

**Prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic**

Katedra Prawa Finansowego

Wydział Prawa i Administracji

Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach

## **R E C E N Z J A**

**Rozprawy doktorskiej Pana magistra Mariusza Charkiewicza  
pt. „Pełnomocnik na gruncie przepisów prawa podatkowego –  
istota, pozycja prawna i zakres odpowiedzialności”  
Białystok 2019 r., 305 stron maszynopisu.**

### **I. Uwagi ogólne.**

Recenzowana praca doktorska jest opracowaniem obszernym, liczącym wraz z wykazami materiałów źródłowych 305 stron (tekst zasadniczy obejmuje 291 stron). Na potrzeby niniejszej recenzji zastosowane zostały następujące kryteria i elementy oceny:

- trafność wyboru obszaru, przedmiotu badań i tematu rozprawy,
- oryginalność tez naukowych, złożoność celów badawczych, struktura rozprawy,
- przydatność praktyczna rozprawy,
- stopień realizacji założeń badawczych,
- skala uwag merytorycznych i formalnych,
- konkluzja końcowa.

### **II. Ocena pracy przedłożonej do recenzji**

1. Wybór tematu rozprawy doktorskiej należy uznać za w pełni uzasadniony i cenny zarówno z teoretycznego, jak i z praktycznego punktu widzenia. O trafności podjęcia rozważań na ten temat może świadczyć również fakt, iż na gruncie polskiego prawa podatkowego – biorąc pod uwagę stopień jego skomplikowania i częste zmiany przepisów – udział w postępowaniach podatkowych profesjonalnego pełnomocnika staje się niezbędny, a czasem nawet konieczny, bo wynika z obowiązku ustawowego. Stąd też istotnego znaczenia nabiera forma i zakres udzielonego mu pełnomocnictwa.

Zgodzić należy się ze stwierdzeniem, że bez pomocy pełnomocnika wypełnienie obowiązków wynikających z przepisów polskiego prawa podatkowego byłoby trudne do realizacji, a dla części podatników wręcz niemożliwe. Uprawnienie do działania przez pełnomocnika stanowi element prawa do obrony interesów mocodawcy i jest tym bardziej istotne, że „sprawy podatkowe” mają charakter majątkowy i wkraczają w tzw. „święte prawo własności” zmuszając podatnika do dzielenia się z państwem owocami własnej pracy, a zapłata nienależnego podatku, czy też w kwocie wyższej niż należna, wpływa na osłabienie jego kondycji finansowej.

Poruszana w pracy problematyka jest niezwykle istotna i aktualna ze względu zwłaszcza na to, że podatki stanowią podstawowe źródło dochodów budżetowych, a efektywna realizacja zobowiązań podatkowych stanowi szczególny obszar zainteresowania zarówno organów państwowych, jak i samorządowych, zaś prawo podatkowe odgrywa w Polsce w ostatnich latach coraz większą rolę, korzystając jednak w wielu przypadkach z regulacji zawartych w innych gałęziach prawa. Brak znajomości przepisów dotyczących w szczególności ogólnych kwestii opodatkowania, spraw proceduralnych oraz sposobów egzekwowania należności podatkowych utrudnia uczestnikom stosunku prawnopodatkowego wykorzystywanie wszystkich istniejących rozwiązań prawnych, mających na celu ochronę podatników oraz zabezpieczenie interesów podatkowych państwa, a co za tym idzie – godzenie interesów obu stron – w takim zakresie, w jakim to jest w prawie podatkowym w ogóle możliwe. To wszystko powoduje, że nie do przecenienia jest rola zwłaszcza profesjonalnego pełnomocnika, który dysponuje szeroką wiedzą prawniczą (nie tylko podatkową) i ma stosowne kwalifikacje.

