



**WYDZIAŁ
ZARZĄDZANIA**

Uniwersytet Łódzki

Dr hab. Tomasz Czapla prof. UŁ

Katedra Zarządzania

Uniwersytetu Łódzkiego

Łódź, dnia 27.09.2024 r.

Recenzja

rozprawy doktorskiej mgra Tomasza Krzewińskiego

pod tytułem: **Funkcjonowanie urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych w zakresie kontroli podatkowej – perspektywa interesariuszy.**

napisanej pod kierunkiem naukowym: **dr hab. Jana Chadama, prof. UMCS**

przy współpracy promotor pomocniczej: **dr Ilony Skibińskiej-Fabrowskiej**

I. Uwagi wstępne

Podstawę do sporządzenia recenzji stanowi pismo z dnia 10 września 2024 r. dr hab. Radosława Mącika, prof. UMCS, Przewodniczącego Rady Naukowej Instytutu Nauk o Zarządzaniu i Jakości, mówiące o powołaniu mnie przez Radę Naukową Instytutu na posiedzeniu w dniu 2 września 2024 r. na recenzenta rozprawy doktorskiej mgr Tomasza Krzewińskiego zatytułowanej: *Funkcjonowanie urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych w zakresie kontroli podatkowej – perspektywa interesariuszy*” napisanej pod kierunkiem naukowym promotora dr hab. Jana Chadama, prof. UMCS przy współpracy promotor pomocniczej: dr Ilony Skibińskiej-Fabrowskiej w dziedzinie nauk społecznych, w dyscyplinie nauki o zarządzaniu i jakości.

Recenzowana rozprawa doktorska mgra Tomasza Krzewińskiego dotyczy problematyki efektywności funkcjonowania instytucji publicznych jakimi są urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe. Szczególnie cennym aspektem ujęcia problematyki pracy jest fakt spojrzenia na nią z perspektywy oczekiwania interesariuszy. Celem niniejszej recenzji jest stwierdzenie, czy rozprawa doktorska spełnia warunki określone w art. 179 ust. 1 Ustawy z dnia 3 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz.U. z 20204, poz. 124) oraz § 6 ust. 3 i 4 Rozporządzenia Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 19 stycznia 2018 r. w sprawie szczegółowego trybu i warunków przeprowadzania czynności w przewodzie doktorskim, w postępowaniu habilitacyjnym oraz postępowaniu o nadanie tytułu profesora (Dz.U. 2018, poz. 261).

Wydział Zarządzania UŁ

Katedra Zarządzania

ul. Matejki 22/26, 90-237 Łódź

tel.: 42 635 52 34, e-mail: kz.wz@uni.lodz.pl

www.wz.uni.lodz.pl

II. Ocena wskazanych prawem aspektów rozprawy

Tytuł rozprawy został sformułowany poprawnie i nie budzi zastrzeżeń. Oceniając adekwatność tytułu pracy do jej zawartości stwierdzam, że w obecnym brzmieniu może być ona oceniona jednoznacznie pozytywnie.

Przedstawiona do recenzji rozprawa doktorska obejmuje: 367 stron, w tym: wprowadzenie – streszczenie i wstęp (s. 5–21), pięć rozdziałów (s. 22–256), zakończenie (s. 261–263), spisy literatury, rysunków i tabel oraz załączniki.

Autor we wstępie zidentyfikował lukę badawczą oraz zaprezentował cel główny i cele szczegółowe, zakres pytań badawczych oraz model (badawczy – choć sam Autor pominął ten przymiotnik) wskazał hipotezy a także omówił metodykę badań. Merytorycznie do tych aspektów rozprawy odniosę się w dalszej części recenzji.

Rozdział pierwszy poświęcony został opisaniu pojęcia i rodzajów kontroli. W przyjętej przez Autora klasyfikacji uwzględnione zostały rodzaje kontroli ze względu na kontrolowane zasoby, podejmowane działania, wyniki oraz metody, a także cele i szczeble w strukturze organizacyjnej na których odbywa się kontrola. Następnie Autor przedstawił funkcje i zadania kontroli identyfikując bariery jej stosowania. Wyróżnił on między innymi funkcję: informacyjną, diagnostyczną, optymalizacyjną, profilaktyczną, korygująco-ochronną, kreatywną, instruktażową oraz pobudzającą. W dalszej części rozdziału, w oparciu o przegląd literatury znalazł się opis proces kontroli w ujęciu różnych autorów, który to Autor rozprawy ujedynolicił do zaproponowanych przez siebie czterech etapów lokując je następnie w szerszym kontekście procesu zarządzania organizacją.

