

prof. dr hab. Adam Nita  
Katedra Prawa Finansowego  
Uniwersytetu Jagiellońskiego

*Widziałam, pramy o  
prekierując Panom Prusostom  
oraz Doktoranctwu.*

*26. 11. 2020.*

*[Signature]*  
Prof. dr hab. Barbara Górnowska

**Ocena**  
**rozprawy doktorskiej Pani mgr Moniki Michalak**  
**pt. „Konsekwencje błędu podatnika w polskim prawie podatkowym –**  
**represja czy współdziałanie?”**  
**Toruń 2020, ss. 314**

- I. Wybór tematyki rozprawy doktorskiej jest trafny, a materia będąca przedmiotem tego opracowania jest istotna. Fundamentalną zasadą polskiego prawa podatkowego jest to, że powinność podatkowa podatnika powstaje na skutek urzeczywistnienia przez ten podmiot podatkowego stanu faktycznego, ukształtowanego w ustawie podatkowej. Jednocześnie, w większości stanów faktycznych, do których odwołuje się ustawodawca, konkretyzacja powinności podatkowej podatnika dokonuje się z mocy samego prawa, tj. na skutek zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże ten efekt. Konsekwencją tego rozwiązania normatywnego jest konieczność dokonywania przez podatników samoobliczenia podatku. Wyraża się ono tym, że w składanych przez siebie deklaracjach podatkowych nie tylko informują oni organ podatkowy o podmiocie i przedmiocie opodatkowania oraz o podstawie opodatkowania, ale i określają wysokość skonkretyzowanej powinności podatkowej. Z tym zaś wiąże się ryzyko błędu nie tylko w obliczeniach kwoty podatku, ale przede wszystkim we właściwym zrozumieniu przepisów prawa podatkowego i w prawidłowym wyprowadzeniu z nich normy prawnej.
- II. Przedstawione rozwiązanie może budzić zastrzeżenia. W ten sposób ustawodawca przerzuca bowiem na podatnika nie tylko niebezpieczeństwo popełnienia błędów

rachunkowych, czy interpretacyjnych, ale i przenosi na ten podmiot konsekwencje ekonomiczne takiego zdarzenia. Ich przejawem jest konieczność zapłaty odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, a niekiedy także dodatkowa dolegliwość w postaci sankcji podatkowych. Z drugiej jednak strony, dzięki samoobliczeniu podatku wymiar zobowiązania podatkowego jest sprawny i tani, bo nie następuje we władczym akcie organu podatkowego, czyli to nie państwo i nie jednostka samorządu terytorialnego ponosi koszty określenie wysokości skonkretyzowanej powinności podatkowej. Tylko podanie w wątpliwość prawidłowości rozliczenia podatnika skutkuje zaś wydaniem deklaratoryjnej decyzji podatkowej. W akcie tym organ podatkowy obala prawne domniemanie prawidłowości deklaracji podatkowej, ukształtowane w art. 21 § 2 Ordynacji podatkowej (a w zakresie podatku od towarów i usług – w art. 99 ust. 12 ustawy o podatku od towarów i usług). Z kolei, korekta deklaracji podatkowej, dokonana przez samego podatnika pozwala mu uniknąć części negatywnych następstw błędnego rozliczenia podatkowego, w szczególności - jeżeli jest dokonana we właściwym punkcie czasu, wyznaczonym w przepisach ogólnego prawa podatkowego, skutkuje niższymi odsetkami za zwłokę od zaległości podatkowej. Współdziałanie podmiotu obowiązującego z tytułu podatku z administracją podatkową, przejawiające się właśnie złożeniem korekty deklaracji podatkowej ma więc konsekwencję w postaci wspomnianej pozytywnej sankcji podatkowej.