Ponadto za trafnością wyboru tematu przemawia dodatkowo fakt, iż pozycji prawnej pełnomocnika co prawda poświęcono wiele miejsca w przepisach prawa podatkowego, zwłaszcza w Ordynacji podatkowej, a także w innych aktach prawnych, jednakże problematyka ta jest – wbrew pozorom – niezwykle złożona i budzi nawet wśród przedstawicieli różnych środowisk (doktryny, judykatury czy doradców podatkowych – praktyków) wiele kontrowersji i wątpliwości, o czym świadczyć może bogate piśmiennictwo i orzecznictwo sądowe. Podobne problemy występują nie tylko w Polsce, ale także w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej, ale Doktorant – być może ze szkoda dla pracy – postanowił ograniczyć się do badania instytucji pełnomocnictwa na gruncie wyłącznie polskich regulacji prawnych. Uznał

jednak za zasadne przedstawienie instytucji pełnomocnictwa w szerokim kontekście podkreślając, że funkcjonują one jedynie w polskim systemie prawa.

I na koniec podkreślić należy, że o trafności wyboru tematu świadczy także i to, że podjęta w rozprawie doktorskiej problematyka jest niezwykle aktualna przede wszystkim w kontekście trwających zintensyfikowanych prac nad nową ordynacją podatkową. Recenzowana dysertacja stanowi ważną pracę naukową, bowiem nie powstała dotąd w języku polskim żadna publikacja, która podejmowałaby w tak szerokim i dogłębnym ujęciu problematykę pozycji prawnej i zakresu odpowiedzialności pełnomocnika na gruncie przepisów prawa podatkowego. Wprawdzie w literaturze przedmiotu występują pozycje, które odnoszą się do tych aspektów, lecz wielopłaszczyznowość i wysoki stopień skomplikowania zagadnień, z którymi nie radzą sobie nawet sądy sprawiają, że wiele z nich nie zostało opracowanych w sposób wyczerpujący, a ujęcie ich przez pryzmat nie tylko teoretyczny, ale i praktyczny stanowi pewien element nowości w podejściu do tego tematu.

Przedłożona mi do recenzji rozprawa doktorska jest pierwszym tak kompleksowym opracowaniem, które posiada walor nie tylko naukowy, ale – jak już podkreślałam – również praktyczny. Oceniana dysertacja stanowi niewątpliwie odpowiedź na istniejącą w tej materii lukę w prawniczej literaturze przedmiotu i jest udaną próbą zaproponowania pewnych regulacji w celu rozwiązania problemów pojawiających się w praktyce, związanych z funkcjonowaniem wprowadzonych stosunkowo niedawno przepisów dotyczących pełnomocnictwa w sprawach podatkowych. Wiedza i doświadczenie praktyczne Doktoranta niewątpliwie wpłynęły na wysoką jakość merytoryczną rozprawy doktorskiej.

Te wszystkie argumenty świadczą o trafności wyboru tematu rozprawy.

2. Recenzowana praca w wielu aspektach jest dziełem bardzo interesującym, a nawet nowatorskim. Temat, forma, treść i zakres rozważanej problematyki, a także przyjęta metodologia i sformułowane wnioski zasługują na pozytywną ocenę. Zasadniczym założeniem Autora było przedstawienie i analiza przepisów prawa podatkowego dotyczących instytucji pełnomocnika, jak również zidentyfikowanie ewentualnych problemów i propozycje ich rozwiązania.

Biorąc pod uwagę podstawowy cel pracy Doktorant sformułował cztery hipotezy dotyczące:

- zakresu umocowania pełnomocnika;

- pozycji prawnej pełnomocnika działającego na gruncie przepisów prawa podatkowego;
- problemów związanych ze stosowaniem przepisów dotyczących pełnomocnictw w prawie podatkowym i sposobów ich eliminowania;
- zakresu odpowiedzialności pełnomocników.

Na pytanie postawione jako cel badawczy Doktorant starał się odpowiedzieć dokonując analizy przepisów nie tylko prawa podatkowego, ale i prawa administracyjnego, a tam gdzie było to niezbędne, także i cywilnego oraz poglądów doktryny i orzecznictwa organów administracji, sądów i trybunałów. Analiza ta pozwoliła mu dokonać oceny istniejących rozwiązań oraz sformułować postulaty *de lege ferenda* pod adresem polskiego ustawodawcy, bowiem istnienie luk lub pozostawianie norm niedookreślonych o charakterze represyjnym lub daninowym jest o wiele bardziej niekorzystne niż wprowadzanie regulacji uciążliwych, lecz przy tym jasnych, precyzyjnych i powszechnie obowiązujących.