W drugim rozdziale Autor omawia specyfikę kontroli w zarządzaniu publicznym. Opisuje On ewolucję zarządzania publicznego ze wskazaniem wybranych jego koncepcji a także modeli zarządzania w administracji publicznej. Ze starannością opisane zostało pojęcie i rola administracji publicznej. Autor dokonał przeglądu definicji formułowanych z punktu widzenia różnych dyscyplin. W rozdziale tym znalazł się podrozdział dotyczący zatrudnienia w administracji publicznej i aspektu zaufania społecznego do niej. Podrozdział ten nie do końca pasuje do koncepcji i logiki rozdziału i mógł znaleźć swoje miejsce w opisie (jako tło) przedmiotowego aspektu zrealizowanych badań empirycznych. W kolejnym podrozdziale Autor poddał analizie istotę kontroli w administracji publicznej szczególną uwagę zwracając na jej cechy takie jak: bezstronności, fachowości i efektywności. Rozważania tego rozdziału zamyka tematyka rodzajów kontroli w administracji publicznej.

Rozdział trzeci dotyczy funkcjonowania Krajowej Administracji Skarbowej (w skrócie KAS) w zakresie kontroli podatkowej. Autor rozprawy analizuje uwarunkowania KAS w kontekście bezpieczeństwa finansowego kraju. W rozdziale tym omówiony został kontekst historyczny powstania Krajowej Administracji Skarbowej uwzględniający jej składowe, czyli administrację podatkową, celną i kontrolę skarbową. Następnie omówiona została wewnętrzna struktura organizacyjna i terytorialna KAS. W rozdziale tym omówione zostały także zadania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych oraz różnice w ich działalności i uprawnieniach. Rozdział zamyka prezentacja kierunków strategicznego rozwoju KAS.

Czwarty rozdział Autor poświęcił interesariuszom Krajowej Administracji Skarbowej. Rozważania rozpoczyna analiza teorii interesariuszy oraz opis ewolucji tej koncepcji. W dalszej części

zaprezentowane zostały modele teorii interesariuszy i opisane zostały wstępujące w ich ramach różne kategorie. Autor scharakteryzował także pracowników i funkcjonariuszy KAS jako szczególnej (z punktu widzenia celu pacy) grupy. Po raz kolejny Autor w rozdziale tym zamieścił niezbyt logicznie pasujący podrozdział omawiający różnice w pojęciach kontrola i nadzór – który powinien znaleźć się w rozdziale 2. Nie jest też jasne dlaczego opisane zostały zadania i działalność 28 instytucji mających uprawnienia kontrolno-nadzorcze. Autor nie wyjaśnia jaka jest ich rola z punktu widzenia problemu badawczego pacy?

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

Reasumując układ pracy oceniam pozytywnie. Poza wskazanymi wyżej drobnymi uwagami polemicznymi układ i podział rozdziałów jest logiczny i spójny z celami rozprawy. Pozytywnie oceniam też zabieg umieszczenia treści załączników od 1 do 7 właśnie jako załączników niezaburzających narracji poszczególnych rozdziałów teoretycznych. Użyty w pracy język jest poprawny choć Autor miewa tendencję do skrótowego używania nazw i pomieniania przymiotników jak np. administracja (publiczna). Rozprawa została także starannie sformatowana.

Biorąc pod uwagę zakres i rodzaj źródeł i literatury wykorzystanej w części teoretycznej rozprawy aspekt piśmiennictwa ocenić należy pozytywnie. Autor wykorzystał 220 pozycji literaturowych oraz przytoczył 75 aktów prawnych.

Jako cel główny pracy Autor wskazał identyfikację, opracowanie i weryfikację modelu doskonalenia funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych w zakresie kontroli podatkowej z perspektywy interesariuszy. Tak zdefiniowany cel Autor zdekomponował na siedem celów szczegółowych:

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

Użyte w celu pracy sformułowanie: „(...) weryfikację modelu doskonalenia funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych (...)” wydaje się być za daleko idące. Autor rozprawy nie stworzył modelu doskonalenia funkcjonowania wskazanych urzędów. Dokonał pomiaru poziomu satysfakcji interesariuszy w celu sformułowania rekomendacji ukierunkowanych na poprawę ich postrzegania co w intencji badacza przełożyć powinno się na poprawę ich funkcjonowania.

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

W ramach operacjonalizacji problemu badawczego Autor sformułował następujące szczegółowe pytania badawcze:

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

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

- H1: Istnieje związek między oceną funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych a poziomem satysfakcji interesariuszy;
- H2: Ocena funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych jest różnicowana w zależności od grup interesariuszy;
- H3 : Ocena funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych jest związana z zamiarami przestrzegania przepisów podatkowych przez interesariuszy;

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

Zabieg podwójnego strukturalizowania problemu badawczego w formie pytań badawczych i hipotez oceniam jako niezbyt trafny. Hipotezy 1 i 3 są dość oczywiste i stanowić mogły by założenia badawcze (nie wymagające weryfikacji statystycznej). Biorąc pod uwagę cel i zakres badania bardziej spójnym rozwiązaniem było by zastosowanie jednolitej formuły pytań badawczych. Mimo tych uwag polemicznych pozytywnie oceniam sformułowanie celu pracy i jego dekompozycję.