- III. Z wszystkich przedstawionych względów zagadnienia, jakie w swojej rozprawie porusza Doktorantka mają istotne znaczenie zarówno dla ogólnego, jak i dla szczególnego prawa podatkowego. W dodatku, jak do tej pory brak było kompleksowego, monograficznego opracowania problematyki błędu w prawie podatkowym i reakcji ustawodawcy na to zdarzenie. Tym bardziej należy docenić taki wybór tematu pracy. Dokonując póki co, ogólnej oceny recenzowanej rozprawy, przede wszystkim należy zauważyć, że jest ona poprawną prezentacją dorobku doktryny prawa podatkowego, rozwiązań normatywnych oraz orzecznictwa, dotyczących zagadnień wyartykułowanych w jej tytule. Ponadto, Autorka słusznie odwołuje się do instytucji normatywnych, opartych na współdziałaniu stron stosunku podatkowoprawnego, a ukierunkowanych na łagodzenie negatywnych skutków błędu popełnionego przez podatnika.
- IV. Praca składa się z dwóch części, a ponadto została podzielona na dziewięć rozdziałów. Trudno precyzyjnie ustalić, jakie było zasadnicze kryterium

uporządkowania wywodów Doktorantki, sprowadzające się do wyodrębnienia dwóch części pracy. Jest tak, ponieważ wspomniane jednostki redakcyjne tekstu nie noszą własnych tytułów. Dopiero w zakończeniu rozprawy wyjaśniono zaś, że jej pierwsza część została poświęcona głównie zagadnieniom teoretycznym. Z kolei, w części drugiej pracy zaprezentowano – jak to określiła Autorka – instytucje pozytywne, czyli dające możliwość uniknięcia błędu lub naprawienia błędu podatnika oraz – według nomenklatury Doktorantki – instytucje negatywne, tj. takie, które wiążą się z sankcją za popełnienie błędu. Dodatkowo godzi się zauważyć, że rozdziały pracy noszą ciągłą numerację (od pierwszego do dziewiątego). Tym samym, w sensie konstrukcyjnym nie są one przyporządkowane dwóm częściom rozprawy (gdyby tak było, oznaczenia rozdziałów tworzących drugą część pracy rozpoczynałaby się do początku – od numeru pierwszego). Wbrew zapewnieniom zawartym w zakończeniu recenzowanej rozprawy trudno też treść pierwszej części pracy określić mianem rozważań o charakterze teoretycznym, czy w dominującym stopniu teoretycznych. Dzieje się tak, ponieważ poza kwestiami stosunku podatkowoprawnego, w tym fragmencie swoich rozważań Pani mgr Monika Michalak analizuje również zagadnienia błędu w różnych dziedzinach prawa, czy konstytucyjne kwestie państwa prawnego, a także – głównie w ujęciu administracyjnoprawnym – mediacji.

W ramach drugiej części rozprawy omówiono natomiast problematykę korekty deklaracji podatkowej, sankcji podatkowych, ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, odsetek za zwłokę oraz indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Nie do końca zrozumiała jest taka kolejność rozważań. Skoro bowiem założeniem Pani mgr Moniki Michalak była analiza najpierw rozwiązań prawnych, służących uniknięciu błędu albo jego naprawie, a następnie negatywnych konsekwencji błędu, trudno zrozumieć dlaczego zagadnienia sankcji podatkowych są prezentowane przez Autorkę po kwestiach korekty deklaracji podatkowych, a przed problematyką ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Wszak sankcje podatkowe w klasycznym ich ujęciu, tzn. rozumiane jako sankcje negatywne są ujemnymi następstwami działania podatnika, w szczególności spowodowanego jego błędem. Natomiast uznaniowe ulgi podatkowe mogą być wykorzystywane dla złagodzenia, czy nawet zniesienia skutków błędu wspomnianego podmiotu. Z tych samych powodów niejasne jest, dlaczego

zagadnienia odsetek za zwłokę, które mogą być traktowane jako pewna dolegliwość dla podatnika są analizowane w pracy po kwestii uznaniowych ulg podatkowych, a przed problematyką indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Jak już bowiem wcześniej wspomniano, ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych mogą być wykorzystywane dla złagodzenia ujemnych następstw błędu podmiotu obowiązane z tytułu podatku. Taki sam charakter mają też interpretacje indywidualne. Co więcej, nie ma przeszkód, aby poprzez tę instytucję zapobiegać błędom podatnika w jego rozliczeniu podatkowym.

Autorka nie jest przy tym konsekwentna w kwestiach konstrukcyjnych, ponieważ część rozdziałów pierwszej i drugiej części pracy kończy się podsumowaniem, inne zaś nie zawierają tego elementu. Niewątpliwie nietypowym rozwiązaniem jest też brak wstępu do rozprawy, zrekompensowany prezentacją metodologii pracy i też badawczych pod koniec pierwszego rozdziału rozprawy (w podrozdziale drugim).

