

**Recenzja rozprawy doktorskiej mgr Iwony Biernat-Baran pt.
„Gwarancje procesowe uczestników procedur podatkowych w państwie prawa” (ss. 295)
napisanej pod kierunkiem dr. hab. Adama Mariańskiego, prof. UŁa**

1. Wprowadzenie

Przedłożona do recenzji rozprawa doktorska dotyczy gwarancji procesowych uczestników procedur podatkowych w państwie prawa.

Rozprawa ta ma charakter monograficzny.

2. Wybór problematyki i sformułowanie tytułu rozprawy

Problematyka podjęta przez Doktorantkę nie stanowi nowości w polskiej literaturze podatkowej. Ukazały się już książki naukowe, których autorzy nawiązali do prawnych problemów postępowania podatkowego, a w konsekwencji odnieśli się także do problematyki gwarancji procesowych uczestników takiego postępowania. Niektóre z nich dotyczyły pewnych wyodrębnionych wątków regulacji postępowania podatkowego (zob. np. S. Presnarowicz, *Zaskarżanie decyzji podatkowych w Polsce*, Temida 2 2014; D. Strzelec, *Dowody w postępowaniu podatkowym*, LEX 2013). Problematyka postępowań podatkowych – zarówno tych o charakterze jurysdykcyjnym, jak i innych – jest przedmiotem pogłębionej analizy w licznych komentarzach do przepisów prawa podatkowego, a w szczególności do Ordynacji podatkowej. Można napotkać również artykuły w czasopismach naukowych, w których autorzy wnikliwie analizowali problematykę gwarancji procesowych w zestawieniu z konkretnymi zasadami i regułami postępowania podatkowego (zob. np. I. Ledzion, *Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym jako forma gwarancji procesowych podatnika*, *Toruński Rocznik Podatkowy* 2017, s. 229 i nast.). Niezależnie od powyższego, na polskim rynku wydawniczym rośnie liczba cennych opracowań nt. ochrony praw podatnika (zob. np. *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, praca zbiorowa pod red. A. Franczak, Wolterskluwer Polska 2021).

Pomimo istnienia powyższych opracowań w pełni zasadne było podjęcie przez Doktorantkę prac zwieńczonych recenzowaną rozprawą doktorską. Po pierwsze, Autorka stworzyła monograficzne opracowanie dotyczące problematyki gwarancji procesowych. Po drugie, opracowanie to wykracza poza sferę jurysdykcyjnego postępowania podatkowego (przy czym ten aspekt wiąże się z kilkoma uwagami sformułowanymi w dalszych fragmentach niniejszej recenzji).

Godne analizy jest użycie przez Doktorantkę słowa „procedur” w tytule rozprawy. Pojawia się bowiem wątpliwość, jaki zakres Autorka chciała objąć analizą. Nie w pełni sprzyja rozwianiu tej wątpliwości struktura pracy, gdyż pojęcie „procedura” zostało wyjaśnione dopiero na 110 stronie pracy (ze wskazaniem zarówno jego szerokiego, jak i wąskiego pojmowania).

Gdyby Autorka chciała odnieść się do wąskiego znaczenia terminu „procedura”, może bardziej zasadne byłoby użycie zamiast niego słowa „postępowanie”. Jeśli praca miałaby być wykraczać poza prawnie regulowane postępowania, pewne wątpliwości mogłoby z kolei

wzbudzić użycie w tytule słów „gwarancje procesowe”. Czy takowe mogą działać poza procesem – postępowaniem? Mogą, skorzystanie z nich będzie jednak wiązać się z zainicjowaniem procedury w znaczeniu węższym. W pewnym zakresie powyższą tezę recenzenta Doktorantka potwierdza w rozprawie. Píše bowiem o pewnych rozwiązaniach (procedurach) poza sferą postępowania podatkowego, a jednocześnie wskazuje pewne środki prawne, które przysługują jednostkom, takie jak skarga do sądu administracyjnego (np. s. 237 recenzowanej rozprawy w odniesieniu do STIR).

Spojrzenie na całość pracy ujawnia również, że Autorka odniosła się również do regulacji pozaprocesowych (zob. w szczególności rozdział V), w których poszukiwała pewnych gwarancji procesowych.

3. Struktura rozprawy

Poza sporem jest, że każdy autor ma pewną wizję zaprezentowania analizowanej tematyki. Nie zmienia to jednak faktu, że struktura każdej rozprawy naukowej może być przedmiotem dyskusji.

