

dr hab. prof. nadzw. UWr Paweł Borszowski
Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii
Uniwersytetu Wrocławskiego

Recenzja
rozprawy doktorskiej mgra Pawła Mięki
„Obowiązki instrumentalne w prawie podatkowym”
Kraków 2017 r., str. 273

I

Regulacje prawa podatkowego rozwijają się w szybkim tempie. Niestety nie zawsze rozwój ten można oceniać pozytywnie, gdy idzie o kształt tych unormowań, a także relacje, którymi powinien kierować się ustawodawca podatkowy, tj. relacje pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym, czy też relacje pomiędzy prawem podatkowym a innymi gałęziami prawa.

Prawo podatkowe jest niewątpliwie prawem publicznym o specyficznej, tj. administracyjnoprawnej metodzie regulacji, która niesie za sobą określone konsekwencje dla kształtu unormowań tego prawa. W odróżnieniu jednakże od prawa administracyjnego, gdzie z istoty niejako tego prawa wynika posłużenie się administracyjnoprawną metodą regulacji, normodawca ma znacznie trudniejsze zadanie z uwagi na konieczności ujmowania w przepisach skutków wskazanych relacji.

Ustawodawca podatkowy ma do dyspozycji różne rozwiązania, które przewidziano w rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (j.t. Dz. U. z 2016r., poz. 283). W ramach stanowienia prawa podatkowego chodzi o ich właściwy dobór, a następnie właściwe ukształtowanie poprzez odpowiedni kształt normatywny i jednocześnie odpowiednią „lokalizację” normatywną. Błędy popełnione na tym etapie przekładają się z dużym skutkiem na problemy w ramach stosowania prawa podatkowego. Trudno bowiem w ramach stosowania prawa podatkowego naprawić te niedoskonałości normatywne, a jak pokazuje praktyka podatkowa skutki są nawet jeszcze

większe niż można byłoby się spodziewać przy tworzeniu prawa podatkowego. Utrudnia to nie tylko funkcjonowanie podatnikom i organom Krajowej Administracji Skarbowej, ale jednocześnie powoduje czasem nieuzasadnione poszukiwanie nowych rozwiązań tylko z pozoru doprecyzowujących istniejące regulacje.

Jeden z takich można by rzec palących problemów dotyczy, będących przedmiotem rozważań w ocenianej rozprawie doktorskiej, obowiązków instrumentalnych. Jak wykazano w niniejszej dysertacji ustawodawca podatkowy często, a może nawet nazbyt często niewłaściwie korzysta z tego rozwiązania normatywnego, co rodzi nie tylko problemy w ramach stosowania prawa podatkowego, ale jednocześnie powoduje poważne wątpliwości, gdy idzie o ich analizę w kontekście zasad proporcjonalności, równości, czy wartości prawdy. Można zatem odnieść nieodparte wrażenie, że prawodawca niedoskonałości określonych rozwiązań normatywnych próbuje wyeliminować, czy zmniejszyć ich obszar poprzez dobudowywanie określonej ilości różnych obowiązków, które zasadnie można określić jako instrumentalne z uwagi na pełnioną przez nich rolę. Takie podejście, uzasadnione gdy chodzi o charakter normatywny tego prawa, staje się jednakże nieuzasadnione z uwagi na konsekwencje jakie powoduje dla praktyki podatkowej a jednocześnie dla kształtu instytucji prawnych funkcjonujących w obszarze prawa podatkowego. Te rozwiązania ustawowe nie tylko bowiem nie poprawiają funkcjonalności wprowadzonych instytucji prawnych w prawie podatkowym, ale jednocześnie tworzą, kolejną, nie zawsze konieczną płaszczyznę powinności prawnej, realizując działania w odwrotnym kierunku niż uproszczenie prawa podatkowego. Być może mówienie o uproszczeniu prawa podatkowego staje się powoli mitem, ale nie ulega jednakże kwestii, że nie powinno się pozytywnie opiniować takich rozwiązań ustawodawcy podatkowego, które w sposób zbędny i nieodpowiadający wskazanym już zasadom prowadzą do trudności w stosowaniu konkretnych konstrukcji prawnopodatkowych.