- V. Należy docenić to, że Autorka w swoich rozważaniach poświęconych prawu podatkowemu odwołuje się do problematyki tego zjawiska jako kategorii prawa cywilnego i prawa karnego. Błąd w prawie podatkowym ma natomiast odmienny charakter. Przede wszystkim, nie jest on pojęciem języka prawnego, natomiast funkcjonuje jako termin języka prawniczego. Dzieje się tak, ponieważ ustawodawca nie operuje tym określeniem w aktach prawnych z zakresu prawa podatkowego. Jednocześnie jednak analiza tych unormowań pozwala zauważyć, że zjawisko błędu w jego potocznym, językowym znaczeniu, jakim operują praktycy prawa ujawnia się podczas stosowania przepisów daninowych. Przejawem błędu w tym rozumieniu jest chociażby, wcześniej już sygnalizowane, nieprawidłowe samoobliczenie podatku, naruszenie prawa podczas wyboru opcji opodatkowania (np. jego zryczałtowanej formy), czy spowodowane błędem w potocznym tego słowa znaczeniu, niedopełnienie przez podmiot obowiązany z tytułu podatku warunków skorzystania z ulgi, czy zwolnienia podatkowego. Tym samym, błąd w prawie podatkowym jest immanentnie związany z tym, co jest istotą tej gałęzi prawa – z podatkowym stanem faktycznym, którego urzeczywistnienie determinuje kształt powinności podatkowej.

Nie ulega przy tym wątpliwości to, że biorąc pod uwagę aktualną treść przepisów prawa podatkowego, działanie podatnika pod wpływem błędu nie jest okolicznością w jakikolwiek sposób „usprawiedliwiająca” ten podmiot. W tym

kontekście, w swoich rozważaniach Autorka zwraca uwagę na jedną okoliczność, tj. na potrzebę kontaktowania się z podmiotem obowiązany z tytułu podatku przez administrację podatkową za pomocą środków komunikacji elektronicznej, po to aby uświadomić mu nieprawidłowość i spowodować jej korektę. Ta kwestia doczekała się zresztą normatywnej regulacji, której przejawem jest chociażby instytucja wezwania do korekty deklaracji podatkowej (a niekiedy nawet korekty dokonywanej przez organ w trybie czynności sprawdzających). Problem wydaje się natomiast o wiele bardziej złożony. Poza błędem w obliczeniu podatku może bowiem ujawnić się uchybienie podatnika w zakresie wyboru formy opodatkowania, czy co do spełnienia przesłanek skorzystania ze zwolnienia podatkowego. W tym zaś zakresie w ustawodawstwie podatkowym, inaczej niż w prawie cywilnym brak jest jakiegokolwiek unormowań, pozwalających podmiotowi uprawnionemu z tytułu podatku uchylić się od skutków swojego działania spowodowanego błędem. Jednocześnie, nie ma normatywnych podstaw ku temu, aby w nieuregulowanym zakresie posiłkować się unormowaniami z zakresu prawa prywatnego. Podobnie jest, jeżeli chodzi o spowodowane błędem podatnika, niedopełnienie prawnych warunków skorzystania ze zwolnienia lub ulgi podatkowej. Od wielu lat nierozwiązanym problemem jest chociażby niemożność uchylenia negatywnych skutków niezgłoszenia przez podatnika, w ustawowym terminie faktu uzyskania przysporzenia majątkowego, objętego zwolnieniem podatkowym, ukształtowanym w art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn. W mojej ocenie, inaczej niż według Doktorantki, w przedstawionym zakresie problem nie leży więc w płaszczyźnie stosowania przepisów prawa podatkowego, ale w przestrzeni jego stanowienia.

