

Warszawa, 30.01.2024 r.

dr hab. Robert Gwiazdowski

Profesor Uczelni Łazarskiego w Warszawie

RECENZJA

rozprawy doktorskiej mgr. Iwony Biernat-Baran

„Gwarancje procesowe uczestników procedur podatkowych w państwie prawa”

napisanej pod kierunkiem dr. hab. Adama Mariańskiego i przedstawionej do obrony na
Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego,

KONKLUZJA

Mimo pewnych niedociągnięć przedstawionych w recenzji poniżej, stwierdzam, że rozprawa doktorska mgr. Iwony Biernat-Baran stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, pokazuje ogólną wiedzę teoretyczną Doktorantki w dyscyplinie nauk prawnych, ze szczególnym uwzględnieniem prawa podatkowego i spełnia wymogi dla przyznania tytułu doktora nauk prawnych wynikające z art. 187 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z 2023, poz. 742 ze zm.)

W szczególności stwierdzam, że:

- obszar badawczy wybrany został trafnie,
- treść rozprawy odpowiada tytułowi,
- tezy nie zostały postawione bardzo wyraźnie, ale można je zrekonstruować,
- zrekonstruowane tezy są, zdaniem recenzenta, prawdziwe i zostały udowodnione,
- styl pracy jest dobry.

W związku z powyższym wnoszę o dopuszczenie Pani Iwony Biernat-Baran do dalszego postępowania w sprawie nadania stopnia doktora nauk prawnych.

UZASADNIENIE

1. Obszar badawczy

W dobie dyskusji o praworządności jako takiej i też o konieczności jej przywrócenia, prace z zakresu prawa podatkowego są niezwykle cenne, albowiem to właśnie prawo podatkowe stanowi najważniejszy dla obywateli dział prawa administracyjnego, z którym stykają się wszyscy – nie tylko osoby prowadzące działalność gospodarczą, ale i zwykli obywatele dokonujący prostych transakcji życiowych – jak na przykład zamiana mieszkania, która jest odpłatnym zbyciem i nabyciem dwóch mieszkań, różnie traktowanych. I nawet w takich przypadkach, organom podatkowym zdarzało się stawiać podatnikom zarzuty karne skarbowe jedynie w celu zwieszenia biegu terminu przedawnienia. Dlatego wszelkie rozważania o gwarancjach praw podatników są cenne.

Praworządność ma bowiem znaczenie nie tylko dla należytej obsady sądów ale i dla podsądnych – a nawet dla podsądnych to jeszcze bardziej. Co prawda potocznie uznaje się podsądnego za osobę pociąganą do odpowiedzialności karnej, ale można określenie to odnieść również do osoby „pociąganej do odpowiedzialności podatkowej” a już zwłaszcza karnej skarbowej.

2. Cel i zakres pracy

Doktorantka za „zasadniczy cel pracy” przyjęła „ocenę gwarancji procesowych strony postępowania w państwie prawa” Jako instrument realizacji tego „zadania” posłużyć miało „poszukiwanie odpowiedzi na pytania badawcze”. Z kolei „głównym celem pracy” miała być „próba odpowiedzi na pytanie jakie prawa i obowiązki stron postępowania podatkowego określają ich wzajemne relacje” a „kolejnym celem” było „dokonanie oceny praktyki stosowania prawa, a zwłaszcza zakresu podejmowania rozstrzygnięć przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne, w tym Trybunał Konstytucyjny, Trybunał Sprawiedliwości UE”. Kolejnym, także „zasadniczym” celem jest „również” ocena funkcjonowania poszczególnych zasad konstytucyjnych w kontekście ochrony praw podatników”. A „w tym celu” Doktorantka stara się „ustalić czy naruszenie gwarancji oznacza uchybienie podstawowym zasadom prowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i postępowania podatkowego”. I to jest zdecydowanie najślabszy fragment dysertacji – co jest celem „zasadniczym”, co „głównym” jak się mają owe „cele” do zastosowanego „instrumentu”.

Ale dalej jest już zdecydowanie lepiej.

