

10.XI.2020.

Prof. zw. dr hab. Jan Głuchowski Prof. dr hab. Elżbieta Grampuch
Toruń, dnia 6 listopada 2020

RECENZJA

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

Podzielim pogląd wyrażony w rozprawie na s. 32, że w istniejącej literaturze brak jest opracowania, w którym by kompleksowo omówiono wybrany przez Doktorantkę problem. W przypadku druku warto owe stwierdzenie uzupełnić wyrazami „rodzimej” i „przedmiotu”. Wybór tematu zasługuje więc na pełną akceptację. Co więcej – ma on zarówno walory teoretyczne, jak i praktyczne. Ten drugi aspekt w polskich realiach stał się bardzo ważny ze względu na sytuację o której mowa na ss. 77-78.

W ostatnim czasie stosunki między podatnikiem a organami skarbowymi uległy zmianie i, zdaniem Autorki, obecnie przedstawiają się niekorzystnie, gdyż podatnicy są represjonowani przez organy podatkowe, które tylko w skromnym zakresie próbują podejmować współpracę. Stwierdzono też że większość podatników jest nieświadoma popełnianych błędów. Przy niestabilności i niejasności przepisów podatkowych występuje w polskich warunkach niepewność i nieufność ze strony podmiotów biernych zarówno do organów ustawodawczych jak i podatkowych. Te ostatnie pogłębiają niepewność interpretacji prawa podatkowego, co pociąga za sobą liczne procesy i wyroki sądów administracyjnych. W sumie każda decyzja podejmowana przez podatnika w przypadku samoobliczenia rodzi niepewność czy prawidłowo wywiązał się on z ciężących obowiązków.

Konsekwencją istniejącego stanu rzeczy jest fakt, że popełnienie błędu zagrożone jest od razu oskarżeniem o nierzetelność, brak należytej staranności czy wręcz skłonność do uniknięcia opodatkowania. Tymczasem nie każdy podatnik dąży do nagannych zachowań. Co więcej, większość chce prawidłowo wywiązać się z obowiązków wynikających z norm prawa podatkowego. Sformułowano trafną refleksję, że organy podatkowe, przy wykonywaniu swych obowiązków powinny się kierować zasadami zawartymi w Konstytucji i ustawach podatkowych chroniąc przy tym prawa podatnika.

W związku z powyższym wskazano na konieczność naprawy relacji na linii organ podatkowy – podatnik. Równocześnie zasadnie nawiązano do związku istniejącego między dobrze i przyjaźnie funkcjonującą administracją skarbową a aspektem ekonomicznym – zwiększeniem wpływów fiskalnych do budżetu państwa. Pozytywnym działaniem, które ma służyć temu stanowi rzeczy jest ustawa z lipca 2020 o współdziałaniu (pominięta w wykazie na s. 292).

W sumie waga wymienionych kwestii skłania do refleksji, że może wręcz dziwić dotychczasowy brak rodzimego naukowego opracowania powyższych zagadnień. Świadczy to o intuicji badawczej Doktorantki.

Praca składa się z dziewięciu rozdziałów podzielonych na dwie, nie nazwane części i zakończenia. Ich objętość waha się od 15 do ponad 50 stron, ale jest to uzasadnione tematycznie.

Pierwszy z nich został nazwany wprowadzeniem. Z reguły w rozprawach doktorskich wprowadzenia lub wstępy zawierają prezentacje celu pracy, hipotez badawczych i przyjętej metodologii. W tym przypadku na pierwszych 19 stronach przedstawiono w pierwszej kolejności represję i współdziałanie. W przypadku represji jej definicję, w przypadku współdziałania – szeroką interpretację mediacji. Metodologię, hipotezę i tezy zaprezentowano na s. 31.