- VI. Nie mam zastrzeżeń do treści rozważań zawartych w czwartym rozdziale pracy, poświęconego konstytucyjnym standardom państwa prawnego. Nie wszystkie z zawartych tam wywodów wydają się jednak pozostawać w związku z tematem recenzowanej rozprawy i – jako takie - mogą stanowić realną podstawę dla dalszych rozważań Autorki. Dotyczy to w szczególności zasady swobody prowadzenia działalności gospodarczej, czy zasady ochrony praw nabytych przez obywateli. Ponadto, nie sądzę aby poprawne było określenie „prawodawca podatkowy”, jakim operuje Pani mgr Michałak w analizowanym rozdziale pracy. Wszak w Polsce nie ma odrębnego ustawodawcy podatkowego i niepodatkowego. Na docenienie zasługuje natomiast odwołanie się przez Doktorantkę do zasady

zaufania obywateli do państwa. W praktyce stosowania przepisów prawa podatkowego zdarza się bowiem, że dzięki temu pryncypium podatnik nie ponosi negatywnych konsekwencji swoich błędów, spowodowanych niewłaściwą legislacją podatkową.

- VII. Jako interesujący i generalnie poprawny oceniam wywód Autorki, poświęcony korekcie deklaracji podatkowej. Moje zdziwienie wzbudza natomiast to, że z dużą starannością odwołuje się ona do zamierzonej nowelizacji Ordynacji podatkowej, dokonanej w roku 2003 oraz operuje niepoprawnymi i niemającymi żadnego uzasadnienia w zasadach języka polskiego, skrótami „ustawa VAT”, czy „podatek VAT” (por. s. 128 i 129 pracy), czy „ustawa o PIT” (por. s. 141). Ponadto w moim przekonaniu, wbrew temu co podnosi Doktorantka (por. s. 146), korekty deklaracji podatkowej nie można sprowadzać do uprawnienia podatnika (płatnika i inkasenta). Taki charakter ma wspomniana czynność w większości przypadków, kiedy jest dokonywana. Jednocześnie jednak istnieją sytuacje, gdy korekta deklaracji jest powinnością podmiotu obowiązanej z tytułu podatku. Tytułem przykładu warto wskazać chociażby na art. 89 ust. 1e pkt 1 i 2, art. 89b ust. 1, czy art. 91 ust. 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług.
- VIII. Poprawne są także rozważania Doktorantki, poświęcone sankcjom w prawie podatkowym. Pewną słabością tej części pracy jest jednak to, że zagadnienie sankcji zostało sprowadzone do problematyki podatku od towarów i usług. Uwadze Autorki uszły natomiast sankcje ukształtowane w innych ustawach podatkowych, chociażby w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, czy w ustawie o podatku od spadków i darowizn. Ponadto, zagadnieniem dyskusyjnym w kontekście sankcji, jako reakcji ustawodawcy na błąd podatnika jest to, czy sankcje administracyjne (podatkowe) w ogóle powinny być stosowane - czy dyscyplinując podatnika nie powinno się sięgać wyłącznie do instytucji prawa karnego. Uznając natomiast legalność operowania własnymi sankcjami w prawie podatkowym, należy rozważyć kwestię stworzenia organom podatkowym prawnej możliwości miarkowania sankcji, tak aby dostosować tę dolegliwość do rzeczywistych rozmiarów uchybienia podatnika.
- IX. Jeżeli chodzi o materię rozdziału pracy, poświęconego ulgom w spłacie zobowiązań podatkowych jako reakcji na błąd podatnika, należy zaakceptować rozróżnienie przez Autorkę systemowych i uznaniowych ulg podatkowych. O ile

bowiem ulgi systemowe (zwolnienia i ulgi podatkowe), będąc elementem konstrukcji podatku kształtują treść powinności podatkowej podatnika, o tyle uznaniowe ulgi podatkowe, regulowane w przepisach ogólnego prawa podatkowego nie mają tego waloru. Dzieje się tak, ponieważ stan faktyczny zwolnień i ulg podatkowych (ulg systemowych) jest elementem dyspozycji normy podatkowoprawnej. Jeżeli więc podatnik zrealizował stan faktyczny zwolnienia, czy ulgi podatkowej, skonkretyzowana powinność podatkowa, niezależnie od woli organu podatkowego jest kształtowana przez te elementy konstrukcji podatku. Inaczej jest w przypadku uznaniowych ulg podatkowych. Jak już wcześniej wskazano, są one regulowane w przepisach ogólnego prawa podatkowego, a skoro tak, to nie determinują treści powinności podatkowej, natomiast mogą być wykorzystane dla przekształcenia zobowiązania podatkowego lub dla rezygnacji podmiotu uprawnionego z tytułu podatku z należnego mu świadczenia. Doktorantka trafnie wskazuje na tę konstrukcję prawną jako na rozwiązanie prawne, które może być wykorzystywane w reakcji na błąd popełniony przez podatnika. Moje zastrzeżenia budzą natomiast dwie kwestie artykułowane w pracy.

