

Niechcąc i myśl o podcaście
Zam. Promotorów i Doktorantce.

22.12.2020 Przewodnicząca
Rady Dyscypliny Nauki Prawne

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

Wrocław, 4 grudnia 2020 r.

1. Witam
2. Kieruję do dalnego
procesowania do Pani Aler. RDN
Prof. dr hab. B. Borszowski

Dziekan
Wydziału Prawa i Administracji
prof. dr hab. Zbigniew Witkowski

22.12.2020

Recenzja

rozprawy doktorskiej mgr Anny Janowskiej

„Sądowa kontrola działalności organów administracji skarbowej w zakresie
interpretacji przepisów prawa podatkowego”

Toruń 2020 r., str. 302.

I

Analiza interpretacji przepisów prawa podatkowego, zarówno w ujęciu teoretycznym, jak i praktyki stosowania prawa podatkowego, stanowi nadal jeden z istotniejszych obszarów badawczych. Pomimo licznych i znanych opracowań w tym zakresie, jak choćby monografii Pana Profesora Wojciecha Morawskiego, *Interpretacje prawa podatkowego – stabilność i zmiana*, Warszawa 2013, zagadnienie to powinno stanowić nadal pole ożywionej dyskusji teoretyków i praktyków prawa podatkowego. Uzasadnieniem do tego jest nie tylko sformułowanie, które użyła doktorantka w rozdziale *Zagadnienia wstępne*, a dotyczące podkreślenia roli jaką pełni ta instytucja prawna la naprawiania niedoskonałości przepisów prawa podatkowego. W równym stopniu chodzi o jej ujęcie jako pewnego sposobu postrzegania „rzeczywistego obrazu” prawa podatkowego a zatem tej gałęzi prawa, która chyba najbardziej dynamicznie rozwija się wśród wszystkich innych gałęzi. Ukazywanie prawa podatkowego w działaniu to podstawowa funkcja tej regulacji, której znaczenie wzrasta z uwagi na

konieczność uwzględnienia w przepisach prawa podatkowego skutków dynamicznie rozwijającej się rzeczywistości społeczno-gospodarczej.

Waga interpretacji przepisów prawa podatkowego dla oceny funkcjonowania prawa podatkowego, także w ujęciu analizy naukowej, jest niepodważalna. A zatem z tego punktu widzenia istotnego znaczenia nabiera również pole badawcze dotyczące oceny działalności organów administracji skarbowej w tym zakresie. Ocena bowiem tej działalności ma znaczenie nie tylko dla ukazania sposobu realizacji zadań organu w tym zakresie, ale co równie istotne, spełnienia przez ten instrument prawny jego zarysowanej już wcześniej funkcji, a zatem ukazywania prawa podatkowego w działaniu. W tym obszarze badawczym należy ulokować przedstawiony do recenzji temat dysertacji. Sądowa kontrola działalności organów w tym zakresie stanowi bowiem nie tylko płaszczyznę oceny działań organów administracji skarbowej, ale jednocześnie także sferę oceny skuteczności interpretacji przepisów prawa podatkowego. Stąd też należy zdecydowanie pozytywnie ocenić wybór obszaru badawczego i jego określenie, zaś wnioski, które sformułowała doktorantka powinny stanowić istotne tworzywo nie tylko dla spojrzenia na obowiązujące regulacje, ale także poważne argumenty dla ustawodawcy podatkowego, w kierunku ewentualnych zmian legislacyjnych.

Należy zatem zgodzić się z Autorką, że uzasadnieniem dla zajęcia się tą problematyką jest nie tylko pewna, jak wyraża doktorantka, transformacja instytucji interpretacji indywidualnej i zakresu jej kontroli sądowej, ale także znaczący obszar zastosowania tej instytucji jak i skargi do sądu administracyjnego na akty wydawane w postępowaniu interpretacyjnym (s. 14).

