

dr hab. Artur Mudrecki prof. nadzw.
Katedra Prawa Finansowego
i Podatkowego
Akademii Leona Koźmińskiego
w Warszawie

Warszawa, dnia 17 sierpnia 2017 r.

1. Wzrost
2. kopia dla p. Prusostawa i
dla Doktoranta
3. Inzynier recepcji doległ do
akt. p. Prusostawa.

Recenzja

22.08.2017

Dziekan

prof. dr hab. Zdzisław Wąkoski

**pracy mgr Grzegorza Klarkowskiego pt „Materialnoprawne podstawy
wznowienia postępowania podatkowego” przygotowana pod opieką naukową
prof. dr hab. Bogumiła Brzezińskiego dr h.c.**

1. Wybór tematu pracy i założenia badawcze

Problematyka materialnoprawnych podstaw wznowienia postępowania podatkowego ma szeroki charakter, łączy w sobie przede wszystkim wątki procesowego prawa podatkowego i materialnego prawa podatkowego, w tym międzynarodowego prawa podatkowego oraz europejskiego prawa podatkowego. Podjęta tematyka sprawia spore problemy praktyczne i teoretyczne. Wymaga ona rozległej wiedzy praktycznej i teoretycznej ze wskazanych obszarów prawa oraz umiejętnej analizy przyjętych konstrukcji procesowych na gruncie prawa daninowego. Określenie materialnoprawnych podstaw wznowienia postępowania podatkowego jest szczególnie istotne dla podatników, którzy poprzez instytucje wzruszenia decyzji ostatecznych starają się ograniczyć wysokość zobowiązań podatkowych. O tym, że jest to trudna problematyka niech świadczy fakt licznych wypowiedzi Naczelnego Sądu Administracyjnego i spory dorobek nauki prawa podatkowego. Poza tym spojrzenie na regulacje prawne w tym zakresie ulega na dynamicznym zmianom.

A zatem podjęty temat pracy może się spotkać z dużym praktycznym zainteresowaniem podatników, doradców podatkowych, pracowników organów podatkowych oraz sędziów sądów administracyjnych, rozstrzygających spory podatkowe.

Tematyka wznowienia postępowania administracyjnego była podejmowana w literaturze przedmiotu przez przedstawicieli nauki prawa na które magister Grzegorz Klarkowski wskazuje we wstępie do pracy doktorskiej (s. 15-18). Pomija jednak

istotną monografię K. Sobieralskiego, Nadzwyczajne tryby postępowania administracyjnego, Wrocław 2009 "Presscom" ss. 190. Pewnym usprawiedliwieniem jest powołanie się przez autora dysertacji na poglądy tego autora w zawarte w Praktycznym komentarzu do Kodeksu postępowania administracyjnego (Gdańsk 2008 przypis 121 na s. 44 i 50 pracy).

Jednak w nauce postępowania podatkowego brak jest monografii poświęconej materialnoprawnym podstawom wznowienia postępowania podatkowego. Z tego względu takie ujęcie tematu pracy doktorskiej stanowi nowe i oryginalne podejście do problematyki badawczej.

Praca powstała w okresie prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego nad projektem nowej Ordynacji podatkowej. W związku z tym praca stanowi podsumowanie dotychczasowego dorobku judykatury i nauki prawa podatkowego w zakresie podjętej problematyki.

Autor we wstępie do pracy przedstawia w sposób klarowny swoje założenia badawcze. Celem rozprawy doktorskiej oprócz udowodnienia materialnoprawnego charakteru wymienionych podstaw wznowienia postępowania podatkowego, było ustalenie zakresu wad materialnoprawnych decyzji ostatecznych uzasadniających wznowienie postępowań podatkowych, określenie pozycji procesowej strony w związku z wystąpieniem tych wad, wyjaśnienie wątpliwości interpretacyjnych występujących w ramach tych podstaw wznowienia postępowania podatkowego, zbadanie wpływu prawa podatkowego materialnego na przebieg tych postępowań oraz ustalenie czy tryby te w dostateczny sposób zabezpieczają stronę postępowania przed rozstrzygnięciami zawierającymi wady związane z materialnoprawną podstawą decyzji ostatecznej. Przedmiotem badań były również relacje jakie występują między materialnoprawnymi przesłankami wznowienia postępowania podatkowego, a innymi trybami nadzwyczajnymi postępowania podatkowego. W szczególności zbadane zostały relacje występujące między wznowionym postępowaniem podatkowym, a postępowaniem w przedmiocie stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej z uwagi na rażące naruszenie prawa.