Z punktu widzenia metodyki badania największe wątpliwości budzi opis – a właściwie jego brak – sposobu wypracowania modelu badawczego dotyczącego determinant funkcjonowania badanych instytucji. Jak sam Autor wskazuje: „W modelu wyróżniono (...) determinanty funkcjonowania urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych wskazane według paradygmatu zarządzania publicznego zorientowanego na usługi”. Brak w tekście jednak dyskusji która uzasadniała by wskazanie wymienionych poniżej 8 determinant. Sam sposób ich prezentacji też nie jest do końca udany. Przypomina trochę Fredrowską formułę „kto pomyśli może zgadnie” skąd się wzięły i co oznaczają stwierdzenia w nawiasach, co oznaczają przypisane w środku zdań cyfry. To pozostaje w sferze domysłu czytelnika a powinno zostać jasno i precyzyjnie wyjaśnione przez Autora. Finalnie do determinant zaliczone zostały:

1. Postrzegana orientacja na usługę (Krajowa Administracja Skarbowa (1) robi wszystko, co możliwe, aby służyć ludziom, (2) traktuje ludzi z szacunkiem, (3) dotrzymuje obietnic, (4) traktuje wszystkich sprawiedliwie, (5) bierze pod uwagę sytuację ludzi w wystarczającym stopniu);
2. Postrzegana wiarygodność (Krajowa Administracja Skarbowa jest (1) rzetelna, (2) staranna, (3) wiarygodna, (4) odpowiedzialna, (5) transparentna, (6) kompetentna);
3. Zamiar przestrzegania przepisów podatkowych (ważne dla Państwa jako podatników jest, aby Krajowa Administracja Skarbowa otrzymywała zeznanie podatkowe Państwa przedsiębiorstwa (1) w terminie; (2) prawidłowe i kompletne; (3) w przypadku, gdy podatki muszą być zapłacone, Krajowa Administracja Skarbowa otrzymywała je przed upływem terminu; (4) trudno jest wyobrazić sobie sytuację, w której wprowadził Pan/Pani zbyt wiele lub nieprawidłowe odliczenia w zeznaniu podatkowym, (5) nie ujawniłby Pan/Pani wszystkich dochodów w zeznaniu podatkowym, (6) dochody gotówkowe nie są rejestrowane);
4. Postrzegane prawdopodobieństwo kontroli (istnieje duża szansa, że Krajowa Administracja Skarbowa odkryje, że przedsiębiorstwo (1) wprowadziło zbyt wiele lub nieistniejące odliczenia w zeznaniu podatkowym, (2) nie ujawniło wszystkich przychodów w zeznaniu podatkowym, (3) nie ujawniło płatności gotówkowych w rej. estrach);
5. Postrzegana surowość grzywien (kiedy Krajowa Administracja Skarbowa odkrywa, że przedsiębiorstwo celowo wypełniło swoje zeznanie podatkowe nieprawidłowo, konsekwencje dla tego przedsiębiorstwa są bardzo poważne);
6. Normy osobiste (czułbym się winny, gdybym nie płacił wszystkich, należnych ode mnie, podatków);

7. Normy społeczne (ludzie w moim środowisku zdecydowanie nie akceptowałyby nie wywiązywania się przede mną z moich zobowiązań podatkowych);
8. Normy dotyczące społeczeństwa (Ogólnie rzecz biorąc, Polacy nie akceptują unikania płacenia podatków).

W badaniu Autor uwzględnił trzy kategorie interesariuszy: osoby fizyczne, przedsiębiorców oraz osoby zatrudnione w instytucjach kontrolnych. Dla dokonania porównań badaniu poddane zostaną opinie każdej z tych grup interesariuszy.

Jako punkt odniesienia Autor w badaniu dodał pytanie dotyczące poziomu zadowolenia respondentów ze współpracy z innymi instytucjami kontrolnymi, które ich kontrolowały. Nie wyjaśnia jednak celu i roli tego porównania.

Badaniu poddane zostały następujące grupy interesariuszy:

- Osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej (226 kwestionariuszy - 30,2% próby badawczej),
- Przedsiębiorcy (119 kwestionariuszy - 15,9%),
- Pracownicy instytucji kontrolnych (404 kwestionariusze - 53,9%).