Jako główny cel rozprawy doktorskiej uczyniła Autorka dokonanie ustaleń teoretycznych w zakresie sądowej kontroli interpretacji indywidualnych (s. 19). Pomimo niewątpliwie pewnych obaw co do zbyt szeroko zakreślonego celu badawczego, doktorantka bardzo dobrze sprostaa wyznaczonym przez siebie zadaniom, które określiła w formie pytań generalnych (s. 20). Pytania te obrazują całe spektrum problemów teoretycznych i praktycznych od podstaw prawnych objęcia kontrolą sądową interpretacji indywidualnych, granic sprawy administracyjnej, wymogów formalnych skargi, stadiów postępowania sądowego, po wpływ orzecznictwa sądowego na orzecznictwo organów podatkowych w badanym obszarze. Z całą pewnością można



zatem uznać, że doktorantka wykazała się dojrzałością charakterystyczną dla naukowca już na tym etapie rozprawy, który jest najtrudniejszy dla całego obszaru badawczego. Przy tak szeroko, a zarazem elastycznie sformułowanym celu istotnego znaczenia nabiera jego doprecyzowanie w ramach poszczególnych celów cząstkowych, czy pytań jak w ocenianej dysertacji. Można uznać, że zadanie to wykonane zostało wzorowo przez mgr Annę Janowską. Warto podkreślić, że oprócz niewątpliwie wymiaru teoretycznego, który jest konsekwencją wskazanego celu i pytań generalnych doktorantka bardzo dobrze ukazuje kontekst praktyki stosowania prawa poprzez dostrzeżenie roli interpretacji jako „harmonizacji różnych wykładni (s. 21) i roli orzecznictwa sądowego dla ujednolicania prawa podatkowego (s. 21).

Autorka słusznie jako podstawową metodę badawczą przyjęła metodę językowo-logiczną, która dała możliwość analizy aktów prawnych, doktryny i orzecznictwa. Warto także podkreślić, że mgr Anna Janowska wykazywała się w pracy doktorskiej również umiejętnością krytycznego podejścia, co jest potwierdzeniem zdolności do samodzielnego prowadzenia badań naukowych. Analiza doktryny z zakresu prawa procesowego, tj. podatkowego i sądownoadministracyjnego została wsparta niezbędnym dorobkiem nauki prawa konstytucyjnego i międzynarodowego. Ogromne wręcz znaczenie dla odniesienia ustaleń doktryny w sferę stosowania prawa miała analiza orzecznictwa, w szczególności Trybunału Konstytucyjnego, Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych.

Jako uzupełnienie zastosowała doktorantka metodę historycznoprawną oraz prawnoporównawczą. W pierwszym przypadku chodziło zatem o ukazanie pewnej ewolucji kontroli sądowej w sprawach interpretacji indywidualnych, zaś w drugim przypadku rozpatrywanie rozwiązań w odniesieniu do kontekstu międzynarodowego. Przyjęty temat dysertacji stanowił także uzasadnienie wyboru metody statystycznej dla wskazania pewnych danych dotyczących stosowania rozwiązań w procedurze sądownoadministracyjnej.

Struktura ocenianej rozprawy doktorskiej jest typowa dla prac prawniczych. Rozpatrywane zagadnienia mgr Anna Janowska podzieliła na siedem rozdziałów, gdzie pierwszy dotyczy zagadnień wstępnych, zaś ostatni jest zakończeniem. Dwa pierwsze

rozdziały można z pewnością uznać jako część ogólną dysertacji. Pierwszy rozdział został nazwany jako zagadnienia wstępne. Takie określenie jest właściwe, gdyż pozwala Autorce na pewną swobodę w zebraniu zagadnień mających na celu „ustawienie” całości problematyki. W odróżnieniu od takich rozwiązań, gdzie autorzy wyodrębiają wstęp/wprowadzenie od całości struktury pracy takie podejście daje możliwość szerszej prezentacji uzasadnienia dla podjętej tematyki, stanu badań oraz wyboru metodologii wraz z przedstawieniem samej systematyki rozprawy doktorskiej.

Uzupełnieniem, a jednocześnie pewnym „przejściem” od zagadnień umieszczonych w przyjętej umownie części ogólnej do analiz szczegółowych, możemy w pewnym uproszczeniu określić rozdział drugi, dotyczący kontroli sądowej działalności administracji publicznej w ujęciu klasycznym w odniesieniu do specyfiki kontroli sądowej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Takie podejście merytoryczne a zarazem metodologiczne właściwie ustawia całość zagadnień rozpatrywanych w pracy doktorskiej a jednocześnie daje możliwość ich szerokiego ujęcia. W rozdziale tym, jak i w pozostałych Autorka rezygnuje z wydzielenia części wprowadzającej i podsumowania, w odróżnieniu od przyjętego podejścia w rozdziale pierwszym.

