

Bogumił Brzeziński, prof. dr hab., dr h.c.
Uniwersytet Mikołaja Kopernika
w Toruniu

R E C E N Z J A

Rozprawy doktorskiej p. mgr Agnieszki Willenberg
pt. Sprawiedliwość w postępowaniu podatkowym
Kraków 2023, ss. 431

I. Problematyka sprawiedliwości podatkowej (inaczej – sprawiedliwości opodatkowania) jest złożona i z trudem poddaje się kwantyfikacji. Sprawiedliwość jest pojęciem filozoficznym, ale mającym mocne zakorzenienie w praktyce społecznej. Nad jego zakresem i treścią zastanawiają się od wieków filozofowie i myśliciele polityczni, ale sprawiedliwość jest też słowem często używanym w życiu codziennym. Zarówno jednak w dyskursie filozoficznym, jak i w codziennych rozmowach sprawiedliwość jest różnie rozumiana. Między innymi dlatego tak trudne jest budowanie powszechnie akceptowanych programów społecznych, których fundamentem byłaby sprawiedliwość.

Sprawiedliwość jako pojęcie filozoficzne jest jedną z podstawowych kategorii filozofii. Ale sprawiedliwość jako ogólna kategoria filozofii jest zaskakująco rzadko definiowana – brakuje w opracowaniach naukowych jednoznacznej odpowiedzi na pytanie, co to jest sprawiedliwość. Oksfordzki Słownik Filozoficzny (Warszawa 2004) wyróżnia rozmaite rodzaje sprawiedliwości, ale istoty zagadnienia nawet nie dotyka. Nie odpowiada na pytanie o istotę sprawiedliwości. Brak definicji sprawiedliwości jest pośrednim, ale jednocześnie dosyć mocnym dowodem na niejednoznaczność i złożoność tego pojęcia.

II. Problem sprawiedliwości zaprzętał uwagę filozofów już w czasach starożytnych. Arystoteles uważał, że prawo jest co do zasady sprawiedliwe, a więc sprawiedliwość jest fundamentem prawa. Tam, gdzie prawo, ze względu na swoją ogólność, może w konkretnym przypadku prowadzić do niesprawiedliwości, tam sędzia powinien być w stanie rezultat jego działania skorygować i rozstrzygać sprawę tak, aby to rozstrzygnięcie było sprawiedliwe. Sędzia – zdaniem Arystotelesa - potrafi rozróżnić dobro od zła i eliminować konsekwencje błędów, a nawet złej woli prawodawcy.

W Starożytnym Rzymie sprawiedliwość wyrażano między innymi taką formułą słowną: *“Justitia est constans et perpetua voluntas ius suum cuique tribuendi”*... (sprawiedliwość jest trwałą i ciągłą wolą prawa oddawania każdemu tego, co się komu należy). Ta definicja opisuje w istocie warunki, które, jeśli zostaną spełnione, to będzie można mówić, że relacje w określonym obszarze życia społecznego (rodzina, ród, plemię, państwo) mają cechę sprawiedliwości.

Współczesna filozofia próbuje nierzadko dokonywać oceny zmian istniejącego stanu rzeczy w kategoriach sprawiedliwe/niesprawiedliwe, przyjmując często hipotetyczne założenie, że stan wyjściowy jest w sposób naturalny sprawiedliwy. Zamiast odpowiedzi na pytanie, co to jest sprawiedliwość, pojawia się odpowiedź na pytanie, jakie zmiany stanu istniejącego można uznać za sprawiedliwe (Pareto, Rawls, Nozick).

Postulat sprawiedliwości jest nośnym hasłem społecznym, a w konsekwencji i politycznym, bo:

- oczekujemy sprawiedliwości (aspekt emocjonalny);
- aprobujemy, pozytywnie postrzegamy sprawiedliwość (aspekt moralny);
- staramy się być sprawiedliwi (aspekt wolicjonalny);
- potrafimy względnie łatwo kategoryzować sytuacje społeczne jako sprawiedliwe bądź niesprawiedliwe (niezależnie od trafności oceny), chociaż trudno precyzyjnie powiedzieć, na czym sprawiedliwość polega...

