

Gdańsk, 25 lipca 2019 roku

Prof. zw. dr hab. Jolanta Gliniecka  
Katedra Prawa Finansowego  
Wydział Prawa i Administracji  
Uniwersytet Gdański

## **Recenzja**

### **rozprawy doktorskiej mgra Mariusza Charkiewicza**

**pt.:” *Pełnomocnik na gruncie przepisów prawa podatkowego - istota, pozycja prawna i zakres odpowiedzialności*”, Białystok 2019, (maszynopis) ss. 305**

**1. Wybór tematu.** Instytucja pełnomocnika jako uczestnika postępowania podatkowego przez długi czas znajdowała się na peryferiach zainteresowania nauki prawa finansowego. Tymczasem jego roli w realizacji obowiązków i korzystania z praw biernych podmiotów stosunków podatkowopravných nie da się przecenić. Uprawnienie do działania przez pełnomocników na gruncie prawa podatkowego jest istotne zarówno ze względu na majątkowy charakter interesów podatnika, głównym bowiem założeniem umocowania danej osoby jest chęć ochrony własnego interesu mocodawcy, jak i zawilość spraw podatkowych. Bez ich wsparcia wypełnianie obowiązków podatników, ale także płatników, inkasentów, osób trzecich, następców prawnych wynikających często ze szczególnie skomplikowanego charakteru przepisów prawa podatkowego byłoby – niekiedy – trudne do realizacji. Przy tym pomoc pełnomocników w sprawach podatkowych ma szeroki zakres i dotyczy nie tylko reprezentacji tych

podmiotów w toku prowadzonego postępowania podatkowego, ale może mieć miejsce także przed jego wszczęciem (w ramach czynności sprawdzających, czy kontrolnych), jak i w trakcie realizacji tzw. podatkowych obowiązków instrumentalnych. Instytucja pełnomocnika ma w nowoczesnym postępowaniu podatkowym istotne znaczenie praktyczne chroniąc stronę tego postępowania, ustanawiającą pełnomocnika, przed skutkami nieznajomości prawa, zmierza do ochrony jej praw i interesów, jak i otrzymania adekwatnej w państwie prawa ochrony prawnej. Z tego już choćby względu wybór tematu recenzowanej rozprawy doktorskiej mgr Mariusza Charkiewicza należy uznać za trafny. Warto przy tym zauważyć, że dotychczas problematyka instytucji pełnomocnika w postępowaniu podatkowym była przedmiotem analiz o głównie przyczynkarskim charakterze. Brak jest w polskim piśmiennictwie naukowym nie tylko szerokiej monografii poświęconej pełnomocnikowi w postępowaniu podatkowym, lecz nawet większego studium na ten temat. Dotychczasowe opracowania z tego zakresu nie pozwalają uznać za zamkniętą dyskusję dotyczącą instytucji pełnomocnika w postępowaniu podatkowym.

Wybór tematu rozprawy doktorskiej należy ocenić jako trafny również i z tego względu, że kwestia pozycji pełnomocnika w postępowaniu podatkowym obejmuje wiele doniosłych problemów teoretycznych i praktycznych. Po części z uwagi na sposób regulacji instytucji pełnomocnika w Ordynacji podatkowej, po części ze względu na specyfikę postępowania podatkowego, rozwiązanie tych problemów nie sprowadza się do prostej recepcji ustaleń nauki prawa dotyczących pełnomocnika w postępowaniu cywilnym i administracyjnym, lecz wymaga niejednokrotnie zabiegów interpretacyjnych. Należy zatem stwierdzić, że tematyka obrana przez Doktoranta bez wątpienia posiada odpowiedni „potencjał” teoretyczny, predestynujący ją do uczynienia przedmiotem rozprawy doktorskiej.