Zasadnicza teza rozprawy legła u podstaw zarówno koncepcji rozprawy i zakresu prowadzonych rozważań teoretycznych, jak również zastosowanych metod badawczych. W celu weryfikacji hipotez badawczych w pracy zastosowana została przede wszystkim metoda dogmatyczno-prawna oraz teoretyczno-prawna, które Autor uznał za wystarczające do analizy obowiązujących przepisów oraz zaprezentowania poglądów doktryny, piśmiennictwa i orzecznictwa. Metody te posłużyły do zbadania aspektu konstrukcyjnego i funkcjonalnego instytucji pełnomocnictwa. Podstawowy materiał badawczy stanowiły regulacje prawne, bowiem stosowanie polskiego prawa administracyjnego jest zorientowane na tekst prawny. Jako materiał badawczy Autor wykorzystał również w bardzo szerokim zakresie orzecznictwo sądów i trybunałów (249). Należy zatem docenić pracę związaną z wyselekcjonowaniem i doбором tak bogatego dorobku judykatury. Przeprowadzona analiza pozwoliła Doktorantowi na refleksję nad stanem polskiej regulacji prawnej, zaś w ujęciu praktycznym praca miała umożliwić wykazanie konsekwencji istniejących błędów (braków) legislacyjnych. Praca jest dobrze przygotowana pod względem metodologicznym, a jej koncepcja i zakreślony obszar badawczy są przemyślane i konsekwentnie podporządkowane założonemu celowi.

3. Dysertacja składa się ze wstępu, pięciu rozdziałów i podsumowania. Na końcu rozprawy ujęto bibliografię oraz usystematyzowany wykaz orzecznictwa. Zasadniczy cel pracy, jak też przyjęte hipotezy badawcze zdeterminowały strukturę



rozprawy i konwencję prowadzonych w niej rozważań. To z kolei spowodowało, że Autor przeprowadził szczegółową analizę postawionego problemu z wykorzystaniem wskazanych metod badawczych. Tytuły poszczególnych rozdziałów oraz ich zawartość są dobrze powiązane z zakresem rozprawy i stanowią udaną próbę rozwinięcia założonych wyzwań badawczych. Także kolejność rozdziałów w recenzowanej dysertacji nie budzi wątpliwości, ponieważ stanowią one logiczny ciąg zdarzeń.

Rozdział pierwszy (s. 13-41) jest wprowadzeniem do właściwych rozważań. Trudno bowiem analizować aktualny stan polskich regulacji prawnych bez odniesienia się do istoty problemu i wyjaśnienia przynajmniej potocznego znaczenia pojęcia „pełnomocnictwa” jako umocowania do powołania pełnomocnika na gruncie obowiązujących przepisów. W rozdziale tym znalazła się analiza przyczyn stosowania pełnomocnictwa, zakresu działania pełnomocnika oraz mechanizmów i zasad zawiązania i rozwiązania stosunku prawnego pełnomocnictwa. Autor starał się precyzyjnie ustalić co może być realizowane przez pełnomocnika, a co musi pozostać w sferze osobistego działania mocodawcy. Przedstawiony został także zakres praw i obowiązków pełnomocnika oraz korzyści przysługujących uczestnikom tego stosunku. Na pozytywną ocenę zasługuje także przedstawienie w tym rozdziale ewolucji instytucji pełnomocnictwa. Zgodzić należy się ze stanowiskiem Doktoranta, że punktem wyjścia do dalszych rozważań powinny być regulacje zawarte w kodeksie cywilnym, ponieważ jego przepisy dotyczące pełnomocnictwa stanowią pewien wzorzec dla innych gałęzi prawa, a podstawową formą prawną istnienia pełnomocnictwa jest umowa zlecenia. Do umowy tej nawiązują także przepisy k.p.c., w tym dotyczące umowy stałego zlecenia, która może stanowić podstawę udzielenia pełnomocnictwa procesowego, z którym z kolei może się wiązać potrzeba (a nawet konieczność) wystąpienia pełnomocnika w procesie cywilnym. Na tle rozważań zawartych w tym rozdziale rodzi się jednak pytanie, czy – w ocenie Doktoranta – umowa stałego zlecenia zawarta z doradcą podatkowym daje mu podstawę do występowania w imieniu klienta przed sądem pracy i ubezpieczeń społecznych?

