

Dr hab. Edvardas Juchnevicius, prof. UG
Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Gdański

Gdańsk, dnia 8 września 2020 r.

RECENZJA ROZPRAWY DOKTORSKIEJ

**mgr Dariusza Zalewskiego pt. „Sprzeciw w kontroli podatkowej jako instrument ochrony
praw kontrolowanych”,**


Białystok 2020, ss. 374, promotor: dr hab. Mariusz Popławski, prof. UwB,

promotor pomocniczy: dr Krzysztof Teszner

Zgodnie z art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (tekst jedn. Dz. U. z 2017 r. poz. 1789 ze zm.) rozprawa doktorska, przygotowywana pod opieką promotora, powinna stanowić oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, oraz wykazywać ogólną wiedzę teoretyczną kandydata w danej dyscyplinie naukowej oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. Już w pierwszych słowach recenzji mogę stwierdzić, że ustawowe wymogi zostały zrealizowane w rozprawie doktorskiej pt. „Sprzeciw w kontroli podatkowej jako instrument ochrony praw kontrolowanych”, napisanej przez mgr Dariusza Zalewskiego. Przemawiają za tym następujące spostrzeżenia i oceny.

I. Wybór tematu rozprawy

Przedstawiona do oceny rozprawa doktorska poświęcona jest jednej z najważniejszych instytucji prawa podatkowego, jaką jest ochrona praw podatnika w ujęciu sprzeciwu w kontroli podatkowej. Aktualność badań naukowych w tym zakresie nie budzi żadnych wątpliwości. Warto zaznaczyć, że jest to pierwsze w Polsce kompleksowe naukowe opracowanie poświęcone instytucji prawnej jaką jest sprzeciw w kontroli podatkowej w



kontekście ochrony praw podatnika. Dodatkowo problematyka związana ze sprzeciwem w kontroli podatkowej jest szczególnie aktualna: po pierwsze, ze względu na to, że ochrona praw podatników (kontrolowanych) stanowi gwarancję rozwoju gospodarki i fundament dla przyciągania inwestycji wewnętrznych i zewnętrznych, oraz po drugie, niezbędna jest ocena prawnego konsensusu w przedmiocie kontroli podatkowej i ochrony praw kontrolowanych. Należy także zwrócić uwagę, że stopień zaufania publicznego do państwa zależy zarówno od podejmowanych przez organy podatkowe działań, ale i respektowania głównych zasad kontroli podatkowej. W pewnym sensie jest to uzasadnione tym, że kontrola podatkowa w znacznie większym stopniu niż inne rodzaje kontroli państwa wpływa na sferę praw i obowiązków osób fizycznych i prawnych, a wyniki takiej kontroli mogą skutkować powstaniem znacznych strat finansowych oraz odpowiedzialnością karną. Dlatego, charakterystyka naukowa i analiza systemowa zagadnień związanych z kontrolą podatkową jest szczególnie ważna, zwłaszcza w ujęciu zapewnienia realizacji fundamentalnych zasad prawa (w tym także zasad prawa podatkowego).

Kwestia ochrony praw podatnika (w tym także mechanizmów prawnych ochrony podatnika) podczas kontroli podatkowej jest przedmiotem zainteresowania zarówno doktryny, jak i praktyki prawniczej. Należy zwrócić uwagę, że większość prac naukowych dotyczących problematyki kontroli podatkowej ma charakter komentarzy regulacji prawnych i rekomendacji, które mogą mieć zastosowanie w sporach podatkowych. Obszary związane z ochroną podatnika w trakcie kontroli podatkowej, w tym także w ujęciu sprzeciwu na czynności kontrolne, nie zostały wystarczająco zbadane w polskim prawie podatkowym. Istniejące prace naukowe w języku polskim (do których Autor także szeroko odwołuje się w swojej dysertacji), nie uwzględniają orzecznictwa sądowego oraz nie zawierają głębokiej teoretycznej analizy sprzeciwu jako instytucji prawa podatkowego, przyczyn i skali korzystania ze sprzeciwów oraz uzasadnienia potrzeb istnienia sądowej kontroli w zakresie ich rozpatrywania. W podsumowaniu należy dodać, że temat dysertacji, zakres postawionych pytań naukowych i metody rozwiązań zidentyfikowanych problemów prawnych stanowią nowe ujęcie tematu na tle dotychczasowej doktryny.

