

**Marc P. Berenson**

*Institute of Development Studies, University of Sussex*

## ***Reformowanie czy wzmacnianie biurokracji podatkowej. Reformy w Polsce i Rosji***

Polska reforma administracyjna starała się unowocześnić biurokrację podatkową, koncentrując się na kształcie instytucji, jednocześnie ograniczając możliwości urzędników w zakresie działania z nadmierną swobodą. W tym samym czasie w Rosji, wdrażanie reform, mających na celu stworzenie bardziej przejrzystego systemu podatkowego w sensie weberowskim, często zawodziło, zmieniając kierunek działań państwa ku zwiększaniu władzy bez ograniczeń, kosztem całego społeczeństwa. Porównanie doświadczeń tych dwóch krajów sugeruje, że wzmacnianie biurokracji w celu polepszenia sytuacji państwa, przy założeniu prowadzenia polityki reformatorskiej, może spowodować — na dłuższą metę — negatywne skutki.

Od momentu załamania się — w 1989 r. — socjalizmu państwowego w Europie Środkowej i Wschodniej, jak i panowania komunizmu w Związku Radzieckim w 1991 r., kierunki działania systemów podatkowych w postkomunistycznej Polsce i w Rosji rozeszły się całkowicie. Polski system skarbowy, bez żadnych większych zahamowań, osiągnął pełną skuteczność w zwiększaniu przychodów podatkowych dla budżetu, podczas gdy w Rosji pojawiły się liczne problemy. W związku z nieściągnięciem podatków, suma zaległości na koniec roku wyniosła zaledwie 7,65% wszystkich podatków zrealizowanych przez polskie organy skarbowe w latach 1995–2003<sup>1</sup>. W tym samym czasie w Rosji, wskaźnik ten wyniósł 29,35%<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> By way of comparison, 4 to 6 per cent has been the range typical for Canada, the United States and Australia: see International Monetary Fund (IMF), Russian Federation: Selected Issues and Statistical Appendix, IMF Country Report No. 02/75 (Washington, DC: International Monetary Fund, April 2002), p. 61.

<sup>2</sup> While evaluations of the size and scale of tax arrears is a better measure of tax collection as it incorporates what the state believes should be ideally collected, the most frequent method of

Dlaczego w Polsce udało się osiągnąć znacznie lepsze wyniki w ściąganiu podatków, niż w Rosji do początku lat 90.? Odpowiedź tkwi — w znacznej części — w dobrym funkcjonowaniu biurokratycznego racjonalizmu, jaki funkcjonuje w polskich organach podatkowych. Polskie działania reformatorskie skoncentrowały się na racjonalizacji w stylu weberowskim. Natomiast Rosja, jak twierdzi Anton Olejnik, stworzyła system biurokracji skarbowej, którego celem była władza w stanie czystym<sup>3</sup>. Generalizując, rosyjska biurokracja dążyła do utrwalenia władzy nad społeczeństwem, właśnie przy pomocy biurokracji skarbowej. Urzędy skarbowe miały na celu osiągnięcie absolutnej władzy, a nie zreformowanie tych instytucji i zbudowanie konstruktywnych stosunków pomiędzy państwem a społeczeństwem — stosunków, opartych na zaufaniu i uczciwości, która z pewnością będzie lepiej służyć państwu na dłuższą metę.

Działania reformatorskie w Polsce i Rosji miały zatem odmienne cele. Jednym z nich był weberowski racjonalizm, drugim zaś — narzucenie władzy państwa nad społeczeństwem. Polskie reformy starały się unowocześnić biurokrację skarbową, koncentrując się na kształcie instytucji, jednocześnie ograniczając możliwości urzędników w zakresie działania z nadmierną swobodą. W tym samym czasie w Rosji wdrażanie reform, mających na celu stworzenie bardziej przejrzystego systemu podatkowego — w sensie weberowskim — często zawodziło, zmieniając kierunek celów państwa ku zwiększeniu władzy w stanie czystym, głównie kosztem całego społeczeństwa.

---

reporting tax revenue statistics is to present the amount of revenue collected annually in terms of its percentage of GDP, even though the size of economies or tax rates may vary significantly across countries. In any case, in comparison to the average tax collection rates in terms of percentage of GDP for the OECD group of countries, Poland fared quite well with respect to its annual collection of indirect taxes from 1990 to 2002, rising higher than the OECD average with the introduction of VAT and then declining slightly over time to approach the OECD level. Specifically, Poland's annual collection of indirect taxes averaged 11.9 per cent of GDP while the OECD's averaged 11.4 per cent of GDP over the same period. From 1992 to 2003, Russia each year collected an average of 9.45 per cent of GDP in indirect taxes. With respect to collection rates for direct taxes, Poland has occupied a middle ground – not as high as the OECD states, but higher than those of Russia. Over the period 1990–2002, Poland's yearly collection of direct taxes averaged 10.3 per cent of GDP compared with an OECD average of 13.0 per cent. By contrast, Russia collected an annual average of 8.7 per cent of GDP in direct taxes from 1992 to 2003. Poland and OECD data from the OECD's Revenue Statistics (2004), available at, <http://www.sourceoecd.org/>. All Russian data calculated by the author using data from the International Monetary Fund, Russian Federation: Recent Economic Developments (Washington, DC: IMF, Sept. 1999), p. 67; IMF, IMF Economic Reviews: Russian Federation (Washington, DC: March 1995), p. 91; IMF, Russian Federation: Selected Issues (Washington, DC: Nov. 2000), pp. 79–82; IMF, Russian Federation: Statistical Appendix (Washington, DC: Feb. 2002), pp. 24–8; IMF, Russian Federation: Statistical Appendix (Washington, DC: May 2003), pp. 24–7; IMF, Russian Federation: Statistical Appendix (Washington, DC: Sept. 2004), pp. 19–22.

<sup>3</sup> Oleinik, A., *Introduction: Putting Administrative Reform in a Broader Context of Power*, in this collection.

### ***Racjonalizacja państwowej biurokracji. Opcja weberowska***

Doceniając sformułowaną przez Maxa Webera charakterystykę biurokracji, Michael Mann stwierdził, że struktury biurokratyczne są zorganizowane wewnątrz departamentów, z których każdy jest zcentralizowany i zachowuje funkcjonalny podział pracy.

Departamenty są scalone w centralną, zhierarchizowaną administrację oraz stosują podział pracy<sup>4</sup>. Mann ustalił, że potęgą kraju wzmacnia centralizację terytorialną jako główną zasadę państwa<sup>5</sup>. Mówiąc w skrócie, Mann i Weber są zdania, że realizacja określonych celów państwowych wymaga pewnej struktury państwowej, która posiada odpowiedni stopień autonomii — dzięki temu można zarządzać krajem bez zakłóceń zewnętrznych.

Polskie reformy administracji skarbowej ograniczyły biurokrację państwową i stopień swobody urzędników w interpretacji przepisów. Aby zmniejszyć korupcję i ludzkie zasoby, wspólnie doprowadziły do racjonalizmu w administracji skarbowej w Polsce.

Właściwe decyzje przy stosowaniu sprawdzonych rozwiązań instytucjonalnych oraz wykwalifikowany personel sprawiły, że polski system podatkowy funkcjonuje właściwie i realizuje cele państwowe. Oznacza to, że biurokracja skarbowa jest w stanie zbudować właściwe stosunki między podatnikami i urzędem, realizując długofalowe cele.

### ***Umacnianie biurokracji państwowej. Opcja „władzy w stanie czystym”***

Uwzględniając ocenę Olejnika o „władzy bez granic”, odnoszącą się do współczesnej Rosji, można zgodzić się z opisem sytuacji, autorstwa Walerego G. Ledajewa, który twierdzi, że reżym Putina jest przykładem biurokratycznego autorytaryzmu oraz z opinią Oksany Gaman Golutwinej, która udowadnia, że obecna biurokracja, w kategoriach weberowskich, idzie nawet dalej niż w czasach Związku Radzieckiego<sup>6</sup>. Ledajew jest zdania, że stosowanie pionowych struktur władzy przez administrację i funkcjonowanie w niej mechanizmów biurokratycznych, umożliwia państwu rozszerzanie kontroli nad społeczeństwem. Podobnie Gaman Golutwina, twierdzi, że rozszerzający się klientelizm, brak dostępu do informacji i niski poziom zorganizowania społeczeństwa, przy jednocześnie wysokim nasileniu korupcji, upoważnił aparat administracji do działań we własnym kręgu biznesowym, kosztem społeczeństwa, szczególnie zagranicznych firm. Wyraźny brak „weberianizmu” w biurokracji prowadzi do rozrostu państwa autorytarne w obszarze typowych organów państwowych, szczególnie skarbowych.

