

Olsztyn, 21.08.2018 r.

dr hab. Bogumił Pahl, prof. UWM
Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Warmińsko – Mazurski w Olsztynie

Recenzja rozprawy doktorskiej Pana magistra Sylwestra Golec pt. „Zasada proporcjonalności jako podstawa rozstrzygnięcia sądu administracyjnego w sprawach podatkowych”, Białystok 2018, ss. 334 maszynopisu, napisanej pod kierunkiem opiekuna naukowego – dra hab. Mariusza Popławskiego prof. UwB i promotora pomocniczego – dra Grzegorza Liszewskiego

Tematyka zasady proporcjonalności w prawie podatkowym ma doniosłe znaczenie zarówno na etapie jego stosowania, jak i stanowienia. Niewątpliwie jej ranga nabrała na znaczeniu po akcesji Polski do Unii Europejskiej. Jest to związane z harmonizacją podatków pośrednich, w szczególności podatku od towarów i usług. Przedmiotowe zagadnienie badawcze, pomimo istotnego znaczenia, nie doczekało się dotychczas kompleksowego opracowania. O ile w ogólnych naukach o prawie można wskazać prace traktujące o zasadzie proporcjonalności (zob. m. in. A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności w europejskiej kulturze prawnej. Sądowa kontrola władzy dyskrecjonalnej w nowoczesnej Europie*, Warszawa 2010; J. Zakolska, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2008; A. Frąckowiak – Adamska, *Zasada proporcjonalności jako gwarancja swobód rynku wewnętrznego Wspólnoty Europejskiej*, Warszawa 2009), to w odniesieniu do prawa podatkowego zwyczajnie ich brakuje. Można jedynie spotkać się z analizą wybranych aspektów stosowania przedmiotowej reguły (m. in. P. Mikuła, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie TSUE dotyczącym podatku od wartości dodanej*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2014, nr 2).

Konieczność dostrzeżenia zasady proporcjonalności w prawie podatkowym wynika z ingerencyjnego charakteru tego prawa. Organy władzy publicznej, w tym organy podatkowe poprzez władcze rozstrzygnięcia istotnie „wkraczają” sferę praw i wolności obywatelskich i kształtują w sposób władczy sytuację prawną osób fizycznych, osób prawnych i innych

podmiotów w sprawach indywidualnych, mieszczących się w sferze działania administracji. Niewątpliwie bezpośrednim celem tej zasady jest ochrona praw biernej strony stosunku podatkowoprawnego poprzez respektowanie takich wartości jak sprawiedliwość i rządy prawa. Nakaz proporcjonalności jest adresowany w znacznej mierze do ustawodawcy oraz organów władzy publicznej. Ma ona bowiem zastosowanie do działań, które skutkują nałożeniem obowiązków lub ograniczeniem praw. Można ją określić, jak trafnie podnosi Opiniowany, jako niezwykle silny środek jurydyczny służący kontroli prawa stanowionego i jego wykładni przez organy stosujące prawo. Zasada ta może stanowić samoistną, materialną podstawę rozstrzygnięć sądowych podejmowanych w sprawach podatkowych.

Mając powyższe na uwadze stwierdzić należy, że wybór tematu dysertacji naukowej jest w pełni zasadny. Recenzowana rozprawa jest spójna i logiczna. Stanowi usystematyzowany ciąg rozważań teoretycznych i prawnych, poczynawszy od przedstawienia pojęcia zasad prawa, w tym zasady proporcjonalności poprzez zasadę prawa jako podstawę rozstrzygnięcia sądu administracyjnego, zasadę proporcjonalności w porządku prawnym państwa oraz na tle przepisów prawa Unii Europejskiej, aż do funkcjonowania zasady proporcjonalności w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych. Ten sposób ujęcia badanej tematyki – w pierwszej kolejności rozważania dotyczące istoty zasad prawa, a następnie wszechstronna analiza zasady proporcjonalności – znakomicie ułatwia jej zrozumienie przez potencjalnych odbiorców.

Warto zauważyć, że tematyka zasady proporcjonalności jest złożona i interdyscyplinarna a przy tym bardzo ważna w kontekście ochrony praw jednostki. Wymaga bowiem szerokiej wiedzy nie tylko z zakresu teorii prawa, prawa europejskiego i międzynarodowego ale przede wszystkim prawa podatkowego. Dobra znajomość tych dziedzin prawa pozwala na kompleksową ocenę wpływu tej zasady na proces stanowienia, jak i stosowania prawa podatkowego. W tym miejscu można już stwierdzić, iż udało się to Autorowi opiniowanej dysertacji naukowej.