Nie zgadzam się z tezą, że we wniosku o zastosowanie uznaniowej ulgi podatkowej podatnik powinien udowodnić wystąpienie kierunkowej dyrektywy wyboru konsekwencji – sytuacji, której zaistnienie uzasadnia umorzenie zaległości podatkowej, czy modyfikacje terminu płatności podatku (por. s. 209 pracy). Jednocześnie mam świadomość, że to przekonanie Autorki ma oparcie w dominującej praktyce stosowania przepisów prawa podatkowego przez polskie organy podatkowe. W mojej ocenie nie ma ono natomiast uzasadnienia w treści przepisów prawa podatkowego. Z art. 122 oraz z art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej wynika bowiem, że powinność ustalenia prawdy obiektywnej jest domeną administracji podatkowej. To organy podatkowe są więc zobowiązane prawidłowo zgromadzić oraz rozpatrzyć cały materiał dowodowy. Tym samym, jeżeli podmiot obowiązany z tytułu podatku, występując o zastosowanie uznaniowej ulgi podatkowej nie udowadnia swoich racji, to organ podatkowy jest zobowiązany ustalić prawdę obiektywną w oparciu o przeprowadzone przez siebie dowody. W tym zakresie może on prosić podatnika o wsparcie.

Ponadto, mój opór wzbudza teza, że stopień skomplikowania przepisów prawa podatkowego, implikujący błędy podatnika w rozliczeniu podatkowym powinien

być traktowany jako przesłanka zastosowania uznaniowej ulgi podatkowej. Modyfikując termin płatności podatku, czy umarzając zaległość podatkową organ podatkowy nawiązuje do stanu faktycznego, istniejącego w chwili złożenia wniosku o zastosowanie uznaniowej ulgi podatkowej. Z tego powodu, przyczyna powstania zaległości podatkowej, z oczywistych względów czasowo wcześniejsza niż moment wystąpienia przez podatnika ze stosownym podaniem nie ma i nie może mieć znaczenia dla oceny, czy w ramach uznania administracyjnego należy władczo ingerować w treść zobowiązania podatkowego. Ponadto, trudno sobie wyobrazić sytuację, w której organ podatkowy (a w dalszej kolejności sąd administracyjny podczas kontroli legalności ostatecznej decyzji podatkowej) ocenia, czy przepis prawa podatkowego był skomplikowany i czy jako taki mógł spowodować błędne odczytanie zawartej w nim normy prawnej oraz powstanie zaległości podatkowej.

- X. Z dużym zainteresowaniem przeczytałem rozdział pracy, poświęcony odsetkom za zwłokę od zaległości podatkowych. Zgadzam się z postawioną tam tezą, że pełnią one funkcję kompensacyjną, a także gwarancyjną czy represyjną. Do tego katalogu dodałbym jeszcze, że są one instrumentem kształtowania sprawiedliwego obciążenia podatkowego, współcześnie opartego na zdolności płatniczej podatnika. Podmiot obowiązany z tytułu podatku, który samowolnie nie płaci podatku w terminie stawia się bowiem w lepszej sytuacji ekonomicznej niż pozostałe osoby obciążone zobowiązaniem podatkowym, które terminowo wywiązują się z tej powinności. W tej sytuacji, zapłata odsetek pozbawia podatnika korzyści gospodarczej, będącej efektem jego nagannego działania. Tym samym, dochodzi do zrównoważenia obciążenia podatkowego pomiędzy tymi, którzy we właściwym czasie wywiązują się ze swojej powinności publicznoprawnej, a podatnikami samowolnie uiszczającymi podatek po terminie. Mam natomiast wątpliwości co łączenia obniżonej stawki odsetek za zwłokę z błędem podatnika, popełnionym w jego rozliczeniu podatkowym (por. s. 263 pracy). W moim przekonaniu, biorąc pod uwagę dyspozycję art. 56a Ordynacji podatkowej brak jest podstaw do stawiania takiej tezy. Niezamierzone spowodowanie przez podatnika zaległości podatkowej może natomiast oddziaływać na bieg odsetek za zwłokę poprzez inne rozwiązanie normatywne, niewyartykułowane w rozprawie. Otóż, zgodnie z art. 54 § 1 pkt 7a Ordynacji podatkowej, odsetek za zwłokę nie nalicza się za okres od dnia następnego po



