

Recenzja

rozprawy doktorskiej Pani mgr Agnieszki Willenberg „Sprawiedliwość w postępowaniu podatkowym”, ss. 431

Kraków 2023

Recenzowana rozprawa doktorska wyróżnia się wieloma merytorycznymi atutami, zarówno co do formy ujęcia tematu, jak i merytorycznych analiz. Podstawowe zalety, aczkolwiek nie wszystkie, ująć można następująco:

- pełna zgodność problematyki zawartej w tytule z treścią ośmiu merytorycznych rozdziałów, a także „Wstępem” oraz „Podsumowaniem – wnioski końcowe”;
- monograficzne, a zatem wszechstronne, całościowe, niezwykle wnikliwe, a przez to wiarygodne analizy dotyczące sprawiedliwości w postępowaniu podatkowym;
- wzorcowa wręcz metodologia;
- faktyczny, tj. merytoryczny związek sformułowanej i uzasadnionej problematyki badawczej z tezą pracy oraz przyjętą systematyką i wewnętrzną strukturą każdego z ośmiu rozdziałów;
- wskazanie na znaczenie – w wymiarze systemowym – znaczenia aksjologii w prawie podatkowym;
- jasny, klarowny język, zwięzłość i rzeczowość wniosków;
- perfekcyjnie wykorzystana, wskazana w pracy, bibliografia, a także orzecznictwo (NSA, WSA, TK i SN).

Problematyka dotycząca istoty sprawiedliwej procedury podatkowej w takim wymiarze, w jakim zaproponowała to ujęcie Autorka, stanowi monograficzne opracowanie uzupełniające istotną lukę w tym zakresie w doktrynie prawa podatkowego.

Bardzo trafnie i przekonująco dowodzi Autorka, że co prawda sprawiedliwość jest nazwą urzekającą i choć Arystoteles wskazywał, że co do jej rozumienia istnieje

„daleko idąca rozbieżność i niestałość zdań”, to pomimo upływu czasu konieczne jest doprecyzowanie „jej znaczenia, co jest efektem zaliczania sprawiedliwości do wartości uniwersalnych, takich jak dobro i piękno. Zasadna jest też ocena, że wielowymiarowość, a także interdyscyplinarność idei sprawiedliwości zachęca do podejmowania oryginalnych wyzwań badawczych.”

W pełni zgadzam się z Autorką co do tej diagnozy i podzielam Jej pogląd co do tego, że sprawiedliwość proceduralna wyznacza granice bezpieczeństwa prawnego podatnika. I dlatego, na co zwraca uwagę Autorka, „brak uniwersalnej definicji sprawiedliwości proceduralnej prowokuje do podejmowania prób konfrontowania założeń teoretycznych wskazujących warunki, których urzeczywistnienie w procedurze pozwala ocenić ją jako sprawiedliwą z ustawowymi wymogami funkcjonowania różnych procedur prawnych, w tym podatkowej.”

Teza rozprawy ujęta jest bardzo lapidarnie, ale jednocześnie ma bardzo bogatą i konkretną treść. Autorka łączy tezę pracy z zasadniczym problemem badawczym, a mianowicie pyta o to, czy w postępowaniu podatkowym są zagwarantowane wartości procesowe, objęte koncepcją sprawiedliwej procedury, wyznaczone normami konstytucyjnymi i ustawowymi, określone poglądami doktryny i modyfikowane pod wpływem orzecznictwa. I w tym kontekście wyrazistości i blasku nabiera teza pracy. Brzmi ona następująco: tezą rozprawy jest pogląd, że obowiązujący model postępowania podatkowego uregulowany w Ordynacji podatkowej (Dział IV), zawiera podstawowe standardy urzeczywistniające zasadę sprawiedliwości proceduralnej.

Dodaje też Autorka, i to jest w pełni zasadny i merytoryczny związek odnoszący się do tezy, że istota sprawiedliwej procedury powoduje, iż jest ona utożsamiana z określonymi gwarancjami procesowymi przysługującymi jednostce, spełniającymi funkcję ochronną w procedurze podatkowej.

W kontekście problemu badawczego i tezy pojawia się naturalne i oczywiste pytanie: czy struktura, a więc kolejność poszczególnych rozdziałów, a także ich wewnętrzna systematyka, pozwalają Autorce w sposób przekonujący, wiarygodny, prowadzić analizy dowodzące trafności tezy oraz jej uzasadnienia.

Uważam, że kolejność ośmiu rozdziałów jest w pełni podporządkowana zasadniczemu celowi, a mianowicie, by w każdym z tych rozdziałów, w takim zakresie, który wyznacza jego temat, analizować właściwe dla niego aspekty, dotyczące tezy badawczej.