2. Metody badawcze

Wielowątkowość problematyki materialnoprawnych podstaw wznowienia postępowania podatkowego wymagała wypracowania odpowiedniego podejścia metodologicznego. Autor posługuje się zasadniczo metodą formalno-dogmatyczną, metodą porównawczą w odniesieniu do przepisów Kodeksu postępowania

administracyjnego oraz metoda historyczną. W rozdziale VI pracy dotyczącym weryfikacji ostatecznej decyzji podatkowej na skutek orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej Doktorant częściowo posługuje się metodą prawnoporównawczą (s. 171-172 pracy). W tym miejscu warto zauważyć, że w przypadku gdyby autor tej cennej pracy zdecydowałby się na jej opublikowanie warto rozszerzyć metodę prawnoporównawczą o przedstawienie modeli eliminacji ostatecznych rozstrzygnięć w sprawach podatkowych w wybranych państwach.

W pierwszej z przedstawionych metod autor definiuje podstawowe pojęcia, które są istotne ze względu na tematykę rozprawy doktorskiej, a następnie dokonuje analizy instytucji wznowienia postępowania podatkowego zakończonego ostateczną decyzją podatkową oraz wady proceduralne, jako podstawy do wznowienia postępowania. Później niezwykle precyzyjnie analizowane są materialne podstawy do wznowienia postępowania. Rozważania są ilustrowane starannie dobranym i trafnym orzecznictwem wojewódzkich sądów administracyjnych, Naczelnego Sądu Administracyjnego, Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Na szczególne wyróżnienie zasługuje identyfikacja problemów występujących aktualnie w judykaturze i swobodne dobieranie opisywanych orzeczeń. Przy dokonywaniu wykładni przepisów prawa w pracy przedstawione są różne dyrektywy interpretacyjne, w tym wykładnia językowa, systemowa, celowościowa oraz wykładnia prounijna i prokonstytucyjna.

Autor wszechstronnie przedstawia stanowiska nauki prawa, a następnie wskazuje na właściwe (jego zdaniem) rozwiązanie rozpatrywanego problemu. Dokonuje on dosyć precyzyjnie opisu poszczególnych instytucji związanych ze wznowieniem postępowania podatkowego ze szczególnym uwzględnieniem materialnoprawnych podstaw wznowienia postępowania. Taka metoda badawcza zasługuje w pełni na akceptację, gdyż praca nabiera kształtu rzetelnego dyskursu naukowego.

Metody badawcze przyjęte w pracy są adekwatne do celów pracy. Na wyróżnienie zasługuje posługiwanie się bogatym orzecznictwem sądów administracyjnych, Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, które zostało starannie dobrane.

3. Struktura i aspekty formalne pracy

Praca składa się z ośmiu rozdziałów, tj. I. Zagadnienia ogólne, II. Wznowienie postępowania podatkowego zakończonego ostateczną decyzją podatkową, III. Wady proceduralne jako podstawy wznowienia postępowania podatkowego, IV.

Postanowienia ratyfikowanej umowy międzynarodowej, V. Wynik procedury wzajemnego porozumiewania lub procedury arbitrażowej jako podstawa wznowienia postępowania podatkowego, VI. Weryfikacja ostatecznej decyzji podatkowej na skutek orzeczenia TSUE, VII. Niekonstytucyjność podstawy prawnej ostatecznej decyzji podatkowej, VIII. Materialnoprawne podstawy wznowienia postępowania podatkowego, a inne tryby weryfikacji decyzji ostatecznych.

W pracy wyodrębniono wstęp oraz podsumowanie i wnioski z badań. Na końcu rozprawy ujęto wykaz literatury, orzecznictwa i źródła internetowe. W ramach rozdziałów Autor wyodrębnia w każdym rozdziale wprowadzenie, podsumowanie oraz wnioski z badań oraz mniejsze jednostki redakcyjne, przez co układ pracy jest bardziej czytelny.

Struktura pracy podporządkowana jest postawionym celom. Autor, jak już wcześniej wspomniano, dokładnie definiuje podstawowe pojęcia, procedurę wznowienia postępowania ze względu na przyczyny proceduralne, a następnie w kolejnych rozdziałach pracy poprzez analizę poszczególnych podstaw materialnoprawnych wznowienia postępowania podatkowego. Widać, że układ pracy został starannie przemyślany.

