

Prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic

Katedra Prawa Finansowego

Wydział Prawa i Administracji

Uniwersytet Śląski w Katowicach

RECENZJA

Rozprawy doktorskiej pani mgr Elżbiety Agnieszki Ambrożej

pt. „Doradztwo podatkowe jako instrument ochrony praw podatnika”

Białystok 2016 r., 553 strony maszynopisu.

I. Uwagi ogólne.

I

1. Recenzowana rozprawa pod względem objętościowym jest dziełem potężnym i w wielu aspektach niezwykle interesującym. Wybór tematu pracy doktorskiej jest bardzo trafny, zarówno z teoretycznego, jak i z praktycznego punktu widzenia. I chociaż mogłoby się wydawać, że problematyka ochrony praw podatnika została już gruntownie zbadana i opisana w doktrynie prawa podatkowego, to jednak Autorka spojrzała na ten problem z innego punktu widzenia. Czym innym jest bowiem teoretyczne podejście do tych kwestii, a czym innym faktyczne próby wykorzystania przez podatnika przysługujących mu praw z pomocą doradcy podatkowego. Przypomnieć trzeba, że prawo podatkowe należy do tych dziedzin prawa, które wywierają bezpośredni wpływ na życie społeczne i na zachowania obywateli, a co za tym idzie i na gospodarkę kraju. Natomiast zbyt częste zmiany przepisów prawa podatkowego stanowią jeden z zasadniczych mankamentów polskiego systemu prawa, a przyczyn tego stanu rzeczy poszukuje się przede wszystkim w złej jakości tworzonych aktów prawnych, które są mało precyzyjne, a nawet wewnętrznie sprzeczne. Stąd też pojawiła się potrzeba korzystania z usług specjalisty obeznanego w regulacjach podatkowych.

Zauważyć należy, że problematyka doradztwa podatkowego w Polsce jest zagadnieniem stosunkowo nowym, bowiem warunki i zasady wykonywania zawodu doradcy podatkowego, a także organizację samorządu doradców podatkowych oraz zasady jego działania określiła dopiero ustawa z dnia 5 lipca 1996 roku o doradztwie podatkowym.

Podkreślić należy, że zapotrzebowanie na usługi doradców podatkowych pojawiło się w Polsce z końcem lat 80-tych ubiegłego stulecia, kiedy zawód ten jeszcze formalnie nie istniał, ale przemiany ustrojowe i gospodarcze, a także powstanie pierwszych dużych, prywatnych przedsiębiorstw (krajowych i międzynarodowych) wymusiło konieczność korzystania z wiedzy i umiejętności specjalistów od podatków. Podzielić należy pogląd, że przyczyną był nie tylko szczególnie skomplikowany polski system podatkowy, ale także przyzwyczajenie kadr zarządzających zagranicznymi firmami działającymi w warunkach wolnorynkowych do współpracy z doradcami podatkowymi. Po kilkunastu latach obowiązywania tej ustawy, kiedy wydawało się, że doradca podatkowy zagościł na stałe u boku polskiego przedsiębiorcy, wspierając go swoją wiedzą przy podejmowaniu ważkich decyzji gospodarczych, pojawiły się projekty reform liberalizujących „dostęp do rynku pracy” poprzez redukcję liczby zawodów regulowanych, w tym zawodu doradcy podatkowego.