Główna hipoteza badawcza zakładała, w momencie rozpoczęcia pisania dysertacji, odejście przez organy podatkowe od represji do współdziałania. Tymczasem od 2017 do 2020 nastąpił zwrot od współpracy do represji. Zmianę przyniósł tegoroczny Program Współdziałania. Szkoda, że przedstawiając ten stan faktyczny nie sformułowano jednej wspólnej hipotezy. Tezy pomocnicze sprowadzają się do ochrony podstawowych praw podatnika i sposobu wykonywania obowiązków przez organ podatkowy oraz dodatkowo – zbadania i oceny poszczególnych instytucji pod kątem spełnienia powierzonych im ról. Zabrakło jednak w tym miejscu uprzedniego określenia celu pracy. Pozostaje więc przyjąć, mimo braku takiego odwołania, że jest on zawarty w tytule zakończonym znakiem zapytania.

W drugim rozdziale omówiono błąd w prawie. Wyodrębniono w nim błędy w prawie cywilnym (ss. 33-43), w prawie karnym (ss. 43-54) i w prawie podatkowym (ss. 54-55).

W odniesieniu do błędów w prawie cywilnym przytoczono, że w polskim Kodeksie przyjęto normatywną koncepcję wad oświadczenia woli a równocześnie zaburzenia w podejmowaniu decyzji czy też w wyrażaniu woli nie mają bezpośredniego wpływu na skuteczność czynności prawnej, o ile nie zostaną spełnione stosowne przesłanki normatywne. Z kolei w prawie karnym brak

zawinienia błędu przez sprawcę uchyla go od odpowiedzialności umyślnej ale równocześnie może on odpowiadać za nieumyślnie popełnione przestępstwo. Wydaje się, że opisy błędu w prawie cywilnym i karnym są za obszerne w stosunku do potrzeb tematycznych rozprawy.

Kluczowym i najważniejszym z punktu widzenia problemu badawczego jest błąd w prawie podatkowym. Został on zaprezentowany zbyt lapidarnie. Punkt wyjścia jest trafny. To prawda, że w prawie podatkowym w wielu przypadkach znajdują zastosowanie instytucje z innych gałęzi prawa, przede wszystkim cywilnego, karnego i administracyjnego. Prawdą jest też, że w polskich przepisach podatkowych nie znajdujemy definicji błędu w doktrynie ani w ustawach. Autorka odsyła w tej sytuacji do Słownika Języka Polskiego i orzecznictwa. Co więcej, na s. 54 stwierdza jednoznacznie „ustawodawstwo jak i doktryna nie ukształtowały definicji błędu w prawie podatkowym”.

Nie pokrywa się to ze stanem faktycznym, gdyż takie definicje istnieją. W „Międzynarodowym słowniku podatkowym” wydanym pod redakcją Susan M. Lyons, który miałem zaszczyt weryfikować, znajduje się ona na s. 176. Czytamy w niej między innymi „w wielu krajach procedury poprawiania błędu są prostsze niż inne procedury modyfikowania podatku. Zmiany na korzyść podatnika mogą być często przeprowadzane przez władze podatkowe z urzędu nawet bez formalnej skargi złożonej po upływie wyznaczonego terminu.”(Warszawa 1997)

Drugim, bardziej aktualnym źródłem w języku polskim jest „Podatkowy słownik encyklopedyczny angielsko-polski polsko-angielski” pod redakcją Magdaleny Van Doorn Olejnickiej, zawierające hasło „error – błąd. (Warszawa 2014, ss. 178-179). Ten stan rzeczy jest o tyle dziwny, że w rozprawie powołano się, w innym kontekście, na pierwsze ze źródeł w oryginalnej wersji angielskiej International Tax Glossary, Amsterdam 1996 (przypis 610, bez podania stron 260-261).

W rozdziale trzecim przedstawiono charakter stosunku prawnopodatkowego na tle modelu relacji między podatnikiem a organem podatkowym. Można w nim wyróżnić dwie grupy zagadnień. W pierwszej znalazły się paragrafy: organy podatkowe wobec podatnika (nazwa wymaga korekty), władcze rozstrzyganie spraw podatkowych przez organy podatkowe, nieświadome naruszenie prawa jako czynnik wpływający na reakcję organu podatkowego. W drugiej zaś – koncepcja ochrony praw podatnika, dorównująca objętością trzem poprzednim. Jest to w pełni uzasadniona dysproporcja ze względu na wagę owej ochrony.

