



dr Ireneusz Nowak

ORCID: 0000-0002-7997-6887

e-mail: inowak@wpia.uni.lodz.pl

Wydział Prawa i Administracji

Uniwersytet Łódzki

Wybrane „wypadki” Krajowej Administracji Skarbowej¹

Selected 'slip-ups' of the National Revenue Administration

Abstract

The selected problems presented in this publication, connected with the functioning of the National Revenue Administration, are the result of a number of negative consequences, including first and foremost personnel problems, arising after the quasi-reform of the public finance administration. Unfortunately, the unsuccessful 'reform' of the National Revenue Administration has caused and continues to cause, despite the passage of 7 years, various destructions, which *nolens volens* translate into numerous mistakes, both organisational, managerial and judicial ones on the part of tax administration bodies.

Keywords: Tax administration, employee, officer, Head of the National Revenue Administration, Minister of Finance.

Streszczenie

Zaprezentowane w opracowaniu wybrane problemy związane z funkcjonowaniem Krajowej Administracji Skarbowej są wypadkową wielu negatywnych następstw, w tym przede wszystkim kadrowych, powstałych po quasi-reformie administracji danin publicznoprawnych. Niestety, nieudana „reforma” pt. Krajowa Administracja Skarbowa wywołała i pomimo upływu 7 lat cały czas powoduje różnego rodzaju destrukcje, które *nolens volens* przekładają się na liczne błędy, zarówno organizacyjne, zarządcze, jak i orzecznicze organów administracji podatkowej.

Słowa kluczowe: administracja podatkowa, pracownik, funkcjonariusz, Szef Krajowej Administracji Skarbowej, Minister Finansów.

¹ Opracowanie powstało w ramach stażu naukowego odbytego w Zakładzie Prawa Finansowego Instytutu Nauk Prawnych Uniwersytetu Rzeszowskiego w roku akademickim 2024/2025.

1. Wstęp

Autor niniejszej publikacji w myśl T. Kotarbińskiego próbuje podważać wybrane działania organów administracji podatkowej, ponieważ w ten tylko sposób można wykryć to, czego podważyć się nie da², a „to, co się ostoi, będzie prawdą wspólnie uznaną i niechaj ona się okaże jedynym w sporze zwycięzcą”³. Przez „wpadki” należy rozumieć negatywne działania organów Krajowej Administracji Skarbowej z ostatnich kilku lat⁴.

W toku prowadzonych badań zastosowano metodę dogmatyczno-prawną, krytyczną oraz co do zasady metodę empiryczno-analityczną opartą m.in. na informacjach uzyskanych od Ministra Finansów, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektorów izb administracji skarbowej, odpowiedziach na interpelacje poselskie oraz informacjach o wynikach kontroli przeprowadzonych przez Najwyższą Izbę Kontroli pt. *Organizacja i polityka kadrowa służby celno-skarbowej*⁵ oraz *Działania organów państwa w zakresie importu i obrotu zboża i rzepaku z Ukrainy*⁶.

2. Webinary Krajowej Administracji Skarbowej

Krajowa Administracja Skarbowa, analogicznie do Ministerstwa Finansów, w różny sposób realizuje zadania związane z promowaniem usług i informowaniem o nich⁷. Przykładowo webinar pt. *Konto organizacji w e-Urzędzie Skarbowym*⁸ – moim zdaniem bardzo profesjonalny i trwający 20 minut – został przygotowany i zmontowany samodzielnie z wykorzystaniem dostępnych narzędzi informatycznych przez pracownika Wydziału Obsługi Mikro, Małych i Średnich Przedsiębiorstw w Departamencie Relacji z Klientami⁹. Co więcej, przygotowanie webinaru zostało powierzone tej osobie z uwagi na zakres zadań Wydziału, jak również czynny udział w przygotowaniu założeń do usługi konta organizacji¹⁰. Natomiast koszty innego

² T. Kotarbiński, *Kurs logiki dla prawników*, Warszawa 1974, s. 188.

³ *Ibidem*; I. Nowak, *Świadomość podatkowoprawna podmiotów administracji rządowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 4, s. 9 i n.

⁴ Por. H. Elzenberg, *Kłopoty z istnieniem. Aforyzmy w porządku czasu. Pisma*, t. 2, Kraków 1994, s. 14; I. Nowak, *Świadomość podatkowoprawna...*, s. 9–66.

⁵ <https://www.nik.gov.pl/kontrola/P/23/008/>, dalej: Raport NIK-1 [dostęp: 10.10.2024].

⁶ <https://www.nik.gov.pl/kontrola/D/23/506/>, dalej: Raport NIK-2 [dostęp: 10.10.2024].

⁷ Pismo Ministra Finansów (dalej: MF) z dnia 26 lipca 2023 r., nr BMI1.0123.1691.2023.

⁸ <https://www.youtube.com/watch?v=66irFl4Yv0w> [dostęp: 10.10.2024].

⁹ Bez ponoszenia żadnych kosztów i bez wypłaconego dodatkowego wynagrodzenia – pismo MF z dnia 26 lipca 2023 r., nr BMI1.0123.1691.2023.

¹⁰ Pismo MF z dnia 4 sierpnia 2023 r., nr BMI1.0123.1877.2023.

webinaru pt. *W MF i KAS jesteśmy po stronie uczciwego przedsiębiorcy*¹¹ – trwającego 1 minutę i 42 sekundy – wyniosły 28 905 zł brutto, gdyż został on zrealizowany przez firmę zewnętrzną w ramach zadań nadzorowanych przez Biuro Komunikacji i Promocji Ministerstwa Finansów na zlecenie Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu¹². Warto też podkreślić, że osoby występujące w tym materiale nie są pracownikami Ministerstwa Finansów ani funkcjonariuszami i pracownikami Krajowej Administracji Skarbowej, a zdjęcia wykorzystane w tej produkcji zostały zaczerpnięte z ogólnodostępnych banków zdjęć i wybrane przez firmę zewnętrzną¹³.

Na koniec przyjąć *a priori* należy, że pracownik Departamentu Relacji z Klientami zapewne jest bardzo zadowolony z dobrze przygotowanego w ramach stosunku pracy webinaru pt. *Konto organizacji w e-Urzędzie Skarbowym (sic!)*. Na marginesie warto też pamiętać, że Minister Finansów w 2021 roku zrezygnował¹⁴ z utworzenia Wyższej Szkoły Skarbowości¹⁵, która miała być „kuźnią kadr dla urzędników i funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej”¹⁶. Oficjalnym powodem rezygnacji były oczywiście oszczędności, ponieważ utworzenie jednostki miało kosztować 30,7 mln zł¹⁷. Tak się składa, że w 2024 roku następca poprzedniego Ministra Finansów stwierdził, że około 30 mln zł straty (szacunki) wygenerował błędnie zaprojektowany Krajowy System e-Faktur¹⁸. Przy okazji można postawić chyba zasadne pytanie, dlaczego audyt biznesowo-technologiczny dla projektu informatycznego pt. Krajowy System e-Faktur (KSeF)¹⁹ został zlecony zewnętrznemu wykonawcy²⁰, skoro *nolens volens* w obszarze resortu finansów

¹¹ <https://www.youtube.com/watch?v=8ns7vKbnX-Q> [dostęp: 9.11.2024].

¹² Pismo MF z dnia 26 lipca 2023 r., nr BMI1.0123.1691.2023.

¹³ *Ibidem*.

¹⁴ Pomimo podpisanego w czerwcu 2021 r. z Ministrem Edukacji i Nauki listu intencyjnego – *Powstanie uczelnia kształcąca kadry resortu finansów*, <https://www.gov.pl/web/finanse/powstanie-uczelnia-ksztalcaca-kadry-resortu-finansow> [dostęp: 19.10.2024].

¹⁵ „Oczekiwanyymi korzyściami z utworzenia szkoły wyższej resortu finansów są przede wszystkim: rozwój kompetencji obecnych i przyszłych pracowników, wzrost efektywności administracji skarbowej, budowanie lepszych kontaktów z klientami”. *Powstanie uczelnia...*

¹⁶ B. Godusławski, *Fiasko planów MF. Nie będzie magistrów z uszczelniania podatków*, <https://businessinsider.com.pl/finanse/fiasko-planow-mf-resort-nie-bedzie-mial-wlasnej-uczelnii-wyzszej/ct7v5ph> [dostęp: 20.11.2024].

¹⁷ *Ibidem*.

¹⁸ Koszty prac nad Krajowym Systemem e-Faktur to 110 mln zł. Zob. Minister Finansów, <https://www.youtube.com/watch?v=ZOINqu5ydQo> [dostęp: 19.10.2024].

¹⁹ Według Ministra Finansów „zdiagnozowaliśmy błędy, które uniemożliwiają wprowadzenie obligatoryjnego KSeF w zakładanym terminie”. *Przesunięcie terminu wdrożenia obowiązkowego KSeF*, <https://www.gov.pl/web/finanse/przesuniecie-terminu-wdrozenia-obowiazkowego-ksef> [dostęp: 29.11.2024].

²⁰ Pismo MF z dnia 26 lutego 2024 r., nr BKA1.054.1.2024, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT10.nsf/kucz/ATTD2VJHV/%24FILE/i01259-o1.pdf> [dostęp: 29.11.2024].

funkcjonuje Centrum Informatyki Resortu Finansów, będące podobno największym w Polsce publicznym FinTechem, oraz spółka Aplikacje Krytyczne S.A.²¹ realizująca zadania obejmujące informatyzację działów administracji rządowej²². Pojawia się też kolejne pytanie – dlaczego powierzono tak newralgiczny zakres usług podmiotowi zewnętrznemu, mając chociażby na uwadze obszar bezpieczeństwa tzw. danych wrażliwych?

3. Tajemniczy klient i tajemniczy dzwoniący w Krajowej Administracji Skarbowej

Badania metodą tajemniczego klienta i tajemniczego dzwoniącego w Krajowej Administracji Skarbowej odbyły się w latach 2022–2023²³ i były prowadzone przez zewnętrznego wykonawcę wyłonionego w przetargu publicznym, mając na celu: 1) poznanie aktualnego stanu realizacji standardów obsługi bezpośredniej i telefonicznej w urzędach skarbowych i Call Center Krajowej Informacji Skarbowej; 2) kwartalny monitoring realizacji standardów obsługi bezpośredniej i telefonicznej w urzędach skarbowych i Call Center Krajowej Informacji Skarbowej (przez kolejne cztery kwartały, poczynając od 3 kwartału 2022 roku)²⁴.

W przeprowadzanych badaniach przeszkolony audytor wcielał się w rolę tzw. prawdziwego klienta, odwiedzającego osobiście urząd skarbowy (w przypadku badania tajemniczego klienta) lub kontaktującego się telefonicznie z urzędem skarbowym lub infolinią Krajowej Informacji Skarbowej (w przypadku badania tajemniczego dzwoniącego)²⁵. Wizyta lub kontakt telefoniczny odbywały się w oparciu o przygotowany scenariusz bazowy, a następnie audytor na podstawie wystandaryzowanego kwestionariusza oceniał poziom realizacji standardów obsługi bezpośredniej/telefonicznej²⁶.

