

Prof. zw. dr hab. Wiesława Miemieć,  
Katedra Prawa Finansowego  
Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii  
Uniwersytetu Wrocławskiego

1. Wiceminister  
2. Komisja OIDA  
Defensywa i Prokuratura  
3. Opytanie przez OIAD  
do akt procesal.  
25.07.2017  
Ozłecan  
prof. dr hab. Zbigniew Witkowski

**Recenzja rozprawy doktorskiej mgra Grzegorza Klarkowskiego  
„Materialnoprawne podstawy wznowienia postępowania podatkowego”  
Toruń 2017 r., str. 276**

**1. Uwagi dotyczące wyboru przedmiotu, celu badawczego i metody rozprawy**

Przedmiotem recenzowanej rozprawy doktorskiej są materialnoprawne podstawy wznowienia postępowania podatkowego, czyli relacje występujące między materialnoprawnymi przesłankami wznowienia postępowania podatkowego a innymi nadzwyczajnymi trybami postępowania podatkowego, w szczególności relacje między postępowaniem w przedmiocie wznowienia postępowania podatkowego a postępowaniem w zakresie stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej z uwagi na rażące naruszenie prawa. (s. 15).

Zagadnienia wznowienia postępowania podatkowego i jego konsekwencji dla wzruszenia decyzji ostatecznych w postępowaniu podatkowym były w różnym zakresie poruszane w literaturze przedmiotu. Problematyka ta nie doczekała się jednak kompleksowego monograficznego opracowania, z uwzględnieniem materialnoprawnych podstaw tego nadzwyczajnego środka wzruszenia decyzji ostatecznych. Tematyka podjęta w rozprawie doktorskiej należy do aktualnych i ważnych problemów prawa. Wybór tematu recenzowanej rozprawy doktorskiej zasługuje zatem na pełną aprobatę.

Autor we wstępie pracy przyjął, że na gruncie obecnie obowiązujących przepisów Ordynacji podatkowej nieaktualne jest założenie, iż wznowienie postępowania podatkowego ma na celu weryfikację decyzji dotkniętych jedynie wadami proceduralnymi, a więc dotyczącymi norm prawa proceduralnego, a postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności koncentruje się jedynie na wadach decyzji o charakterze materialnoprawnym.

W związku z tym sformułował hipotezę badawczą, że: „postępowanie w przedmiocie wznowienia postępowania podatkowego ma również wyraźny aspekt materialnoprawny. Według Doktoranta charakter materialnoprawny wznowienia postępowania podatkowego jest dwuaspektowy, nie dotyczy bowiem wyłącznie subsumcji prawa do ustalonego stanu faktycznego, ale obejmuje także charakter podstaw postępowania podatkowego rozumianych jako okoliczności uzasadniające wznowienie postępowania podatkowego (s. 13).

Dążąc konsekwentnie do udowodnienia materialnoprawnego charakteru wymienionych podstaw wznowienia postępowania Autor wskazał także dalsze cele dysertacji:

1. Ustalenie zakresu wad materialnoprawnych decyzji ostatecznych uzasadniających wznowienie postępowań podatkowych.
2. Określenie pozycji procesowej strony w związku z wystąpieniem tych wad.
3. Wyjaśnienie wątpliwości interpretacyjnych występujących w ramach tych podstaw wznowienia postępowania podatkowego.
4. Zbadanie wpływu prawa podatkowego materialnego na przebieg postępowań.
5. Ustalenie tego, czy tryby te w dostateczny sposób zabezpieczają stronę postępowania przed rozstrzygnięciami zawierającymi wady związane z materialnoprawną podstawą decyzji ostatecznej (s. 14 – 15).

Obok tak określonych podstawowych celów badawczych Autor formułuje także cele cząstkowe, ustalone we wprowadzeniach do niektórych rozdziałów rozprawy. Są to między innymi: ustalenie podstawowych pojęć dotyczących decyzji podatkowych i ich rodzajów, sposobu rozumienia zasady trwałości decyzji ostatecznych i jej wadliwości (rozdział I), ustalenia istoty instytucji wznowienia postępowania podatkowego (rozdział II), przedstawienie i zbadanie podstaw wznowienia postępowania podatkowego związanych z wadami proceduralnymi decyzji ostatecznych (rozdział III).