Podjęta w recenzowanej rozprawie doktorskiej tematyka jest bardzo aktualna przede wszystkim w kontekście zintensyfikowanych prac nad nową ordynacją podatkową. Należy zwrócić uwagę, że w obecnym kształcie przepisów prawa podatkowego zasada ta nie występuje – nie ma ona charakteru normatywnego. Determinuje jednak stanowienie i stosowanie przepisów prawa podatkowego. Nadanie jej charakteru „zasady ustawowej” może znacznie wpłynąć na wskazane procesy prawne (tj. stanowienia i stosowania prawa podatkowego). Należy ją utożsamiać z zakazem nadmiernej ingerencji w sferę praw i wolności podmiotu zobowiązanego. Jest ona wyrażona w art. 21§1 i 2 projektu nowej

ordynacji podatkowej [zob. L. Etel (red.), Nowa ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego, Białystok 2017, s. 89 i nast.].

Przedmiotowa rozprawa stanowi ważne dzieło naukowe, w którym skala problemów i sposób ich ujęcia nie były dotychczas w polskiej doktrynie prawa podatkowego prezentowane. Zarówno sposób sformułowania tytułu dysertacji naukowej oraz wyznaczone granice prezentowanej w niej problematyki uznaję w wielu miejscach za oryginalne i cenne zarówno z teoretycznego, jak i praktycznego punktu widzenia. Hipotezy badawcze pracy zostały sformułowane prawidłowo. Bezspornie wskazują na cel prowadzonych badań naukowych. Jest nim zweryfikowanie stosowania przez polskie sądy administracyjne zasady proporcjonalności w sprawach podatkowych oraz wykorzystanie tej zasady jako podstawy prawnej tych rozstrzygnięć. Ten ogólny cel prowadzonych badań naukowych Doktorant uszczegóławia poprzez konkretne, szczegółowe, pytania, tj. jaki jest charakter i jaką rolę pełni zasada proporcjonalności w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych? W jakich sprawach jest ona obecnie powoływana przez te sądy, a w jakich może być stosowana w przyszłości i jaki jest mechanizm jej stosowania ze szczególnym uwzględnieniem poglądów prezentowanych w nauce prawa w zakresie stosowania zasad prawa?

Doktorant posłużył się odpowiednią metodologią prowadzonych badań, tj. wykorzystał metodę dogmatyczno – prawną, metodę prawno – porównawczą, a także metodę empiryczną. W przypadku tej ostatniej analizą objęto liczne orzecznictwo sądów administracyjnych, Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Zastosowane metody badawcze niewątpliwie podnoszą wartość merytoryczną rozprawy. Praca jest więc dobrze przygotowana pod względem metodologicznym, a jej koncepcja jest przemyślana i konsekwentnie podporządkowana założonym celom badawczym.

Struktura rozprawy nie budzi zastrzeżeń. Składa się ona ze wstępu, pięciu rozdziałów oraz wniosków. Nierozzerwalną jej część stanowi bibliografia oraz bogaty, usystematyzowany, wykaz orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, Trybunału Konstytucyjnego, sądów administracyjnych oraz sądów powszechnych. Podkreślić przy tym należy, że Opiniowany bardzo dobrze dobrał i wykorzystał literaturę przedmiotu, w tym liczną literaturę obcojęzyczną. Świadczy to o dużym zaangażowaniu Autora w podjęty temat oraz umiejętności samodzielnego prowadzenia badań naukowych.

Pierwszy rozdział pracy ma charakter wprowadzający. W sposób koherentny, bez zbędnych rozważań, Doktorant przedstawił pojęcie zasady prawa oraz pojęcie i źródła zasady proporcjonalności. Obecnie jej stosowanie w prawie podatkowym wynika przede wszystkim z