Tematyka rozdziału czwartego jest logicznym następstwem rozważań zawartych w poprzednim i zatytułowano go „Konstytucyjne standardy państwa

prawnego a reakcja na naruszenie prawa przez podatnika”. Nawiązując do poglądów wyrażonych w literaturze przedmiotu (A. Gomułowicz, C. Kosikowski) słusznie stwierdzono, że szereg norm prawa daninowego pozostaje poza regulacjami zawartymi w Konstytucji. Taki stan rzeczy jest przyczyną wielu niejasności i braku precyzji prawa podatkowego. Równocześnie opodatkowanie narusza sferę wolności i praw ekonomicznych i jest ingerencją w prawa podmiotowe.

Powyższe przesłanki ogólne stworzyły podstawę do sformułowania sądu, że przy tworzeniu norm podatkowych ma miejsce pośpiech i dążność do wprowadzenia jak największej ilości zmian, które są podyktowane aktualną sytuacją gospodarczą. Autorka stwierdziła w konkluzji, że nie jest przeciwniczką licznych zmian podatkowych wprowadzanych w związku z reformami w światowym i europejskim prawie podatkowym, ale nowe przepisy powinny być przemyślane, spójne i przejrzyste. Tymczasem ilość wydawanych objaśnień podatkowych dowodzi, że przepisy fiskalne są wprowadzane wbrew normom konstytucyjnym w związku z czym zasada legalizmu czy też praw słusznie nabytych od dawna przestały mieć jakiegokolwiek znaczenie.

Rozdział piąty otwiera część drugą i jest poświęcony korekcie deklaracji. Przedstawiono tę kwestię kompleksowo, omawiając w nim: definicję tejże korekty i jej rodzaje, ewolucję z zakresu dopuszczalności korekty deklaracji, problemy z nią związane, kwestię czy jest ona uprawnieniem czy też obowiązkiem, konsekwencje niezłożenia korekty deklaracji. Autorka zasadnie przytoczyła sąd, że w praktyce podmioty deklarujące rozliczenia poprzez deklarowanie zobowiązań podatkowych popełniają, co prawda, niekiedy błędy i pomyłki, ale przede wszystkim nie korzystają w pełni z przysługujących im praw i przywilejów.

Słusznie sformułowano osąd, iż korekta leży w interesie podatnika i organu podatkowego. Należy też podzielić konkluzję, że kolejne zmiany dotyczące korekty deklaracji zasługują na pozytywną ocenę. W rezultacie stała się ona aktualnie ważną instytucją, która stwarza możliwości naprawienia błędu popełnionego przez podatnika bez dodatkowych obowiązków. Natomiast z punktu widzenia organów podatkowych i interesu publicznego pozwala na zaoszczędzenie wydatków na prowadzenie długich i żmudnych postępowań i kontroli.

Nie pominięto przy tym, zasadnie, ubocznego wątku. Czasami kontrola pod nadzorem organu podatkowego może się wiązać z obciążeniem podatnika nieograniczonym postępowaniem o charakterze dowodowym, które nie daje gwarancji, że deklaracja zostanie poprawiona. Wręcz przeciwnie – zgromadzony

materiał może posłużyć później do postępowania podatkowego a podatnik może zostać obciążony dodatkowym zobowiązaniem, bądź wyższymi odsetkami za zwłokę.

W podsumowaniu przytoczono za H. Dzwonkowskim opinię, że korekta deklaracji, która w założeniu ma być instytucją ochronną i upraszczającą postępowanie, może się przekształcić w czynności uciążliwe dla podatnika i kosztowne z punktu widzenia publicznego.

