

dr hab. Anna Zalcewicz, profesor uczelni
Zakład Prawa Gospodarczego i Polityki Gospodarczej
Wydział Administracji i Nauk Społecznych
Politechnika Warszawska

Warszawa, 27 sierpnia 2020 r.

RECENZJA ROZPRAWY DOKTORSKIEJ

magistra Dariusza Zalewskiego

pt. „Sprzeciw w kontroli podatkowej jako instrument ochrony praw
kontrolowanych”

Białystok 2020 r. (maszynopis), ss. 374

I. Uwagi ogólne

W dniu 10 lipca 2020 r. Rada Dyscypliny Nauki Prawne Uniwersytetu w Białymstoku powołała mnie na recenzenta rozprawy doktorskiej magistra Dariusza Zalewskiego pt. „Sprzeciw w kontroli podatkowej jako instrument ochrony praw kontrolowanych” przygotowanej pod opieką doktora habilitowanego Mariusza Popławskiego prof. UwB i promotora pomocniczego doktora Krzysztofa Tesznera.

Głównym celem sporządzenia recenzji jest stwierdzenie czy wskazana rozprawa spełnienia wymogi określone 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 (Dz.U. 2017, poz. 1789 ze zm.).

II. Założenia metodologiczne, temat i struktura pracy

1. Rozprawa doktorska magistra Dariusza Zalewskiego wpisuje się w nurt badań, który szeroko można opisać jako odnoszący się do wpływu otoczenia instytucjonalnego i regulacyjnego na wykonywanie działalności gospodarczej. W jego ramach przyjmuje się, że

do istotnych czynników negatywnie oddziałujących na jej podejmowanie i prowadzenie należą między innymi uciążliwe procedury administracyjne i złożone przepisy prawa podatkowego. Ustalenia te czynione są nie tylko przez przedstawicieli doktryny, ale znajdują również odzwierciedlenie w krajowych oraz unijnych dokumentach czy aktach prawnych, takich jak chociażby Plan działania na rzecz przedsiębiorczości do roku 2020 r. wpływając na stanowione następnie przepisy prawa.

Wchodząc bardziej szczegółowo w tę problematykę zauważyć trzeba, że do powszechnie identyfikowanych determinant mających znaczenie dla wykonywanej przez przedsiębiorców działalności gospodarczej zalicza się między innymi ochronę ich praw, których granice wyznaczane są konstytucyjnymi zasadami wolności gospodarczej, społecznej gospodarki rynkowej, jak również legalizmu czy pewności prawa. Mając powyższe na uwadze zagadnienia kontroli wywiązywania się przez przedsiębiorców z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego w kontekście ochrony praw kontrolowanych są nieustająco aktualne i mają doniosłe znaczenie praktyczne. Ich podjęcie w przedstawionej do recenzji rozprawie należy uznać za wszech miar zasadne a wybór tematu za trafny. W tym kontekście przedłożoną rozprawę oceniać należy niewątpliwie pozytywnie.

W zakresie założeń metodologicznych odnoszących się do sposobu formułowania celu badań oraz szczegółowych pytań i hipotez badawczych rozprawa została przygotowana wzorcowo. Autor za cel pracy przyjmuje, po pierwsze, rozpatrzenie „konstrukcji prawnej sprzeciwu zawartej w regulacjach odnoszących się do kontroli podatkowej przedsiębiorców wraz z oceną charakteru sprzeciwu jako instytucji prawnej”. Po drugie, określenie zakresu stosowania w praktyce sprzeciwu wobec podjęcia i wykonywania przez organ kontroli oraz ustalenie czy zasadna jest sądowa kontrola rozpatrywania sprzeciwów.

Krytyczna analiza instytucji sprzeciwu, dążenie do dokonania ustaleń co do jego istoty i funkcji, w tym na tle innych środków ochrony prawnej przysługujących przedsiębiorcy w toku kontroli jest w pełni uzasadniona zarówno z punktu widzenia charakteru rozprawy doktorskiej, jak i dalszych zamierzeń badawczych pozwalając metodycznie je realizować. Poczynione ustalenia stanowią bowiem podstawę prowadzenia dalszych rozważań umożliwiając właściwą, całościową realizację przyjętego celu

badawczego, w tym oceny efektywności przyjętych rozwiązań i zasadności wyłączenia bądź nie kontroli rozstrzygnięć wydanych w następstwie sprzeciwu kontrolowanego.

