

Bogumił BRZEZIŃSKI\*

 <https://orcid.org/0000-0003-3923-5627>

Ireneusz NOWAK\*\*

 <https://orcid.org/0000-0002-7997-6887>

## „PISMA BEHAWIORALNE” A KWESTIA PODSTAW PRAWNYCH DZIAŁANIA KRAJOWEJ ADMINISTRACJI SKARBOWEJ

### Abstrakt

**Przedmiot badań:** Artykuł poświęcony jest szeroko rozumianym aspektom, związanym z pismami behawioralnymi, nazywanymi również listami/informacjami behawioralnymi, wysyłanymi przez organy podatkowe do podatników.

**Cel badawczy:** Cel badawczy zmierza do ustalenia, czy organy administracji podatkowej, wysyłając do podatników tzw. pisma behawioralne działają na podstawie i w granicach prawa, zgodnie z zasadą praworządności.

**Metoda badawcza:** W publikacji zastosowano metodę dogmatyczno-prawną, historyczno-prawną oraz metodę empiryczno-analityczną.

**Wyniki:** W publikacji wykazano, że wysyłanie pism behawioralnych do podatników należy klasyfikować jako działanie administracji podatkowej bez podstawy prawnej.

**Słowa kluczowe:** administracja podatkowa, pracownik, pismo behawioralne.

### 1. Uwagi wprowadzające

Podstawowym celem publikacji jest próba odkodowania i jednocześnie ocena „strategii podatkowej” Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w związku z wysyłanymi do podatników tzw. pismami behawioralnymi. W opracowaniu pozytywnie zweryfikowano tezę, że wysyłanie przez administrację podatkową pism behawioralnych należy klasyfikować jako działanie bez podstawy

---

\* Prof., Uniwersytet Jagielloński (emeritus), Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Finansowego; e-mail: [bogumil.brzezinski@uj.edu.pl](mailto:bogumil.brzezinski@uj.edu.pl)

\*\* Dr, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Podatkowego; e-mail: [inowak@wpia.uni.lodz.pl](mailto:inowak@wpia.uni.lodz.pl)

prawnej. Co więcej, ustalono, że rzeczone działania oprócz tego, że na pewno nie przyczyniają się do poprawy wizerunku Krajowej Administracji Skarbowej, są sprzeczne z zasadą praworządności. Autorzy artykułu sformułowali w powyższym zakresie zarówno postulaty *de lege lata*, jak i *de lege ferenda*.

W toku prowadzonych badań zastosowano metodę dogmatyczno-prawną, historyczno-prawną oraz metodę empiryczno-analityczną m.in. na podstawie informacji uzyskanych od Ministra Finansów oraz dyrektorów izb administracji skarbowej.

## 2. „Definicja urzędowa” pism/listów „behawioralnych”

W świetle treści komunikatów wydawanych przez administrację podatkową – w tym także Ministra Finansów – przepisy prawa powszechnie obowiązującego w Polsce nie definiują pojęcia listów behawioralnych. Innymi słowy, także w przepisach prawa podatkowego nie ma definicji legalnej pojęcia „list behawioralny”<sup>1</sup>, co oznacza, że w tym zakresie „należy odwołać się do definicji, która funkcjonuje w potocznym rozumieniu”<sup>2</sup>. To twierdzenie jest bezpodstawne, gdyż termin: „list behawioralny” nie jest wyrażeniem języka powszechnego, a tym bardziej potocznego. 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 komunikatu.

Organy podatkowe postrzegają pisma behawioralne jako:

- a) formy wsparcia podatnika wynikające z art. 2 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>3</sup>, według którego do zadań Krajowej Administracji Skarbowej należy m.in. zapewnienie obsługi i wsparcia podatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych<sup>4</sup>;

<sup>1</sup> Pismo Dyrektora Izby Administracji Skarbowej (dalej: DIAS) w Łodzi z dnia 24 sierpnia 2023 r., nr 1001-IWK.0150.83.2023, pozyskane w trybie ustawy o dostępie do informacji publicznej (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 902 ze zm.). W przypadku pozostałych pism organów administracji podatkowej, przy których brak będzie informacji o bazie, w której są one dostępne, należy rozumieć, że zostały uzyskane na podstawie powyższego aktu prawnego.

<sup>2</sup> Pismo Ministra Finansów z dnia 10 października 2023 r., nr BMI1.0123. 2092.2023.

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 615 ze zm.), dalej: u.KAS.

<sup>4</sup> Informacja mailowa z dnia 17 stycznia 2024 r., uzyskana z Biura Komunikacji i Promocji Wydziału Prasowego Ministra Finansów.

- b) pisma kierowane do konkretnego podatnika z informacją o możliwym niewywiązywaniu się z obowiązków, np. związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą<sup>5</sup>, niebędące jednocześnie aktami o charakterze władczym, np. wezwaniem, decyzją itp.<sup>6</sup>;
- c) listy mające wyłącznie charakter informacyjny, które nie zobowiązują podatników do żadnych działań, a jedynie zwracające uwagę na możliwe nieprawidłowości podatkowe. Pisma behawioralne umożliwiają podatnikowi dobrowolne wypełnienie obowiązków podatkowych, np. poprzez złożenie stosownej korekty, przed sformalizowanymi działaniami organów administracji podatkowej m.in. w postaci czynności sprawdzających czy kontroli podatkowych, celno-skarbowych<sup>7</sup>;
- d) komunikaty wpisujące się w korespondencję z podatnikami, w tym m.in. w program Klient w centrum uwagi KAS, którego celem jest wzrost efektywności działania administracji skarbowej oraz budowanie lepszych doświadczeń podatników w relacjach z Krajową Administracją Skarbową<sup>8</sup>.

### 3. Rys historyczny pism behawioralnych w pragmatyce polskiej administracji podatkowej

W dniu 7 lipca 2015 r. Bank Światowy wraz z Ministerstwem Finansów RP zaprezentował wyniki pilotażowego badania w obszarze danin publicznych opierające się na dokonaniach ekonomii behawioralnej pt. „Wpływ zachowań behawioralnych na poprawę dobrowolności wypełniania zobowiązań podatkowych w Polsce”<sup>9</sup>. W przeprowadzonym eksperymencie Ministerstwo Finansów wraz z Izłą Skarbową w Zielonej Górze oraz Izłą Skarbową w Poznaniu w okresie maj–czerwiec 2015 r. wysyłało listy behawioralne o zróżnicowanej

<sup>5</sup> Pismo DIAS w Białymstoku z dnia 24 sierpnia 2023 r., nr 2001-IWK.0150.89.2023.2.

<sup>6</sup> Pismo DIAS w Gdańsku z dnia 24 sierpnia 2023 r., nr 2201-IWK.0150.80.2023.

<sup>7</sup> „Organ podatkowy informuje podatnika, że zauważył zdarzenie, które budzi wątpliwości. Podatnik dzięki temu może zweryfikować, czy prawidłowo i terminowo wypełnia obowiązki podatkowe. Ten rodzaj kontaktu z podatnikiem nie godzi w żadne jego prawa, gdyż pisma te nie generują negatywnych konsekwencji dla podatników” – informacja mailowa z dnia 17 stycznia 2024 r., uzyskana z Biura Komunikacji i Promocji Wydziału Prasowego Ministra Finansów.

<sup>8</sup> Celem programu jest m.in. wzrost efektywności działania administracji skarbowej oraz budowanie lepszych doświadczeń podatników w relacjach z Krajową Administracją Skarbową.

<sup>9</sup> *Urzednicy maja sposob na dluznikow podatkowych*, <https://www.rp.pl/podatki/art4423071-urzednicy-maja-sposob-na-dluznikow-podatkowych>; stan na 12.01.2024 r.

treści do ponad 10 tys. podatników<sup>10</sup>, którzy nie zapłacili należnego podatku dochodowego od osób fizycznych za 2014 r.<sup>11</sup> Na podstawie tzw. pozytywnych efektów tychże badań zarówno przedstawiciele Banku Światowego, jak i Ministerstwa Finansów wyrazili zainteresowanie dalszą współpracą i rozszerzeniem działania m.in. o podatek od towarów i usług oraz podatek dochodowy od osób prawnych<sup>12</sup>.

Warto w tym miejscu podkreślić, że w 2014 r. istniały regulacje prawne, które umożliwiały organom podatkowym (podmiotom uprawnionym z tytułu podatku) za pomocą pism behawioralnych „przypominanie” zobowiązanym o niezrealizowanych zobowiązaniach pieniężnych oraz konsekwencjach braku wpłaty, tj. grożącej egzekucji administracyjnej i potencjalnych kosztach egzekucyjnych<sup>13</sup>. Podstawą prawną do powyższych działań było rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 maja 2014 r. w sprawie trybu postępowania wierzycieli należności pieniężnych przy podejmowaniu czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych<sup>14</sup>, które określało m.in. formy działań informacyjnych podejmowanych wobec zobowiązanego, zmierzających do dobrowolnego wykonania przez niego obowiązku<sup>15</sup>. Innymi słowy, organy podatkowe jako wierzyciele należności pieniężnych miały prawne możliwości podejmowania wobec podatników działań informacyjnych, do których zaliczano m.in. listy informacyjne/listy behawioralne<sup>16</sup>.

12 czerwca 2017 r. opublikowany został raport Banku Światowego na temat zastosowania technik behawioralnych w celu poprawy ściągальności podatków<sup>17</sup>.

<sup>10</sup> **A. Padzik-Wołos**, *Który komunikat spowodował, że podatek uregulował zaległości? Badania empiryczne w Polsce i pisma behawioralne*, <https://www.linkedin.com/pulse/kt%C3%B3ry-komunikat-spowodowa%C5%82-%C5%BCe-podatnik-uregulowa%C5%82-w-i-padzik-wo%C5%82os/?originalSubdomain=pl>; stan na 12.01.2024 r.

<sup>11</sup> *Urzednicy...*

<sup>12</sup> *Ibidem*.

<sup>13</sup> Pismo Ministra Finansów z dnia 5 lutego 2024 r., nr BMI1.0123.404.2024.

<sup>14</sup> Dz.U. z 2014 r., poz. 656.

<sup>15</sup> Zgodnie z § 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 maja 2014 r. w sprawie trybu postępowania wierzycieli należności pieniężnych przy podejmowaniu czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych wierzyciel może informować zobowiązanego, w szczególności poprzez internetowy portal informacyjny, krótką wiadomość tekstową (sms), e-mail, telefon, faks, o terminie zapłaty należności pieniężnych lub jego upływie, wysokości należności pieniężnej, rodzaju i wysokości odsetek z tytułu niezapłacenia w terminie należności pieniężnej oraz grożącej egzekucji administracyjnej i mogących powstać kosztach egzekucyjnych.