Warto przywołać w tym miejscu przedstawione przez Autora (s. 10) uzasadnienie potrzeby badań nad sprzeciwem, w którym wskazuje On, że „sprzeciw ten jest przy tym niewątpliwie instrumentem ochrony praw kontrolowanych obok takich środków jak: zaskarżanie czynności organów w procedurach kontrolnych, sądowa kontrola czynności



organów administracji skarbowej oraz zaskarżanie bezczynności i przewlekłości kontroli podatkowej”.

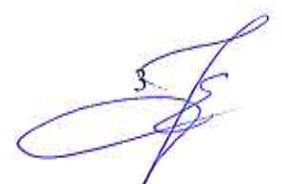
Tytuł rozprawy doktorskiej jest sformułowany w sposób zwarty i komunikatywny. Podkreślając kompleksowość analizy wybranych zagadnień należy zwrócić szczególną uwagę na wzorową w sensie metodologicznym strukturę pracy doktorskiej. Od samego początku Autor przedstawia ogólną charakterystykę, rodzaje, historię, ewolucję kontroli podatkowej. W dalszej części zgodnie z zakreślonymi ramami pracy Autor skupia się na instytucji sprzeciwu w kontroli podatkowej jako instrumentu ochrony praw kontrolowanych. Dodatkową pozytywną ocenę należy przypisać temu, że każdy rozdział zamyka podsumowanie (wnioski do każdego rozdziału pracy), stanowiące zebranie poczynionych spostrzeżeń i konkluzji odnośnie obszarów badawczych opisywanych w każdym rozdziale dysertacji.

II. Cel rozprawy, tezy i metody badawcze

Celem dysertacji, wskazanym przez Autora we Wstępie (s. 11) jest „analiza konstrukcji prawnej sprzeciwu zawartej w regulacjach odnoszących się do kontroli podatkowej przedsiębiorców wraz z oceną charakteru sprzeciwu jako instytucji prawnej, a także określenie, na podstawie analizy orzecznictwa, przyczyn i skali korzystania ze sprzeciwów oraz uzasadnienie potrzeby istnienia sądowej kontroli ich rozpatrywania”.

W ocenie recenzenta Autor wykonał rzetelną i wyczerpującą krytyczną analizę obszernej literatury przedmiotu, regulacji prawnych i orzeczeń sądowych. Działania te pozwoliły osiągnąć zakładane cele pracy oraz potwierdzić sformułowane hipotezy badawcze.

W ujęciu metodologicznym szczególnie istotne jest podkreślenie, że Autor we wstępie dysertacji formułuje hipotezy badawcze. Autor prawidłowo postępuje weryfikując sformułowane hipotezy badawcze i umieszczając swoje ustalenia w tym zakresie w dalszych rozdziałach pracy doktorskiej i w części „wnioski końcowe”. W celu weryfikacji sformułowanych hipotez badawczych Autor prawidłowo tworzy strukturę dysertacji oraz odpowiednio analizuje poszczególne zagadnienia badawcze.



Należy zgodzić się z generalnym stwierdzeniem Autora, że „przepisy regulujące procedury kontrolne, w tym kontrolę podatkową przedsiębiorców, były i pozostają zbyt skomplikowane. Wielość i brak spójności przedmiotowych regulacji prawnych powodowały nadmierną liczbę kontroli prowadzonych jednocześnie przez różne organy kontrolne, bez żadnych ograniczeń czasu trwania kontroli, w efekcie utrudniając wykonywanie działalności gospodarczej (s. 11)” oraz, że „przedsiębiorcy do czasu wprowadzenia przez ustawodawcę sprzeciwu nie dysponowali istotnymi środkami prawnymi, które służyłyby ochronie ich interesów w trakcie kontroli, w tym kontroli podatkowej (s. 11)”.