W celu zachowania anonimowości pracowników urzędów skarbowych w trakcie badań nie gromadzono ich danych osobowych, a wyniki prezentowane były w formie zestawień statystycznych²⁷. Innymi słowy, w poszczególnych izbach administracji skarbowej wraz z podległymi jednostkami nie jest znana dokładna liczba pracowników, którzy wzięli udział w badaniu w całym okresie jego trwania,

²¹ <https://www.cirf.gov.pl/> [dostęp: 7.12.2024].

²² <https://www.akmf.pl/o-nas> [dostęp: 5.10.2024].

²³ Pismo MF z dnia 31 lipca 2023 r., nr BMI1.0123.1434.2023.

²⁴ *Ibidem*.

²⁵ *Ibidem*.

²⁶ *Ibidem*.

²⁷ Pismo MF z dnia 31 lipca 2023 r., nr BMI1.0123.1434.2023.

gdyż dane pracowników obsługujących audytorów nie były zapisywane ze względu na zachowanie ich anonimowości²⁸. Znana jest natomiast liczba zrealizowanych audytów i w uproszczeniu można przyjąć, że liczba pracowników uczestniczących w badaniach jest zbliżona do liczby zrealizowanych audytów²⁹. Łączna liczba audytów w całym badaniu (cztery fale) w izbach administracji skarbowej za lata 2022–2023 wynosiła w: 1) Warszawie – 940 (470/470)³⁰; 2) Katowicach – 700 (350/350)³¹; 3) Wrocławiu – 660 (330/330)³²; 4) Łodzi – 560 (280/280)³³; 5) Krakowie – 540 (270/270)³⁴; 6) Bydgoszczy – 440 (220/220)³⁵; 7) Lublinie – 420 (210/210)³⁶; 8) Gdańsku – 400 (200/200)³⁷; 9) Olsztynie – 300 (150/150)³⁸; 10) Kielcach – 280 (140/140)³⁹.

Reasumując, można mieć uzasadnione wątpliwości odnośnie do docelowych założeń, które legły u podstaw badania metodą tajemniczego klienta i tajemniczego dzwoniącego w Krajowej Administracji Skarbowej. W każdym razie autor niniejszego opracowania takowe posiada, chociażby z powodu tego, że audytorzy nie byli „fachowcami” z zakresu prawa podatkowego i zapewne nie byli w stanie prawidłowo „odkodować” całokształtu rozmowy, nawet jeżeli napotkali na swojej drodze „wzorowych zwolenników” tzw. ulgi językowej. Także przewodniczący Związku Zawodowego Celnicy PL S. Siwy, nie negując prawa Ministra Finansów do oceny poziomu świadczonych przez Krajową Administrację Skarbową usług, wnioskował do kierownictwa tej instytucji o wstrzymanie realizacji programu „Tajemniczy Klient”⁴⁰, podkreślając, że w zaproponowanej formule koszt badania ankietowego i analizy poziomu usług Krajowej Administracji Skarbowej jest bardzo wysoki – wynoszący niemal 1,5 mln zł.⁴¹ Wskazał

²⁸ *Ibidem*.

²⁹ Nie można jednoznacznie założyć, że jest dokładnie taka sama, gdyż hipotetycznie mogła wystąpić sytuacja, w której ten sam pracownik obsługiwał audytora w trakcie dwóch różnych fal badania.

³⁰ Pismo DIAS w Warszawie z dnia 10 lipca 2023 r., nr 1401-IWK-2.0150.83.2023.

³¹ Pismo DIAS w Katowicach z dnia 21 lipca 2023 r., nr 2401-IWK1.0150.60.2023.

³² Pismo DIAS we Wrocławiu z dnia 6 lipca 2023 r., nr 0201-IWK.0150.70.2023.

³³ Pismo DIAS w Łodzi z dnia 6 lipca 2023 r., nr 1001-IWK.0150.51.2023.

³⁴ Pismo DIAS w Krakowie z dnia 7 lipca 2023 r., nr 1201-IWK.0150.1.52.2023.

³⁵ Pismo DIAS w Bydgoszczy z dnia 6 lipca 2023 r., nr 0401-IWK.0150.40.2023.2.

³⁶ Pismo DIAS w Lublinie z dnia 7 lipca 2023 r., nr 0601-IWK.0150.51.2023.7.

³⁷ Pismo DIAS w Gdańsku z dnia 6 lipca 2023 r., nr 2201-IWK.0150.48.2023.

³⁸ Pismo DIAS w Olsztynie z dnia 10 lipca 2023 r., nr 2801-IWK.0150.34.2023.

³⁹ Pismo DIAS w Kielcach z dnia 23 sierpnia 2023 r., nr 2601-IWK.0150.72.2023.3.

⁴⁰ S. Siwy, *Program „tajemniczy klient” to absurd*, <https://celnicy.pl/threads/program-tajemniczy-klient-to-absurd.17680/> [dostęp: 15.10.2024].

⁴¹ *Ibidem*.

alternatywne i tańsze metody, np. zlecenie takiego działania uczelni wyższej w ramach badań naukowych bądź przeprowadzenie badania ankietowego z zaangażowaniem pracowników Krajowej Administracji Skarbowej⁴². Jego zdaniem – w pełni zasadnym również według autora artykułu – rzeczzone badanie w obliczu zdiagnozowanych i pilnych do realizacji problemów w Krajowej Administracji Skarbowej⁴³ należało uznać za bezsensowne⁴⁴.

4. Ulga językowa/upraszczanie języka podatkowego w Krajowej Administracji Skarbowej

Stosowanie zasad prostego języka⁴⁵ i jego upraszczanie według kierownictwa Krajowej Administracji Skarbowej oraz Ministerstwa Finansów to jedna z wartości będących częścią strategii tych instytucji na lata 2021–2024⁴⁶. Zapewne w tym też chyba celu kierownictwo tych instytucji m.in. definicję legalną podatnika usilnie stara się zamienić na określenie *klient*⁴⁷. Potwierdzają to także informacje zawarte w prezentacji pt. *Kiedy podatnik stał się klientem*, którą kierownictwo Krajowej Administracji Skarbowej oraz Ministerstwa Finansów zaprezentowało 28 sierpnia 2023 roku na konferencji podsumowującej realizację programu pt. *Klient w centrum uwagi KAS*⁴⁸. Wynika z niej m.in., że klientowi zapewniona

⁴² *Ibidem*.

⁴³ Jako przykładowe, pilne do realizacji wskazał: 1) niedoetatyzowanie w komórkach dochodzeniowo-śledczych; 2) przeciążenie pracowników i funkcjonariuszy biurokracją; 3) sprawozdania ponad miarę; 4) dublowanie zadań; 5) wieszające się i często mało intuicyjne systemy, które wymagają ogromnej straty czasu na wprowadzanie danych, często tych samych do różnych systemów; 6) niedoetatyzowanie w oddziałach celnych, komórkach postępowań, komórkach kontroli; 7) niedoetatyzowanie w wielu urzędach skarbowych. Szerzej: *ibidem*.

⁴⁴ Zob. też: I. Nowak, *Metafizyka w stosowaniu prostego języka przez Krajową Administrację Skarbową i Ministerstwo Finansów*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 3, s. 75 i n.

⁴⁵ „Prosty język to przejrzysty, zrozumiały i skuteczny styl pisania, który odpowiada na potrzeby obywateli. Używa go już wiele firm i urzędów w Polsce i na świecie. Zauważyły one, że prosta komunikacja przynosi wiele korzyści wszystkim zainteresowanym i buduje partnerskie relacje” – tak według pisma Zastępcy Dyrektora Departamentu Poboru Podatków w Ministerstwie Finansów z dnia 14 maja 2021 r., nr SK/95/2021.

⁴⁶ *Prosty język w Ministerstwie Finansów i Krajowej Administracji Skarbowej*, https://www.kis.gov.pl/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/JSs9/content/id/10576301 [dostęp: 19.10.2024]. Warto pamiętać, że *spiritus movens* w „krzewieniu” ulgi językowej odgrywa utworzony 1 stycznia 2022 r. Departament Relacji z Klientami (departament podporządkowany Krajowej Administracji Skarbowej). Więcej: I. Nowak, *Metafizyka w stosowaniu...*, s. 65 i n.

⁴⁷ Pismo MF z dnia 5 kwietnia 2022 r., nr BM11.0123.598.2022. Szerzej na temat klienta i klientocentryczności zob. I. Nowak, *Metafizyka w stosowaniu...*, s. 54 i n.

⁴⁸ Pismo MF z dnia 26 października 2023 r., nr BM11.0123.2839.2023.

jest „empatia, zrozumienie potrzeb, priorytetyzacja działań, realizacja, testowanie, poprawianie, i tak od nowa, w procesie ciągłym, powtarzalnym”⁴⁹. W module prezentacji pt. *Zrozumienie potrzeb klienta* odnajdujemy zadania wobec klienta: „wyłonienie segmentów klientów, ułożenie mapy podróży klienta, zdefiniowanie punktów bólu”⁵⁰. No i cóż rzec na takie *dictum*? Może należy raz jeszcze przywołać wypowiedź byłego Ministra Finansów, zgodnie z którą „obywatel zawsze ma rację – to jest nasz klient”⁵¹?

Stosowanie zasad prostego języka, określonych w standardach ulgi językowej Krajowej Administracji Skarbowej i Ministerstwie Finansów, stało się obowiązkiem wszystkich pracowników oraz funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej (dalej: SCS)⁵². Co więcej, w działania związane z ulgą językową zaangażowani są wszyscy pracownicy resortu finansów i każdy z nich „stara się, by jego komunikacja była efektywna – jak najbardziej skuteczna, klarowna, rzeczowa i dostosowana do potrzeb odbiorcy”⁵³. I faktycznie liczba zaangażowanych w Krajowej Administracji Skarbowej oraz Ministerstwie Finansów osób osiągnęła chyba „masę krytyczną”⁵⁴, gdyż w tzw. krzewienie ulgi językowej zaangażowani są – oprócz co do zasady naczelników urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych, dyrektorów izb administracji skarbowej – także: 1) ambasadorzy prostego języka – około 200 osób; 2) trenerzy prostego języka – około 80 osób; 3) liderzy prostego języka – 15 osób; 4) koordynatorzy ulgi językowej – 17 osób (jedna w każdej izbie administracji skarbowej oraz w Krajowej Informacji Skarbowej)⁵⁵; 5) zastępcy koordynatorów ulgi językowej (Ministerstwo Finansów nie prowadzi takiego zestawienia); 6) sekretarze – 30 osób⁵⁶.

⁴⁹ *Ibidem*.

⁵⁰ <https://www.gov.pl/web/kas/klient-w-centrum-uwagi-kas--konferencja-w-mf> [dostęp: 28.10.2024]; pismo MF z dnia 26 października 2023 r., nr BMI1.0123.2839.2023.

⁵¹ *Tadeusz Kościński o relacji urząd–mieszkaniec w inteligentnym mieście*, <https://www.youtube.com/watch?v=aUrU4A6paPc> [dostęp: 22.11.2024].