**2. Cele i metodologia pracy.** Jako cel swojej rozprawy Doktorant wskazał „przedstawienie i analizę przepisów prawa podatkowego dotyczących pełnomocnika, jak również zidentyfikowanie ewentualnych problemów i propozycję ich rozwiązania”, precyzując jednocześnie cztery zasadnicze problemy badawcze. Po pierwsze, jaki jest podstawowy zakres umocowania pełnomocnika, po drugie, jaka jest pozycja prawna pełnomocników w sferze prawa podatkowego, po trzecie, jakie problemy wiążą się ze stosowaniem przepisów prawa podatkowego dotyczących pełnomocników i jak je można

wyeliminować, po czwarte wreszcie, jaki jest zakres odpowiedzialności pełnomocników (s.8-9). Określenie celu pracy we wskazany wyżej sposób nasuwa jednak pewne wątpliwości, zwłaszcza w powiązaniu z zakreślonymi problemami badawczymi. Przede wszystkim za dość niefortunne należy uznać wskazywanie „przedstawienia i analizy przepisów prawa podatkowego” jako celu dysertacji doktorskiej, która zgodnie z wymogiem ustawowym powinna stanowić oryginalne rozwiązanie problemu naukowego. Uwzględniając wcześniejsze uwagi dotyczące wyboru tematu rozprawy, wydaje się bowiem, że przedmiotem analizy powinna być przede wszystkim konstrukcja prawna podatkowoprosesowego stosunku pełnomocnictwa, jego istota oraz relacje zachodzące między stronami tego stosunku. Jako cel pracy należało zatem wskazać analizę tych zagadnień, która w efekcie powinna doprowadzić do wyróżnienia i zdefiniowania wszystkich istotnych elementów konstrukcyjnych stosunku pełnomocnictwa w postępowaniu podatkowym. Na tle nie do końca trafionego przedstawienia we wstępie do rozprawy jej celu, Doktorant w dużej mierze zrealizował założenia, jakie w mojej ocenie powinny leżeć u podstaw rozprawy doktorskiej dotyczącej instytucji pełnomocnika w postępowaniu podatkowym formułując jej główne problemy badawcze. Treść rozdziałów I-III rozprawy dowodzi bowiem, że Doktorant dokonał wnikliwej analizy poszczególnych elementów konstrukcyjnych stosunku pełnomocnictwa w postępowaniu podatkowym, a zatem podniesione wyżej zastrzeżenia w istocie dotyczą sposobu wyartykułowania przez Doktoranta celów rozprawy, niż rzeczywistej ich wadliwości.

Autor, jak wskazuje we wstępie, pisząc rozprawę doktorską, wykorzystał przede wszystkim metodę analizy dogmatycznej, co jest zabiegiem często spotykanym w pracach tego rodzaju. Posiłkowo została przez Niego zastosowana również metoda historyczna. Niewątpliwie główna metoda badawcza, którą posłużył się Doktorant zdeterminowana została przez wybór tematu pracy i problemów badawczych. Autor wykorzystując tą metodę dokonał szczegółowej analizy stanu prawnego, niejednokrotnie wyciągając własne wnioski dalekie od zdawkowych uogólnień, choć i te zdarzały Mu się niekiedy. Wybór metody jest słuszny i odpowiada przedmiotowi oraz celom rozprawy. Trzeba już w tym miejscu podkreślić, że Autor w umiejętny sposób posłużył się tą metodą, a analiza – z uwagi na problematykę, której dotyczy – nie ogranicza się do prawa podatkowego, lecz obejmuje również prawo cywilne materialne i procesowe, prawo karne procesowe, procedurę prawa administracyjnego, czy wreszcie prawo celne.