Z tak sformułowanym celem badań korespondują hipotezy badawcze, których oryginalność stanowi potwierdzenie kompetencji naukowych i badawczych Autora. Zostały one ujęte we wstępie rozprawy w postaci sześciu wymagających sprawdzenia założeń, a dla ich właściwej weryfikacji odpowiednio została skomponowana również cała struktura pracy.

Przedłożona do recenzji dysertacja oceniana z punktu widzenia znaczenia problemu badawczego, jego ujęcia, zakreszenia obszaru badawczego czy sposobu formułowania hipotez badawczych świadczy o dojrzałości naukowej magistra Dariusza Zalewskiego oraz jego zdolności nie tylko do samodzielnego postawienia i opracowania problemu naukowego, ale przede wszystkich oryginalnego jego rozwiązania.

2. Dokonując oceny recenzowanej rozprawy doktorskiej w świetle jej struktury uznać trzeba, że przyjęty przez Autora układ pracy, stosowania hierarchia i kolejność rozdziałów są przemyślane oraz odpowiadają przyjętemu dla prac naukowych wzorcowi. W recenzowanej dysertacji poprzedzonej wstępem (s. 11-13) i zakończonej wnioskami (s. 337-353) wyodrębniono cztery rozdziały: I. Ogólna charakterystyka kontroli podatkowej (s. 15-77), II. Specyfika kontroli podatkowej działalności gospodarczej przedsiębiorców (s. 79-214), III. Sprzeciw wobec czynności kontrolnych jako środek prawny (s. 215-262), IV. Postępowanie w przedmiocie rozstrzygania sprzeciwów (s. 263-335). Analizując przedstawioną strukturę w połączeniu z merytoryczną zawartością poszczególnych części rozprawy można stwierdzić, że treść następujących po sobie rozdziałów pracy jest powiązana z ich tytułem i wynika z przemyślanego poprowadzenia toku wywodów przedstawiając we właściwym porządku logicznym poszczególne zagadnienia. W dysertacji zasadniczo zachowane zostały również odpowiednie proporcje między poszczególnymi częściami pracy.

Weryfikacja wewnętrznego układu pracy wypada korzystnie także przy ocenie jej przez pryzmat stopnia zdeterminowania struktury dysertacji celem i hipotezami badawczymi oraz odzwierciedlenia przyjętej przez Autora metodologii.

Praca została zatem od strony formalnej pod każdym względem skomponowana prawidłowo.

3. Od strony metodologicznej dysertacja magistra Dariusza Zalewskiego została przygotowana bardzo dobrze. Przyjęte metody rozwiązania postawionego problemu badawczego są uzasadnione, związane z rodzajem i sposobem prowadzenia badań w tym obszarze. Autor trafnie przyjął, że podstawową metodą powinna być metoda dogmatyczno-prawna, która pozwala na krytyczną interpretację norm prawnych zgodnie z przyjętym celem pracy. Pomocniczo zaś posługiwał się on metodą historyczną, co znajduje uzasadnienie w koncepcji pracy opartej na założeniu przedstawienia instytucji sprzeciwu przed i po dniu 30 kwietnia 2018 r. Wiązało się to z potrzebą uwzględnia analizy przepisów nieobowiązującej już ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej.

III. Ocena merytoryczna

Dokonując oceny treści rozprawy doktorskiej przede wszystkim konieczne jest uzyskanie odpowiedzi na pytania czy można uznać, że Doktorant zaprezentował ogólną wiedzę teoretyczną z zakresu dyscypliny nauki prawne, czy wykazał się umiętnością samodzielnego prowadzenia pracy naukowej mając na uwadze, że czynił to w określonym i zadeklarowanym we wstępie celu, a także czy przedstawione w pracy rozwiązanie problemu naukowego ma charakter oryginalny?

Należy stwierdzić, że dokonana w pracy krytyczna analiza, jak również ocena rezultatów badań w naukowym dyskursie z innymi przedstawicielami nauki – autorami publikacji naukowych, widoczna swoboda wypowiedzi w obszarze badanego problemu świadczy o rozległej i ugruntowanej wiedzy magistra Dariusza Zalewskiego. Lektura rozprawy skłania do wniosku, że wiedza ta jest nie tylko bardzo szeroka w zakresie analizowanych zagadnień, a tym samym przedmiotu dysertacji, ale także uporządkowana i interdyscyplinarna.