Wszystkie cele cząstkowe wskazane w rozprawie, badane konsekwentnie z różnych punktów widzenia, przybliżają Autora do realizacji podstawowej hipotezy badawczej. Sposób sformułowania przedmiotu badań i celów prowadzonych badań uważam za trafny. W ten sposób została ukazana wielowątkowość materii badawczej rozprawy. Zaletą rozprawy jest merytoryczny związek pomiędzy założeniami pracy, treścią ośmiu rozdziałów, a sformułowanymi wnioskami badań. Treść prowadzonych rozważań dowodzi, że w różnym zakresie i formie, jest ona zawsze podporządkowana rozwiązaniu przyjętego przez Autora podstawowego problemu badawczego. Połączenie i rozstrzygnięcie dylematów natury teoretycznej i dogmatycznej to bardzo dobry zabieg metodologiczny.

Taki charakter realizowanej analizy zasadnie upoważnił Autora do przyjęcia jako podstawowej metody badawczej, metody dogmatycznoprawnej, uzupełnionej metodą historyczną oraz metodą porównawczą przez odniesienia od przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego. Wybór dwóch dodatkowych metod badawczych w ocenie Autora miał służyć lepszemu zobrazowaniu wybranych zagadnień. Należy stwierdzić, iż cel ten został przez Autora w pełni zrealizowany.

W pracy wykorzystano także bogate orzecznictwo sądowe. Przedmiot rozprawy nie tylko uzasadnia ale wymusza takie podejście.

Recenzowana praca doktorska zawiera stan prawny obowiązujący do dnia 31 grudnia 2016 r.

Biorąc pod uwagę wymogi stawiane rozprawom doktorskim, zarówno cele badawcze rozprawy, jak i przedstawioną metodykę badań, należy uznać za poprawnie sformułowane. Tworzą one łącznie zwartą teoretycznie i empirycznie poprawną formułę naukową, która pozwala Autorowi wykazać się niezbędną wiedzą teoretyczną i znajomością warsztatu badawczego,

## **2. Układ i język rozprawy**

Rozprawa składa się ze wstępu, ośmiu rozdziałów oraz podsumowania, w którym zawarte są wnioski z badań. W końcowej części pracy znajdują się następujące wykazy: bibliografia, źródła internetowe oraz cytowane orzeczenia sądowe. Szkoda, że Autor poza bibliografią, nie wymienił ich w spisie treści. W wykazie cytowanych orzeczeń nie dokonano także klasyfikacji powołanych w pracy judykatów. Nie dokonano bowiem wyróżnienia na wykorzystane orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, Trybunału Konstytucyjnego, Naczelnego Sądu Administracyjnego, wojewódzkich sądów administracyjnych. Wykaz skrótów znajduje się na początku pracy. W rozprawie brakuje wykazu wykorzystywanych aktów prawnych. Są one częściowo wskazane w wykazie skrótów. Brakuje jednak np. ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (s. 139 w przypisie nr 348) oraz wielokrotnie powoływanej w pracy Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Zaletą konstrukcji pracy jest opatrzenie większości rozdziałów uwagami wprowadzającymi oraz zwięzłym podsumowaniem i przedstawieniem wniosków. W niektórych rozdziałach pominięto jednak podsumowanie (rozdziały I, III i VIII). Uwagi wprowadzające mają uzasadnienie i sens, gdyż wyjaśniają formę i zakres zagadnień poruszanych w danym rozdziale, a jednocześnie uzasadniają, dlaczego Autor dokonał wyboru

szczególonych zagadnień, które w treści rozdziałów poddał twórczej analizie. Treść podsumowań nie tylko ujawnia temperament intelektualny Autora, ale także umożliwia sformułowanie ocen dotyczących poszczególnych fragmentów rozprawy. Uważam, że przygotowując pracę do druku należy uzupełnić wskazane niedostatki.

Uszeregowanie rozdziałów jest prawidłowe, podział treści jest logiczny i czytelny. Umożliwia także prześledzenie toku myśli Autora. W rezultacie przyjęty układ porządkując tok prowadzonych rozważań ułatwia lekturę opracowania.

Pan mgr Grzegorz Klarkowski zapoznał się rzetelnie z literaturą przedmiotu, właściwie selekcyjując dzieła mające najistotniejsze znaczenie w badanym dorobku myśli prawniczej. Wykaz cytowanej literatury obejmuje 108 pozycji wydanych drukiem. Autor w wykazie literatury wskazał także 6 pozycji obcojęzycznych.

W rozprawie doktorskiej wykorzystano w sposób pełny źródła prawa Unii Europejskiej i prawa polskiego.

