

Wdzięczności i prośby o
prekarsanie Panu Promotorowi
i Doktorantce.

3.12.2020.

PRZEMOCNICZKA
Rady Dyscypliny Nauki Prawne

dr hab. Dominik Mączyński, prof. UAM

Poznań, dnia 13 listopada 2020 r.

Zakład Prawa Finansowego

Wydział Prawa i Administracji

UAM w Poznaniu

RECENZJA

pracy doktorskiej mgr Anny Janowskiej, *Sądowa kontrola działalności organów
administracji skarbowej w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego,*

Toruń 2020 r., ss. 302

1. Uwagi ogólne

1.1. Ocena wyboru tematu rozprawy

Wybór tematu pracy należy uznać trafny, choć nie jest to wybór jednoznacznie oczywisty. Z jednej strony Autorka zasadnie zauważyła, że szeroka i złożona problematyka dotycząca kwestii proceduralnych, związanych z możliwością zaskarżenia do sądu administracyjnego aktów wydanych w wyniku postępowania interpretacyjnego, jest niezwykle interesująca, nie tylko z punktu widzenia nauki prawa podatkowego, ale i również – z uwagi na niebywałą powszechność i atrakcyjność tej instytucji wśród podatników – na gruncie praktycznego stosowania norm prawnych. To właśnie niezwykła popularność interpretacji indywidualnych czyni z zaproponowanego tematu badań obszar doniosły, w ramach którego wciąż pojawiają się dylematy interpretacyjne i wątpliwości aplikacyjne. Z drugiej strony, różnorodne aspekty prawne interpretacji indywidualnych były już wielokrotnie przedmiotem naukowych rozważań. Opublikowano w tym zakresie kilka monografii i dziesiątki innego rodzaju opracowań. Autorka sama przyznała, że instytucja interpretacji przepisów prawa podatkowego doczekała się wielu cennych i kompleksowych badań oraz publikacji naukowych, przytaczając ich obszerny katalog. Za potrzebą prowadzenia badań w tym obszarze przemawia jednak brak kompleksowej monografii poświęconej sądowej kontroli interpretacji indywidualnych. Zwłaszcza, że sprawowana w tym zakresie kontrola przez

sądy administracyjne charakteryzuje się odrębnościami na tle ogólnych reguł procesowych, a w ostatnim czasie unormowania w tym obszarze ulegały zmianom.

1.2. Ocena celów pracy i stawianych tez oraz proponowanych metod badawczych

Jak zadeklarowała Autorka, głównym celem pracy było dokonanie ustaleń teoretycznych w zakresie kontroli sądowej interpretacji indywidualnych. Tak sformułowany cel budzi jednak pewne wątpliwości, ponieważ Autorka prowadzi w istocie badania dogmatyczne nad kształtem przepisów normujących sposób i zakres kontroli sądowej interpretacji indywidualnych przy uwzględnieniu dorobku doktryny i praktyki stosowania prawa przez sądy administracyjne. W pracy trudno doszukać się rozważań o charakterze teoretycznoprawnym. Istota dysertacji sprowadza się do opracowania i przedstawienia wyników analizy ustawodawstwa, poglądów przedstawicieli nauki prawa podatkowego oraz judykatów dotyczących poszczególnych problemów wyłaniających się w toku postępowania sądowego ze skargi na interpretację indywidualną oraz inne akty kończące postępowanie interpretacyjne. Podstawowe problemy badawcze, jakie identyfikuje autorka we wstępie także przekonują, że praca ma charakter dogmatyczny. Zarysowane problemy odnoszą się bowiem do wykładni i zakresu stosowania przepisów ustawy procesowej.

