

Prof. dr hab. Paweł Borszowski
Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii
Uniwersytetu Wrocławskiego

Recenzja

Rozprawy doktorskiej mgr Iwony Biernat-Baran „Gwarancje procesowe uczestników procedur podatkowych w państwie prawa”, Łódź 2023 r., s. 295.

I

Rozpatrywanie zagadnień dotyczących funkcjonowania prawa podatkowego nie tylko od strony instytucji materialnoprawnych, ale także procesowych jest istotne z punktu widzenia teorii i praktyki jego stosowania. Z uwagi na stosunkowo liczne opracowania dotyczące instytucji materialnoprawnych, cenne staje się podejmowanie takiej problematyki, gdzie de facto zagadnienia procesowe wysuwają się na plan pierwszy. Mając świadomość specyfiki konstrukcji prawa podatkowego, gdzie nierzadko trudne staje się ściśle rozgraniczenie obszaru regulacji prawa materialnego i procesowego, rozpatrywanie zagadnień dotyczących wprost materii procesowej nabiera szczególnego znaczenia. Tym bardziej jest to istotne wtedy, gdy podstawą analizy stają się określone rozwiązania konstytucyjne, które bierze się nie tylko jako punkt wyjścia, ale jednocześnie odniesienia, z uwagi na przyjętą płaszczyznę analizy doktrynalnej, normatywnej i orzeczniczej.

Sformułowane uwagi ogólne są jednoznacznym potwierdzeniem trafności problematyki podjętej w ocenianej rozprawie doktorskiej. Temat tej rozprawy odnoszący się wprost do gwarancji procesowych uczestników procedur podatkowych prawidłowo ujmuje kluczowy problem, którego rozwiązanie postawiła sobie doktorantka. Jednocześnie nawiązuje do genezy

kształtowania się procedur podatkowych, a zatem do dorobku normatywnego, doktrynalnego i orzeczniczego dotyczącego postępowania administracyjnego, pozycji organu w tym postępowaniu i pewnych instrumentów prawnych stanowiących dążenie do zabezpieczenia także interesów podmiotów, będących uczestnikami tego postępowania. Jednocześnie, co należy szczególnie podkreślić, Autorka postawiła sobie ambitne zadanie, gdyż w końcowym fragmencie tej pracy posłużyła się sformułowaniem, a de facto odniesieniem do państwa prawa, co w założeniu może oznaczać dążenie do nadania temu opracowaniu wymiaru znacznie szerszego niż odnoszącego się do rozpatrywania regulacji polskiego prawa podatkowego. Przy czym analiza dysertacji wskazuje, że Autorka swoje badania opiera na regulacjach polskiego prawa podatkowego, zaś jedno z tytułowych zagadnień, tj. państwo prawa stanowi punkt odniesienia. Wybór takiego wariantu rozwiązania obszaru badawczego przedstawionego w tytule zasługuje na pełną akceptację, wskazując na jedno z dopuszczalnych rozwiązań.

Doktorantka dostrzega te zasadnicze motywy, które legły u podstaw wyboru obszaru badawczego poddanego rozważaniom w rozprawie doktorskiej, podnosząc rozwiązania konstytucyjne, jak i wskazując już w początkowej części swoich rozważań, iż prawo podatkowe preferuje interes ogółu, co powinno skutkować zwiększoną ochroną podatnika, zauważając jednocześnie zbliżenie do prawa administracyjnego i stosunek zobowiązaniowy w prawie administracyjnym (s.8-9).

Przy takim uzasadnieniu wybranego obszaru badawczego trafnie określa doktorantka zasadniczy cel pracy, tj. ocenę gwarancji procesowych strony postępowania w państwie prawa. Należy zauważyć, że tak określony cel pracy pod względem jego wagi dla niniejszego opracowania wynika już z samego sposobu jego sformułowania, gdzie ocena stanie się finalnym osiągnięciem przeprowadzonych badań. Na akceptację zasługują również pozostałe wskazane cele dysertacji, także określone jako zasadnicze/główne, tj. odnoszące się do próby odpowiedzi na pytanie jakie prawa i obowiązki stron

postępowania podatkowego określają ich wzajemne relacje, czy ocena funkcjonowania zasad konstytucyjnych w kontekście ochrony praw podatnika. Dobrym uzupełnieniem, z uwagi na nie tylko płaszczyznę teorii, ale również praktyki stosowania prawa podatkowego stało się dokonanie oceny praktyki stosowania prawa z uwzględnieniem rozstrzygnięć, organów podatkowych, sądów administracyjnych, Trybunału Konstytucyjnego, czy Trybunału Sprawiedliwości UE.