<sup>16</sup> Pismo Ministra Finansów z dnia 5 lutego 2024 r., nr BMI1.0123.404.2024.

<sup>17</sup> **M. Hernandez i in.**, *Zastosowanie technik behawioralnych w celu poprawy ściągальności podatków. Wyniki badań empirycznych przeprowadzonych w Polsce*, czerwiec 2017 r.,

Projekt miał na celu zbadanie skuteczności komunikatów behawioralnych wśród podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, którzy zalegali z zapłatą tejże daniny publicznej<sup>18</sup>. Badanie zostało przeprowadzone w okresie maj–sierpień 2016 r. we współpracy z Ministerstwem Finansów i Krajową Administracją Skarbową na grupie 149 925 indywidualnych podatników z całej Polski<sup>19</sup>. Podstawę prawną, która umożliwiała podmiotom uprawnionym z tytułu podatku oraz z tytułów zrównanych z tytułami podatkowymi wysyłanie podmiotom zobowiązanym z tych tytułów listów/pism behawioralnych w ramach szeroko rozumianych działań informacyjnych było rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 2015 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych<sup>20</sup>.

Według przedstawiciela Banku Światowego C. Piñerúa „raport pokazuje, jak w prosty, szybki i tani sposób zwiększyć przychody podatkowe, wykorzystując coraz popularniejsze na świecie techniki behawioralne”<sup>21</sup>. Co więcej, także Szef Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: Szef KAS) zauważył, iż „badanie przeprowadzone przez Bank Światowy wpisuje się w szeroką strategię działań, zmierzających do uszczelniania systemu podatkowego, ale też do podniesienia poziomu komunikacji z podatnikami. Wnioski z tego badania są dla nas cennym źródłem wiedzy i weźmiemy je pod uwagę rozwijając usługi Krajowej Administracji Skarbowej”<sup>22</sup>. Również według dyrektora

[https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=0b69a813-fdec-4f09-86b3-171618a2a5a4&groupId=764034](https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=0b69a813-fdec-4f09-86b3-171618a2a5a4&groupId=764034); stan na 22.01.2024 r.

<sup>18</sup> Odbiorcy pisma to podatnicy, którzy złożyli deklaracje w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2015 r., ale nie opłacili zobowiązania podatkowego w terminie, czyli do 30 kwietnia 2016 r. – **M. Hernandez i in.**, *Zastosowanie...*, s. 5.

<sup>19</sup> **M. Hernandez i in.**, *Zastosowanie...*, s. 5.

<sup>20</sup> Według § 4 ust. 1 i 2 jeżeli zachodzi uzasadnione okolicznościami przypuszczenie, że zobowiązany wykona dobrowolnie obowiązek bez konieczności wszczęcia egzekucji administracyjnej, wierzyciel może podejmować działania informacyjne wobec zobowiązanego, zmierzające do dobrowolnego wykonania przez niego obowiązku, zwane dalej „działaniami informacyjnymi”, przed przesłaniem: 1) upomnienia; 2) tytułu wykonawczego, w przypadku gdy egzekucja administracyjna może być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia. Działania informacyjne są podejmowane w formie pisemnej, dźwiękowej lub graficznej w szczególności przez: internetowy portal informacyjny, krótką wiadomość tekstową (sms), e-mail, telefon, faks – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia z dnia 30 grudnia 2015 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 1483 ze zm.).

<sup>21</sup> *Podsumowanie badania Banku Światowego dotyczącego technik behawioralnych*, [https://www.lubelskie.kas.gov.pl/urzed-skarbowy-w-pulawach/wiadomosci/aktualnosci/-/asset\\_publisher/49Tu/content/id/7128762](https://www.lubelskie.kas.gov.pl/urzed-skarbowy-w-pulawach/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/49Tu/content/id/7128762); stan na 12.02.2024 r.

<sup>22</sup> *Podsumowanie badania Banku Światowego dotyczącego technik behawioralnych*, [https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/wiadomosci/aktualnosci/-/asset\\_publisher/](https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/)

Departamentu Poboru Podatków w Ministerstwie Finansów „raport Banku Światowego stanowi cenny materiał do analizy możliwości wdrożenia niestandardowych, ale efektywnych działań komunikacyjnych. Badanie doskonale wpisuje się w szeroką strategię działań zmierzających do uszczelniania systemu podatkowego i systematycznego zwiększania dochodów budżetowych. Działanie korespondencji nieformalnej przyczynić się może do podniesienia poziomu komunikacji z podatnikiem przy jednoczesnym obniżeniu kosztów, na czym nam szczególnie zależy”<sup>23</sup>.

Reasumując powyższe wyniki badań, warto zwrócić uwagę na daleko posunięty i mocno akcentowany zachwyty, wyrażany przez Ministra Finansów, który podnosił, że „badanie o charakterze behawioralnym przeprowadzone przez Bank Światowy wskazuje, iż tego typu metodą można szybko i w prosty sposób zwiększyć wpływy podatkowe”<sup>24</sup>, a „listy behawioralne w przeciwieństwie do standardowych upomnień pisanych językiem urzędowym podziały na Polaków bardziej skutecznie”<sup>25</sup>. Dodał także, że będą kontynuowane analizy raportu Banku Światowego mające na celu wypracowanie i wdrożenie rozwiązań zmierzających do poprawy ściągłości zaległych podatków z wykorzystaniem korespondencji nieformalnej i komunikatów behawioralnych, w tym wprowadzenie wytycznych dla organów Krajowej Administracji Skarbowej dotyczących listów z ponagleniami<sup>26</sup>.

Po 2017 r. organy podatkowe próbowały w niejednolity sposób i za pomocą różnych wersji pism behawioralnych „mobilizować” podatników do tzw. dobrowolnego wypełniania obowiązków wobec wierzyciela podatkowego. Jednakże, jak wynika z informacji prasowych, zaprzestały w pismach behawioralnych respektować zasadę praworządności. Przykładowo, 19 września 2019 r. w Dzienniku Gazeta Prawna ukazał się artykuł informujący na przykładzie pisma

---

M1vU/content/podsumowanie-badania-banku-swiatowego-dotyczacego-technik-behawioralnych?redirect=https%3A%2F%2Fmf-arch2.mf.gov.pl%2Fweb%2Fbip%2Fministerstwo-finansow%2Fwiadomosci%2Faktualnosci%3Fp\_p\_id%3D101\_INSTANCE\_M1vU%26p\_p\_lifecycle%3D0%26p\_p\_state%3Dnormal%26p\_p\_mode%3Dview%26p\_p\_col\_id%3Dcolumn-2%26p\_p\_col\_count%3D1%26p\_r\_p\_564233524\_tag%3Dbank%2B%25C5%25Bwiatowy%26\_101\_INSTANCE\_M1vU\_changeViewTo%3Dabstracts; stan na 12.02.2024 r.

<sup>23</sup> *Skarbowka uczy się pisać listy. Cel: wyegzekwować podatki*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1050049,podatki-skarbowka-sciagnie-podatkow.html>; stan na 19.02.2024 r.

<sup>24</sup> Pismo Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 4 sierpnia 2017 r., nr DPP0.054.1.2017, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATT1B85D30A/%24FILE/i14040-o1.pdf>; stan na 11.01.2024 r.

<sup>25</sup> *Ibidem*.

<sup>26</sup> *Ibidem*.

Drugiego Urzędu Skarbowego w Częstochowie o kolejnej „odślonie” wysyłek przez organy podatkowe tzw. pism behawioralnych<sup>27</sup>.

Po dłuższej przerwie – w 2023 r. – 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<sup>28</sup>. Jednakże według informacji z dnia 12 września 2023 r., uzyskanej z Biura Komunikacji i Promocji Wydziału Prasowego Ministra Finansów, wynika, że „Krajowa Administracja Skarbowa nie prowadzi żadnej ogólnopolskiej akcji w zakresie wysyłania listów behawioralnych. Urzędy skarbowe nie wysyłają masowo takich listów do podatników. Jednocześnie zwracamy uwagę, że wysyłanie tzw. listów behawioralnych nie

<sup>27</sup> W piśmie/liście behawioralnym czytamy, że „naczelnik drugiego urzędu skarbowego, realizując zadania skierowane na ochronę legalnego biznesu i zasad uczciwej konkurencji celem weryfikacji prawidłowości rzetelności wywiązywania się z obowiązku naliczania i wpłat zaliczek na podatek dochodowy w wysokości 19% pobieranej od dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej, zwraca się o przedłożenie w terminie 3 dni, licząc od dnia następnego po dniu doręczenia niniejszego pisma, wyjaśnień w tej sprawie. W wyjaśnieniach, o których mowa powyżej, należy przedstawić szczegółowe rozliczenie należnych zaliczek za okres od stycznia do lipca 2019 r. i wskazać, czy w tym okresie wystąpił obowiązek wpłaty zaliczek (ze wskazaniem daty dokonanych wpłat) na wyżej wymieniony podatek. W przypadku niezrealizowania obowiązków podatkowych w zakresie rozliczeń z budżetem państwa, w tym wpłat zaliczek na podatek dochodowy wysokości 19% pobieranych od dochodu z pozarolniczej działalności gospodarczej, Naczelnik zwraca się o niezwłoczne podjęcie działań zmierzających do realizacji tychże obowiązków i dokonanie wpłat zaliczek za każdy nieuregulowany okres rozliczeniowy (miesiąc/kwartał) oddzielnie. Informuje się, że wyżej wymienione wyjaśnienia należy przedłożyć w siedzibie Drugiego Urzędu Skarbowego w Częstochowie bądź przesłać pocztą elektroniczną na adres: [info.2us.czestochowa@mf.gov.pl](mailto:info.2us.czestochowa@mf.gov.pl) z powołaniem się na numer niniejszego pisma. Jednocześnie informuje się, że reakcja Państwa na niniejsze pismo będzie monitorowana”. Pismo zostało oczywiście podpisane przez Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Częstochowie – zob. **M. Szulc**, *Fiskus chce rozliczeń, firmy wpadły w popłoch*, Dziennik Gazeta Prawna z dnia 19 września 2019, nr 182 (5084), s. B2.