Jak już wcześniej w niniejszej rozprawie wspomniano użyty w tytule termin „procedura” jest przedmiotem analizy dopiero na stronie 110. W rezultacie dopiero wówczas wytyczona została sfera, w której Autorka poszukuje tytułowych gwarancji procesowych. Wydaje się zatem, że bardziej zasadne byłoby rozpoczęcie rozprawy od rozdziału dotyczącego właśnie znaczenia terminu „procedura”, typologii procedur etc. Jasnym stałoby się wówczas, gdzie miałyby mieć zastosowanie tytułowe gwarancje.

Doktorantka zaczęła natomiast analizę od znaczenia Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej i prawa Unii Europejskiej (Konstytucja jest przy tym w centrum uwagi Autorki już we wstępie, a następnie również w rozdziale I). Są to zagadnienia niewątpliwie istotne, także w świetle tematu pracy, ale jednak – w przeciwieństwie do pojmowania i klasyfikacji procedur – nie ma do nich odniesienia w tytule rozprawy. W tytule wspomniane zostało co prawda „państwo prawa”, co mogłoby uzasadniać wyeksponowanie Konstytucji czy prawa UE w strukturze rozprawy. Zasada demokratycznego państwa prawnego była jednak przedmiotem analizy dopiero na stronie 62 recenzowanej rozprawy. Zasada ta nie jest też głównym elementem rozdziału I, który dotyczy licznych postanowień Konstytucji, a nie tylko jej art. 2 petryfikującego zasadę państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej.

Podobnie, samo pojmowanie gwarancji procesowych mogłoby być wyeksponowane na początku pracy. Działanie takie byłoby uzasadnione podobnie, jak zamieszczenie rozważań nt. znaczenia terminu „procedura” na początku pracy. Przyczyniłoby się do wytyczenia ram analizy.

Tytuł podrozdziału 5. rozpoczynającego się na s. 48 przypomina o tym, że już we wstępie można by przedstawić stan dotychczasowych badań naukowych znajdujących odzwierciedlenie w publikacjach. Zawartość rzezonego podrozdziału nie obejmuje przy tym stanu badań odnośnie do wszystkich elementów rozprawy, lecz raczej do tych ujętych w rozdziale I.

Kolejna uwaga wiąże się z wewnętrzną strukturą rozdziałów. Dobrym pomysłem byłoby ujednolicenie struktury rozdziałów – przede wszystkim tak, aby wszystkie rozdziały kończyły się wnioskami Doktorantki. W przełożonej do recenzji rozprawie wniosek jako element zwińczający rozdział pojawiają się po raz pierwszy na stronie 108 (zamykają rozdział II, wniosków – jako elementu struktury tekstu – nie ma w rozdziale I).

Wobec problematyki poruszonej (a w szczególności jednolitych plików kontrolnych (JPK)) w rozdziale V, można by się zastanawiać, czy nie byłoby zasadne poruszenie w nim również problematyki związanej z funkcjonowaniem Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF). Niezależnie od innego umiejscowienia regulacji JPK i KSeF w systemie prawa, służą one raportowaniu o działalności podatnika. Mogą zatem skutkować powstaniem podobnych problemów.

4. Uwagi merytoryczne

4.1.

Słowo „procedura” wzbudza pewne wątpliwości nie tylko w tytule, lecz także w treści pracy. Posłużenie się nim wywołuje bowiem liczne dalsze konsekwencje. I tak, Autorka przywołuje poglądy doktryny prawa i konstatuje, że – w wypadku szerokiego rozumienia procedury podatkowej – zasadę praworządności należałoby stosować do podatników, którzy stosują prawo dokonując „samowymiaru” (s. 87 recenzowanej rozprawy). Ta teza Doktorantki jest na kilku płaszczyznach dyskusyjna, w szczególności jeśli uwzględnić zasadę praworządności jako zasadę ogólną postępowania podatkowego. Zasada ta, na co wskazuje systematyka Ordynacji podatkowej, ma zastosowanie w ramach postępowania podatkowego. Ordynacja podatkowa wytycza przy tym ściśle ramy jego trwania (wszczęcie postępowania, zakończenie postępowania poprzez wydanie decyzji). Wskazuje też role procesowe poszczególnych podmiotów w ramach tego postępowania. Co więcej, wyraźnie przesądza o tym, że pewne obowiązki wynikające z zasad ciąży na organach podatkowych. Podatnicy i płatnicy mają obowiązek przestrzegania przepisów prawa podatkowego, ale nie wynika to ani z art. 7 Konstytucji, ani z art. 120 Ordynacji podatkowej.