przepisów prawa Unii Europejskiej (art. 5 ust. 4 Traktatu o Unii Europejskiej) oraz Konstytucji RP (art. 31 ust. 3). Trafnie dostrzega, że zasada proporcjonalności wyrażona jest w Kodeksie postępowania administracyjnego (dalej powoływana jako k.p.a.). Warto przy tym dodać, że jest to stosunkowo nowa regulacja prawna – weszła w życie z dniem 1 stycznia 2017 r. i została unormowana w art. 8§1 k.p.a.. Przepis ten jest jednak dość ograniczony w swej treści ponieważ prawodawca w zasadzie tylko nałożył na organy administracji publicznej prowadzące postępowanie obowiązek uwzględnienia m. in. zasady proporcjonalności bez bliższego jej sprecyzowania. Reguła ta wymieniona jest obok zasad równego traktowania oraz bezstronności i stanowi przejaw zasady prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie jego uczestników do władzy publicznej. W k.p.a. zasada proporcjonalności została więc w pewien sposób włączona w zasadę pogłębiania zaufania uczestników postępowania do władzy publicznej. Innymi słowy warunkiem koniecznym uznania postępowania administracyjnego za prowadzone w sposób budzący zaufanie jego uczestników do władzy publicznej jest kierowanie się przez organy administracji publicznej zasadami proporcjonalności, bezstronności i równego traktowania.

Podkreślić należy, że projekt nowej ordynacji podatkowej w art. 20 przewiduje zasadę zaufania, bezstronności i równego traktowania. W ten sposób w pewnym zakresie nawiązuje do przepisów k.p.a, przy czym wyklucza z zasady zaufania zasadę proporcjonalności, której poświęcona jest odrębna jednostka redakcyjna – jest to odrębna zasada postępowania podatkowego. W kontekście tego powstają dwa zasadnicze pytania: jakie są relacje między zasadą zaufania wywodzącą się z art. 121§1 obecnej ordynacji podatkowej a zasadą proporcjonalności? Czy zachodzi potrzeba jej wyraźnego wyodrębnienia z zasady zaufania?

W opiniowanej dysertacji naukowej Opiniowany podjął udaną próbę zdefiniowania sprawy podatkowej przyjmując na jej potrzeby, że są to sprawy, w których przedmiotem skargi są akty i zachowania poddane kognicji sądu administracyjnego, występujące w sprawach, które przez organ powinny być załatwione na podstawie przepisów prawa podatkowego materialnego i procesowego. Ustalenie granic tego terminu ma kluczowe znaczenie w kontekście realizowanych badań naukowych.

Rozdział drugi zatytułowany: „Zasada prawa jako podstawa rozstrzygnięcia sądu administracyjnego” stanowi ocenę możliwości wykorzystania zasad prawa do rozstrzygnięcia sporów, w tym w sprawach podatkowych, w ujęciu historycznym. Słusznie w tej części rozprawy doktorskiej Opiniowany przeanalizował prawno – naturalną koncepcję prawa oraz koncepcję pozytywistyczną. Obie myśli uznał za niewystarczające do usuwania niedoskonałości prawa zwracając uwagę na to, że rozwiązania problemu tzw. trudnych spraw

dostarcza koncepcja zasad prawa opierająca się na istnieniu w systemie prawa norm o szczególnym charakterze, tj. zasad prawa. Nawiązał przy tym do koncepcji Ronalda Dworkina, która oparta jest na rozwiązaniach systemu *common law* i w znacznej części odnosi się do zasad ogólnych niemających charakteru normatywnego. Celnie jednak wywiódł, przytaczając jednocześnie myśl zasad prawa Roberta Alexy'ego, że wypracowane przez nich koncepcje zasad prawa zaowocowały przeniesieniem ich na grunt polski. Koncepcje te uznawane są powszechnie za podstawę wszelkich rozważań na temat zasad prawa, w tym zasady proporcjonalności.

Interesująca, a zarazem ważna jest część rozprawy poświęcona zasadzie proporcjonalności w porządku prawnym państwa. Ta część dysertacji naukowej ma charakter ewolucyjny i jednocześnie prawnoporównawczy. Godne uwagi jest to, że Opiniowany wyraźnie uzasadnił dobór krajów których rozwiązania przyjął za miarodajne, tj. ewolucje rozwiązań w tym zakresie występujące w Niemczech, Austrii i Francji wskazując, iż podyktowane jest to tożsamą kulturą prawną, a także unijną zasadą proporcjonalności, która została wywiedziona przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej na podstawie dorobku prawnego państw członkowskich z początkowego okresu funkcjonowania Wspólnot Europejskich.

Trudnym zadaniem w każdej dysertacji naukowej jest dobór krajów, których regulacje prawne i doświadczenia, mają być pewnego rodzaju odnośnikiem przy analizie rozwiązań obowiązujących w Polsce. Doświadczenia innych krajów w danej dziedzinie prawa pozwalają na recypowanie do porządku prawnego państwa podobnych instytucji (zasad) bądź też rezygnację z nich. Ułatwiają również zrozumienie procesu kształtowania się danych zasad prawa.