<sup>4</sup> Mann, M., *The Sources of Social Power: Volume II: The Rise of Classes and Nation-States, 1760–1914*, Cambridge: Cambridge University Press, 1993, p. 444.

<sup>5</sup> Mann, M., *The Autonomous Power of the State: Its Origins, Mechanisms and Results*, in Hall, J. A., (ed.), *States in History* (Oxford: Basil Blackwell, 1986), p. 135.

<sup>6</sup> Ledyayev, V., *Domination, Power and Authority in Russia: Basic Characteristics and Forms*, and Gaman-Golutwina, O. *The Changing Role of the State in the Context of Public Administration Reforms: Russian and Foreign Experience*, both in this collection.

Jeśli chodzi o administrację skarbową, nie tylko reformy w tym sektorze nie doprowadziły do istotnych udoskonaleń w sensie weberowskim, lecz także system podatkowy stał się głównym instrumentem w *autorytarnym państwie biurokratycznym* — zarówno przez codzienny kontakt z podatnikami, jak i celowe polityczne wykorzystanie biurokracji podatkowej. Jak będziemy się starali przedstawić poniżej, w przeciwieństwie do polskich rozwiązań, reformy administracji w rosyjskim systemie podatkowym doprowadziły do zwiększenia władzy państwowej poprzez stworzenie większych możliwości stosowania nacisku państwa na społeczeństwo, przy jednoczesnym zmniejszeniu poziomu ograniczeń swobody urzędników skarbowych.

### *Struktura polskich służb podatkowych*

Przed polską transformacją w 1989 r., polskie organy administracyjne miały w swym dziedzictwie dwie spuścizny — zarówno odległych weberowskich zasad z lat II Rzeczypospolitej (1918–1939), jak i bardziej współczesnej klientowskiej i hierarchicznej biurokracji z lat PRL (1946–1989). Niektóre elementy tej międzywojennej biurokracji weberowskiej utrzymały się przez okres powojenny lub zaczynały powracać w ostatniej dekadzie komunistycznych rządów, natomiast inne cechy poprzedniego stylu działania zostały ponownie przywrócone przez społeczeństwo i jego przywódców na początku transformacji.

Proces zmian w systemie podatkowym odzwierciedla w pewnym stopniu historię Polski, odnoszącą się do struktur, które pochodzą z lat międzywojennych. Źródła niektórych rozwiązań systemowych w dziedzinie podatków, sięgają początków II Rzeczypospolitej, kiedy to w 1919 r. powstało Ministerstwo Skarbu, wzorowane na podobnej strukturze, funkcjonującej w Austrii, kierowane przez specjalistów działających w zaborze austriackim. Podobnie jak dzisiaj, izby skarbowe i urzędy skarbowe zajmowały się tam zbieraniem podatków, w tym podatków dochodowych — PIT. Po drugiej wojnie światowej, urzędy te działały do roku 1950, po czym je zlikwidowano<sup>7</sup>, a następnie pojawiły się ponownie w roku 1983, jako organy Ministerstwa Finansów<sup>8</sup>. Te struktury funkcjonowały bez zmian do początków transformacji, a potem — w 1992 r. — Sejm wprowadził urzędy kontroli skarbowej i wyposażył je w funkcje audytorskie.

Inaczej niż w krajach, takich jak Rosja i Ukraina, pod koniec lat 90. i na początku obecnej dekady, instytucje podatkowe nie były oddzielnym sektorem, lecz częścią Ministerstwa Finansów — instytucji, mającej wysoki stopień niezależności od parlamentu i rządu, której władza, w czasie tworzenia budżetu, daje mu daleko idącą kontrolę nad polityką państwową<sup>9</sup>. Przez lata 90. działało w Polsce 355 urzędów skarbowych, które gromadziły

<sup>7</sup> Interview with Tax Office Head, Warsaw, 20 Nov. 2001.

<sup>8</sup> Interview with Tax Chamber Director, Warsaw, 15 Nov. 2001.

<sup>9</sup> Kamiński, A. Z., *Corruption under the Post-Communist Transformation: The Case of Poland*, „Polish Sociological Review”, No. 2 (1997), pp. 91–117 (p.110); and Goetz, K. H., Wollmann, H., *Governmentalizing Central Executives in Post-Communist Europe: A Four-Country Comparison*, „Journal of European Public Policy”, Vol. 8, No. 6 (2001), pp. 864–87 (pp.874–5).

85% przychodów budżetu państwa<sup>10</sup>. Urzędy skarbowe w każdym województwie podlegały izbie skarbowej. Natomiast izby skarbowe i urzędy kontroli skarbowej — funkcjonujące pojedynczo w każdym województwie — już bezpośrednio Ministerstwu Finansów. Inaczej niż w innych postkomunistycznych krajach, urzędy skarbowe w Polsce nie były zależne od administracji miejscowej — ani prawnie, ani faktycznie — i zapewniało to systemowi podatkowemu wysoki stopień niezależności.

Obecny pobór podatków jest procedurą typową. Większość podatników wypełnia formularze podatkowe samodzielnie i indywidualnie płaci podatki od dochodów osobistych. Być może dzięki łatwości z jaką funkcjonują te zasady, wyliczenia podatku przez podatnika — w badaniach opinii publicznych, przeprowadzonych w 1999 r. — zostały zaakceptowane przez 50% respondentów, co stanowiło najwyższy poziom akceptacji spośród wszystkich publicznych instytucji, uwzględnionych w tych badaniach<sup>11</sup>. (Dla kontrastu, gdy w 2001 r. biznesmenom w Rosji postawiono to samo pytanie, okazało się że inspektorzy podatkowi i policja skarbowa miała najniższe notowania, poza gangsterami)<sup>12</sup>.

Oprócz rejestrowania i pobierania podatków od wszystkich podatników, urzędy skarbowe przeprowadzają kontrole podatkowe (głównie dużych przedsiębiorstw z dużymi należnościami). Odwołania od wyników kontroli, zarówno urzędów skarbowych, jak i urzędów kontroli skarbowej, kierowane są do izb skarbowych. Drugą instancją jest Naczelny Sąd Administracyjny, który ocenia czy izba skarbowa naruszyła prawo, albo przepisy.

Jak wynika z powyższego, urzędy skarbowe i urzędy kontroli skarbowej są pierwszą instancją, zaś izby skarbowe drugą. Idea ta ma swoje źródło w latach międzywojennych<sup>13</sup>.

Istnieje nieformalna współpraca między szefami izb skarbowych i urzędów kontroli skarbowej. Jednak z powodu specyficznych związków pomiędzy tymi dwoma instytucjami, zdarzają się przypadki niedostatecznej koordynacji, przez co szwankuje przepływ informacji — zjawisko to odnotowała w kilku przypadkach Najwyższa Izba Kontroli NIK<sup>14</sup>. Urzędy kontroli skarbowej, które działają jako rodzaj policji skarbowej, różnią się od zwykłych urzędów skarbowych tym, że w przypadku tych ostatnich inspektorzy i cały urząd mają prawo podejmować własne decyzje. W związku z tym, pracownicy izby skarbowej

---

<sup>10</sup> Najwyższa Izba Kontroli (NIK), *Informacja o wynikach kontroli działalności urzędów skarbowych* (Information on the Results of the Audit of the Activity of the Tax Offices), Warsaw, Oct. 1994, p. 3.

<sup>11</sup> Wróbel, R. (1999) *Tłok za biurkiem* (Pressed behind the Desk), „Rzeczpospolita”.

<sup>12</sup> INDEM Foundation, *Russia Anti-Corruption Diagnostics: Sociological Analysis*, English edn (Moscow: INDEM Foundation, 2001), Part 4, pp. 23–4.

<sup>13</sup> Borkowski, J. (2001) *Jednostka a administracja publiczna po reformie ustrojowej*, „Public Unit and Administration after the Structural Reform”, Warsaw: Instytut Spraw Publicznych, p. 40.

<sup>14</sup> NIK, *Informacja o wynikach kontroli działalności urzędów kontroli skarbowej w latach 1992–1993* (Information on the Results of the Audit of the Activity of the Tax Audit Offices in 1992–1993), government report, Warsaw: Dec. 1994, p. 4; and NIK, *Informacja o wynikach kontroli działalności urzędów kontroli skarbowej*, (Information on the Results of the Audit of the Activity of the Tax Audit Offices), Warsaw: May 2000, p. 3.

mają związki z inspektorami urzędów kontroli skarbowej, ale nie mają bezpośrednich związków z całym urzędem kontroli.