Zgodzić należy się z Autorką, że skuteczność doradztwa podatkowego jako środka ochrony praw podatnika zależy od sposobu ukształtowania jego modelu prawnego, a w szczególności od sposobu określenia zakresu czynności doradztwa podatkowego, zasad ich wykonywania, a także katalogu praw i obowiązków doradców podatkowych. I tak ustawa w pierwotnym brzmieniu stworzyła podstawy dla ochrony praw podatnika, a jej kolejne nowelizacje wzmacniały rolę i znaczenie doradztwa podatkowego, aż do 2014 roku, kiedy to nastąpiły niekorzystne zmiany w zakresie świadczenia usług doradztwa podatkowego wynikające nie tylko z tzw. ustawy deregulacyjnej, ale także ze zmian wprowadzonych do ustawy o rachunkowości. Trudno jednak zrozumieć, co – oprócz populistycznych haseł – przyświecało projektodawcom żądającym wyłączenia z katalogu czynności doradztwa prowadzenia ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych oraz sporządzania zeznań i deklaracji podatkowych w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów. Zlikwidowanie certyfikatu księgowego i ograniczenie czynności doradztwa podatkowego wpływa bowiem negatywnie na usługi prowadzenia ksiąg podatkowych, w tym rachunkowych. Zezwolenie na to, by prowadzenie ksiąg i ewidencji podatkowych oraz sporządzanie zeznań i deklaracji podatkowych przestało być czynnością zastrzeżoną do wykonywania przez przedstawicieli zawodu zaufania publicznego spowodowało, że te fundamentalne dla bezpieczeństwa finansów publicznych czynności pozostają poza jakimkolwiek nadzorem publicznym i są wykonywane przez dowolne podmioty – bez względu na ich reputację, posiadane kwalifikacje zawodowe i etyczne. To z kolei powoduje spadek wiarygodności danych pochodzących z ksiąg rachunkowych, które prowadzić może dziś każdy bez względu na wykształcenie (a nawet jego brak) i doświadczenie zawodowe.

A przecież księgi rachunkowe i ewidencje podatkowe stanowią zbiór danych, z którego czerpią informacje wszyscy uczestnicy obrotu gospodarczego i to na ich podstawie podejmowane są najistotniejsze decyzje gospodarcze. W oparciu o dane pochodzące z tych ksiąg i ewidencji prowadzi się m.in. statystyki publiczne, a jeśli brakuje rzetelnych i kompletnych ksiąg, to żaden organ nie wyegzekwuje należnego podatku, bo jego obliczenie dokonywane jest na tej właśnie podstawie. Zgoda ustawodawcy na prowadzenie ksiąg przez osoby spoza kręgu zawodów zaufania publicznego powoduje spadek dochodów budżetowych i wzrost przestępstw gospodarczych. To z kolei przyczynia się do wzmożenia kontroli podatkowych, które – w założeniu – powinny mieć na celu ochronę interesów Państwa, ale *de facto* uderza w uczciwych przedsiębiorców i podatników, zmuszanych do nieustannego udowadniania prawidłowości deklarowanych podstaw opodatkowania i kwot podatków. Przedsiębiorcy korzystający z usług nieprofesjonalnych „księgowych” prowadzących wadliwie lub nierzetelnie księgi nie są w stanie wyegzekwować od tych osób jakichkolwiek odszkodowań, a organy ścigania nie są w stanie postawić im żadnych zarzutów wobec argumentów, że dokumentację prowadziły w oparciu o dokumenty przekazywane przez zlecającego. W efekcie zamiast ułatwienia prowadzenia działalności gospodarczej i obniżenia jej kosztów zwiększa się niepewność obrotu, obniża poziom zaufania obywateli do Państwa, zwiększa zapotrzebowanie na czynności kontrolne, wzrasta podejrzliwość urzędników, a uczciwi podatnicy narażeni zostają na szereg dodatkowych niedogodności i kosztów. Szkoda, że polscy Parlamentarzyści nie wzięli pod uwagę tych argumentów i nie uznali, że doradztwo podatkowe w dotychczasowym kształcie było gwarantem nadzoru publicznego nad prawidłowym prowadzeniem ewidencji i deklarowanych kwot zobowiązań podatkowych.

Zasadniczym założeniem Autorki pracy jest próba wykazania, że istniejący w polskich rozwiązaniach model prawny doradztwa podatkowego stwarza zagrożenia dla skutecznej ochrony praw podatnika, stąd też podstawowym celem rozprawy, jaki postawiła przed sobą Doktorantka, jest udzielenie odpowiedzi na pytanie: w jaki sposób należy skorygować obecny model, aby skuteczniej chronił on prawa podatnika. Tak sformułowany problem badawczy wymagał – w Jej ocenie – przeprowadzenia badań w kilku płaszczyznach, a to w pierwszej kolejności w zakresie istoty i roli doradztwa podatkowego, zawodu doradcy podatkowego oraz wariantów ukształtowania jego modelu prawnego w Polsce i w wybranych państwach Unii Europejskiej, następnie w zakresie określenia katalogu praw podatnika i potrzeby ich wzmocnienia i wreszcie w zakresie ewolucji polskich rozwiązań, z uwzględnieniem zmian wynikających nie tylko z nowelizacji ustawy o doradztwie podatkowym.