Teza badawcza nie została wyrażona wprost we wstępie. Można jedna zakładać, że zawiera się ona w twierdzeniu, że „sądy administracyjne wywierają bezcenny wpływ w zakresie ujednolicania prawa podatkowego. (...) w tej roli sądy wpisują się w powszechne we współczesnym świecie zjawisko unifikacji (oczywiście w skali dotyczącej polskiego prawa podatkowego), którego niezaprzeczalnym atutem jest unikanie różnych ocen podobnych stanów faktycznych, w konsekwencji zaś zespalanie niejednorodnych orzeczeń administracji skarbowej, i w następstwie – zapewnienie realizacji zasady pewności prawa i zasady równości podatników wobec prawa”.

Do tak sformułowanych celów i tezy rozprawy Autorka prawidłowo dobrała metody badawcze. Jest to typowa praca o charakterze dogmatycznym i jako oczywistą omyłkę pisarską należy traktować użyte przez Autorkę określenie metody jako „formalno-dydaktycznej”. Istotne dla pracy jest także posługiwanie się metodą historycznoprawną i prawnoporównawczą. W ograniczonym zakresie wykorzystana została także metoda statystyczna. Można jednak odnieść wrażenie, że praca na tym zyskała, a formułowane wnioski zostały odpowiednio zilustrowane danymi.

1.3. Ocena układu pracy

Autorka rozpoczyna pracę rozdziałem, który zatytułowała Zagadnienia wstępne. W mojej ocenie jest to rozwiązanie dość niefortunne. Kolejne rozdziały pracy zostały poświęcone kolejnym kwestiom merytorycznym. Natomiast rozdział I nie zawiera analiz odnoszących się do zakreślonego pola badawczego. Przedstawia założenia rozprawy doktorskiej, omawia temat i wskazuje na zastosowanie w pracy metody badawcze. Dla porządku struktury pracy lepiej byłoby nazwać tę część dysertacji po prostu Wstępem, a numerację poszczególnych części rozpocząć od kolejnego rozdziału. W ten sposób praca – przynajmniej w mojej ocenie – zyskałaby uporządkowaną strukturę. Zagadnienia wstępne, które nie stanowią integralnej części rozważań merytorycznych, a jedynie przybliżają założenia, które legły u podstaw wyboru tematu i sposobu jego realizacji, pozostałyby poza nawiasem, który objąłby rozważania merytoryczne. Jest to jednak kwestia wyboru określonej konwencji układu logicznego pracy. W moim przekonaniu, ten zaproponowany przez Autorkę, nie w pełni odzwierciedla strukturę zawartych w rozprawie rozważań.

Układ pozostałych części pracy nie budzi zastrzeżeń. Rozdział drugi traktuje o założeniach sądowej kontroli działalności organów administracji publicznej w jej ujęciu ogólnym oraz ewolucyjnym. W tej części rozprawy znajdują się rozważania o charakterze ogólnym i słusznie znalazły się w początkowej części pracy. Kolejny rozdział rozprawy poświęcony został przesłankom dopuszczalności skargi do sądu administracyjnego na interpretację indywidualną i procesowym aspektom kontroli interpretacji indywidualnych. Następny rozdział prezentuje wyniki badań prowadzonych w zakresie stadiów postępowania przed sądem wojewódzkim. Rozważania zaprezentowane w rozdziale piątym obejmują analizę kontroli sądowej postanowień wydawanych na skutek wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, jako alternatywnego dla interpretacji indywidualnej sposobu zakończenia postępowania interpretacyjnego. Szósty rozdział dysertacji zawiera omówienie zagadnienia wpływu orzecznictwa wojewódzkich sądów administracyjnych na ujednoczenie orzeczeń organów w sprawach interpretacji przepisów prawa podatkowego. Ostatni rozdział stanowi podsumowanie, zawierające reasumpcję wyników badań przeprowadzonych przez Autorkę wraz z propozycją wniosków *de lege lata* oraz *de lege ferenda*. Tak ukształtowany układ logiczny pracy pozwala na realizację założeń badawczych przedstawionych we wstępie.