Przyjęta w niniejszej pracy doktorskiej problematyka badawcza staje się zatem w mojej ocenie jedną z najistotniejszych. Wartość rozważań jest tym większa, iż mogą one stanowić nie tylko pewną wskazówkę dla praktyki podatkowej, ale w równym stopniu mogą stać się narzędziem dla ustawodawcy podatkowego w celu weryfikacji obowiązków instrumentalnych wprowadzonych w różnych przepisach prawa podatkowego. Dodatkowo uzasadnienie podjęcia badanej problematyki, co podkreśla Doktorant, wynika z tego, iż zagadnieniu obowiązków instrumentalnych w kontekście formalizmu prawa podatkowego nie poświęcono szczególnej uwagi (s. 13).

Temat mniejszej rozprawy doktorskiej zasługuje zatem na jednoznaczną aprobatę i jednocześnie może stanowić swego rodzaju wyzwanie dla ustawodawcy podatkowego. Warto

już na wstępie podkreślić, iż mgr Paweł Mięka nie tylko właściwie ujął analizowane zagadnienie, umieszczając je wśród kluczowych obecnie problemów polskiego prawa podatkowego, ale jednocześnie bardzo dobrze podszedł do niego od strony metodologicznej, akcentując już na początku swojej dysertacji znaczny stopień sformalizowania prawa podatkowego (s.9). Wartość recenzowanej rozprawy doktorskiej wynika także z przedmiotu jej badań. Doktorant przedmiotem tym uczynił nie tylko obowiązki instrumentalne, ale jednocześnie treść przepisów kształtujących te obowiązki (w tym normy prawa podatkowego, konstytucyjnego i unijnego) i jednocześnie pojęcia z obszaru teorii prawa i doktryny prawa podatkowego (s. 10), co potwierdza kompleksowe i dojrzałe spojrzenie, które powinno charakteryzować naukowca.

Tak określony przedmiot badawczy dał bardzo dobrą podstawę do sformułowania celu ocenianej rozprawy. Chodzi o analizę podatkowych obowiązków instrumentalnych z akcentem na intensywność ich występowania a także ustalenie czy istnieją granice formalizmu wraz z ewentualnym wskazaniem tych granic, co powinno stanowić pewną normatywną barierę dla ustawodawcy podatkowego oraz organów stosujących prawo (s. 10).

Na szczególne podkreślenie i jednoznaczną aprobatę zasługuje główna teza badawcza, która była następnie weryfikowana w poszczególnych rozdziałach poprzez hipotezy. Teza ta sprowadza się do sformułowania, iż formalizm prawa podatkowego w takim ujęciu jaki przedstawił Doktorant ma swe granice, które są wyznaczone poprzez funkcję jaką obowiązki te pełnią w prawie podatkowym oraz przez konstytucyjną i unijną zasadę proporcjonalności oraz zasadę równości (s. 10).

Z przyjętym i określonym właściwie obszarem badawczym, Autor poradził sobie bardzo dobrze wykazując w wielu częściach dysertacji wysoki poziom rozważań teoretycznych oraz analizy normatywnej. Stanowi to jednocześnie przykład właściwego zastosowania warsztatu nauki prawa podatkowego, wzbogaconego o podbudowę teorii prawa i teorii prawa konstytucyjnego, do rozwiązywania skomplikowanych problemów teoretycznych i praktyki podatkowej w zakresie obowiązków instrumentalnych.

Przyjętemu przedmiotowi badań, określonemu celowi oraz tezie badawczej Autor konsekwentnie podporządkował strukturę pracy, co również niewątpliwie stanowi jej cechą wyróżniającą. Wydaje się, iż momentami struktura ta staje się może nadto szczegółowa, jednakże zapewne jest ona konsekwencją ogromnego obszaru badanej problematyki obowiązków instrumentalnych, gdzie potrzeba ich wnikliwej kwalifikacji oraz klasyfikacji wymusiła w niektórych miejscach drobiazgowy wręcz podział zagadnień.