Praca jest napisana bardzo starannym językiem prawniczym, a zarazem charakteryzuje się jasnością przekazu. Powyższe wskazuje, że Autor dysertacji naukowej legitymuje się dużą wiedzą teoretyczną i praktyczną z zakresu procesowego oraz materialnego prawa podatkowego, w tym międzynarodowego prawa podatkowego oraz unijnego prawa podatkowego. Przypisy sporządzono rzetelnie. Jedynie w wykazie literatury pod pozycją 60 błędnie użyto słowa „prawek” zamiast „prawem”.

Podsumowując zarówno struktura pracy jak i język i aspekty formalne wskazują, że Autor pracy bardzo dobrze opanował warsztat pisarski i w tym aspekcie wykazał umiejętności samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

4. Uwagi szczegółowe

Dokonując szczegółowej oceny pracy, która stanowi obszerną analizę materialnoprawnych podstaw wznowienia postępowania podatkowego, należy zwrócić uwagę na to, że zawiera ona istotne rozważania z zakresu procesowego prawa podatkowego oraz materialnego prawa podatkowego. Po zdefiniowaniu istotnych ze względu na problematykę badań pojęć, tj. pojęcia decyzji podatkowych i ich rodzaju, zasady trwałości ostatecznych decyzji podatkowych, rodzaju trwałości

decyzji podatkowych, Autor wskazuje na cechy decyzji podatkowych i ich podział ze względu na katalog wad.

Bardzo interesujące rozważania teoretyczne zawarto w rozdziale II dysertacji naukowej dotyczące wznowienie postępowania podatkowego zakończonego ostateczną decyzją podatkową. Doktorant przedstawia ewolucję przesłanek wznowienia postępowania podatkowego. Niezwykle interesujące są rozważania dotyczące zbiegu sądowej weryfikacji decyzji ostatecznej związane ze wznowieniem postępowania podatkowego wskazując, że są trzy możliwe sposoby rozwiązania przedstawionego zagadnienia. Następnie wskazuje on na rozwiązanie, które w późniejszym okresie (już po napisaniu pracy) zostało potwierdzone w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 czerwca 2017 r., sygn. akt II GSP 1/17 (opubl. w: SIP LEX nr 2298711). W orzeczeniu tym przyjęto, że w trakcie postępowania sądownoadministracyjnego można wszcząć postępowanie administracyjne w celu zmiany, uchylecia, stwierdzenia nieważności aktu lub wznowienia postępowania w sprawie kontrolowanego przez sąd rozstrzygnięcia, jednakże organ administracji publicznej obowiązany jest zawiesić to postępowanie na podstawie art. 97 § 1 pkt 4 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 23 z późn. zm.) do czasu prawomocnego zakończenia postępowania sądownoadministracyjnego. W rozdziale tym przeprowadzono także trafne rozważania dotyczące możliwości ograniczonego stosowania art. 145 § 1 pkt 1 lit. b Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi ze względu na przyczyny wznowienia postępowania podatkowego. Również w rozdziale II zajęto się bardzo istotną problematyką zakresu możliwości podmiotowego wnoszenia wniosku o wznowienie postępowania sądownoadministracyjnego w przypadku orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. O tym, że jest to aktualna problematyka podjęta przez Doktoranta niech świadczy fakt, że Naczelny Sąd Administracyjny postanowieniem z dnia 10 lutego 2017 r., sygn. akt I FSK 1541/16 (CBOIS) skierował pytanie prejudycjalne do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej: "Czy podstawą wznowienia postępowania, o której mowa w art. 272 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2016 r. poz. 718, ze zm.) może być orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, wydane w trybie pytania prejudycjalnego, nawet jeżeli to orzeczenie nie zostało doręczone stronie wnoszącej skargę o wznowienie postępowania?"

W rozdziale III dosyć skrupulatnie omówiono wady proceduralne jako postawy do wznowienia postępowania podatkowego. Ciekawe są rozważania dotyczące wyłączenia pracownika i organu podatkowego oraz przesłanki fałszywego dowodu skutkująca wznowieniem postępowania podatkowego. Warto zauważyć, że Autor dostrzegł nowelizację artykułu 240 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2016 r. Powyższa nowelizacja wyeliminowała lukę prawną, która we wcześniejszym okresie była niwelowana poprzez wykładnię prawa stosowaną przez sądy administracyjne.