Główne wnioski ogólne pracy odnoszące się do sformułowanych we wstępie hipotez badawczych zostały umieszczone w części dysertacji pt. Wnioski (s. 337 - 353). Konstrukcja i zawartość merytoryczna wniosków jest wzorowa. Autor tworzy oryginalne wnioski końcowe, które w uporządkowany sposób stanowią weryfikację hipotez badawczych. Należy także zaznaczyć, że wnioski są spójne to znaczy, że wynikają z rozważań i analiz przeprowadzonych precyzyjnie we wszystkich rozdziałach pracy. Warto zwrócić uwagę, że praca zawiera także wiele wniosków cząstkowych.

O doskonałym przygotowaniu naukowym Autora świadczy umiejętność analizy poszczególnych rozwiązań prawnych w odniesieniu do teorii prawa podatkowego, w szczególności rozważania dotyczące takich zagadnień jak system kontroli i pojęcie kontroli (s. 20 - 23), kontrola a nadzór (s. 23-25), istota kontroli podatkowej (s. 29 - 50) oraz kontrola podatkowa a inne procedury realizacji zobowiązań podatkowych (s. 50 - 72). Ważną częścią rozprawy są oceny i prawidłowo sformułowane wnioski dotyczące analizy prawnej ochrony przedsiębiorców przed i po wprowadzeniu wprowadzenia instytucji sprzeciwu w zakresie kontroli podatkowej.

Autor posługuje się w pracy przede wszystkim analizą dogmatyczno-prawną. Uzupełniając wykorzystuje także metodę historycznoprawną, pokazując w wielu miejscach pracy ewolucję regulacji prawnych w obszarze problematyki badawczej. Należy podkreślić, że stosowana analiza orzeczeń sądowych oraz formułowanie na jej podstawie wniosków końcowych (stanowiących także weryfikację sformułowanych hipotez badawczych) zawiera także cechy empirycznych badań naukowych, co jest niezwykle cenne.



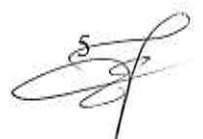
Natomiast nie podzielam poglądu Autora, że warto było zrezygnować z metody porównawczej z uwagi na unikatowość funkcjonującego w Polsce sprzeciwu wobec czynności kontrolnych, na tle procedur podatkowych stosowanych w innych krajach (s. 13). Regulacje postępowania podatkowego innych krajów zawierają także mechanizmy prawne dotyczące ochrony praw i interesów kontrolowanych, które można było analizować w zestawieniu z polską instytucją sprzeciwu. Jedyne trafnym uzasadnieniem braku wykorzystania metody porównawczej byłoby to, że stosowanie tej metody jest indywidualnym wyborem Autora dysertacji. Dodam jedynie, że wybór metod badawczych ze względu na charakter podjętego tematu i sformułowane hipotezy badawcze jest prawidłowy i nie budzi dodatkowych zastrzeżeń.

III. Treść i konstrukcja rozprawy

Przyjęty przez Autora układ dysertacji odznacza się spójnością i logicznie uzasadnioną sekwencją rozdziałów. Cała struktura pracy została podporządkowana głównemu celowi pracy. W związku z tak wybraną koncepcją podziału treści pracy, układ rozprawy doktorskiej jest następujący: Wstęp (s. 11 - 13), Rozdział I. Ogólna charakterystyka kontroli podatkowej (s. 15 - 77), Rozdział II. Specyfika kontroli podatkowej działalności gospodarczej przedsiębiorców (s. 79 - 207), Rozdział III. Sprzeciw wobec czynności kontrolnych jako środek prawny (s. 215 - 262), Rozdział IV. Postępowanie w przedmiocie rozstrzygnięcia sprzeciwów (s. 263 - 335), Wnioski końcowe są zestawione osobno w części pt. Wnioski (s. 337 - 353).