Z tego też względu prawidłowo mgr Iwona Biernat-Baran w swoim zamierzeniu badawczym stara się wykazać, iż przepisy prawa podatkowego są ściśle determinowane przez rozwiązania konstytucyjne, zaś praktyka ich stosowania narusza standardy konstytucyjne.

Przyjęty przez doktorantkę obszar badawczy wymagał zastosowania odpowiedniej metody badań. Autorka nie kwalifikuje tej metody poprzez jej konkretną nazwę jednakże trafnie ją opisuje wskazując na analizę tekstu prawnego dotyczącego Ordynacji podatkowej (ustawa z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa, t.j. Dz. U. z 2023 poz. 2383), jak również w ograniczonym zakresie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej (ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, tj. Dz. U. 2023, poz. 615) i ustawy Prawo przedsiębiorców (ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców, tj. Dz.U.2023.221), a także orzecznictwa. Istotne znaczenie odgrywa również analiza zasad konstytucyjnych.

Struktura recenzowanej rozprawy doktorskiej jest typowa dla prac prawniczych i została opracowana prawidłowo. Struktura ta składa się ze wstępu pięciu rozdziałów i zakończenia. Na akceptację zasługuje podział materii badawczej umieszczonej w poszczególnych rozdziałach, zarówno gdy chodzi o ogólną tematykę zakreśloną tytułem danego rozdziału, jak i szczegółowymi rozważaniami, których punktem wyjścia staje się podział rozpatrywanych zagadnień na poszczególne podrozdziały. Rozdział pierwszy ma charakter typowo wprowadzający, gdyż Autorka zamieściła tu obszar badawczy objęty wyrażeniem wprowadzenie do problematyki. Stąd też w tej

części zasadnie nie przyjęto takich podrozdziałów, które określone są jako wprowadzenie i wnioski.

W kolejnych czterech rozdziałach doktorantka rozpatruje konstytucyjne i unijne ramy procedur podatkowych, rodzaje procedur w prawie podatkowym, naruszenia praw uczestników procedur podatkowych, a także nowoczesne metody przetwarzania informacji a ochrona praw podatnika. Poszczególne rozdziały, poza ostatnim, tj. piątym, są zbliżone objętościowo, co wskazuje na dobre opanowanie rozpatrywanej problematyki od strony jej właściwego tematycznego uporządkowania. Dobrym rozwiązaniem stało się uwzględnienie w ramach tych rozdziałów, poza pierwszym mającym charakter wprowadzający, stałych części nazwanych jako wprowadzenie i wnioski. Pozwala to bowiem z jednej strony uporządkować różnorodną tematykę objętą danym rozdziałem, a jednocześnie daje możliwość wskazania na kluczowe wnioski, czy też zagadnienia, które podlegały analizie w danej części dysertacji.

Na bardzo dobrą ocenę zasługuje warsztat badawczy, na który składają się liczne opracowania naukowe z zakresu prawa podatkowego, prawa konstytucyjnego, jak również opracowania naukowe z zakresu teorii prawa, a także prawa i postępowania administracyjnego. Autorka umiejętnie dokonała wyboru poszczególnych opracowań, jak również ich wykorzystania w ocenianej rozprawie doktorskiej. Z racji podjętej tematyki badawczej dobrym uzupełnieniem tego warsztatu stała się analiza orzecznictwa, przede wszystkim sądów administracyjnych, a także Trybunału Konstytucyjnego. Momentami analiza orzecznictwa sądów administracyjnych przebiera zbyt zindywidualizowany charakter, uwzględniając okoliczności danej sprawy. Należałoby w większym stopniu skoncentrować się na pewnych kwestiach o ogólnych charakterze, zaś zagadnienia szczegółowe umieścić w przypisach. Uwaga ta ma jednakże wymiar techniczny i nie umniejsza bardzo dobrej oceny warsztatu badawczego ocenianej dysertacji.