Autorka słusznie poza zakresem rozważań pozostawiła analizę innych aktów o podobnym charakterze do interpretacji indywidualnych, jak w szczególności Wiążącej Informacji Taryfowej (WIT), Wiążącej Informacji Akcyzowej (WIA), Wiążącej Informacji Stawkowej (WIS), porozumień dotyczących cen transakcyjnych, opinii zabezpieczających oraz objaśnień. Jak słusznie zauważyła Autorka, wszystkie te narzędzia łączy z instytucją interpretacji indywidualnej zasadniczo jedna wspólna cecha polegająca na ograniczeniu ryzyka podatkowego i przyznaniu podatnikowi ochrony w sytuacji zakwestionowania przez administrację skarbową jego rozliczeń podatkowych. Jednakże specyfika każdego z tych aktów wymaga przeprowadzenia odrębnej analizy dotyczącej dopuszczalności i zasad kontroli sądowej.

1.4. Ocena aspektów formalnych pracy (język, źródła i sposób ich wykorzystania)

Recenzowana rozprawa została oparta na bogatym materiale źródłowym. Autorka starannie dobrała bibliografię. Ze względu na specyfikę pracy dominują źródła polskojęzyczne. Autorka czyni przedmiotem swoich badań bardzo liczne akty prawne i powołuje bogate orzecznictwo Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego, krajowych sądów administracyjnych, a nawet czeskiego Naczelnego Sądu Administracyjnego. Spisy źródeł są uporządkowane i przejrzyste.

Autorka posługuje się poprawną polszczyzną i dba o precyzję języka prawniczego. W pracy trudno doszukać się błędów literowych czy językowych.

2. Uwagi szczegółowe – ocena poszczególnych rozdziałów

2.1. Rozdział II. Kontrola sądowa działalności administracji publicznej w ujęciu klasycznym a specyfika kontroli sądowej interpretacji przepisów prawa podatkowego (s. 32-102)

Rozdział ten został poświęcony analizie zagadnień kontroli sądowej działalności administracji publicznej, ze wskazaniem specyfiki sądowej kontroli interpretacji indywidualnych. Rozważania zawarte w tej części rozprawy, jakkolwiek niekiedy mają charakter ogólny i dotyczą kwestii, które były już wielokrotnie przedmiotem analizy w piśmiennictwie prawniczym, wydają się konieczne ze względu na charakter zasadniczych badań. Autora poddaje w tym rozdziale analizie m.in. problematykę ram prawnych sądowej kontroli, ze szczególnym uwzględnieniem uwarunkowań

ewolucyjnych i konstytucyjnych. W mojej ocenie najbardziej wartościowe są rozważania zawarte w pkt. 2.3 dotyczące interpretacji prawa jako przejawu działalności administracji publicznej. W tym kontekście Autorka bada zarówno interpretację ogólną, jak i indywidualną. Na pełną aprobatę zasługują sformułowane w tym zakresie wnioski, że interpretacja indywidualna nie wiąże nie tylko adresata, ale również organów podatkowych. Podmiot zainteresowany może swobodnie i autonomicznie zdecydować, czy zastosuje się do niej, czy też nie. W rezultacie ta forma działania administracji skarbowej nie stanowi załatwienia sprawy podatkowej, ale wyłącznie ocenia i przedstawia uzasadnioną możliwość zastosowania przepisów prawa. Ta konstatacja rodzi pytania o dopuszczalności drogi sądowej, na które odpowiedzi znajdujemy w pkt. 2.4 rozprawy. Prowadząc swoje badania, Autorka odwołuje się do praktyki innych państw (pkt 2.4.2.). Zarysowany tam wątek prawno-porównawczy jest w mojej ocenie bardzo wartościowy. Można jedynie żałować, że Autorka poprzestała na ograniczonym przedstawieniu charakteru prawnego interpretacji prawa w nielicznych państwach europejskich i USA.