<sup>28</sup> **M. Wierzbicki**, *Zacznij się w lutym. Urzędy Skarbowe skontrolują miliony osób*, [https://warszawapigulce.pl/kontrola-od-lutego-urzedzy-skarbowe-skontroluja-miliony-osob/#google\\_vignette](https://warszawapigulce.pl/kontrola-od-lutego-urzedzy-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. Łobaza**, *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/>; stan na 11.01.2024 r.

jest niczym nowym w Polsce ani w Unii Europejskiej. To standardowa praktyka w państwach UE. Takie działania mają na celu dobrowolne wywiązywanie się podatników z ich obowiązków podatkowych. Już przed 2015 r. przeprowadzono eksperyment, który wykazał, że największą skłonność do zapłacenia podatku wykazali podatnicy, którzy otrzymali taki nieformalny list z elementami ekonomii behawioralnej. W związku z eksperymentem w 2015 r. w Ministerstwie Finansów zespół Banku Światowego zaprezentował wstępne wyniki badania pilotażowego pt. „Wpływ zachowań behawioralnych na poprawę dobrowolności wypełniania zobowiązań podatkowych w Polsce”. „Listy mogą być wysyłane przede wszystkim wtedy, gdy urząd ma uzasadnione podejrzenia, że podatnik prowadzi niezarejestrowaną działalność gospodarczą. Pojedyncza sprzedaż np. ubranka po dzieciach nie jest obiektem zainteresowania urzędu skarbowego. Adresat listu może zgłosić się do urzędu skarbowego, uzyska tam szczegółowe informacje i pomoc w wyjaśnieniu swojej sytuacji”<sup>29</sup>. Także z informacji zamieszczonej na profilu Krajowej Administracji Skarbowej na Portalu społecznościowym X (wcześniej Twitter) *expressis verbis* wynika, że „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”<sup>30</sup>.

Powyższe działania szeroko rozumianych przedstawicieli jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej jednoznacznie wskazują na chaotyczne „poczynania” o opresyjno-represyjnym charakterze<sup>31</sup>. Po pierwsze, „akcja” wysyłania w 2023 r. przez organy podatkowe tzw. listów behawioralnych nie była scentralizowana. Niezależnie od informacji uzyskanej z Biura Komunikacji i Promocji Wydziału Prasowego Ministra Finansów, potwierdzają ten fakt także dyrektorzy izb administracji skarbowej. Przykładowo, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Olsztynie nie wysyłał listów behawioralnych<sup>32</sup>. Podobnie Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie „[...] nie kierował w 2023 r. listów behawioralnych i nie wydawał w tym zakresie poleceń

<sup>29</sup> Informacja mailowa uzyskana od Wydziału Prasowego Biura Komunikacji i Promocji Ministerstwa Finansów z dnia 12 września 2023 r.

<sup>30</sup> [https://twitter.com/KAS\\_GOV\\_PL/status/1690072879847686144](https://twitter.com/KAS_GOV_PL/status/1690072879847686144); stan na 17.01.2024 r.

<sup>31</sup> Na 10 października 2023 r. Ministerstwo Finansów nie posiadało danych dotyczących ilości podejmowanych działań informacyjnych oraz kosztów związanych z wysyłką listów informacyjnych – według pisma Ministra Finansów z dnia 10 października 2023 r., nr BMI1.0123.2092.2023.

<sup>32</sup> Pismo DIAS w Olsztynie z dnia 24 sierpnia 2023 r., nr 2801-IWK.0150.69.2023.



Naczelnikom podległych urzędów”<sup>33</sup>. Także dyrektorzy Izb Administracji Skarbowej w Zielonej Górze oraz w Łodzi nie wysyłali listów behawioralnych<sup>34</sup>.

11 grudnia 2023 r. nastąpił kolejny etap w tzw. „ewolucji pism behawioralnych” Krajowej Administracji Skarbowej, ale już „scentralizowany”, ponieważ Szef KAS skierował do dyrektorów izb administracji skarbowych tzw. zalecenia w sprawie pism behawioralnych, które zdaniem autorów niniejszej publikacji stanowią działanie bezprawne (prowadzone bez podstawy prawnej), a do tego są „ekscesami urzędniczymi”, które psują obraz administracji skarbowej<sup>35</sup>, o czym w dalszej części opracowania.

#### 4. Pisma behawioralne – przesłanki sporządzania i wysyłania

W dniu 11 grudnia 2023 r. Szef KAS skierował do dyrektorów izb administracji skarbowych „zalecenia w sprawie pism behawioralnych” (dalej: zalecenia lub zalecenia behawioralne)<sup>36</sup>. Zalecenia Szefa KAS należy traktować jako czynność materialno-techniczną o charakterze wewnętrznym, realizowaną w tzw. układzie pionowym (organ zwierzchni – organ podległy)<sup>37</sup>. Innymi słowy, podstawą prawną takiego działania administracji publicznej w sferze wewnętrznej są przepisy regulujące zadania administracji publicznej, w tym również przepisy zawarte w aktach prawa wewnętrznego<sup>38</sup>. Warto w tym miejscu podkreślić, że w pragmatyce organów podatkowych „zalecenia” trzeba co do zasady traktować jako *sui generis* polecenia, rekomendacje wiążącej natury. Zalecenie może być traktowane jako: a) nakaz; b) słowo mające dużą moc; c) dyrektywa niepodlegająca negocjacji. Innymi słowy, zasadnie można przyjąć, że monokratyczne (jednoosobowe) organy podatkowe mogą wykonać/wykonywać bez żadnych ograniczeń „zalecenia w sprawie pism behawioralnych” (sic!) Szefa KAS z dnia 11 grudnia 2023 r.

Pismo z 11 grudnia 2023 r. Szef KAS rozpoczyna od *sui generis* „słowa wstępnego”, zgodnie z którym „po analizie pism behawioralnych, które urzędy skarbowe wysyłały do podatników, Ministerstwo Finansów przedstawia

<sup>33</sup> Pismo DIAS w Rzeszowie z dnia 24 sierpnia 2023 r., nr 1801-IWK.0150.82.2023.

<sup>34</sup> Pismo DIAS w Zielonej Górze z dnia 5 września 2023 r., nr 0801-IWK.0150.81.2023.6.

<sup>35</sup> **B. Brzeziński, W. Nykiel**, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2005*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2006/1, s. 117.

<sup>36</sup> Pismo Szefa KAS z dnia 11 grudnia 2023 r., nr DNK1.8623.2.2023.

<sup>37</sup> Szerzej **M. Masternak**, *Czynności materialno-techniczne jako prawna forma działania administracji publicznej*, Toruń 2018, s. 234–235.

<sup>38</sup> *Ibidem*, s. 574.

następujące zalecenia...<sup>39</sup>, „prosząc” dyrektorów izb administracji skarbowych, aby: a) przekazali zalecenia behawioralne do podległych urzędów skarbowych (rodzi się tu pytanie: dlaczego pominięto urzędy celno-skarbowe?); b) zobowiązali pracowników do stosowania tych zaleceń (kolejne pytanie: dlaczego pominięto funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej?); c) opracowali wytyczne dotyczące ewidencjonowania wysyłanych pism behawioralnych; d) opracowali wytyczne dotyczące monitorowania reakcji podatników na te pisma; e) nadzorowali, czy podległe urzędy skarbowe wysyłają pisma behawioralne zgodnie z zaleceniami; f) nadzorowali, czy na podstawie prowadzonych ewidencji analizowana jest efektywność pism behawioralnych.

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<sup>40</sup>”.

W analizowanym piśmie Szef KAS dodaje, że pisma behawioralne można wysłać w szczególności w zakresie: a) prowadzenia niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej lub nierozliczenia przychodów z działalności nierejestrowanej; b) zbyt niskiej rentowności prowadzonej działalności; c) nieewidencjonowania sprzedaży przy użyciu kas rejestrujących; d) stosowania nieprawidłowych stawek VAT; e) braku przeglądu kasy rejestrującej; f) nierozliczania przychodu z najmu; g) nabycia rzeczy i praw majątkowych w drodze dziedziczenia, w tym uzyskania zwolnienia od podatku od spadków i darowizn; h) nieprawidłowego wypełniania obowiązków płatnika; i) utraty zwolnienia VAT; j) naruszenia obowiązku wpłacenia zaliczek na podatek dochodowy. Innymi słowy, użycie zwrotu „w szczególności” świadczy, że nie ma *numerus clausus* zakresu przedmiotowego pism behawioralnych.

Szef KAS wprowadził też negatywne przesłanki odnośnie do wysyłania pism behawioralnych, zgodnie z którymi pism nie wysyła się do: a) podatników wytypowanych losowo; b) osób trzecich odpowiedzialnych za zaległości podatkowe podatnika i następców prawnych podatnika; c) jeżeli zachodzą przesłanki

<sup>39</sup> Pismo Szefa KAS z dnia 11 grudnia 2023 r., nr DNK1.8623.2.2023.

<sup>40</sup> *Ibidem*.

do wszczęcia przewidzianych prawem procedur podatkowych, tj. postępowania podatkowego i kontroli podatkowej.

Według Szefa KAS pismo behawioralne powinno być napisane prostym, zrozumiałym językiem i zawierać: a) informacje o kwestiach podatkowych, których dotyczą wątpliwości odnośnie do wykonywania przez podatnika obowiązku podatkowego; b) wytyczne co do dalszego działania podatnika; c) informację o korzyściach wynikających dla podatnika z tego, że podejmie działania po otrzymaniu pisma; d) dane umożliwiające bezpośredni kontakt podatnika z pracownikiem urzędu skarbowego, który udzieli niezbędnych informacji. Natomiast pismo behawioralne nie może zawierać: a) nakazu określonego zachowania, np. wezwania do stawienia się w wyznaczonym terminie w urzędzie skarbowym; b) elementów wezwania określonych przepisami Ordynacji podatkowej<sup>41</sup>, w tym pouczenia o konsekwencjach w przypadku braku reakcji podatnika, np. nałożenia kary pieniężnej lub poniesienia odpowiedzialności karnej skarbowej.

Szef KAS zaleca, aby pisma behawioralne doręczać w drodze listu zwykłego albo za pomocą środków komunikacji elektronicznej. *Prima facie* wiadomo, że chodzi o minimalizowanie kosztów wysyłki, bo list polecony lub polecony ze zwrotnym potwierdzeniem odbioru powoduje powstanie znacznych kosztów. Co więcej, Szef KAS zapewne wspomagał się wynikami raportu Banku Światowego, który sugerował, że polska administracja podatkowa mogłyby wygenerować istotne oszczędności, zastępując wysyłkę pism do podatników z listu poleconego na list zwykły<sup>42</sup>.