Istotną część warsztatu badawczego zajmuje również analiza normatywna, z którą doktorantka poradziła sobie również bardzo dobrze. Jedynie w niewielkim stopniu można odnaleźć w pracy fragmenty aktów normatywnych, które nie ograniczają się do niewielkich regulacji, lecz stanowią pewny ich zakres. Sytuacje takie są jednakże uzasadnione prowadzonym wątkiem rozważań.

Pozytywnie należy ocenić zastosowany w rozprawie doktorskiej styl pisarski. Trzeba przy tym nadmienić, że momentami Autorka nie ustrzegła się pewnych drobnych błędów (jak choćby sformułowanie na s. 83 „Zasada ta jest wiąże”). Doktorantka powinna także zwrócić uwagę na unikanie pewnych fragmentów będących wtrąceniami, a zatem nieco odbiegających od głównego wątku analizy, jak również sformułowań mających charakter zbyt ogólny jak choćby: „Prawo podatkowe zmienia się pod wpływem różnych czynników ekonomicznych, społecznych i politycznych. Orzeczenia TK w aspekcie czasowym są bardziej trwałe od konstrukcji podatków” (s.39).

II

Przechodząc do oceny rozprawy doktorskiej pod względem treści zamieszczonej w poszczególnych rozdziałach należy już w tym miejscu stwierdzić, że cele jakie sformułowała doktorantka zostały zrealizowane. Autorka wykazała się dobrą analizą normatywną w oparciu o umiejętnie zastosowane poglądy z literatury i stanowiska orzecznictwa sądowego.

Rozdział pierwszy dysertacji ma charakter wprowadzający, co wynika nie tylko z samego jego tytułu, a zatem wskazania na wprowadzenie do problematyki, ale przede wszystkim z zaprezentowanej treści. Nie jestem zwolennikiem takiego podejścia do analizy zagadnień poruszanych w prawniczych pracach doktorskich, gdyż rolę wprowadzenia do problematyki powinna spełniać ta część, która jest określona jako wstęp, czy też wprowadzenie. Biorąc jednakże pod uwagę temat rozprawy doktorskiej i objęcie obszarem badawczym szeregu rozpatrywanych kwestii takie ujęcie zasługuje również na pozytywną ocenę i ma jednoznaczne uzasadnienie.

Rozważania w tym rozdziale trafnie mgr Iwona Biernat-Baran rozpoczyna od analizy roli Konstytucji RP w systemie prawa. Jest to bowiem nie tylko bezpośrednia realizacja tematu rozprawy doktorskiej odnoszącego się do państwa prawa, ale jednocześnie wraz z kolejnym zagadnieniem, tj. analizą standardów konstytucyjnych w relacji do gwarancji procesowych strony stanowi punkt wyjścia do całości rozważań objętych tą rozprawą doktorską. W tej części rozważań Autorka wymienia i analizuje standardy konstytucyjne w odniesieniu do ustawowego kształtowania praw i obowiązków podatnika. Trafnie doktorantka podnosi, że zasady konstytucyjne, z uwagi na sposób ich ujęcia normatywnego, nabierają znacznej elastyczności, stąd też ogromną rolę w ich precyzowaniu odgrywa orzecznictwo (s. 24). W konsekwencji powyższego, a zatem jako wyznaczenie tych standardów konstytucyjnych doktorantka rozpatruje znaczenie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, jak również znaczenie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W tym względzie mgr Iwona Biernat-Baran, analizując zasadę określoności prawa, przywołuje stanowiska Trybunału Konstytucyjnego w zakresie precyzyjności, jasności oraz należytej poprawności przepisów, a w tym przekroczenia pewnego poziomu niejasności przepisów (s.39). Rozważania w tym miejscu można byłoby uzupełnić odniesieniem się do pewnego założonego stopnia elastyczności przepisów, co jest konsekwencją uwzględnienia w systemie prawa również jego wartości zewnętrznych z odniesieniem do prawa podatkowego. Na zagadnienie to zwróciła uwagę doktorantka w innym miejscu tego rozdziału, jednakże jego znaczenie wymagałoby większego odniesienia się z uwagi także na rolę dla tematyki niniejszej dysertacji. W końcowej części rozdziału pierwszego Autorka zamieszcza uwagi dotyczące dotychczasowych badań nad tytułową problematyką, gdzie podkreśla, że „w literaturze polskiej nie ukazała się publikacja, która by sprawdziła istnienie i zakres gwarancji, zwłaszcza w kontekście standardów konstytucyjnych”(s. 50), co stanowi wyraźne i dodatkowe potwierdzenie słuszności podjętej tematyki badawczej.