W rozdziale drugim (s. 42-104) Autor przedstawił relację pomiędzy pełnomocnictwem a instytucjami pokrewnymi. W kolejnych punktach omówił: substytucję, zastępstwo bezpośrednie, kuratelę, instytucję syndyka, zarządcy przymusowego, przedstawiciela ustawowego oraz procesowego, prokurenta, przedstawiciela i agenta celnego, posłańca i pośrednika. Instytucje te – chociaż zbliżone swych charakterem – uregulowane są w różnych aktach prawnych:

poczynając od kodeksu cywilnego, poprzez kodeks rodzinny i opiekuńczy, prawo upadłościowe, kodeks postępowania cywilnego, kodeks postępowania karnego, Unijny Kodeks Celny czy prawo celne. W każdym przypadku zakres umocowania i podstawa prawna są różne, choć instytucje te pełnią podobne funkcje i są do siebie zbliżone charakterem.

W kolejnym rozdziale (trzecim – s. 105-179) rozważania koncentrują się na omówieniu pełnomocnictw funkcjonujących na gruncie prawa publicznego. Doktorant ograniczył jednak rozważania do pełnomocnictw stosowanych w prawie administracyjnym i w prawie podatkowym podkreślając, że poza sferą jego zainteresowań pozostają te kategorie pełnomocnictw, które istnieją na gruncie prawa prywatnego. Z kolei uzasadnieniem przedstawienia pełnomocnictw stosowanych w prawie administracyjnym był podobny charakter regulacji w prawie podatkowym i administracyjnym chociaż pojęcie pełnomocnictwa w żadnym z nich nie zostało zdefiniowane. Stąd też należy podzielić pogląd Autora, że jego istotę można określić na podstawie przepisów prawa cywilnego, a w zakresie nieuregulowanym w przepisach prawa administracyjnego czy podatkowego należy się do nich odwoływać, uwzględniając także przepisy ustaw szczególnych, które określają warunki umożliwiające udzielanie profesjonalnej pomocy prawnej. Słusznie Doktorant zauważa, że w postępowaniu podatkowym pełnomocnikiem może być tylko osoba fizyczna mająca pełną zdolność do czynności prawnych, podczas gdy w postępowaniu administracyjnym może to być także osoba mająca ograniczoną zdolność do czynności prawnych. Ponadto w k.p.a. nie wyróżnia się poszczególnych rodzajów pełnomocnictw, natomiast w sprawach podatkowych obowiązują trzy rodzaje pełnomocnictwa: ogólne, szczególne i do doręczeń, których wzory określił minister finansów w drodze rozporządzenia.

Wreszcie rozdział czwarty pracy (s. 180-236) dotyczy pozycji prawnej pełnomocnika w czynnościach i procedurach podatkowych. Doktorant przedstawił w nim przykłady postępowań, w jakich może uczestniczyć pełnomocnik i działań, jakie może podejmować w imieniu mocodawcy. Na wstępie omówił obowiązki instrumentalne podatnika wynikające z przepisów prawa podatkowego, które mogą zostać przejęte i skutecznie zrealizowane przez wykwalifikowanego pełnomocnika. Zgodzić należy się z poglądem, że korzystanie z pomocy kompetentnych osób przy realizacji tego rodzaju obowiązków zdecydowanie ułatwia przedsiębiorcom efektywne prowadzenie działalności gospodarczej. Udział pełnomocnika w postępowaniu

podatkowym pozwala stronie zniwelować brak równorzędności podmiotów stosunku prawnopodatkowego, zapewnia należyłą reprezentację i stanowi wyraz ochrony interesów majątkowych jednostki. W kolejnych częściach tego rozdziału Autor omówił pozycję pełnomocnika w postępowaniu podatkowym, w kontroli podatkowej i czynnościach sprawdzających, w kontroli skarbowej i celno-skarbowej, a także w postępowaniu przed sądem administracyjnym. Za zasadne uznał też przedstawienie sytuacji pełnomocników w procedurach, które w związku ze zmianą przepisów zostały już wyeliminowane z systemu prawnego, ale mogą jeszcze mieć znaczenie ze względu na toczące się sprawy przed sądami administracyjnymi. Rozważania kończą kwestie dotyczące kosztów postępowań sądownoadministracyjnych związanych z reprezentacją oraz problematyka stosowania ePUAP.