Rezygnując z wyodrębnienia części wprowadzającej i podsumowań w ramach struktury tych rozdziałów, doktorantka niekiedy umieszcza uwagi ogólne. Nie jestem zwolennikiem takiego podejścia. Przy czym z uwagi na szerokie pole badawcze i złożoność oraz bogactwo problemów ujętych w tych fragmentach dysertacji, uważam takie rozwiązanie za poprawne. Tym bardziej, że złożoność ta znajduje swoje odzwierciedlenie w bardzo szczegółowej, wręcz drobiazgowej strukturze poszczególnych rozdziałów.

W rozdziałach, które można uznać za część szczegółową doktorantka poddaje analizie skargę na interpretację przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie, postępowanie rozpoznawcze i zasady orzekania, kontrolę sądową postanowień wydawanych w wyniku postępowania interpretacyjnego a także wpływ orzecznictwa wojewódzkich sądów administracyjnych na ujednoczenie orzeczeń organów w sprawach interpretacji przepisów prawa podatkowego. Takie ujęcie zagadnień w

strukturze dysertacji zapewnia wnikliwe, a zarazem kompleksowe wyjaśnienie problemów będących przedmiotem rozważań.

Już na tym etapie oceny rozprawy doktorskiej należy stwierdzić, że niewątpliwie ambitne zadanie, jakie postawiła przed sobą doktorantka zostało zrealizowane nie tylko poprzez bardzo szczegółową jej strukturę. Magister Anna Janowska wykazała się bardzo dobrym poziomem analizy typowo prawniczej, umiejętnie polemizując z przedstawicielami doktryny, a także poddając wnikliwym badaniom orzeczenia m.in. Trybunału Konstytucyjnego oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych.

Autorka oparła dysertację na bogatym warsztacie naukowym, który w przypadku orzecznictwa sądowego można ocenić jako imponujący. W pracy wykorzystano bowiem prawie 200 pozycji literatury przedmiotu, w tym także literaturę zagraniczną. Ponadto rozważania oparto na ponad 260 orzeczeniach Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej NSA), a także licznych orzeczeniach Wojewódzkich Sądów Administracyjnych, jak również przykładach wyroków ETPC, orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego oraz Sądu Najwyższego. Zapewniono także niezbędny materiał normatywny.

Praca została napisana bardzo dobrym stylem pisarskim, z zachowaniem precyzji terminologicznej i uwzględniając specyfikę języka orzecznictwa sądów administracyjnych.

II

Przechodząc do oceny szczegółowych rozważań zawartych w niniejszej dysertacji należy podkreślić, że cel rozprawy doktorskiej wraz z pytaniami, które obrazują jego realizację został z powodzeniem zrealizowany. Bogactwo problemów teoretycznych dotyczących sądowej kontroli działalności organów administracji skarbowej w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego odniesiono do imponującej wręcz warstwy orzeczniczej wraz z własną oceną doktorantki.



Jak przyjęto, w rozdziale pierwszym określono zarówno uzasadnienie wyboru tematu badawczego, wskazano aktualny stan badań naukowych, zakres obszaru badawczego, cel dysertacji wraz z założeniami, zastosowane metody badawcze oraz scharakteryzowano systematykę rozprawy doktorskiej. Można zatem z całą pewnością uznać, że rozdział ten jest wzorcowy dla prac prawniczych i zasługuje na wysoką ocenę.

Rozważania zawarte w rozdziale drugim stanowią z kolei swoiste przejście od zagadnień ogólnych do tych poświęconych szczegółowej analizie sądowej kontroli działalności organów administracji skarbowej w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego. W rozdziale tym zasadnie odniesiono kontrolę sądową w ujęciu klasycznym do specyfiki kontroli sądowej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Doktorantka wychodzi zatem od rysu teoretycznoprawnego założeń sądowej kontroli działalności administracji publicznej, by następnie przedstawić ramy prawne tej kontroli. W dalszej części poddaje analizie interpretacje przepisów prawa podatkowego jako przejaw działalności organów administracji podatkowej i dopuszczalność drogi sądowej w sprawach na interpretacje indywidualne wraz z modelem kontroli sądownoadministracyjnej. Uzyskane ustalenia pozwoliły jej wzbogacić rozważania o determinanty kontroli sądowej w tym zakresie.