Na uwagę zasługuje to, że każdy z rozdziałów ma identyczną, gdy chodzi o zastosowaną metodologię, strukturę. A mianowicie, rozpoczyna się od *Uwag wstępnych*, a kończy *Uwagami końcowymi*. To jest w pełni zasadne dlatego, że w *Uwagach wstępnych* Autorka uzasadnia wybór szczegółowych zagadnień poddanych analizie, a zatem tłumaczy, dlaczego dokonała określonego wyboru i przyjętej przez siebie systematyki. Natomiast *Uwagi końcowe*, w zależności od rozdziału, mniej bądź bardziej rozbudowane, zawierają dobrze uzasadnione, nawiązujące do treści rozdziału, analityczne wnioski i oceny.

Tym samym Autorka dowodzi, że zawsze towarzyszy Jej refleksja skłaniająca do sformułowania własnego poglądu, własnych ocen, a jednocześnie do w pełni przekonującego, co do meritum, ich uzasadnienia.

Wspólną cechą wszystkich ośmiu rozdziałów jest to, iż dowodzą one bardzo wszechstronnej, usystematyzowanej i ugruntowanej wiedzy dotyczącej analizowanych szczegółowych zagadnień; to są przy tym analizy wsparte zarówno poglądami doktryny, jak i tezami orzeczniczymi. Przy czym Autorka nie zatrzymuje się na etapie opisu, lecz ten opis jest tylko niezbędnym tłem do merytorycznych analiz. Imponuje tutaj kultura prawna, umiejętność łączenia w spójną całość wątków orzeczniczych z poglądami doktryny oraz własną oceną. Rozdziały pod względem „objętości” są zasadniczo stabilne, ten zakres stabilności obejmuje strony od 28 (Rozdział 3) do maksymalnie 40 (Rozdział 2). Jest przy tym bardzo istotna i pozornie wydawać by się mogło dysharmonia w tym zakresie. Otóż Rozdział 8 liczy 134 strony. Czy to jest błąd? Otóż nie. Dlatego, że w Rozdziale 8 „Urzeczywistnienie idei sprawiedliwości proceduralnej w instytucjach postępowania podatkowego” Autorka stanęła przed koniecznością dokonania wyboru tych rozwiązań, które wynikają z Ordynacji podatkowej, a dotyczą zasad ogólnych, na podstawie których można skonkretyzować standard instytucji procesowych związanych z bezpieczeństwem prawnym podatnika i wpisanych w nurt sprawiedliwości. Zatem tu Autorka dokonała właściwego wyboru. Mogła oczywiście postąpić tak, iż z każdej z tych instytucji prawnych zbudować osobny krótki rozdział. Ale wówczas zgubiłoby się to, co jest – w mojej ocenie – zaletą tego rozdziału, a mianowicie systemowe spojrzenie na wzajemne merytoryczne związki tych instytucjonalnych rozwiązań procedury podatkowej, które identyfikują sprawiedliwość i gwarantują respektowanie standardu sprawiedliwości proceduralnej. Rozdział jest napisany tak, że mógłby sam w sobie z

uwagi na połączenie wątków orzecznich, poglądów doktryny, zakres i formę analiz stanowiąc mini-monografię.

Analizując filozoficzno-prawne fundamenty sprawiedliwości, co stanowi treść Rozdziału 1 poddaje Autorka analizie najważniejsze koncepcje, które pojawiły się w tym zakresie od starożytności do czasów współczesnych. Po analizie ujęcia sprawiedliwości zarówno w teoriach prawno-naturalnych, jak i pozytywistycznych przekonująco brzmi, albowiem został dowiedziony, wniosek, zgodnie z którym współcześnie uznaje się znaczenie aksjologii w prawie, ale głównie na warunkach dyktowanych przez niepozytywistyczne koncepcje prawa, w których wartości stanowią materialną i proceduralną jego podstawę, ale bez kategorię odniesień do prawa natury.

Dokonując przeglądu wybranych koncepcji sprawiedliwości (Rozdział 2) przekonująco w *Uwagach wstępnych* dowodzi Autorka, że zakres tych analiz zostaje zawężony tylko do wybranych sfer, które stanowią łącznik między etyczną i prawną perspektywą sprawiedliwości. Jest wśród nich obecna również refleksja, która uwzględnia problematykę sprawiedliwego podatku. Jak jest znaczenie sprawiedliwości formalnej i materialnej? Jak jest rozumiana sprawiedliwość proceduralna i jakie ma znaczenie? Czy sprawiedliwość podatkowa może być urzeczywistniona? To są dylematy, które poddane są wszechstronnej analizie i ocenie w treści tego rozdziału. Autorka dochodzi do trafnych wniosków ujętych na ss. 83-85 i spośród wielu, które akceptuję przytoczyć chciałbym jeden – „Sprawiedliwość proceduralna wymaga więc działania sprawiedliwości materialnej, co oznacza, że ta ostatnia pozbawiona minimum procedury wydaje się niemożliwa do zastosowania.”