„Zalecenia w sprawie pism behawioralnych” zawierają 5 załączników<sup>43</sup>, których charakter Szef KAS określił jako wyłącznie poglądowy i mających na celu proponowany i pożądany sposób formułowania ich treści. Dodaje także, że zredagowane, a następnie wysyłane pisma behawioralne mogą dotyczyć innych kwestii podatkowych niż wynikające z załączonych przykładów. Jeśli chodzi o strukturę pism, to wymienione załączniki co do zasady różnią się między sobą jedynie fragmentem tekstu nawiązującego do tytułu i są swoistym miksem

<sup>41</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm.); dalej: O.p.

<sup>42</sup> Por. **M. Hernandez i in.**, *Zastosowanie...*, s. 7.

<sup>43</sup> 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.

spośród dziewięciu pism behawioralnych<sup>44</sup>, które zostały sporządzone w 2016 r. na potrzeby badania prowadzonego przez Bank Światowy na temat zastosowania technik behawioralnych w celu poprawy ściągalności podatków<sup>45</sup>.

W powyższych załącznikach występuje kilka stałych/powtarzalnych elementów, które można określić jako:

- 1) Odwołanie się do dobra publicznego/społecznego, według którego: **a)** celem działania Krajowej Administracji Skarbowej jest pobór podatków, a także budowanie efektywnej współpracy z podatnikami; **b)** podatki są przeznaczane na realizację usług publicznych, z których wszyscy korzystamy; **c)** z podatków są finansowane np. szkoły, szpitale i drogi, dlatego tak ważne jest ich prawidłowe rozliczanie; **d)** podatnik, który świadczy usługi, musi rozliczać podatki należne z tego tytułu, niezależnie od tego, czy prowadzi działalność gospodarczą; **e)** zależy nam na tym, żeby rzetelnie i terminowo wywiązywał/a się Pan/Pani z obowiązków podatkowych; **f)** podatnik, który wynajmuje nieruchomości (lokal), musi rozliczać podatki należne z tego tytułu; **g)** jeżeli ma Pan/i pytania, zachęcam do kontaktu z osobą, której dane znajdzie Pan/i w polu „Kontakt”.
- 2) Ostrzeżenie, według którego: **a)** może Pan samodzielnie zweryfikować rozliczenia podatkowe oraz uniknąć procedur podatkowych: kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego, w toku których nie będzie możliwe złożenie lub skorygowanie deklaracji podatkowych (zeznań); **b)** będziemy monitorowali, jak zareagował Pan/i na to pismo.
- 3) Przeoczenie w tonie pozytywno-negatywnym, według którego: **a)** jeśli świadczy Pan usługi (wpisać właściwy rodzaj usług: fryzjerskie, kosmetyczne, budowlane, księgowo itp.), prosimy, by sprawdził Pan, czy

<sup>44</sup> 1) bazowe pismo behawioralne; 2) pismo odwołujące się do normy społecznej; 3) pismo odwołujące się do dobra publicznego, zredagowane w tonie pozytywnym; 4) pismo odwołujące się do dobra publicznego, zredagowane w tonie negatywnym; 5) pismo z ostrzeżeniem; 6) pismo z ostrzeżeniem + tytuł wykonawczy; 7) pismo o przeoczeniu; 8) pismo o przeoczeniu z elementem ostrzeżenia; 9) przeoczenie – perspektywa podatnika – **M. Hernandez i in.**, *Zastosowanie...*, s. 42 i nast.

<sup>45</sup> „Z całego zestawu pism wykorzystanych w eksperymencie behawioralnym, najlepsze wyniki dały pisma: a) informacja «o przeoczeniu z elementami ostrzeżenia» – zredagowana w surowszym tonie, podkreślająca sankcje za niespełnienie obowiązku zapłaty lub przedstawiająca brak zapłaty jako świadomy i celowy wybór (w załączeniu); b) informacja «o przeoczeniu» – łącząca dwa elementy, zarówno informacje o przeoczeniu, jak i element ostrzeżenia, zredagowana w nieco łagodniejszym tonie” – zob. szerzej pismo Dyrektora Departamentu Poboru Podatków w Ministerstwie Finansów adresowane do dyrektorów izb administracji skarbowej z dnia 21 grudnia 2017 r., nr DPP6.853.124.2017.PIQ.

prawidłowo rozlicza Pan podatki i czy płaci je Pan w terminie. Nie mamy danych, które by wskazywały, że rozliczył Pan podatki należne z tytułu świadczenia usług i zarejestrował działalność gospodarczą. Prosimy, by złożył Pan deklaracje podatkowe (zeznania) lub ich korekty w zakresie świadczonych usług i zapłacił należne z tego tytułu podatki oraz zarejestrował ewentualną działalność gospodarczą; **b**) prowadzi Pani działalność w zakresie usług (wpisać właściwy rodzaj usług: usługi kosmetyczne, fryzjerskie itp.). Działalność ta wymaga, by Pani: posiadała kasę rejestrującą, rejestrowała każdą sprzedaż przy zastosowaniu tej kasy, rozliczała podatki należne z tego tytułu. Prosimy, by sprawdziła Pani, czy każda transakcja sprzedaży została zaewidencjonowana przy zastosowaniu kasy rejestrującej oraz czy prawidłowo rozlicza Pani podatki. Prosimy, by złożyła Pani deklaracje podatkowe (zeznania) lub ich korekty w zakresie świadczonych usług oraz zapłaciła należne z tego tytułu podatki; **c**) jeśli osiąga Pan przychód z tytułu najmu, prosimy, by sprawdził Pan, czy prawidłowo rozlicza podatki i czy płaci je Pan w terminie. Nie mamy danych, które by wskazywały, że rozliczył Pan podatki należne z tytułu najmu. Prosimy, by złożył Pan deklaracje podatkowe (zeznania) lub ich korekty w zakresie najmu oraz zapłacił należne z tego tytułu podatki; **d**) złożył Pan zeznania podatkowe za lata (wpisać właściwe lata ...). Zadeklarował Pan niskie dochody lub straty z prowadzonej działalności gospodarczej. Tak długotrwałe utrzymywanie ujemnej rentowności bądź uzyskiwanie niskich dochodów wzbudza nasze wątpliwości, czy w zeznaniach, które Pan złożył, nie zaszła pomyłka lub błąd. Prosimy, by sprawdził Pan, czy prawidłowo rozlicza Pan podatki i czy płaci je Pan w terminie. Prosimy, aby złożył Pan deklaracje podatkowe (zeznania) lub ich korekty w zakresie prowadzonej działalności oraz zapłacił należne z tego tytułu podatki; **e**) jest Pan spadkobiercą po (wpisać właściwe: imię i nazwisko). Nabycie przez Pana własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze dziedziczenia może być zwolnione od podatku od spadków i darowizn. W tym celu powinien Pan złożyć zgłoszenie o takim nabyciu na formularzu SD-Z2 w terminie do (wpisać dzień, do którego należy złożyć zgłoszenie o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych). Prosimy, by sprawdził Pan, czy prawidłowo wywiązał się z obowiązku podatkowego związanego z nabyciem rzeczy lub praw majątkowych w drodze dziedziczenia. Jeśli przeoczy Pan wskazany termin, nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych będzie podlegało opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Oznacza to, że nadwyżka wartości nabytych rzeczy lub praw majątkowych, przypadająca na Pana rzecz, ponad kwotę 36.120 zł będzie

opodatkowana podatkiem od spadków i darowizn. Pana obowiązkiem będzie zgłoszenie tego nabycia w zeznaniu podatkowym o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych na formularzu SD-3.

## 5. Pragmatyka organów podatkowych w odniesieniu do pism behawioralnych

Minister Finansów nie ma informacji, od kiedy naczelnicy urzędów skarbowych wysyłają pisma behawioralne<sup>46</sup>. Nie ma także danych dotyczących ilości podejmowanych działań informacyjnych oraz kosztów związanych z wysyłką listów informacyjnych<sup>47</sup>. Co więcej, także według Biura Komunikacji i Promocji Wydziału Prasowego Ministra Finansów „nie gromadzimy informacji na temat liczby pism behawioralnych wysłanych do podatników w związku z pismem z 11 grudnia 2023 r. Nie nałożyliśmy na urzędy obowiązków sprawozdawczych w zakresie raportowania takich informacji do Ministerstwa Finansów”<sup>48</sup>.

Analogiczne „działania” jak powyżej podejmują także dyrektorzy izb administracji skarbowej. Przykładowo, w Izbie Administracji Skarbowej w Warszawie nie kategoryzuje się pism wychodzących pod kątem tego, czy mają charakter pism behawioralnych<sup>49</sup>. Podobnie w Izbie Administracji Skarbowej w Katowicach, gdzie „w swojej codziennej działalności Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach nie klasyfikuje standardowo pism wychodzących pod kątem tego, czy mają taki charakter (listów/pism behawioralnych – przyp. BB/IN). Aby udzielić odpowiedzi na zawarte w nim pytania, organ musiałby na wstępie ocenić (w oparciu o bliżej nieokreślone kryteria), czy treść wysyłanej korespondencji pozwala na uznanie jej za «list behawioralny»<sup>50</sup>”. Analogicznie stwierdził także Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Łodzi, podnosząc m.in. że „działając jako organ podatkowy nie wysyłał listów behawioralnych. Ponadto zauważyć należy, że naczelnicy urzędów skarbowych województwa łódzkiego jak i Naczelnik Łódzkiego Urzędu Celno-Skarbowego w Łodzi samodzielnie podejmują działania wynikające

<sup>46</sup> „Ministerstwo Finansów nie kierowało w imieniu Szefa KAS odrębnych pism do naczelników urzędów skarbowych oraz pracowników/funkcjonariuszy tych organów w ww. zakresie” – pismo Ministra Finansów z dnia 5 lutego 2024 r., BMI1.0123.404.2024.

<sup>47</sup> Pismo Ministra Finansów z dnia 10 października 2023 r., nr BMI1.0123.2092.2023.

<sup>48</sup> Informacja mailowa z dnia 17 stycznia 2024 r., uzyskana z Biura Komunikacji i Promocji Wydziału Prasowego Ministra Finansów.

<sup>49</sup> Pismo DIAS w Warszawie z dnia 24 sierpnia 2023 r., nr 1401-IWK-2.0150.134.2023.

<sup>50</sup> Pismo DIAS w Katowicach z dnia 23 sierpnia 2023 r., nr 2401-IWK1.0150.103.2023.2.

m.in. z ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, w tym mające na celu zapewnienie obsługi i wsparcia podatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych. W związku z powyższym, tutejsza Izba nie monitoruje cyklicznie informacji o takich działaniach, podejmowanych przez inne organy podatkowe łódzkiej KAS<sup>51</sup>.