W kontekście podjętego tematu rozprawy znaczącą rolę odgrywają badania dotyczące rozwoju zasady proporcjonalności w polskim systemie prawnym. Na początku transformacji ustrojowej zasada ta wywodzona była z zasady demokratycznego państwa prawnego. Niewątpliwie do jej „ujawnienia” i urzeczywistnienia w znacznym stopniu przyczyniło się orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego cytowane w dysertacji. Przełomowym okresem w kształtowaniu się zasady proporcjonalności było uchwalenie Konstytucji RP z 1997 r. i wprowadzenie art. 31 ust. 3 który stał się podstawą do stosowania zasady proporcjonalności. W ten sposób niejako „na drugi plan” zszedł art. 2 Konstytucji formułujący zasadę demokratycznego państwa prawnego na podstawie którego formułowano zasadę demokratycznego państwa prawnego. Trafnie jednak stwierdza Doktorant, iż samodzielna podstawa konstytucyjnej zasady proporcjonalności wynika z art. 31 ust. 3 ustawy zasadniczej

może jednak występować w związku z art. 2 Konstytucji RP. Cenne są wnioski Autora przedstawione w „podsumowaniu” do rozdziału III. Zostały one zaprezentowane bardzo czytelnie z podziałem na rozważania dotyczące istoty i procesu kształtowania się zasady proporcjonalności w prawie i orzecznictwie w systemie państw europejskich oraz dotyczące zasady proporcjonalności w polskim porządku prawnym. Dostrzegł, iż w Polsce początki odwoływania się do argumentacji istotnej z punktu widzenia identyfikowania zasady proporcjonalności w systemie prawa można wiązać z kontrolą uznania administracyjnego na gruncie pojęć nieostrych. Proces ten przebiegał bardzo podobnie jak w Europie Zachodniej.

Wstąpienie Polski do Unii Europejskiej 1 maja 2004 r. nie pozostało bez znaczenia w kontekście kształtowania się zasady proporcjonalności w polskim porządku prawnym a wręcz podniosło jej znaczenie. „Unijna” zasada proporcjonalności stanowi przedmiot badań zawartych w rozdziale IV ocenianej rozprawy doktorskiej. Doktorant przedstawił tytułową zasadę w szerszej perspektywie nawiązując swoje rozważania do wszystkich zasad prawa Unii Europejskiej. Ten sposób przedstawienia podjętej tematyki pozwala na właściwe zobrazowanie istoty tej zasady w kontekście źródeł prawa wspólnotowego. Istotną wartością rozdziału V są wnioski wypływające z licznych orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej poddanych wnikliwej analizie.

Zgodzić się trzeba z Opiniowanym, że unijna zasada proporcjonalności, tak jak zasada proporcjonalności funkcjonująca w systemach prawnych państw członkowskich, oparta jest na trzech kryteriach: odpowiedności, konieczności i proporcjonalności *sensu stricte*. Ważny jest również wniosek Autora, który wywiódł z przytoczonego orzecznictwa, iż w sprawach podatkowych Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej używa testu proporcjonalności w sposób zbliżony do badania proporcjonalności w innych sprawach (tj. spoza zakresu prawa podatkowego). Natomiast kontrola proporcjonalności w sprawach podatkowych najczęściej oparta jest na badaniu spełnienia kryterium konieczności, rzadziej zaś Trybunał odwołuje się do kryterium odpowiedności. Bardzo rzadko spotykany jest test proporcjonalności *sensu stricte*.

Kluczowe znaczenie w kontekście podjętego tematu rozprawy ma ostatni rozdział poświęcony funkcjonowaniu zasady proporcjonalności w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych. Tematyka ta została przedstawiona wieloaspektowo. Doktorant właściwie wyodrębnił wpływ zasady proporcjonalności na ochronę uprawnień podatnika od wpływu omawianej zasady na ograniczenie nadmiernych obowiązków i ciężarów podatnika. Ułatwiło to znakomicie dokonanie analizy orzeczeń pod kątem weryfikacji przez nie trzech

klasycznych warunków działań zgodnie z zasadą proporcjonalności: odpowiedności, konieczności i proporcjonalności *sensu stricto*.

Ta część rozprawy doktorskiej dobitnie potwierdza wiedzę Doktoranta w zakresie podjętego tematu badawczego oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. Jednocześnie obrazuje duże zaangażowanie w przedłożoną do oceny dysertację naukową. Postawione na wstępie rozprawy hipotezy badawcze znalazły potwierdzenie w przeprowadzonych badaniach.