Analizowane problemy badawcze Doktorant ujął w pięciu rozdziałach dodając jednocześnie wstęp i zakończenie. Jest to rozwiązanie odpowiadające przyjętemu celowi i jednocześnie zapewniające przejrzystość rozważań, ale jednocześnie przejrzystość odbioru czytelnika. W strukturze pracy można dostrzec swego rodzaju trzy części, a zarazem trzy płaszczyzny rozważań. Pierwsza część dotyczy zagadnień ogólnych - terminologicznych a zatem wprowadzających i objęta jest treścią rozdziału pierwszego, co właściwie ustawia całość zagadnień w pracy. Druga część to płaszczyzna analizy obowiązków instrumentalnych w odniesieniu do zasad proporcjonalności, równości oraz wartości prawdy w prawie (chodzi o rozdziały 2-4). Z kolei trzecia część poświęcona jest analizie konkretnych regulacji konstytuujących obowiązki instrumentalne w wybranych ustawach podatkowych – rozdz. 5.

Każdy z pięciu rozdziałów został opatrzony dwoma stałymi elementami tj. wprowadzeniem i wnioskami. Jest to bardzo dobre rozwiązanie nie tylko pod względem konstrukcji, ale jednocześnie takie, które umożliwia uporządkowanie często trudnej i rozległej tematyki, do której niewątpliwie należy zaliczyć badane zagadnienie obowiązków instrumentalnych. W trzech pierwszych rozdziałach mgr Paweł Mięka korzysta z elementu wniosków w większym zakresie niż tylko na końcu danego rozdziału. Nie jest to praktyka częsta gdy chodzi o rozprawy doktorskie, jednakże jak wskazuje analiza treści tych trzech pierwszych rozdziałów uzasadniona koniecznością formułowania tych wniosków na danych etapach badań, co ma służyć zarówno przejrzystości rozważań, jak również podkreśleniu i wyłączeniu istotnych problemów tak dla stanowienia, jak również stosowania prawa podatkowego. Zawartość treściowa w poszczególnych rozdziałach pod względem ich objętości różni się, co jest podyktowane ustawieniem problemów przyjętych do badań. Najkrótszy pod względem objętości jest rozdział czwarty dotyczący analizy obowiązków instrumentalnych w zderzeniu z wartością prawdy w prawie, liczący niespełna 10 stron. Rozdział ten poprzedza z kolei największą część, tj. badanie przepisów konstytuujących obowiązki instrumentalne na gruncie wybranych ustaw podatkowych liczący prawie 90 stron. Uzasadnieniem z kolei tak znaczącego objętościowo ostatniego merytorycznego rozdziału jest obszerność i drobiazgowość badanej problematyki, gdzie mgr Paweł Mięka musiał zebrać i przeanalizować obowiązki instrumentalne w ustawie o podatku od towarów i usług (ustawa z dnia 11 marca 2004 r., j.t. Dz. U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.), w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (ustawa z dnia 15 lutego 1992 r., j.t. Dz. U. z 2017 r., poz. 2343 ze zm.), ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (ustawa z dnia 26 lipca 1991 r., j.t. Dz. U. z 2016 r., poz. 2032 ze zm.) oraz ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych (ustawa z dnia 9 września 2000 r., j.t. Dz. U. z 2017 r., poz. 1150) i ustawie o podatku od spadków i darowizn

(ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. j.t. Dz. U. z 2017 r., poz. 833 ze zm.). Waga i bogactwo teoretycznych problemów wyłaniających się przy zderzeniu problematyki obowiązków instrumentalnych z zasadą proporcjonalności, równości i wartością prawdy w prawie i jednocześnie odniesienie tego na grunt wybranych regulacji ustaw podatkowych znalazło odzwierciedlenie w tak szerokiej i szczegółowej analizie normatywnej.