Doktorant natomiast świadomie zrezygnował z wykorzystania w swej pracy metody porównawczej. Decyzja ta mieści się w prawie każdego badacza do autonomicznego określenia przedmiotu i sposobów realizacji własnych badań naukowych. Nie ulega wątpliwości, że analiza porównawcza wzbogaciłaby pracę, ale jeżeli się zważy, że na gruncie krajowego prawa podatkowego w sferze objętej badaniami jest wiele nierozwiązanych problemów, to należy uznać za słuszną decyzję Doktoranta o próbie skoncentrowania się na ich rozwikłaniu, zamiast komplikowania analizy poprzez włączanie dodatkowych uwag porównawczych. Warto docenić taką odważną decyzję Doktoranta, zwłaszcza że pominięcie metody porównawczej nie wpłynęło na istotne obniżenie poziomu rozprawy. Warto też zauważyć, że wprawdzie w rozprawach doktorskich często zamieszczane są odrębne rozdziały porównawcze, jednak niejednokrotnie brak już jest jakiegokolwiek powiązania wynikających z nich wniosków z pozostałymi fragmentami rozprawy. Zamiast zatem zamieszczać taki rozdział porównawczy w roli ozdobnika, którego głównym celem miałyby być jedynie umożliwienie recenzentom uznania za spełniony jednego z kryteriów, którym powinna odpowiadać rozprawa doktorska, Doktorant słusznie skoncentrował się na analizie polskiego ustawodawstwa.

Mając na uwadze powyższe kwestie należy jedynie wskazać, że nie w pełni precyzyjny jest tytuł samej rozprawy doktorskiej. Skoro bowiem pominięto w niej analizy porównawcze, to należało raczej jako tytuł przyjąć „Pełnomocnik w polskim prawie podatkowym”. Z kolei położenie nacisku na analizę kwestii konstrukcyjnych stosunku pełnomocnictwa powinno znaleźć odzwierciedlenie w dodatkowym dookreśleniu w tytule poprzez dodanie (po myślniku, czy choćby w nawiasie) podtytułu: „zagadnienia konstrukcyjne i odniesienia”.

**3. Ocena konstrukcji i treści pracy.** Układ rozprawy jest odpowiedni i koresponduje z przyjętymi przez Doktoranta założeniami. Materia analizowana w pracy została ujęta w logiczny sposób, pozwalając podzielić rozprawę na dwie zasadnicze części. W pierwszej, na którą składają się rozdziały I-III zostały przedstawione poszczególne elementy konstrukcji prawnej stosunku pełnomocnictwa, zaś w drugiej (rozdziały IV-V) Autor zajął się scharakteryzowaniem pozycji prawnej pełnomocnika w czynnościach i

procedurach podatkowych oraz określeniem zakresu jego odpowiedzialności w sprawach podatkowych.

Rozdział I obejmuje interesującą analizę istoty i charakteru prawnego pełnomocnictwa. Doktorant wykorzystał tutaj dorobek nauki prawa cywilnego materialnego i procesowego oraz prawa administracyjnego, przekładając (w dalszych częściach pracy) wynikające z tego ustalenia na realia instytucji pełnomocnictwa w postępowaniu podatkowym. Ciekawa jest tu zwłaszcza analiza dotycząca relacji między stosunkiem zewnętrznym a wewnętrznym pełnomocnictwa oraz wynikające z tego konsekwencje procesowe. Należy podzielić pogląd, że udzielenie pełnomocnictwa jest jednostronną czynnością prawną o charakterze upoważniającym, z której nie wynikają dla umocowanego żadne obowiązki, gdyż te mają źródło w stosunku wewnętrznym (s. 27). Dla kompletności analizy może warto byłoby się w tym miejscu pokusić o rozważania, jak kwestia ta by się przedstawiała w wypadku nawiązania stosunku pełnomocnictwa poprzez wyznaczenie pełnomocnika z urzędu. Szkoda też, że nie znalazły się tu drobniejsze ustalenia terminologiczne (np. relacja między pojęciem pełnomocnika a reprezentowanego), których Autor użył na s. 126.