Szeroko wykorzystano również orzecznictwo sądowe, w tym 13 orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego, 46 wyroków Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, 31 orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego, oraz 36 wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych.

Praca została napisana dobrym i poprawnym językiem. Występują jednak liczne literówki (np. s. 15 – wers 4, s. 74 – wers 27, przypis nr 72 – wers 3), błędy interpunkcyjne (np. s. 46 – wers 27 czy błędy redakcyjne (np. s. 145 – wers 3, przypisy nr 37, 38, 43, 52, 182, 183, 244, 355, na stronach: 7-9 oraz w numerach przypisów 130 – 141 występuje wyraźna różnica w kroju oraz wielkości zastosowanej czcionki).

Autor nie wprowadził także w sposób formalny skrót Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej mimo, że wielokrotnie posługiwał się pojęciem „Konstytucja” (np. w przypisie 120 i na s. 226 – wers 16, s. 234 – wers 10 i 12). Wprowadzając skrót Trybunału Konstytucyjnego (TK) autor posługiwał się jednak w wielu miejscach skrótem „Trybunał” (np. s. 226 – linia 1, 7 i 14, s. 234 – linia 3, 6, 11, 14, 17, 19, 23 i 28).

### **3. Treść i wnioski rozprawy**

Przechodząc do oceny wartości treści zawartych w recenzowanej rozprawie należy podkreślić, że praca przedstawia bardzo dobry poziom merytoryczny, a rozważania Doktoranta cechuje klarowność i precyzja. W wielu miejscach Autor podejmuje polemikę z poglądami doktryny i judykatury, nie obawiając się przedstawić własnej, najczęściej trafnej oceny. Czyni to w sposób zasługujący na aprobatę, rzetelnie i z dużą kulturą.

W realizacji nakreślonego głównego celu rozprawy są pomocne rozważania o charakterze ogólnym (rozdział pierwszy i drugi). Decydujące dla wartości rozprawy są wnioski *de lege ferenda*, a także krytyczna ocena stanowisk doktryny prawniczej oparta o wnikliwą i kompleksową analizę judykatury w szczególności orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, Trybunału Konstytucyjnego, Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz orzecznictwa wojewódzkich sądów administracyjnych obejmujących szeroko rozumianą problematykę wznowienia postępowania podatkowego w jej aspekcie proceduralnym jak i materialnoprawnym.

Rozdział pierwszy ma charakter nie tylko wprowadzający, ale także podstawowy dla całej pracy. Dokonano w nim ustaleń i uporządkowania podstawowych pojęć, które Autor stosuje w dalszych rozważaniach i które mają istotny wpływ na treść dalszych badań. Zagadnienia te związane są definicją decyzji podatkowych i ich rodzajami. Autor bada i przekonywująco uzasadnia istotę zasady trwałości decyzji podatkowych oraz wady tych decyzji. Trudno nie zgodzić się z wnioskami Autora dotyczącymi sposobu rozumienia decyzji podatkowej posiadającej określone cechy, w tym przede wszystkim wskazanie, że stanowiąc czynność prawną podejmowaną w kwalifikowanej formie procesowej stanowi akt administracyjny, ale pod względem materialnym stanowi akt finansowy (s. 28-29). W końcowej części rozdziału Autor zawarł uwagi ogólne dotyczące trzech nadzwyczajnych trybów postępowania podatkowego – wznowienia postępowania, postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej oraz postępowania w przedmiocie zmiany lub uchylecia decyzji ostatecznej. Trudno odmówić racji Autorowi, kiedy stwierdza, że nadzwyczajnych trybów weryfikacji decyzji ostatecznych nie można uznać za trzecią instancję postępowania podatkowego. Przedmiotem tych postępowań nie jest bowiem badanie kompleksowe zgodności z prawem decyzji, ale ocena decyzji ostatecznej pod kątem przesłanek nadzwyczajnych trybów postępowania podatkowego.

Z punktu widzenia tematu pracy kluczowe znaczenie mają rozważania zawarte w rozdziale drugim, gdzie podjęto udaną próbę przedstawienia w ujęciu ewolucyjnym począwszy od 1988 r. wznowienia postępowania podatkowego zakończonego decyzją ostateczną traktowaną jako instytucja procesowa. W ramach omawianego rozdziału Autor bada pojęcie przedmiot i istotę „wznowienia postępowania podatkowego”, a więc ustala charakter prawny tej instytucji, dopuszczalność jej stosowania (rozdzielając okoliczności pozytywne i negatywne wznowienia postępowania) oraz kolizji, która może występować z innymi trybami kontroli decyzji ostatecznych. Doktorant słusznie zauważa, iż uchylecie decyzji ostatecznej w ramach wznowienia postępowania jest niewątpliwie mniej restrykcyjną

sankcją od stwierdzenia nieważności decyzji. Autor rozstrzyga także wątpliwości związane ze zbiegiem prowadzenia nadzwyczajnego postępowania podatkowego po wszczęciu postępowania sądowego wskazując zasadnie, że istnieje dopuszczalność wznowienia postępowania podatkowego po wniesieniu skargi do sądu z jednoczesnym obowiązkiem zawieszenia postępowania nadzwyczajnego.

