

Prof. zw. dr hab. Teresa Famulska
Wydział Finansów i Ubezpieczeń
Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

Recenzja

rozprawy doktorskiej mgr. Przemysława Stolarskiego pt. „Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce” napisanej pod kierunkiem naukowym prof. zw. dr. hab. Eugeniusza Ruśkowskiego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

1. Ocena formalna

Przedstawiona do recenzji praca jest dziełem obszernym. Obejmuje 292 strony treści oraz zestawienie bibliograficzne. Recenzowana rozprawa podzielona została na pięć rozdziałów, które opatrzone wprowadzeniem oraz „wnioskami końcowymi”. Konstrukcja opracowania jest przejrzysta, wyodrębnione części logicznie poprawnie następują po sobie, tworząc zwartą, podporządkowaną tematowi całość. Zachowano odpowiednie proporcje objętościowe pomiędzy poszczególnymi rozdziałami. Pozytywnego odnotowania wymaga również jednolity podział rozdziałów na podrozdziały – od trzech do czterech.

Pod względem redakcyjno-technicznym praca jest bardzo staranna, nie wyklucza to pewnych uwag, spośród których pozwalam sobie podnieść następujące:

- nie zawsze zachowane zostały zasady pisowni tytułów czasopism i książek, np. s. 293 poz. 9, 13; s. 294 poz. 22, 32; s. 295 poz. 39);
- w opracowaniu pojawiają się sformułowania potoczne, które rażą w dziele naukowym, przykładowo: „można śmiało domniemywać” (s. 208), „idąc tym tropem” (s. 253), „ciężko dopatrzeć się” (s. 149, 200), „ciężko mówić” (s. 63, 138);
- określenie „w Polsce” w tytułach rozdziałów: drugiego, trzeciego i piątego jest zbędne (wynika to w sposób oczywisty z tytułu pracy);
- opowiadam się za podawaniem w wykazie powołanej literatury wydawnictw publikacji książkowych, co nie znajduje zastosowania w recenzowanej pracy;

- w zestawieniu bibliograficznym w części „Wykaz aktów prawa” dwukrotnie zamieszczono *rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 23 lutego 1939 r. o organizacji i zakresie działania izb skarbowych oraz podległych im urzędów i organów wykonawczych (Dz. U. Nr 18, poz. 118)*, raz jako pozycję 68 (s. 309) i drugi – jako poz. 80 (s. 310);
- Autor nie ustrzegł się pewnych nielogicznych sformułowań, np. s. 166 – „niezwykle zbliżona do siebie tożsamość” oraz niedociągnięć redakcyjnych, np. s. 252 – „odnieść się do konstrukcji opisywanych w rozważaniach odnoszących się do (...).

Sądzę również, że w rozprawie należało zachować bezosobową formę narracji, inaczej redagując określone fragmenty tekstu na stronach 54, 271 i innych.

2. Ocena merytoryczna

Temat pracy sformułowano w sposób właściwy i tym samym wyraźnie zarysowano obszar badań. Wybór problemu oceniam jako trafny, o istotnych walorach poznawczych i aplikacyjnych. Instytucja współczesnego państwa funkcjonuje w wielu wymiarach, w tym w finansowym. Realizacja założonych przez władzę publiczną zadań społecznych, gospodarczych i politycznych wymaga określonych zasobów pieniężnych, a głównym instrumentem służącym od wieków gromadzeniu środków publicznych są podatki. Z procesem pozyskiwania dochodów podatkowych nierozzerwalnie zaś łączy się wieloraka kontrola, w szczególności dotycząca tych podmiotów, na które nałożone zostały obowiązki podatkowe. Dobrze się zatem stało, że przedmiotem opiniowanej dysertacji uczyniono właśnie kontrolę realizacji zobowiązań podatkowych z powinnościowego punktu widzenia, czyli kontrolę w zakresie prawidłowości rozpoznania obowiązku podatkowego, identyfikacji i wyliczenia wynikającego z niego zobowiązania podatkowego oraz uiszczenia związanego z nim podatku, a także wypełnienia innych obowiązków związanych z tymi czynnościami. Za stosowne uznaję również skoncentrowanie wysiłku badawczego na przypadku Polski, bowiem obowiązujący obecnie system kontroli realizacji zobowiązań podatkowych wymaga istotnych doskonalących zmian. Podjęta przez Autora próba scharakteryzowania zjawiska zbiegu kompetencji organów podatkowych i organów kontroli skarbowej oraz identyfikacji jego przyczyn i skutków, w połączeniu z propozycją nowych modelowych rozwiązań, jest cenna z punktu widzenia poszukiwania prawidłowego kształtu regulacji prawnych z zakresu kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce.