O ile wstępnym celem wydzielenia urzędów kontroli skarbowej było skoncentrowanie się na dużych aferach, o tyle pod koniec 2001 r. w Ministerstwie Finansów pojawiły się pomysły zlikwidowania tych urzędów i przesunięcia inspektorów do izb skarbowych oraz urzędów skarbowych, aby wyeliminować konkurencję i udroźnić podejmowanie decyzji<sup>15</sup>. W ten sposób, za wyjątkiem stosunków między urzędami skarbowymi i urzędami kontroli skarbowej, cała administracja podatkowa osiągnęła przejrzystą, zdyscyplinowaną strukturę, podporządkowaną Ministerstwu Finansów i wprowadziła jasne zasady poboru podatków.

### *Struktura rosyjskiej administracji podatkowej*

W marcu 1991 r. powstały — na zasadach działających w ZSRR, czyli jako część Ministerstwa Finansów — państwowe służby podatkowe Rosji [STS]<sup>16</sup> (W ZSRR podatki istniały w ograniczonym zakresie, głównie jako podatek obrotowy i dochodowy dla przedsiębiorstw). STS, która stała się odpowiedzialną za pobór podatków dla budżetów regionalnych i państwowych (za wyjątkiem ceł) została oddzielona od Ministerstwa Finansów pod koniec 1991 r., jako niezależna instytucja. W grudniu 1998 r. STS awansowała do roli Ministerstwa Podatków i Opłat. W roku 2003 były 82 dyrekcje dla 89 regionów w Rosji oraz międzyregionalne biura kontroli w siedmiu nowych okręgach federalnych, które sprawowały nadzór i kontrolowały dyrekcje<sup>17</sup>.

Tradycyjnie komunistyczne instytucje, które obejmowały ogromny kraj, miały także silny hierarchiczny system kontroli, kierowany przez KPZR. Jednakże w 1990 r. rozluźnienie związków między Moskwą i regionami oraz wzrost siły lokalnych przywódców, osłabiły tę kontrolę. Dotyczyło to także systemu podatkowego. Skutkiem tego, jak zauważył pewien urzędnik Ministerstwa Skarbu w USA, który pracował w administracji podatkowej pod koniec lat 90., komunikacja pomiędzy ułamkiem procenta pracowników, zatrudnionych w centrali wielkiej biurokratycznej organizacji, prawie nie istnieje<sup>18</sup>.

Co gorsza, występuje podwójne podporządkowanie, gdyż urzędnicy niższego szczebla służyli dwóm ośrodkom władzy: z jednej strony Moskwie, z drugiej — regionalnym władzom, które często zapewniały podstawowe zaplecze (takie jak mieszkanie, czy opieka lekarska), a także — w niektórych przypadkach — starały się finansować lokalne urzędy skarbowe przez budżety regionalne<sup>19</sup>.

<sup>15</sup> Zasuń, R., *Czystka, potem reforma* (Purge, then Reform), „Gazeta Wyborcza”, 7 Dec. 2001, p. 4.

<sup>16</sup> Morozov, A., *Tax Administration in Russia: Institutional Framework, Performance and Efficiency*, manuscript in English, 1996, p. 1; and interview with former head of the department of civil service and personnel, ministry of taxes and dues, Moscow, 8 Aug. 2003.

<sup>17</sup> Interview with division head, department of international co-operation and information exchange, ministry of taxes and dues, 22 July 2003.

<sup>18</sup> Interview with US Treasury official, Moscow, 3 June 2003.

<sup>19</sup> Morozov, *Tax Administration in Russia*, p. 4.

W rezultacie — jak stwierdza IMF — urzędy skarbowe bardziej starały się o to, aby zapewnić przychody podatkowe na rzecz miejscowych władz, niż dla budżetu narodowego, np. ściągając najpierw podatki z budżetów lokalnych z największym udziałem i nie przekazując do budżetu centralnego całej należności, a zarazem łagodniej traktując miejscowe przedsiębiorstwa<sup>20</sup>.

W zdezorganizowanym systemie instytucji rządowych Rosji, program reform pod nazwą „Projekt Unowocześnienia Systemu Podatkowego” (TAMP) miał spowodować, że część tego systemu stałaby się bardziej racjonalna. TAMP, który dążył do wprowadzenia amerykańskiego wzoru niekontrolowanego systemu składania formularzy podatkowych w kraju, w którym przedsiębiorstwa podlegają kontroli co dwa lata, został zainicjowany w 1994 r. z pomocą Banku Światowego, IMF i Ministerstwa Skarbu USA w dwu regionach Rosji: w Dolnym Nowogrodzie i Wołgogradzie oraz w stolicy.

Osiągnięto zmniejszenie czasu przetwarzania danych, ograniczenie procedur wykonywanych przez poszczególnych inspektorów, podwojenie zakończonych ugodą zaległości podatkowych. Przykładowo, w rejonie Wołgogradu w roku 1999 — w porównaniu z rokiem 1998 — nastąpił wzrost przychodów podatkowych oraz procentowy wzrost terminowych wpływów podatkowych z 50% do 75% pomiędzy 1998 r. i 2000 r., a także 90% spadek procentowy zaległości w Dolnym Nowogrodzie i 170% spadek tychże w Wołgogradzie między 1998 r. i 2000 r.<sup>21</sup>.

Wdrożenie projektu trwało pięć i pół roku, zamiast planowanych trzech i pół lat. Od 1996 r. do 1999 r. projekt był zawieszony, gdyż władza chciała go zlikwidować. Ponadto, dowodem nieufności Moskwy wobec projektu reformy był fakt, że jeden z dyrektorów projektu — na szczeblu regionalnym — został zdymisjonowany po kilku latach wyraźnego wzrostu przychodów podatkowych, ponieważ nowe, znacznie wyższe dyrektywy planu, ustalone przez centrum, nie zostały osiągnięte<sup>22</sup>. Wynikało to z nacisku władz na realizację planów, a nie na ulepszenie funkcjonowania biurokracji.

Niezależnie od tego, pomimo wcześniejszych oporów ze strony rządu, niektóre z pilotażowych rozwiązań projektu (za wyjątkiem swobodnego wypełniania zeznań podatkowych) zaczęły być wprowadzane w całej Rosji w roku 2002, a druga faza TAMP, skierowana na unowocześnienie centrów informatycznych w 5 okręgach federalnych i w 12 z 16 administracji podatkowych, została wprowadzona w 2003 r.<sup>23</sup>.

---

<sup>20</sup> IMF (2002) *Russian Federation*, p. 60.

<sup>21</sup> World Bank News Release, *Outcomes of the Russia Tax Modernization Project Supported by the World Bank and International Monetary Fund*, 17 Nov. 2000; and World Bank, *Project Performance Assessment Report: Russia — Tax Administration Modernization Project (Loan 3853)*, 13 May 2003, Report No. 25915, p. 6. As a comparison, in looking at data published by GosKomStat in the 2000, 2002 and 2004 editions of *Finansy Rossii*, the amount of tax arrears as a percentage of total tax income to the Consolidated Budget of the Russia Federation as a whole fell from 49.40 to 31.20 per cent from 1998 to 2000, a level of decline of approximately 37 per cent.

<sup>22</sup> Interview with US Treasury official, Moscow, 3 June 2003.

<sup>23</sup> World Bank, *Project Appraisal Document on a Proposed Loan in the Amount of US\$100 Million to the Russian Federation for a Second Tax Administration Modernization Project*, Report No: 23565-RU (Washington, DC: World Bank, 19 Sept. 2002).

Sukces programu TAMP w Wołgogradzie i Dolnym Nowogrodzie udowadnia, że przy odpowiednim szkoleniu, odmienna struktura i nowe bodźce umożliwiają dokonanie zmian w filozofii pracy i skierowanie etosu pracy ku służbie dla klienta. Rosyjscy skarbowcy mogą zatem pracować bardziej wydajnie.

Tak więc, nawet w kraju z odmienną przeszłością i kulturą, zmiana z planowego zarządzania przez cele, do pozbawionego przymusu systemu współpracy, przynosi znacznie wyższe przychody podatkowe. Jak widać, stopień oddziaływania nie musi być odmienny w innych krajach ze względu na różnice kulturowe. Działania zwiększające efektywność mogą być stosowane we wszystkich państwach.

W ostatnich latach wprowadzono cztery wyspecjalizowane, międzyregionalne inspektoraty podatkowe, które skupiają się na dużych przedsiębiorstwach (takich jak ropa i bankowość)<sup>24</sup>. Ponadto, taka specjalizacja ma miejsce w Moskwie, gdzie działa około 45 inspektoratów podatkowych, każdy z nich poprzednio zajmował się określonym terytorium, obecnie — określonym typem przedsiębiorczości lub osobistych dochodów. Specjalizacja taka, jak do tej pory, nie miała miejsca w Polsce i wygląda na to, że aktualne reformy w Rosji były wynikiem dostępnych rozwiązań technicznych, jak i zwiększonych wysiłków ministerstwa, aby podnieść wydajność w poborze podatków. Niemniej jednak największy problem Rosji polega na tym, że jej system skarbowy jest podporządkowany planom przychodów, podczas gdy w Polsce mamy do czynienia z oparciem systemu na współpracy z podatnikiem, co zawiera inne bodźce dla inspektorów podatkowych.