Po raz pierwszy spotkałem się z tak oryginalną formą ujęcia problematyki, dotyczącej uwarunkowań instytucjonalnych, które wspierają sprawiedliwe działanie organu (Rozdział 3). Autorka przyjęła założenie, że w życiu publicznym „spotykają się trzy fenomeny: Osoba, Sytuacja i System.” Te trzy fenomeny pod względem treściowym diagnozuje Autorka następująco: „w prezentowanym modelu Osobą jest podatnik (strona procedury). Na System składa się administracja skarbową, funkcjonująca na szczeblu rządowym i podporządkowania Ministrowi Finansów. Przestrzeń do spotkania Osoby z Systemem wyznacza postępowanie podatkowe (*sensu stricto*), które stwarza określoną Sytuację. I w tym rozdziale, w takim ujęciu, które jest oryginalne pod względem formy analizowane są, pozostające w merytorycznym związku przyczynowym, zagadnienia dotyczące legitymizacji i

formalizmu działań, a także ich racjonalności; istotny jest wątek dotyczący etosu i etyki. A to wszystko przy zachowaniu imponującej merytorycznej narracji, przy zachowaniu klarowności, jasności stylu i także przy sformułowaniu rzeczowych, krótkich, ale przekonująco uzasadnionych wniosków (ss. 113-114).

Problem samo obliczenia podatku wiąże się w sposób oczywisty z pytaniem o respektowanie standardu bezpieczeństwa prawnego podatnika. Tego dotyczą analizy Rozdziału 4 „Ograniczenia instytucjonalne sprawiedliwego działania organu”. I trafnie zwraca uwagę w trakcie swoich analiz Autorka, że ten model poboru podatków w sposób zasadniczy zmienia relację podatnik a organ, a to z uwagi na to, że model taki ma charakter konfrontacyjny, przerzuca obowiązek rzetelnego spełnienia zobowiązań podatkowych na podatnika, co jest niezwykle trudne, albowiem samodzielne ustalenie tego, czy dane zdarzenie rodzi, czy nie obowiązek podatkowy, a jeśli tak, to jak ustalić w sposób zgodny z prawem podstawę i stawki opodatkowania. Na to nakłada się inflacja przepisów prawa podatkowego, co Autorka określa mianem zmienności prawa podatkowego. Wskazuje na pułapki odnoszące się do arbitralności działań organu podatkowego i bardzo mocno akcentuje to, że inkwizycyjny charakter postępowania podatkowego deformuje ideę sprawiedliwości proceduralnej.

W merytorycznym związku pozostają dwa rozdziały, a mianowicie Rozdział 5 (Sprawiedliwość jako wartość w postępowaniu) oraz Rozdział 6 (Sprawiedliwość jako zasada w postępowaniu). Treść obu tych rozdziałów dowodzi, że Autorka przyjęła właściwe kryteria rozgraniczające wartość od zasady i stosownie do tego zbudowała w sposób logiczny i przejrzysty strukturę obu tych rozdziałów. Analizy dotyczące aksjologii procedury podatkowej, sprawiedliwości jako wartości w postępowaniu podatkowym, respektowania godności podatnika w postępowaniu i wskazanie na znaczenie relacji praworządność a sprawiedliwość – to są wyróżniki, które wysoko sytuują pod względem wartości treść tego Rozdziału 5. Podobna ocena odnosi się do analiz związanych z pojęciem zasady prawnej i zasady proceduralnej, istoty sprawiedliwości jako zasady w postępowaniu podatkowym, a także aspektów kolizyjnych zasad postępowania podatkowego, co jest treścią Rozdziału 6. Zarówno *Uwagi końcowe*, dotyczące Rozdziału 5 (ss. 172-173) oraz *Uwagi końcowe* dotyczące Rozdziału 6 (ss. 201-202) są w pełni przekonujące i wynikają z treści prowadzonych analiz. Zgadzam się z Autorką, że norma prawna, oprócz tego, że znajduje swoje uzasadnienie tetyczne przez odpowiednio legitymizowaną władzę, ma

również swoje podstawy aksjologiczne. I dlatego muszą istnieć silne związki między prawem i wartościami. Nie ma też wątpliwości, że spośród wielu sformułowanych w podsumowaniu Rozdziału 6 wniosków, najistotniejszy jest ten, który brzmi następująco: „Uznanie wyjątkowego statusu zasady sprawiedliwości proceduralnej prowadzi do ustalenia wzorca należytego zachowania się organów podatkowych wobec strony postępowania.”