⁵² „Nie ma osobnego zespołu, którego członkowie zajmowaliby się wyłącznie prostą komunikacją, czy upraszczaniem pism. Są grupy robocze, których członkowie zajmują się swoimi obowiązkami pracowniczymi, a do tego są ambasadorami prostego języka. W resorcie finansów jest to niemal 250 osób – niespełna 100 w Ministerstwie Finansów, a także po kilka osób w każdej z 16 IAS oraz KIS” – pismo MF z dnia 16 maja 2022 r., nr BMI1.0123.883.2022.

⁵³ Pismo MF z dnia 16 maja 2022 r., nr BMI1.0123.883.2022.

⁵⁴ Zgodnie z prezentacją Ministerstwa Finansów i Krajowej Administracji Skarbowej z 25 marca 2021 r. pt. *Prosty język. Wyzwania w komunikacji zdalnej*.

⁵⁵ To dyrektorzy izb administracji skarbowej i naczelnicy urzędów skarbowych wskazali osoby, które koordynują upowszechnianie informacji na temat prostego języka odpowiednio w poszczególnych izbach i urzędach – pismo MF z dnia 31 lipca 2023 r., nr BMI1.0123.1434.2023.

⁵⁶ Pismo MF z dnia 31 lipca 2023 r., nr BMI1.0123.1434.2023.

Dyrektorzy komórek organizacyjnych w Krajowej Administracji Skarbowej oraz w Ministerstwie Finansów monitorują, czy pracownicy i funkcjonariusze KAS używają prostego języka w swoich pismach⁵⁷. Badania rozpoczęły się w 2022 roku⁵⁸. Przykładowo organizowane są wewnętrzne przeglądy pism, dzięki którym można monitorować, w jakich aspektach powinny być zapewniane pracownikom i funkcjonariuszom KAS materiały edukacyjne⁵⁹. Z pisma Dyrektora Departamentu Relacji z Klientami z dnia 1 czerwca 2022 roku pt. *Audyt powszechny pism w uldze językowej* dowiadujemy się m.in., że w czerwcu 2022 roku został przeprowadzony „pierwszy ogólnopolski audyt pism w uldze językowej. Sprawdzimy po jednym piśmie z każdego urzędu skarbowego oraz wyspecjalizowanego. W tej edycji audytu [zapewne nie ostatniej – przyp. I.N.] nie uczestniczą urzędy celno-skarbowe oraz izby”⁶⁰. Audyt będzie przeprowadzony wyłącznie elektronicznie i zgodnie ze wskazówkami: „w każdym urzędzie powinna być osoba, która dba o ulgę językową w tym urzędzie. Ta osoba oceni pismo, czyli: wybierze jedno pismo [z czterech – przyp. I.N.], które oceni; otworzy elektroniczny plik karty oceny pisma i informacji o piśmie [13 obszarów, które należy ocenić – przyp. I.N.]; oceni pismo według kryteriów tej karty oraz zapisze wyniki w pliku karty ocen; wypełni elektronicznie ankietę oceny pisma”. Zapewne według powyższej metodologii bez wątpienia sukces będzie nieunikniony (*sic!*)⁶¹.

Niezależnie od przekonania nikomu nie uda się napisać rozstrzygnięć podatkowych (decyzji i postanowień) prostym językiem, ponieważ obowiązująca w Rzeczypospolitej Polskiej zasada praworządności na to nie przyzwala⁶². Ponadto zjawiska deprecjacji aktów podatkowych nie naprawi się ulgą językową⁶³. Warto w tym miejscu przypomnieć wszystkim potencjalnym entuzjastom prostego języka (ulgi językowej), że „nawet z pozoru kosmetyczna poprawka może bowiem zmienić sens specjalistycznego tekstu”⁶⁴. Innymi słowy, przyjęta

⁵⁷ Pismo MF z dnia 3 czerwca 2022 r., nr BMI1.0123.866.2022.

⁵⁸ Pismo MF z dnia 5 kwietnia 2022 r., nr BMI1.0123.598.2022.

⁵⁹ Pismo MF z dnia 31 lipca 2023 r., nr BMI1.0123.1434.2023.

⁶⁰ Pismo z dnia 1 czerwca 2022 r. pt. *Pisma w standardzie Ulgi językowej. Audyt powszechny w KAS*.

⁶¹ Z prezentacji pt. *Od podatnika do klienta. Czy ta droga jest możliwa?* wynika, że ponad 75% pracowników i funkcjonariuszy KAS w urzędach skarbowych zna standardy ulgi językowej i używa ich w swoich pismach – pismo MF z dnia 17 stycznia 2024 r., nr BMI1.0123.173.2024; I. Nowak, *Świadomość podatkowoprawna...*, s. 22–23.

⁶² I. Nowak, *Metafizyka w stosowaniu...*, s. 94 wraz z zawartą tam literaturą.

⁶³ *Ibidem*, s. 95 wraz z zawartą tam literaturą. Por. B. Brzeziński, *O deparlamentaryzacji prawa podatkowego opublikowany*, „Przegląd Podatkowy” 2024, nr 4, s. 14 i n.

⁶⁴ J. Zandberg-Malec, *Prosty język w komunikacji prawniczej – okiem redaktora językowego*, „Poznańskie Studia Polonistyczne. Seria Językoznawcza” 2021, vol. 28(1), s. 193.

centralnie „procedura” upraszczania języka aktów normatywnych z zakresu prawa podatkowego przez pracowników/funkcjonariuszy KAS nie jest właściwym kierunkiem zmian, w który należy angażować siły i środki⁶⁵.

Upraszczenie języka podatkowego czy też stosowanie prostego języka, ulgi językowej lub terminu *klient* to działania pozbawione sensu, ponieważ w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej pilnie poszukiwani muszą być fachowcy, a nie amatorzy prawa podatkowego⁶⁶. Co więcej, istnieje pilna potrzeba powrotu do dobrego prawodawstwa wraz ze sprawnie funkcjonującymi instytucjami publicznymi i profesjonalną kadrami (służbą cywilną), a nie z pozorowaniem działań w postaci procesu upraszczania języka, ulgi językowej etc.⁶⁷ Innymi słowy, Krajowa Administracja Skarbowa powinna jak najszybciej zaniechać stosowania prostego języka, a tym bardziej „ambitnego projektu” pt. *Ulga językowa*⁶⁸, ponieważ „populistyczne postulaty komunikowania norm prawnych «językiem zrozumiałym dla każdego, kto umie czytać i pisać» i eksponowane propozycje istotnego upraszczania języka w komunikacji z podatnikiem nie mogą znaleźć akceptacji, ponieważ dla podatnika podstawową potrzebą nie jest urzędnicze «przekładanie» aktów prawnych na prosty język, lecz klarowność obowiązujących aktów prawnych. Można mieć też obawy co do jakości upraszczającego komunikację «przekładu» językowego, skoro urzędnicy różnych szczebli, a zwłaszcza nasi politycy pełniący funkcje publiczne, dają niejednokrotnie dowody, że mają poważne kłopoty nawet z najbardziej prostą wykładnią językową obowiązujących przepisów, nie wspominając już o samodzielnym stosowaniu wykładni derywacyjnej i konstruowaniu na podstawie przepisów obowiązujących norm prawnych. Toteż procedura upraszczania języka w komunikowaniu norm z zakresu prawa podatkowego nie wydaje się pierwszoplanowym i szczególnie oczekiwanym kierunkiem zmian, a tzw. prosty język nie zastąpi koniecznej w aktach prawnych precyzji języka i jego niezbędnej czytelności dla osób zajmujących się stosowaniem i wykładnią tekstów prawnych. Upraszczenie języka w komunikacji z podatnikiem może natomiast przyczynić się niekiedy do wykreowania nieporozumień i istotnego osłabienia funkcji gwarancyjnej obowiązujących przepisów”⁶⁹.

⁶⁵ I. Nowak, *Metafizyka w stosowaniu ...*, s. 97.

⁶⁶ *Ibidem*, s. 99; *idem*, „Zasoby kadrowe”, *Krajowej Administracji Skarbowej: reasumpcja po 5 latach funkcjonowania*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2023, nr 1, s. 133.

⁶⁷ I. Nowak, *Metafizyka w stosowaniu ...*, s. 99 i n. Zob. też: *idem*, *Podatki nazywane opłatami w imię maksymalizacji dochodów budżetowych – zarys problematyki*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 2, s. 39 i n.

⁶⁸ I. Nowak, *Świadomość podatkowoprawna ...*, s. 23–24; *idem*, *Metafizyka w stosowaniu ...*, s. 69.

⁶⁹ Tak prof. R. Dębski (Katedra Prawa Karnego WPiA UŁ), który udzielał autorowi niniejszej publikacji jako swojemu studentowi wielu bezcennych rad, i to zawsze z „zegarmistrzowską precyzją”. <https://www.wpia.uni.lodz.pl/aktualnosci/szczegoly/zmarl-prof-ryszard-debski> [dostęp: 11.11.2024].

Analogiczną argumentację podnosi także judykatura, według której nowe standardy komunikacji z podatnikami nie mogą prowadzić do naruszenia obowiązujących przepisów prawa, a elementy decyzji czy postanowienia i ich rola są ściśle określone przez przepisy Ordynacji podatkowej i tylko w ich ramach wydając decyzje czy postanowienia, powinien poruszać się organ podatkowy⁷⁰. Co więcej, w sądownictwie administracyjnym wątpliwości budzą używane przez organy podatkowe w indywidualnych aktach administracyjnych sformułowania/zwroty, takie jak: *Szanowni Państwo, oceniam Państwa zarzut, odnosząc się do Państwa zarzutu*, ponieważ rolą organu podatkowego jest wydawanie rozstrzygnięć podatkowych w formie aktu władczego, a nie pism mających charakter listu do podatnika⁷¹. Innymi słowy, „zapobieżenie degradacji języka prawniczego wymaga wysiłku ze strony jego użytkowników. Dotyczy to zwłaszcza tych, którzy tworzą teksty w konwencji tego języka, prawników, a zwłaszcza sędziów i naukowców”⁷², no i oczywiście pracowników/funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej, a przede wszystkim „pomysłodawców” i „zwolenników” ulgi językowej.

Być może w ramach trwającego w Ministerstwie Finansów audytu, który w momencie oddania opracowania do druku „jest w trakcie realizacji a jego wyniki, wraz z informacją o ewentualnych nieprawidłowościach zostaną ujawnione po jego zakończeniu”⁷³, chocholi taniec pt. ulga językowa w końcu zostanie zaniechany. Pocieszające jest, że wiceminister finansów J. Neneman w swoich pismach nie posługuje się zwrotem *klient*, a tym bardziej *klient w centrum uwagi*. Niewykluczone, że wiceminister czytał publikację pt. *Metafizyka w stosowaniu prostego języka przez Krajową Administrację Skarbową i Ministerstwo Finansów*⁷⁴, w której autor apelował do wszystkich „decydentów” z Krajowej Administracji Skarbowej oraz Ministerstwa Finansów, aby jak najszybciej

⁷⁰ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 17 października 2023 r., sygn. I SA/Kr 819/23, CBOSA; wyrok WSA w Krakowie z dnia 12 kwietnia 2023 r., sygn. I SA/Kr 147/23, CBOSA; wyrok WSA w Krakowie z dnia 22 marca 2023 r., sygn. I SA/Kr 1210/22, CBOSA; wyrok WSA w Krakowie z dnia 7 marca 2023 r., sygn. I SA/Kr 82/23, CBOSA; wyrok WSA w Krakowie z dnia 7 marca 2023 r., sygn. I SA/Kr 102/23, CBOSA; wyrok WSA w Krakowie z dnia 21 lutego 2023 r., sygn. I SA/Kr 1362/22, CBOSA; wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 listopada 2022 r., sygn. I SA/Kr 959/22, CBOSA; wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 lipca 2022 r., sygn. I SA/Kr 354/22, CBOSA.