Cenna jest w pracy koncepcja podziału tekstu jedynie na pięć rozdziałów, co stanowi rzadkość we współczesnych dysertacjach z zakresu prawa finansowego (prawa podatkowego). Autor konsekwentnie rozpoczyna charakterystykę wybranych zagadnień od prezentacji istoty instytucji kontroli w polskim prawie, analizy kontroli podatkowej, szczegółowej charakterystyki zasad prowadzenia kontroli podatkowej oraz w dalszą część poświęca badaniom nad kontrolą podatkową działalności gospodarczej przedsiębiorców i instytucją sprzeciwu w kontroli podatkowej. Autor doskonale panuje nad tekstem oraz odznacza się cenną dyscypliną pisarską.

Autor, po każdym z rozdziałów, w ramach uwag ogólnych (w części pt. Podsumowanie), formułuje na bieżąco wnioski odnoszące się do danego rozdziału pracy. Z



jednej strony takie ujęcie sprzyja niewątpliwie większej przejrzystości rozważań w prowadzonych badaniach naukowych, natomiast z drugiej strony - istnieje ryzyko powielania tych samych ustaleń we wnioskach końcowych. Autor formułuje oryginalne i niepowtarzające się wnioski zarówno w częściach „Podsumowanie” w każdym rozdziale oraz ogólne wnioski końcowe w zakończeniu dysertacji. Należy jedynie zwrócić uwagę, że zbędne jest kolejne wyliczanie wszystkich wniosków zarówno w podsumowaniach jak i w części wniosków („po pierwsze, po drugie, po trzecie..., po czternaste..., po siedemnaste...”), gdyż nie zwiększa to przejrzystości treści tych części dysertacji, uwaga ta ma jednak znaczenie stylistyczne, a nie merytoryczne.

IV. Ogólna ocena merytoryczna treści rozprawy

Uznać należy, że recenzowana rozprawa doktorska ma oryginalny charakter oraz dotyczy zagadnień doniosłych z punktu widzenia prawa finansowego (prawa podatkowego). Regulacje podatkowe, orzecznictwo (orzeczenia TK, orzeczenia ETS/TSUE, orzeczenia SN, orzeczenia NSA i WSA dotyczące problematyki badawczej) zostały zbadane przez Autora wszechstronnie, analitycznie i wnikliwie. Zastosowane metody badawcze, prawidłowy dobór literatury i orzeczeń sądowych (około 200 pozycji literatury, około 250 orzeczeń sądowych) umożliwiły sformułowanie przez Autora trafnych wniosków i ocen. Dlatego też, uznać należy, że recenzowana dysertacja stanowi udane przedsięwzięcie naukowe i świadczy o doskonałym rozwoju naukowym Autora.

V. Ocena szczegółowa treści rozprawy

Pierwszy rozdział dysertacji ma przede wszystkim charakter teoretyczny i spełnia rolę obszernego wprowadzenia do zasadniczych rozważań. Jak już zostało zaznaczone powyżej, Autor szczegółowo analizuje pojęcie kontroli, opisuje rodzaje kontroli, przedstawia rozważania dotyczące kontroli i nadzoru oraz szczegółowo opisuje instytucję kontroli podatkowej na tle innych procedur kontroli realizacji zobowiązań podatkowych. Ważnym ustaleniem Autora, z którym należy się zgodzić, jest wskazanie, że „realizacja należytego wywiązywania się z obowiązków daninowych w zakresie pokrywania kosztów finansowych funkcjonowania Rzeczypospolitej Polskiej przez osoby fizyczne i prawne nie jest możliwa bez prawidłowego wykonywania funkcji kontrolnych przez państwo” (s. 73).



W rozdziale II, w rozważaniach dotyczących specyfiki kontroli podatkowej działalności gospodarczej przedsiębiorców, Autor skupia szczególną uwagę na analizie w zarówno w ujęciu podmiotowym jak i przedmiotowych przesłanek prowadzenia kontroli podatkowej działalności gospodarczej przedsiębiorców. Szczególnie cenna jest analiza zasad prowadzenia czynności kontrolnych, w których zaprezentowane zostały wybrane stanowiska w doktrynie i w orzecznictwie sądów administracyjnych. Autor prawidłowo identyfikuje kluczowe problemy w wybranym obszarze zagadnień naukowych, w tym także koncentruje swoją uwagę na tematach dyskusyjnych, w których przedstawia swoje własne stanowisko. Trafne są wnioski Autora, że „(...) bez względu na treść regulacji szczegółowych, o ile w danym przypadku nie zachodzi okoliczność wyłączająca wyraźnie wskazana przez ustawodawcę, kontrolowany ma prawo oczekiwać, że kontrola prowadzona będzie w taki sposób, że w czasie jej trwania będą realizowane lub przynajmniej szanowane ogólne zasady zawarte w przepisach art. 120 – 129 o.p.” (s. 213 - 214).

Kolejny (III) rozdział recenzowanej dysertacji poświęcony jest problematyce sprzeciwu wobec czynności kontrolnych jako środka prawnego. Słusznie w dysertacji zostało zaznaczone, a także na podstawie raportów wybranych organizacji międzynarodowych uzasadniono, że „wprowadzenie instytucji przez ustawodawcę nieznaną wcześniej w prawie polskim, w tym także w procedurach podatkowych, instytucji sprzeciwu wobec czynności kontrolnych” (s. 215), stanowiło jedną z wielu inicjatyw zmierzających do poprawy warunków rozwoju przedsiębiorczości. Szczególna istotna jest w tym rozdziale próba określenia statusu prawnego instytucji sprzeciwu, gdzie Autorowi udało się przedstawić różne głosy doktryny i orzecznictwa oraz przedstawić własną szczegółową charakterystykę opisywanej instytucji prawnej (s. 219). Przekonująca jest także ocena Autora, że „sprzeciw jest określeniem, które pojawiają się w kilku różnych ustawach i za każdym razem prawodawca nadaje się mu inne znaczenie pojęciowe...ustawodawca posługuje się tym terminem w sposób niejednolity i określa tym samym mianem różnorakie desygnaty”. (s. 260). W tym miejscu można by zadać Autorowi pytanie: w nawiązaniu do wymienionych w dysertacji raportów dotyczących warunków prowadzenia działalności gospodarczej w różnych krajach i miejsca Polski w tych rankingach - co należałoby w zakresie regulacji prawnych dotyczących kontroli podatkowych zmienić, aby pozycja Polski uległa znacznej poprawie?



Rozdział IV rozprawy został poświęcony problematyce postępowania w przedmiocie rozstrzygnięcia sporów. Autor podjął próbę oceny na ile efektywnym rozwiązaniem prawnym było wprowadzenie instytucji sprzeciwu do polskiego prawa podatkowego. Jak powyżej podkreślone, że ta część pracy zawiera w sobie elementy badań o charakterze empirycznym i dotyczy analizy orzecznictwa w sprawach podatkowych, w toku których składano sprzeciwu.

Należy zgodzić się z zasadniczym ustaleniem Autora dotyczącym przesłanek wyłączających wniesienie sprzeciwu, że „...prowadzą one do gradacji i rozdrobnienia okoliczności, które wyłączają wniesienie sprzeciwu. Nie jest to korzystne z punktu widzenia ochrony interesów przedsiębiorców, którzy nie mają pewności, czy przyznane im prawa, np. złożenie sprzeciwu, nie zostaje wyłączone w przypadku wielu specyficznych rodzajów kontroli” (s. 328).

Ogólne wnioski końcowe zostały umieszczone w części pt. Zakończenie. Stanowią one całościowe zestawienie uogólnionych konkluzji oraz podsumowanie przeprowadzonych w dysertacji rozważań. Warto dodać, że obszernym wnioskiem ogólnym Autor poświęca około siedemnastu stron tekstu, gdzie odnosi się do najistotniejszych kwestii związanych z podjętym tematem. W ujęciu metodologicznym struktura wniosków zasługuje na wyróżnienie. Obszerne i oryginalne wnioski końcowe zostały w całości podporządkowane weryfikowaniu przedstawionych we wstępie hipotez badawczych.