Rozdział ostatni (piąty) poświęcony został wybranym kwestiom odpowiedzialności pełnomocnika działającego w sprawach podatkowych. Doktorant omówił kolejno odpowiedzialność odszkodowawczą pełnomocnika w stosunku do mocodawcy, odpowiedzialność karną skarbową oraz odpowiedzialność porządkową. W ramach odpowiedzialności karnej skarbowej poruszona została problematyka odpowiedzialności pełnomocnika w związku z jego udziałem w działalności prowadzonej przez podatnika oraz w związku z czynnościami podejmowanymi w toku procedur podatkowych.

Pracę kończy podsumowanie (s. 258-291), które Autor nazwał „Wnioski”. Zawarta w tej części pracy konkluzja wraz z rezultatami uzyskanymi w wyniku przeprowadzonych badań empirycznych i analiz omawianych w kolejnych rozdziałach dysertacji przesądziły – w ocenie samego Autora – o pozytywnej weryfikacji postawionej na wstępie zasadniczej tezy rozprawy oraz hipotez badawczych. Podkreślić należy, że Autor analizował postawiony problem z punktu widzenia prawa materialnego i procesowego, co jest w pełni uzasadnione teoretycznie. Na podkreślenie zasługuje „chłodna” narracja i dystans do przeprowadzonych analiz.

Dobrym rozwiązaniem konstrukcyjnym było zamieszczenie na końcu każdego rozdziału „podsumowania”. Zauważyć jednak należy, że nie są to związane wnioski, wynikające z jego treści, ale zupełnie niepotrzebne streszczenia, które w części zostały także powtórzone we „Wnioskach”.

4. Poza generalną zgodnością z wymogami ustawowymi, recenzowana rozprawa posiada kilka zalet. Na podkreślenie zasługuje zwłaszcza swoboda oraz szeroki zakres źródeł, które Autor wykorzystał, a następnie uporządkował i zamieścił

w wykazach na końcu dysertacji. Dobrze to świadczy o kwalifikacjach merytorycznych i samodzielności naukowej Autora rozprawy.

Niewątpliwą zaletą recenzowanej pracy jest bardzo dobra znajomość tematu podjętego przez Pana mgr. Mariusza Charkiewicza jako przedmiotu rozważań. Myśli formułowane są w sposób zrozumiały. Autor dysertacji wypowiada się z łatwością, jasno i z dbałością o poprawność językową. Sposób prowadzenia rozważań nie budzi zastrzeżeń, wywody są dojrzałe, a poglądy i oceny wyważone i rozsądne. Należy uznać, że cele rozprawy określone we wstępie zostały zrealizowane, a przyjęte metody badawcze oraz właściwie dobrane źródła umożliwiły wyciągnięcie prawidłowych wniosków oraz ukazanie problemu i jego konsekwencji, jeśli nie zostanie on przez ustawodawcę rozwiązany. Przedmiot i układ zagadnień prezentowanych oraz analizowanych w poszczególnych rozdziałach jest logiczny i spójny, a treści merytoryczne będące wynikiem studiów literaturowych, analizy regulacji prawnych i orzecznictwa, jak również dywagacji odzwierciedlających spostrzeżenia i własne poglądy Doktoranta, nie budzą zastrzeżeń, choć inspirują do polemicznych refleksji. Opracowanie naukowe wszak powinno skłaniać do dyskusji i polemik, a dla Autora stanowić inspirację do dalszych dociekań i badań. I taki walor spełnia przedstawiona mi do recenzji dysertacja.

5. Recenzowana rozprawa ma charakter opisowo-analityczny. Zawiera wiele wartościowych i twórczych wątków w wymiarze dorobku teoretycznego, jak i, co należy szczególnie podkreślić, aplikacyjnego.