Na pełną aprobatę zasługuje przyjęta i zastosowana metodologia, która w pełni daje podstawy rozważań we wskazanych dostrzegalnych trzech płaszczyznach badawczych. Chodzi zatem o twierdzenia ogólnej teorii prawa, teorii prawa konstytucyjnego, czy teorii prawa podatkowego uzupełnione analizą dogmatycznoprawną w ramach prawa konstytucyjnego a przede wszystkim prawa podatkowego (s. 13).

Do ustalonego przedmiotu rozważań dla wykazania tezy, weryfikacji hipotez oraz realizacji celu Autor wykorzystał bogaty warsztat badawczy na który składa się ponad 150 pozycji literatury przedmiotu w tym w sporej części literatury zagranicznej oraz liczne orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego (64 orzeczenia), jak również orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz Wojewódzkich Sądów Administracyjnych.

Rozprawa doktorska mgr Pawła Mikuły pod względem wybranego tematu, określonego obszaru badań, sformułowanego celu, tezy, hipotez, zastosowanych metod badawczych, warsztatu oraz struktury pracy zasługuje na pełną aprobatę. W ramach ogólnej oceny rozprawy doktorskiej należy także podkreślić, iż została ona napisana dobrym i „przystępnym” stylem pisarskim.

II

Przechodząc do oceny szczegółowej należy już na wstępie podkreślić i jednocześnie pochwalić Autora za dojrzałość spojrzenia naukowego, zarówno gdy chodzi o analizę i zastosowanie poglądów teorii prawa podatkowego z odniesieniem i jednocześnie wykorzystaniem poglądów ogólnej teorii prawa, czy też teorii prawa konstytucyjnego, jak również warstwy normatywnej poszczególnych obowiązków instrumentalnych. Dojrzałość spojrzenia naukowego daje się również wyraźnie zauważyć, gdy chodzi o rozpatrywanie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych, jak również Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (wcześniej ETS).

Przedmiotem rozważań w rozdziale pierwszym mgr Paweł Mikuła uczynił pojęcie obowiązków instrumentalnych, ich funkcję oraz relację pojęcia obowiązków instrumentalnych

do innych wybranych pojęć z zakresu prawa podatkowego. Zadaniem rozważań ujętych w rozdziale pierwszym jest odpowiednie ustawienie całości tematu pracy, tak aby nadać nie tylko właściwy kierunek badań, ale jednocześnie aby zakreślić wyjściowy obszar badawczy. Założenie jakie można przyjąć w stosunku do rozdziału pierwszego zostało bardzo dobrze zrealizowane przez Doktoranta. W pierwszej kolejności rozpoczyna on zasadnie od analizy pojęcia obowiązków instrumentalnych w doktrynie polskiego prawa podatkowego. Chodzi tu zatem nie tylko o przegląd, ale jednocześnie wnikliwe rozpatrywanie tych poglądów zakończone sformułowaniem konkretnych wniosków. Dało to jednocześnie Autorowi bardzo dobrą podstawę do przyjęcia własnej definicji obowiązków instrumentalnych wraz z określeniem funkcji jako kryterium ich wyodrębnienia. Przyjęcie definicji tych obowiązków, dla ich właściwego umiejscowienia w obszarze prawa podatkowego, wymagało zbadania relacji pomiędzy tym pojęciem a przedmiotem opodatkowania, pojęciem podatku i sankcji podatkowej.