Dodatkowo, obok doniosłości i aktualności rozważanej problematyki, odnotować należy nowatorski charakter rozprawy. Tematyka wielotorowości kontroli realizacji

zobowiązań podatkowych nie znajduje bowiem – jak dotąd – kompleksowego omówienia w literaturze przedmiotu.

Punkt wyjścia rozprawy (rozdział pierwszy) stanowią zagadnienia ogólne związane z tematem pracy. Rozważania w tej części dysertacji mają charakter interdyscyplinarny. Autor wychodzi poza problematykę prawa finansowego, sięga do dorobku nauk historycznych, politycznych, filozofii, nauk o państwie i prawie oraz prawa administracyjnego. Podejmuje również zagadnienia z dziedziny nauk ekonomicznych, w tym z dyscyplin: zarządzanie i finanse. Za wyjątkowo cenne uznaje tutaj:

- uporządkowanie terminologiczne istotne dla dalszych wywodów,
- oryginalne odniesienie kategorii kontroli realizacji zobowiązań podatkowych do sformułowanych przez naukę zasad podatkowych, w szczególności do zasady sprawiedliwości oraz wydajności fiskalnej,
- rozwinięcie zagadnienia kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w kontekście funkcji i zasad kontroli w ogóle w nawiązaniu do teorii organizacji i zarządzania oraz w aspekcie kontroli finansowej,
- identyfikację zjawiska wielotorowości występującego w obszarze kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce w trzech wymiarach: instytucjonalnym (strukturalno-organizacyjnym), proceduralnym oraz funkcjonalnym.

Dalsze rozważania (rozdział drugi) prezentują problem kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w ujęciu historycznym w Polsce począwszy od 1918 roku. Wysoko oceniam tę część dzieła, tym bardziej, że w krajowej literaturze przedmiotu aspekty historyczne zagadnień podatkowych niesłusznie są zaniebdywane. Badania prowadzone w różnych krajach (m. in. we Francji) potwierdzają jednak, że tradycje historyczne ciążą bardzo silnie na rozwiązaniach związanych z nakładaniem i poborem podatków. Stąd wywody w tym fragmencie służą nie tylko zapewnieniu kompleksowego charakteru pracy, ale stanowią ważne źródło określonej wiedzy. Autor założył, że prześledzenie ewolucji kontroli w obszarze realizacji zobowiązań podatkowych oraz struktury aparatu skarbowego umożliwi udzielenie odpowiedzi na pytanie czy kontrola ta była w przeszłości wykonywana w sposób jednolity czy wielotorowy. Poszukiwania w tym zakresie wpisują się w dążenie do zrealizowania dwóch z głównych celów dysertacji, czyli (1) identyfikacji przyczyn zjawiska wielotorowości rozpatrywanej kontroli i (2) przedstawienia alternatywnych rozwiązań w zakresie funkcjonowania kontroli realizacji zobowiązań podatkowych.

Autor poddał wnikliwej analizie uregulowania dotyczące przedmiotowej kontroli poprawnie wyodrębniając cztery podokresy badawcze. Szczególne miejsce zajęła tutaj ocena

historycznych konstrukcji prawnych z punktu widzenia możliwości wzorowania się na nich w warunkach obecnych. Najszerszą płaszczyzną odniesień słusznie uczyniono okres międzywojenny.