Do istotniejszych fragmentów rozdziału I niewątpliwie należy analiza zlecenia jako podstawowej formy prawnej powstania i istnienia instytucji pełnomocnictwa, a także praw i obowiązków pełnomocnika, które wynikają ze stosunku prawnego łączącego go i jego mocodawcę. Dobrze się też stało, że Autor zdecydował się poprzedzić rozważania rozdziału I ukazaniem instytucji pełnomocnika także w ujęciu historycznym i to w rozległym horyzoncie czasowym – od czasów starożytnego Rzymu do współczesności. Niewątpliwie było to potrzebne dla zrozumienia ewolucji, jaką przeszło polskie prawo w tym zakresie. Na zakończenie tego podrozdziału dotkliwie brakuje krótkiej syntezy, która by pokazywała, jakie jest źródło obecnie obowiązujących regulacji i jakich procesów są one efektem, co stanowi o sensie odnoszenia się do unormowań historycznych.

Rozdziały II i III stanowią dopełnienie rozważań Doktoranta dotyczących istoty pełnomocnictwa. W rozdziale II przedstawia On relacje między pełnomocnictwem a instytucjami pokrewnymi. Należy żałować, że Autor nie poprzedził rozważań tego rozdziału „uwagami ogólnymi” wyjaśniającymi potrzebę (słuszną) prezentowania w pracy instytucji prawnych pełniących podobne do pełnomocnictwa funkcje, aczkolwiek formalnie inaczej ukształtowane w prawie, bądź całkowicie się od niego różniące. Potrzeba taka

zdaje się być szczególnie istotna w odniesieniu do instytucji zarządcy przymusowego nie będącego przedstawicielem lub pełnomocnikiem żadnej ze stron, czy posłańca. Duże znaczenie dla uporządkowania stanu nauki formalnego prawa podatkowego ma analiza dotycząca nawiązywania stosunku pełnomocnictwa z wyboru, w tym pełnomocnictwa substytucyjnego, zastępstwa bezpośredniego, czy prokury. Można w tym fragmencie rozprawy znaleźć szereg interesujących i słusznych spostrzeżeń, które odwołując się do konstrukcji pełnomocnictwa wypracowanej w prawie cywilnym przysłużą się do wyjaśnienia wątpliwości i nieporozumień, jakie można spotkać na gruncie prawa podatkowego.

Niewątpliwie jednym z istotniejszych zagadnień wstępnych jest kwestia podmiotów, które mogą korzystać z pomocy pełnomocnika. W tym zakresie recenzowana praca zawiera niekiedy wątpliwe w mojej ocenie ustalenia. Doktorant przedstawił listę podmiotów, które w postępowaniu karnym mogą korzystać z pomocy pełnomocnictwa (s.74-75) umieszczając w tym wyliczeniu przedstawiciela ustawowego i faktycznego opiekuna, a także organy uprawnione do działania za stronę, która nie jest osobą fizyczną. Gdy chodzi o dwa pierwsze podmioty, to nie ulega wątpliwości, że są one przedstawicielami procesowymi pokrzywdzonego, a zatem nie mają statusu strony procesowej. Rodzic, który wykonuje prawa małoletniego pokrzywdzonego może ustanowić pełnomocnika, skoro sam pokrzywdzony nie ma zdolności do czynności procesowych, lecz będzie to pełnomocnik pokrzywdzonego, a nie jego przedstawiciela ustawowego. Analogicznie jak w odniesieniu do małoletniego i ubezwłasnowolnionego pokrzywdzonego należy rozwiązać kwestię opiekuna faktycznego osoby nieporadnej (art. 51§ 3 k.p.k.). Wątpliwości też budzi pogląd Doktoranta, iż z pomocy pełnomocnika może korzystać organ uprawniony do działania za stronę, która nie jest osobą fizyczną (s.77). W tym wypadku mamy do czynienia z organem osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej, o której mowa w art. 49 §2 k.p.k. i wobec tego, a także w zgodzie z teorią organu pełnomocnika ustanawia właśnie pokrzywdzony jako strona przez swój organ. Taki pełnomocnik to przedstawiciel procesowy strony, a nie jej organu.