⁷¹ Por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 29 października 2024 r., sygn. I SA/Wr 376/24, CBOSA; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 29 października 2024 r., sygn. I SA/Wr 396/24, CBOSA; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 31 lipca 2024 r., sygn. I SA/Wr 815/23, CBOSA.

⁷² Por. B. Brzeziński, *Jakość języka prawniczego prawa podatkowego – rzecz godna uwagi*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2023, nr 3, s. 22.

⁷³ Pismo MF z dnia 4 stycznia 2024 r., nr DSP3.8022.5.2023, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT10.nsf/klucz/ATT CZ7KFL/%24FILE/i00250-o1.pdf> [dostęp: 30.11.2024].

⁷⁴ I. Nowak, *Metafizyka w stosowaniu...*, s. 51 i n.

wycofali się z zauroczenia wszelakimi językowymi nowinkami lub trafniej nowomową na temat tzw. prostego języka w obszarze prawa podatkowego czy szerzej finansów publicznych!!! Jeżeli tym razem apel padł/padnie na podatny grunt – autor niniejszej publikacji rzeknie w imieniu wszystkich pracowników oraz funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej, a na koniec także własnym – AMEN.

5. Ekspresowe awanse w stopniach służbowych w Krajowej Administracji Skarbowej

Kierownictwo Krajowej Administracji Skarbowej deklaruje chęć budowania przyjaznego środowiska pracy⁷⁵, zapewniając m.in., iż „bardzo ważne jest to, żebyśmy też pamiętali o tym, że ludzie potrzebują bezpieczeństwa, miejsca pracy, jasnej ścieżki awansowej”⁷⁶. Niestety bardzo duże wątpliwości wzbudziła „ekspresowa ścieżka awansowa” byłego już Szefa KAS, który od 19 lipca 2021 roku, po przekształcenia stosunku pracy w stosunek służbowy (art. 150 u.KAS), osiągnął w niebywale szybkim czasie stopień inspektora w korpusie oficerów starszych SCS (odpowiednik pułkownika/komandora⁷⁷)⁷⁸. Jednak zdaniem Ministra Finansów „nie ma przeszkód w mianowaniu funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej sprawujących funkcje kierownicze na odpowiednio wysokie stopnie służbowe, adekwatnie do zajmowanego stanowiska służbowego i posiadanych kwalifikacji zawodowych, szczególnie jeżeli, jak w przypadku Szefa Krajowej

⁷⁵ Tworzenie angażującego środowiska pracy i budowa marki atrakcyjnego pracodawcy to jeden z celów, które wynikają z Kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021–2024 – <https://www.gov.pl/web/kas/strategia-kas> [dostęp: 27.11.2024].

⁷⁶ Zob. zastępca Szefa KAS A. Chałupa [w:] *Konferencja „5 lat Krajowej Administracji Skarbowej”*, <https://www.youtube.com/watch?v=d1EbRx8oUdU> [dostęp: 19.12.2024]; I. Nowak, „Zasoby kadrowe”..., nr 1, s. 157–158.

⁷⁷ Zob. szerzej rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 8 lutego 2023 r. w sprawie równorzędności stopni policyjnych, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu, Służby Więziennej, Służby Wywiadu Wojskowego, Służby Kontrwywiadu Wojskowego, Straży Granicznej, Służby Ochrony Państwa i stopni wojskowych ze stopniami służbowymi w Służbie Celno-Skarbowej (Dz.U. 2023, poz. 417).

⁷⁸ Więcej na ten temat: I. Nowak, „Zasoby kadrowe”..., s. 176–182; R. Zieliński, *Błyskawiczne awanse szefa KAS. „Szczególny przypadek”*, <https://tvn24.pl/polska/bartosz-zbaraszczuk-szef-krajowej-administracji-skarbowej-blyskawiczne-awanse-7287461> [dostęp: 22.11.2024]; D. Mikołajczyk, *O ekspresowych awansach szefa KAS*, <https://infosecurity24.pl/sluzby-mundurowe/krajowa-administracja-skarbowa/o-ekspresowych-awansach-szefa-kas> [dostęp: 22.11.2024]; *idem*, *Celnicy mają problem z awansami?*, <https://infosecurity24.pl/sluzby-mundurowe/krajowa-administracja-skarbowa/celnicy-maja-problem-z-awansami> [dostęp: 22.11.2024].

Administracji Skarbowej, jest to uzasadnione posiadanym wieloletnim doświadczeniem zawodowym nabytym w trakcie pełnienia, nieprzerwanie, funkcji zarządczych w administracji skarbowej”⁷⁹. Można jednak powziąć uzasadnione wątpliwości odnośnie do powyższej argumentacji, ponieważ z jednej strony sam Szef KAS podnosi: „moje stopnie w służbie są odzwierciedleniem doświadczenia, wiedzy i wysokich stanowisk, które zajmowałem jako pracownik służby cywilnej. Były one mi nadawane przez ministra finansów, a w przypadku mianowania na pierwszy stopień oficerski przez prezydenta RP”⁸⁰. Jednocześnie zauważył, że „stopnie służbowe funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej są wyrazem hierarchii w służbie i ich wiązanie z awansami stanowiskowymi pracowników nie jest zasadne”⁸¹. Co więcej, Szef KAS zadeklarował także, że dąży „do tego, aby każdy pracownik i funkcjonariusz miał możliwość rozwoju zawodowego i jeżeli jest to uzasadnione to również szybkiego awansu. Naszym założeniem jest też zwiększenie transparentności w zakresie awansów zarówno w służbie cywilnej, jak i w Służbie Celno-Skarbowej”⁸² (*sic!*).

Powyższą, rzecz jasna negatywną ocenę zaistniałego stanu faktycznego potwierdza też Najwyższa Izba Kontroli, podnosząc, że awansowanie na stopnie służbowe Szefów KAS, przeprowadzone w przyspieszonym trybie, bez sporządzenia rzetelnych uzasadnień, było nieprawidłowe⁸³. Ponadto Najwyższa Izba Kontroli negatywnie oceniła formalne przekształcenia stosunku pracy oraz wielokrotne awanse Szefa KAS w sytuacji, gdy ich częstotliwość nie dawała możliwości podnoszenia kwalifikacji i zdobywania doświadczenia zawodowego, a także nie podlegała ocenom na zasadach analogicznych z innymi funkcjonariuszami⁸⁴. Również w ocenie Najwyższej Izby Kontroli przyjęty tryb awansu Szefa KAS może negatywnie oddziaływać na pozostałych funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej

⁷⁹ Pismo MF z dnia 9 listopada 2023 r., nr DBM4.105.83.2023; pismo MF z dnia 7 listopada 2023 r., nr DBM4.105.80.2023.

⁸⁰ B. Zbaraszcuk [w:] B. Godusławski, *Ekspresowe awanse szefa skarbowki. W rok od aspiranta do młodszego inspektora*, <https://businessinsider.com.pl/wiadomosci/ekspresowe-awanse-szefa-skarbowki-az-5-stopni-w-rok-kim-jest-bartosz-zbaraszcuk/tn0cf7y> [dostęp: 22.12.2024].

⁸¹ B. Zbaraszcuk [w:] A. Pokojka, *Modernizujemy KAS*, „Dziennik Gazeta Prawna” 2023, nr 83/84(5997/5998), s. 4.

⁸² *Ibidem*.

⁸³ Raport NIK-1, s. 21.

⁸⁴ „Nadzwyczajne szybkie tempo awansu wystąpiło w przypadku Szefa KAS, pełniącego tę funkcję w okresie od 12 maja 2022 r. do 18 grudnia 2023 r., który to awansował w okresie 16 miesięcy ze stopnia starszego rachmistrza na stopień młodszego inspektora, czyli o osiem stopni służbowych. Standardowy czas dojścia ze stopnia starszego rachmistrza do stopnia młodszego inspektora powinien zająć 16 lat, zgodnie z art. 197 ust. 1 ustawy o KAS, a zatem czas ten skrócono 12-krotnie” – *ibidem*, s. 8.

i innych pracowników Krajowej Administracji Skarbowej, jak również i przez opinię publiczną⁸⁵.

Na zakończenie powyższych rozważań warto przytoczyć kolejne ustalenia Najwyższej Izby Kontroli, z których płynie jasny przekaz, że „praktyka nadużywająca przepisów umożliwiające skrócenie czasu służby (jako warunku awansu) jest zjawiskiem nagannym i niezgodnym z ideą służby publicznej. Kluczowymi elementami tej idei jest zasada legalizmu oraz bezstronności oznaczającej niedopuszczanie do konfliktu między interesem publicznym a interesem prywatnym, oddzielenie interesu partykularnego (w tym własnego czy osobistego) od interesu ogólnospołecznego. Ponadto praktyka taka, zwłaszcza wobec ograniczonej dokumentacji uzasadniającej awanse, wskazuje, że awanse te nie uwzględniały podstawowych zasad awansowania pracowników/funkcjonariuszy, tj. transparentności, równości szans, racjonalności, określonych w *Procedurze w sprawie mianowania na wyższy stopień służbowy funkcjonariusza Służby Celno-Skarbowej z 2022 r.* (§ 2 pkt 2)”⁸⁶. Co więcej, Najwyższa Izba Kontroli podkreśliła, że przepisy prawa nie wymagają od osób zajmujących najwyższe stanowiska kierownicze w Krajowej Administracji Skarbowej posiadania statusu funkcjonariusza⁸⁷.

6. Zboże z Ukrainy a konwoje Krajowej Administracji Skarbowej

Wraz z nadmiernym importem zbóż i rzepaku z Ukrainy⁸⁸ nastąpił wzrost zapasów tych artykułów na krajowym rynku rolnym⁸⁹, stając się przyczyną protestów polskich rolników⁹⁰. Niestety, zdaniem Najwyższej Izby Kontroli realizacja zadań przez organy administracji publicznej w zakresie importu i obrotu zbożem oraz rzepakem z Ukrainy nie była rzetelna i skuteczna⁹¹. Przykładowo zastosowany przez Krajową Administrację Skarbową od kwietnia 2023 roku dodatkowy rodzaj zabezpieczeń, tj. konwojowanie pod eskortą funkcjonariuszy służby celno-skarbowej pojazdów transportujących przez terytorium Polski

⁸⁵ Raport NIK-1, s. 8 i 19–21.

⁸⁶ *Ibidem*, s. 19 oraz 87–93.

⁸⁷ *Ibidem*, s. 8 i 19–21.