Analizując zatem doktrynalne ujęcie obowiązków instrumentalnych Autor zauważa, iż przedstawiciele teorii prawa podatkowego wskazują, iż chodzi o te obowiązki, które nie polegają na obowiązku świadczenia podatkowego, lecz służą jego właściwemu ukształtowaniu i wykonaniu (s. 31-32). W dalszej kolejności mgr Paweł Miś, poszukując pojęcia obowiązków instrumentalnych zasadnie wskazuje, iż nie chodzi tu o wszystkie obowiązki wynikające z prawa podatkowego, lecz te, które można wyodrębnić z uwagi na realizowaną funkcję (s. 33). Autor opiera swe rozważania na ustalaniu pojęcia obowiązku prawnego, formułując kilka hipotez, które mogą być przydatne przy określeniu tego obowiązku. Odnosząc pojęcie obowiązków prawnych do prawa podatkowego Doktorant przyjmuje podział na prawo podatkowe sensu stricto i sensu largo, przy czym obejmując tym drugim pojęciem również przepisy prawa karnego skarbowego, przepisy o egzekucji i unormowania doradztwa podatkowego (s. 41). Osobiście skłaniam się jednak za poglądem o nierozszerzaniu zakresu pojęcia prawa podatkowego na prawo karne skarbowe, czy też przepisy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Autor przedmiotem badań w rozprawie uczynił jednakże wyłącznie obowiązki instrumentalne zaliczane do prawa podatkowego sensu stricto, a zatem bez unormowań prawa karnego skarbowego, czy egzekucji, a także doradztwa podatkowego. Jest to dobre podejście. Analiza obowiązków instrumentalnych zaliczanych do prawa karnego skarbowego, czy też do egzekucji mogłaby powodować jeszcze poważniejsze wątpliwości interpretacyjne.

Istotnym osiągnięciem Doktoranta jest sformułowanie definicji podatkowoprawnego obowiązku instrumentalnego jako takiego obowiązku, który pełni funkcję służebną względem

prawidłowego wykonania obowiązku zapłaty podatku, przy czym Autor podkreśla także, iż obowiązki te mogą pełnić jeszcze inne funkcje jak choćby gwarancyjną, czy też ochronną (s. 48). Interesujące jest wskazanie, iż pojęcie to pozwala zastosować swoisty negatywny test istnienia obowiązku instrumentalnego (s. 48).

W dalszej kolejności mgr Paweł Mięka zasadnie zajął się analizą relacji pomiędzy kategorią obowiązku instrumentalnego a przedmiotem opodatkowania, pojęciem podatku i sankcji podatkowej. Zgodzić należy się z Doktorantem, iż biorąc pod uwagę ujęcie teoretyczne, przedmiot opodatkowania jest niezależny od obowiązków instrumentalnych (s. 59), co uzasadnia jego zdaniem wydzielenie *de lege ferenda* tych obowiązków od przedmiotu opodatkowania w strukturze i treści ustawy podatkowej (s. 54). Jest to interesujący wniosek, który można poddać bardziej wnikliwym badaniom pod względem umiejscowienia tych obowiązków w strukturze ustawy podatkowej i konsekwencji takiego rozwiązania dla ich zakresu i funkcji. Należy także podkreślić, iż w sporej części dokonał tego Doktorant w rozdziale piątym, przy rozpatrywaniu wybranych regulacji dotyczących tych obowiązków instrumentalnych.

Z kolei przy analizie relacji pomiędzy obowiązkiem podatkowym a podatkiem mgr Paweł Mięka zasadnie potwierdził, iż jedną z podstawowych funkcji podatku jest funkcja fiskalna, natomiast należność, która jest uiszczana za naruszenie obowiązku instrumentalnego nie pełni funkcji fiskalnej, a prowadzi do sankcji podatkowej (s. 59). Należy zgodzić się z Doktorantem, iż negatywna sytuacja dla podmiotu prawa podatkowego (innego niż organ podatkowy) jest sankcją podatkową (s. 63).

Rozważania w tym rozdziale Autor zamyka interesującymi wnioskami, odnosząc się także do wykładni przepisów konstytuujących obowiązki instrumentalne wskazując, aby organy podatkowe dokonywały wykładni tych przepisów z uwzględnieniem argumentów funkcjonalnych (s. 67).

Waga poruszanych problemów oraz dojrzałość spojrzenia naukowego uzasadnia wysoką ocenę rozważań zawartych w rozdziale pierwszym.

W rozdziale drugim, który można określić jako podjęcie kolejnej płaszczyzny analizy Autor zderza zagadnienie obowiązków instrumentalnych z zasadą proporcjonalności. Punktem wyjścia dla badań w niniejszym rozdziale mgr Paweł Mięka uczynił pojęcie zasady proporcjonalności, jej źródła, treść oraz obszary stosowania. Należy podzielić pogląd Doktoranta, który ujęty został w postaci hipotezy, iż zasada proporcjonalności stanowi granicę formalizmu prawa podatkowego, a zatem jako granica dla stanowienia i stosowania

obowiązków instrumentalnych, w sensie ich ilości, ciężaru, czy restrykcyjności (s. 68). Proporcjonalne ich ukształtowanie ma priorytetowe znaczenie przy rozpatrywaniu ich wprowadzenia, umiejscowienia a następnie stosowania. Właściwym zabiegiem stało się zastosowanie kryteriów przydatności, konieczności i proporcjonalności sensu stricto do obowiązków instrumentalnych w sensie relacji treści regulacji tych obowiązków do celu (s.71-72).

Zgodzić należy się z Doktorantem, iż ocena stanowienia i stosowania tych obowiązków w kontekście zasady proporcjonalności powinna prowadzić do oceny zgodności z tą zasadą nie tylko w stopniu podstawowym, lecz pogłębionym, co różni je od takowej oceny dokonywanej w odniesieniu do obowiązku zapłaty podatku, z uwagi na nie ujęcie tych obowiązków w art. 217 Konstytucji RP (Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.), (s. 81). Z uwagi na podniesione wymogi co do zgodności z zasadą proporcjonalności Autor zasadnie podkreśla szczególne znaczenie testu przydatności danego środka, poddając jednocześnie wnikliwej analizie orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego w zakresie zgodności z tą zasadą w odniesieniu chociażby do obowiązku ponoszenia kosztów kontroli podatkowej, czy też nieproporcjonalności w zakresie nadmiernej ingerencji w prawo własności w przypadku odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe (s. 84-85). Akcentuje także dostrzegalną ingerencję poprzez obowiązki instrumentalne w zakresie autonomii informacyjnej jednostki (s. 86). Te wartości konstytucyjne, podobnie jak i inne wskazane w rozprawie powinny podlegać ocenie w kontekście podwyższonego standardu wymagań zasady proporcjonalności jak słusznie zauważa Autor. Cenne dla ustawodawcy podatkowego, ale także praktyki podatkowej są wskazywane problemy pojawiające się przy dalszym wnikliwym rozpatrywaniu orzecznictwa podatkowego (s 87 i nast.) jak choćby proporcjonalności sankcji przewidzianych za naruszenie podatkowych obowiązków instrumentalnych (s. 100 i nast.). Doktorant nie tylko w sposób pogłębiony dokonuje analizy tych problemów, ale jednocześnie celnie wyławia wnioski wynikające z tych orzeczeń, jak choćby kwestia nie nakładania obowiązków informacyjnych jeżeli organy dysponują danymi pozwalającymi ustalenie określonych faktów (s. 103).

Niezbędnym uzupełnieniem stają się uwagi formułowane na bazie unijnej zasady proporcjonalności, a w tym konsekwencji płynących z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Warte podkreślenia są cenne wnioski formułowane na podstawie tego orzecznictwa, jak choćby nieproporcjonalność wymagań spełnienia przez podatnika obowiązku instrumentalnego w celu zapobiegania nadużyciom, gdy w innym

właściwym postępowaniu ustalono fakty niezbędne dla wysokości zobowiązania podatkowego (s. 118). Tym samym założona hipoteza została zweryfikowana.

Rozdział ten, ze względu na otwarcie płaszczyzny rozważań na poziomie zasad oraz z uwagi na dojrzałość spojrzenia naukowego, oceniam wysoko.