Rozważania o sprawiedliwości zakładają istnienie relacji społecznych – i tylko te relacje można oceniać jako sprawiedliwe bądź niesprawiedliwe. Stąd potrzeba przyjęcia dwóch możliwości relacyjnego ujęcia sprawiedliwości.

Pierwsza kategoria relacji zachodzi między ludźmi, a determinowana jest porównaniem ich sytuacji społecznej, materialnej etc. Niesłusznie korzystną sytuację jednej osoby (grupy osób) w porównaniu z sytuacją innej osoby (grupy osób) – w sytuacji gdy nie dostrzegamy znaczących różnic między osobami należącymi do jednej albo do drugiej grupy – skłonni jesteśmy uznawać za niesprawiedliwą. Druga kategoria to relacje między obywatelem a państwem. Nadmierne obciążenie obywateli wobec państwa w stosunku do beneficjów, które od Państwa otrzymujemy, skłonni jesteśmy uznawać za niesprawiedliwe.

Sprawiedliwość w rozumieniu subiektywnym sprowadza się do tego, że jednostka ocenia albo swoją sytuację w relacji do sytuacji innej osoby, albo też sytuację dwóch różnych osób (sama zajmując neutralną w swoim mniemaniu pozycję obserwatora. Rozrzut ocen dokonywanych przez wiele osób będzie najczęściej znaczący. Jeśli oceny mają być z jakichś względów

mają być ujawniane, to pojawi się najprawdopodobniej problem różnicy między ocenami rzeczywistymi i ocenami deklarowanymi.

Sprawiedliwość w znaczeniu obiektywnym dostarcza również problemów – zarówno koncepcyjnych jak i aplikacyjnych. Problem koncepcyjny o podstawowym znaczeniu to ustalenie punktu odniesienia oceny – kto i na jakiej podstawie ma ustalić co jest sprawiedliwe? Opinia publiczna (jak ustalić jej treść? w jakim zakresie może być manipulowana?) czy gremia polityczne? A jeśli tak, to jakimi metodami – głosowania, sondaże, referenda? Co zrobić w sytuacji, gdy pojawia się ostra polaryzacja stanowisk?

Takich dylematów jest znacznie więcej. Jeżeli w demokratycznym społeczeństwie sytuacja określonej grupy społecznej bądź pojedynczej osoby nie budzi zwerbalizowanych, powtarzalnych zastrzeżeń (nikt się serio, konsekwentnie – w warunkach względnej swobody wypowiedzi - nie buntuje przeciwko istniejącej w sferze opodatkowania sytuacji), to należy przyjąć, że jest ona słuszna, właściwa, *ergo* – zachowana czy też przestrzegana jest sprawiedliwość. Być może z tego punktu widzenia – antycypując rozważania na temat sprawiedliwości opodatkowania - nie jest pozbawione słuszności stwierdzenie jednego z polskich autorów, że w podatkach, zamiast szukać sprawiedliwości, należałoby raczej badać „stopień natężenia akceptacji lub dezakceptacji obowiązujących reguł opodatkowania przez poszczególne grupy podatników”...

Problem sprawiedliwości opodatkowania wydaje się być jeszcze bardziej skomplikowany niż problem uchwycenia pojęcia sprawiedliwości i jej zdefiniowania na poziomie ogólnym. W dużym uproszczeniu można powiedzieć, że nikt praktycznie nie kwestionuje potrzeby sprawiedliwego opodatkowania; trudno natomiast o powszechnie podzielane poglądy co do tego, jak miałyby ono wyglądać. Z prawnego punktu widzenia pojawia się problem zasadności formułowania zasady sprawiedliwości podatkowej i tego, w jakiej formule słownej należałoby tę zasadę ująć.