⁸⁸ Eksport ukraińskiego zboża w sezonie 2022/2023 wyniósł prawie 49 mln ton, z czego do Polski wjechało ponad 4 mln ton zboża i nasion roślin oleistych. Z tego tranzytem objęto 0,7 mln ton, a 3,4 mln ton zostało w kraju – Raport NIK-2, s. 5.

⁸⁹ Od 1 stycznia 2022 r. do 30 kwietnia 2023 r. import zbóż o przeznaczeniu technicznym do Polski wyniósł 103 tys. ton o wartości 116,1 mln zł – *ibidem*, s. 11 i 17.

⁹⁰ *Ibidem*, s. 5.

⁹¹ *Ibidem*, s. 9.

ukraińskie zboże i inne produkty rolne, obok elektronicznych plomb z modułem GPS w ramach Systemu Elektronicznego Nadzoru Transportu (SENT), był nieadekwatny do skali rzeczywistych zagrożeń (ryzyko naruszenia przepisów dotyczących procedury tranzytu było nieznaczne i wyniosło 0,11%)⁹². Innymi słowy, organizowanie takich przewozów pod eskortą funkcjonariuszy służby celno-skarbowej było działaniem nadmiernym, czasochłonnym i kosztownym, gdyż samo nałożenie na środki transportu plomb elektronicznych zapewniało ciągły monitoring transportu, a także gwarancję jego bezpiecznego przejazdu przez terytorium Polski i dostarczenia towaru do polskich portów lub granicy RP⁹³.

Zadania w zakresie konwojowania towarów rolno-spożywczych pochodzących z Ukrainy wykonywali funkcjonariusze z podległych Szefowi KAS urzędów celno-skarbowych niemal całego kraju⁹⁴. Również według Biura Prasowego MF „w działaniach konwojowych (...) brali udział funkcjonariusze wszystkich 16 urzędów celno-skarbowych, wymieniając się i działając na terenie swoich województw”⁹⁵. Przykładowo realizacją konwojów na terenie województwa lubelskiego i podkarpackiego zajmowało się w kwietniu 2023 roku – 138 funkcjonariuszy, w maju 2023 roku – 134 funkcjonariuszy, w czerwcu 2023 roku – 64 funkcjonariuszy⁹⁶. Łącznie od 21 kwietnia do 30 czerwca 2023 roku w oddziałach celnych funkcjonujących w zasięgu działania Lubelskiego i Podkarpackiego Urzędu Celno-Skarbowego przeprowadzono 1597 konwojów płodów rolnych z Ukrainy oraz nałożono 2884 zamknięcia urzędowe w formie plomby elektronicznej⁹⁷.

⁹² *Ibidem*.

⁹³ W 2018 r. koszt jednego zleconego na podstawie art. 67 ust. 2 ustawy o KAS konwoju wynosił od 1,2 do 4 tys. zł – *ibidem*, s. 18.

⁹⁴ *Ibidem*, s. 64; R. Zieliński, M. Sokołowska, *Konwoje pod specjalnym nadzorem, ale bez specjalnego sensu*, <https://tvn24.pl/polska/konwoje-pod-specjalnym-nadzorem-ale-bez-specjalnego-sensu-st6976711> [dostęp: 2.12.2024].

⁹⁵ R. Zieliński, M. Sokołowska, *Konwoje pod specjalnym...* Z procedury pt. *Koordinacja działań dla UCS w zakresie realizacji konwojów* wynikał m.in. obowiązek naczelników urzędów celno-skarbowych: 1) w Białej Podlaskiej, Przemyślu, Katowicach i Łodzi – wydania decyzji o zarządzeniu konwoju, nadaniu mu nr identyfikacyjnego (kod jednostki zarządzającej konwój /kolejny nr konwoju), założeniu zamknięcia elektronicznego i dostarczeniu konwoju do punktu przejścia; 2) w Łodzi, Katowicach Białymstoku i Gorzowie Wielkopolskim – przejścia konwoju i dostarczenia do punktu zakończenia; 3) w Gorzowie Wielkopolskim – Świecko (oddział celny), Wrocławiu – Zgorzelec (oddział celny), Szczecinie – port Szczecin, Świnoujście (oddział celny), Kołobrzeg (oddział celny), Gdyni – port w Gdyni, w Katowicach – Gorzyczki (oddział celny), w Białymstoku – Budzisko (oddział celny), zakończenia procedury konwoju oraz usunięcia zamknięć urzędowych i przekazania ich do punktu przejścia – Raport NIK-2, s. 64.

⁹⁶ *Ibidem*.

⁹⁷ *Ibidem*, s. 18 i 64.

W ocenie S. Siwego, przewodniczącego ZZ Celnicy PL, fizyczne konwoje były zbyt ciężkie, a do tego stanowiły zbędne, dodatkowe zabezpieczenie⁹⁸. Innymi słowy, funkcjonariusze w całym kraju zostali oderwani od swoich codziennych zajęć, jak zwalczanie przestępczości akcyzowej, hazardowej itp., aby nagle jeździć w konwojach oznakowanymi autami, oczywiście pod bronią⁹⁹. „Co to oznacza w praktyce? Dla przykładu, funkcjonariusze z urzędu celno-skarbowego najpierw muszą dojechać z Olsztyna do punktu, w którym przejmą konwój od kolegów z innego województwa. To nawet 300 kilometrów. Później muszą eskortować tiry aż do granicy z województwem, gdzie przejmują go następni koledzy. W trakcie zmiany operację powinni powtórzyć dwukrotnie, czyli zrobić około 1000 kilometrów”¹⁰⁰. Co więcej, „funkcjonariusze z różnych części kraju potwierdzają też, że przełożeni wstrzymali wydawanie zgód na urlopy. Potrzebne są wszystkie ręce do pracy w konwojach – dodaje inny celnik z jednego z południowych województw”¹⁰¹.

7. Pisma behawioralne a zasada praworządności w Krajowej Administracji Skarbowej

Przepisy prawa powszechnie obowiązującego, w tym także podatkowe, nie definiują pism behawioralnych. Jednak organy podatkowe stosują pisma behawioralne jako: 1) formy wsparcia podatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych¹⁰²; 2) pisma (listy) kierowane do konkretnego podatnika z informacją o możliwym niewywiązywaniu się z obowiązków podatkowych¹⁰³; 3) pisma umożliwiające podatnikowi dobrowolne wypełnienie obowiązków podatkowych¹⁰⁴; 4) komunikaty wpisujące się w korespondencję z podatnikami, w tym m.in. w program *Klient w centrum uwagi KAS*¹⁰⁵. Co więcej, organy administracji

⁹⁸ R. Zieliński, M. Sokołowska, *Konwoje pod specjalnym...*

⁹⁹ *Ibidem*.

¹⁰⁰ *Ibidem*.

¹⁰¹ *Ibidem*.

¹⁰² Informacja mailowa z dnia 17 stycznia 2024 r., uzyskana z Biura Komunikacji i Promocji Wydziału Prasowego Ministra Finansów.

¹⁰³ Pismo DIAS w Białymstoku z dnia 24 sierpnia 2023 r., nr 2001-IWK.0150.89.2023.2; pismo DIAS w Gdańsku z dnia 24 sierpnia 2023 r., nr 2201-IWK.0150.80.2023.

¹⁰⁴ Informacja mailowa z dnia 17 stycznia 2024 r., uzyskana z Biura Komunikacji i Promocji Wydziału Prasowego Ministra Finansów.

¹⁰⁵ Jednak Ministerstwo Finansów nie przeprowadzało żadnych badań jakościowych oraz ilościowych związanych z Programem Klient w Centrum Uwagi – według pisma Szefa KAS z dnia 15 maja 2024 r., nr BMI1.0123.1966.2024.

podatkowej uznają, że w przypadku pism behawioralnych należy odwołać się do definicji, która funkcjonuje w potocznym rozumieniu¹⁰⁶. Nie sposób jednak podzielić powyższego twierdzenia, gdyż jest ono bezpodstawne, ponieważ termin *list behawioralny* nie jest wyrażeniem języka powszechnego, a tym bardziej potocznego. Innymi słowy, jest to ewidentny neologizm nawiązujący do pewnych cech tego rodzaju interakcji między administracją podatkową a podatnikami – pisemna forma i cel perswazyjny z zamiarem wpływania na zachowanie adresata komunikatu¹⁰⁷.

Pomijając rys ewolucyjny pism behawioralnych, istotny dla tematu artykułu stał się rok 2023, kiedy to prawie wszystkie portale informacyjne w Polsce „rozgrzały się do czerwoności”, informując, że jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej wysyłają do podatników (przede wszystkim przedsiębiorców) pisma, potocznie określane jako pisma behawioralne (listy behawioralne/informacje behawioralne)¹⁰⁸. Jednak z informacji zamieszczonej na profilu Krajowej Administracji Skarbowej *expressis verbis* wynika, iż „to nieprawda, że Urzędy Skarbowe wysyłają masowo listy behawioralne do podatników. Owszem, listy mogą być wysyłane np. wtedy, gdy urząd ma uzasadnione podejrzenia, że podatnik prowadzi niezarejestrowaną działalność gospodarczą (...). Listy behawioralne pozwalają ograniczyć liczbę kontroli”¹⁰⁹.

Powyższe szeroko rozumiane działania przedstawicieli jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej jednoznacznie wskazują na chaotyczne „poczynania” o opresyjno-represyjnym charakterze¹¹⁰. Co więcej, „akcja” wysyłania w 2023 roku przez organy podatkowe tzw. listów behawioralnych nie była scentralizowana. Niestety 11 grudnia 2023 roku nastąpił kolejny etap w tzw. ewolucji pism behawioralnych Krajowej Administracji Skarbowej, ale już scentralizowany,

¹⁰⁶ Pismo MF z dnia 10 października 2023 r., nr BMI1.0123.2092.2023.

¹⁰⁷ Tak: B. Brzeziński, I. Nowak, „Pisma behawioralne” a kwestia podstaw prawnych działania Krajowej Administracji Skarbowej, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2024, nr 131, s. 30.

¹⁰⁸ M. Wierzbicki, *Zacznie się w lutym. Urzędy Skarbowe skontrolują miliony osób*, https://warszawapigulce.pl/kontrola-od-lutego-urzedz-skarbowe-skontroluja-miliony-osob/#google_vignette; stan na 11.01.2024 r.; L. Szymowski, *Jak się nie dać, kiedy wmawiają Ci lewe dochody?*, <https://www.dlapolski.pl/jak-sie-nie-dac-kiedy-wmawiaja-ci-lewe-dochody>; stan na 11.01.2024 r.; P. Łobaża, *Fiskus robi zmasowaną kontrolę. Dotyczy nawet 20 mln ludzi*, <https://www.telepolis.pl/fintech/wydarzenia/urzed-skarbowy-internet-sprzedaz-kontrola>; stan na 11.01.2024 r.; M. Wierzbicki, *Na ten list nie możesz nie odpowiedzieć! Dostałeś? Natychmiast dzwoń*, <https://warszawapigulce.pl/na-ten-list-nie-mozesz-nie-odpowiedziec-dostales-natychmiast-dzwon/> [dostęp: 2.12.2024].

