

Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński, dr h.c.

Uniwersytet Mikołaja Kopernika

w Toruniu

O C E N A
rozprawy doktorskiej
Pana Przemysława Stolarskiego
pt. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce
Białystok 2015, ss. 323.

I. Wybór tematu recenzowanej rozprawy doktorskiej tematu rozprawy doktorskiej może być oceniany jako trafny. Tematyka rozprawy ważna i aktualna; najlepszym tego dowodem jest wniesienie przed kilku tygodniami przez rząd do Sejmu projektu ustawy o administracji podatkowej.

Zasadniczym celem pracy, deklarowanym przez jej autora jest zbadanie zagadnienia wielotorowości kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce. Ta wielotorowość jest wynikiem istnienia kilku pionów aparatu podatkowego, mających kompetencje do sprawowania kontroli wykonywania obowiązków podatkowych czy inaczej – kontroli realizacji zobowiązań podatkowych. Autor stawia sobie m.in. pytania dotyczące przyczyn i skutków istniejącego stanu rzeczy oraz racji dla niego. Wnioski mają posłużyć do rekonstrukcji systemu kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w sposób ograniczający, a nawet eliminujący wspomnianą wielotorowość.

II. Treść pracy odpowiada w pełni jej tytułowi. Narracja jest logiczna, „przyjazna” wobec czytelnika. Istotną cechą recenzowanej pracy jest szerokie tło – organizacyjno-prawne, ale i historyczne - służące do osadzenia wywodów pracy we właściwym kontekście. Niezależnie jednak od generalnej aprobaty, z jaką powinna spotkać się taka metoda prezentacji badanej problematyki, można chyba zastanowić się, czy wszystkie elementy „tła” badawczego są niezbędne.

III. W Rozdziale I Autor przedstawia rozmaite kwestie ogólne i wprowadzające do tytułowej problematyki. Ta partia pracy nie budzi zastrzeżeń. Autor słusznie rozróżnia wielotorowość kontroli realizacji zobowiązań podatkowych od dualizmu kontroli: podatkowej i skarbowej.

Można jedynie zastanawiać się nad tym, czy kontrola realizacji zobowiązań podatkowych (nie pomniejszając jej znaczenia) zasługuje na miano „podstawowego mechanizmu funkcjonowania państwa”.

Autor słusznie podkreśla znaczenie respektowania zasad proceduralnych kontroli jako determinantów jej efektywności. Nie wspomina jednak o patologiach występujących w praktyce szeroko rozumianej kontroli podatkowej (postępowania kontrolnego), takich chociażby jak tzw. wymuszona współpraca czy inne rozpleniające się w dużym tempie zjawiska nadużywania prawa podatkowego przez administrację podatkową – przede wszystkim w procesach kontroli. Być może dzieje się tak dlatego, że to ostatnie nie ma dla autora – jak można sądzić - większego znaczenia wobec interesującego go przede wszystkim modelu organizacyjnego kontroli wykonywania obowiązków podatkowych.

Kwestią interesującą jest też to, czy można jeszcze mówić – w świetle art. 30 i 235 pkt 2 ustawy o Służbie Celnej – o szczególnym nadzorze podatkowym. Do dyskusji nadaje się też pogląd, w myśl którego organy podatkowe są „rodzajem pośrednika między podatnikiem a Skarbem Państwa”...(s. 84). Nie chodzi przy tym o aspekt werbalny i o pewne pomniejszanie roli organów podatkowych (które w tym ujęciu byłyby „tylko” pośrednikiem), ale o to, że podatki płacone są na rzecz Państwa – a nie, jak błędnie stanowi definicja podatku z art. 6 Ordynacji podatkowej, na rzecz Skarbu Państwa. Zupełnie inną kwestią jest to, że podatek zapłacony, tj. środki pieniężne, stają się, w rozumieniu cywilistycznym, elementem Skarbu Państwa.

IV. Rozdział II poświęcony jest ewolucji kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce. Autor przedstawia tu przede wszystkim rozwój instytucjonalny kontroli podatkowej (skarbowej). Zwraca uwagę na to, że zjawisko wielotorowości – z jego wszystkimi negatywnymi konsekwencjami – występowało już w Polsce w okresie międzywojennym. Nie ogranicza się przy tym do pokazywania przemian strukturalnych, ale w sposób plastyczny pokazuje rozmaite aspekty funkcjonalne ówczesnego systemu. Jest to chyba najpoważniejsze opracowanie jak dotąd tej tematyki w polskiej literaturze z zakresu prawa podatkowego.