W następnej części opracowania (rozdział trzeci) rozwinięto szczegółowe kwestie przyczyn i skutków wielotorowości kontroli realizacji zobowiązań podatkowych po 1990 roku. Identyfikując przyczyny, odnotowano – w nawiązaniu do badań historycznych - iż zjawisko wielotorowości, zarówno w wymiarze instytucjonalnym, jak i funkcjonalnym, było w okresach minionych wpisane w proces kontroli realizacji zobowiązań podatkowych. Wielotorowość nie zawsze jednak była zamierzona, niejednokrotnie stanowiła ona jedynie „efekt uboczny” przyjętych rozwiązań. Autor wykazał, że na początku lat 90. usankcjonowano dualizm w kontroli realizacji zobowiązań podatkowych (zbieg kompetencji kontrolnych organów podatkowych i organów kontroli skarbowej), które to zjawisko rozwinęło się w kierunku wielotorowości nie tylko w wymiarze instytucjonalnym, ale również proceduralnym i funkcjonalnym. Dogłębne analizy stosownych aktów prawa, orzecznictwa krajowych sądów administracyjnych oraz dorobku doktryny pozwoliły na zdefiniowanie determinant tego procesu. Dalsze rozważania dotyczą jego skutków, przy czym prowadzone są one w oryginalnym, autorskim przedmiotowo-podmiotowym przekroju. Zgodnie z przyjętą konwencją analizą objęto skutki rozpatrywanej wielotorowości dla kontrolowanego oraz dla organów kontroli z punktu widzenia ich pozycji prawnej i faktycznej. Przeprowadzone dociekania uprawniają Autora do sformułowania wielu negatywnych ocen w rozważanym zakresie.

Rozdział czwarty poświęcono problemowi ograniczania wielotorowości kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w praktyce. Analizą objęto instytucję Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych. Utworzenie w 2003 roku tych podmiotów miało zapewnić koordynację i konsolidację działań na szczeblu wojewódzkim trzech odrębnych struktur organów skarbowych, jakimi były administracja podatkowa, administracja celna i kontrola skarbową. Autor rzetelnie zagłębił się w doświadczenia z kilkuletniego okresu działania Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych, w konkluzji stwierdzając, że ani nie wyeliminowały, ani nie ograniczyły one zjawiska wielotorowości kontroli realizacji zobowiązań podatkowych. Ważne miejsce w prowadzonym postępowaniu badawczym zajęła również analiza porozumień zawieranych bilateralnie lub trójstronnie między poszczególnymi służbami skarbowymi funkcjonującymi na obszarze określonego województwa. Autor zgromadził z izb skarbowych obszernie dane empiryczne obejmujące kilkadziesiąt porozumień z lat 2000-2013. Wnioski sformułowane na podstawie pozyskanego materiału odnoszą się zarówno do

pozytywnych, jak i negatywnych stron omawianego narzędzia. W ocenie Autora, analizując porozumienia z punktu widzenia ograniczania zjawiska wielotorowości kontroli realizacji zobowiązań podatkowych, można jedynie odnotować fakt, iż przewidywały one mechanizmy zapobiegania jednoczesnym, bądź ponownym kontrolom organów w tym samym zakresie. Zwrócono jednocześnie uwagę, że w wielu porozumieniach mechanizmy te nie były określone precyzyjnie. Dalsza część rozdziału dotyczy koncepcji Krajowej Administracji Skarbowej z 2007 roku, która nie doczekała się realizacji, była jednak najdalej idącą próbą reorganizacji administracji skarbowej po 1989 roku. W dysertacji, zgodnie z podjętą tematyką, wywody skoncentrowano na problemie ograniczania rozpatrywanej wielotorowości, wykazując wady i zalety proponowanych rozwiązań. Skonstatowano, że utworzenie jednej struktury organizacyjnej (Krajowej Administracji Podatkowej) skutkowało konsolidacją działań kontrolnych wykonywanych przez różne jej ogniwa. Nie zmieniało to jednak faktu, że „najbardziej wyrazisty i negatywny w skutkach aspekt badanej wielotorowości kontroli, znajdujący swoje odzwierciedlenie w zjawisku dualizmu kontroli skarbowej i podatkowej został praktycznie w przedmiotowej koncepcji zachowany, przyjmując jedynie nieco zmienioną pod względem »kosmetycznym« formę”. Za istotny walor dociekań prezentowanych w rozdziale czwartym uznać można to, że wnioski sformułowane na podstawie analizy doświadczeń w ograniczaniu zjawiska wielotorowości kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w minionych dwudziestu latach stanowią wartościową „podbudowę” do opracowania propozycji nowych rozwiązań.