Swoje rozważania Autor rozpoczyna od ogólnej charakterystyki kontroli podatkowej. Dokonuje on porządkujących ustaleń terminologicznych, klasyfikacji kontroli, a także prezentuje w sposób usystematyzowany poglądy doktryny na cechy kontroli, jej cel, przedmiot czy zasady prowadzenia. Ta część pracy ma niewątpliwie walor wprowadzenia czytelnika w tematykę, choć być może można byłoby niektóre fragmenty pominąć (jak np. genezę powstania pojęcia „kontrola”, s. 21). Jest to jednak kwestia subiektywnej oceny i mieści się w obszarze swobody oraz praw Autora w określeniu dogłębności prowadzonych

analiz. Docenić należy niewątpliwie dyscyplinę w zakresie prowadzenia wywodów, której jednym z przejawów jest kompleksowe podsumowywanie dokonanych ustaleń po każdym z rozdziałów pracy, także i tym.

Następnie Doktorant dokonuje analiz mających służyć ukazaniu cech szczególnych kontroli podatkowej przedsiębiorców, a także uchwyceniu problemów, jakie wiążą się z prowadzeniem kontroli ich działalności gospodarczej zarówno z punktu widzenia istnienia trudności interpretacyjnych obowiązujących przepisów i zapewnienia poprawnego odkodowania normy prawnej, jak również określenia granic ograniczania swobody wykonywania działalności gospodarczej. Realizując zamierzenia badawcze i dokonując rozwiązań problemu naukowego Autor stara się między innymi stwierdzić które podmioty można uznać za przedsiębiorców poszukując tym samym desygnat pojęcia „kontrolowany” w kontekście tytułu dysertacji. Analizując wspomniane kwestie stara się odnaleźć odpowiedzi na pytania jaki jest zakres definicji „przedsiębiorca” czy „działalność gospodarcza” w świetle postawionego problemu badawczego. Elementem tych ustaleń są podmiotowe, jak również przedmiotowe wyłączenia w zakresie stosowania ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców. W tym kontekście powstaje pytanie o ostateczne stanowisko Doktoranta dotyczące spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych (por. s. 114). W jakim zakresie w świetle obowiązujących przepisów spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa jako spółdzielnia – według Autora – prowadzi działalność gospodarczą i czy dotyczą jej analizowane w pracy wyłączenia stosowania w/w ustawy?

Pozytywnie należy ocenić wywody dotyczące przebiegu kontroli podatkowej działalności gospodarczej przedsiębiorców, w tym omówienie zasad prowadzenia czynności kontrolnych czy podrozdział dotyczący uprawnień przysługujących przedsiębiorcom poddawanych kontroli podatkowej. Rozdział ten poza niewątpliwymi walorami jest nieco przeciążony ustaleniami na tle historycznym, wydaje się, że rezygnacja z tak szerokich odwołań do poprzedniego stanu prawnego wpłynęłaby pozytywnie na całość pracy. Wydaje się, że również w podsumowaniu rozważań można byłoby pominąć odniesienia do tych kwestii.

Bardzo wysoko oceniam część rozprawy dotyczącą sprzeciwu przedsiębiorcy wobec podjęcia i wykonywania przez organ kontroli. Autor rzetelnie i kompleksowo przeanalizował regulacje prawne ukazując ten szczególny środek ochrony przedsiębiorców

na tle innych środków prawnych, ustalając jego cechy i funkcje z uwzględnieniem instytucji sprzeciwu w systemie prawa. Podobnie oceniam część odnoszącą się do postępowania w przedmiocie rozstrzygnięcia sprzeciwów. Zwłaszcza przeprowadzone badania orzecznictwa w sprawach podatkowych w zakresie sprzeciwów złożonych przez przedsiębiorców w kontroli podatkowej i postępowaniu kontrolnym oraz przedstawione wnioski świadczą, że magister Dariusz Zalewski posiada wiedzę i umiejętności pozwalające na autorskie, nowatorskie rozwiązanie problemu naukowego.

Oceniając całościowo przedstawione w pracy wnioski należy stwierdzić, że posiadają one walor naukowy i aplikacyjny. Sformułowane propozycje zmian obowiązującego prawa oraz określenie obszarów ich wymagających w kontekście przyszłych działań ustawodawczych stanowią istotny wkład naukowy Doktoranta. Wskazać należy, że znajdujące odzwierciedlenie w przeprowadzonych analizach stwierdzenie, że sprzeciw nie jest środkiem prawnym efektywnie chroniącym kontrolowanych daje podstawy do proponowania zmian istniejących rozwiązań prawnych. O stopniu stwierdzonych w wyniku szerokich badań uchybień legislacyjnych świadczy chociażby konstatacja, że rozstrzygnięć w sprawie tzw. quasi-sprzeciwów organy dokonywały na osiem różnych sposobów, co jest konsekwencją niejasności przepisów prowadzącej do ich odmiennej wykładni. Konkluzje dotyczące stopnia skomplikowania przepisów, ich niejednoznaczności i spójności prowadzących do rozbieżnej wykładni poparte dokonanymi badaniami ujęte w formie postulatów *de lege lata* i *de lege ferenda* mają wymierną wartość i należy się z nimi zgodzić.