Przeprowadzone badania miały posłużyć udowodnieniu głównej hipotezy badawczej, stwierdzającej, że aktualny model prawny doradztwa podatkowego w Polsce należy ocenić krytycznie i wykazać, że aby skuteczniej chronić prawa podatnika należy powrócić do modelu prawnego doradztwa podatkowego ukształtowanego na mocy zmian w ustawie o doradztwie wprowadzonych nowelizacją z dnia 10 czerwca 2010 roku, z jednoczesną korektą niektórych rozwiązań, które powinny zapewnić wzmocnienie ochrony praw podatnika. Aktualna konstrukcja charakteryzuje się bowiem niską jakością legislacyjną, brakiem stabilności, niespójnością i rozproszeniem przepisów, a zatem należy ją poprawić, czemu mają służyć zawarte w pracy propozycje rozwiązań *de lege ferenda*.

Tak sformułowany cel badawczy i postawione na wstępie tezy umożliwiły przeprowadzenie interesujących rozważań w obrębie wyraźnie określonego tematu pracy, który w sposób właściwy zarysowuje obszar badań.

2. Autorka recenzowanej rozprawy deklaruje, że złożoność omawianej problematyki wymagała zastosowania kilku metod badawczych, w szczególności metody dogmatyczno-prawnej, historyczno-prawnej oraz – w mniejszym stopniu – prawno-porównawczej. Ta ostatnia wykorzystana została jedynie w ograniczonym zakresie, ale pozwoliła na przeanalizowanie i skonfrontowanie rozwiązań obowiązujących w prawie krajowym z regulacjami przyjętymi w innych krajach Unii Europejskiej. Natomiast metoda historyczno-prawna pozwoliła Autorce na odtworzenie procesu kształtowania się doradztwa podatkowego w Polsce oraz przedstawienie jego ewolucji i dokonanie oceny wprowadzanych w kolejnych latach zmian. Natomiast metoda dogmatyczno-prawna posłużyła do analizy norm prawa podatkowego i dokonania interpretacji obowiązujących przepisów – także na gruncie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego, sądów administracyjnych oraz wyników kontroli NIK.

Po zapoznaniu się z treścią dysertacji stwierdzam, że wysoko oceniam sprawność Doktorantki w posługiwaniu się zastosowanymi metodami.

3. Treść pracy odpowiada w pełni jej tytułowi, który sformułowany został w sposób zwarty i komunikatywny, oddając należycie najistotniejsze elementy tej treści. Konstrukcja pracy jest w miarę przejrzysta, Autorka starała się zachować stosowne – uzasadnione rangą rozważanych zagadnień – proporcje między poszczególnymi rozdziałami. Pozytywnego odnotowania wymaga dokonywanie podsumowań, odrębnie w ramach każdego rozdziału, niezależnie od ogólnej syntezy. Struktura rozprawy złożonej z pięciu rozdziałów,

poprzedzonych wstępem i opatrzonych wnioskami końcowymi nie budzi zastrzeżeń pod względem metodologicznym, chociaż – ze względu na objętość zwłaszcza rozdziału czwartego – być może należałoby zastanowić się nad jego podziałem.

Przyjęta w pracy kolejność rozdziałów jest prawidłowa. Stanowią one logiczny ciąg zdarzeń, uwzględniający ewolucję rozwiązań legislacyjnych w oparciu o kolejne nowelizacje przepisów polskiej ustawy o doradztwie podatkowym i ich skutki w zakresie zmniejszania ochrony praw podatników.