Doktorant obszernie przedstawia trzy zasadnicze stanowiska zajmowane w literaturze w kwestii dopuszczalności prowadzenia postępowania o wznowienie postępowania przypadku kolizji badanego trybu nadzwyczajnego z postępowaniem sądowym. Przyjmując koncepcję samoistności wznowienia postępowania podatkowego w stosunku do postępowania zakończonego decyzją ostateczną należałoby szerzej omówić możliwość prowadzenia postępowania o wznowienie, gdy w wyniku prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego, decyzja podatkowa pozostanie w obrocie prawnym. Interesujące byłoby także stanowisko Autora opracowania w tej kwestii.

W rozdziale trzecim recenzowanej rozprawy Autor omawia wady proceduralne decyzji ostatecznych stanowiące podstawy wznowienia postępowania podatkowego. Omówiono tu między innymi sfalszowanie dowodów, na podstawie których ustalono istotne dla sprawy okoliczności faktyczne, wydanie decyzji w wyniku przestępstwa czy przez pracownika lub organ podatkowy, który podlegał wyłączeniu, niezawiniony brak udziału strony w postępowaniu oraz wyjście na jaw nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów.

Wydaje się, że Doktorant dość pobieżnie zbadał problematykę przesłanek wznowienia postępowania podatkowego. Wynika to prawdopodobnie z faktu, że podstawowy cel badawczy skupia się nie na przesłankach o charakterze proceduralnym, ale na materialnoprawnych podstawach wznowienia postępowania podatkowego. Wskazane byłoby jednak dokonanie oceny i rozwinięcie zagadnienia, czy nieprzedłożenie przez podatnika w sposób niezawiniony (np. długotrwała choroba) dowodów (np. z dokumentów), w których posiadaniu był przed wydaniem ostatecznej decyzji podatkowej, stanowi przesłankę wznowienia postępowania podatkowego, czy nie stanowi? Czy można taką sytuację ocenić jako zaistnienie przesłanki wyjścia na jaw nowych dowodów, jeżeli podatnik wniesie o ich dopuszczenie dopiero na etapie wznowienia postępowania (w sytuacji opisanej wyżej)?

Kolejne rozdziały pracy stanowią drugą część pracy obejmującą zbadanie wyłącznie materialnoprawnych podstaw wznowienia postępowania podatkowego.

W rozdziale czwartym Autor poddaje analizie przesłankę wznowienia postępowania podatkowego wynikającą z ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania

oraz innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej. Badania odnoszące się do omawianej przesłanki wznowienia postępowania podatkowego wymagały od Autora przeanalizowania również pojęć z zakresu prawa międzynarodowego publicznego (definicja i rodzaje umów międzynarodowych), a także relacji pomiędzy ratyfikowaną umową o unikaniu podwójnego opodatkowania i inną ratyfikowaną umową międzynarodową, które wyznaczają jej zakres przedmiotowy, jak również wskazania miejsca tych umów w systemie polskiego prawa podatkowego. W dalszej kolejności Autor dokonał analizy zagadnień związanych z datą wejścia tych umów do krajowego porządku prawnego, jak również możliwości i zakresu stosowanych w tych umowach międzynarodowych rozwiązań retroaktywnych. Rzetelne badania doprowadziły Autora do licznych, zasadnych i dobrze uzasadnionych wniosków *de lege ferenda* mających na celu poprawę jakości legislacji oraz tam, gdzie jest niezbędne wzmocnienie pozycji procesowej strony tych postępowań.