Konkludując, dokonana ocena merytoryczna pozwala uznać, że Autor rozprawy zaprezentował stosowną wiedzę teoretyczną, wykazał się umiejętnością samodzielnego prowadzenia pracy naukowej a przedstawione w pracy rozwiązanie problemu naukowego ma charakter oryginalny. Zgłoszone uwagi krytyczne nie zmieniają ogólnej opinii o dysertacji jako o dojrzałej, wartościowej naukowo pracy, którą należy rekomendować do opublikowania.

IV. Ocena formalna

Odnosząc się do strony formalnej dysertacji i warsztatu naukowego jej Autora, po pierwsze, trzeba wskazać, że dokonał on doboru źródeł w sposób świadczący o bardzo

dobrej znajomości krajowej literatury przedmiotu w obszarze rozprawy, a także orzecznictwa (w pierwszym przypadku są to 177 pozycje naukowe, natomiast w drugim 254 orzeczeń). Uzupełnieniem wskazanego, zgromadzonego materiału źródłowego stanowiącym wzbogacającą podbudowę źródłową są inne dokumenty (pisma MF, informacje o wynikach kontroli itp.), których analiza pozwalała na umocnienie argumentacji w zakresie sformułowanych wniosków. Jednocześnie Autor w sposób skrupulatny dokonał dokumentacji źródeł zarówno w przypisach, jak bibliografii załącznikowej (aczkolwiek brak jest wykazu aktów prawnych przywołanych w dysertacji).

Po drugie, podkreślenia wymaga dyscyplina prowadzonych przez magistra Dariusza Zalewskiego wywodów, a także naukowość weryfikowania hipotez. Wśród walorów pracy w tym zakresie wskazać można zarówno na dostateczne uzasadnienia twierdzeń, jak również ścisłość wypowiedzi, ale przede wszystkim porządek w toku rozumowania.

Po trzecie, dokonując oceny przedłożonej przez Doktoranta rozprawy wskazać trzeba, że sposób wypowiedzi świadczy zarówno o erudycji Autora, jak również jego biegłości stylistyczno-językowej. W szczególności podkreślić należy, że posługuje się on terminologią właściwą dyscyplinie nauk prawnych (do nielicznych odstępstw w tym zakresie zaliczyć należy użycie zwrotów bliższych naukom ekonomicznym zamiast prawnym np. „swoboda prowadzenia biznesu” s. 18, „działalność biznesowa”, s. 105), konstrukcja wypowiedzi odpowiada standardom pracy naukowej, choć w tym obszarze można wskazać na pewne niewielkie niedociągnięcia (np. posłużenie się zwrotem charakterystycznym dla publikacji popularnonaukowych na s. 79). Kompetencje badawcze są zatem uzupełniane przez umiejętność posługiwania się akademickim stylem pisarskim.

Praca została bardzo dobrze przygotowana pod względem edytorskim. Incydentalnie występują drobne błędy (np. s. 179).

V. Konkluzje

Przedstawiona do oceny rozprawa doktorska magistra Dariusza Zalewskiego pt. „Sprzeciw w kontroli podatkowej jako instrument ochrony praw kontrolowanych” stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego odpowiadając w pełni wymogom, które stawiane są dysertacjom wyróżniając się przy tym poziomem merytorycznym i warsztatem badawczym. Autor wykazał się umiejętnościami potwierdzającymi jego wysokie

kwalifikacje do samodzielnego prowadzenia badań naukowych, a także ogólną wiedzą teoretyczną w dyscyplinie nauki prawne. Tym samym rozprawa doktorska spełnia warunki określone 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. Jednocześnie należy stwierdzić, że w wielu aspektach dysertacja Pana Magistra Dariusza Zalewskiego spełnia kryteria formalne z nadwyżką.

Strona | 8

Wnoszę w związku z tym o dopuszczenie Pana Magistra Dariusza Zalewskiego do dalszych etapów zmierzających do nadania stopnia naukowego doktora nauk prawnych oraz wnioskuje o wyróżnienie.


/---dr hab. Anna Zalcewicz---/