Ostatni (piąty) rozdział zawiera prezentację autorskiej koncepcji zmian dotyczących ograniczania wielotorowości kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w obowiązujących rozwiązaniach. W propozycji za cel przyjęto eliminację negatywnych skutków przedmiotowej wielotorowości. Postulaty odnoszą się zarówno do samej instytucji kontroli, jak i struktury organizacyjnej administracji skarbowej, zachowano przy tym konwencję ujęcia rozpatrywanego zjawiska wielotorowości w wymiarach proceduralnym, instytucjonalnym oraz funkcjonalnym. Sformułowane oryginalne propozycje znajdują swe podstawy nie tylko w rezultatach postępowania badawczego (przedstawionych we wcześniejszych rozdziałach), ale również w wynikach badania ankietowego przeprowadzonego przez Autora wśród pracowników urzędów skarbowych. Ankietą objęto pracowników komórek analiz i planowania oraz kontroli podatkowej, było to łącznie 501 osób. Liczebność oraz kryteria doboru próby należy uznać za poprawne, a pozyskane opinie za wartościowe z punktu widzenia całości dzieła.

Pracę wieńczą „wnioski końcowe”. Synteza osiągniętych rezultatów badawczych, określana też jako „podsumowanie” bądź „zakończenie”, jest szczególnie ważnym elementem w dysertacji doktorskiej. Świadczy ona bowiem o ważnej umiejętności dokonywania uogólnień, której posiadania dowiódł Autor recenzowanej rozprawy.

Przedstawione do recenzji dzieło, jak zresztą każda praca naukowa, nasuwa pewne uwagi krytyczne i wątpliwości, przy czym nie są one ani liczne, ani istotnej wagi. Z obowiązku recenzenta pozwalam sobie odnieść się jednak do kilku kwestii.

Autor poddał weryfikacji następującą tezę badawczą (s. 10-11): „Zbieg kompetencji organów podatkowych i organów kontroli skarbowej w zakresie kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce nie znajduje wystarczającego uzasadnienia w sferze przyczyn swego funkcjonowania i jednocześnie wywołuje szereg negatywnych skutków, co czyni niezasadnym dalsze utrzymywanie w tym zakresie wielotorowości w obecnym jej kształcie. Celowym wydaje się jej ograniczenie i wprowadzenie stosownych zmian prawnych”. Moim zdaniem nie jest to teza lecz kilka tez, z czym Autor prawdopodobnie się zgadza, bowiem już w kolejnym zdaniu po podaniu „tezy” pisze o „tezach”. Dodatkowo, dyskusyjne jest drugie zdanie cytowanej tezy, a to za sprawą użycie określenia „wydaje się”, które nie jest jednoznaczne. Opowiadałabym się za postawieniem bardziej klarownej (ostrej) tezy: np. „Celowym jest (...)”. W tym kształcie trafniej też komponowałaby się ona z właściwie przyporządkowanym celem i tezom pracy postępowaniem badawczym.

W reasumpcji rozważań dotyczących znaczenia kontroli realizacji zobowiązań podatkowych dla funkcjonowania państwa Autor stwierdza, że (s. 30): „gwarantuje [ona] wypełnianie obowiązków finansowych wobec grupy przez składające się na nią jednostki, co zapewnia jej środki na pokrycie wydatków związanych z realizacją fundamentalnych celów, które leżą u podstaw jej istnienia”. Sądzę, że przeceniono tutaj znaczenie przedmiotowej kontroli w gromadzeniu dochodów podatkowych przez państwo. Nie umniejszając jej istotnej funkcji, trudno nie zauważyć, że jest ona jednym z czynników (a nie gwarantem), które wpływają na wywiązywanie się obywateli z obowiązków podatkowych.