II. Wybór tematyki rozprawy doktorskiej był w pełni zasadny. W recenzowanej rozprawie doktorskiej Autorka dokonała analizy tego, co można określić jako druga strona medalu sprawiedliwości podatkowej, a więc nie sprawiedliwości w ujęciu statycznym, materialnym, ale dynamicznym. Sprawiedliwość w ujęciu statycznym implikuje ocenę zasad opodatkowania; sprawiedliwość w ujęciu dynamicznym – ocenę relacji między podatnikiem a administracją podatkową, w szczególności interakcji zachodzących między tymi kategoriami podmiotów w trakcie postępowania podatkowego. Należy przy tym zauważyć, że nawet gdyby

zasady opodatkowania były sprawiedliwe w sposób idealny, to w postępowaniu podatkowym niedociągnięcia i uchybienia w procesie ustalania stanu faktycznego oraz nieumiejętność bądź nawet zła wola w doborze relewantnych do zaistniałego stanu faktycznego przepisów prawa podatkowego spowodowana tymi samymi przyczynami może doprowadzić do odkształcenia poziomu opodatkowania na niekorzyść podatnika w stosunku do poziomu, który przewidują materialnoprawne zasady opodatkowania. Dowodzi to wagi poprawnego, chroniącego prawa podatnika i w jakimś sensie sprawiedliwego postępowania w sprawach podatkowych.

Podzielam opinię Autorki rozprawy doktorskiej, że problematyka sprawiedliwości proceduralnej nie była jak dotąd dostatecznie szeroko prezentowana – zwłaszcza w sposób całościowy – w polskim piśmiennictwie podatkowoprawnym. Nie sposób jednak nie zauważyć, że w ostatnich dziesięcioleciach powstało wiele opracowań dotyczących rozmaitych aspektów postępowania podatkowego, nawiązujących zarówno do rozwiązań systemowych, jak i praktyki ich funkcjonowania. Nie we wszystkich odnoszono się *expressis verbis* do sprawiedliwości postępowania podatkowego; tym niemniej rosnąca liczba przypadków nadużywania prawa podatkowego i oczywistej nierzetelności w prowadzeniu postępowania domaga się oceny w aspekcie rekomendowanego prowadzenia postępowania w sposób sprawiedliwy. Wydaje się, że pokazanie chociażby zrębów tego dorobku pozwoliłoby uwypuklić własny wkład Autorki – a ten jest m. zd. znaczący – w rozwój nauki w tym jej obszarze.

Jeśli szukać rekomendowanego – z punktu widzenia podatnika – wzorca postępowania podatkowego, to obok terminu „sprawiedliwe” można spotkać w piśmiennictwie prawniczym inne słowa na określenie takiego wzorcowego stanu – „rzetelne”, „uczciwe”, „obiektywnie prowadzone” etc. W naturalny sposób pojawia się pytanie o relację między tymi pojęciami. Jest to wątek dosyć istotny, który w pracy nie znalazł chyba szerszego rozwinięcia.

III. Rozprawa doktorska mgr Agnieszki Willenberg składa się z krótkiego Wstępu, ośmiu rozdziałów merytorycznych oraz Podsumowania wraz z wnioskami końcowymi. Układ pracy oraz tytuły rozdziałów, a przede wszystkim podział materii pomiędzy te jednostki redakcyjne są przekonujące, a dosyć szczegółowy spis treści pozwala czytelnikowi na wygodne poruszanie się po treści pracy.

Rozdział I rozprawy poświęcony jest problemowi sprawiedliwości w kontekście rozmaitych doktryn filozoficznych. Autorka pokazuje tu pojmowanie sprawiedliwości w teoriach prawnonaturalnych, teoriach pozytywistycznych oraz w teoriach realistycznych (nurt realizmu prawniczego). Autorka umiejętnie akcentuje najistotniejsze, esencjalne cechy poglądów filozoficznych na ideę sprawiedliwości w ramach poszczególnych kierunków filozoficznych.

W Rozdziale II rozprawy doktorskiej przeprowadzono przegląd wybranych koncepcji sprawiedliwości. Autorka omawia kolejno pojęcie sprawiedliwości materialnej, sprawiedliwości formalnej, sprawiedliwości podatkowej i sprawiedliwości proceduralnej. Nie można mieć zastrzeżeń co do wybranych do analizy, wskazanych wyżej rodzajów sprawiedliwości; być może jednak ujęcie ich w kolejnych podrozdziałach stwarza sugestię merytorycznej rozdzielnosci tych pojęć. Tymczasem tak nie jest.

Rozdział III recenzowanej rozprawy poświęcony jest analizie uwarunkowań instytucjonalnych wspomagających funkcjonowanie organu administracji podatkowej zgodne ze standardami sprawiedliwości.