Podzielałam uwagi mgr Anny Janowskiej wsparte analizą orzecznictwa NSA dotyczące charakteru prawnego indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego jako pewnego działania informującego o zakresie obowiązującego prawa podatkowego i służącego zapewnieniu jego jednolitości stosowania (s. 59). Przy odniesieniu interesujących i wielowątkowych rozważań teoretycznych do ich obrazu w konkretnych orzeczeniach NSA warto byłoby jedynie nieco ograniczyć przytaczanie pewnych fragmentów orzeczeń i umieścić je w przypisach, zaś w tekście głównym poddać własnej ocenie (s. 74). W pełni podzielam i jednocześnie wysoko oceniam argumenty dotyczące celowości przyjęcia modelu reformatoryjnego w sprawach skarg na interpretacje indywidualne. Chodzi zatem o efektywność i skuteczność kontroli sądowej i skrócenie czasu oczekiwania na rozstrzygnięcie sprawy (s. 81). Interesujące i wartościowe są również uwagi poczynione w ramach analizy determinantów kontroli sądowej działalności organów administracji podatkowej w badanym zakresie, przy



czym można by zawęzić zakres sformułowania punktu 2.5.4, który wskazuje na szerokie pojęcie wykładni.

Całość rozważań zamieszczonych w tym rozdziale oceniam wysoko.

W rozdziale trzecim mgr Anna Janowska z powodzeniem kontynuuje rozpoczęte już rozważania, a dotyczące dopuszczalności drogi sądowej i determinantów kontroli sądowej działalności organów administracji podatkowej w badanym zakresie. Chodzi więc o zagadnienia dotyczące skargi na interpretację przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie. Doktorantka rozpatruje zatem przesłanki dopuszczalności skargi do sądu administracyjnego, strony postępowania sądowego, legitymację skargową, wymagania formalne skargi oraz skutki jej wniesienia. Takie ujęcie zagadnień sprawia, że rozważania te mają wymiar kompleksowy.

Autorka podkreśla zatem, że przy badaniu zdolności sądowej skarżącego w postępowaniu sądownoadministracyjnym należy opierać się na podmiotowości administracyjnoprawnej, zaś przy analizie zdolności procesowej wskazuje odpowiednie regulacje ustawy z 30 sierpnia 2002r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2019r. poz. 2325 ze zm.) (s. 116-117). Istotne stają się szczególnie uwagi dotyczące legitymacji skargowej wraz z analizą stanowisk dotyczących skutków stwierdzenia braku legitymacji skargowej (s. 130). Podzielałam także stanowisko krytyczne doktorantki dotyczące niemożliwości poddania kontroli sądu administracyjnego interpretacji indywidualnej wydanej podmiotowi nieposiadającemu legitymacji w postępowaniu interpretacyjnym (s. 137). Pewien niedosyt pozostawiają rozważania zawarte w punkcie 3.3.5, gdzie można by nieco szerzej odnieść się do zagadnienia treści wskazywanego orzeczenia sądowego.

Istotne, zarówno z teoretycznego, jak i praktycznego znaczenia, są uwagi dotyczące skutków wniesienia skargi (s. 154 i nast.).

Rozdział ten również oceniam bardzo dobrze, zaś wskazane uwagi mają wyłącznie charakter polemiczny i służą jedynie poprawieniu czytelności niektórych rozważań przed ewentualną publikacją dysertacji.

Rozważania objęte kolejnym rozdziałem można w pewnym uproszczeniu określić mianem analizy dynamicznej odnoszącej się do postępowania rozpoznawczego i zasad orzekania. Autorka bada zatem stadia postępowania przed wojewódzkim sądem

administracyjnym, podstawę prawną rozpoznania sprawy sądownoadministracyjnej, granice sprawy sądownoadministracyjnej i rodzaje wyroków w sprawie ze skargi na interpretację indywidualną. Przyjęcie takiej konstrukcji tego istotnego dla całości rozprawy rozdziału sprawia, że także te rozważania mają wymiar kompleksowy.

