

dr hab. Adam Nita – prof. UJ
Zakład Prawa Finansowego
Uniwersytetu Jagiellońskiego

1. Wprowadzenie
2. Kopia dla Państwa
i doładowanie.
3. Wyżni do całej
prezencji.

13.01.2019
Ocena



rozprawy doktorskiej Pani mgr Anny Kobylskiej
pt. „ Status prawny dyrektora izby celnej”
Toruń 2016, ss. 286

- I. Wybór tematyki rozprawy doktorskiej jest trafny. Doktorantka przedmiotem swoich rozważań uczyniła niezwykle istotną kwestię pozycji prawnej oraz zadań wykonywanych przez dyrektorów izb celnych. Zagadnienie to jest interesujące, ponieważ wspomnianym organom administracji publicznej przysługują kompetencje z zakresu różnych dziedzin prawa. Należy do nich nie tylko szeroko rozumiane prawo finansowe, ale i unormowania zaliczane do prawa administracyjnego. Jednocześnie, organy celne, działając jako organy ścigania wykonują pewne zadania w sferze prawa karnego – skarbowego. Odrębną kwestią pozostaje relacja organów celnych do organów podatkowych, będąca następstwem konsekwentnego odróżniania w polskim ustawodawstwie, a także w polskiej doktrynie prawa podatkowego obydwu tych danin publicznych. W przypadku organów celnych w jednym ręku skupiono jednak kwestie wymiaru zarówno ceł oraz opłat związanych z przemieszczaniem towarów przez granicę celną Unii Europejskiej, jak i zagadnienia określenia wysokości niektórych podatków, przy czym nie w każdym przypadku wymiar ten związany jest z dokonywaniem importu towarów. Tym samym, kompetencje dyrektorów izb skarbowych jako organów ustalających wysokość i pobierających cło jako daninę zasilającą budżet Unii Europejskiej nakładają się na zadania tych podmiotów realizowane w sferze polskiego prawa podatkowego. Implikuje to pytania nie tylko o umiejscowienie organów

celnych w strukturze polskich organów administracji rządowej (zespolonej i niezespolej), ale i o sens oddzielania od siebie organów celnych oraz organów podatkowych.

Warto zauważyć, że kwestie właściwej struktury administracji podatkowej od dawna były przedmiotem zainteresowania polskiej doktryny prawa. W tym zakresie warto wymienić chociażby prace autorstwa K. Tesznera oraz badania i towarzyszącą im publikację zespołu kierowanego przez P. Smolenia. Stosunkowo mało miejsca poświęcano natomiast samej tylko administracji celnej. Jednocześnie, na poziomie tworzenia prawa od pewnego czasu podejmowano prace zmierzające do złączenia w jeden organizm administracji podatkowej oraz administracji celnej. Doprowadziło to do stworzenia jednej struktury określonej w niedawno uchwalonej ustawie o krajowej administracji skarbowej. W swoich rozważaniach Doktorantka odwołuje się do prac nad stworzeniem tej nowej struktury, chociaż – z uwagi na moment opracowywania rozprawy – mogły to być nawiązania wyłącznie do istniejących projektów.

- II. Treść pracy jest zgodna z jej tytułem. Należy także zauważyć, że struktura recenzowanego opracowania jest generalnie poprawna, chociaż pewne wątpliwości budzi kolejność omawiania niektórych zagadnień będących przedmiotem rozprawy. Mam tu na myśli umiejscowienie rozdziału poświęconego analizie form prawnych rozstrzygnięć dyrektora izby celnej dopiero jako IV części pracy. Doktorantka rozpoczyna swoje wywody od prezentacji administracji celnej w państwach członkowskich Unii Europejskiej (w rzeczywistości – w wybranych państwach członkowskich Unii Europejskiej). Ten dość ogólny rozdział pracy, liczący zaledwie 9 stron poświęcony został przedstawieniu administracji podatkowej Niemiec, Francji, Włoch oraz Węgier. Dobór tych państw wydaje się być słuszny. Zasadne jest bowiem zestawienie ze sobą struktury administracji celnej funkcjonującej w państwach zarówno „starej”, jak i „nowej” Unii Europejskiej. Pozwala to zauważyć pewne podobieństwa w strukturze administracji celnej (trójszczeblowy model organów celnych), a także we właściwości rzeczowej administracji celnej (nie zawsze swoją kompetencją obejmuje ona wyłącznie cła oraz opłaty związane z przemieszczaniem towarów przez granicę celną; niekiedy organy celne są właściwe również w zakresie niektórych podatków