Pewną niezręcznością językową jest tutaj użycie terminu „samowymiar podatku” (co prawda poprzedzonego dystansującym skrótem „tzw.”) – zamiast terminu samoobliczenie podatku (s. 92). W języku polskim nie ma intuicji dopuszczających „wymierzanie czegoś samemu sobie”, a jeśli nawet ma to miejsce, to jako *licentia poetica* w literaturze pięknej (np. gdy ktoś „wymierza” sobie sprawiedliwość usuwając się – nie bez przyczyny – swoim własnym działaniem z tego świata. W polszczyźnie wymierza się „coś – komuś”. Na marginesie, Autorka w innym miejscu pisze już poprawnie o „samoobliczeniu podatku” (s. 115).

Rozdział IV rozprawy doktorskiej poświęcony jest ograniczeniom „sprawiedliwego” działania organów administracji podatkowej. Autorka trafnie ujmuje w kategorii ograniczeń takie zjawiska jak zmienność prawa podatkowego oraz zbyt daleko posunięty niekiedy formalizm, inkwizycyjny charakter postępowania podatkowego (co samo w sobie nie jest niczym złym, ale stwarza niekiedy pokusę do arbitralności w ocenie okoliczności faktycznych i prawnych spraw podatkowych). Interesujące i trafne zarazem są uwagi Autorki dotyczące kondycji (organizacyjnej, intelektualnej i moralnej) aparatu podatkowego. Krytyczne spostrzeżenia Autorki i tak wydają się stonowane w porównaniu z tymi, które można spotkać w opracowaniach poświęconych temu właśnie zagadnieniu. Mizerii intelektualnej i pewnego rodzaju wrogości wobec podatników nie naprawiły reformy aparatu podatkowego, przeprowadzone w drugiej dekadzie XXI w. Na taki stan rzeczy składa się wiele czynników, które

można byłoby spuentować takim twierdzeniem: Tak, jak rządzący politycy traktują administracje podatkową, tak ta administracja traktuje obywateli. Jeśli dostrzec można jakieś symptomy poprawy sytuacji, to tylko w pracy „okienek” dla interesantów w Urzędach Skarbowych.

Należy podkreślić, że zarówno w tym rozdziale, jak i w całej pracy Autorka sięga nie tylko do dorobku nauki prawa podatkowego, ale także do nauki prawa administracyjnego, co jest uzasadnione zarówno podobieństwem procedur, jak i zasad organizacji i funkcjonowania administracji publicznej niezależnie od kierunków jej specjalizacji.

Rozdział V rozprawy poświęcony jest analizie idei sprawiedliwości jako wartości, która powinna być chroniona w postępowaniu podatkowym, a Rozdział VI - przybliżeniu idei sprawiedliwości do realiów systemu prawa podatkowego, prezentując sprawiedliwość w postaci zasady w postępowaniu podatkowym (choć nie w postaci zwerbalizowanej zasady prawa podatkowego).

Rozdział VII pracy nawiązuje do bardziej ogólnych ram prawnych w których może realizować się idea sprawiedliwości postępowania podatkowego. W szczególności analizowane jest prawo do sprawiedliwego procesu sądowego w ujęciu Konstytucji RP. Sporo wartościowej wiedzy w analizowanym obszarze systemu prawa podatkowego zawiera przegląd orzecznictwa sądów administracyjnych oraz Europejskiego Trybunału Praw Człowieka.

W sprawie stosowalności art. 6 EKPCz w sprawach podatkowych Autorka zdaje się akceptować stanowisko ETPCz zajęte w sprawie *Ferrazini*, ograniczające możliwość stosowania tego przepisu Konwencji do spraw podatkowych o tyle, o ile można znaleźć w nich pierwiastek karny. Co prawda Trybunał nie zmienił jak dotąd swojego stanowiska w tej kwestii, ale zasady wykładni prawa międzynarodowego pozwalają na sformułowanie mocnej tezy, że objęte artykułem 6 „sprawy cywilne” należy rozumieć nie tylko takie, które mają podłoże w prawie prywatnym, lecz można je rozumieć szerzej – jako sprawy obywatelskie (łac.: *civis* - obywatel) – a więc także dotyczące relacji między obywatelem a państwem.