Należy zgodzić się ze stanowiskiem Autorki że można zaobserwować „dostrzegalny proces przewartościowania dyrektyw wykładni” i „uelastycznienie podejścia do prymatu wykładni literalnej (s. 181 i literatura tam przywołana). Warto przy tym uwagi te uzupełnić o zagadnienie wprowadzania środków techniki prawodawczej zapewniających elastyczność przepisów prawa podatkowego, a także definicji legalnych, które służą ograniczeniu nieostrości tych przepisów. Istotne dla teorii i praktyki są zwłaszcza te rozważania, które dotyczą granic sprawy sądownoadministracyjnej, gdzie punktem wyjścia czyni Autorka stwierdzenie, że przedmiotem kontroli sądu administracyjnego nie jest abstrakcyjna sprawa lecz konkretne działanie organu administracji publicznej (s. 184).

Całość rozważań zawartych w tym fragmencie dysertacji zasługuje na bardzo dobrą ocenę.

Dwa ostatnie przed zakończeniem rozdziały są znacznie krótsze pod względem objętościowym. Dotyczą bowiem kontroli sądowej postanowień wydawanych w wyniku postępowania interpretacyjnego oraz wpływu orzecznictwa wojewódzkich sądów administracyjnych na ujednoczenie orzeczeń organów w sprawach interpretacji przepisów prawa podatkowego. Mają one niewątpliwie wymiar uzupełniający szczególnie gdy chodzi o rozważania objęte rozdziałem piątym. Natomiast uwagi dotyczące wpływu orzecznictwa wojewódzkich sądów administracyjnych w kierunku ujednoczenia orzeczeń organów w sprawach interpretacji przepisów prawa podatkowego stanowią niewątpliwie potwierdzenie jednej z istotnych funkcji, jaką pełni to orzecznictwo, a tym samym wpisuje się bardzo dobrze w realizację podstawowej funkcji interpretacji przepisów prawa podatkowego. Autorka wychodząc zatem w swych badaniach od jednolitości orzecznictwa jako wartości instrumentalnej o znaczeniu podstawowym dla bezpieczeństwa prawnego jednostki (s. 240 i literatura tam powołana) wskazuje na środki ujednoczania orzecznictwa sądów administracyjnych oraz oddziaływanie orzecznictwa sądów administracyjnych na orzecznictwo organu

interpretacyjnego. Uwagi sformułowane w tych dwóch rozdziałach w bardzo dobrym stopniu realizują założone dla nich cele, zaś te które zostały zawarte w rozdziale szóstym zasługują na wysoką ocenę.

Pracę doktorską wieńczy bardzo dobrze skonstruowane pod względem treściowym zakończenie, gdzie Autorka wykazuje się właściwym dla naukowca dystansem, ale także w sposób odważny formułuje wnioski *de lege lata* i *de lege ferenda*. Oprócz wniosków o konkretnym charakterze szczególnie warte podkreślenia są te formułowane w kierunku analizy miejsca interpretacji indywidualnej w systemie środków ujednolicania stosowania przepisów prawa podatkowego. Termin system w odniesieniu do tych środków jest może niezbyt właściwy niemniej jednak sam wniosek jest niezwykle doniosły.

III

Opracowanie mgr Anny Janowskiej spełnia wymogi stawiane rozprawom doktorskim. Autorka określiła główny cel badawczy oraz pytania badawcze, którym podporządkowała całość rozważań, korzystając z wyników własnych badań. Autorka wykazała się także znajomością literatury (nie tylko z obszaru prawa podatkowego, ale także teorii prawa konstytucyjnego i międzynarodowego), orzecznictwa oraz umiejętnością analizy normatywnej.

Konkludując, należy stwierdzić, że przedłożona do recenzji rozprawa doktorska mgr Anny Janowskiej stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego. Autorka dysertacji wykazała się bardzo dobrą wiedzą prawniczą, w szczególności z zakresu nauki prawa podatkowego. Ponadto doktorantka legitymuje się umiejętnością samodzielnego prowadzenia badań naukowych. Należy zatem uznać, że rozprawa doktorska mgr Anny Janowskiej „Sądowa kontrola działalności organów administracji skarbowej w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego” spełnia przesłanki określone w art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (j.t. Dz. U. z 2017, 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. Wnoszę zatem o przyjęcie rozprawy doktorskiej i dopuszczenie mgr Anny Janowskiej do dalszego postępowania w przewodzie doktorskim, zgodnie z obowiązującymi regulacjami.

A handwritten signature in blue ink, appearing to read "Paweł Borkowski". The signature is written in a cursive style with a large initial 'P'.