¹⁰⁹ https://twitter.com/KAS_GOV_PL/status/1690072879847686144 [dostęp: 2.12.2024].

¹¹⁰ Na 10 października 2023 r. Ministerstwo Finansów nie posiadało danych dotyczących ilości podejmowanych działań informacyjnych oraz kosztów związanych z wysyłką listów informacyjnych – pismo MF z dnia 10 października 2023 r., nr BMI1.0123.2092.2023.

ponieważ Szef KAS skierował do dyrektorów izb administracji skarbowych tzw. zalecenia w sprawie pism behawioralnych, które bez wątpienia stanowiły działanie bezprawne (prowadzone bez podstawy prawnej), a do tego stały się „ekscesami urzędniczymi”, które po raz kolejny popsuły i tak mocno nadszarpnięty obraz administracji podatkowej¹¹¹.

Według zaleceń Szefa KAS „pisma behawioralne wysyłamy, gdy:

- a) mamy wątpliwości, czy podatnicy poprawnie wykonują obowiązki podatkowe, ale nie mamy na to dowodów;
- b) pozyskaliśmy informacje, które nie spełniają przesłanek do wszczęcia na ich podstawie procedur podatkowych, postępowania podatkowego i kontroli podatkowej;
- c) podjęliśmy czynności sprawdzające bez udziału podatnika i nie wysłaliśmy do niego pisma na podstawie przepisów działu V ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa;
- d) nie ma uzasadnienia, aby podjąć czynności sprawdzające z udziałem podatnika – może to być nieekonomiczne”¹¹².

Reasumując powyższe, należy uznać, że podatnik nie może domniemywać stosowania władczej i jednostronnej formy działania, jaką są pisma behawioralne¹¹³. Rzeczony „formuły działania” nie przewidują przepisy prawa powszechnie obowiązującego, ponieważ podstawą władczego działania organu administracji publicznej może być tylko „kompletna norma materialna, determinująca wszystkie elementy stosunku zobowiązaniowego, w tym określająca kompetencje (zdolność, możliwość) organu administracji publicznej do autorytatywnego zastosowania określonej normy prawa przedmiotowego”¹¹⁴. Innymi słowy, wysyłane przez organy

¹¹¹ Pismo Szefa KAS z dnia 11 grudnia 2023 r., nr DNK1.8623.2.2023. Zob. też: B. Brzeziński, I. Nowak, „*Pisma behawioralne*”..., s. 37; B. Brzeziński, W. Nykiel, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2005*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2006, nr 1, s. 117.

¹¹² Warto też dodać, że zalecenia w sprawie „pism behawioralnych” zawierały pięć załączników, których charakter Szef KAS określił jako wyłącznie pogładowy i mających na celu proponowany i pożądany sposób formułowania ich treści. Pismo nr 1 – prowadzenie niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej lub nierozliczanie przychodów z działalności nierejestrowanej; pismo nr 2 – nieewidencjonowanie sprzedaży przy użyciu kas rejestrujących; pismo nr 3 – nierozliczanie przychodów z najmu; pismo nr 4 – niska rentowność prowadzonej działalności; pismo nr 5 – nabycie rzeczy i praw majątkowych w drodze dziedziczenia, w tym możliwość uzyskania zwolnienia od podatku od spadków i darowizn – pismo Szefa KAS z dnia 11 grudnia 2023 r., nr DNK1.8623.2.2023.

¹¹³ A. Gomulowicz, *Zasada wzajemnej lojalności – władza publiczna a podatnik [w:] Ius civile vigilantibus scriptum est. Księga jubileuszowa Profesora Adama Olejniczaka*, red. J. Grykiel, J. Haberko, K. Mularski, Warszawa 2022; wyrok WSA w Białymstoku z dnia 6 czerwca 2019 r., sygn. II SAB/Bk 52/19, CBOSA.

¹¹⁴ Por. wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2024 r., sygn. II GSK 384/23, CBOSA.

podatkowe pisma behawioralne nie spełniały wymogów zasady praworządności znajdującej wyraz *expressis verbis* w treści art. 120 O.p., a tym bardziej w art. 7 Konstytucji RP¹¹⁵, który stanowi, że „organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa”. Tym samym nie ma bowiem przepisu dającego organom podatkowym kompetencję do tego rodzaju działania, a więc są to działania *praeter legem*¹¹⁶.

Biorąc pod uwagę bezpodstawne działania organów administracji podatkowej, w tym m.in. wystosowywanie do podatnika pism behawioralnych, opartych zasadniczo na podejrzeniu, że adresat narusza przepisy podatkowe, Rzecznik Praw Obywatelskich pismem z dnia 26 lutego 2024 r. zwrócił się do Ministra Finansów, zauważając m.in., że: 1) przepisy obowiązującej Ordynacji podatkowej nie przewidują regulacji prawnej odnoszącej się do kierowania przez organy podatkowe listów behawioralnych, stanowiących nieformalne pisma o charakterze informacyjnym, w których organy podatkowe przedstawiają ewentualne zastrzeżenia co do prawidłowego wywiązywania się przez obywateli z obowiązków podatkowych; 2) wystosowanie listów behawioralnych ma charakter *stricte* uznaniowy i nie jest oparte na konkretnej podstawie prawnej; 3) otrzymanie przez podatnika pisma behawioralnego może wywołać stan niepewności i dezorientacji, a do tego może pojawić się przeświadczenie, że obywatel ma obowiązek niezwłocznego kontaktu z organem i wyjaśnienia sprawy; 4) niesformalizowana procedura ostrzegawcza w formie listu behawioralnego może stanowić pole do nadużyć w kontaktach organów z podatnikami; 5) czy sposób procedowania w sprawie wysyłki listów behawioralnych pozostaje pod jakąkolwiek kontrolą¹¹⁷.

W odpowiedzi na pismo Rzecznika Praw Obywatelskich Minister Finansów zauważył, że resort finansów dokłada wszelkich starań, aby czynności podejmowane przez organy Krajowej Administracji Skarbowej znajdowały oparcie w obowiązujących przepisach prawa i były prowadzone z poszanowaniem obowiązujących zasad i praw podatnika. Co więcej, dodał, że z przepisów ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej wynika, że organy Krajowej Administracji Skarbowej są obowiązane podejmować wszelkie działania dozwolone przepisami prawa,

¹¹⁵ Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. 1997, nr 78, poz. 483 ze zm.), dalej: Konstytucja RP; A. Gomułowicz, *Podatnik a władza – problem bezpieczeństwa prawnego* [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, Warszawa 2021, s. 147 i n.

¹¹⁶ B. Brzeziński, I. Nowak, „Pisma behawioralne”..., s. 48. Por. B. Brzeziński, *O nadużyciu artykułu 82 § 2 Ordynacji podatkowej i jego procesowych skutkach*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2011, nr 3, s. 52.

¹¹⁷ Pismo RPO z dnia 26 lutego 2024 r., nr V.511.107.2024.EG, https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/2024-02/Do_MF_listy_behawioralne_26_02_2024.pdf [dostęp: 13.12.2024].

ukierunkowane na sprawny pobór należności budżetowych, wspieranie podatników w wypełnianiu obowiązków podatkowych oraz eliminowanie zachowań niezgodnych z prawem. I uwaga – że po dokonaniu szczegółowej analizy niniejszego zagadnienia (tj. wysyłki pism behawioralnych) pismem Szefa KAS z dnia 11 marca 2024 roku odwołane zostały zalecenia dotyczące pism behawioralnych przekazane przez Szefa KAS pismem z dnia 11 grudnia 2023 roku¹¹⁸.

Warto też podkreślić, że według Ministra Finansów po otrzymaniu zaleceń Szefa KAS z 11 grudnia 2023 roku podległe urzędy skarbowe wysłały łącznie 3639 pism behawioralnych, na które podatnicy zareagowali w 1609 przypadkach¹¹⁹. Niestety Minister Finansów nie odpowiedział Rzecznikowi Praw Obywatelskich na dwa pytania w sprawie: 1) danych statystycznych obrazujących liczbę tego rodzaju pism wystosowanych do podatników na przestrzeni ostatnich 3 lat; 2) na jakiej podstawie ustalany był krąg adresatów listów behawioralnych¹²⁰. Co więcej, Minister Finansów nie ma także danych dotyczących ilości podejmowanych działań informacyjnych oraz kosztów związanych z wysyłką listów informacyjnych¹²¹.

Reasumując, należy jednoznacznie stwierdzić, że *Fiscu non erubescit*¹²². W każdym razie autor niniejszego tekstu nie słyszał, aby organy administracji podatkowej przeprosiły podatników za powyższe kilkuletnie, bezpodstawne formy działania. Chyba że słowa Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, z których wynika: „nie będzie powrotu do tzw. listów behawioralnych, które jeszcze do niedawna otrzymywali podatnicy”¹²³, być może są taką zawołaną formą przeprosin¹²⁴.

8. Podsumowanie

Wybrane problemy związane z funkcjonowaniem Krajowej Administracji Skarbowej są wypadkową wielu negatywnych następstw, w tym przede wszystkim kadrowych, powstałych po quasi-reformie administracji danin publiczno-prawnych, konsolidującej administrację podatkową, skarbową i celną w Krajową

¹¹⁸ Pismo MF z dnia 20 marca 2024 r., nr DNK7.055.3.2024, https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/2024-03/Odpowiedz_MF_listy_behawioralne_20_03_2024.pdf [dostęp: 2.10.2024].

¹¹⁹ *Ibidem*.

¹²⁰ „Ministerstwo Finansów nie kierowało w imieniu Szefa KAS odrębnych pism do naczelników urzędów skarbowych oraz pracowników/funkcjonariuszy tych organów w ww. zakresie” – pismo MF z dnia 5 lutego 2024 r., BMI1.0123.404.2024.

¹²¹ Pismo MF z dnia 10 października 2023 r., nr BMI1.0123.2092.2023.

¹²² Por. <https://www.youtube.com/watch?v=2zJFhdZ6Ox4> [dostęp: 17.12.2024].

¹²³ M. Łoboda [w:] A. Pokojaska, *Ma powstać Karta Praw Podatnika*, „Dziennik Gazeta Prawna” 2024, nr 114(6279), s. B3.

¹²⁴ Por. A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, LEX/el. 2013.

Administrację Skarbową¹²⁵. Co więcej, deficyt personalny, ale również permanentna fluktuacja kadrowa musiały doprowadzić do pojawiania się błędów, zarówno merytorycznych, jak i organizacyjnych w Krajowej Administracji Skarbowej¹²⁶. Niestety, naprawienie rzeczonych „złych działań” w ciągu kilkunastu lat nie jest możliwe, gdyż chaos kadrowy dewastuje służby podatkowo-skarbowo-celne w Polsce¹²⁷. Nie sprzyja temu też zakrojona na szeroką skalę „wymiana” po wyborach z 15 października 2023 roku kierowników jednostek organizacyjnych w Krajowej Administracji Skarbowej. Niestety, pomimo upływu 7-letniej „plagi” odwoływania i powoływania na wyższe stanowiska w służbie cywilnej bez procedury konkursowej końca tej formuły nie widać. Autor niniejszego artykułu rozumie sceptyków, którzy podnoszą, że procedura konkursowa nie jest żadnym panaceum na odpolitycznienie służby cywilnej, bo zawsze można zrobić pełniącego obowiązki (p.o.) bez limitu czasowego. Przykładem niech będzie rok 2013, kiedy to 15 z 16 dyrektorów izb skarbowych (obecnie izb administracji skarbowej) było pełniącymi obowiązki (p.o.)¹²⁸. Co ciekawe, w 2024 roku jest analogicznie jak w 2013 roku – 15 na 16 dyrektorów izb administracji skarbowej zostało powołanych bez procedury konkursowej, pomimo że zgodnie z 68¹ Kodeksu pracy powołanie na wyższe stanowisko w służbie cywilnej może być poprzedzone konkursem, choćby przepisy szczególne nie przewidywały wymogu wyłonienia kandydata na stanowisko wyłącznie w wyniku konkursu¹²⁹.

Powstaje też pytanie, czy powołana 28 lutego 2024 roku Szefowa Służby Cywilnej¹³⁰ będzie reagować na tego typu „błędne działania”, gdyż na razie tylko bohaterko deklaruje: „z mojego punktu widzenia w służbie cywilnej zadania urzędnicze

¹²⁵ Więcej: I. Nowak, „Zasoby kadrowe”..., s. 113–191; *idem*, *Krajowa Administracja Skarbowa – reasumpcja*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 1, s. 63–104; *idem*, „Polityczno-kadrowa” *Krajowa Administracja Skarbowa*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 4, s. 69–83; *idem*, *Krajowa Administracja Skarbowa w świetle „standardów” stanowionego prawa oraz polityki kadrowo-płacowej – uwagi krytyczne*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 2, s. 41–66; *idem*, *120 radców skarbowych jako „elita” Krajowej Administracji Skarbowej*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 2, s. 9–40; *idem*, *National Revenue Administration – current organisational and financial problems*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 2, s. 37–65.

¹²⁶ Szerzej: I. Nowak, „Braki kadrowe”..., s. 47–81.

¹²⁷ Zapewne też wzrost luki VAT-owskiej z 7,3% (11,3 mld zł) w 2022 r. do 15,8% (25,4 mld) w 2023 r. jest tego następstwem – <https://biznes.pap.pl/pl/news/info/3606613,luka-vat-w--23-wzroslo-do-15-8-proc---a-tzw--compliance-effect-do-25-4-mld-zl---mf> [dostęp: 29.12.2024].

¹²⁸ <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/680803,administracja-skarbowa-w-rekach-osob-pelniacych-obowiazki-to-proba-obchodzenia-prawa.html> [dostęp: 23.10.2024].

¹²⁹ Zob. wyjaśnienia Departamentu Służby Cywilnej, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/wyzsze-stanowiska-w-sluzbie-cywilnej> [dostęp: 28.12.2024].

¹³⁰ <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/anita-noskowska-piatkowska-nowa-szefowa-sluzby-cywilnej> [dostęp: 30.12.2024].

muszą realizować osoby, które przystąpiły do otwartego i konkurencyjnego naboru¹³¹. Obawiam się jednak, że w tym obszarze będzie tzw. rozdźwięk, gdyż „szef gabinetu politycznego prezesa Rady Ministrów, również ma pełnić pośredni nadzór nad służbą cywilną, a także nad KSAP [Krajową Szkołą Administracji Publicznej – przyp. IN]”¹³². Innymi słowy, „ze służbą cywilną jest jak z tym dylematem, który Boy-Żeleński zgrabnie ujął: «jak pofiłgować i cnoty nie stracić»”¹³³.

Trafnego podsumowania tzw. procedury łupów wyborczych w służbie cywilnej i *de facto* w Krajowej Administracji Skarbowej dokonał Rzecznik Praw Obywatelskich, według którego „konstrukcja polegająca na powoływaniu i odwoływaniu osób z wyższych stanowisk w służbie cywilnej nie gwarantuje rzetelnego, bezstronnego i politycznie neutralnego wykonywania zadań państwa w urzędach administracji rządowej. Osoby w ten sposób zatrudniane stają się bowiem «załącznikami» aktualnego układu politycznego (...) Brak poczucia bezpieczeństwa prawnego, permanentna obawa przed możliwością zwolnienia z pracy, z pewnością nie służy bezstronności i politycznej neutralności”¹³⁴. Niestety, wszyscy pracownicy/funkcjonariusze Krajowej Administracji Skarbowej doskonale to wiedzą i za wszelką cenę tkwią w przekonaniu – nawet wbrew sobie – iż nie warto starać się i awansować, aby po latach pracy/służby nie doznać ogromnego rozczarowania związanego z odwołaniem i powrotem do początku ścieżki awansowej¹³⁵.

Bibliografia

Brzeziński B., *Jakość języka prawniczego prawa podatkowego – rzecz godna uwagi*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2023, nr 3.

¹³¹ Noskowska-Piątkowska: *Chcę zabiegać o stały wzrost wynagrodzeń w służbie cywilnej*, <https://edgp.gazetaprawna.pl/aktualnosci/0,wyniki-wyszukiwania/117077,Noskowska-Piatkowska:-Chce-zabiegac-o-staly-wzrost-wynagrodzen-w-sluzbie-cywilnej-WYWIAD.html> [dostęp: 30.12.2024].

¹³² A. Radwan, *Służba cywilna z nowym, nieupolitycznionym szefem*, „Dziennik Gazeta Prawna” 2024, nr 45(6210), s. B9.

¹³³ *Myśli Pana Profesora usłyszane i spisane przez członków i członkinie Koła* [w:] *Dynamika zmian w samorządzie terytorialnym*, red. J. Mielczarek-Mikołajów, E. Pietrasik, <https://repozytorium.uni.wroc.pl/dlibra/publication/150578/edition/141205> [dostęp: 22.11.2024].

¹³⁴ https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/2024-01/Do_premiera_sluzba_cywilna_2.01.2024.pdf [dostęp: 17.12.2024].

¹³⁵ Por. I. Nowak, A. Bogusiak, *Asesorzy Krajowej Administracji Skarbowej „w półmroku tajemniczości”*, „Studia Prawnoustrojowe” 2024, nr 63, s. 331–353; *idem*, „Zasoby” kadrowe i organizacyjne Ministerstwa Finansów, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2023, nr 2, s. 119–145; *idem*, *120 radców...*, s. 9–40; *idem*, *An officer employed as a revenue collector in the structure of the National Revenue Administration – critical remarks*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 3, s. 89–113.

- Brzeziński B., *O deparlamentaryzacji prawa podatkowego* opublikowany, „Przegląd Podatkowy” 2024, nr 4.
- Brzeziński B., *O nadużyciu artykułu 82 § 2 Ordynacji podatkowej i jego procesowych skutkach*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2011, nr 3.
- Brzeziński B., Nowak I., „*Pisma behawioralne*” a kwestia podstaw prawnych działania Krajowej Administracji Skarbowej, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2024, nr 131.
- Brzeziński B., Nykiel W., *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2005*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2006, nr 1.
- Dynamika zmian w samorządzie terytorialnym*, red. J. Mielczarek-Mikołajów, E. Pietrasik, <https://repozytorium.uni.wroc.pl/dlibra/publication/150578/edition/141205> [dostęp: 22.11.2024].
- Elzenberg H., *Kłopoty z istnieniem. Aforyzmy w porządku czasu. Pisma*, t. 2, Kraków 1994.
- Godusławski B., *Ekspresowe awanse szefa skarbowki. W rok od aspiranta do młodszego inspektora*, <https://businessinsider.com.pl/wiadomosci/ekspresowe-awanse-szefa-skarbowki-az-5-stopni-w-rok-kim-jest-bartosz-zbaraszczuk/tn0cf7y> [dostęp: 22.12.2024].
- Godusławski B., *Fiasko planów MF. Nie będzie magistrów z uszczelniania podatków*, <https://businessinsider.com.pl/finanse/fiasko-planow-mf-resort-nie-będzie-miał-własnej-uczelni-wyższej/ct7v5ph> [dostęp: 20.11.2024].
- Gomułowicz A., *Podatki a etyka*, LEX/el. 2013.
- Gomułowicz A., *Podatnik a władza – problem bezpieczeństwa prawnego* [w:] *Ochrona praw podatkowa. Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, Warszawa 2021.
- Gomułowicz A., *Zasada wzajemnej lojalności – władza publiczna a podatnik* [w:] *Ius civile vigilantibus scriptum est. Księga jubileuszowa Profesora Adama Olejniczaka*, red. J. Grykiel, J. Haberko, K. Mularski, Warszawa 2022.
- Kotarbiński T., *Kurs logiki dla prawników*, Warszawa 1974.
- Łobaza P., *Fiskus robi zmasowaną kontrolę. Dotyczy nawet 20 mln ludzi*, <https://www.telepolis.pl/fintech/wydarzenia/urzed-skarbowy-internet-sprzedaz-kontrola> [dostęp: 2.12.2024].
- Mikołajczyk D., *Celnicy mają problem z awansami?*, <https://infosecurity24.pl/sluzby-mundurowe/krajowa-administracja-skarbowa/celnicy-maja-problem-z-awansami> [dostęp: 22.11.2024].
- Mikołajczyk D., *O ekspresowych awansach szefa KAS*, <https://infosecurity24.pl/sluzby-mundurowe/krajowa-administracja-skarbowa/o-ekspresowych-awansach-szefa-kas> [dostęp: 22.11.2024].
- Nowak I., *An officer employed as a revenue collector in the structure of the National Revenue Administration – critical remarks*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 3.
- Nowak I., *Krajowa Administracja Skarbowa – reasumpcja*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 1.
- Nowak I., *Krajowa Administracja Skarbowa w świetle „standardów” stanowionego prawa oraz polityki kadrowo-płacowej – uwagi krytyczne*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 2.
- Nowak I., *Metafizyka w stosowaniu prostego języka przez Krajową Administrację Skarbową i Ministerstwo Finansów*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 3.
- Nowak I., *National Revenue Administration – current organisational and financial problems*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 2.
- Nowak I., *Podatki nazywane opłatami w imię maksymalizacji dochodów budżetowych – zarys problematyki*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 2.
- Nowak I., *Polityczno-kadrowa” Krajowa Administracja Skarbowa*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 4.
- Nowak I., *120 radców skarbowych jako „elita” Krajowej Administracji Skarbowej*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 2.