Otóż artykuł 31 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów (Dz. U. z 1990 r., Nr 74, poz. 439). Uznawany za ogólną regułę interpretacji stanowi w ustępie 1, że Traktat należy interpretować w dobrej wierze, zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w nim wyrazom w ich kontekście, oraz w świetle jego przedmiotu i celu. Natomiast ustęp 3 tego artykułu stanowi, że łącznie z kontekstem należy brać pod uwagę:

- a) każde późniejsze porozumienie między stronami, dotyczące

interpretacji traktatu lub stosowania jego postanowień. I tak się składa, że państwa członkowskie Rady Europy wielokrotnie wspólnie wyraziły pogląd, że prawo do słusznego procesu dotyczy także spraw natury administracyjnoprawnej – w tym z zakresu prawa podatkowego oraz prawa ubezpieczeń społecznych. Reasumując, wyrok w sprawie *Ferrazini* to współcześnie relikwiarz prawniczy, który w świetle zasad wykładni międzynarodowego prawa podatkowego nie powinien wiązać ani ETPCz, ani tym bardziej sądów krajowych.

Rozdział VIII recenzowanej rozprawy jest rozdziałem najobszerniejszym, bo liczy ponad 130 stron i obejmuje kluczowe dla pracy rozważania dogmatycznoprawne. Przeprowadzono tam analizę podstawowych zasad rządzących postępowaniem podatkowym w kontekście zasady sprawiedliwości podatkowej i jej części składowych. Krytyczne omówienie dorobku Autorki w tym zakresie przekracza zdecydowanie ramy recenzji; tutaj można jedynie podkreślić wnikliwość rozumowania i łatwość wyciągania trafnych m. zd. wniosków z przyjętych przesłanek. Czytelnik otrzymuje wręcz fotograficzny obraz istniejącego stanu rzeczy, a na dodatek fotografia ma bardzo wysoką rozdzielczość. Tenże rozdział, po pewnych uzupełnieniach, sam mógłby stanowić opracowanie monograficzne rozwiązań systemowych, ale i praktyki działania organów podatkowych w zakresie nim objętym.

W Podsumowaniu – wnioskach końcowych Autorka konkluduje, że koncepcja sprawiedliwości proceduralnej jest osadzona w idei sprawiedliwości. Trafnie podkreśla, że sama idea sprawiedliwości proceduralnej uchodzi za stosunkowo nową i jest łączona ze zjawiskiem określanym jako proceduralizacja prawa, gdzie prawidłowy przebieg postępowania w sprawie rozstrzyganej przez organy władzy publicznej jest nie mniej ważny, jak materialna prawidłowość rozstrzygnięcia. Wskazuje też, że chociaż zasada sprawiedliwości proceduralnej, chociaż nie została znormatywizowana w Ordynacji podatkowej, to określone wyznaczniki czy cechy sprawiedliwej procedury zyskały w tym akcie prawnym normatywną postać. Można zresztą postawić pytanie, czy taka normatywizacja byłaby jakąś wartością dodaną w systemie regulacji prawnych układających relacje między podatnikami i administracją podatkową; być może byłby to już „jeden most za daleko”.

W podsumowaniu Autorka przywołuje też syntezę wcześniejszych ustaleń odnoszących się do oceny unormowań odnoszących się do postępowania podatkowego oraz praktyki jego prowadzenia przez organy podatkowe. Spośród szeregu zasługujących na aprobatę ocen należy wyróżnić dezaprobatę nadużywania przez administrację podatkową koncepcji ciężaru dowodu (który, jej zdaniem, obciąża podatnika), która to

koncepcja nie ma instytucjonalnego umocowania w obowiązującym prawie podatkowym. Smutne, a nawet niepokojące jest to, że ten pogląd znajduje niekiedy posłuch wśród sędziów sądów administracyjnych.