Podzielałam tezę Doktorantki, że „wiele sporów między podatnikami a organami podatkowymi dotyczy nienależytego przestrzegania przez organy podatkowe uprawnień przysługujących stronie postępowania”.

Doktorantka – jak sama stwierdziła – „zamierzała wykazać, że przepisy prawa podatkowego są ściśle determinowane zasadami konstytucyjnymi²¹, a praktyka ich stosowania narusza nie tylko standardy konstytucyjne wykształcone przez dorobek doktryny, orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, ale również orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE”. Tę tezę również podzielałam.

Pozostaje pytanie, czy Doktorantce udało się wykazać w pracy, to co „zamierzała wykazać”.

Odpowiedź na to pytanie jest pozytywna.

3. Układ pracy

Recenzowana rozprawa składa się z pięciu rozdziałów, wstępu i zakończenia, wyodrębnionych jako odrębne jednostki redakcyjne.

We wstępie Autorka zarysowuje znaczenie podjętej przez nią problematyki, wskazuje (nie najlepiej) cele pracy i przedstawia jej konstrukcję.

W rozdziale pierwszym przedstawiono miejsce Konstytucji w systemie źródeł prawa, zdefiniowano pojęcia standardu konstytucyjnego oraz aktywności Trybunału Konstytucyjnego w odniesieniu do prawa podatkowego

W rozdziale drugim przedstawiono konstytucyjne ramy poszczególnych procedur podatkowych i wskazano ogólne zasady tworzące granice postępowania podatkowego, jak: zasada demokratycznego państwa prawnego, władztwa daninowego, zasada praworządności, zasada równości, prawo do ochrony życia prywatnego, nienaruszalność mieszkania, prawo własności czy gwarancja swobody działalności gospodarczej.

W rozdziale trzecim przedstawiono poszczególne rodzaje procedur podatkowych: czynności sprawdzające, kontrola podatkowa, kontrola celno-skarbowa oraz postępowanie podatkowe i wskazano jakie prawa i obowiązki ma w nich podatnik oraz jego pełnomocnik.

W rozdziale czwartym przedstawiono przesłanki prowadzenia kontroli podatkowej i celno-skarbowej, przebieg postępowania dowodowego, scharakteryzowano środki dowodowe i opisano najczęstsze naruszenia praw podatników w trakcie różnych procedur podatkowych.

W rozdziale piątym przedstawiono nowoczesne metody przetwarzania informacji w aspekcie ochrony praw podatnika podczas e-kontroli mającej na celu wykorzystanie w toku czynności

sprawdzających, kontrolnych i postępowania podatkowego zaawansowanych narzędzi informatycznych do badania danych pochodzących z systemu finansowo-księgowego podatnika.

Rozdziały od drugiego do piątego kończą podrozdziały zatytułowane „wnioski”, co jest cennym elementem konstrukcyjnym pracy.

Po Wstępie, w którym przedstawiono (nie najlepiej) cele pracy, drugim najsłabszym jej elementem jest Zakończenie, początek którego bardziej pasujące do Wstępu. Rację ma jednak Doktorantka twierdząc, że „Jak wykazano w pracy, naruszenie gwarancji procesowych uchybia podstawowym zasadom prowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, celno-skarbowej oraz postępowania podatkowego”. Rzeczywiście w recenzowanej pracy to wykazano.

4. Tytuł i treść

Tytuł pracy - „Gwarancje procesowe uczestników procedur podatkowych w państwie prawa” – odpowiada jej treści. A analiza tej treści prowadzi do wniosku, że Autorka celnie rozpoznaje istotne problemy w wybranym przez siebie obszarze badawczym, potrafi formułować właściwe pytania i udzielać na nie celnych odpowiedzi.

Sz szczególnie wartościowa jest prezentacja zagadnień praktycznych – można nawet powiedzieć że *casusowych*. Autorka nie poprzestaje na dogmatyce prawa, ale również dostrzega praktyczne problemy i zagrożenia wynikające z niedoskonałości różnych regulacji prawnych i nadużyć nadinterpretacyjnych ze strony organów podatkowych. .

Pewien problem stanowi ocena rozdziału pierwszego. Z jednej strony znalazły się w nim oczywistości z punktu widzenia konstytucjonalisty, czy teoretyka prawa, ale z drugiej strony to oczywistości wydają się czasem być nieoczywiste dla praktyków praw podatkowego. Ba! Nawet sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego – nie mówić już o sędziach sądów wojewódzkich, którzy z dużą ostrożnością, albo wręcz niechęcią podchodzą do obowiązku bezpośredniego stosowania Konstytucji, który wynika wprost z jej art. 8.

Rozpatrując znaczenie konstytucji dla systemu źródeł prawa Autorka rozważa dwie kwestie szczegółowe: konstytucji jako aktu prawotwórczego, źródła obowiązującego prawa, oraz miejsca konstytucji jako ustawy zasadniczej w obowiązującym systemie źródeł prawa w państwie. To co ma w tych kwestiach do powiedzenia z pewnością przyda się praktykom prawa podatkowego.

Sz szczególnie cenne są rozważania o standardach konstytucyjnych w świetle gwarancji procesowych. W polskim tłumaczeniu angielskiemu słowu „standard” najczęściej odpowiada

słowo „norma” albo „wzorzec”, Sentencje wielu wyroków Trybunału Konstytucyjnego w sprawach podatkowych budzą kontrowersje właśnie z tego powodu, że źle skonstruowany jest ów „wzorzec” konstytucyjny i tak naprawdę w sprawie chodzi o coś innego niż o to, czym się Trybunał zajmuje – czego najlepszy przykładem są wyroki dotyczące przerwania lub zawieszenia terminów przedawnienia.

Rację ma więc Doktorantka pisząc, że „charakteryzując <standard> w aspekcie prawnym nie można się ograniczyć do encyklopedycznych objaśnień, które znajdują zastosowanie jedynie przy posługiwaniu się tymi pojęciami w ujęciu techniczno-administracyjnym”. Przywołując jednak i to kilkakrotnie konstytucyjny standard wyłączności ustawy do regulacji podatkowych z art. 217 Konstytucji, Autorka pominęła niesłychanie istotny w debacie o gwarancjach praw podatników pogląd sędzi TK w stanie spoczynku, profesor Teresy Dębowskiej – Romanowskiej dla Biura Analiz Sejmowych¹, że Konstytucji stawia przed ustawodawcą „wymaganie kwalifikowanej określoności ustawy podatkowej, to znaczy takiego zdefiniowania podmiotu, przedmiotu i stawek podatkowych w ustawie, by w pełni przewidywalna była dla każdego kwota podatku.” Co więcej, „gwarancyjny charakter art. 217 polega na tym, iż ustawa która nie spełnia wprost wymagań kwalifikowanej określoności tekstu ustawy (...) – nie jest ustawą podatkową. Art. 217 jest bowiem bardzo radykalny w swych rozwiązaniach. Nie ustanawia on materialnych granic opodatkowania, ale za to formuluje bardzo wysokie wymagania kwalifikowanej określoności ustaw podatkowych w relacji do przeciętnej świadomości prawnej adresatów danego obowiązku podatkowego”.

Można też żałować, że przywołując Konwencję o ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności („Konwencja”) w szczególności jej tak często cytowany obecnie jej art. 6 w kontekście art. 45 Konstytucji, że każdy ma prawo do sprawiedliwego rozpatrzenia jego sprawy przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony ustawą, Autorka nie rozwinęła wątku „bezstronności” i wpływu na nią sposobu wyłaniania sędziów sądów administracyjnych spośród pracowników i współpracowników aparatu skarbowego oraz braku możliwości weryfikacji tego przez stronę postępowania.

Cenna jest analiza Doktorantki znaczenia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego w wyznaczaniu standardów konstytucyjnych (rozdział I. 3) oraz orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE (rozdział I. 4).

¹ Opinia dla Komisji Finansów Publicznych – Podkomisji Stałej ds. Monitorowania Systemu Podatkowego za pośrednictwem Biura Analiz Sejmowych, „Zeszyty Prawnicze Biura Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu”, nr 2(46) 2015, s. 81-85); [w:] [orka.sejm.gov.pl/wydbas.nsf/0/63A82FE28A5F8B4BC1257E9A0035125E/%24File/Strony od ZP_2_2015-5 Teresa DębowskaRomanowska.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/wydbas.nsf/0/63A82FE28A5F8B4BC1257E9A0035125E/%24File/Strony%20od%20ZP_2_2015-5%20Teresa%20D%C4%99bowskaRomanowska.pdf), (dostęp 04.05.2017 r.).

W rozdziale drugim Doktorantka stawia trafną tezę, że „z przepisów Konstytucji RP można wywodzić prawo do dobrej administracji”. Szkoda, że tezy tej nie rozwija w nawiązaniu do art. 41 Konwencji. Zwłaszcza, że w tym zakresie mamy w Polsce ciekawy dorobek nauki w postaci prac profesora Huberta Izdebskiego.² Prawo do dobrej administracji jest bowiem elementem prawa do dobrego prawa. A dobre prawo musi być dobrze stanowione i dobrze stosowane. Można wyobrazić sobie, że w źle (w niedemokratyczny sposób, albo z naruszeniem obowiązujących procedur) zostanie ustanowione dobre prawo i że będzie ono dobrze stosowane. Jeszcze łatwiej można sobie wyobrazić, że dobrze (w demokratyczny sposób, zgodnie z obowiązującymi procedurami) zostanie ustanowione złe prawo - a w zasadzie nie trzeba sobie tego wyobrażać, wystarczy zaobserwować. Złe prawo, bez względu na to jak ustanowione i jak stosowane - źle, czy dobrze - pozostaje złym prawem. Ale nawet dobrze ustanowione dobre prawo może być źle stosowane. Dlatego dopiero dobre prawo i dobrze stosowane to fundamenty praworządności. Dobra administracja jest konieczna zarówno w procesie stanowienia prawa (na wstępnym etapie procesu legislacyjnego) jak i w procesie jest stosowania.

W rozdziale drugim Autorka porusza też doniosłe dla problemu gwarancji praw podatnika zagadnienie relacji między zasadami (tymi wynikającym z Konstytucji) a regułami prawa. Jak słusznie pisze *„regułom prawnym należy nadawać treść będącą w zgodzie z zasadami prawa. To właśnie stanowi o nadrzędności zasad nad regułami. Ta nadrzędność ma charakter hierarchiczny”*. Bardzo cenne jest przytoczenie w tym kontekście poglądów Ronalda Dworkina, ale omówionych jednak zbyt pobieżnie.

W zawartych w tym rozdziale rozważaniach o wykładni prawa zabrakło odwołania do niezwykle istotnego wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 grudnia 2017 roku (SK 48/15), w którym, przypomniał on, że *„w polskiej doktrynie prawniczej, wśród dyrektyw wykładni wyróżnić można dyrektywy: 1) językowe, nakazujące rozumienie przepisów prawnych zgodnie z regułami semantycznymi i syntaktycznymi języka etnicznego, z zastrzeżeniem specyficznego znaczenia określonych wyrażeń nadanego im w języku prawnym lub prawniczym, 2) systemowe, służące zachowaniu spójności systemu prawnego, które – w razie wieloznaczności językowej – przewidują odrzucenie wariantu interpretacyjnego niezgodnego z zasadami prawnymi (aspekt poziomy) lub unormowaniami o wyższej mocy prawnej (aspekt pionowy) oraz 3) funkcjonalne, w tym celowościowe (teleologiczne), odwołujące się do wartości i celów prawodawcy, po czym stwierdził że dopiero aplikacja wymienionych trzech zestawów dyrektyw*

² H. Izdebski, *Od administracji publicznej do public governance* [w:] Zarządzanie Publiczne, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, 1/2007, s 7-20

wykładni skutkuje – niejako z założenia – eliminacją wszelkich niejasności obarczających tekst prawny, a zatem pozwala na odtworzenie normy prawnej jako wypowiedzi jednoznacznej”.

Niestety ten wyrok Trybunału jakoś nie znalazł uznania w oczach sędziów NSA, mimo że w składzie orzekającym nie było żadnego sędziego, którego prawo do orzekania jest kontestowane przez Sąd Najwyższy, TSUE i ETPC.

Zawarty w rozdziale trzecim opis rodzajów procedur w prawie podatkowym jest rozdziałem porządkującym materię postępowania, które, choć dotyczy jednej sprawy, różni się istotnie, na poszczególnych etapach, na których prawa podatnika chronione są zupełnie inaczej, a niekiedy nie są chronione w ogóle. To uporządkowanie uznać trzeba za wartość dodaną, która wniosła Autorka do literatury tematu. Szkoda tylko, że nie poruszyła, opisując technikę samoobliczenia podatku, kwestii domniemania jej poprawności dla procesu określania przez organ podatkowy zobowiązania podatkowego w innej wysokości niż to wynika z deklaracji podatnika.

Bardzo ważny dla konstrukcji pracy i dla jej oceny jest rozdział czwarty dotyczący naruszania praw (także tych konstytucyjnych omówionych w rozdziale pierwszym) uczestników procedur podatkowych.

Autorka słusznie wskazuje, że w zakresie wszczynania kontroli podatkowej obowiązuje zasada oficjalności, zgodnie z którą kontrolę podatkową organ podejmuje z urzędu co świadczy o tym, że to organ podatkowy jest dysponentem kontroli podatkowej. Warto byłoby jednak rozważyć kwestię gwarancji podatnika w przypadku wszczynania kontroli na skutek jakiegoś donosu. Donosy składane są przez kontrahentów, konkurentów, zawistnych sąsiadów, zdradzonych małżonków i prowadzone „pod tezę”. Ciekawe byłoby zmierzenie się z pytaniem, czy zachowując prawo „sygnalistów” do anonimowości, można zrezygnować z prawa podatnika odniesienia się do pomówień?

Odrębnym zagadnieniem jest to, dlaczego akurat w prawie podatkowym nie przyjęła się teza cesarza Hadriana, rozpowszechniona w oświeceniu i obecna do dziś w prawie karnym, że *satius enim esse impunitum relinqui facinus nocentis quam innocentem damnari?*

Symptomatyczne dla współczesnego świata jest to, że przedstawione w rozdziale piątym rozprawy jako „nowoczesne metody przetwarzania informacji a ochrona praw podatnika” nie są już takie nowoczesne podczas pisania jej recenzji. Rozwój sztucznej inteligencji oraz instrumentów służących do inwigilacji podatników to temat fascynujący. Wystarczy przypomnieć, że ustawa z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych wprowadziła do ustawy o kontroli skarbowej takie uprawnienia do

prowadzenia kontroli operacyjnej dla Głównego Inspektora Kontroli Skarbowej, które wówczas nie przysługiwały jeszcze szefom Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego i Wojskowych Służ Informacyjnych.

5. Opracowanie stylistyczne pracy, bibliografia

Jako dyslektyk recenzent ma pewną trudność z oceną języka pracy. Mogę jednak stwierdzić, że rozprawę czyta się dobrze. Nie wywołuje problemów rozumienie poszczególnych zdań.

W sposób uważany przez recenzenta za najlepszy z możliwych zrobione są w pracy przypisy. Przypisy umieszczone na dole strony pozwalają czytelnikowi na bieżące sprawdzanie odesłań oraz wtrętów. Bardzo popularne w niektórych naukach umieszczanie przypisu w tekście z podaniem nazwiska autora i daty wydania (zwłaszcza gdy w bibliografii zawartych jest kilka publikacji z różnych dat) lekturę utrudni więc dobrze, że Autorka nie uległa tej modzie.

Aczkolwiek „wytknąć” trzeba, że choć w odesłaniach zaczyna zazwyczaj od pierwszej litery imienia autora, to czasem zdarza się jej zacząć od nazwiska, co sprawia wrażenie pewnego bałaganu i zdarza się oznaczyć jako cytowaną wcześniej pozycję, która cytowana nie była, choć znajduje się w bibliografii – ale uwaga ta ma służyć bardziej wykazaniu staranności recenzenta niż niestaranności Autorki.

Robert Gwiazdowski