pośrednich). Nieco rozczarowuje natomiast sygnalizowana już ogólność wywodów zawartych w tej części pracy. Uwidacznia się ona zwłaszcza w zetknięciu z objętością dalszych części rozprawy. Mam również wątpliwości co do operowania określeniem „podatek akcyzowy” w kontekście prezentacji właściwości niemieckiej administracji celnej (s. 16 pracy). Według mojej najlepszej wiedzy w Niemczech nie występuje bowiem podatek akcyzowy w takim znaczeniu, w jakim danina ta funkcjonuje w polskim prawie podatkowym, tj. jako powinność publicznoprawna kształtowana w jednej ustawie podatkowej. W systemie podatkowym Republiki Federalnej Niemiec odpowiednikami polskiego podatku akcyzowego są natomiast specjalne podatki od spożycia (*spezielle Verbrauchsteuern*) kształtowane w kilku odrębnych ustawach podatkowych. Już jako czystą ciekawostkę w tym kontekście należy potraktować fakt, że tak jak w Polsce podatkiem akcyzowym obejmuje się również samochody osobowe nie będące przecież wyrobami akcyzowymi podlegającymi opodatkowaniu tym podatkiem pośrednim w oparciu o przepisy prawa Unii Europejskiej (dyrektywa), tak w Niemczech takiego wykorzystania specjalnego podatku od spożycia dla ukształtowania pośredniego podatku od towaru, którego pierwsza dostawa nie podlega opodatkowaniu zgodnie z prawem unijnym jest istnienie podatku od kawy (*Kaffeesteuer*).

- III. O wiele bardziej szczegółowy niż rozdział I pracy jest jej rozdział II. W tej części rozprawy Doktorantka prezentuje umiejscowienie dyrektora izby celnej w strukturze organizacyjnej polskiej administracji celnej. Wywody zawarte we wspomnianym, II rozdziale pracy nie wywołują moich zastrzeżeń merytorycznych. Należy jednak zauważyć, że w swoich rozważaniach zawartych w tej części pracy Doktorantka skupia się na zagadnieniach czysto ustrojowych związanych z wewnętrzną strukturą administracji celnej. W związku z tym, punktem odniesienia dla wywodów Doktorantki są kwestie zadań oraz zasad powoływania i odwoływania podmiotów tworzących trójszczeblową strukturę polskiej administracji celnej. Trudno natomiast dopatrzeć się w rozważaniach zawartych w II rozdziale rozprawy poszukiwania uzasadnienia dla wyodrębnienia administracji celnej – jej oddzielenia od administracji podatkowej. Nie sposób także znaleźć w analizowanym rozdziale przyczyn powierzenia administracji celnej zadania

zarządzania, w szczególności wymierzania oraz pobierania niektórych podatków stanowiących dochody państwa.

Podobną uwagę można sformułować w odniesieniu do treści rozdziału III. Tę część swoich rozważań Doktorantka poświęciła zagadnieniu międzynarodowej oraz krajowej współpracy dyrektora izby celnej. Zajęcie się tą problematyką uważam za ze słuszne i nie dopatruję się błędów rzeczowych w wywodach Pani mgr Kobylskiej, zawartych w tej części rozprawy. Zarazem jednak, pewien niedosyt pozostawia to, że Doktorantka skupiła się na zagadnieniach ustrojowych, żeby nie powiedzieć – czysto technicznych. Poza zakresem jej zainteresowania pozostały natomiast interesujące zagadnienia stricte prawne. W moim przekonaniu należy do nich chociażby kwestia ochrony tajemnicy podczas współpracy z administracjami celnymi innych państw (zwłaszcza państw nie będących członkami Unii Europejskiej), a także zagadnienie współdziałania dyrektora izby celnej pełniącego przecież funkcje również organu podatkowego z innymi polskimi organami administracji podatkowej. Konkretnym przejawem tego zachowania może być chociażby kwestia wymiany informacji pomocnych podczas dokonywania zaliczania nadpłaty w podatku ponoszonym na rzecz państwa, administrowanym przez jeden organ na poczet zobowiązania podatkowego lub zaległości podatkowej, z tytułu których uprawniony jest ten sam związek publicznoprawny, ale reprezentowany przez inny organ.