IV. Językowo praca wykracza w sposób znaczący ponad poziom, który należałoby uznać za poprawny. Autorka z dużą swobodą operuje zarówno językiem powszechnym, jak i językiem prawniczym. Wzmacnia to perswazyjny efekt narracji i powoduje, że pracę czyta się z przyjemnością i zaciekawieniem, do czego przyczynia się estetyka jej języka. Zainteresowanie czytelnika – co przecież nie jest bez znaczenia dla odbioru pracy - podtrzymują także kwieciste frazy spotykane w tekście, takie jak ta mówiąca o „zerowaniu” propagandy na idei sprawiedliwości w dyskursie publicznym (s. 60) jak i ta, w myśl której „ludzkość miota się pomiędzy poczuciem solidaryzmu społecznego, wywodzącego się z nakazu „jedni drugim ciężary noście”, a egoistycznym przekonaniem, że każdy podatek stanowi zamach na podstawowe prawa człowieka do wolności i do własności” (s. 58). Sposób podania informacji, ocen i postulatów przez Autorkę ułatwia zarówno percepcję poszczególnych myśli Autorki, jak i wyrobienie sobie ogólnego poglądu na analizowane w pracy zagadnienia.

Drobne niedostatki językowe nie zacierają bynajmniej ogólnego, jednoznacznie pozytywnego obrazu treści rozprawy – także z punktu widzenia estetyki używanego w niej języka. Można je zresztą policzyć na palcach jednej ręki, (np. kiedy Autorka pisze, że formalizm uznaje się za przejaw sformalizowania działalności – s.92).

V. Autorka rozprawy doktorskiej ma ugruntowaną, głęboką wiedzę na temat prawa podatkowego. Wywody w pracy są uporządkowane i logicznie prowadzone, a odpowiedni dystans do rozważanych problemów - zachowany.

Napisanie opiniowanej rozprawy doktorskiej wymagało od Autorki dużego, wręcz wielkiego nakładu pracy, ale ten wysiłek dobrze się opłacił. Nauka prawa wzbogaciła się o opracowanie oryginalne i wnikliwe. Praca oparta jest o zgromadzoną w bardzo szerokim zakresie literaturę przedmiotu. Autorka wykorzystwała imponującą liczbę pozycji literatury przedmiotu – liczba 850 musi robić wrażenie. Podkreślenia wymaga to, że literatura ta została wykorzystana w sposób niezwykle poprawny, wręcz twórczy, a nie - ornamentacyjny. To samo można powiedzieć o ponad 800 wyrokach sądów polskich, ilustrujących rozważania Autorki na temat rozmaitych aspektów sprawiedliwości proceduralnej prawa podatkowego.

Analiza prowadzona w treści pracy jest równie głęboka, jak i wyważone są wnioski z niej wypływające. Autor legitymuje się dobrze rozwiniętym, i nad wyraz dojrzałym aparatem naukowym, zdecydowanie przewyższającym to, co spotkać można w standardowej pracy doktorskiej. Potrafi przy tym pisać zajmująco, w sposób – o czym była wyżej mowa - wciągający czytelnika w treść prowadzonych rozważań. Można stwierdzić, że praca nie ma słabych stron.

Rozprawa, po jej opublikowaniu, w istotny sposób wzbogaci polską literaturę przedmiotu w zakresie nią objętym. Można bez emfazy stwierdzić, że podnosi ona badania nad aksjologicznymi podstawami prawa podatkowego w Polsce na nowy, wyższy poziom. Nadanie doktorantce stopnia doktora nauk prawnych z wyróżnieniem – o co wnioskuję – będzie działaniem w pełni uzasadnionym.

Należy podkreślić, że praca ma oczywiste walory prac konkursowych i zarówno Rada Dyscypliny Nauki Prawne WPiA UJ, jak i sama P. Doktor *in spe* powinni zadbać o to, aby te szanse konkursowe w pełni wykorzystać.

V. W konkluzji można jednoznacznie stwierdzić, że rozprawa doktorska p. mgr Agnieszki Willenberg zatytułowana „Sprawiedliwość w postępowaniu podatkowym” spełnia warunki stawiane przez ustawę z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz. U. 2017, poz.1789), stanowiąc oryginalne rozwiązanie problemu naukowego i wykazując jednocześnie ogólną wiedzę teoretyczną Autorki w zakresie prawa podatkowego oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej na wysokim poziomie.

W związku z powyższym całkowicie zasadne będzie – i o to wnoszę - dopuszczenie Pani mgr Agnieszki Willenberg do dalszych stadiów postępowania w sprawie nadania jej stopnia doktora nauk prawnych.

Toruń, dnia 1 sierpnia 2023 r.