Gdy w marcu 2004 r. premierem został Michał Fradkow, zaczął działać plan konsolidacji i wszystkie ministerstwa federalne rozpoczęły wprowadzanie go. Ministerstwo Podatków i Opłat zostało zlikwidowane, a jego obowiązki przejął Komitet Federalny d/s kontroli skarbowej, podlegający Ministerstwu Finansów.

Przeniesienie funkcji podatkowych do Ministerstwa Finansów było częścią reformy administracyjnej, która rozpoczęła się w momencie objęcia władzy przez prezydenta Putina w roku 2001, i która była prowadzona dość wolno. Oficjalnym celem reformy było zmniejszenie liczby ministerstw. Jednakże cały projekt okazał się częścią planu Putina, mającego doprowadzić do scentralizowania państwa i większej kontroli biurokracji.

Rok wcześniej przed planem konsolidacji Fradkowa, w marcu 2003 r., Putin podporządkował kilka instytucji rządowych FSB, czyli dawnemu KGB, oraz Ministerstwu Obrony, oficjalnie aby poprawić zarządzanie państwem, ale także by zacieśnić kontrolę nad rządem<sup>25</sup>. Wiosną i latem 2003 r. ogłoszono dodatkowe plany reformy administracji

---

<sup>24</sup> Interview with division head, department of international co-operation and information exchange, ministry of taxes and dues, 22 July 2003; Bureau of Economic Analysis, *Chapter 2: Tax Policy*, in Review of Economic Policy for 2002, manuscript (Moscow, 2003), p. 5; and Samoylenko, V., *Russia Update*, ITIC Bulletin (International Tax and Investment Centre), June/July 2004, pp. 1–2, available at, <http://www.iticnet.org/publications/ITIC%20Bulletin%202004%20June%20July.pdf>, accessed 2 Nov. 2007.

<sup>25</sup> Wines, M., *Streamlining Government, Putin Creates New Anti-Drug Force*, „New York Times”, 12 March 2003, p. A10.



i zlikwidowania niektórych funkcji instytucji administracyjnych i rządowych, ale nie było żadnych postępów poza utworzeniem komisji.

Kolejne reformy wprowadzono w następnym roku, wraz z objęciem przez Fradkova stanowiska premiera w marcu 2004 r. i reelekcji Putina w tym samym miesiącu. Następnymi dekretemi Putin zlikwidował 13 ministerstw (w tym Ministerstwo Podatków i Opłat, które zostało włączone do Ministerstwa Finansów), 2 komitety rządowe, 1 komisję federalną, 4 służby federalne i 4 agencje oraz stworzył nowe instytucje — na bazie już istniejących — 5 ministerstw, 5 służb federalnych i 1 agencję<sup>26</sup>. Oceniając te reformy, Olga Krysztanowska stwierdziła, że ogólna liczba instytucji rządowych wzrosła i system stał się bardziej skomplikowany<sup>27</sup>. Były poseł Dumy, Aleksander Szokin również twierdził, że reformy były nieudane, a jednostki nadrzędne w praktyce zostały podporządkowane tym ministerstwom, które miały nadzorować<sup>28</sup>.

Putin zredukował również liczbę wiceministrów, ale gazeta „Komersant” szybko poinformowała, że wielu z nich nadal zarządzało tymi samymi dziedzinami, które kontrolowali do tej pory, jedynie zmieniono nazwy ich stanowisk<sup>29</sup>. Następnie, w miesiąc po reelekcji Putin zarządził pięciokrotne podwyżki płac dla wierzuszki rządowej, w tym także dla siebie<sup>30</sup>. Rządowe przywileje i różnego rodzaju benefity dla urzędników i ich rodzin nie zostały nigdzie naruszone, nawet, gdy władza (ku ogólnemu niezadowoleniu), starała się obniżyć przywileje dla wszystkich pozostałych<sup>31</sup>.

W listopadzie 2005 r., Fradkow wprowadził nowy projekt reformy administracyjnej — trzyletni plan modernizacji administracji, realizowany poprzez reformy standaryzacyjne i regulacyjne oraz likwidację lub sprywatyzowanie  $\frac{1}{3}$  z 215 tys. państwowych przedsiębiorstw i instytucji<sup>32</sup>.

W następstwie tych posunięć, które były częścią ogólnego planu reformy administracyjnej, mającej ograniczyć ilość ministerstw, przeprowadzona — w marcu 2004 r.

<sup>26</sup> *Putin Cuts 13 Ministries and Almost a Dozen State Agencies*, „RFE/RL Newslines”, Vol. 8, No. 46, Part I, 10 March 2004.

<sup>27</sup> *Sociologist Examines Administrative Reforms*, „RFE/RL Newslines”, Vol. 8, No. 54, Part I, 22 March 2004.

<sup>28</sup> *Government Reform Reportedly Will Slow Work of Government ... As Analysts Continue to Mull Changes*, „RFE/RL Newslines”, Vol. 8, No. 53, Part I, 19 March 2004.

<sup>29</sup> McGregor, C., *20% of Civil Servants Face Axe*, „The Moscow Times”, 2 April 2004; and *Putin Reshuffles the Presidential Administration... As Titles Change But Portfolios Appear to Remain the Same*, „RFE/RL Newslines”, Vol. 8, No. 57, Part I, 26 March 2004.

<sup>30</sup> *Overhauling the Russian Government*, „RIA Novosti”, 1 April 2004, in Johnson's Russia List, No. 8148, 1 April 2004; and McGregor, *20% of Civil Servants Face Axe*.

<sup>31</sup> Walsh, N. P., *Putin Hikes his Pay to Fight Corruption*, „The Guardian”, 17 April 2004, in Johnson's Russia List, No. 8171, 17 April 2004; *Civil Servants to Keep In-Kind Benefits Despite Government's Reform Effort*, „RFE/RL Newslines”, Vol. 8, No. 142, Part I, 28 July 2004; and Nemtsov, B., Pribylovsky, V., *The President, Simple and False: Ten Moments of the State's Lies; The Putin Regime is Based on Lies, Bureaucracy, and Corruption*, „Novaya Gazeta”, 10 Feb. 2005, in Johnson's Russia List, No. 9058, 12 Feb. 2005.

<sup>32</sup> Frunkin, K., *Government Determined to Pursue Administrative Reform*, „Izvestiya”, 2 Nov. 2005, in Johnson's Russia List, No. 9286, 3 Nov. 2005.

— likwidacja Ministerstwa Podatków i Opłat była fragmentem posunięć, mających na celu wzmocnienie polityki podatkowej w ramach Ministerstwa Finansów — tak, aby było ono jednostką nadrzędną<sup>33</sup>.

Tak więc transformacja została uznana za niezbyt udaną, skoro Międzynarodowe Centrum Podatków i Inwestycji (ITIC) — niezależna fundacja, która przekazywała kompetentną informację na temat podatków i polityki inwestycyjnej dla biznesmenów oraz szkoliła polityków w byłym ZSRR — wielokrotnie stwierdziła w swych comiesięcznych biuletynach, że cała reforma ulega dezorganizacji i dezintegracji oraz cechuje ją stała niepewność wśród wielu decydentów najwyższego szczebla<sup>34</sup>. Reforma opóźniała się również dlatego, że nowe ustawodawstwo wymagało likwidacji Ministerstwa Podatków i Opłat oraz włączenia go w struktury Ministerstwa Finansów<sup>35</sup>. Nawet Bank Światowy w swoich raportach stwierdził, że zbyt powolna reorganizacja była jedną z przyczyn opóźnień i braku postępów w drugiej fazie TAMP<sup>36</sup>. W konsekwencji powolnego i chaotycznego działania (w porównaniu z podporządkowaniem administracji podatkowej Ministerstwu Finansów, jakie miało miejsce w innych krajach np. w Polsce), wysiłek ten mógł być korzystny od początku i mógł doprowadzić do lepszego nadzoru nad poborem należności podatkowych.