W rozdziale IV niezwykle starannie przedstawiono postanowienia ratyfikowanych umów międzynarodowych jako podstawy do wznowienia postępowania podatkowego. Obszernie przedstawiono rozważania na temat ratyfikowanych umów międzynarodowych. Ilustrowano podjętą problematykę przykładami umów międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania ze szczególnym uwzględnieniem retroaktywnym działaniem tych umów. Omówiono również rozwiązania przyjęte w Konwencji OECD. Wskazano, że przyczyną wprowadzenia tego przepisu do porządku polskiego prawnego była umowa między Rzeczypospolitą Polską a Królestwem Danii.

W rozdziale V dotyczącym wyniku procedury wzajemnego porozumiewania lub procedury arbitrażowej jako podstawa wznowienia postępowania podatkowego dokładnie omówiono procedurę wzajemnego porozumiewania. W tej części pracy Doktorant wykazał się dobrą znajomością międzynarodowego prawa podatkowego. Przy tej okazji wskazano na zagadnienia związane z przedawnieniem a prawem strony do wznowienia postępowania podatkowego.

Najbardziej obszerny rozdział VI dotyczy weryfikacja ostatecznej decyzji podatkowej na skutek orzeczenia TSUE. W tej części pracy wiele uwagi poświęcono efektywności orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Przedstawiono w sposób kompleksowy problematykę autonomii proceduralnej państw członkowskich Unii Europejskiej. Obszernie przedstawiono również wyroki TSUE, które mogą być podstawą do wznowienia postępowania podatkowego.

Niekonstytucyjność podstawy prawnej ostatecznej decyzji podatkowej jako podstawy wznowienia postępowania podatkowego stała się przedmiotem rozważań w rozdziale VII. Doktorant dokonał podziału orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego poświęcając wiele uwagi wyrokom zakresowym. Podstawami do wznowienia postępowania podatkowego mogą być zarówno niekonstytucyjne przepisy prawa

materialnego, jak i przepisy procesowe. Ponadto Doktorant wskazuje na perturbacje związane z terminem do złożenia wniosku o wznowienie postępowania podatkowego. Rozdział jest ilustrowany licznymi wyrokami Trybunału Konstytucyjnego i zapadającymi na ich tle wyrokami NSA.

Ostatni rozdział poświęcony jest materialnoprawnym podstawom wznowienia postępowania podatkowego, a innym trybom weryfikacji decyzji ostatecznych. Wskazano na pierwszeństwo i hierarchię wzruszania decyzji ostatecznych.

Niezwykle pozytywnie należy ocenić wnioski jakie Autor pracy sformułuje na końcu każdego rozdziału i na końcu pracy. Szczególnie cenne są postulaty *de lege ferenda*, które mogą być wykorzystane w przyszłej kodyfikacji Ordynacji podatkowej.

Lektura pracy skłania do ogólnej refleksji, że materialnoprawne podstawy wznowienia postępowania podatkowego mogą stanowić istotną ochronę praw podatnika.

Podsumowanie

Przedmiot pracy przedstawiony przez Autora dotyczący materialnoprawnych podstaw wznowienia postępowania podatkowego wymagał pogłębionej wiedzy z zakresu procesowego prawa podatkowego i materialnego prawa podatkowego, w tym międzynarodowego prawa podatkowego oraz europejskiego prawa podatkowego. Nie ulega wątpliwości, że mgr Grzegorz Klarkowski wykazał się dogłębną wiedzą teoretyczną i praktyczną z zakresu prawa podatkowego. Przyjęty temat pracy, a następnie określone cele badawcze zostały skrupulatnie zrealizowane w kolejnych rozdziałach. Szczególnie wysoko należy ocenić przyjęte metody badawcze i strukturę pracy. Nie ulega wątpliwości, że praca stanowi oryginalne rozwiązanie problemu badawczego, który dotychczas nie doczekał się monografii w przedmiocie materialnoprawnych podstaw wznowienia postępowania podatkowego. Praca ta zachowuje szczególną aktualność podczas dyskusji na temat przygotowywanej nowej kodyfikacji Ordynacji podatkowej. Bardzo wysoka ocena pracy jednoznacznie wskazuje, że Grzegorz Klarkowski posiada umiejętności samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

Recenzowana praca w pełni spełnia wszystkie kryteria 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 (Dz. U. z 2016, poz. 882 z późn. zm.).

Artur Duddecki