Bardzo wysoko oceniam Rozdział 7 (Konstytucyjne oraz orzecznicze wyznaczniki sprawiedliwości proceduralnej). Tu wysoko oceniam bardzo wnikliwą formę egzegezy prawnej dokonaną przez Autorkę w odniesieniu do rozwiązań przyjętych w Konstytucji RP, orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, a także orzecznictwie sądów administracyjnych oraz Europejskiego Trybunału Praw Człowieka. W tym rozdziale następuje bardzo spójne połączenie poglądów doktryny z tezami orzeczniczymi. Autorka w sposób staranny, przemyślany dokonała wyboru orzeczeń, uznając, że znaczenie zasady sprawiedliwości proceduralnej i jej oddziaływanie jest identyfikowane na podstawie warunków obowiązywania i sposobu stosowania określonych instytucji procesowych. A jednocześnie ich ocena powinna być dokonywana z punktu widzenia perspektywy przestrzegania zasady sprawiedliwości proceduralnej w ujęciu orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, sądów administracyjnych oraz Europejskiego Trybunału Praw Człowieka. Bardzo pesymistycznie, ale niestety tak jest, brzmi taka systemowa ocena dokonana po analizach tego rozdziału, która sprowadza się do uzasadnienia, że „wypracowane przez ETPCz standardy w zakresie gwarancji rzetelnego procesu, które obejmują prawo jednostki do wysłuchania i obrony swoich racji, jej prawo do wglądu w akta sprawy, prawo do milczenia oraz prawo do terminowego załatwienia sprawy dotyczą spraw podatkowych w bardzo ograniczonym zakresie. Powoduje to, że pełnią one bardziej funkcje ornamentu, niż mają rzeczywisty wpływ na kształtowanie krajowych procedur podatkowych.”


Uwagi końcowe ujęte na ss. 366-368, stanowiące podsumowanie treści Rozdziału 8 są rzeczowo osadzone w poruszanej przez Autorkę problematyce, odnoszącej się do standardów prawnych, takich jak nakaz wysłuchania strony, jawność postępowania wobec strony, obiektywizm i bezstronność organu, rozstrzygnięcie sprawy we właściwym terminie. To jest rozdział z uwagi na formę i treść szczególny w tym znaczeniu, że uzmysławia, jak o trudnej, złożonej i wzajemnie warunkującej się problematyce można pisać w sposób zrozumiały, jasny,

z równoczesnym wszechstronnym analizowaniem szczegółowych zagadnień prawnych oraz prezentowaniem własnych wniosków, własnych ocen, niejako w tle poruszanych problemów. Ten rozdział dowodzi także bardzo wysokiej kultury prawnej Autorki.

„Podsumowanie – wnioski końcowe” ujęte na dziesięciu stronach (ss. 369-379) stanowią taką merytoryczną klamrę, która łączy „Wstęp” (oraz wskazaną tam problematykę badawczą oraz tezę), osiem merytorycznych rozdziałów w spójną, zarówno merytoryczną, jak i metodologiczną, całość. Trudno jest wyróżnić którykolwiek z końcowych wniosków. Po prostu dlatego, że stanowią one całość, nie można ich rozdzielić. Jest to autorskie spojrzenie, w pełni intelektualnie samodzielne, na problematykę będącą przedmiotem rozprawy, ważny pod względem integralnym czynnik całej pracy doktorskiej.

Konkluzja

Rozprawa doktorska Pani mgr Agnieszki Willenberg „Sprawiedliwość w postępowaniu podatkowym” jest wyróżniającą się monografią, która pod względem zakresu analiz, przyjętych form dowodzenia, rzeczowości argumentów wnosi do polskiej doktryny prawa podatkowego nową istotną wartość. Napisana jest z intelektualną swadą, która jest cechą wskazującą na wszechstronne i bardzo wnikliwe opanowanie problematyki, będącej przedmiotem rozprawy, a jednocześnie dowodzi bardzo dobrej metodologii, umiejętności stawiania trudnych problemów badawczych i takiej samej umiejętności ich rozwiązywania. To nie jest standardowa, szablonowa praca. Jest to opracowanie, które zasługuje na wyróżnienia i publikację. Jestem przekonany o tym, że publikacja doktoratu przyczyni się także do dalszej rozmowy w naukowym środowisku, której przedmiotem będzie sprawiedliwość proceduralna, a w tym kontekście bezpieczeństwo prawne podatnika. Praca dowodzi także umiejętności samodzielnego prowadzenia badań naukowych, dlatego uważam, że spełnia ona wszystkie wymagania przewidziane ustawą, by dopuścić Autorkę do dalszych etapów postępowania zmierzających do stopnia doktora nauk prawnych.


Prof. dr hab. Andrzej Gomułowicz