- IV. Interesującymi zagadnieniami są wywody zawarte w IV rozdziale recenzowanej rozprawy. Doktorantka poświęciła go kwestii form prawnych rozstrzygnięć podejmowanych przez dyrektora izby celnej. Moje zastrzeżenia wywołuje natomiast umiejscowienie tej części pracy w strukturze całej rozprawy. Jak się wydaje, przez wzgląd na problematykę zawartą w tym rozdziale pracy właściwsze byłoby jego umiejscowienie bezpośrednio po II rozdziale rozprawy. W ten sposób dwa kolejne, bezpośrednio po sobie następujące rozdziały pracy byłyby poświęcone zagadnieniom „wewnątrz krajowym”. Przedmiotem dalszych części rozprawy byłyby zaś zagadnienia międzynarodowe – współpraca z administracją innych państw oraz działalność dyrektora izby celnej w zakresie międzynarodowego obrotu gospodarczego i administracji celnej (rozdział V pracy). Można by także oczekiwać większej szczegółowości niektórych wywodów Doktorantki.

Dotyczy to w szczególności rozważań dotyczących uznaniowych rozstrzygnięć dyrektora izby celnej (s. 153 – 154 pracy). Pani mgr Kobylska trafnie podnosi, że podlegają one kontroli sądów administracyjnych. Nie towarzyszy temu jednak głębsza refleksja co do zakresu prowadzonej kontroli. Tymczasem, ciągle aktualny pozostaje spór co do tego, czy sądy administracyjne w swoich działaniach powinny ograniczać się do oceny przestrzegania przepisów procesowych przez organy formułujące decyzje uznaniowe. Alternatywą jest bowiem przyjęcie, iż kontroli sądowej podlega również spełnienie materialnoprawnych kierunkowych dyrektyw wyboru konsekwencji uzasadniających wydanie takiego, a nie innego rozstrzygnięcia w sprawie podatkowej. W moim przekonaniu, zasadne byłoby także rozwinięcie i uszczegółowienie wywodów poświęconych wykorzystywaniu umowy cywilnoprawnej jako formy działania dyrektora izby celnej (s. 167 pracy). Doktorantka trafnie łączy to z wydatkowaniem środków publicznych i związaną z tym kwestią zamówień publicznych. Pogłębione badania poświęcone problematyce umów cywilnoprawnych oraz zamówień publicznych mogłoby natomiast implikować interesujące wnioski dotyczące różnych form działania administracji oraz ich wzajemnej relacji, a także ograniczania swobody działania organów w oparciu o przepisy prawa publicznego.

- V. Z kolei, bardziej sprawozdawczy niż prawniczy wydaje się być w swej treści rozdział V rozprawy. Ta część pracy została poświęcona prezentacji działalności dyrektora izby celnej w zakresie międzynarodowego obrotu gospodarczego i administracji celnej. Jej analiza pozwala natomiast zauważyć, iż dominującą rolę w wywodach Doktorantki zawartych w V rozdziale pracy zajmuje przedstawienie statystyk oraz informacji dotyczących różnych przejawów aktywności administracji celnej. Wspomniana prezentacja wykracza przy tym poza sferę zasygnalizowaną w tytule tej części pracy – zakres międzynarodowego obrotu gospodarczego. Niewątpliwie, informacje zawarte w V rozdziale rozprawy są bardzo interesujące i pozwalają ukształtować pogląd co do potrzeby istnienia administracji celnej. Na dalszy plan schodzi w nich jednak aspekt prawny działań dyrektora izby celnej. Trudno więc w związku z tym mówić o statusie prawnym dyrektora izby celnej wyartykułowanym w rozważaniach zawartych w V rozdziale pracy.

- VI. Swoistym uzupełnieniem wywodów ujętych w pięciu początkowych rozdziałach pracy są rozważania zawarte w ostatniej jej części, dotyczące projektowanych zmian w strukturze polskiej administracji celnej. Modyfikacje te są związane z daleko idącym przeobrażeniem istniejącej struktury – scaleniem w jeden organizm administracji celnej, podatkowej oraz kontroli skarbowej. W tej części pracy Doktorantka szczegółowo omawia kolejne wersje projektowanych przepisów. Nie odnosi się ona jednak do już uchwalonej regulacji. Trudno to poczytywać za zarzut, jako że prace nad ustawą zakończyły się już po złożeniu recenzowanej rozprawy. Zasadne wydaje się być natomiast ograniczenie przez Doktorantkę relacji o planowanych zmianach w strukturze całej administracji i skupienie się na aspekcie pozycji prawnej dyrektora izby celnej (czy raczej, w nowej regulacji – dyrektora izby administracji skarbowej).
- VII. W mojej ocenie recenzowana rozprawa jest poprawna i spełnia wymogi formułowane wobec prac doktorskich. Pozostawia ona jednak pewien niedosyt. Jak się wydaje pewne zagadnienie powinny być bardziej rozbudowane w pracy. Z kolei, niektóre zawarte w niej rozważania zdecydowanie wykraczają poza zakres tematyczny wyznaczony tytułem pracy. Zagadnienia te częściowo były już artykułowane we wcześniejszych fragmentach niniejszej recenzji.