Rozdział pierwszy jest niejako wprowadzeniem do zasadniczej części rozprawy. Trudno bowiem prowadzić rozważania dotyczące doradztwa podatkowego jako instrumentu ochrony praw podatnika bez analizy samego pojęcia doradztwa, jego charakteru jako usługi oraz modelu doradztwa w Polsce na tle regulacji obowiązujących w wybranych państwach Unii Europejskich. Rozdział kończą rozważania na temat pojęcia i cech zawodu zaufania publicznego, zawodu regulowanego, jak i zawodu wolnego. Autorka słusznie zwraca uwagę, że w polskich regulacjach co prawda pojęcia te występują, jednakże brak jest ich definicji legalnych. Zasadnicze znaczenie, z punktu widzenia tytułu rozprawy, mają rozważania zawarte w rozdziale drugim. W pierwszej kolejności Doktorantka szczegółowo uzasadnia potrzebę ochrony praw podatnika w ramach instytucji doradztwa podatkowego, a następnie omawia czynności doradztwa podatkowego, w tym umowę o doradztwo podatkowe, udzielanie porad, opinii i wyjaśnień, prowadzenie ksiąg podatkowych i innych ewidencji dla celów podatkowych, sporządzanie zeznań i deklaracji oraz reprezentowanie klientów przed organami administracji publicznej i sądami administracyjnymi. W rozdziałach trzecim, czwartym i piątym Autorka przedstawiła kolejno doradztwo podatkowe w świetle pierwotnego tekstu ustawy z 1996 roku, następnie omówiła status zawodu doradcy podatkowego po kolejnych nowelizacjach ustawy z lat 2001-2010 i wreszcie w rozdziale ostatnim (piątym) zajęła się zmianami wynikającymi z tzw. ustawy deregulacyjnej z 2014 roku dokonując oceny częściowej deregulacji czynności doradztwa podatkowego i zmian zasad uzyskiwania wpisu na listę doradców podatkowych.

Pozytywnie należy ocenić podjętą przez Doktorantkę próbę szczegółowego omówienia kolejnych, nawet drobnych zmian w ustawie o doradztwie podatkowym wynikających z aktów prawnych regulujących różne materie, a także będących konsekwencją wyroków Trybunału Konstytucyjnego. Dobrym rozwiązaniem konstrukcyjnym było rozdzielenie w odrębnych rozdziałach pracy rozważań odnoszących się do kolejnych, istotnych zmian w ustawie o doradztwie podatkowym, co wskazuje, że polski ustawodawca mimo krótkiego obowiązywania tej ustawy nowelizował ją wielokrotnie i nie ma ostatecznej

koncepcji co do zakresu usług doradztwa podatkowego i zasad wykonywania tego zawodu, który w dobie przemian ustrojowych i gospodarczych powinien dobrze służyć ochronie praw polskich podatników. Krótkowzroczność władz może doprowadzić do niepowetowanych strat budżetowych i deprecjacji osób posiadających bardzo wysokie umiejętności i kwalifikacje zawodowe. Zawód doradcy podatkowego jest bowiem trudny i odpowiedzialny, wymaga ciągłego „śledzenia” zmian nie tylko w obowiązujących przepisach, ale i w interpretacjach prawa podatkowego dokonywanych przez organy podatkowe, sądy i trybunały. Kompleksowa obsługa klienta i prowadzenie jego spraw wymaga czasami udziału doradcy podatkowego także w postępowaniach karnych skarbowych i w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych. Stąd też – mimo deregulacji, a może nawet wbrew niej – podzielić trzeba pogląd Doktorantki, że należałoby podjąć inicjatywę w zakresie rozszerzenia uprawnień doradców do występowania w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych przed sądami pracy i ubezpieczeń społecznych. Ewentualne dalsze zmiany w ustawie o doradztwie podatkowym powinny jednak mieć charakter kompleksowy, bowiem szybkie i pozornie „drobne” zmiany, wywołują czasami daleko idące konsekwencje, a nic tak nie szkodzi prawu, jak jego częste i przypadkowe „poprawianie”. Szkoda jednak, że polski ustawodawca, który początkowo bardzo szybko dostrzegł potrzebę uregulowania zasad prowadzenia działalności przez doradców podatkowych, stworzył reguły dopuszczenia do wykonywania zawodu i określił zasady funkcjonowania samorządu oraz przekazał jego organom funkcje z zakresu władztwa publicznego, równie szybko zaprzepaścił ten dorobek. I chociaż od początku zawód doradcy podatkowego kształtowany był jako zawód zaufania publicznego, a kolejne nowelizacje ustawy rolę tę wzmocniały, zwłaszcza przez nadanie doradcy podatkowemu immunitetu materialnego czy wzmocnienie poziomu ochrony tajemnicy zawodowej doradcy, także poprzez uczynienie jej nieograniczoną w czasie, to ustawa deregulacyjna przyczyniła się do obniżenia jego prestiżu.