Praca jest dobrze udokumentowana poglądami doktryny (wykorzystano prawie 140 pozycji literatury przedmiotu odnoszących się bezpośrednio do omawianego tematu), niezwykle umiejętnie dobranymi wyrokami (powołano w sumie 249 orzeczeń sądów i trybunałów, w tym 1 wyrok TK, 2 TSUE, 73 orzeczenia, postanowienia, uchwały i wyroki Sądu Najwyższego oraz 16 wyroków sądów powszechnych, a także 101 uchwał, wyroków i postanowień Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz 56 Wojewódzkich Sądów Administracyjnych, w tym także część wyroków nieprawomocnych. Na uznanie zasługuje trud zebrania i umiejętnego wykorzystania tak wielu źródeł, co dowodzi nie tylko dużego nakładu pracy ze strony Pana mgr. Mariusza Charkiewicza, ale również bardzo dobrej znajomości podjętego tematu oraz sumienności w jego rozwiązaniu.



6. Uważam, że przedłożona przez Pana mgr. Mariusza Charkiewicza rozprawa, a zwłaszcza jej konstrukcja i sposób prezentacji, a także wykorzystanie zebranego materiału źródłowego oraz zastosowana metoda krytycznej analizy problemu połączona z logicznym wnioskowaniem, pozwala stwierdzić, że zakładane przez Doktoranta cele badawcze zostały osiągnięte. Autor udowodnił, iż posiada szeroką wiedzę teoretyczną w reprezentowanej dyscyplinie (prawo) oraz własny warsztat badawczy umożliwiający kompleksowe i skuteczne badanie złożonych zagadnień ustrojowych i prawno-finansowych.

7. Recenzowana praca doktorska została przygotowana sumiennie pod względem edytorskim. Zagadnienia przedstawiono w sposób przejrzysty, z zachowaną logiką kolejnych wywodów i poprawną argumentacją. Tekst uzupełniają prawidłowo sporządzone odnośniki do odpowiednich pozycji bibliograficznych. To wszystko wpływa na generalnie bardzo pozytywną ocenę rozprawy.

### **III. Konkluzja.**

Recenzowana rozprawa pana mgr. Mariusza Charkiewicza jest skonstruowana poprawnie, a wybór problematyki badawczej, tak ważnej i aktualnej, należy ocenić wysoko, tak z teoriopoznawczego, jak i praktycznego punktu widzenia. Interesujące jest podejście koncepcyjne Autora, eksponujące logikę i spójność rozważań teoretycznych zwłaszcza na tle niezwykle bogatego orzecznictwa. Wypowiedzi Autora są komunikatywne i właściwie uzasadnione. Problemy stawiane są prawidłowo, a wnioski płyną z przeprowadzonych analiz. W całej pracy zachowana jest jej myśl przewodnia, a wnioski zawarte w podsumowaniu całej rozprawy wynikają z jej treści, natomiast formułowane oceny zasługują na uwagę.

Stosownie do standardów sformułowanych przez ustawodawcę stwierdzam, że recenzowana rozprawa doktorska jest twórczym, wartościowym opracowaniem, potwierdzającym umiejętności samodzielnego prowadzenia pracy naukowej przez Doktoranta. Pan mgr. Mariusz Charkiewicz wykazał się dobrą wiedzą teoretyczną w dyscyplinie nauk prawnych oraz sformułował ważny problem naukowy, który następnie rozwiązał w oryginalny sposób. Zarówno dobór tematu, konstrukcja pracy, przeprowadzone badania, a także poprawne argumentowanie, wnioskowanie i kompleksowość analizy, bez wątpienia czynią zadość wymogom określonym w art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach i tytule naukowym oraz

stopniach i tytule w zakresie sztuki (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 1789 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym w dniu przedłożenia mi jej do recenzji.

Uwzględniając powyższe, rekomenduję Wysokiej Radzie Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku przyjęcie niniejszej rozprawy Pana mgr. Mariusza Charkiewicza zatytułowanej *„Pełnomocnik na gruncie przepisów prawa podatkowego – istota, pozycja prawna i zakres odpowiedzialności”* oraz dopuszczenie do publicznej obrony i do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia naukowego doktora nauk prawnych po spełnieniu przez jej Autora innych wymogów określonych prawem.

  
Prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic

Katowice, dnia 21 lipca 2019 roku