Ponadto, recenzent skłonny jest raczej przyjąć, że organy podatkowe prawo stosują, a podatnicy po prostu go przestrzegają. Zarówno Konstytucja, jak i Ordynacja podatkowa wymaga, aby organy władzy (organy podatkowe) działały jedynie na podstawie przepisów prawa. Zasada ta nie ma zastosowania do jednostek podlegających obowiązkowi wynikającym z przepisów prawa podatkowego takich jak podatnicy, płatnicy czy inkasenci. Te podmioty nie potrzebują bowiem podstawy prawnej do działania. Prawo podatkowe nie stwarza zresztą dla jednostek podstawy prawnej działania, lecz jedynie reguluje podatkowe następstwa ich działań czy – rzadziej – zaniechań. Zasady ogólne postępowania podatkowego skutkują przyznaniem ich stronom istotnych uprawnień (np. zasada czynnego udziału strony w postępowaniu), a nie obowiązków.

Na stronie 200 recenzowanej rozprawy mowa jest z kolei o dowodzie w procedurach, ale kontekst zdania wskazuje tu raczej na wąskie pojmowanie procedur ograniczone do postępowania podatkowego regulowanego w Ordynacji podatkowej. Jedynie umacnia to przekonanie recenzenta o tym, że lepiej byłoby rozpocząć rozprawę od wyjaśnienia pojmowania „procedury”.

4.2.

Doktorantka postawiła tezę, że zasada praworządności ma pierwszeństwo względem pozostałych przepisów o postępowaniu podatkowym (s. 86). Teza ta jest jednak nieco dyskusyjna. Oczywiście, zasada praworządności ma także umocowanie konstytucyjne i w tym sensie ma szczególne znaczenie. Trudno chyba jednak dostrzec jej szczególny walor w postępowaniu podatkowym. Zasady ogólne postępowania podatkowego nie są przepisami hierarchicznie wyższymi od pozostałych przepisów postępowania.

Co jasne, oddziaływanie zasad ogólnych postępowania podatkowego jest o tyle szerokie, że z jednej strony wprowadzają one pewne (niekiedy) konkretne obowiązki organów podatkowych, a z drugiej strony, zasady te oddziałują na wykładnię pozostałych przepisów działu IV Ordynacji podatkowej. Uwagi te dotyczą przy tym wszystkich zasad ogólnych postępowania podatkowego, a nie tylko zasady praworządności.

4.3.

Autorka powołuje się na dorobek doktryny prawa i wskazuje na to, że normy prawa podatkowego powinny być jak najmniej ingerencyjne (s. 250). Tu można się zastanawiać, czy nie należałoby uznać, że prawo podatkowe jest ingerencyjne niejako „z natury”. Ingeruje ono bowiem w chronione prawem międzynarodowym i Konstytucją prawo własności prywatnej (co zresztą Doktorantka potwierdza już na s. 8 rozprawy). Stopniowanie ingerencyjnego charakteru prawa ma raczej znaczenie na etapie wykładni przepisów podatkowych. Za przykład mogą posłużyć przepisy regulujące ceny transferowe. Wskazuje się bowiem, że wobec konstytucyjnej zasady swobody prowadzenia działalności gospodarczej, przepisy w istocie wymuszające określoną wycenę transakcji przez podmioty gospodarcze powinny być interpretowane restryktywnie.

4.4.

Doktorantka trafnie wskazuje na stronie 31 recenzowanej rozprawy wyrok w sprawie *Ferrazini*. Skoro jednak wyrok ten został wspomniany, może również warto byłoby rozwinąć wątek i wskazać, czy podejście do wymogu rzetelnego procesu podatkowego nie uległo zmianie.

W literaturze naukowej wskazuje się, że formuła wyroku w sprawie *Ferrazini* wyczerpała się na skutek jednoznacznie odmiennych i wielokrotnie powtarzanych deklaracji państw-stron Europejskiej Konwencji Praw Człowieka, w myśl których prawo do rzetelnego procesu dotyczy też spraw administracyjnych, spraw z zakresu ubezpieczeń społecznych i spraw podatkowych (bliżej na ten temat B. Brzeziński, *The Issue of the Application of Article 6 Paragraph 1 of the European Convention of Human Rights to Tax Cases* [w:] *System of Financial Law. System of Tax Law*, Acta Universitatis Brunensis, Juridica, Editio Scientia vol. 515, Brno 2016, ss. 273-284).