upływie dwóch lat od dnia złożenia deklaracji, od zaległości związanych z popełnionymi w deklaracji błędami rachunkowymi lub oczywistymi omyłkami, jeżeli w tym okresie nie zostały one ujawnione przez organ podatkowy. Poprzez taką regulację, organ podatkowy powinien wykryć zaniżenie wysokości zobowiązania podatkowego przez podatnika dokonującego samoobliczenia podatku, spowodowane błędami rachunkowymi lub innymi oczywistymi omyłkami, w ciągu dwóch lat od przedstawienia deklaracji podatkowej. Implikuje to konieczność sprawnego i szybkiego rachunkowego weryfikowania rozliczeń podatkowych podatnika. Niewykrycie w dwuletniej przestrzeni czasu błędu w obliczeniach lub innej oczywistej omyłki podatnika sprawia bowiem, że pomimo istnienia zaległości podatkowej nie bieżą od niej odsetki za zwłokę.

- XI. Za właściwe uznaję odwołanie się w recenzowanej rozprawie do instytucji indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Nie ulega dla mnie wątpliwości, że w sytuacji, gdy w Polsce dominuje system samoobliczenia podatku, tego rodzaju rozwiązanie pozwala złagodzić skutki błędów podatnika w rozumieniu przepisów prawa podatkowego i w prawidłowym rozliczeniu podatku. Tym samym, wbrew temu, co przyjęto w pracy (por. s. 268) to nie „negatywne konsekwencje wynikające z ustaw podatkowych” są racją istnienia indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Stanowią ją natomiast niejasności w treści ukształtowanych przepisów lub trudności w ich interpretowaniu. Generalnie, zgadzam się natomiast z formułowanymi w recenzowanej rozprawie zarzutami, dotyczącymi stopniowego ograniczania przez ustawodawcę ochronnej funkcji interpretacji indywidualnych. Czynię to z jednym zastrzeżeniem – inaczej niż Doktorantka, ograniczania ochronnej funkcji interpretacji nie upatruję w wymogu prawidłowego przedstawienia stanu faktycznego we wniosku interpretacyjnym. Wszak organ interpretacyjny swoją interpretację opiera właśnie na tym elemencie wspomnianego pisma procesowego, sformułowanego przez podmiot zainteresowany interpretacją. Niezgodny z rzeczywistością opis zaistniałego lub przyszłego stanu faktycznego nie może więc skutkować ochroną podatnika, który zastosował się do nieprawidłowej interpretacji.

W mojej ocenie problem ochronnej funkcji interpretacji indywidualnych jest bardziej złożony. Należy docenić to, że ustawodawca precyzyjnie wskazuje na trzymiesięczny termin do ich wydania. Zagadnieniem, które przez wzgląd na

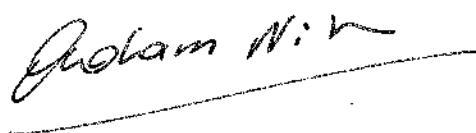
ochronę praw podatnika w przeszłości budziło wątpliwości orzecznicze było to, czy wspomniany przedział czasu nie powinien być liczony do doręczenia interpretacji. W ten sposób unikano by bowiem podejrzania antydatowania interpretacji po to, aby zapobiec efektowi „milczącej interpretacji” (por. art. 14d i 14o Ordynacji podatkowej). Pomimo wskazówek formułowanych w judykaturze Naczelnego Sądu Administracyjnego, problem ten do dzisiaj nie został rozwiązany w płaszczyźnie stanowienia prawa podatkowego.