Rozważania zawarte w rozdziale pierwszym, niezależnie od sformułowanych uwag, zasługują na dobrą ocenę.

W kolejnym rozdziale analizie poddano konstytucyjne i unijne ramy procedur podatkowych. Umieszczenie tych zagadnień w rozdziale drugim ma swoje pełne uzasadnienie w ramach realizacji założonej koncepcji rozprawy doktorskiej. Można zatem uznać, że chodzi o zakresienie płaszczyzny do badania procedur podatkowych, co zostało zrealizowane w rozdziale drugim i trzecim. Z tego względu stanowi w pewnym sensie drugą część ocenianej dysertacji.

Przy czym pewien niedosyt budzą sformułowania poszczególnych rozdziałów wskazujące na szeroki zakres analizy, co można byłoby nieco ukierunkować, nadając przynajmniej części z wymienionych zasad pewnego dookreślenia i jednocześnie ukierunkowania. Jednakże jest to uwaga jedynie o charakterze technicznym, gdyż biorąc pod uwagę znaczenie rozważań zawartych w tym rozdziale, gdzie de facto doktorantka zakreśla obszar analizy procedur podatkowych od strony ich konstytucyjnych i unijnych ram, takie rozwiązanie także zasługuje na akceptację.

Autorka dokonuje zatem analizy zasad podatkowych w relacji do zasad prawa podatkowego, zasady demokratycznego państwa prawnego, zasady władztwa daninowego, zasady proporcjonalności, zasady praworządności, zasady równości, prawa do ochrony życia prywatnego, nienaruszalności mieszkania, ochrony własności i gwarancji swobody działalności gospodarczej. Rozdział ten rozpoczyna doktorantka od stosunkowo obszernego wprowadzenia, w którym zasadnie wskazuje m.in. że „pierwszą płaszczyzną oceny uprawnień kontrolujących i ich ewentualnych naruszeń są źródła prawne, a w szczególności Konstytucja RP” (s. 55). W dalszej kolejności uzupełnia o słuszne określenie odnoszące się do wszelkich działań realizowanych przez organy administracji podatkowej, które powinno mieć oparcie w zasadach zawartych w Konstytucji RP. Należy zatem zgodzić się z Autorką, że zasada demokratycznego państwa prawnego odgrywa istotne

znaczenie dla sytuacji podatnika w trakcie kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej, czy postępowania podatkowego (s. 76-77). Dlatego też trafnie zauważa, że swoboda ustawodawcy podatkowego w ramach kształtowania materialnej treści prawa podatkowego powinna być równoważona w szczególności poprzez poszanowanie zasad prawidłowej legislacji (s. 82). Istotne są także rozważania odnoszące się do zasady proporcjonalności, gdzie podnosi, że zasada ta „ma na celu ochronę praw podatnika (kontrolowanego) i wiąże się z zakazem nadmiernej ingerencji w sferę praw i wolności jednostki (podatnika) -s. 84.

Przy rozpatrywaniu zasady praworządności mgr Iwona Biernat-Baran podnosi ważne zagadnienie dotyczące ograniczenia uprawnień organów podatkowych w zakresie oceny racjonalności działań podatnika z punktu widzenia zasad ekonomii (s. 87). Uwagi w tym względzie należałoby jednak uzupełnić o najnowsze orzecznictwo sądów administracyjnych w zakresie kosztów uzyskania przychodów, a w tym stanowisk co do racjonalności wydatków.

