchwaleniem ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej.....	280
Załącznik 3. Sztandar i znaki graficzne służby celnej, kontroli skarbowej i KAS	297
Załącznik 4. Kontrola podatkowa wykonywana przez urzędy skarbowe	299
Załącznik 5. Kontrola celno-skarbowa prawa podatkowego wykonywana przez urzędy celno-skarbowe.....	314
Załącznik 6. Kształtowanie się statusu urzędnika administracyjnego w Polsce	321
Załącznik 7. Rodzaje przestępstw, za które sąd może orzec utratę praw publicznych	335
Załącznik 8. Kwestionariusz ankiety dla podatnika - osoby fizycznej nie prowadzącej działalności gospodarczej	338
Załącznik 9. Kwestionariusz ankiety dla interesariusza KAS – przedsiębiorcy	341
Załącznik 10. Kwestionariusz ankiety dla interesariusza – pracownika instytucji kontrolnej	344
Załącznik 11. Testy normalności rozkładu Kołmogorowa-Smirnowa	347
Załącznik 12. Test Kruskala-Wallisa	349
Załącznik 13. Współczynniki korelacji rho Spearmana pomiędzy postrzeganą wiarygodnością KAS a instytucjami kontrolnymi	353