Autorka porusza w tej części dysertacji także kilka zagadnień dyskusyjnych. Przykładowo podejmuje problematykę reformacyjnego modelu orzekania w sprawach interpretacji indywidualnych, postulując przyjęcie takiego rozwiązania w polskim systemie prawnym (pkt 2.4.5). Ponadto przedstawia uwagi na temat objęcia sądowną kontrolą interpretacji ogólnych, nie precyzując jednocześnie własnego stanowiska w tej sprawie (pkt 2.4.6). Dostrzeżenie tych dylematów i rozważenie ich w dysertacji doktorskiej uważam za wyjątkowo cenne.

Ostatnia część tego rozdziału poświęcona została determinantom sądowej kontroli działalności organów administracji podatkowej w zakresie interpretacji prawa podatkowego. Zawarte tam rozważania zasługują na wysoką ocenę. Po raz kolejny Autorka zauważa zagadnienia dyskusyjne, jak np. ograniczenie kognicji sądów administracyjnych w zakresie kontroli interpretacji indywidualnych wynikające z art. 57a p.p.s.a. Autorka dostrzega wady i zalety tego rozwiązania, wskazując, że „na sądowym etapie sprawy nie powinno się wymagać od skarżącego w istocie innych umiejętności niż te, które są wymagane do zredagowania poprawnego wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. Zapewnienie jednostce dostępu do sądu wymaga, by umożliwić jej uruchomienie bez zbędnych formalności postępowania sądowego, gwarantującego rzetelne i sprawne rozpoznanie sprawy oraz otrzymanie wiążącego rozstrzygnięcia. Ustawodawca jest zobligowany do poszukiwania rozwiązań mających

zapewnić standardy wynikające z zasady prawa do sądu. Nowe normatywne ujęcie zarzutów w toku sądowej kontroli interpretacji indywidualnych nie powinno zatem zmniejszać ochrony podatnika, ma jedynie na celu zapewnić większą efektywność działań sądów administracyjnych.”. Znacznie bardziej stanowcze stanowisko prezentuje w Zakończeniu, gdzie wprost formułuje pozytywną ocenę unormowania art. 57a p.p.s.a. (s. 268).

2.2. Rozdział III. Skarga na interpretację przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie (s. 103-163)

W tej części pracy Autorka poddaje analizie przesłanki dopuszczalności skargi do sądu administracyjnego. Prowadzi badania w zakresie stron postępowania sądowoadministracyjnego, legitymacji skargowej, wymogów formalnych skargi i skutków wniesienia skargi. Prezentowane w tym obszarze rozważania charakteryzują się wysokim poziomem kultury prawnej. Autorka dokonuje wykładni badanych przepisów ustawy procesowej z uwzględnieniem orzecznictwa sądowego i tez formułowanych w piśmiennictwie prawniczym. Rozdział ten zasługuje na pozytywną ocenę, mimo że kwestie będące przedmiotem badań w zakresie procedury sądowoadministracyjnej były już przedmiotem pogłębionej analizy naukowej. Wartością rozdziału III jest odniesienie opublikowanych wyników badań proceduralnych w zakresie ogólnym do szczegółowo określonej problematyki interpretacji indywidualnych. Autorka zwróciła uwagę na odrębności skarg na interpretacje indywidualne, stąd przedstawione rozważania nie są prostym zaprezentowaniem dorobku doktryny, lecz ukazują nową przestrzeń dotąd nie objętą szczegółową analizą.