Warto również zauważyć, że doktorantka wskazuje na regulacje, z których wynikają ograniczenia podatnika do ochrony prywatności, a zatem przepisy zawierające określone upoważnienia dla organów podatkowych i organów celno-skarbowych, co stanowi także istotną płaszczyznę analizy z punktu widzenia kluczowej tematyki ocenianej dysertacji. Słusznym rozwiązaniem stało się umieszczenie rozważań dotyczących ochrony własności i gwarancji swobody działalności gospodarczej.

Rozważania zawarte w tym rozdziale, niezależnie od sformułowanych uwag zasługują na pozytywną ocenę.

Kolejny rozdział, jak stwierdzono, można uznać za kontynuację rozważań zamieszczonych w umownie nazwanej części drugiej rozprawy doktorskiej. Autorka podejmuje w nim zagadnienia dotyczące rodzajów procedur w prawie podatkowym. Przy czym rozszerza nieco te uwagi dotyczące procedur o uprawnienia organów podatkowych w procedurach

kontrolnych, pełnomocnika kontrolowanego, a także prawa i obowiązki podatnika w procedurach podatkowych. Przyjęcie takiego sposobu prezentacji tytułowych jak dla tego rozdziału zagadnień jest prawidłowe, gdyż stanowi o bezpośredniej realizacji kluczowej problematyki.

Niedosyt pozostawia tu jednak sformułowanie samego tytułu rozdziału, jak również w konsekwencji wskazanie na poszczególne rodzaje procedur w prawie podatkowym. Wypadałoby bowiem nieco ukierunkować te rozważania, tym bardziej, że zawarte są już w rozdziale trzecim, a zatem niemającym charakteru wprowadzającego. Podobnie niedosyt pozostawia nazbyt dużo rozważań ogólnych odnoszących się chociażby do czynności sprawdzających, czy pozostałych procedur. Należałoby nieco je ograniczyć, zaś w większym stopniu skoncentrować się na rozpatrywaniu zagadnień kluczowych z punktu widzenia analizowanego tematu dysertacji, którym poświęcono jedynie końcowe fragmenty odpowiednich rozważań. Istotne z punktu widzenia realizacji założonych celów badawczych stały się te rozważania, które zostały ujęte w ramach uprawnień organów podatkowych w procedurach kontrolnych a także praw i obowiązków podatnika w procedurach podatkowych. Także w tym przypadku należałoby sformułować podrozdziały w nieco inny sposób, a zatem odchodząc od wyrażen, które mają charakter opisowy. Przy analizie uprawnień organów podatkowych Autorka zbyt wiele uwagi poświęca de facto opisowi tych uprawnień. Wypadałoby zatem zwiększyć obszar ich analizy, która została w rezultacie zamieszczona pod koniec tego podrozdziału i ma nieco zbyt ogólny charakter.

Przy rozpatrywaniu uprawnień kontrolowanego słusznie wskazuje doktorantka, że mają one charakter gwarancyjny, tym samym służą zapewnieniu uczestnictwa w czynnościach kontrolnych i wiedzę o ich przebiegu (s. 151). Zaletą tej części opracowania jest zidentyfikowanie tych uprawnień i wskazanie ich zakresu, co należy odnieść również do obowiązków.

Rozdział ten zasługuje na pozytywną ocenę, niezależnie od podniesionych uwag.