Łącznie wysłanych zostało 1750 zaproszeń do badania z czego wypełnionych zostało 746 kwestionariuszy. Autor nie podaje jaki charakter miał dobór próby badawczej oraz jak dokonał wyboru respondentów do których wysłane zostały kwestionariusze.

W rozprawie Autor wykorzystał metodę analizy i krytyki piśmiennictwa oraz analizy dokumentów źródłowych zaś w badaniach empirycznych – metodę sondażu diagnostycznego przy wykorzystaniu techniki ankietowej. W tym celu opracował trzy autorskie kwestionariusze ankiety skierowane do wskazanych wyżej trzech grup interesariuszy urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych wykonujących kontrolę podatkową i celno-skarbową w zakresie prawa podatkowego.

Zgromadzony materiał empiryczny poddany został analizie przy wykorzystaniu programu IBM SPSS Statistic. Do opomiarowania zmienności zawartych w modelu badawczym zmiennych (jak rozumiem oznaczonych wyżej wspomnianymi cyframi) wykorzystano logikę skali Likerta. W ramach analizy opracowana statystyki opisowe m.in.: analizę częstości, średnią arytmetyczną oraz dominantę, opracowane zostały analizy zależności przy wykorzystaniu współczynnika korelacji rho Spearmana, wykorzystane zostały także nieparametryczny test Kruskala-Wallisa oraz metoda drzew klasyfikacyjnych. Autor potwierdził rzetelność opracowanych skal pomiarowych uzyskując wartość współczynnika Alfa Cronbacha na poziomie 0,964.

Mimo wskazanych wyżej uwag krytycznych i wątpliwości pozytywnie oceniam aspekt zastosowanych metod badawczych.

Uzyskane wyniki Doktorant prezentuje w sposób uporządkowany i systematyczny. W opisie wyników brakuje jednak pewnego wyjaśnienia. Jak rozumiem Autor przełożył zmienność badanych zagadnień mierzoną za pomocą logiki skal Likerta na (starą) logikę ocen szkolnych gdzie 2 znaczy „źle” a 5 „bardzo dobrze”. Jednak prezentowane wyniki powinny mieć (pominięte przez Autora) wyjaśnieni jak „czytać” zawarte w tabelach i na wykresach wartości cyfrowe. Wspomniane wyżej wątpliwości dotyczące uwzględnienia w badaniu kontroli przeprowadzanych u interesariuszy przez inne instytucje niż KAS

pogłębiły się patrząc na uzyskane wyniki. Złożone wielowymiarowe zagadnienie jakim jest jakość świadczonych usług sprowadzona została do czysto uznaniowej oceny w skali punktowej od 1 do 5. To splota zagadnienie i nie dodaje wartości badaniu. Autor opisując weryfikację hipotez nie ustrzegł się powszechnego błędu ich potwierdzania w miejsce ich falsyfikacji. Hipotezy można odrzucić lub stwierdzić, że brak podstaw do ich odrzucenia.

Mimo wskazanych powyżej uwag polemicznych uznać należy, że Doktorant dobrze poradził sobie ze złożonym i obszernym materiałem badawczym poprawnie go analizując za pomocą właściwie dobranych metod i rzetelnie opisuje uzyskane wyniki wyciągając z nich logiczne wnioski.

III. Konkluzja

Podjęta w recenzowanej rozprawie problematyka badawcza jest istotna dla rozwoju dyscypliny nauk o zarządzaniu i jakości. Mieści się również w nurcie aktualnych badań. Postawiony w rozprawie cel badawczy został poprawnie ustrukturyzowany i zrealizowany. Realizacja celów badawczych nie budzi zastrzeżeń. Pozytywnie oceniam umiejętność poruszania się przez Autora w problematyce pracy oraz staranność w opisie postępowania badawczego.

Reasumując, stwierdzam, że opracowanie zestawu determinant warunkujących poziom zadowolenia interesariuszy z funkcjonowania i współpracy z instytucjami Krajowej Administracji Skarbowej posiada wysokie walory poznawcze i aplikacyjne. Stanowi to oryginalne rozwiązanie problemu badawczego a Autor wykazał się konieczną wiedzą ogólną w zakresie wykorzystywanych teorii oraz umiejętnością samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

Podsumowując uważam, iż recenzowana rozprawa spełnia warunki określone w art. 179 ust. 1 Ustawy z dnia 3 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz.U. z 20204, poz. 124) oraz § 6 ust. 3 i 4 Rozporządzenia Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 19 stycznia 2018 r. w sprawie szczegółowego trybu i warunków przeprowadzania czynności w przewodzie doktorskim, w postępowaniu habilitacyjnym oraz postępowaniu o nadanie tytułu profesora (Dz.U. 2018, poz. 261) i wnoszę o dopuszczenie do jej publicznej obrony.

Z poważaniem,