2.3. Rozdział IV. Postępowanie rozpoznawcze i zasady orzekania (s. 164-216)

Rozdział IV charakteryzuje się podobną konstrukcją do poprzedniej części pracy. Poświęcony został postępowaniu rozpoznawczemu i zasadom orzekania przed sądami administracyjnymi. W jego ramach Autorka omawia problematykę stadiów postępowania przed wojewódzkim sądem administracyjnym, podstawy prawnej rozpoznania sprawy sądowoadministracyjnej, granic sprawy sądowoadministracyjnej i rodzajów wyroków w sprawie ze skargi na interpretację indywidualną. Po raz kolejny należy zauważyć, że rozważania prowadzone są na wysokim poziomie merytorycznym. Mimo że w pewnej mierze prezentowana analiza odnosi się do zagadnień natury ogólnej, opracowanych w piśmiennictwie przedmiotu, w tej części

pracy nie brak ciekawych wątków nawiązujących wprost do postępowania w sprawie interpretacji indywidualnych. Przykładowo, Autorka jednoznacznie i trafnie ocenia możliwości prowadzenia postępowania dowodowego w sprawach interpretacji indywidualnych. Słusznie zauważa, że jakkolwiek co do zasady możliwość przeprowadzenia dowodu przed sądem administracyjnym jest bardzo ograniczona, to w sprawach, w których przedmiotem skargi jest interpretacja indywidualna, ze względu na specyfikę postępowania i sądowej kontroli przeprowadzenie dowodu jest wykluczone.

Za najciekawsze uważam jednak obszernie rozważania poświęcone roli i znaczeniu art. 57a p.p.s.a. Nie ulega wątpliwości, że Autorka dostrzega dylematy i problemy związane ze stosowaniem tego przepisu i stara się formułować własne oceny. Zwraca uwagę na niekonsekwencję ustawodawcy, który z jednej strony wyznacza wysoki poziom sformalizowania skargi na interpretację indywidualną, a z drugiej, nie wprowadza przymusu adwokackiego. Tego rodzaju sytuacja może prowadzić do ograniczenia skuteczności skargi wniesionej przez osobę nieposiadającą odpowiedniej wiedzy prawniczej. Autorka zauważa bowiem, że „sformułowanie zarzutów pod adresem zaskarżonej interpretacji nie może być ogólnikowe. Warunek ten nie będzie zaś spełniony, jeśli skarżący ograniczy się do stwierdzenia, że organ dokonał błędnej wykładni albo że naruszył przepisy postępowania.” Zastanawia się jednak, „czy obowiązek ten obejmuje wskazanie jednostek systematycznych aktu normatywnego, czy też konkretnej normy prawnej, która została naruszona.” Rozważenie tej kwestii jest o tyle istotne, że uchybienie wymogom stawianym przez art. 57a p.p.s.a. skutkować będzie odrzuceniem skargi, po wcześniejszym wezwaniu do usunięcia braków formalnych. Z perspektywy rozpoznania skargi co do istoty znaczenie ma także to, czy strona skarżąca może rozszerzyć zarzuty skargi już po dniu jej wniesienia, czy też w ramach wcześniej powołanych zarzutów może wskazywać jedynie nowe uzasadnienie określonych już definitywnie w dniu wniesienia skargi jej podstaw. Zasygnalizowane przez Autorkę wątpliwości i dylematy prowokują kolejne pytania o rolę i funkcje interpretacji indywidualnych. Czy wobec sformalizowanej sądowej kontroli interpretacje indywidualne nadal pełnią funkcję informacyjną, czy przeważał ich walor gwarancyjny? Wątpliwość dotyczy tego, czy podmiot, który rzeczywiście nie wie, w jaki sposób zastosować przepisy prawa podatkowego, będzie w stanie samodzielnie złożyć wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej i ewentualnie

skutecznie wnieść skargę na tę interpretację do sądu administracyjnego, spełniając wymogi formalne nakładane przez ustawę procesową.

2.4. Rozdział V. Kontrola sądowa postanowień wydawanych w wyniku postępowania interpretacyjnego (s. 217-238)

Rozdział V poświęcony został problematyce sądowej kontroli postanowień wydanych w postępowaniu interpretacyjnym, gdy postępowanie to nie kończy się wydaniem interpretacji indywidualnej. Rozważania obejmują postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania interpretacyjnego, postanowienie o pozostawieniu bez rozpatrzenia wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej oraz postanowienie o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku ma zastosowanie interpretacja ogólna z jednoczesnym stwierdzeniem bezprzedmiotowości wniosku, postanowienie o odmowie wydania interpretacji indywidualnej oraz postanowienie o uchyleniu interpretacji indywidualnej lub o stwierdzeniu wygaśnięcia interpretacji indywidualnej oraz o zmianie lub uchyleniu postanowienia.