Opiniowany dostatecznie wykazał, iż po pierwsze, zasada proporcjonalności może stanowić samoistną, materialną podstawę prawną rozstrzygnięć sądowych podejmowanych w sprawach podatkowych przez polskie sądy administracyjne. Po drugie, zasada proporcjonalności ma obecnie istotne znaczenie przy rozstrzyganiu przez polskie sądy administracyjne przede wszystkim spraw dotyczących podatków zharmonizowanych jako środek służący naprawie wad prawa podatkowego, w tym także wadliwej jego interpretacji. W mniejszym stopniu zasadę proporcjonalności sądy administracyjne stosują w zakresie regulacji prawa podatkowego nieobjętych obowiązkiem harmonizacji z prawem unijnym. W tym kontekście rodzi się pytanie o przyczyny takiego stanu rzeczy, tj. jakie czynniki mogą wpływać na fakt częstego stosowania zasady proporcjonalności w odniesieniu do podatków zharmonizowanych, a w mniejszym stopniu do pozostałych regulacji z zakresu prawa podatkowego?

Rozstrzygnięcie tej kwestii wydaje się tym bardziej zasadne, iż w świetle piątej hipotezy pracy Autor stwierdza, że istnieją podstawy do tego aby zasada proporcjonalności miała szersze zastosowanie przy rozstrzygnięciu przez polskie sądy administracyjne również spraw dotyczących podatków niezharmonizowanych oraz odnoszących się do ogólnego prawa podatkowego jako środek naprawy jego wad, w tym też jego wadliwej interpretacji, a także eliminujący nadużywanie tego prawa przy jego stosowaniu.

Idąc dalej w pełni podzielam wnioski Doktoranta wynikające z analizy orzecznictwa polskich sądów administracyjnych – potwierdziły one stawiane na wstępie dysertacji naukowej kolejne hipotezy badawcze, tj. po wejściu Polski do Unii Europejskiej nastąpiła intensyfikacja stosowania zasady proporcjonalności zaś mechanizm stosowania zasady proporcjonalności różni się od powszechnie uznawanego w nauce prawa sposobu stosowania większości zasad ogólnych prawa.

Rolą recenzenta jest nie tylko dostrzeżenie zalet rozprawy doktorskiej – są one niekwestionowane – ale również wytknięcie wad po to aby w przyszłej pracy naukowej nie powielać błędów, a tylko na nich się uczyć. Recenzowana dysertacja naukowa należy jednak

do kategorii prac, w których trudno doszukać się istotnych błędów merytorycznych i metodologicznych. W tym zakresie praca została napisana na wysokim poziomie. Czytałem ją z wielką przyjemnością. Jedyne zastrzeżenia odnoszą się do kwestii technicznych, które w niczym nie ujmują wartości naukowej rozprawy. Chodzi tutaj przede wszystkim o powtarzające się w całej pracy łączenia wyrazów (np. konosamentuma, s. 18; zweryfikowaniapierwszej, s. 21; uwzględnionezostaną, s.27; społeczeństwieuniemożliwiają, s. 51) czy też nieadekwatna do spisu treści numeracja stron (zob. podsumowanie do rozdziału II). Brakuje również konsekwentnego powoływania miejsca publikacji wyroków poddanych analizie. Umożliwiłoby to potencjalnemu odbiorcy szybkie dotarcie do interesującego go orzeczenia. Przedstawione uwagi, co pragnę jeszcze raz podkreślić, nie wpływają na wartość naukową recenzowanej rozprawy.

Mając powyższe na uwadze jednoznacznie stwierdzam, że Autorowi udało się osiągnąć zamierzony cel rozprawy. Recenzowana praca doktorska stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego. Koncepcja opracowania, przyjęty sposób argumentowania i ocen, zasługują na pozytywną ocenę. Tym samym praca odpowiada wszystkim wymaganiom określonym 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 (tj. Dz. U. z 2017 r. poz. 1789). Jest to staranna analiza zasady proporcjonalności jako podstawy rozstrzygnięcia sądu administracyjnego w sprawach podatkowych. Rozprawa wykazuje ogólną, wysoką wiedzę teoretyczną kandydata w dyscyplinach prawnych oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

Biorąc powyższe pod uwagę w pełni zasadne jest dopuszczenie Pana magistra Sylwestra Golec do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia doktora nauk prawnych.

Olsztyn, 21.08.2018 r.



dr hab. Bogumił Pahl, prof. UWM