W zakończeniu pracy Autorka sformułowała tezę, że na gruncie polskiego ustawodawstwa przez doradztwo podatkowe rozumie się wykonywanie zawodu doradcy podatkowego, natomiast czynności doradztwa podatkowego mogą być wykonywane zawodowo lub niezawodowo. Do wykonywania zawodu doradcy podatkowego niezbędne jest posiadanie szczególnej wiedzy i umiejętności z zakresu podatków, rachunkowości, a także innych dyscyplin, w tym z zakresu prawa, co ma na celu zapewnienie należytej ochrony praw podatnika, będącego klientem doradcy podatkowego.

4. Recenzowana rozprawa jest bardzo dobrze udokumentowana poglądami doktryny (wykorzystano 269 pozycji literatury przedmiotu, w tym także piśmiennictwo, dokumenty i ekspertyzy sejmowe), umiejętnie dobranymi uchwałami, wyrokami i postanowieniami sądów (powołano 39 orzeczeń i wyroków Trybunału Konstytucyjnego, 14 orzeczeń Sądu Najwyższego, 2 postanowienia Sądów Apelacyjnych, 67 orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz 26 Wojewódzkich Sądów Administracyjnych) oraz aktami prawnymi (122 akty prawa krajowego i 7 aktów prawa unijnego oraz 20 aktów prawa wybranych państw UE), a także innymi materiałami – w tym uchwałami Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego, Krajowych Zjazdów Doradców Podatkowych oraz Krajowej Rady Doradców Podatkowych (34). Dla zilustrowania omawianej tematyki Autorka zamieściła w pracy 5 tabel.

Na uznanie zasługuje trud zebrania tak bogatej literatury oraz jej umiejętne wykorzystanie. Autorka wnikliwie zapoznała się z regulacjami prawnymi (także już nieobowiązującymi) oraz poglądami doktryny i bogatym orzecznictwem, dokonując nie tylko ich przeglądu, ale także podjęła udaną próbę ich analizy oraz sformułowała wynikające z tej analizy oceny i wnioski. Powyższe dowodzi nie tylko dużego nakładu pracy ze strony Pani mgr Elżbiety Agnieszki Ambrożej, ale również dobrej znajomości podjętego tematu oraz sumienności w jego zaprezentowaniu. Podjęte zadanie doktorskie należało – moim zdaniem – do trudniejszych (także ze względu na osobę recenzentki), a Autorka rozprawy nie wahała się przed zajmowaniem własnego, krytycznego stanowiska. W wielu przypadkach należy podzielić Jej krytyczne oceny, które odsłaniają słabości polskiego ustawodawstwa.

Nie ulega kwestii, że jurydyczne umiejętności Doktorantki reprezentują wysoki poziom. Myśli formułowane są w sposób w pełni zrozumiały, a Autorka dysertacji wypowiada się z łatwością, jasno i z dbałością o poprawność językową. Sposób prowadzenia rozważań nie budzi zastrzeżeń, wywody są dojrzałe i rzetelnie udokumentowane, a poglądy i oceny wyważone i rozsądne.

Należy uznać, że cele rozprawy określone we wstępie zostały w pełni zrealizowane. Przyjęte metody badawcze oraz właściwie dobrane źródła umożliwiły wyciągnięcie prawidłowych wniosków w poszczególnych rozdziałach. Oceniana dysertacja jest pracą dojrzałą, poprawną warsztatowo, wartościową merytorycznie i – mam nadzieję – przydatną w praktyce tworzenia i stosowania polskiego prawa w omawianym zakresie.

Na marginesie pragnę jeszcze dodać, że recenzowana praca przygotowana została z dużą starannością redakcyjną, a błędy literowe należą do rzadkości.

II. Uwagi szczegółowe.

Recenzowana praca obejmuje – jak już wskazano – pięć rozdziałów merytorycznych, poprzedzonych wstępem i opatrzonych wnioskami.