Duża różnorodność aktów wydawanych w postępowaniu interpretacyjnym pozwoliła Autorce na wyodrębnienie elementów charakterystycznych dla sądowej kontroli poszczególnych postanowień. Prowadzone badania są rzetelne i odwołują się do licznie przywołanego orzecznictwa sądowego. Drobnym mankamentem przedstawionych analiz jest skromne przywołanie piśmiennictwa prawniczego. Należy w tym miejscu zauważyć, że kwestie procesowe dotyczące sądowej kontroli postanowień wydanych w toku postępowania interpretacyjnego były przedmiotem doktrynalnych rozważań.

2.5. Rozdział VI. Wpływ orzecznictwa wojewódzkich sądów administracyjnych na ujednoczenie orzeczeń organów w sprawach interpretacji przepisów prawa podatkowego (s. 239-259)

Można odnieść wrażenie, że rozdział VI odnosi się do istoty roli, jaką odgrywa sądowa kontrola interpretacji indywidualnych w zakresie ujednoczenia orzecznictwa organów w sprawach podatkowych. Nie ulega wątpliwości, że jednym z celów, jakie stawiane były przed interpretacjami indywidualnymi było zapewnienie przewidywalności rozstrzygnięć zapadających w sprawach podatkowych przed organami administracji skarbowej. Drogą prowadzącą do osiągnięcia tego rezultatu jest jednak ujednoczenie orzeczeń interpretacyjnych. Należy w tym kontekście

zauważyć, że nawet spójna linia orzecznicza sądów administracyjnych w zakresie oceny prawidłowości stanowiska wnioskodawców w podobnych stanach faktycznych nie przekłada się bezpośrednio na prezentowanie tego stanowiska przez organy podatkowe. Nie należą do rzadkości przypadki, w których mimo jednoznacznego stanowiska sądów administracyjnych, pogląd prezentowany w interpretacjach indywidualnych pozostaje z nim niezgodny. Autorka rozważania znajdujące się w rozdziale VI zasadnie rozpoczyna od omówienia postulatu jednolitości orzecznictwa w sprawach interpretacji. Jednolitość orzecznicza stanowi bowiem istotną wartość na gruncie systemu podatkowego. Z perspektywy badań prowadzonych w tym rozdziale zasadnicze znaczenie ma jego ostatnia część poświęcona obowiązkowi uwzględnienia orzecznictwa sądów unormowanemu w art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej. Ze smutkiem należy przyznać rację Autorce, że nałożony na organ obowiązek nie jest efektywny i nie istnieją instrumenty, za pomocą których można byłoby osiągnąć stan pożądanej jednolitości. Autorka trafnie także zauważyła, że sytuacji nie sanują interpretacje ogólne, w przypadku których można zaobserwować takie, które sprzeciwiają ujednoliconemu orzecznictwu sądowemu.