V. W rozdziale III Autor rozwija zagadnienia wielotorowości kontroli realizacji zobowiązań podatkowych, trafnie na wstępie podkreślając, że przyczyny tego zjawiska są wielorakie. Autor

identyfikuje te przyczyny i je analizuje. Nie pomija nawet takich czynników, jak nastroje społeczne. Wydaje się jednak, że niepotrzebnie przemilczał czynnik w pewnych historycznych sytuacjach pierwszoplanowy – tarcia i rozgrywki między poszczególnymi segmentami aparatu podatkowego. To one spowodowały m.in. to, że uważane wówczas przez sądy administracyjne za najgorszą służbę publiczną – służby celne – otrzymały „w nagrodę” akcyzę i VAT z importu w zarząd... Ten czynnik wewnętrzny, którego w analizach autora rozprawy nie dostrzegam, stwarzał niekiedy sytuacje będące wyzwaniem dla nauki prawa administracyjnego, takie np. jak pikietowanie przez organy państwowe (ówczesny status inspektora kontroli skarbowej) siedziby innego organu państwowego – Ministra Finansów (który w związku z tym do pracy, do gmachu na Świętokrzyskiej 12 podjeżdżać musiał od strony podwórka (wejście tuż przy tymczasowym, już nieistniejącym stoisku z jabłkami)... Było to zjawisko nowe, nieznane w historii administracji publicznej.

Jeśli można mieć pretensje do Autora, to jedynie o brak wzmianki w tym aspekcie przekształceń struktur organizacyjnych kontroli. Jego rozpoznanie wymagałoby prawdopodobnie metodologii badań raczej obcej nauce prawa (może socjologia administracji?). Zaręczam jednak, że wyniki takich badań mogłyby posłużyć jako kanwa powieści sensacyjnej. Zatrważająco niski był też wówczas poziom wiedzy prawniczej inspektorów kontroli skarbowej.

Rozważania zawarte w tym rozdziale prezentują wysoki poziom merytoryczny. Już tylko na marginesie chcę powiedzieć, że z gruntu nie zgadzam się z twierdzeniem – pochodzącym nie od autora rozprawy, lecz przez niego cytowanym – że organy kontroli skarbowej w początkowym okresie „były pozbawione pazurów” (s. 145). Ta służba miała pazury, ale atakowała nimi najslabszych, często tych, którzy na wezwanie władz państwa i na ich apele brali „swoje sprawy w swoje ręce”. I kiedy rozwój firmy albo przerastał ich możliwości percepcyjne, albo też z różnych względów – odwrotnie – mieli kłopoty z utrzymaniem się na rynku, stawali się łatwą zdobyczą inspektora. Na to pazury jakoś były...

Zgadzam się z twierdzeniem Autora co do tego, że na początku lat 90. XX w. brak było kompletnej wizji systemu kontroli realizacji zobowiązań podatkowych. Jak aktywny obserwator kształtowania się struktur kontroli skarbowej w tamtym czasie zaryzykowałbym tezę dalej idącą – o kompletnym braku wizji (przyczyny pomijam).

Nie zgadzam się i to zasadniczo z krytyczną oceną wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie dualizmu kontroli zobowiązań podatkowych (s. 154 i nast.). Niezgoda dotyczy zarówno konkluzji wywodów Autora, jak i użytej wcześniej argumentacji. Podzielam natomiast krytycyzm autora co do zasadności łączenia funkcji kontrolnych i orzeczniczych. Można tylko zastanawiać się nad tym, na ile to obiektywnie wadliwe rozwiązanie przyjęto z powodów przemyślanych, a na ile było to wynikiem działania grup nacisku w ramach aparatu podatkowego (skarbowego) jako całości.

Na s. 160-161 autor używa zwrotu „prawda obiektywna”. W myśl większości poważnych teorii filozoficznych prawda może być wyłącznie obiektywna, gdyż od czasów Arystotelesa oznacza zgodność sądu (tj. zdania oznajmującego) z rzeczywistością. Nie ma wobec tego potrzeby dodawania do prawdy, że jest obiektywna, skoro wynika to z jej natury. Określenie „prawda obiektywna” to naleciałość żargonu sądowego, która dosyć powszechnie, niestety, rozpowszechniła się w piśmiennictwie.

VI. W rozdziale IV rozprawy doktorskiej autor zajmuje się nieudanym w gruncie rzeczy przedsięwzięciem, jakim było utworzenie wojewódzkich kolegiów skarbowych. Nie do końca wiadomo, po co powstały i nie do końca wiadomo, z jakiego powodu je zlikwidowano. Autor usiłuje odnaleźć elementy racjonalności tej konstrukcji i – co cenne – przybliżyć, przez analizę dostępnych dokumentów praktykę ich działania. Nie można oprzeć się wrażeniu, że przynajmniej częściowo te dokumenty „wytwarzane” były na wypadek ministerialnego audytu...

VII. Rozdział V rozprawy zawiera własne propozycje autora zmierzające do ograniczenia wielotorowości kontroli realizacji zobowiązań podatkowych. Trafnie wskazuje to, że jeśli ten proces miałby prowadzić do zwiększenia efektywności kontroli podatkowej, to istotnym problemem stanie się znalezienie właściwych, w miarę obiektywnych mierników tej efektywności (s. 253 i nast.). Autor dostrzega więc to, czego nie chcą dostrzec lub udają, że nie widzą współcześni decydenci, wyznaczając aprioryczne wskaźniki „skuteczności” kontroli.

Interesujące i pouczające są wyniki ankiety przeprowadzone przez autora wśród pracowników aparatu podatkowego. Pokazują one rzeczywisty (a co najmniej zbliżony do rzeczywistego) rozkład sił między kontrolującymi i kontrolowanymi.

Podzielam bez zastrzeżeń główne tezy autora o potrzebie likwidacji dualizmu kontroli skarbowej i podatkowej i o potrzebie kończenia procedury kontroli wynikiem kontroli – dokumentu urzędowego stanowiącego ewentualnie dowód w postępowaniu wymiarowym.

Dlatego też można z pewną dozą smutku, ale za to ze sporą dozą prawdopodobieństwa prognozować, że postulaty autora nieprędko znajdą zrozumienie, a tym bardziej urzeczywistnienie w polskich realiach. Nie sądzę, żeby szeroko rozumiany aparat podatkowy był gotowy na zmiany, a politycy zdeterminowani do ich wprowadzenia. Projekt ustawy o Administracji Podatkowej wyraźnie o tym świadczy; poza technikalia jest tam tylko jeden interesujący przepis – ustanawiający Dzień Pracownika Administracji Podatkowej...

Pożyteczne byłoby także wprowadzenie „kontroli w sprawie” - pod warunkiem, że nie byłaby ona używana do neutralizacji praw podatnika przysługujących mu w „zwykłym” postępowaniu kontrolnym. Ta ostatnia tendencja jest widoczna – zarówno w praktyce, jak i w próbie wprowadzenia nowych uregulowań do Ordynacji podatkowej – już obecnie. Temu należy kategorycznie się przeciwstawić.

Natomiast nazywanie kodeksu podatkowego czy ordynacji podatkowej – konstytucją podatkową (s. 266) jest przenoszeniem (zbędnym) na grunt naukowy egzaltacji werbalnej niektórych dziennikarzy „gospodarczych”. Ani jeden, ani drugi typ aktu nawet w luźnych porównaniach nie ma cech konstytucyjnych.

VIII. W zakończeniu zawarto wnioski z przeprowadzonych wcześniej analiz. Jest to w istocie obszerne podsumowanie pracy. Tu czytelnik znajduje odpowiedź na postawione we wstępie pracy pytania. Trzeba zaznaczyć, że jest to w określonej mierze kontynuacja, a po części syntezą treści zawartych w rozdziale V.

IX. Od strony językowej praca zasługuje na duże uznanie. Autor nie tylko pisze w sposób przekonujący i jasny o kwestiach niekiedy nieoczywistych, ale niezwykle starannie i z wyraźnym zmysłem estetycznym buduje struktury zdaniowe. Wywody są jasne, logiczne, czytelnik może łatwo rozróżnić poglądy Autora pracy od poglądów cudzych, które Autor jedynie referuje.