Rozdział I Podstawowe pojęcia i problemy ogólne doradztwa podatkowego poświęcony został w pierwszej części przyczynom ustawowego uregulowania zawodu doradcy podatkowego, a następnie Autorka określiła istotę i rolę doradztwa w znaczeniu nadanym ustawą. Dalsza część rozważań dotyczy modeli doradztwa podatkowego w wybranych krajach Unii Europejskiej oraz zasad wykonywania doradztwa i wymagań w zakresie kwalifikacji osób wykonujących ten zawód oraz zasad przynależności do organizacji zawodowej. Uznać należy, że objęcie badaniem właśnie tych państw było w pełni uzasadnione, ponieważ pozwoliło Autorce na przedstawienie pięciu zasadniczych modeli, różniących się sposobem regulacji wykonywania doradztwa podatkowego. Należy podzielić pogląd, że polski ustawodawca nie zdefiniował samego pojęcia „doradztwo podatkowe” chociaż posługuje się nim często w aktach prawnych. Stąd też wydaje się, że w polskich warunkach rzeczą nieodzowną – przynajmniej na tym etapie rozwoju „kultury podatkowej” – jest posługiwanie się przez ustawodawcę pojęciami jednoznacznymi, które nie budzą sporów i wątpliwości.

Rozdział II Czynności doradztwa podatkowego a ochrona praw podatnika zawiera rozważania na temat konieczności wzmocnienia ochrony praw polskiego podatnika ze względu na jakość obowiązującego w naszym kraju prawa podatkowego. W drugiej części tego rozdziału Autorka dokonuje przeglądu poszczególnych czynności, wskazując jak ich wykonywanie chroni prawa podatnika.

W Rozdziale III *Doradztwo podatkowe w świetle pierwotnego tekstu ustawy z dnia 5 lipca 1996 roku o doradztwie podatkowym* – przedstawiony został proces towarzyszący uchwaleniu ustawy ze wskazaniem licznych nieścisłości, powodujących problemy interpretacyjne i trudności w jej stosowaniu. Zgodzić należy się ze stanowiskiem, że niedopełnienie przez Ministra Finansów obowiązku zwołania Pierwszego Krajowego Zjazdu Doradców Podatkowych zablokowało możliwość realnego wpływu samorządu doradców podatkowych na sposób wykonywania tego zawodu. Autorka (słusznie) krytycznie oceniła zarówno istniejący stan rzeczy w zakresie przyjętych regulacji, jak i zaniedbań ze strony Ministra Finansów.

Rozdział IV Doradztwo podatkowe po nowelizacjach ustawy o doradztwie podatkowym z lat 2001-2010 stanowi swoistego rodzaju relację dotyczącą przyczyn oraz

kierunków zmian ustawy o doradztwie podatkowym. W tym bardzo obszernym rozdziale zaprezentowane zostały kolejne zmiany, które przyznawały doradcom podatkowym uprawnienia pozwalające na skuteczniejsze wykonywanie czynności doradztwa podatkowego, gwarantujące profesjonalną obsługę podatników. Zgodzić należy się z uwagami Doktorantki, że mimo licznych zmian wypracowany model wymagał jednak dalszego doskonalenia, a polskie regulacje nie odpowiadały jeszcze standardom racjonalnej legislacji, natomiast wzrost złożoności procesów gospodarczych nie usprawiedliwiał sytuacji, w której jedynie specjaliści są w stanie pomóc podatnikowi w podjęciu racjonalnej – z podatkowego punktu widzenia – decyzji, zaś prawidłowe opodatkowanie transakcji stanowi nie lada wyzwanie.

Rozdział V *Deregulacja doradztwa podatkowego na mocy ustawy z dnia 9 maja 2014 roku o ułatwieniu dostępu do wykonywania niektórych zawodów regulowanych* – poświęcony został analizie i ocenie skutków tzw. ustawy deregulacyjnej z uwzględnieniem zmian w ustawach o rachunkowości i o biegłych rewidentach. Doktorantka – na podstawie przeprowadzonych badań – słusznie stwierdza, że przyjęty obecnie model nie gwarantuje skutecznej ochrony praw podatnika i wymaga istotnej modyfikacji.

Zakończenie pracy zatytułowane *Wnioski* zawiera z jednej strony ocenę istniejących rozwiązań w zakresie prawa podatkowego, uzasadniających potrzebę wzmocnienia ochrony praw podatnika, ze wskazaniem ich najistotniejszych mankamentów w postaci:

- niestabilności i dynamicznej zmienności,
- rozproszenia przepisów regulujących określoną materię w różnych miejscach ustawy lub w zupełnie innych aktach prawnych, nawet spoza prawa podatkowego,
- nadmiernego skomplikowania i niejasności przepisów oraz
- niezgodności pomiędzy prawem krajowym a prawem unijnym.