- Nowak I., *Świadomość podatkowoprawna podmiotów administracji rządowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 4.
- Nowak I., „Zasoby” kadrowe i organizacyjne Ministerstwa Finansów, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2023, nr 2.
- Nowak I., „Zasoby kadrowe” Krajowej Administracji Skarbowej: reasumpcja po 5 latach funkcjonowania, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2023, nr 1.
- Nowak I., Bogusiak A., *Asesorzy Krajowej Administracji Skarbowej „w półmroku tajemniczości”*, „Studia Prawnoustrojowe” 2024, nr 63.
- Pokojska A., *Ma powstać Karta Praw Podatnika*, „Dziennik Gazeta Prawna” 2024, nr 114(6279).
- Pokojska A., *Modernizujemy KAS*, „Dziennik Gazeta Prawna” 2023, nr 83/84(5997/5998).
- Radwan A., *Służba cywilna z nowym, nieupolitycznionym szefem*, „Dziennik Gazeta Prawna” 2024, nr 45(6210).
- Siwy S., *Program „tajemniczy klient” to absurd*, <https://celnicy.pl/threads/program-tajemniczy-klient-to-absurd.17680/> [dostęp: 15.10.2024].
- Szymowski L., *Jak się nie dać, kiedy wmawiają Ci lewe dochody?*, <https://www.dlapolski.pl/jak-sie-nie-dac-kiedy-wmawiaja-ci-lewe-dochody/> [dostęp: 2.12.2024].
- Wierzbicki M., *Na ten list nie możesz nie odpowiedzieć! Dostałeś? Natychmiast dzwoń*, <https://warszawapigulce.pl/na-ten-list-nie-mozesz-nie-odpowiedziec-dostales-natychmiast-dzwon/> [dostęp: 2.12.2024].
- Wierzbicki M., *Zacznie się w lutym. Urzędy Skarbowe skontrolują miliony osób*, https://warszawapigulce.pl/kontrola-od-lutego-urzedzy-skarbowe-skontroluja-miliony-osob/#google_vignette [dostęp: 2.12.2024].
- Zandberg J. -Malec, *Prosty język w komunikacji prawniczej – okiem redaktora językowego*, „Poznańskie Studia Polonistyczne. Seria Językoznawcza” 2021, vol. 28(1).
- Zieliński R., *Błyskawiczne awanse szefa KAS. „Szczególny przypadek”*, <https://tvn24.pl/polska/bartosz-zbaraszcuk-szef-krajowej-administracji-skarbowej-blyskawiczne-awanse-7287461> [dostęp: 22.11.2024].
- Zieliński R., Sokołowska M., *Konwoje pod specjalnym nadzorem, ale bez specjalnego sensu*, <https://tvn24.pl/polska/konwoje-pod-specjalnym-nadzorem-ale-bez-specjalnego-sensu-st6976711> [dostęp: 2.12.2024].

Akty prawne

- Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. 1997, nr 78, poz. 483 ze zm.).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 8 lutego 2023 r. w sprawie równorzędności stopni policyjnych, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu, Służby Więziennej, Służby Wywiadu Wojskowego, Służby Kontrwywiadu Wojskowego, Straży Granicznej, Służby Ochrony Państwa i stopni wojskowych ze stopniami służbowymi w Służbie Celno-Skarbowej (Dz.U. 2023, poz. 417).

Orzeczenia

- Wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2024 r., sygn. II GSK 384/23, CBOSA.
- Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 6 czerwca 2019 r., sygn. II SAB/Bk 52/19, CBOSA.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 lipca 2022 r., sygn. I SA/Kr 354/22, CBOSA.

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 listopada 2022 r., sygn. I SA/Kr 959/22, CBOSA.
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 21 lutego 2023 r., sygn. I SA/Kr 1362/22, CBOSA.
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 7 marca 2023 r., sygn. I SA/Kr 82/23, CBOSA.
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 7 marca 2023 r., sygn. I SA/Kr 102/23, CBOSA.
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 22 marca 2023 r., sygn. I SA/Kr 1210/22, CBOSA.
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 12 kwietnia 2023 r., sygn. I SA/Kr 147/23, CBOSA.
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 17 października 2023 r., sygn. I SA/Kr 819/23, CBOSA.
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 31 lipca 2024 r., sygn. I SA/Wr 815/23, CBOSA.
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 29 października 2024 r., sygn. I SA/Wr 376/24, CBOSA.
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 29 października 2024 r., sygn. I SA/Wr 396/24, CBOSA.

Pisma organów administracji publicznej

Pismo RPO z dnia 26 lutego 2024 r., nr V.511.107.2024.EG, https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/2024-02/Do_MF_listy_behawioralne_26_02_2024.pdf
Pismo DIAS w Białymstoku z dnia 24 sierpnia 2023 r., nr 2001-IWK.0150.89.2023.2.
Pismo DIAS w Bydgoszczy z dnia 6 lipca 2023 r., nr 0401-IWK.0150.40.2023.2.
Pismo DIAS w Gdańsku z dnia 6 lipca 2023 r., nr 2201-IWK.0150.48.2023.
Pismo DIAS w Gdańsku z dnia 24 sierpnia 2023 r., nr 2201-IWK.0150.80.2023.
Pismo DIAS w Katowicach z dnia 21 lipca 2023 r., nr 2401-IWK.0150.60.2023.
Pismo DIAS w Kielcach z dnia 23 sierpnia 2023 r., nr 2601-IWK.0150.72.2023.3.
Pismo DIAS w Krakowie z dnia 7 lipca 2023 r., nr 1201-IWK.0150.1.52.2023.
Pismo DIAS w Lublinie z dnia 7 lipca 2023 r., nr 0601-IWK.0150.51.2023.7.
Pismo DIAS w Łodzi z dnia 6 lipca 2023 r., nr 1001-IWK.0150.51.2023.
Pismo DIAS w Olsztynie z dnia 10 lipca 2023 r., nr 2801-IWK.0150.34.2023.
Pismo DIAS w Warszawie z dnia 10 lipca 2023 r., nr 1401-IWK-2.0150.83.2023.
Pismo DIAS we Wrocławiu z dnia 6 lipca 2023 r., nr 0201-IWK.0150.70.2023.
Pismo MF z dnia 5 kwietnia 2022 r., nr BMI1.0123.598.2022.
Pismo MF z dnia 16 maja 2022 r., nr BMI1.0123.883.2022.
Pismo MF z dnia 3 czerwca 2022 r., nr BMI1.0123.866.2022.
Pismo MF z dnia 26 lipca 2023 r., nr BMI1.0123.1691.2023.
Pismo MF z dnia 31 lipca 2023 r., nr BMI1.0123.1434.2023.
Pismo MF z dnia 4 sierpnia 2023 r., nr BMI1.0123.1877.2023
Pismo MF z dnia 10 października 2023 r., nr BMI1.0123. 2092.2023.
Pismo MF z dnia 26 października 2023 r., nr BMI1.0123.2839.2023.
Pismo MF z dnia 7 listopada 2023 r., nr DBM4.105.80.2023.
Pismo MF z dnia 9 listopada 2023 r., nr DBM4.105.83.2023.
Pismo MF z dnia 4 stycznia 2024 r., nr DSP3.8022.5.2023, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT10.nsf/klucz/ATTCZ7KFL/%24FILE/i00250-o1.pdf> [dostęp: 30.11.2024].
Pismo MF z dnia 17 stycznia 2024 r., nr BMI1.0123.173.2024.
Pismo MF z dnia 5 lutego 2024 r., BMI1.0123.404.2024.
Pismo MF z dnia 26 lutego 2024 r., nr BKA1.054.1.2024.
Pismo MF z dnia 20 marca 2024 r., nr DNK7.055.3.2024, https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/2024-03/Odpowiedz_MF_listy_behawioralne_20_03_2024.pdf [dostęp: 2.10.2024].
Pismo Szefa KAS z dnia 11 grudnia 2023 r., nr DNK1.8623.2.2023.
Pismo Szefa KAS z dnia 15 maja 2024 r., nr BMI1.0123.1966.2024.

Pismo Zastępcy Dyrektora Departamentu Poboru Podatków w Ministerstwie Finansów z dnia 14 maja 2021 r., nr SK/95/2021.

Pismo z dnia 1 czerwca 2022 r. pt. *Pisma w standardzie Ulgi językowej. Audyt powszechny w KAS.*

Źródła internetowe

https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/2024-01/Do_premiera_sluzba_cywilna_2.01.2024.pdf [dostęp: 17.12.2024].

<https://biznes.pap.pl/pl/news/info/3606613,luka-vat-w--23-wzroslo-do-15-8-proc---a-tzw--compliance-effect-do-25-4-mld-zl---mf> [dostęp: 29.12.2024].

<https://orka2.sejm.gov.pl/INT10.nsf/klucz/ATTD2VJHV/%24FILE/i01259-o1.pdf> [dostęp: 29.11.2024].

<https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/680803,administracja-skarbowa-w-rekach-osob-pelniacych-obowiazki-to-proba-obchodzenia-prawa.html> [dostęp: 23.10.2024].

https://twitter.com/KAS_GOV_PL/status/1690072879847686144 [dostęp: 2.12.2024].

<https://www.akmf.pl/o-nas> [dostęp: 5.10.2024].

<https://www.cirf.gov.pl/> [dostęp: 7.12.2024].

<https://www.gov.pl/web/kas/klient-w-centrum-uwagi-kas--konferencja-w-mf> [dostęp: 28.10.2024].

<https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/anita-noskowska-piatkowska-nowa-szefowa-sluzby-cywilnej> [dostęp: 30.12.2024].

<https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/wyzsze-stanowiska-w-sluzbie-cywilnej> [dostęp: 28.12.2024].

<https://www.nik.gov.pl/kontrola/D/23/506/> [dostęp: 10.10.2024].

<https://www.nik.gov.pl/kontrola/P/23/008/> [dostęp: 10.10.2024].

<https://www.wpia.uni.lodz.pl/aktualnosci/szczegoly/zmarl-prof-ryszard-debski> [dostęp: 11.11.2024].

Tadeusz Kościński o relacji urzqd–mieszkanie w inteligentnym mieście, <https://www.youtube.com/watch?v=2zJFhdZ6Ox4> [dostęp: 22.11.2024].

<https://www.youtube.com/watch?v=66irFl4Yv0w> [dostęp: 10.10.2024].

<https://www.youtube.com/watch?v=8ns7vKbnX-Q> [dostęp: 10.10.2024].

<https://www.youtube.com/watch?v=aUrU4A6paPc> [dostęp: 22.11.2024].

<https://www.youtube.com/watch?v=ZOINqu5ydQo> [dostęp: 19.10.2024].

Konferencja „5 lat Krajowej Administracji Skarbowej”, <https://www.youtube.com/watch?v=d1EbRx8oUdU> [dostęp: 19.12.2024].

Noskowska-Piatkowska: Chcę zabiegać o stały wzrost wynagrodzeń w służbie cywilnej, <https://edgp.gazetaprawna.pl/aktualnosci/0,wyniki-wyszukiwania/117077,Noskowska-Piatkowska:-Chce-zabiegac-o-staly-wzrost-wynagrodzen-w-sluzbie-cywilnej-WYWIAD.html> [dostęp: 30.12.2024].

Powstanie uczelnia kształcąca kadry resortu finansów, <https://www.gov.pl/web/finanse/powstanie-uczelnia-ksztalcaca-kadry-resortu-finansow> [dostęp: 19.10.2024].

Prosty język w Ministerstwie Finansów i Krajowej Administracji Skarbowej, https://www.kis.gov.pl/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/JSs9/content/id/10576301 [dostęp: 19.10.2024].

Przesunięcie terminu wdrożenia obowiązkowego KSeF, <https://www.gov.pl/web/finanse/przesuniecie-terminu-wdrozenia-obowiazkowego-ksef> [dostęp: 29.11.2024].