2.6. Zakończenie (s. 260-270).

Zakończenie jest niezmiernie wartościową częścią pracy, w której zebrane zostały wnioski płynące z badań przeprowadzonych przez Autorkę. W zakończeniu nie brakuje krytycznej refleksji dotyczącej analizowanych instytucji. Jakkolwiek Autorka pozytywnie ocenia poddanie sądowej kontroli instytucji interpretacji indywidualnych, to dostrzega jednak dylematy, które są z tym związane. Autorka nie bez racji zauważa, że istnienie skargi na interpretację skłania do poszukiwania ochrony sądowej już na etapie interpretacji, uprzedzając w ten sposób spór na etapie sprawy wymiarowej. Nie bez znaczenia są w tym przypadku koszty sądowe ustalone na niezwykle niskim poziomie, które nie tylko nie stanowią przeszkody dla skarżenia interpretacji, ale wręcz zachęcają do takiego działania. Trafnie również zwrócono uwagę, że interpretacja podatkowa stwarza niekiedy złudne poczucie bezpieczeństwa prawnego, gdy przedstawiony przez wnioskodawcę stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odbiegają od rzeczywistego. Jest to problem szczególnie istotny, gdy rozbieżności faktyczne spowodowane są pominięciem okoliczności, które w ocenie organu miały wpływ na ocenę stanowiska wnioskodawcy, a których nie mógł on przewidzieć lub uznać, że nie mają wpływu na sytuację prawnopodatkową.

Na uwagę zasługują także sformułowane w pracy postulaty *de lege ferenda*. W mojej ocenie przynajmniej dwa z nich wymagają pogłębionej analizy. Po pierwsze, postulat wyposażenia sądów administracyjnych w kompetencje do dokonania oceny stanowiska wnioskodawcy, wymagający orzekania reformatoryjnego. Po drugie, postulat wzmocnienia roli instrumentów służących budowaniu jednolitości orzecznictwa w sprawach interpretacji przepisów prawa podatkowego.

3. Ogólna ocena rozprawy doktorskiej

Dokonując ogólnej oceny pracy, należy stwierdzić, że Autorka zrealizowała cele i założenia, które postawiła we wstępie do rozprawy. Prowadzone w recenzowanej dysertacji badania są rzetelne i uwzględniają metodologię nauki prawa, ze szczególnym uwzględnieniem jednak metody dogmatycznej. Prezentowana przez Autorkę argumentacja jest spójna i logiczna. Pewien niedosyt – w mojej ocenie – wynika z pozostawienia poza zakresem pracy analizy wpływu skarg na interpretacje indywidualne na orzecznictwo sądów administracyjnych. Autorka nie odpowiada bowiem na pytanie, w jaki sposób poddanie sądowej kontroli interpretacji indywidualnych wpłynęło na strukturę skarżonych aktów administracyjnych. Jaka część skarżących aktów z zakresu prawa podatkowego stanowią interpretacje indywidualne i wydane w toku postępowania interpretacyjnego postanowienia w ogólnej liczbie wpływających skarg na rozstrzygnięcia podatkowe? Ponadto, czy objęcie kognicją sądów administracyjnych interpretacji indywidualnych przyczyniło się do zmniejszenia sporów dotyczących wymiaru podatku? W moim przekonaniu uzupełnienie pracy o te wątki uczyniłoby pełniejszymi prezentowane wyniki badań.

Wskazane drobne usterki i uwagi polemiczne nie wpływają jednak na zasadniczo pozytywną ocenę recenzowanej rozprawy. Należy mieć nadzieję, że dysertacja, a w szczególności sformułowane w jej zakończeniu postulaty *de lege ferenda*, stanowiąc będą jedną z podstaw, która ukierunkuje sposób zmiany procedury sądowoadministracyjnej.

4. Konkluzja

Rozprawa doktorska mgr Anny Janowskiej, *Sądowa kontrola działalności organów administracji skarbowej w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego*, Toruń

2020 r., ss. 302 jest pod wyglądem formy, treści, sformułowanych tez i ocen rozprawą, która zasługuje na pozytywną ocenę. Uważam, że mimo wskazanych powyżej drobnych usterek i uwag polemicznych w pełni odpowiada wymogom, które stawiane są rozprawom doktorskim. Stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, świadczy o bardzo dobrej wiedzy teoretycznej Autorki.

Biorąc powyższe pod uwagę, wnoszę o dopuszczenie mgr Anny Janowskiej do dalszych etapów zmierzających do nadania stopnia naukowego doktora nauk prawnych.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'D. Mączyński', written in a cursive style.

Dominik Mączyński