Na zadane przez autora niniejszej publikacji (IN), w trybie ustawy o dostępie do informacji publicznej, pytania, jakie działania będą czynione w zakresie pism behawioralnych po otrzymanych od Szefa KAS zaleceniach z dnia 11 grudnia 2023 r., 15 na 16 dyrektorów izb administracji skarbowej w Polsce udzieliło autorowi co do zasady jednoznacznych odpowiedzi: a) wnioskowane dane w temacie listów behawioralnych nie stanowią informacji publicznej i nie podlegają udostępnieniu<sup>52</sup>; b) zawarte we wniosku pytania odnoszą się do wewnętrznych aspektów funkcjonowania poszczególnych jednostek. Urzędy skarbowe są jednostkami wchodzącymi w skład izby administracji skarbowej i z tych względów relacje pomiędzy izbą a podległymi jej urzędami należy rozumieć i traktować jako kwestie o charakterze wewnętrznym, które – zgodnie z obowiązującym orzecznictwem – nie stanowią informacji publicznej<sup>53</sup>; c) zakres wnioskowanych informacji odnosi się do wewnętrznych aspektów funkcjonowania jednostki<sup>54</sup>; d) zakres Pana wniosku nie stanowi informacji publicznej. Korespondencja przesyłana do podatników dotyczy indywidualnych spraw podatkowych i nie odnosi się do spraw publicznych<sup>55</sup>; e) informuję, że żądane dane nie stanowią informacji publicznej<sup>56</sup>. Wyłącznie Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Krakowie właściwie zinterpretował ustawę o dostępie do informacji publicznej, informując m.in., że prowadzi prace nad wytycznymi związanymi z pismami behawioralnymi wraz z regułami monitorowania ich efektów<sup>57</sup> oraz przekazał naczelnikom urzędów skarbowych oraz Naczelnikowi Małopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego otrzymane od Szefa KAS zalecenia wraz ze wzorami pism<sup>58</sup>. Na marginesie wskazać należy, że w ramach prowadzonej

<sup>51</sup> Pismo DIAS w Łodzi z dnia 18 września 2023 r., nr 1001-IWZB.0150.1.2023.

<sup>52</sup> Pismo DIAS w Białymstoku z dnia 5 lutego 2024 r., nr 2001-IWK.0150.8.2024.2.

<sup>53</sup> Pismo DIAS w Bydgoszczy z dnia 5 lutego 2024 r., nr 0401-IWK.0150.6.2024.2.

<sup>54</sup> Pismo DIAS w Kielcach z dnia 2 lutego 2024 r., nr 2601-IWK.0150.11.2024.3.

<sup>55</sup> Pismo DIAS w Opolu z dnia 5 lutego 2024 r., nr 1601-IWK.0150.6.2024.

<sup>56</sup> Pismo DIAS w Zielonej Górze z dnia 2 lutego 2024 r., nr 0801-IWK.0150.8.2024.4; więcej na temat błędnej interpretacji ustawy o dostępie do informacji publicznej przez organy podatkowe – zob. **I. Nowak, A. Bogusiak**, *Asesorzy Krajowej Administracji Skarbowej w „półmroku tajemniczości”*, Studia Prawnoustrojowe 2024/63, w druku.

<sup>57</sup> Pismo DIAS w Krakowie z dnia 9 lutego 2024 r., nr 1201-IWK.0150.1.12.2024.3.

<sup>58</sup> *Ibidem*.

przez Izbę Administracji Skarbowej w Krakowie akcji dotyczącej podmiotów obowiązanych do prowadzenia ewidencji z wykorzystaniem kas rejestrujących online<sup>59</sup> stworzono wzór pisma behawioralnego<sup>60</sup>. Niemniej jednak, stwierdzić należy, że wysyłane w tym zakresie listy behawioralne pomimo że przytaczały „podstawy prawne”<sup>61</sup>, były działaniami pozbawionymi umocowania prawnego<sup>62</sup>, pomimo innych intencji i zamiarów kierownictwa Izby Administracji Skarbowej w Krakowie, które w innych obszarach działalności, a zwłaszcza edukacyjno-promocyjnej z obszaru prawa podatkowego, są – w powszechnej opinii – godne naśladowania przez pozostałe izby administracji skarbowej w Polsce.

## 6. Zasada praworządności a nadużycie przepisów prawa podatkowego na przykładzie pism behawioralnych

Zasada demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji<sup>63</sup>) i zasada legalizmu (art. 7 Konstytucji) oraz wyprowadzane z tej pierwszej zasady szczególne, w tym zwłaszcza zasada ochrony zaufania obywatela do państwa,

<sup>59</sup> „Dotychczas monitorowaliśmy efekty działań naczelników w ramach prowadzonej akcji dot. wytypowanych podmiotów, przy czym pismo behawioralne było jedną z możliwych form. Monitorowaniem objęto efekty akcji w ogóle, bez szczególnej oceny skuteczności pism behawioralnych” – pismo DIAS w Krakowie z dnia 9 lutego 2024 r., nr 1201-IWK.0150.1.12.2024.3.

<sup>60</sup> „Listę podmiotów, do których wysłano pismo otrzymaliśmy z Ministerstwa Finansów [...]” – pismo DIAS w Krakowie z dnia 9 lutego 2024 r., nr 1201-IWK.0150.1.12.2024.3.

<sup>61</sup> „[1] Art. 111 ust. 6a ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 931 ze zmianami oraz § 17 Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie kas rejestrujących z dnia 29 kwietnia 2019 r. t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 1625 ze zmianami. [2] art. 61 § 3 oraz art. 84 § 1 Kodeksu karnego skarbowego z dnia 10 września 1999 r. t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 654 ze zmianami” – pismo DIAS w Krakowie z dnia 9 lutego 2024 r., nr 1201-IWK.0150.1.12.2024.3.

<sup>62</sup> W tzw. liście/piśmie pt. *Informacja o braku danych z kasy fiskalnej* czytamy m.in.: „podatnicy, którzy nie zapewniają prawidłowego połączenia kasy fiskalnej z CRK, choć sprzedają towary i usługi, mogą zostać ukarani karą grzywny lub mandatem karnym, a jeżeli nie zapewniają zrealizowania obowiązków prawidłowego połączenia kasy fiskalnej z CRK przez pracowników, którym powierzyli je do wykonania, mogą narazić się także na odpowiedzialność z tytułu braku nadzoru. Możemy także wszcząć kontrolę lub postępowanie podatkowe, aby ustalić rzeczywistą wartość Sprzedaży [...]. W razie pytań, proszę o kontakt z naszym pracownikiem, który udzieli Państwu wszelkich, niezbędnych informacji. [...]. Mam nadzieję, że ten list zwróci Państwa uwagę na to, jak ważna jest prawidłowa obsługa kasy fiskalnej online, rejestrowanie na niej sprzedaży i wydawanie klientom paragonów” – pismo DIAS w Krakowie z dnia 9 lutego 2024 r., nr 1201-IWK.0150.1.12.2024.3.

<sup>63</sup> Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. z 1997 r. nr 78, poz. 483 ze zm. (dalej: Konstytucja RP).



w powiązaniu z normami i standardami, jakim powinny odpowiadać działania organów podatkowych o charakterze władczym, nakazują uznać, iż wymagane są umocowania prawne dla wszelakich działań organów podatkowych<sup>64</sup>. Ponadto, obok aspektów moralno-etycznych, które nie mogą umykać z pola widzenia organów administracji podatkowej stosujących prawo<sup>65</sup>, trzeba zwrócić uwagę przede wszystkim na naruszenia/łamanie przez nie zasad pogłębiania/budzenia zaufania do organów działających w imieniu państwa polskiego<sup>66</sup> poprzez wysyłanie pism behawioralnych<sup>67</sup>. Nie można zatem akceptować nagannej praktyki organów administracji danin publicznych w obszarze pism/listów behawioralnych, które „pozorują” stosowanie norm prawa powszechnie obowiązującego, wprowadzając jednocześnie podatników w błąd<sup>68</sup>. Tego rodzaju działania nie mogą być zaakceptowane w praworządnym państwie, które *de facto* i *de iure* powinno zapewniać podatnikom realne możliwości przestrzegania prawa<sup>69</sup>, ale także ochronę przed ekscesami ze strony administracji podatkowej.

W myśl art. 7 Konstytucji RP, organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa, co oznacza, że wszelkie działania organów podatkowych muszą być oparte na wyraźnie określonej normie kompetencyjnej<sup>70</sup>. Oznacza to, że wystąpienie jakichkolwiek wątpliwości co do istnienia określonej kompetencji powinno być równoznaczne ze stwierdzeniem jej braku<sup>71</sup>. Tym samym, w stosunku do organów administracji podatkowej nie stosuje się zasady, zgodnie z którą to, co nie jest zakazane, jest dozwolone, a wręcz przeciwnie, dozwolone jest tylko to, co znajduje wyraźną podstawę prawną, a tej w przypadku wysyłania pism behawioralnych brakuje<sup>72</sup>. Rację ma Dyrektor

<sup>64</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Kielcach z dnia 16 listopada 2021 r., sygn. II SA/Ke 803/21, CBOSA.

<sup>65</sup> Szerzej **R. Wiśniewski**, *Etyka podatkowa*, w: **B. Brzeziński** (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 551 i nast.

<sup>66</sup> Zob. **A. Gomułowicz**, *Moralność podatkowa – uwarunkowania i zasadnicze dylematy*, w: **A. Gomułowicz**, **J. Małecki** (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003; **A. Gomułowicz**, *Podatnik a władza – problem bezpieczeństwa prawnego*, w: **A. Franczak** (red.), *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Warszawa 2021.

<sup>67</sup> Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z dnia 16 maja 1990 r., sygn. SA/Kr 332/90, CBOSA.

<sup>68</sup> *Ibidem*.

<sup>69</sup> *Ibidem*.

<sup>70</sup> Wyrok Sądu Apelacyjnego (dalej SA) w Warszawie z dnia 11 kwietnia 2018 r., sygn. I ACA 66/18, CBOSA.

<sup>71</sup> Wyrok NSA z dnia 12 lutego 2019 r., sygn. I OSK 1169/17, CBOSA.

<sup>72</sup> Por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 24 października 2018 r., sygn. II SA/GI 587/18, CBOSA.

Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie, który *implicite* zauważył, że „wysyłanie pism behawioralnych przez jednostki KAS nie zostało uregulowane prawem powszechnym”<sup>73</sup>. Co więcej, według Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie „listy indywidualnie kierowane do podatników, zawierające informacje posiadane przez organ podatkowy, które nie są wezwaniami ani decyzjami nie rodzą żadnych skutków dla podatnika w przypadku braku reakcji na taką korespondencję”<sup>74</sup>.

Zasada legalizmu, wyrażona w art. 7 Konstytucji RP i nakazująca organom władzy publicznej działanie na podstawie i w granicach prawa, wyklucza takie stosowanie prawa, które jednocześnie naruszałoby przepisy Konstytucji RP i inne obowiązujące przepisy ustaw czy ratyfikowanych umów międzynarodowych, które są źródłami powszechnie obowiązującego prawa<sup>75</sup>. Oznacza to, że działanie organów podatkowych w przypadku wysyłania pism behawioralnych należy zakwalifikować jako niezgodne z prawem/dokonywane bez podstawy prawnej do danego działania<sup>76</sup>, a do tego niegwarantujące podatnikowi żadnej ochrony przed nieuprawnioną ingerencją władzy publicznej w sferę jego praw i obowiązków<sup>77</sup>.

Podatnik nie może domniemywać ewentualnych/potencjalnych działań ze strony organów podatkowych w stylu „będziemy monitorowali, jak zareagował Pan na to pismo”. Nie można domniemywać stosowania władczej i jednostronnej formy działania, jaką są pisma/listy behawioralne<sup>78</sup>. 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”<sup>79</sup>.

Wszelkie pisma behawioralne, choćby pochodziły od najwyżej usytuowanych hierarchicznie organów administracji podatkowej, nie posiadają waloru normatywnego, ponieważ te „listy” nie mają mocy powszechnie obowiązującego

<sup>73</sup> Pismo DIAS w Szczecinie z dnia 5 lutego 2024 r., nr 3201-IWK.0150.97.2023.2.

<sup>74</sup> Pismo DIAS w Rzeszowie z dnia 24 sierpnia 2023 r., nr 1801-I W K.0150.82.2023.

<sup>75</sup> Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 9 maja 2019 r., sygn. II SA/OI 253/19, CBOSA.

<sup>76</sup> Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 grudnia 2019 r., sygn. I SA/Sz 654/19, CBOSA.

<sup>77</sup> Por. wyrok NSA z dnia 21 sierpnia 2018 r., sygn. I GSK 2276/18, CBOSA.

<sup>78</sup> Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 6 czerwca 2019 r., sygn. II SAB/Bk 52/19, CBOSA.

<sup>79</sup> Por. wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2024 r., sygn. II GSK 384/23, CBOSA.

prawa<sup>80</sup>. Co więcej, z zasady zaufania jednostki do państwa wywodzi się dyrektywa lojalności państwa wobec podatnika, stanowiąc przeszkodę do obciążenia go konsekwencjami wadliwych działań organów administracji publicznej<sup>81</sup>. W świetle powołanej zasady organy administracyjne nie mogą na podatnika przerzucać negatywnych konsekwencji zarówno własnych działań i zaniechań, jak też działań i zaniechań innych organów administracji publicznej<sup>82</sup>.

Do bardzo ciekawej konkluzji doszedł Minister Finansów, który rekapitułuje swoje wywody, że „[...] to treść danego dokumentu sprawia, że mamy do czynienia z dokumentem, któremu można nadać jakąś «nazwę» – np. wezwanie, decyzja, postanowienie, list behawioralny. W orzecznictwie podkreśla się, że charakter procesowy pisma należy odczytywać zgodnie z jego treścią, a nie tytułem. By mówić o piśmie jako liście behawioralnym, należy wziąć pod uwagę jego skonkretyzowaną treść, skierowaną do adresata. Taka korespondencja będzie zatem indywidualną sprawą pomiędzy adresatem (podatnikiem) a urzędem i opierać się może na różnych podstawach prawnych w zależności od sytuacji i okoliczności towarzyszących wysyłce korespondencji”<sup>83</sup>. Analogicznie, za Ministrem Finansów – jak za Panią Matką – powtarzają organy podatkowe w całej Polsce, podnosząc m.in., że: a) treść danego dokumentu determinuje fakt taki, że mamy do czynienia np. z listem behawioralnym<sup>84</sup>; b) treść danego dokumentu przesądza o tym, czy w danym, konkretnym przypadku chodzi o list behawioralny, czy też nie<sup>85</sup>; c) to bezpośrednio treść dokumentu decyduje o tym, czy mamy do czynienia np. z listem behawioralnym<sup>86</sup>. Jednakże wysyłane przez organy podatkowe pisma/listy behawioralne to czynności materialno-techniczne i jako takie stanowią prawną formę działania administracji publicznej<sup>87</sup>. Oznacza to, że muszą one mieć podstawę prawną<sup>88</sup>, analogicznie jak wszystkie działania administracji publicznej, niezależnie od formy, w jakiej jest podejmowana<sup>89</sup>. „Podstawę prawną czynności materialno-technicznych

<sup>80</sup> Por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 17 marca 2023 r., sygn. III SA/Łd 846/22, CBOSA; wyrok NSA z dnia 13 marca 2018 r., sygn. II FSK 632/16, CBOSA.

<sup>81</sup> Por. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 9 października 2019 r., sygn. I SA/Bk 277/19, CBOSA.

<sup>82</sup> Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 9 października 2019 r., sygn. I SA/Bk 273/19, CBOSA.

<sup>83</sup> Pismo Ministra Finansów z dnia 10 października 2023 r., nr BMI1.0123.2092.2023.

<sup>84</sup> Pismo DIAS w Gdańsku z dnia 24 sierpnia 2023 r., nr 2201-IWK.0150.80.2023.

<sup>85</sup> Pismo DIAS w Łodzi z dnia 24 sierpnia 2023 r., nr 1001-IWK.0150.83.2023.

<sup>86</sup> Pismo DIAS we Wrocławiu z dnia 24 sierpnia 2023 r., nr 0201-IWK.0150.107.2023, analogicznie w piśmie DIAS we Wrocławiu z dnia 2 lutego 2024 r., nr 0201-IWK.0150.7.2024.

<sup>87</sup> **M. Masternak**, *Czynności...*, s. 13.

<sup>88</sup> *Ibidem*, s. 111.

<sup>89</sup> *Ibidem*, s. 112.

o charakterze władczych dokonywanych w sferze zewnętrznej mogą stanowić wyłącznie normy kompetencyjne (ustrojowe, materialne i formalne), wynikające z przepisów zawartych w aktach prawa powszechnie obowiązującego<sup>90</sup>, a takowych organy administracji podatkowej w przypadku pism/listów behawioralnych nie mają.

Wszelkie „działania” organów podatkowych po 2017 r., w odniesieniu do pism behawioralnych, opisywane m.in. w prasie codziennej, a w szczególności „scentralizowane” zaleceniem Szefa KAS z dnia 11 grudnia 2023 r., zakwalifikować należy jako nadużycie prawa podatkowego<sup>91</sup> – w sytuacji powoływania się w treści pism na przepisy oczywiście nieznajdujące zastosowania w sprawie, a w innych wypadkach – jako działania administracji podatkowej skierowane do podatnika (płatnika, inkasenta, *etc.*), niemające podstawy prawnej<sup>92</sup>.

Wysyłanie przez organy podatkowe pism behawioralnych nie spełnia wymogów zasady praworządności znajdującej wyraz *expressis verbis* w treści art. 120 O.p., a tym bardziej w art. 7 Konstytucji RP<sup>93</sup>, który stanowi, że: „Organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa”. Nie ma bowiem przepisu dającego organom podatkowym kompetencję do tego rodzaju działania organów podatkowych, a więc są to działania *praeter legem*<sup>94</sup>. Tak jak fałszywe złoto nigdy nie będzie złotem, tak samo pisma/listy behawioralne nigdy nie będą miały waloru i godności prawa<sup>95</sup>. Nie można zatem zaakceptować sytuacji, w której w celu zapewnienia funkcjonalności systemu podatkowego<sup>96</sup> organy podatkowe bez podstawy prawnej wysyłają pisma behawioralne i realizują, stosując narrację jednego z autorów, strategię „oklepywania podatnika”<sup>97</sup>. Innymi słowy, w przypadku wysyłanych pism behawioralnych mamy

<sup>90</sup> *Ibidem*, s. 574.

<sup>91</sup> Szerzej na ten temat **B. Brzeziński**, *O zjawisku nadużycia prawa podatkowego przez administrację podatkową*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2014/1, s. 9 i nast.; **B. Brzeziński**, *O nadużyciu artykułu 82 § 2 Ordynacji podatkowej i jego procesowych skutkach*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2011/3, s. 49 i nast.

<sup>92</sup> **B. Brzeziński**, *O zjawisku...*, s. 12.

<sup>93</sup> Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. z 1997 r., nr 78, poz. 483 ze zm. (dalej: Konstytucja RP).

<sup>94</sup> Por. **B. Brzeziński**, *O nadużyciu...*, s. 52.

<sup>95</sup> Por. **A. Gomułowicz**, *Spór o wartości – sąd niezależny czy „zależny”, sędzia niezawisły czy „zawisły”*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2023/1, s. 201; **A. Gomułowicz**, *Rysa na obliczu Temidy*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2022/2.

<sup>96</sup> Por. wyrok NSA z dnia 27 kwietnia 2017 r., sygn. II FSK 828/15, CBOSA.

<sup>97</sup> **B. Brzeziński**, *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 18 sierpnia 2020 r., sygn. I SA/Bd 101/20*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2021/2, s. 17–18.

do czynienia ze zjawiskiem ingerencyjnego, wręcz opresyjnego działania organów administracji podatkowej.

W pewnym uproszczeniu można uznać, że organy podatkowe stosują wobec osób, do których wysyłają pisma behawioralne, jakąś formę presji czy pogróżki, a nawet wspomniane pisma nasycone są elementem agresji<sup>98</sup>. Dodać należy także naruszenie prawa do prywatności, dóbr osobistych (art. 23 i 24 Kodeksu cywilnego<sup>99</sup>), nie wspominając już o nadużyciu uprawnień przez funkcjonariusza publicznego (art. 231 Kodeksu karnego<sup>100</sup>). *Nolens volens* wywołuje to dyskomfort psychiczny podatnika, bo jest on dotknięty jakąś formą nękania przez organy administracji podatkowej. Nakazuje to spojrzenie na tę sytuację także w kontekście ewentualnej odpowiedzialności cywilnej (z zasądzeniem stosowanego zadośćuczynienia za wyrządzenie podatnikowi szkody moralnej), a nawet karnej<sup>101</sup>. Innymi słowy, może w takich wypadkach dochodzić także do wyrządzenia podatnikowi szkód moralnych wynikających z zawartych we wspomnianych pismach supozycji nierzetelnego postępowania obywatela w jego relacjach z administracją podatkową, co może prowadzić – i na tym polegałaby szkoda moralna – do utraty przez obywatela zaufania do państwa i obowiązującego w nim prawa<sup>102</sup>.