Ważne miejsce w pracy zajmuje analiza porozumień zawieranych w obrębie wojewódzkiej administracji skarbowej (s. 209-238). Autor pozyskał z izb skarbowych imponujący pod względem ilościowym i jakościowym materiał, który poddał wnikliwej analizie. W mojej opinii zabrakło w niej jednak syntetycznego obrazu charakteryzującego rozpatrywane porozumienia w określonych przekrojach przedmiotowo-ilościowych, a nawet nie podano dokładnej ich liczby. Przyjęta konwencja rozpatrywania „porozumienia po porozumieniu” negatywnie zaciążyła na przejrzystości wywodów. Podobne uwagi nasuwa

również lektura tego fragmentu pracy, w którym przedstawiono wyniki badań ankietowych (s. 256-259). Za mankament uznają także niezamieszczenie (np. jako załącznika do rozprawy) formularzy ankiet badawczych.

Podniesione przeze mnie uwagi nie podważają walorów naukowych rozprawy. Zastosowane w dysertacji metody badawcze oraz dobór materiału źródłowego zapewniają wiarygodność wyników i poprawność wnioskowania. Praca oparta jest na obszernej, starannie dobranej literaturze przedmiotu – zwartej i rozproszonej (łącznie 195 publikacji). Autor sięgnął po wszystkie istotne pozycje krajowe z zakresu prowadzonych rozważań, nie podjął natomiast szerszych studiów literatury zagranicznej, co jednak nie było niezbędne dla rozwiązania podjętego problemu badawczego. Opracowaniu służyły również akty prawa krajowego (92 pozycje), analizą objęto też dorobek orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego oraz sądownictwa administracyjnego (40 pozycji), pozyskano także ponad osiemdziesiąt niepublikowanych źródeł. Biorąc pod uwagę specyfikę tematyki dysertacji, podkreślić należy wielki wysiłek, jakiego wymagało od Autora przeprowadzenie badań ankietowych oraz zgromadzenie innych materiałów źródłowych. W dziele zadbano o pełne udokumentowanie rozważań, a tam, gdzie jest to konieczne, zaznaczony został wkład własny Autora w rozpatrywane zagadnienia. Wykorzystane źródła stanowią dowód, że Autor bardzo dobrze zna stan wiedzy na rozważany temat. Na szczególne podkreślenie zasługuje Jego pasja badawcza, którą wykazuje między innymi w wyjątkowej wnikliwości w całym postępowaniu badawczym. Autor z powodzeniem zrealizował założone cele oraz sformułował oceny i wnioski o istotnych walorach poznawczych i aplikacyjnych.

Konkluzja

Reasumując stwierdzam, że recenzowana rozprawa stanowi samodzielne rozwiązanie istotnego zagadnienia naukowego. Elementy oryginalności dostrzegam w podejściu do tematyki oraz w osiągniętych wynikach badań, które Autor umiejętnie zinterpretował. Recenzowana praca stanowi wkład w rozwój nauki prawa finansowego oraz finansów publicznych. Wskazane w recenzji walory rozprawy, w tym jej nowatorski charakter, pozwalają na sformułowanie wniosku o uznanie jej za wyróżniającą i nagrodzenie (zgodnie z zasadami obowiązującymi na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku).

Przedstawione w pracy rozważania, dobór metod badawczych, zakres studiów literatury i innych źródeł, trafne formułowanie ocen i wniosków, wskazują, że Autor potrafi prowadzić badania naukowe i posługiwać się naukowymi metodami pracy.

W konkluzji stwierdzam, że dysertacja Pana mgr. Przemysława Stolarskiego pt. „Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce”, zarówno pod względem merytorycznym, jak i formalnym, odpowiada wymogom ustawowym stawianym rozprawom doktorskim. W związku z tym wnoszę o:

dopuszczenie pracy Pana mgr. Przemysława Stolarskiego do publicznej obrony.



Katowice, 28 sierpnia 2015 r.