Rozważania zawarte w dwóch ostatnich rozdziałach, tj. czwartym i piątym, można nazwać jako część trzecia tej dysertacji, gdyż dotyczą naruszenia praw uczestników procedur podatkowych, a także nowoczesnych metod przetwarzania informacji w relacji do ochrony praw podatnika. Podobnie w tej części niedosyt budzą sformułowania poszczególnych podrozdziałów, które należałoby nieco ukierunkować, a tym samym zawęzić, gdyż mają wymiar nieco podręcznikowy. W pierwszej kolejności doktorantka poddała zatem analizie naruszenia praw uczestników procedur podatkowych, wskazując te obszary, gdzie naruszenie gwarancji procesowych strony jest najbardziej widoczne (s. 171), co ma kluczowe znaczenie z punktu widzenia realizacji zasadniczych celów ocenianej dysertacji. Interesujące są rozważania doktorantki dotyczące negatywnej oceny braku funkcjonowania w systemie prawnym regulacji dotyczącej zawiadomienia o zamiarze przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej (s. 181-182), czy też instrumentu gwarancyjnego, który chroniłby kontrolowanego przed skutkami „twardej kontroli” (s. 190 i nast.), a w konsekwencji ocenę rozwiązań wprowadzonych 1 lipca 2023 r. w zakresie organu właściwego od decyzji wydawanych przez naczelników urzędów celno-skarbowych. Podobnie na uwagę zasługują zasadne spostrzeżenia doktorantki dotyczące elastycznego określenia ram czasowych kontroli i oceny tego z punktu widzenia ingerencji w prawo podatnika do ochrony prywatności (s. 196-197).

Zgodzić należy się z Autorką, iż ustawodawca nie powinien w regulacjach podatkowych formułować niejasnych przepisów, które pozostawiałyby zbyt dużą swobodę organom podatkowym, co do ustalania zakresu podmiotowego i przedmiotowego (s. 204). Przy czym rozważania te należałoby uzupełnić o uwagi dotyczące zastosowania określeń nieostrych i definicji legalnych doprecyzowujących obszar nieostrości wywołanej użyciem danego określenia nieostrego. Prawdłowo zauważa również doktorantka, iż

plaszczynę realizacji gwarancji procesowych o charakterze prewencyjnym można postrzegać poprzez przestrzeganie przez organy podatkowe obowiązków, które są statutowane zasadami ogólnymi postępowania podatkowego i przepisów, które służą ich konkretyzacji (s.227).

Dobrym rozwiązaniem, a jednocześnie pewnym domknięciem rozważań są te, które zostały umieszczone w ostatnim rozdziale, tj. dotyczącym nowoczesnych metod przetwarzania informacji w relacji do ochrony praw podatnika. W rozdziale tym analizie poddano zatem jednolite pliki kontrolne (JPK) jako narzędzie e-kontroli, System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej (STIR), czy raportowanie schematów podatkowych (MDR). Trafnie wskazuje Autorka, przy badaniu regulacji dotyczących raportowania schematów podatkowych, na kryteria, które powinien spełniać standard prawidłowej legislacji podatkowej.

Rozważania zawarte w tych dwóch rozdziałach również zasługują na pozytywną ocenę, niezależnie od podniesionych uwag.

Rozprawę doktorską wieńczy prawidłowo skonstruowane zakończenie, w którym doktorantka zawarła m.in. interesujące wnioski dotyczące przebudowy Ordynacji podatkowej, które mogą stać się istotnym przyczynkiem do dyskusji na temat systemowych zmian polskiego prawa podatkowego.

III

Opracowanie mgr Iwony Biernat-Baran spełnia wymogi stawiane rozprawom doktorskim. Autorka sformułowała cele badawcze oraz pytania badawcze, którym podporządkowała całość rozważań, korzystając z wyników własnych badań. Doktorantka równocześnie wykazała się znajomością literatury (z zakresu prawa podatkowego, finansów publicznych, prawa konstytucyjnego, prawa administracyjnego, jak również teorii prawa), orzecznictwa oraz umiejętnością analizy normatywnej.

Konkludując, należy stwierdzić, że przedłożona do recenzji rozprawa doktorska mgr Iwony Biernat-Baran „Gwarancje procesowe uczestników

procedur podatkowych w państwie prawa” stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego. Jej Autorka wykazała się bardzo dobrą wiedzą prawniczą. Ponadto doktorantka wykazała . się umiejętnością samodzielnego prowadzenia badań naukowych. Należy zatem uznać, że wskazana rozprawa doktorska spełnia przesłanki określone w art. 187 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 742) i może być przedmiotem dalszych czynności w postępowaniu w sprawie nadania stopnia doktora.

Wnoszę zatem o dopuszczenie mgr Iwony Biernat-Baran do obrony rozprawy doktorskiej zgodnie z obowiązującymi regulacjami.

Paweł Borszowski

Lewin Brzeski, 31 grudnia 2023 r.