Szczególnie trafną oceną Autora w tej części pracy jest to, że „w przypadku kontroli mieliśmy i nadal mamy do czynienia ze złożonością opisywanej materii, niejednoznacznością wykładni przepisów, brakiem spójności nazw i pojęć, których używa ustawodawca, a jednocześnie odsyłaniem przy ich stosowaniu do innych aktów prawnych, co w praktyce oznacza konieczność posługiwania się przez organy skarbowe kilkoma różnymi procedurami podatkowymi określonymi w czterech różnych ustawach” (s. 337). Jak słusznie Autor zauważa, problemy z wykładnią przepisów prawnych mają zarówno przedsiębiorcy, jak pracownicy organów podatkowych. Nawijając do tej tezy, a w zasadzie do ogólnego stanowiska doktryny prawa podatkowego, że prawo podatkowe nie realizuje w pełni zasady pewności prawa, a prowadzenie działalności gospodarczej w Polsce jest obciążone wysokim ryzykiem podatkowym - interesuje mnie opinia Autora dotycząca tego, - czy dobrym rozwiązaniem byłoby uruchomienie tzw. elektronicznej samokontroli

podatkowej. System elektronicznej samokontroli podatkowej funkcjonuje na przykład w Federacji Rosyjskiej. Elektroniczna samokontrola pozwala na uzyskanie odpowiedzi, czy prowadzona przez podatnika działalność generuje odmienne obciążenia podatkowe w porównaniu ze statystycznie podobną działalnością prowadzoną przez inne podmioty - z czym wiązać się może oszacowanie przez podatnika ryzyka wszczęcia kontroli podatkowej. Jaka byłaby ocena Autora takiego rozwiązania prawnego, czy byłaby możliwość wprowadzenia takiego narzędzia w Polsce i czy w ocenie autora wpływałoby to na sytuację podatników?

Podsumowując tę część oceny stwierdzam, że praca doktorska nie zawiera istotnych błędów merytorycznych i jest pozbawiona wad metodologicznych.

VI. Dobór źródeł i strona formalna rozprawy

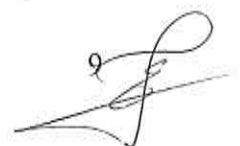
Rozprawa doktorska jest starannie zredagowana. Nie zawiera błędów ani sprzeczności, napisana jest poprawnym językiem polskim i precyzyjnym językiem prawniczym.

Myśli są formułowane w sposób w pełni zrozumiały. Wyrażanie własnych opinii dotyczących obowiązujących regulacji prawnych stanowi rezultat bardzo dobrej znajomości prawa podatkowego (w tym także prawa administracyjnego).

Rozprawa jest dobrze udokumentowana poglądami doktryny, umiejętnie dobranymi orzeczeniami oraz aktami prawnymi. Zestawienia w bibliografii wskazują na znaczącą ilość wykorzystanych w pracy materiałów, stanowiąc jednocześnie cenną informację o źródłach przedstawianej problematyki.

VII. Konkluzja

Przedłożona przez mgr Dariusza Zalewskiego nt. „Sprzeciw w kontroli podatkowej jako instrument ochrony praw kontrolowanych” stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, potwierdzając ogólną wiedzę teoretyczną Autora w zakresie prawa finansowego – prawa podatkowego oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia przez Niego pracy naukowej. Tym samym odpowiada ona wymaganiom stawianym pracom doktorskim przewidzianym w art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach



naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (tekst jedn. Dz. U. z 2017 r. poz. 1789 ze zm.) i stanowi podstawę do podjęcia dalszych stadiów postępowania w przewodzie doktorskim, zmierzających do nadania Panu mgr Dariuszowi Zalewskiemu stopnia doktora w dyscyplinie nauk prawnych w dziedzinie nauk społecznych.

Dr hab. Edvardas Juchnevicius, prof. UG