Rozdział trzeci stanowi w pewnym sensie kontynuację rozważań z rozdziału drugiego biorąc pod uwagę przyjętą płaszczyznę badawczą, a także hipotezę, która sprowadza się do twierdzenia, iż obowiązki instrumentalne mogą naruszać zasadę równości. Realizując przyjęte zadanie Doktorant wychodzi zasadnie od analizy zasady równości w Konstytucji RP, wskazując na pewien przyjęty przez Trybunał Konstytucyjny schemat badania zgodności regulacji z Konstytucją. W pierwszym etapie chodzi o wyodrębnienie pewnej klasy podmiotów na podstawie cechy relewantnej, która daje jednocześnie podstawę do uznania, iż podmioty te powinny być traktowane równo (s. 128). Natomiast w drugim etapie następuje określenie odmiennych skutków ze względu na dane kryterium (s. 129). Przy czym to uzasadnione różnicowanie, jak słusznie zauważa mgr Paweł Miśkiewicz, musi spełniać trzy testy wypracowane w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (s. 130).

Analizując pierwszy etap badania zgodności z zasadą równości Autor formułuje ciekawą i według mojej oceny cenną tezę, iż przy porównywaniu sytuacji podmiotów prawa podatkowego powinno uwzględniać się w sposób szczególny sytuację faktyczną, czy też gospodarczą, a zatem chodzi o „ekonomiczną” treść transakcji, a nie tylko sytuację prawną (s. 131). Zgodzić należy się z Doktorantem, iż także przy badaniu obowiązków instrumentalnych zasada ta wymaga różnego traktowania podmiotów znajdujących się w sytuacjach odmiennych (s. 133), natomiast wymóg traktowania sytuacji podobnych podobnie jest zależny od różnicy w sytuacji faktycznej jednostek (s. 134).

Poszukując wniosków formułowanych na bazie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego Autor napotkał trudność, gdyż poza dwoma przez niego wskazanymi orzeczeniami, TK nie odnosił się do zasady równości przy analizie obowiązków instrumentalnych. Zaslugą Doktoranta jest jednak próba określenia tych wniosków w oparciu o istniejące orzecznictwo. Na jego podstawie uznał, iż w niektórych przypadkach kryteria formalne różnicowania mogą powodować naruszenie zasady równości, z uwagi chociażby na kryteria wiążące się z wysoką formalnością treściową (s. 146).

Dalej Autor badając zastosowanie zasady równości do obowiązków instrumentalnych, opierając się na orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego stwierdza, iż kryterium relewantnym nie może być kwestia obowiązków instrumentalnych a raczej okoliczności dotyczące faktycznej sytuacji podmiotów (s. 150). Stąd też należy podzielić wniosek mgra

Pawła Mikuły, iż obowiązki instrumentalne powinny być badane z punktu widzenia trzech testów w ramach drugiego etapu badania równości w ujęciu Trybunału Konstytucyjnego (s. 151 i nast.), a brak uwzględnienia w konstrukcji tych obowiązków różnorodności stanów faktycznych może być oceniany jako naruszenie zasady równości (s. 153).

Zadanie jakie postawił sobie Autor w tym rozdziale zostało wykonane bardzo dobrze, a nadto również w tej części pracy Autor utrzymuje wysoki poziom rozważań.