Przystępując do oceny dalszych rozdziałów pracy wydaje się, że z punktu widzenia sekwencji szósty i ósmy powinny następować po sobie, gdyż merytorycznie dotyczą działań jednoznacznie niekorzystnych dla podatnika. Natomiast korekta deklaracji i ulga w spłacie zobowiązań podatkowych leżą w jego interesie.

Rozdział szósty jest prezentacją i oceną sankcji podatkowych. Są one stałym przedmiotem zainteresowań teorii i praktyki podatkowej. Trafnie stwierdzono na początku, że występują one w materialnym i procesowym prawie podatkowym. Jeśli chodzi o teorię prawa, to sankcje są dwutorowym przedmiotem badawczym. Z jednej strony wiążą się z budową normy prawnej, określając konsekwencje jakie poniesie adresat, który zachowa się niezgodnie z prawem. Z drugiej zaś przewidują ujemne skutki prawne jakie zaistnieją w sytuacji, gdy adresat nie zastosuje się do nakazu czy też zakazu wyszczególnionego w przypisach.

Pojęcie sankcji prawnych jest przedstawione bardzo wyczerpująco (ss. 149-162); pozostała część rozdziału poświęcona jest, w zasadzie, zobowiązaniu w podatku od towarów i usług (ss. 162-194) oraz jego przywróceniu (ss. 195-205). Autorska konkluzja w tej części pracy sprowadza się do prawidłowej refleksji – czy sankcje podatkowe spełniają powierzone im zadania nie będąc dodatkowym instrumentem obciążeń podatników?

W przedostatnim rozdziale skoncentrowano uwagę na istocie odsetek za zwłokę, ich ewolucji oraz związku z błędem podatnika. Przytoczono prawidłowe ich określenie jako formę odpłatności ze strony podatnika lub innego podmiotu zobowiązanego do zapłaty określonej kwoty na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, wynikającej z niezapłacenia w terminie należnego zobowiązania podatkowego. Ich rozwój przedstawiono bardzo szczegółowo, przytaczając niezwykle szeroką gamę źródeł, co świadczy (w tym i w innych miejscach) o dokładności badawczej Autorki.

Ostatni rozdział zawiera interpretacje indywidualne, których zadaniem jest ochrona podatnika przed negatywnymi konsekwencjami wynikającymi zarówno

z ogólnego prawa podatkowego, jak i poszczególnych ustaw podatkowych. W szczytowym momencie ich ilość w Polsce wzbudzała zdumienie w innych krajach, w których było ich wielokrotnie mniej. Szkoda, że nie zaakcentowano faktu, iż mankamentem istniejącego wówczas systemu interpretacyjnego były, często przeciwstawne, diagnozy podatkowe w różnych częściach kraju oraz występowanie przez podatników do różnych organów w tej samej sprawie.

Doktorantka trafnie sformułowała dwie konkluzje na s. 281 uwzględniające przedmiotowe publikacje. Po pierwsze, coraz trudniej jest uzyskać indywidualną interpretację a jeśli jednak już zostanie sformułowana, to obwarowana jest wieloma klauzulami, a przede wszystkim prawidłowością stanu faktycznego i unikaniu opodatkowania. Po drugie zaś, podatnik zdaje sobie sprawę z faktu, że z reguły będzie wezwany do uzupełnienia braków formalnych w postaci doprecyzowania stanu faktycznego, który często jest bardzo szczegółowy. W rezultacie interpretacje indywidualne, które w założeniu miały służyć ochronie interesów podatnika, stają się nieprzydatnymi.

Do tematyki interpretacji indywidualnych Autorka odniosła się również w zakończeniu (s. 287), formułując słuszną wątpliwość dotyczącą sensu istnienia interpretacji indywidualnej. Jej zdaniem można albo zmienić jej kształt i podwyższyć opłatę, albo organy podatkowe powinny całkowicie z niej zrezygnować a nie utrzymywać, że wydane interpretacje chronią podatnika i wyjaśniają niejasne przepisy prawa podatkowego.