Rozdział piąty opracowania dotyczy wyniku procedury wzajemnego porozumiewania lub procedury arbitrażowej jako podstawy wznowienia postępowania. Autor, w świetle aktualnego stanu prawnego, wyróżnia procedury wzajemnego porozumiewania (w tym mechanizm arbitrażowy) prowadzone na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz procedurę wzajemnego porozumiewania i procedurę arbitrażową prowadzone na podstawie Konwencji Arbitrażowej. Wynik tych procedur, prowadzonych na podstawie prawa międzynarodowego, może mieć zdaniem Autora wpływ na treść decyzji ostatecznych, a tym samym stanowić podstawę wznowienia postępowania podatkowego. W podsumowaniu tego rozdziału zostały przedstawione interesujące konkluzje. Należy się zgodzić z Doktorantem, że formalnie podstawą wznowienia postępowania podatkowego z uwagi na przesłankę wymienioną w art. 240 § 1pkt 10 Ordynacji podatkowej jest wynik procedury wzajemnego porozumiewania lub procedury arbitrażowej, a nie wadliwość postępowania zakończonego decyzją ostateczną. Autor stwierdza ponadto, że przesłanka ta ma wymiar nie tylko proceduralny ale także materialnoprawny w zakresie, w jakim negocjacje pomiędzy organami umawiających się państw dotyczą wykładni odpowiednich postanowień umów międzynarodowych w kontekście regulacji krajowych.

W rozdziale szóstym dysertacji Autor, w kontekście badań nad przesłankami wznowienia postępowania, podkreśla rolę nie tylko krajowych przepisów proceduralnych i przykładów ich zastosowania, ale również zagadnień często dyskusyjnych związanych np. z pozycją TSUE i charakterem jego orzecznictwa, jak i znaczeniem orzecznictwa TSUE w procesie stosowania prawa przez organy podatkowe. Badania Autora skupiają się w tym rozdziale w przeważającej mierze na orzecznictwie TSUE dotyczącym konieczności

uchylenia decyzji ostatecznej z uwagi na wyrok TSUE. Na szczególną uwagę zasługują zawarte w tym rozdziale wnioski, gdzie Autor słusznie podkreśla, iż postępowania w sprawach zapewniających ochronę uprawnień podmiotów prawa wynikających z prawa unijnego nie mogą być mniej korzystne niż w przypadku podobnych postępowań o charakterze wewnętrznym. W tym kontekście za podobne postępowanie o charakterze wewnętrznym Doktorant zasadnie uznaje wznowienie postępowania podatkowego z uwagi na orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego stwierdzające niekonstytucyjność przepisu stanowiącego podstawę prawną rozstrzygnięcia. Autor podnosi ponadto, że o materialnoprawnym charakterze takiej podstawy wznowienia postępowania podatkowego (art. 240 § 1 pkt 11 Ordynacji podatkowej) świadczy także okoliczność, iż postępowanie w sprawie wznowienia z tej przyczyny może być uruchomione wyłącznie na wniosek podatnika. Jest to więc uprawnienie podatnika, które bezwarunkowo wygasa z upływem miesięcznego terminu od dnia publikacji orzeczenia w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej. Jest to bowiem termin zawity prawa materialnego.

Szczególnego podkreślenia wymaga bogaty materiał orzeczniczy, który w tej części rozprawy został wykorzystany przez Doktoranta. Powołane bardzo zróżnicowane orzecznictwo TSUE zostało w recenzowanej pracy w sposób twórczy uporządkowane, opatrzone wnikliwymi i z reguły zasadnymi komentarzami Autora.

W rozdziale siódmym pracy przedstawiono niekonstytucyjność podstawy prawnej ostatecznej decyzji podatkowej. Autor po ustaleniu statusu Trybunału Konstytucyjnego określa rolę wyroków Trybunału Konstytucyjnego, które z jednej strony wpływają na kształt polskiego prawa podatkowego, a z drugiej strony zapewniają ochronę praw jednostek, których konstytucyjne wolności zostały naruszone, m.in. przez możliwość weryfikacji ostatecznych rozstrzygnięć wydanych na podstawie niekonstytucyjnej podstawy prawnej. Tutaj rodzi się refleksja, że oceny Autora zasadnie dotyczą okresu do 31.12.2016 r. Należy przyznać rację Doktorantowi, iż badana w tym rozdziale przesłanka wznowienia postępowania podatkowego wynikająca z art. 240 § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej, stanowi instrument następczej ochrony praw i wolności konstytucyjnych jednostki, której interesy zostały naruszone przez wydanie decyzji ostatecznej w oparciu o podstawę prawną, która okazała się niekonstytucyjna w świetle późniejszego wyroku Trybunału Konstytucyjnego. Przeprowadzona przez Autora analiza tej przesłanki na gruncie prawa podatkowego wykazała jej istotny związek z materialnym prawem podatkowym. Godne podkreślenia są zawarte w podsumowaniu rozdziału wnioski *de lege ferenda*, które zdaniem Autora powinny być postrzegane jako minimum w celu zapewnienia standardu konstytucyjnego demokratycznego państwa prawa.