Z drugiej zaś strony Doktorantka – w świetle przeprowadzonych badań oraz poczynionych uwag – proponuje kilkanaście nowych rozwiązań, a zwłaszcza rozszerzenia czynności doradztwa podatkowego, które powinny przyczynić się do zapewnienia prawidłowej regulacji i ochrony interesów polskiego podatnika.

Większość tez dysertacji została przekonywająco udowodniona. Nie oznacza to, że wszystkie poglądy Doktorantki należy bezkrytycznie przyjąć. Niektóre kwestie rodzą nowe, dalsze pytania, inne skłaniają do dyskusji i polemik. W sumie rozważania zaprezentowane w pracy są dla mnie satysfakcjonujące z kilku powodów. Wachlarz poruszonych w dysertacji problemów jest ogromny, co wymagało od Autorki dużej dyscypliny intelektualnej, koncentracji problemów i konsekwencji. Doktorantka ujawnia również cechę niezwykle ważną dla naukowca, jaką jest odwaga intelektualna i samodzielność poszukiwań, a wywody

potwierdzają roztropność w zakresie proponowanych rozwiązań. Autorka stara się, by Jej argumentacja była przekonująca i wystarczająca – i na ogół Jej się to udaje.

Ogólne zadowolenie z lektury recenzowanej rozprawy nie zwalnia jednak recenzenta od obowiązku zadawania pytań i podniesienia kwestii, które w przedstawionym ujęciu wydają się być dyskusyjne, albo nie całkiem jasne. Otóż trudno zgodzić się z Autorką, że zaproponowane przez Nią „nowe ujęcie zakresu czynności doradztwa podatkowego powinno wiązać się z rozszerzeniem zakresu odpowiedzialności za szkody wyrządzone w związku z wykonywaniem tych czynności, a w konsekwencji z rozszerzeniem zakresu obowiązkowego ubezpieczenia od odpowiedzialności zawodowej”. Na czym to rozszerzenie miałoby polegać?

Mam również pytanie do Doktorantki, czy Jej zdaniem nie należałoby wprowadzić obowiązku posiadania przez kandydatów na doradców podatkowych „odpowiedniego” wykształcenia (prawniczego, ekonomicznego), bowiem – aktualnie – sam wymóg posiadania wyższego wykształcenia powoduje, że do zawodu trafiają osoby przypadkowe, którym „udało się” zdać egzamin, ze względu na fakt wcześniejszego podawania do publicznej wiadomości pytań i zadań egzaminacyjnych. Interesujący jest także pomysł wprowadzenia aplikacji dla kandydatów na doradców, ale kto ją powinien zorganizować i na jakich zasadach prowadzić? I wreszcie jak Doktorantka ocenia propozycje resortu finansów ograniczenia tajemnicy zawodowej doradców podatkowych oraz zatrudniania w organach podatkowych asystentów podatnika, a także przejmowania przez Prokuratorię Generalną części uprawnień osób wykonujących zawody zaufania publicznego, w tym uprawnień doradców podatkowych?

III. Konkluzja.

Zgłoszone wyżej uwagi i wątpliwości w żadnej mierze nie umniejszają bardzo wysokiej merytorycznej oceny recenzowanej rozprawy. Większość z nich ma jedynie charakter polemiczny. Uważam, że zarówno ogólna koncepcja pracy, przyjęty sposób argumentowania i ocen, jak też rozważania i analizy szczegółowe rozwijane w kolejnych rozdziałach zasługują na uznanie.

Praca doktorska Pani mgr Elżbiety Agnieszki Ambrożej spełnia wszystkie wymogi, stawiane rozprawom doktorskim w art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 roku o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 882 ze zm.), gdyż **stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, wykazując jednocześnie ogólną wiedzę teoretyczną kandydatki**

w dyscyplinach prawnych, zwłaszcza w zakresie prawa finansowego oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

W związku z powyższym uzasadnione będzie dopuszczenie Pani mgr Elżbiety Agnieszki Ambrożej do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania Jej stopnia naukowego doktora nauk prawnych.

Katowice, 27 grudnia 2016 roku



Prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic