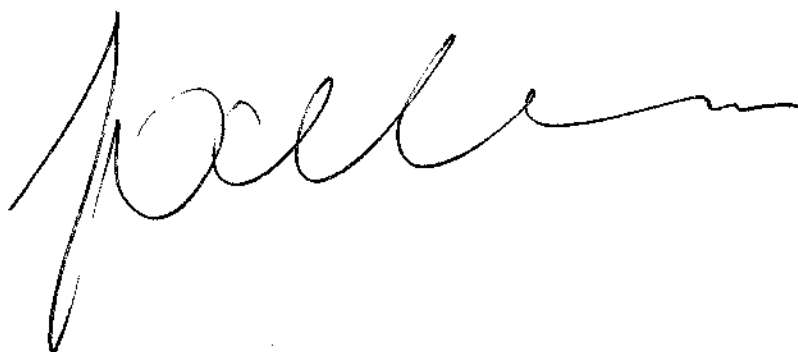
Zakończenie rozprawy (ss. 282-289) kończy pesymistyczne stwierdzenie, iż na gruncie analizy norm prawnych, regulujących wybrane instytucje prawa podatkowego można stwierdzić, że nie sprzyjają one współdziałaniu podatnika z organami skarbowymi. Treść tegoż zakończenia zawiera konkluzje oceniające z poszczególnych rozdziałów. W obecnym jego kształcie mankamentem jest brak jakiegokolwiek bezpośredniego odniesienia do hipotezy głównej i też badawczych sformułowanych na ss. 31-32. Na marginesie, lepiej byłoby się posłużyć jednolitym terminem hipotezy lub tezy a jeśli już dokonano wyboru rozdzielnego, to należy pamiętać, że hipoteza jest założeniem wymagającym sprawdzenia, a teza – założeniem, które zamierza się udowodnić.

Podsumowując zaś całościowo merytoryczną wartość pracy należy stwierdzić, że zasługuje ona na wysoką ocenę ze względu na następujące elementy. Konsekwencje błędu podatnika w polskim prawie podatkowym zostały przedstawione w sposób bardzo wyczerpujący z omówieniem zasadniczych elementów z nim związanych. Przedstawione stany faktyczne i sformułowane wnioski nie nasuwają zastrzeżeń. Poza materią ściśle prawnopodatkową zasadnie skorzystano z dorobku innych dyscyplin, z prawem cywilnym na czele. Autorkę

cechuje chwalebna skrupulatność badawcza. Bardzo dobrze wykorzystwała źródła. W rezultacie w bibliografii znajdujemy Konstytucję, 9 dyrektyw i konwencji, 2 dekrety, 56 ustaw, 10 uzasadnień projektów ustaw, 12 rozporządzeń, 7 obwieszczeń, 2 orzeczenia Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, 112 wyroków i postanowień Trybunału Konstytucyjnego, 45 orzeczeń sądów powszechnych, 127 orzeczeń sądów administracyjnych, 7 glos i zdań odrębnych, 435 pozycji literatury przedmiotu oraz 35 innych.

Mając powyższe na uwadze jednoznacznie stwierdzam, że Autorce udało się zrealizować zamierzenie badawcze. Recenzowana praca doktorska stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego. Koncepcja opracowania, argumentacja i konkluzje zasługują na pozytywną ocenę. Tym samym rozprawa odpowiada wszystkim wymogom określonym w art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz. U. z 2017r. poz. 1789). Mamy do czynienia ze staranną analizą konsekwencji błędu podatnika w polskim prawie podatkowym. Rozprawa dowodzi posiadania ogólnej, wysokiej wiedzy teoretycznej Doktorantki w dyscyplinie nauk prawnych oraz umiejętności samodzielnego prowadzenia badań naukowych.

Uwzględniając powyższe uważam, że w pełni zasadne jest dopuszczenie Pani magister Moniki Michalak do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia doktora nauk prawnych.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Pacek', written in a cursive style.