### ***Policja skarbowa***

W 1992 r. wewnątrz państwowego systemu podatkowego powstała Główna Dyrekcja Dochodzeń Podatkowych MDTI, która w 1993 r. została przekształcona w niezależny Departament Policji Podatkowej, a w 1995 r. — w Rosyjskie Federalne Służby Policji Podatkowej. Policja podatkowa powstała, ponieważ inspektorzy skarbowi nie byli dopuszczani do niektórych firm, które nie płaciły podatków w 1992 r.<sup>37</sup> W następstwie wprowadzono maski, kominiarki i broń, czego nie było w latach poprzednich. Głównym obowiązkiem policji podatkowej stało się wykrywanie, zapobieganie i wywieranie presji na przestępstwa skarbowe<sup>38</sup>. W 2003 r. Putin podpisał dekret, likwidujący 40-tysięczne siły policjantów podatkowych<sup>39</sup>. Jednakże ich działania zostały po prostu przeniesione do Ministerstwa Spraw Wewnętrznych, tak więc prace federalnej policji skarbowej nadal są kontynuowane, mimo oficjalnego rozwiązania tej organizacji<sup>40</sup>.

<sup>33</sup> Samoylenko, *Russia Update*.

<sup>34</sup> *Ibid.*, p. 1.

<sup>35</sup> *Ibid.*, p. 2.

<sup>36</sup> World Bank, *FY05 Report on the Status of Projects in Execution* (Washington, DC: World Bank, 2005), p. 913.

<sup>37</sup> Interview with former assistant to deputy head of Moscow city tax police, Moscow, 28 July 2003.

<sup>38</sup> *Ibid.*

<sup>39</sup> Nicholson, A., *2 Tax Police Officers Caught Red-Handed*, „The Moscow Times”, 26 March 2003.

<sup>40</sup> Samoylenko, *Russia Update*, p. 2.

Personel skarbowej policji federalnej pochodził z KGB, armii i innych wojskowych organizacji, działających na początku lat 90.<sup>41</sup> Policja ta miała swoje regionalne i subregionalne biura w całej Rosji. Miała też ścisłe kontakty z dyrekcjami regionalnymi i lokalnymi izbami skarbowymi (oraz służbami Ministerstwa Spraw Wewnętrznych, które przejęły funkcje policyjne w 2003 r.), ale różniły się od urzędów kontroli skarbowej w Polsce, ponieważ była to całkowicie wydzielona instytucja rządowa. Policja podatkowa nie była odpowiedzialna przed innymi organami skarbowymi i nie badała ich spraw. Dochodzenia były albo rozpoczynane przez oficerów tej policji, albo do nich kierowane przez miejscowe urzędy podatkowe, które informowały ich raczej indywidualnie, niż udostępniając w pełni swoje dokumenty<sup>42</sup>. ITIC twierdzi, że kontrolerzy skarbowi są naciskani, aby przekierowywać informacje do swych szefów, śledztwa kryminalne są automatycznie przekazywane w myśl rosyjskiego kodeksu skarbowego i dostarczają materiału dla policji podatkowej (obecnie działającej w ramach Ministerstwa Spraw Wewnętrznych)<sup>43</sup>.

Przy braku jawności działań, zarówno federalnej policji skarbowej, jak i Ministerstwa Spraw Wewnętrznych, trudno ustalić w jakim stopniu współpraca między tymi dwiema instytucjami administracji podatkowej w Rosji, funkcjonuje lepiej, a w jakim gorzej — w porównaniu z analogicznymi organizacjami w Polsce. Niejasności mogą pojawić się w kwestii dodatkowych dochodów, jakie przynosi policja skarbowa. Na przykład od 1992 r. do 1994 r., jak twierdzi jeden z wyższych oficerów policji podatkowej, instytucja ta zebrała tak dużo należności, jak urzędy podatkowe, gdy podatnicy płacili w terminie<sup>44</sup>.

Jednocześnie poprzedni zastępca szefa regionalnej dyrekcji skarbowej stwierdził, że policja skarbowa usiłowała ukryć, że pracowała nad przypadkami, które w rzeczywistości były prowadzone przez urzędy skarbowe<sup>45</sup>.

Metody stosowane przez policję podatkową były wątpliwe. Większość ich działalności dotyczyła politycznych lub oplaconych prześladowań — jak twierdził jeden z działających w Moskwie zagranicznych prawników<sup>46</sup>. Zdaniem prywatnych przedsiębiorców, policja podatkowa używała zastraszania. Na przykład, zgodnie z opinią współnika w jednej ze znanych firm audytorskich, natychmiast po wizycie policji skarbowej pojawiały się w biurze firmy ochroniarskie, które proponowały „pomoc” w kontaktach z policją skarbową za odpowiednim wynagrodzeniem. Niemniej jednak takie zdarzenia nie miały miejsca w kon-

---

<sup>41</sup> Interview with manager, Moscow office of one of the 'big four' international accounting firms, Moscow, 13 Aug. 2003.

<sup>42</sup> Interview with former assistant to deputy head of Moscow city tax police, Moscow, 28 July 2003.

<sup>43</sup> Witt, D. A., *Year-End Wrap-Up and Looking Ahead to 2005*, „ITIC Bulletin”, 5 Jan. 2005, p. 2, available at, <http://www.iticnet.org/publications/ITIC%20Bulletin%202005%20Janury%20Special%20Edition.pdf>, accessed 12 Nov. 2007.

<sup>44</sup> Interview with former assistant to deputy head of Moscow city tax police, Moscow, 28 July 2003.

<sup>45</sup> Interview with former deputy head of regional tax directorate, 18 Aug. 2003.

<sup>46</sup> Lawyer, *Moscow office of a leading international law firm*, Moscow, 11 Aug. 2003.

taktach z oficjalnymi organami podatkowymi<sup>47</sup>. Policja skarbową mogła także działać na zasadzie udziału. Inspektor mógł rozpocząć śledztwo przeciwko firmie pod koniec roku, aby zakończyć je z początkiem nowego roku, po to by otrzymać swój udział<sup>48</sup>.

Gdy duże przedsiębiorstwa zaczęły być bardziej podporządkowane w sprawach płacenia podatków pod rządami Putina, takie praktyki zostały uznane za zbyt wymagające w stosunku do małych i średnich firm. Jednak policja podatkowa uważana była za skuteczną broń polityczną, gdy Władimir Gusinski i Borys Berezowski byli celem ich śledztw w roku 2000. W dodatku fakt, że Putin planował wzmocnienie kontroli i wprowadzenie innej struktury organizacyjnej, mógł być przyczyną zlikwidowania tej formacji w 2003 r. i skoncentrowania tej działalności w innym ministerstwie.

### ***Ograniczenie czy rozszerzenie swobody działań urzędników podatkowych***

Różnicę pomiędzy sposobem w jaki Polska i Rosja realizowały swoją władzę nad obywatelami najlepiej ilustruje stopień swobody przyznawanej urzędnikom podatkowym. Pomimo aktualnych zmian w Rosji, podstawową różnicą jest stopień swobody jaki przyznaje się urzędnikom podatkowym w tych dwóch państwach, a różnica polega na fakcie, że polski system ukierunkowany jest na współpracę, podczas gdy rosyjski — na realizację planu przychodów. W zależności od tego czy dominuje współpraca, czy realizacja planu, zmieniają się bodźce dla inspektorów podatkowych — widać to najlepiej na podstawie tego, w jaki sposób w rzeczywistości pobierane są podatki i jakie bariery antykorupcyjne narzuca się (lub nie) inspektorom.

### ***Pobór nowych podatków w Polsce***

Na początku lat 90. polska administracja przeprowadziła niektóre reformy administracyjne, mające na celu skoordynowanie działań biurokracji w stosunku do społeczeństwa, aby zapewnić właściwe uruchomienie nowowprowadzonych podatków.

Po pierwsze, szkolenie szefów i kierowników wybranych działów w urzędach skarbowych zostało wprowadzone przez izby skarbowe w roku 1991, a urzędników przeszkolono w początkach 1992 r., zanim w owym roku wprowadzono PIT<sup>49</sup>. Podobne szkolenia miały miejsce w 1992 r. i 1993 r. w związku z wprowadzeniem podatku VAT<sup>50</sup>.

---

<sup>47</sup> Head law partner, Moscow office of one of the 'big four' international accounting firms, Moscow, 28 July 2003.

<sup>48</sup> Ibid.

<sup>49</sup> NIK, *Informacja o wynikach kontroli działalności urzędów skarbowych*, (*Information on the Results of the Audit of the Activity of the Tax Offices*), April 1993, p. 34.

<sup>50</sup> NIK, *Informacja o wynikach kontroli działalności Ministerstwa Finansów i urzędów skarbowych w zakresie poboru podatku od towarów i usług*, (*Information on the Results of the Audit of the Activity of the Ministry of Finance and the Tax Offices in the Scope of the Collection of Taxes on Goods and Services*), Warsaw: Oct. 1997, p. 28.

Po drugie, kampania informacyjna została zaprojektowana dla całego społeczeństwa przez Ministerstwo Finansów, które ją nadzorowało. Zanim wprowadzono nowe podatki, izby skarbowe opublikowały broszury i prowadziły w mediach, radio i telewizji specjalne programy. Przeprowadzano też liczne wywiady z urzędnikami podatkowymi. Jeden z dyrektorów izby skarbowej, który udzielał takich wywiadów, stwierdził, że z jednej strony społeczeństwo było zainteresowane tematem, z drugiej to oni byli przede wszystkim zainteresowani, aby nowe ustawy podatkowe działały i były zrozumiałe.

Po trzecie, powstały punkty informacyjne w urzędach skarbowych i izbach skarbowych, gdzie kompetentni urzędnicy udzielają porad. Obecnie wiele urzędów skarbowych i izb skarbowych ma swoje strony w internecie, gdzie podatnicy mogą kierować swoje zapytania<sup>51</sup>. W efekcie wielu urzędników skarbowych traktuje podatników jako klientów, którym należy pomagać. Jeden z dużych urzędów skarbowych wysłał nawet ankiety do podatników z zapytaniem jak są obsługiwani i jak można to ulepszyć<sup>52</sup>.

Po czwarte, urzędy skarbowe otrzymały od Ministerstwa Finansów wytyczne, aby nie karać podatników zbyt dotkliwie za pomyłki, kiedy nowe podatki wprowadzono po raz pierwszy<sup>53</sup>.

Podsumowując, liczba pracowników w urzędach skarbowych wzrosła wraz z wprowadzeniem nowych podatków. Tak więc reforma w stylu weberowskim miała zapewnić podatnikom pomoc urzędników w zakresie nowych przepisów podatkowych, a samą transformację uczynić łagodniejszą zarówno urzędnikom, jak i podatnikom.

### ***Pobór nowych podatków w Rosji***

W przeciwieństwie do Polski, działania władz podatkowych w Rosji, były znacznie bardziej nastawione na przymusową realizację planu wpływów, a mniej skierowane na obywatela — urzędnicy mieli znacznie większą swobodę i możliwości narzucenia przez państwo swej woli społeczeństwu w procesie napełniania państwowych skarbców. Dostrzegamy to szczególnie w sposobie prowadzenia kontroli przez inspektorów. W roku 2005 zastępca szefa federalnych służb podatkowych, Tatiana Szewcowa stwierdziła, że każda kontrola musi być w 100% efektywna. W innym przypadku inspektor jedynie marnuje swój czas. Ta opinia w skoncentrowany sposób przedstawia jak system podatkowy widzi swoje funkcje, i że przez rosyjskich ekspertów podatkowych jest interpretowany jako wyraźna instrukcja, że należności podatkowe muszą być zwiększane przez każdą kontrolę<sup>54</sup>.

Najważniejszym problemem w sprawach kontroli jest osoba, którą się kontroluje. Inspektorzy zmuszani do realizacji planów, ścigają głównie uczciwych podatników, którzy

<sup>51</sup> Interview with tax chamber director, Warsaw, 15 Nov. 2001.

<sup>52</sup> Interview with tax office head, Białystok, 7 Dec. 2001.

<sup>53</sup> Interview with tax chamber department head, Białystok, 3 Dec. 2001.

<sup>54</sup> *Tax Authorities Find 'Yukos Effect' Beneficial*, „Vremya novostei”, 10 Oct. 2005, in Johnson's Russia List, No. 9263, 10 Oct. 2005.

mają wszystkie dokumenty skompletowane, natomiast nie interesują się firmami, które w ogóle nie płacą podatków<sup>55</sup>. Tak było zwłaszcza pod koniec lat 90., gdy zbankrutowała większość mniejszych firm, a system ten pozwalał na nieograniczony czas prowadzenia kontroli oraz na kontrole wielokrotne, które mogły być prowadzone jednocześnie<sup>56</sup>. W dodatku, gdy kontrolowano ulgi, urzędnicy nie zwracali uwagi na ich rodzaj i podstawy, lecz sprawdzali wyłącznie dokumenty — czy były w porządku, czy były właściwie opieczętowane i podpisane, wszystko po to, by odrzucić tak wiele ulg, jak to tylko możliwe (oraz aby ściągnąć jak najwyższy podatek)<sup>57</sup>. Przed wprowadzeniem kodeksu podatkowego w 1999 r. było wiele luk w ustawodawstwie, co upoważniało urzędników do dowolnych interpretacji, często różniących się zdecydowanie między poszczególnymi regionami<sup>58</sup>.

Jednakże po ataku Kremla na koncern Jukos i jej szefa, oligarchę Michała Chodorowskiego, którego oskarżono o defraudację i przestępstwa podatkowe w działaniach politycznych, przedsiębiorcy ocenili to, jako udzielenie biurokracji podatkowej wolnej ręki w dowolnym interpretowaniu prawodawstwa podatkowego.

Arbitralna władza, połączona z brakiem kompetentnej wiedzy inspektorów podatkowych w sprawach firm i przemysłów, które kontrolowali, zezwalała im na oskarżanie podatników o działanie w „złej wierze”. Takie uzasadnienia dla oskarżeń oceniano jako kreatywną konieczność dla urzędników podatkowych, biorąc pod uwagę fakt, że wysiłki Jukosu, aby zmniejszyć swe należności podatkowe przed rokiem 2003, uznane zostały przez społeczność przedsiębiorców jako zgodne z prawem<sup>59</sup>.

Po koniec lat 90., kiedy kontrole były niedostatecznie skuteczne w ściągnięciu dodatkowych wpływów, aby zrealizować zaplanowane kwoty podatków, niektórzy inspektorzy skarbowi otrzymali zadanie zażądania od bogatych przedsiębiorstw wniesienia podatków z wyprzedzeniem, co motywowano deficytem w regionalnym budżecie, lub tym, że poborca skarbowy miał narzucony plan przychodów, który chciał zrealizować, by otrzymać premię<sup>60</sup>.

Co więcej, gdy podatnik zgłaszał się do urzędu skarbowego z zaległymi podatkami, często inspektor skarbowy otrzymywał 10% premię za dodatkową wpłatę<sup>61</sup>.

---

<sup>55</sup> Interview with head law partner, Moscow office of one of the ‘big four’ international accounting firms, Moscow, 28 July 2003; and lawyer, Moscow office of a leading international law firm, Moscow, 11 Aug. 2003.

<sup>56</sup> Interview with partner, Moscow office of one of the ‘big four’ international accounting firms, Moscow, 28 July 2003.

<sup>57</sup> Interview with head law partner, Moscow office of one of the ‘big four’ international accounting firms, Moscow, 28 July 2003.

<sup>58</sup> Interview with partner, Moscow office of one of the ‘big four’ international accounting firms, Moscow, 28 July 2003.

<sup>59</sup> Bush, J., *The Taxman Cometh — Again and Again*, „Business Week”, 7 March 2005, in Johnson’s Russia List, No. 9079, 6 March 2005.

<sup>60</sup> Interview with partner, Moscow office of one of the ‘big four’ international accounting firms, Moscow, 28 July 2003.

<sup>61</sup> Interview with Aleksei A. Mukhin, director of the Centre for Political Information, Moscow, 23 May 2003.

Patrząc w przeszłość, kontrolerzy skarbowi mieli prywatne kontakty z podatnikami tam, gdzie każdy podatnik miał stałego inspektora w urzędzie skarbowym, co prowadziło niejednokrotnie do uzależnienia wielu spraw od osobistych kontaktów. Jednak od roku 1999 gdy wprowadzono kodeks podatkowy i ustalono zakres praw podatników, kontakty stały się bardziej formalne niż do tej pory<sup>62</sup>.

Kiedy w latach 90. weszły w życie nowe podatki, rosyjskie władze podatkowe nie podjęły akcji informacyjnej tak, jak to było w Polsce. Z opinii społeczeństwa wynika, że administracja podatkowa nie wykazywała większego zainteresowania edukacją podatników<sup>63</sup>. Na przykład zorganizowano tylko kilka seminariów z udziałem szefów administracji podatkowej i podatników. Chociaż kodeks wprowadzony w 1999 r. zezwalał na pytania podatników o wyjaśnienia, władze skarbowe nie kwapiły się z odpowiedziami, a informacje — zdaniem ich odbiorców — nie były wystarczające<sup>64</sup>.

Reformy, proponowane w latach 2005–2006, przedstawiają sprzeczności wewnątrz władzy, a propos tego, jak powinien wyglądać restrykcyjny lub zorientowany na klienta system pobierania podatków. W roku 2005 minister finansów, Aleksiej Kudrin, którego ministerstwo przejęło kontrolę nad administracją podatkową poprzedniego roku, zaproponował, aby każdy inspektorat miał osobny wydział skarg, wewnętrzny przegląd skarg powyżej pewnej sumy i inne ograniczenia rodzajów i metod dochodzeń<sup>65</sup>. Dalsze środki, które sugerowano, dotyczyły nałożenia ograniczeń na ilość kontroli skarbowych u jednego podatnika w ciągu roku<sup>66</sup>, lecz środowisko przedsiębiorców w 2005 r. oświadczyło, że nie jest w stanie ustalić, która jednostka powinna nałożyć kary za dodatkowe inspekcje w wielkich przedsiębiorstwach<sup>67</sup>. Jednakże inne propozycje nie ograniczyły władzy urzędników podatkowych, ani nie zmieniały ich działań na przychylnie konsumentom. W roku 2005 państwo zaproponowało, aby organy skarbowe uzyskały prawo nakładania grzywny na przedsiębiorstwa bez wyroku sądowego, a w styczniu 2006 r. takie prawo weszło w życie, z możliwością karania grzywną w wysokości 5000 rubli dla przedsiębiorców, zaś 50.000 dla firm<sup>68</sup>. Co więcej, władzom skarbowym nakazano skierowanie się w kierunku indywidualnych podatników i celowe unikanie informowania obywateli w sprawach dotyczących

---

<sup>62</sup> Interview with lawyer at Moscow office of international legal firm, Moscow, 7 Aug. 2003.

<sup>63</sup> IMF, Russian Federation: Selected Issues and Statistical Appendix, IMF Country Report No. 02/75, April 2002, p. 63.

<sup>64</sup> Interview with lawyer at Moscow office of international legal firm, Moscow, 7 Aug. 2003.

<sup>65</sup> Faulconbridge, G. *Kudrin Sets Out His Plans for Tax Service*, „Moscow Times”, 10 Feb. 2005, p. 2.

<sup>66</sup> Grigoriewa, E., Frumkin, K., *Government in Instalments: President Putin delivers his budget address*, „Izvestiya”, 26 May 2005, in Johnson’s Russia List, No. 9160, 26 May 2005.

<sup>67</sup> Yurova, Y., *Tax Reform in Russia: Business Is Happy, Unlike Ordinary People*, „RIA Novosti”, in Johnson’s Russia List, No. 9148, 13 May 2005.

<sup>68</sup> RosBusinessConsulting, *Tax service reports on 2004 collections*, 25 Jan. 2005, in Johnson’s Russia List, No. 9034, 26 Jan. 2005; Dranitsyna, Y., *Tax Reforms Leave Business Unsatisfied*, „St. Petersburg Times”, 11 Nov. 2005, in Johnson’s Russia List, No. 9293, 13 Nov. 2005.

opodatkowania nieruchomości i samochodów, tak więc kary finansowe za uchylanie od opodatkowania zaczęły sphywać jak lawina<sup>69</sup>.

Podsumowując, istniała niejasność dotycząca tego czy administracja skarbowa będzie nadal traktować plany podatkowe jako sposób zarządzania działalnością inspektorów skarbowych, czy będzie szukać współdziałania podatników z przepisami podatkowymi. Następstwem dorocznego orędzia prezydenta Putina w dniu 25 kwietnia 2005 r., w którym wycofał się z dominacji przymusowych planów, federalne służby podatkowe po czterech miesiącach oświadczyły, że obecnie sugerują swoim inspektoratom „plany wskaźnikowe”<sup>70</sup>. Aby pogłębić zamęt w tej sprawie, projekt budżetu Ministerstwa Finansów na 2006 r., opublikowany w sierpniu 2005 r., zakładał, że dodatkowe kontrole w przedsiębiorstwach do końca 2005 r. ściągną miliard dolarów, a suma ta będzie podwojona w 2006 r. przez dodatkowe kontrole w firmach<sup>71</sup>.

### ***Dodatkowe ograniczenia strukturalne, zapobiegające korupcji w Polsce i Rosji***

Polski system podatkowy — na pierwszy rzut oka — został zaprojektowany bardziej szczerze, niż rosyjski. Na przykład wielu pracowników izb skarbowych i urzędów skarbowych nadzoruje poszczególne przypadki. Zespół, który bada określony przypadek, musi przekazać dokumenty do następnej komórki. Sprawy rozpatrywane przez szeregowych urzędników muszą być podpisane przez zwierzchnika. Podatnicy nie mają dostępu do organów kontrolnych. Ogólnie rzecz biorąc system jest zaprojektowany w sposób, który poświęca nieco weberowską niezależność dla uniformizacji i bezpieczeństwa. Jak stwierdził jeden z wysokich urzędników izby skarbowej: „Korupcja pojawia się tam, gdzie urzędnicy mają swobodę w podejmowaniu decyzji”<sup>72</sup>. Ponadto, izby skarbowe przeprowadzają swoje własne kontrole całościowe lub tematyczne w urzędach skarbowych, które nadzorują, a oprócz tego każdego roku przeprowadza się tam kontrole kompleksowe.

Dodatkową przeszkodą jest fakt, że ulgi podatkowe nie są już udzielane bez ograniczeń przez urzędy skarbowe. W roku 1995 NIK stwierdził, że podejmowanie decyzji w przyznawaniu ulg podatkowych było w wielu przypadkach wadliwe, czego nie skontrolowano.

Ponadto znaczna liczba ulg podatkowych, przyznanych pod wpływem rekomendacji z Ministerstwa Finansów, została wydana bez dokładnych badań, które potwierdziłyby je<sup>73</sup>.

<sup>69</sup> Yurova, *Tax Reform in Russia*.

<sup>70</sup> *No More Plans for Taxmen*, „Vedomosti”, 11 Aug. 2005, in Johnson’s Russia List, No. 9222, 11 Aug. 2005.

<sup>71</sup> *06 Budget Sets Tax Collection Target*, „Moscow Times”, 24 Aug. 2005, p. 6.

<sup>72</sup> Interview with tax chamber department head, Gdańsk, 26 Nov. 2001.

<sup>73</sup> NIK, *Informacja o wynikach kontroli wykonywania uprawnień przez resort finansów w zakresie wydawanych decyzji o zaniechaniu ustalania i poboru podatków*, (*Information on the Results of the Audit of the Carrying out of Entitlements through the Finance Department in the Scope of Completed Decisions regarding the Nonfeasance of Arrangement and Collection of Taxes*), Warsaw, May 1995, p. 57.



NIK uznał także za problematyczne przeprowadzenie badań nad rozmiarem i wynikami tych ulg, z powodu braku wykazu takich decyzji, którego stworzenie uprzednio zaproponował on Ministerstwu Finansów<sup>74</sup>.

Tak więc zmiana przepisów o ulgach podatkowych zapobiegła wywieraniu wpływu przez podatników na pracowników urzędów skarbowych, u postaw czego leżała chęć uzyskania zniżek.

Jednak w dalszym ciągu urzędnicy skarbowi mają możliwość pomagania podatnikom, wpłacającym zaległe podatki. W poszczególnych przypadkach urzędy skarbowe lub izby skarbowe (za wyjątkiem organów kontrolnych) mogą zmienić warunki lub okres spłat, rozłożyć należność na raty, opóźnić terminy lub umorzyć dług, choć to ostatnie rozwiązanie jest bardzo rzadkie<sup>75</sup>.

Mimo, że taka pomoc jest sprawdzana przez nadzór, NIK znalazł przykłady złamania zasad, sugerujące, że te ograniczenia strukturalne nie są tak surowe, jak być powinny<sup>76</sup>.

Ostatnią przeszkodą antykorupcyjną dla urzędników skarbowych, w stosunku do podatników, są ostatnio zmienione przepisy, które — inaczej niż w Rosji — zabraniają urzędnikowi nałożyć kary na podatnika, a może zrobić to tylko sąd<sup>77</sup>.

W przeciwieństwie do wszystkich tych ograniczeń, narzuconych biurokracji w Polsce, rosyjski system podatkowy w latach 90. opierał się głównie na indywidualnych stosunkach między podatnikiem i inspektorem. Ta zasada jednak zanikała w ostatnich latach. W 1990 r. podatnik mógł wręczyć swoje zeznanie podatkowe pojedynczemu inspektorowi, który sprawdziłby jego dokładność — sytuacja taka umożliwiała sprzeczność interesów między dwiema stronami<sup>78</sup>.

W dodatku, jak twierdzono, kiedy podatnik płacił zaległe podatki, inspektor otrzymywał swój udział finansowy<sup>79</sup>. Jednakże po wprowadzeniu kodeksu podatkowego z 1999 r., stosunki między nimi stały się bardziej oficjalne<sup>80</sup>.

Departamenty administracji skarbowej i policji skarbowej w obu krajach prowadzą wewnętrzne kontrole i audyty, w celu wykrycia przypadków korupcji<sup>81</sup>. W Polsce

<sup>74</sup> Ibid.

<sup>75</sup> Interviews with vice-director, department of the state budget, NIK, 8 Nov. 2001; manager of a department, tax chamber, Warsaw, 15 Nov. 2001; tax office head, Warsaw, 20 Nov. 2001; and tax control office director, Białystok, 4 Dec. 2001.

<sup>76</sup> NIK, *Informacja o wynikach kontroli działalności urzędów skarbowych*, (*Information on the Results of the Audit of the Activity of Tax Offices*), Warsaw, April 1993, p. 6; and NIK, *Informacja o wynikach kontroli działalności urzędów skarbowych w zakresie egzekucji i zabezpieczenia zaległości podatkowych*, (*Information on the Results of the Audit of Activity of the Tax Offices in the Scope of the Collection and Obtainment of Tax Arrears*), Warsaw, April 2001, pp. 9–10.

<sup>77</sup> Interview with tax office head, Białystok, 4 Dec. 2001.

<sup>78</sup> Ebrill, L. Havrylyshyn, O., *Tax Reform in the Baltics, Russia, and Other Countries of the Former Soviet Union*, Washington, DC: IMF, 1999, p. 13.

<sup>79</sup> Interview with Aleksei A. Mukhin (n. 64); and Valencia, M., *The Region's Tax Systems: Unclear and Severe*, „Business Central Europe” (Sept. 1994), p. 69.

<sup>80</sup> Interview with lawyer at Moscow office of international legal firm, Moscow, 7 Aug. 2003.

<sup>81</sup> Interview with former assistant to deputy head of Moscow city tax police, Moscow, 28 July 2003; interview with former head of a Moscow tax inspectorate, 5 Aug. 2003; and interview with

zewnętrzną instytucją, która kontroluje system poboru podatków, jest — wymieniony powyżej — NIK. Analizując różne organy administracji skarbowej, prowadzi on tematyczne kontrole (analizuje poszczególne instytucje skarbowe), a także kontrole problemowe (komputeryzacji organów podatkowych, poboru zaległości, ściągania podatków dochodowych, itd.). Natomiast w Rosji Federalna Izba Skarbowa, podlegająca Radzie Najwyższej, przeprowadza jedynie kontrole finansowe, a nie audyt funkcjonowania.

(Z własnego doświadczenia mogę powiedzieć, że NIK jest znacznie bardziej przejrzystą instytucją, niż rosyjska Federalna Izba Skarbowa). Administracja regionalna powinna kontrolować urzędy skarbowe co trzy lata, natomiast kontrole tematyczne powinny być przeprowadzane przez Ministerstwo Podatków i Opłat w skali regionalnej<sup>82</sup>.

### *Podsumowanie*

Dyskusja o strukturalnych środkach, mających na celu zapobieganie korupcji urzędników, zbliża nas do weberowskich ideałów racjonalnej biurokracji, zatrudniającej niezależnych profesjonalnych fachowców. Porównując polskie i rosyjskie służby skarbowe, możemy ocenić jak bardzo są one racjonalne i prospołeczne w odniesieniu do „historycznych odniesień, struktur, zasobów ludzkich i filozofii funkcjonowania”.

- **Odniesienia historyczne** — Aktualne polskie racjonalne struktury wywodzą się z okresu międzywojennego, natomiast Rosja czerpie swoje wzory z niektórych zasad biurokracji z czasów ZSRR, której celem było stworzenie silnej hierarchicznej kontroli kosztem niezależności urzędów.
- **Struktury** — Polska służba skarbowa ma strukturę, w której działają bezpośrednio związki podległości, zarówno między urzędami, jak i wewnątrz nich. Niezależna, lecz solidna pozycja urzędów kontroli skarbowej w Polsce nie zawsze umożliwia płynne współdziałanie z innymi instytucjami skarbowymi, co wskazuje, że struktura ta nie jest całkowicie racjonalna. Jednocześnie, w latach 90. ujawniły się niewystarczające bariery pomiędzy rosyjskimi inspektorami skarbowymi, podczas ich kontaktów z podatnikami. Polska ma także zewnętrzne instytucje kontrolne (NIK), które publikują krytyczne, finansowe i organizacyjne raporty kontrolne, dostępne opinii publicznej (odmiennie niż w Rosji).
- **Zasoby ludzkie** — Polska administracja skarbowa używała różnych rodzajów szkoleń, aby zbadać jak będą działać nowe podatki.
- **Filozofia funkcjonowania** — Metody działania polskich władz, a także sposób w jaki edukowano społeczeństwo w zakresie procedur podatkowych, są znacznie łagodniejsze i mniej nastawione na realizację planu dochodów niż w przypadku Rosji — w myśl tej filozofii traktuje się podatników jak klientów.

---

former head of the department of civil service and personnel, ministry of taxes and dues, Moscow, 8 Aug. 2003.

<sup>82</sup> Interview with former head of a Moscow tax inspectorate, 5 Aug. 2003.

Podsumowując w skrócie: w polskim modelu służb podatkowych — konglomeracie sukcesów i porażek, pozostającym w szacunku dla stosowania historycznych rozwiązań, struktur, zasobów ludzkich i filozofii funkcjonowania, skierowanym na zwiększenie zaufania do urzędników skarbowych — udało się zbudować biurokratyczny racjonalizm. W tym samym czasie, mniej udana mieszanina tych weberowskich elementów stworzyła w latach 90. znacznie niższy poziom racjonalności po stronie rosyjskich służb skarbowych, z pewnymi sukcesami reformatorskimi pod koniec tego okresu. Polska wybrała racjonalizację biurokracji w sektorze podatkowym, podczas gdy Rosja umocniła jej władzę tak, aby państwo miało pełną kontrolę zarówno nad podatnikami, jak i biznesmenami.

W dodatku polski model udowadnia, że agencja rządowa potrzebuje nie tylko wewnętrznej siły i niezależności od sił zewnętrznych, aby zrealizować swoje cele; musi także wykorzystać społeczeństwo, aby wzmocnić zaufanie do organów ściągających podatki poprzez takie mechanizmy, jak niekontrolowanie składanych kwestionariuszy podatkowych, punkty informacyjne w urzędach skarbowych i inne środki poprawy wizerunku. Sama siła struktury nie buduje efektywnej działalności podczas wprowadzania nowej polityki poboru podatków. Ani wewnętrzna kontrola, ani wysokie morale urzędników nie są decydujące. Nie przesądza też tego — skierowana na zewnętrzne cele — agencja rządowa. Dwa podejścia — wewnętrzne i zewnętrzne — powinny działać ręką w rękę.

Podsumowując: znaczny postęp, który dokonał się w dwóch rosyjskich regionach, dowodzi, że rosyjskie urzędy skarbowe mogą działać w racjonalnym systemie biurokratycznym, o ile wprowadzi się właściwe reformy, mające na celu usunięcie dominacji urzędnika nad podatnikiem i zasady polegania głównie na przymusie lub na zaufaniu, poprzez przyjęcie zeznania podatkowego bez kontroli. Rosjanie także są zdolni zbudować skutecznie działające agencje rządowe. Polskie i rosyjskie sposoby oraz drogi kierowania rozeszły się podczas transformacji — i dodatkowo rozdzieliły w trakcie epoki Putina. Porównanie tego, w jaki sposób urzędnicy ściągają podatki, ilustruje tezę, że państwo, które chce wzmocnić swoją władzę, może nie być tak skuteczne, jak państwo traktujące społeczeństwo na warunkach współpracy i równości. Umacnianie biurokracji, aby wzmocnić państwo, kosztem społeczeństwa, nie gwarantuje skutecznego wprowadzania polityki państwowej na dłuższą metę tak, jak oparcie się na „racjonalizacji” państwa .

**Tłum. Janusz Dąbrowski**

**O autorze:** Autor uczestniczy w międzynarodowych badaniach systemów podatkowych i opinii o podatkach w krajach Europy Środkowo-wschodniej. Badania dobiegają końca.

### *Summary*

Polish efforts at administrative reform within the tax service have focused on rationalizing the function and duties of tax officials in a Weberian sense. In contrast, Russia's tax bureaucracies lean towards securing their own 'power' over society through their tax

collection mechanisms. Polish reforms have sought to rationalize the tax bureaucracy by focusing on institutional design as well as by reducing the ability of bureaucrats to function with undue discretion. Meanwhile, in Russia, the implementation of reforms designed to make the tax administration more 'rational' in a Weberian sense often fails to shift the course of the state's goal to seek power for itself, especially at the expense of society at large. Comparison of the experiences of these two countries suggests that 'empowering' bureaucrats so that the state will be 'strengthened' vis-a`-vis society may not provide for as successful an implementation of state policy in the long run as an approach based upon 'rationalizing' the state.