Być może w związku z tak atrakcyjną, równie elegancką jak i wystarczająco perswazyjną narracją, w dosyć nieoczekiwany dla czytelnika sposób ujawniają się – nie tak liczne na szczęście – potknięcia i niezręczności językowe, które przed drukiem, na co praca bezwzględnie zasługuje, należałoby wyeliminować. Tytułem przykładu:

- s. 9 – obszar rozważań w przedmiocie...
- s. s. 15 – przedmiotowej kontroli...
- s. 32 – dopuszcza się określonego zachowania...
- s. 34 – ciężko uznać... mówić... odmówić (też – s. 40, 59, 122, 138, 155, 158, 182, 193, 194, 200, 208, 259, 286)
- s. 34 – generuje świadczenie...
- s. 37 – organy finansowe państwa wykonują tzw. dochody budżetowe...
- s. 38 – brak określonego zachowania z ich strony w tym przedmiocie...
- s. 56 – w przedmiocie zasady (...) należy zauważyć...
- s. 141 – w: (zamiast [w:])
- s. 142 – po stronie osób...organów... (też s. 159, 275)
- s. 142 – pacy (zamiast: pracy)...
- s. 151 – w prostym przełożeniu legalizowało...
- s. 162 – oddziaływanie na sferę bezstronności postępowania...
- s. 166 – fiskus... Kto to jest i gdzie mieszka?
- s. 174 – zapis w u.k.s. ... Zapisy to Maciej Boryna w „Chłopach” na rzecz Jagny robił, co wywoływało niesnaski w rodzinie...
- s. 177 – ilość uczestników...osób... (podobnie s. 281).
- s. 179 – Z godnie...
- s. 183 – w przepisach o.p. ... Nie stosuje się skrótu w sytuacji, gdy nie wskazuje się konkretnego przepisu...
- s. 191 – mocno konsekwentny...
- s. 204 – luźny zapis ustawowy... zob. uwaga do s. 174.
- s. 274 – kontrole wymierzone w podmioty...

X. Przechodząc do ogólnej oceny pracy mgr Przemysława Stolarskiego trzeba stwierdzić, że jest to opracowanie o znaczącej wartości naukowej, w niektórych partiach wręcz wybitne, poprawne, nieomal wzorcowe warsztatowo, o dużym ładunku intelektualnym. Autor dysponuje olbrzymią wiedzą o przedmiocie dysertacji i potrafi w naukowym dyskursie roztropnie jej używać. Budzi to szacunek czytelnika.

Zestaw literatury zgromadzonej przez autora jest w pełni akceptowalny – liczy on prawie 200 pozycji. Jak na tematykę rozprawy to sporo; autor ustrzegł się przy tym pokusy „podbijania”

liczby wykorzystywanych opracowań przez sięganie po rzeczy ogólnie tylko powiązane z badaną problematyką. Podstawowa literatura przedmiotu została wyczerpana i wykorzystana z dużą wprawą i pożytkiem dla *meritum* pracy.

Powstała więc praca - w moim przekonaniu - dojrzała, pożyteczna i utrzymująca dobre standardy nauki prawa. Jest to najbardziej obszerne i zarazem najbardziej kompleksowe opracowanie tytułowego zagadnienia. Autor dysertacji wykazuje głęboką wiedzę na temat instytucji prawa podatkowego, dostrzegając nie tylko ich formalny kształt, ale także dynamikę przekształceń i rozmaite aspekty ich funkcjonowania. Wywody są w pracy uporządkowane, kwestie dyskusyjne sygnalizowane, a Autor stara się przedstawić w odniesieniu do nich swoje własne stanowisko. Jednocześnie zachowuje ona należyty dystans wobec rozważanych problemów, co umożliwi mu dokonywanie wyważonych ocen.

Reasumując, oceniana dysertacja jest pracą dojrzałą, merytorycznie wartościową i prezentującą właściwą metodologię naukową z zakresu prawa podatkowego. Wpisuje się ona dobrze w ten nurt badań białostockiej szkoły prawa podatkowego, który koncentruje się na organizacji i funkcjonowaniu administracji podatkowej i skarbowej, określaną środowiskowo jako „szkoła profesora Ruśkowskiego”.

Recenzowana dysertacja doktorska ma walory pracy konkursowej.

XI. W konkluzji można więc stwierdzić, że praca Pana mgr Przemysława Stolarskiego spełnia warunki stawiane przez ustawę z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz. U. Nr 65, poz. 595 ze zm.), stanowiąc oryginalne rozwiązanie problemu naukowego i wykazując jednocześnie ogólną wiedzę teoretyczną autora w zakresie prawa finansowego oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

W związku z powyższym całkowicie uzasadnione będzie dopuszczenie Pana mgr Przemysława Stolarskiego do dalszych stadiów postępowania w sprawie nadania mu stopnia doktora nauk prawnych.

Toruń, dnia 25 maja 2015 r.