W moim przekonaniu Doktorantka w swoich rozważaniach powinna w większym stopniu oprzeć się na źródłach z zakresu prawa administracyjnego dotyczących administracji rządowej jako takiej, a także uzasadnienia dla istnienia administracji niezespólonej oraz administracji zespólonej. To jak się wydaje powinno być fundamentem oraz punktem odniesienia dla dalszych wywodów zawartych w pracy, w tym, dla zawartej w ostatnim jej rozdziale analizy przyszłej struktury polskiej administracji skarbowej, ukształtowanej w ustawie o krajowej administracji skarbowej. W Polsce organy podatkowe oraz organy celne mają być bowiem spajane w jeden organizm. Tymczasem w wielu innych państwach Unii Europejskiej (w tym, we wskazywanych przez Doktorantkę w pierwszym rozdziale pracy) zachowują one swoją odrębność. Dzieje się tak również w Niemczech – kraju, w którym cła uznawane są za rodzaj podatku. W tym kontekście rozważać należy status prawny dyrektora izby celnej. Być może w Niemczech ta odrębność administracji celnej od

administracji podatkowej uzasadniona jest federalnym ustrojem państwa. Jego konsekwencją jest to, że organy celne tworzą administrację federalną, organy podatkowe należą zaś do administracji poszczególnych krajów związkowych. Kwestie te wymagają jednak dalszych, pogłębionych badań prowadzonych z uwzględnieniem regulacji prawnych innych państw, które podobnie jak Rzeczpospolita Polska przyjęły strukturę unitarną. Wiąże się z tym również pytanie o to, czy ma jakiś głębszy, merytoryczny sens przekazanie organom celnym administrowania niektórymi podatkami stanowiącymi dochód państwa. Zagadnieniem, którego rozwinięcie byłoby zasadne w dalszych badaniach Doktorantki poświęconych problematyce statusu prawnego dyrektora izby celnej powinna być również kwestia dowodzenia przez ten organ (a także – w nowej strukturze administracji skarbowej - przez dyrektorów izb administracji skarbowej) – ponoszenia tzw. ciężaru dowodu, a także zakresu współdziałania podatnika z organem podatkowym. Dzieje się tak, ponieważ administracja ciągle i z trudnych do zrozumienia powodów postrzega postępowanie podatkowe jako procedurę kontradiktoryjną.

Generalnie, praca jest poprawna pod względem warsztatowym oraz językowym. Doktorantka nie ustrzegła się jednak w tym zakresie pewnych błędów. Są one jednak stosunkowo nieliczne i nie wpływają na pozytywną ocenę recenzowanego opracowania. Trudno w szczególności znaleźć uzasadnienie dla posługiwania się obcym zasadom języka polskiego skrótem „podatek VAT” (strona 17, przypis nr 12), czy dla operowania określeniami: „w skład poziomu pierwszego wchodzi” (s. 15 pracy), a także „struktura (...) dzieli się na ...” (s. 18 pracy). Warto także zwrócić uwagę na fakt, że powołaniu orzecznictwa powinno towarzyszyć wskazanie miejsca publikacji tych wyroków. W pracy naukowej nie powinno się także stosować pogrubień („wyłuszczeń”) w tekście, a prawidłowym skrótem dla słowa „tysiąc” jest „tys.”, a nie „tyś” (s. 190 pracy).

VIII. Przechodząc do ogólnej oceny pracy Pani mgr Anny Kobyłskiej należy stwierdzić, że jest to opracowanie o odpowiedniej wartości naukowej. W rozprawie, w sposób dojrzały wykorzystano literaturę naukową, orzecznictwo oraz pozostały materiał źródłowy. W konsekwencji, moja ocena recenzowanej pracy doktorskiej jest pozytywna.

IX. W konkluzji należy stwierdzić, że rozprawa doktorska Pani mgr Anny Kobyłskiej 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 2016 r., poz. 882, zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 1311), stanowiąc oryginalne rozwiązanie problemu naukowego i wykazując jednocześnie ogólną wiedzę teoretyczną Doktorantki w zakresie prawa oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. W związku z tym, uzasadnione jest dopuszczenie Pani mgr Anny Kobyłskiej do dalszych stadiów postępowania w sprawie nadania jej stopnia doktora nauk prawnych.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Grzegorz H.', with a horizontal line underneath it.

Kraków, dnia 27 grudnia 2016 r.