Innym, korzystnym rozwiązaniem jest możliwość zwracania się o interpretację nie tylko dotyczącą już zaistniałych, ale i przyszłych zdarzeń. Umożliwia to nie tylko ochronę podatnika, ale i stwarza sposobność dla planowania podatkowego. Należy też docenić symboliczną, czterdziestozłotową opłatę za wniosek interpretacyjny, a także możliwość sądownoadministracyjnej kontroli interpretacji, pomimo że nie mają one formy decyzji podatkowej. Skarga na interpretację podlega zaś niewielkiemu wpisowi, w wysokości 200 zł.

- XII. Przechodząc do oceny pracy w jej warstwie warsztatowej i językowej, godzi się wyartykułować pewne niedoskonałości. Przepisy w tekście są bowiem formułowane prawidłowo, natomiast można mieć zastrzeżenia do stylistyki prowadzonych rozważań – Autorka operuje sformułowaniami w pierwszej osobie liczby pojedynczej (np. „w dysertacji zastosowałam” s. 31), posługuje się „stylem poradnikowym” (np. „w polskich przepisach podatkowych nie znajdziemy definicji błędu” – s. 55, czy „pojęcia korekty deklaracji nie odnajdziemy w Ordynacji podatkowej – s. 121), a także personifikuje słownik języka polskiego, czy rozdział własnej pracy (np. „słownik języka polskiego wskazuje, że korekta ...” – s. 121, czy „ostatni rozdział części pierwszej opisuje zasady konstytucyjne ... – s. 283). Ponadto, zaskakuje nieposługiwanie się synonimami (np. „Korekta deklaracji podatkowej została wprowadzona do Ordynacji podatkowej w 1997 r. Przed wprowadzeniem korekty deklaracji do Ordynacji podatkowej ... - s. 123) oraz razi wcześniej już wskazywane, operowanie określeniem „ustawa VAT”, czy „podatek VAT” (s. 128 i 129 pracy), czy „ustawa o PIT” (s. 141). Jest tak przede wszystkim dlatego, że takich danin nie ma w polskim systemie podatkowym. Jego elementem jest natomiast podatek od towarów i usług, czy podatek dochodowy od osób fizycznych. Poza tym, określenia „podatek VAT”, czy „ustawa o PIT” są nielogiczne – wszak „1” w skrócie „VAT” albo „PIT” oznacza właśnie podatek (tax). Moim zdaniem, w rozprawie doktorskiej należy też wystrzegać się

pleonazmów językowych, kolokwializmów oraz pewnych nieporadności językowych. Ich przykładami są sformułowania: „korekta wskazana w przepisie art. 81 Ordynacji podatkowej” (s. 140 pracy) – wszak artykuł ustawy jest jednostką redakcyjną tekstu prawnego, zawierającą przepis; „możliwość zaoszczędzenia publicznych pieniędzy” (s. 148) – to ewidentny kolokwializm; „po stronie podatników” (s. 284 pracy) - zawiera oczywisty błąd językowy. Trudno też dociec, co Doktorantka chciała wyrazić w sformułowaniu „Pojęcie ulgi podatkowej zostało określone bardzo szeroko w Ordynacji podatkowej i zdecydowanie w sposób uproszczony” (s. 208 pracy).

- XIII. Dokonując ostatecznej oceny pracy Pani mgr Moniki Michalak należy stwierdzić, że jest to opracowanie o zadowalającej wartości naukowej. W rozprawie wykorzystano bogatą literaturę naukową oraz orzecznictwo. W materiale źródłowym, powoływanym w recenzowanym opracowaniu dominują jednak starsze judykaty, a Autorka – wskazując na akty prawne - nie odwołuje się do aktualnych miejsc ich publikacji. W konkluzji należy stwierdzić, że rozprawa doktorska Pani mgr Moniki Michalak w dostatecznym stopniu spełnia warunki sformułowane w ustawie z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1789 ze zm.) w zw. z art. 179 ust. 1 ustawy z dnia 3 lipca 2018 r. Przepisy wprowadzające ustawę — Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z 2018, poz. 1669 ze zm.) i może być przedmiotem dalszych czynności w przewodzie doktorskim. W związku z tym, wnoszę o przyjęcie rozprawy doktorskiej i o dopuszczenie Pani mgr Moniki Michalak do dalszego postępowania w przewodzie doktorskim, zgodnie z obowiązującymi regulacjami.



Kraków, 19 listopada 2020 r.