Pojawia się więc tutaj kwestia odpowiedzialności organu podatkowego za podjęte działania bez właściwej podstawy prawnej, a w istocie niezgodnie z prawem<sup>103</sup>. Trzeba podkreślić, że wątpliwości nie dotyczą tego, czy administracja podatkowa może dokonywać czynności materialnotechnicznych (także mających postać korespondencji ze światem zewnętrznym), ale podstawy prawnej – a w zasadzie jej braku – do kierowania konkretnych w formie i treści pism do konkretnej grupy odbiorców.

## 7. Pisma behawioralne a profesjonalna administracja podatkowa

Szef Krajowej Administracji Skarbowej powinien rozważyć wycofanie się z „decyzji” swojego poprzednika odnośnie do wysyłania pism behawioralnych. W przeciwnym razie dojdzie do zaprzepaszczenia postulatów nowej

<sup>98</sup> Por. **B. Brzeziński**, *O zjawisku...*, s. 12–13.

<sup>99</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 1610 ze zm.).

<sup>100</sup> Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 17 ze zm.).

<sup>101</sup> Por. **B. Brzeziński**, *O zjawisku...*, s. 14.

<sup>102</sup> *Ibidem*, s. 16; **A. Gomułowicz**, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013.

<sup>103</sup> **B. Brzeziński**, *O zjawisku...*, s. 54.

(deklarowanej) polityki resortu finansów, czyli dążenia do poprawy relacji pomiędzy podatnikami i organami podatkowymi oraz podnoszenia poziomu wiedzy społeczeństwa w obszarze podatków i prawa podatkowego poprzez prowadzenie działań edukacyjnych i informacyjnych<sup>104</sup>. Co więcej, w przypadku kontynuowania wysyłki analizowanych tu listów będą to działania sprzeczne z szeroko promowaną od kilku lat przez Ministerstwo Finansów i Krajową Administrację Skarbową ideą wielu programów, np.: Klient w Centrum Uwagi; Urząd Skarbowy Przyjazny Przedsiębiorcy; Program Współdziałania, w których wybrzmiewa m.in. dialog, zaufanie, transparentność, zrozumienie, pewność, partnerstwo, *etc.* Nie negujemy przy tym możliwości prowadzenia niezobowiązującej nawet korespondencji administracji podatkowej z podatnikami – pod warunkiem, że podatnik wyrazi na to zgodę (np. w zeznaniu podatkowym).

Trudno jest uwierzyć w zapewnienia płynące z Biura Komunikacji Ministra Finansów, że: a) szanujemy naszych klientów, którymi są podatnicy, i zależy nam na tym, żeby podatnicy otrzymujący pisma behawioralne to odczuli i żeby wiedzieli, że ich wspieramy<sup>105</sup>; b) komunikacja z podatnikami, w której wykorzystujemy pisma behawioralne, wpisuje się program „Klient w centrum uwagi KAS”, którego celem jest m.in. wzrost efektywności działania administracji skarbowej oraz budowanie lepszych doświadczeń podatników w relacjach z KAS<sup>106</sup>. Można też mieć wątpliwość co do tego, czy pisma behawioralne gwarantują „wysoką jakość usług świadczonych przez Krajową Administrację Skarbową”<sup>107</sup>.

Pisma behawioralne stanowią ułomną pod wieloma względami formę komunikacji z podatnikami. Nie są też niestety formą edukacji podatników, która miałaby prowadzić do zwiększenia stopnia dobrowolnego wykonywanych przez nich zobowiązań. Warto też postawić pytanie, jak te wszystkie działania

<sup>104</sup> Pismo Ministra Finansów z dnia 4.01.2024 r. *Interpelacja nr 250 w sprawie przeprowadzenia audytu i najbliższych planów ministra finansów*, DSP3.8022.5.2023, do Marszałka Sejmu Szymona Hołowni, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT10.nsf/klucz/ATTCZ7KFL/%24FILE/i00250-o1.pdf>; stan na 11.01.2024 r.

<sup>105</sup> Informacja mailowa z dnia 17 stycznia 2024 r., uzyskana z Biura Komunikacji i Promocji Wydziału Prasowego Ministra Finansów.

<sup>106</sup> *Ibidem*.

<sup>107</sup> „Klient w centrum uwagi KAS” – konferencja w Ministerstwie Finansów z dnia 28 sierpnia 2023 r., <https://www.gov.pl/web/kas/klient-w-centrum-uwagi-kas--konferencja-w-mf>; stan na 11.01.2024 r.; por. **I. Nowak**, *Metafizyka w stosowaniu prostego języka przez Krajową Administrację Skarbową i Ministerstwo Finansów*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2022/3, s. 51 i nast.

mają się do tzw. strategii Krajowej Administracji Skarbowej pt. „Kierunki działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021–2024”<sup>108</sup>, w której można przeczytać, że pracownicy i funkcjonariusze Krajowej Administracji Skarbowej mają być nastawieni na dialog i otwartość (podejście „klientocentryczne”). W ramach tejże „klientocentryczności” w Krajowej Administracji Skarbowej są podejmowane działania zmierzające m.in. do: budowania pozytywnych doświadczeń podatników w relacji „klient – doradca” oraz opracowania modelu zarządzania informacją kierowaną do „klientów” Krajowej Administracji Skarbowej (np. w zakresie zagadnień podatkowych i celnych)<sup>109</sup>.

## 8. Wnioski

Podsumowując przedstawione powyżej rozważania, należy dojść do wniosku, że wysyłanie nieformalnych pism z elementami „ekonomii behawioralnej” jest działaniem nieprzystającym do społecznych oczekiwań wobec profesjonalnej administracji podatkowej. Jeżeli względem danego podatnika występują przesłanki do prowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego, to organy podatkowe powinny – i są do tego zobowiązane przepisami prawa podatkowego – wszczynać wskazane procedury, a nie stosować niezidentyfikowane prawnie formuły, które *nota bene* nie mają pierwiastka informacyjnego, edukacyjnego, ani też nie są formą współpracy. Tym samym, w przypadku kontynuacji wysyłki przez organy Krajowej Administracji Skarbowej pism behawioralnych do podatników zasadna po raz kolejny stanie się konstatacja jednego z autorów, zgodnie z którą „niska kultura administrowania podatkami to cecha charakterystyczna polskiego systemu podatkowego, a tzw. procesy stosowania prawa przez administrację podatkową, która, gdyby nie sądy administracyjne, dawno wyprowadziłaby polski system podatkowy na stepy Azji Środkowej”<sup>110</sup>. Niestety, wszystko wskazuje na to, że ten kierunek geografii administrowania jest nadal

<sup>108</sup> *Strategia KAS. Kierunki działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021–2024*, <https://www.gov.pl/web/kas/strategia-kas>; stan na 13.02.2024 r., dalej: *Strategia KAS*.

<sup>109</sup> *Ibidem*.

<sup>110</sup> **B. Brzeziński**, *Recenzja książki W. Nykiel, M. Sęk, Karta praw podatnika. Nowy instrument ochrony praw polskiego podatnika*, Łódź 2022, ss. 104, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2023/1, s. 218.

aktualny, ponieważ według Biura Komunikacji i Promocji Wydziału Prasowego Ministra Finansów zalecenia behawioralne Szefa KAS z dnia 11 grudnia 2023 r. „nie zostały odwołane [...]. Dotychczas wydane zalecenia, procedury i zarządzenia są analizowane i będą oceniane z punktu widzenia aktualnych zadań stawianych KAS”<sup>111</sup>.

Jakie mogą być rzeczywiste powody wysyłania do podatników przez organy podatkowe pism behawioralnych? Wydaje się, że można do nich zaliczyć:

- a) dążenie za wszelką cenę do zwiększenia wpływów podatkowych<sup>112</sup>, przy jednoczesnym ograniczeniu kosztów administracyjnych związanych z dochodzeniem należności<sup>113</sup>;
- b) nadmierna ufność w badania Banku Światowego, z których wynika, że listy behawioralne staną się efektywną metodą zwiększenia wpływów podatkowych przy wykorzystywaniu perswazyjnych metod mobilizowania podatników do wypełniania obowiązków podatkowych, nie biorąc pod uwagę tego, że działania te powinny być jednak postrzegane jako dodatkowe narzędzie w zestawie dostępnych środków wspierających poprawę efektywności systemu podatkowego, uzupełniając, a nie zastępując tradycyjne mechanizmy polityki administracji podatkowej<sup>114</sup>;
- c) „ogólnie niski poziom kultury administrowania w Polsce [...], będący niewątpliwie resztówką azjatyckiej kultury prawnej, przyniesionej do Rosji w XIII w. przez Tatarów i zaszczerpionej Polsce w okresie zaborów przez wspomnianą Rosję”<sup>115</sup>;
- d) mechaniczne powielanie pomysłów zawartych w „dyrektywach”, płynących z różnych departamentów Krajowej Administracji Skarbowej, ulokowanych w strukturze Ministerstwa Finansów<sup>116</sup>;

<sup>111</sup> Informacja mailowa z dnia 17 stycznia 2024 r., uzyskana z Biura Komunikacji i Promocji Wydziału Prasowego Ministra Finansów.

<sup>112</sup> Zob. **I. Nowak**, *Podatki nazywane opłatami w imię maksymalizacji dochodów budżetowych – zarys problematyki*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2022/2, s. 39–63.

<sup>113</sup> Pismo Dyrektora Departamentu Poboru Podatków w Ministerstwie Finansów adresowane do dyrektorów izb administracji skarbowej z dnia 21 grudnia 2017 r., nr DPP6.853.124.2017.PIQ; por. **S. Kujawa**, *Zastosowanie ekonomii behawioralnej w podatkach*, *Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych* 2023/4, s. 28 i nast.

<sup>114</sup> Pismo Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 4 sierpnia 2017 r., nr DPP0.054.1.2017, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATT1B85D30A/%24FILE/i14040-o1.pdf>; stan na 11.01.2024 r.; **D. Dominiak**, *Eksperyment Banku Światowego oraz Krajowej Administracji Skarbowej w świetle zasad prostego języka*, *Oblicza Komunikacji* 2019/11, s. 212–213.