W rozdziale III zostały opisane rodzaje pełnomocnictw funkcjonujących na gruncie przepisów prawa publicznego. Budzi on moje ambiwalentne odczucia głównie z uwagi na jego sprawozdawczy charakter.

W rozdziale IV zostały poddane interesującej analizie przepisy prawa podatkowego wyznaczające zakres podejmowanych przez pełnomocników

działań oraz kształtujące określone czynności i procedury podatkowe, w których mogą oni działać. W ten sposób przedmiotem analizy stały się przepisy prawa podatkowego dotyczące sporządzania przez pełnomocników deklaracji podatkowych, udzielania przez nich porad, opinii i wyjaśnień, a także prowadzenia w imieniu i na rzecz podatników w różnych formach ewidencji podatkowej, udziału pełnomocnika w postępowaniu podatkowym, w kontroli podatkowej i czynnościach sprawdzających ( przy czym rozważania Doktoranta - i słusznie – obejmują również wyeliminowaną formalnie z systemu prawnego kontrolę skarbową, co uzasadniono faktem rozpatrywania spraw dotyczących tych procedur jeszcze w przyszłości, np. w następstwie skarg składanych na decyzje podatkowe), w kontroli celno-skarbowej, czy w postępowaniu przed sądem administracyjnym.

W rozdziale V zostały przedstawione wybrane kwestie związane z odpowiedzialnością pełnomocnika działającego w sprawach podatkowych. Szkoda, że Autor w „uwagach ogólnych” do tego rozdziału nie wskazał jakiego rodzaju kryterium kierował się dokonując owego wyboru. Rozważania zawarte w ty rozdziale podejmują zagadnienia odpowiedzialności cywilnej, karnej skarbowej i porządkowej pełnomocnika.

Pracę kończy podsumowanie, które Autor nazwał „Wnioski”. Zawiera ono odpowiedzi na szczegółowe pytania sformułowane na s. 9, będące w rzeczywistości problemami badawczymi. Odpowiedzi te należy uznać za wyczerpujące.

**4. Skala uwag formalnych.** Praca liczy 305 stron i składa się ze Wstępu, pięciu rozdziałów podzielonych na mniejsze jednostki redakcyjne w postaci podrozdziałów i punktów oraz Wniosków. Zwraca uwagę pewna niekonsekwencja Autora w konstruowaniu poszczególnych rozdziałów. O ile bowiem dla rozdziałów I i III przewidziano zarówno taką jednostkę redakcyjną jak „uwagi wstępne (ogólne)” oraz „podsumowanie”, o tyle dla rozdziału II już tylko „podsumowanie”, bez „uwag wstępnych” (tu bardzo uzasadnionych, o czym była mowa wcześniej), podobnie jak w rozdziale IV i V. Ponadto w rozdziale IV przewidziano „uwagi ogólne” w podrozdziale 1, a w rozdziale V – w podrozdziale 2. Pewne zastrzeżenia budzi też konstrukcja „podsumowania” na końcu każdego rozdziału, która w dużej mierze jest streszczeniem zawartości poprzedzającego

go rozdziału. W tym miejscu czytelnik oczekuje skonkretyzowania cząstkowych wniosków.

Pracę zaopatrzone w wykaz skrótów (s.4-7), wykorzystanej literatury (s.292-297) i orzecznictwa sądowego (s.298-305); brak jest natomiast wykazu aktów prawnych. Tej ostatniej roli nie spełnia wykaz skrótów na określenie powoływanych w tekście aktów prawnych (s.4-5). Autor przygotował swą dysertację bazując na dość licznych pozycjach bibliograficznych; wykaz wykorzystanej literatury obejmuje 139 pozycji. Doktorant w szerokim stopniu wykorzystał literaturę nie tylko z zakresu prawa podatkowego, ale z uwagi na przedmiot badań – również z zakresu prawa cywilnego, postępowania cywilnego, postępowania karnego, postępowania administracyjnego. Istotnie podnosi to poziom naukowy analiz i powoduje, że praca posiada odpowiedni poziom teoretyczny. Do wyboru literatury dokonano przez Autora nie wnosząc w zasadzie większych zastrzeżeń. Wykaz orzecznictwa wskazuje na wykorzystanie w pracy kilkuset (247) orzeczeń Sądu Najwyższego oraz sądów apelacyjnych i administracyjnych. Dzięki temu zawarte w rozprawie analizy posiadają także odpowiedni walor praktyczny.