W ostatnim rozdziale rozprawy przedstawiono relacje, jakie występują między materialnoprawnymi przesłankami wznowienia postępowania podatkowego a innymi trybami nadzwyczajnymi. Analizie poddano również miejsce materialnoprawnych podstaw wznowienia postępowania podatkowego wśród nadzwyczajnych trybów weryfikacji decyzji ostatecznych w prawie podatkowym i ich relacji z postępowaniem w przedmiocie stwierdzenia nieważności, uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznych. W ramach podsumowań zawartych w tym rozdziale Doktorant trafnie zauważa odmienność przesłanek wznowienia postępowania podatkowego zawartych w przepisach art. 240 § 1 pkt 8-11 Ordynacji podatkowej z uwagi na ich wyraźny, materialnoprawny charakter. Doktorant prawidłowo uznaje również, że pozycja procesowa strony wznowienia postępowania podatkowego jest złożona, ale zasadnie podkreśla jednocześnie, że nie są jej przyznane wystarczające gwarancje procesowe.

W podsumowaniu pracy sformułowano trafne i mające pełne oparcie w treści pracy wnioski z badań. Konkretyzują się one w postaci wniosków *de lege ferenda*. Najważniejsze z nich Autor ujął w pięciu punktach (s. 261-262). Na szczególne podkreślenie zasługuje postulat dotyczący zmiany treści podstawy wznowienia postępowania podatkowego wymienione w art. 240§1 pkt.9 Ordynacji podatkowej w związku z wpływem na treść decyzji podatkowej mającej oparcie w regulacjach umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych umów międzynarodowych czy też przedłużenie terminu na złożenie wniosku o wznowienie postępowania podatkowego z uwagi na orzeczenie lub TSUE do TK do trzech miesięcy.

Treść tych wniosków stanowi potwierdzenie, że postawione hipotezy badawcze były merytorycznie zasadne. Konkluzje nie pozostawiają żadnych wątpliwości, że cele, jakie Autor sobie postawił w związku z wątpliwościami interpretacyjnymi dotyczącymi podstaw wznowienia postępowania podatkowego, w tym związanych z relacjami z innymi trybami kontroli ostatecznych decyzji podatkowych, zostały w pełni osiągnięte.

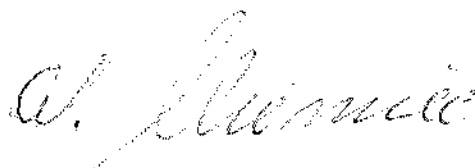
Sformułowane przeze mnie dwie sugestie mają wyłącznie charakter polemiczny. Nie podważają wartości recenzowanej rozprawy, którą oceniam bardzo wysoko. W zakończeniu jeszcze raz podkreślam, że rozprawa mgra Grzegorza Klarkowskiego jest oparta o bardzo dobrą znajomość literatury i orzecznictwa, a także o niezwykle solidny warsztat naukowy. Imponuje szerokością spojrzenia oraz jakością stawianych tez i wniosków. Jednocześnie Autor przedstawia własne stanowisko w jasny i konsekwentny sposób, umiejętnie wspierając je od strony teoretycznej i pozytywno - prawnej. Należy więc zgłosić wniosek o opublikowanie tej pracy.

#### **4. Konkluzja**

Doktorant wykazał się bardzo dobrą znajomością problematyki i starannym warsztatem naukowym. Jest to bez wątpienia bardzo dobra praca doktorska, zasługująca na opublikowanie.

W konkluzji stwierdzam, że przedłożona mi do recenzji rozprawa doktorska mgra Grzegorza Klarkowskiego,

pt. „Materialnoprawne podstawy wznowienia postępowania podatkowego”, stanowi oryginalne rozwiązanie ważnego problemu naukowego. Jego Autor wykazał się dużą wiedzą prawniczą. Wykazał się również umiejętnością samodzielnego prowadzenia badań naukowych. Tym samym rozprawa doktorska mgr Grzegorza Klarkowskiego 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 (tekst jedn. Dz. U. z 2016 r., poz. 882, z późn. zm.). Może być zatem przedmiotem dalszych czynności w przewodzie doktorskim.



**Wrocław, 19 lipca 2017 r.**