<sup>115</sup> **B. Brzeziński**, *O zjawisku...*, s. 13.

<sup>116</sup> *Ibidem*.



- e) deficyt w Krajowej Administracji Skarbowej sprofilowanej wiedzy z zakresu danin publicznoprawnych, a w szczególności świadomości podatkowo-prawnej wyższej kadry urzędniczej<sup>117</sup>.

## Bibliografia

### Opracowania

- Brzeziński B.**, *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 18 sierpnia 2020 r.*, sygn. I SA/Bd 101/20, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2021/2, s. 9–20.
- Brzeziński B.**, *O nadużyciu artykułu 82 § 2 Ordynacji podatkowej i jego procesowych skutkach*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2011/3, s. 49–54.
- Brzeziński B.**, *O zjawisku nadużycia prawa podatkowego przez administrację podatkową*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2014/1, s. 9–16.
- Brzeziński B.**, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, TNOiK, Toruń 2017.
- Brzeziński B.**, *Recenzja książki W. Nykiel, M. Sęk, Karta praw podatnika. Nowy instrument ochrony praw polskiego podatnika, Łódź 2022*, ss. 104, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2023/1, s. 215–220.
- Brzeziński B., Nykiel W.**, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2005*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2006/1, s. 103–121.
- Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W.**, *Posiadanie przez podmiot z raję podatkowego pośrednio udziałów w polskiej spółce holdingowej. Sherlock Holmes i Św. Juda Tadeusz na tropie w 80 dni dookoła giełdowego świata*, *Przegląd Podatkowy* 2024/1, s. 6–17.
- Dominiak D.**, *Eksperyment Banku Światowego oraz Krajowej Administracji Skarbowej w świetle zasad prostego języka*, *Oblicza Komunikacji* 2019/11, s. 201–221.
- Gomułowicz A.**, *Moralność podatkowa – uwarunkowania i zasadnicze dylematy*, w: A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, UAM, Poznań 2003.
- Gomułowicz A.**, *Podatki a etyka*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- Gomułowicz A.**, *Podatnik a władza – problem bezpieczeństwa prawnego*, w: A. Franczak (red.), *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021.
- Gomułowicz A.**, *Rysa na obliczu Temidy*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2022/2, s. 29–38.
- Gomułowicz A.**, *Spór o wartości – sąd niezależny czy „zależny”, sędzia niezawisły czy „zawisły”*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2023/1, s. 195–211.
- Hernandez M., Jamison J., Korczyk E., Mazar N., Sormani R.**, *Zastosowanie technik behawioralnych w celu poprawy ściągalności podatków. Wyniki badań empirycznych przeprowadzonych w Polsce, czerwiec 2017 r.*, [https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=0b69a813-fdec-4f09-86b3-171618a2a5a4&groupId=764034](https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=0b69a813-fdec-4f09-86b3-171618a2a5a4&groupId=764034); stan na 22.01.2024 r.

<sup>117</sup> Szerzej na ten temat **I. Nowak**, „Zasoby kadrowe” Krajowej Administracji Skarbowej: reasumpcja po 5 latach funkcjonowania, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2023/1, s. 132 i nast.; **idem**, Świadomość podatkowopravna podmiotów administracji rządowej, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2022/4, s. 9 i nast.

- Kujawa S.**, *Zastosowanie ekonomii behawioralnej w podatkach*, Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych 2023/4, s. 28–35.
- Łobaza P.**, *Fiskus robi zmasowaną kontrolę. Dotyczy nawet 20 mln ludzi*, <https://www.telepolis.pl/fintech/wydarzenia/urząd-skarbowy-internet-sprzedaz-kontrolę>; stan na 11.01.2024 r.
- Masternak M.**, *Czynności materialno-techniczne jako prawna forma działania administracji publicznej*, TNOiK, Toruń 2018.
- Nowak I.**, *Metafizyka w stosowaniu prostego języka przez Krajową Administrację Skarbową i Ministerstwo Finansów*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2022/3, s. 51–110.
- Nowak I.**, *Podatki nazywane opłatami w imię maksymalizacji dochodów budżetowych – zarys problematyki*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2022/2, s. 39–63.
- Nowak I.**, *Świadomość podatkowoprawną podmiotów administracji rządowej*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2022/4, s. 9–66.
- Nowak I.**, *„Zasoby kadrowe” Krajowej Administracji Skarbowej: reasumpcja po 5 latach funkcjonowania*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2023/1, s. 113–192.
- Nowak I., Bogusiak A.**, *Asesorzy Krajowej Administracji Skarbowej w „półmroku tajemniczości”*, Studia Prawnoustrojowe 2024/63, w druku.
- Padzik-Wołos A.**, *Który komunikat spowodował, że podatnik uregulował zaległości? Badania empiryczne w Polsce i pisma behawioralne*, <https://www.linkedin.com/pulse/kt%C3%B3ry-komunikat-spowodowa%C5%82-%C5%BCe-podatnik-uregulowa%C5%82-w-i-padzik-wo%C5%82os/?originalSubdomain=pl>; stan 12.01.2024 r.
- Szulc M.**, *Fiskus chce rozliczeń, firmy wpadły w popłoch*, Dziennik Gazeta Prawna z dnia 19 września 2019, nr 182 (5084), s. B2.
- Szymowski L.**, *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.
- 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/>; stan na 11.01.2024 r.
- Wierzbicki M.**, *Zacznij się w lutym. Urzędy Skarbowe skontrolują miliony osób*, [https://warszawapigulce.pl/kontrolę-od-lutego-urzędy-skarbowe-skontrolują-miliony-osob/#google\\_vignette](https://warszawapigulce.pl/kontrolę-od-lutego-urzędy-skarbowe-skontrolują-miliony-osob/#google_vignette); stan na 11.01.2024 r.
- Wiśniewski R.**, *Etyka podatkowa*, w: B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, TNOiK, Toruń 2009.

### Strony internetowe

- [https://twitter.com/KAS\\_GOV\\_PL/status/1690072879847686144](https://twitter.com/KAS_GOV_PL/status/1690072879847686144); stan na 17.01.2024 r.
- „Klient w centrum uwagi KAS” – konferencja w Ministerstwie Finansów z dnia 28 sierpnia 2023 r., <https://www.gov.pl/web/kas/klient-w-centrum-uwagi-kas--konferencja-w-mf>; stan na 11.01.2024 r.
- Pismo Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 4 sierpnia 2017 r., nr DPP0.054.1.2017, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATT1B85D30A/%24FILE/i14040-o1.pdf>; stan na 11.01.2024 r.
- Pismo Ministra Finansów z dnia 4.01.2024 r., *Interpelacja nr 250 w sprawie przeprowadzenia audytu i najbliższych planów ministra finansów*, DSP3.8022.5.2023, do Marszałka Sejmu Szymona Hołowni <https://orka2.sejm.gov.pl/INT10.nsf/klucz/ATT7KFL/%24FILE/i00250-o1.pdf>; stan na 11.01.2024 r.

*Podsumowanie badania Banku Światowego dotyczącego technik behawioralnych*, [https://www.lubelskie.kas.gov.pl/urząd-skarbowy-w-pulawach/wiadomosci/aktualnosci/-/asset\\_publisher/49Tu/content/id/7128762](https://www.lubelskie.kas.gov.pl/urząd-skarbowy-w-pulawach/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/49Tu/content/id/7128762); stan na 12.02.2024 r.

*Podsumowanie badania Banku Światowego dotyczącego technik behawioralnych*, [https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/wiadomosci/aktualnosci/-/asset\\_publisher/M1vU/content/podsumowanie-badania-banku-swiatowego-dotyczacego-technik-behawioralnych?redirect=https%3A%2F%2Fmf-arch2.mf.gov.pl%2Fweb%2Fbip%2Fministerstwo-finansow%2Fwiadomosci%2Faktualnosci%3Fp\\_id%3D101\\_INSTANCE\\_M1vU%26p\\_p\\_lifecycle%3D0%26p\\_p\\_state%3Dnormal%26p\\_p\\_mode%3Dview%26p\\_p\\_col\\_id%3Dcolumn-2%26p\\_p\\_col\\_count%3D1%26p\\_r\\_p\\_564233524\\_tag%3Dbank%2B%25C5%259Bwiatowy%26\\_101\\_INSTANCE\\_M1vU\\_changeViewTo%3Dabstracts](https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/M1vU/content/podsumowanie-badania-banku-swiatowego-dotyczacego-technik-behawioralnych?redirect=https%3A%2F%2Fmf-arch2.mf.gov.pl%2Fweb%2Fbip%2Fministerstwo-finansow%2Fwiadomosci%2Faktualnosci%3Fp_id%3D101_INSTANCE_M1vU%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1%26p_r_p_564233524_tag%3Dbank%2B%25C5%259Bwiatowy%26_101_INSTANCE_M1vU_changeViewTo%3Dabstracts); stan na 12.02.2024 r.

*Skarbowka uczy się pisać listy. Cel: wyegzekwować podatki*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1050049,podatki-skarbowka-sciagnie-podatkow.html>; stan na 19.02.2024 r.

*Strategia KAS. Kierunki działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021–2024*, <https://www.gov.pl/web/kas/strategia-kas>; stan na 13.02.2024 r.

*Urzędnicy mają sposób na dłużników podatkowych*, <https://www.rp.pl/podatki/art4423071-urzednicy-maja-sposob-na-dluznikow-podatkowych>; stan na 12.01.2024 r.

Bogumił BRZEZIŃSKI, Ireneusz NOWAK

## “BEHAVIOURAL LETTERS” AND THE QUESTION OF THE LEGAL BASIS OF THE NATIONAL REVENUE ADMINISTRATION’S OPERATION

### Abstract

**Background:** The article is devoted to broadly understood aspects related to behavioural letters, also called behavioural letters/information, sent by tax authorities to taxpayers. In particular, the considerations undertaken analyse the 11 December 2023 letter (with appendices) of the Head of the National Revenue Administration entitled “Recommendations on behavioural letters” addressed to directors of tax administration chambers.

**Research purpose:** The research objective aims to determine whether tax administration authorities act on the basis and within the limits of the law, in accordance with the rule of law when sending so-called behavioural letters to taxpayers.

**Methods:** The publication uses a dogmatic-legal method, a historical-legal method, and an empirical-analytical method.

**Conclusions:** The publication shows that the sending of behavioural letters should be classified as an abuse of tax law by the tax administration.

**Keywords:** Tax administration, employee, behavioural writing.