Na pozytywną ocenę zasługuje w pełni zrozumiały sposób formułowania w dysertacji myśli przez Doktoranta. Autor rozprawy doktorskiej wypowiada się w sposób jasny i z reguły precyzyjnie formułuje swoje myśli i oceny. Potknięcia stylistyczne są bardzo rzadkie (np. na s. 57: „Ustanie kurateli zostało uzależnione od bytu celu, dla którego została ustanowiona, bowiem w myśl art. 180§1k.r.o. z zastrzeżeniem ustawowych wyjątków organ państwowy, który ustanowił kuratora, uchyli kuratelę, gdy odpadnie jej cel”). Bardzo dobrze wypada również ocena strony formalnej tekstu. W pracy zdarzają się wprawdzie niewielkie uchybienia literowe ( np. na s. 248: „ Doradca podatkowy nie poniesie zatem odpowiedzialności za nierzetelność księgi, jeżeli kwestionowane faktury czy rachunku składa sam klient, a których prawidłowości doradca nie jest w stanie sprawdzić”), które są marginalne i mając jedynie charakter redakcyjny nie wpływają na generalnie pozytywną ocenę rozprawy. Tekst uzupełniają poprawnie sporządzone odnośniki do odpowiednich pozycji bibliograficznych, które nie mają charakteru ornamentowego, lecz wskazują rzeczywiste źródła, do których sięgnął Autor.



**5. Konkluzja.** Recenzowana rozprawa Pana mgr Mariusza Charkiewicza pt.: "Pełnomocnik na gruncie przepisów prawa podatkowego – istota, pozycja prawna i zakres odpowiedzialności" dotyczy istotnego teoretycznie i praktycznie zagadnienia, jakim jest konstrukcja prawna stosunku pełnomocnictwa w postępowaniu podatkowym. Po raz pierwszy w literaturze prawa podatkowego dokonana została całościowa analiza charakteru prawnego tego stosunku i jego konstytutywnych elementów. Doktorant swoje analizy w szerokim zakresie oparł na dorobku nauki prawa cywilnego materialnego i procesowego, a także postępowania administracyjnego, co przyczyniło się do odpowiedniego pogłębienia rozważań prowadzonych na gruncie prawa podatkowego. Zaakcentować jednocześnie trzeba, że krytyczne lub polemiczne uwagi, które w tej recenzji zostały podniesione, dotyczą kwestii z reguły szczegółowych, które nie rzutują na całościową pozytywną ocenę pracy. Na podkreślenie też zasługuje, że Doktorant nadał pracy logiczną konstrukcję, poszczególne zagadnienia analizuje wnikliwie, drobiazgowo przedstawiając jednocześnie dotychczasowy dorobek doktryny i orzecznictwa. Z drugiej zaś strony – krytycznie odnosi się do poglądów prezentowanych w literaturze i orzecznictwie w rozprawie prezentując własne stanowisko, co świadczy o umiejętności samodzielnego prowadzenia analizy naukowej.

W świetle powyższej oceny, a także biorąc pod uwagę standardy sformułowane przez ustawodawcę (art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule naukowym w zakresie sztuki, Dz.U. z 2017r., poz.1789 ze zm. w brzmieniu obowiązującym w dniu przedłożenia mi rozprawy doktorskiej do recenzji), uważam, że mgr Mariusz Charkiewicz spełnia warunki, które są niezbędne do tego, aby dopuścić Go do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia naukowego doktora nauk prawnych.

  
Prof. zw. dr hab. Jolanta Gliniecka