4.5.

Autorka odnosi się do licznych zasad ogólnych prawa (w tym zasady ochrony praw słuszenie nabytych – s. 74) czy do wywodzonego z koncepcji rządów prawa obowiązku zachowania odpowiedniego *vacatio legis* (s. 75). Recenzent odnosi wrażenie, że powyższe mają ograniczone znaczenie procesowe, a w konsekwencji nieco wymykają się poza zakres tematyczny pracy. Doktorantka nie podjęła też próby przekonania czytelnika o tym, że wszystkie wspomniane w rozprawie zasady mają znaczenie dla ochrony praw procesowych w procedurach podatkowych.

4.6.

Pewne zastrzeżenia terminologiczne może wzbudzać użyty przez Autorkę termin „prawda materialna” (s. 197). W postępowaniu podatkowym brak raczej odniesień do „prawdy formalnej” (co zresztą Doktorantka potwierdza na s. 225), która mogłaby stanowić przeciwieństwo prawdy materialnej.

5. Źródła

Doktorantka wykorzystwała liczne opracowania naukowe, orzeczenia sądów administracyjnych i Trybunału Konstytucyjnego.

Pewnym mankamentem sposobu wykorzystania owych licznych materiałów źródłowych przez Autorkę jest to, że nie w każdym wypadku jasne jest to, jakie jest stanowisko Autorki co do prezentowanych zagadnień (w szczególności s. 54, s. 84). Zdarza się też, że w rozprawie postawione są pewne zasadne i wsparte materiałem źródłowym tezy (np. na s. 84 „Konstytucyjne regulacje opodatkowania powinny bronić się przed samowolą władzy w ustalaniu obowiązków podatkowych i samowolą administracji państwowej w realizacji obowiązków podatkowych”). Nie jest jednak łatwo ustalić w treści rozprawy, czy wspomniane regulacje – w ocenie Doktorantki – skutecznie rzeczoną funkcję pełnią.

Wydaje się również, że rozprawa jedynie by zyskała na wykorzystaniu literatury zagranicznej (poza raportami IBFD) i dodaniu elementu komparatystycznego. Z jednej strony skromne odniesienia do regulacji zagranicznych mogą świadczyć o zasadnej ostrożności wypowiedziana się na temat obcych systemów prawnych. Z drugiej jednak strony, w rozprawie doktorskiej wytyczenia pewnego tła dla analizy regulacji krajowych jest zasadne – tym bardziej, że w rozprawie występują odniesienia do prawa międzynarodowego czy prawa Unii Europejskiej, które wpływa przecież na przepisy krajowe w licznych państwach.

6. Uwagi dotyczące strony formalnej pracy

Rozprawa nie jest wolna od uchybień formalnych, które należałoby wyeliminować w wypadku złożenia pracy do druku. Polegają one m.in. na:

- braku konsekwencji zapisu (np. s. 54 – przypis nr 202, s. 30, s. 45, s. 126);
- uchybieniach interpunkcyjnych (s. 18 – przypis nr 38, s. 22, s. 70 – przypis nr 278, s.104 – przypis nr 420, s. 148 – przypis nr 560, s. 196) czy

- uchybieniach w nazwiskach (s. 38 – przypis nr 138, s. 53 – przypis 198, s. 228, s. 248, s. 285).

7. Podsumowanie

Recenzowana rozprawa doktorska stanowi próbę oryginalnego ujęcia problematyki gwarancji procesowych zarówno w sferze jurysdykcyjnego postępowania podatkowego, jak i poza nim. Próbę tę należy przy tym uznać za udaną. Gdyby Doktorantka zdecydowała się na publikację tej rozprawy, zasadne byłoby jednak dalsze udoskonalenie pracy. W szczególności zasadne byłoby, aby Autorka w większym zakresie podsumowywała analizę prezentacją jej stanowiska.

8. Wniosek

Przedmiotem rozprawy doktorskiej autorstwa mgr Iwony Biernat-Baran pt. „Gwarancje procesowe uczestników procedur podatkowych w państwie prawa” jest oryginalne rozwiązanie problemu naukowego.

Rozprawa doktorska autorstwa mgr Iwony Biernat-Baran pt. „Gwarancje procesowe uczestników procedur podatkowych w państwie prawa” prezentuje ogólną wiedzę teoretyczną Autorki w dyscyplinie nauk prawnych oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

Toruń, dnia 7 grudnia 2023 r.

Dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki, prof. UMK
Uniwersytet Mikołaja Kopernika