Wyznaczenie płaszczyzny badawczej pozwalającej na ocenę obowiązków instrumentalnych z punktu widzenia zasady proporcjonalności i równości wymagało istotnego uzupełnienia poprzez odniesienie się także do wartości prawdy w prawie. Można użyć pewnego uproszczenia, iż funkcja jaką pełnią obowiązki instrumentalne w stosunku do powinności świadczenia podatkowego prowadzi wprost do konieczności oceny granic formalizmu prawa podatkowego z punktu widzenia tej wartości. Trafnie ujęto cel rozważań w tym rozdziale dotyczący oceny granic formalizmu prawa podatkowego jako konsekwencji użycia obowiązków instrumentalnych, które zwiększają stopień owego formalizmu będący już konsekwencją odchodzenia od przyjmowania ustaleń opartych wyłącznie na faktach. (s. 160). Doktorant badając zagadnienie formalności prawdy formułuje interesujący pogląd dotyczący znaczenia definicji legalnej w sensie pewnego oddalenia skutków prawnych od rzeczywistości. (s. 163). Warto w tym względzie pogłębić analizy dotyczące sposobu formułowania definicji legalnej a także determinantów jej wprowadzenia z punktu widzenia skutków dla rozpatrywanych obowiązków instrumentalnych w odniesieniu do zasady prawdy.

Podobnie interesujący pogląd formułuje mgr Paweł Mikuła przy ocenie elastyczności działań organu podatkowego jako sytuacji gdyby ustawodawca nie wprowadził obowiązków instrumentalnych w postaci prezentacji dokumentu (s. 164). Warto byłoby zatem ocenić sposób użycia obowiązków instrumentalnych z punktu widzenia wartości elastyczności w prawie podatkowym.

Rozdział ten oceniam bardzo dobrze.

Po przeprowadzeniu wnikliwej analizy granic formalizmu prawa podatkowego w odniesieniu do obowiązków instrumentalnych w płaszczyźnie zasady proporcjonalności, równości a także wartości prawdy w prawie Autor podjął się kolejnego trudnego zadania. Chodziło o zbadanie przepisów konstruujących obowiązki instrumentalne w wybranych ustawach podatkowych. Takie podejście już z samego założenia zasługuje na pełną akceptację dając możliwość Autorowi wykazania się bardzo dobrze dobranym warsztatem i jednocześnie umożliwiając formułowanie wskazówek dla ustawodawcy podatkowego co do sposobu sformułowania tych obowiązków.

Wysoko należy ocenić już sam zakres dokonywanej analizy, gdzie oprócz badania konkretnych rozwiązań normatywnych dotyczących obowiązków instrumentalnych z punktu widzenia zasady proporcjonalności, równości, czy wartości prawdy w prawie oceniano również identyfikację obowiązku podatkowego w treści ustawy podatkowej, zagadnienia dotyczące funkcji danego obowiązku podatkowego, czy też kwestie związane z redakcją i wykładnią przepisu tworzącego obowiązek instrumentalny. Doktorant bardzo dobrze wybrał obszar badawczy stanowiący swoiste tworzywo do identyfikacji tych obowiązków, jak również ich oceny. Ocena ta dokonana została zarówno w odniesieniu do ustaw podatkowych mających kluczowe znaczenie dla budżetu państwa, a zatem ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jak również ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a także ustaw podatkowych mających znaczenie dla budżetu gmin.

Szczególnie cenne są liczne wnioski formułowane w kontekście pewnych postulatów w kierunku zmiany konstrukcji obowiązków instrumentalnych, a także wykładni przepisów statuujących te obowiązki, również z uwzględnieniem ich funkcji. Rozdział ten zasługuje na wysoką ocenę, a rozważania powinny stać się dobrym materiałem do wykorzystania przez ustawodawcę podatkowego.

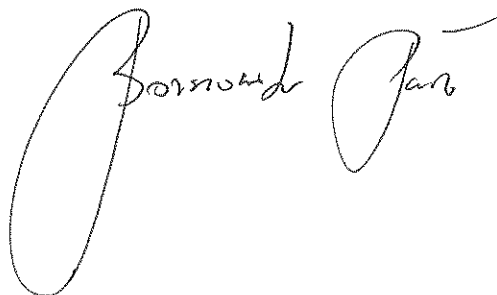
Całość pracy zamyka część określona jako zakończenie, gdzie Doktorant ukazuje i jednocześnie podkreśla najważniejsze zagadnienia i wnioski, do których doszedł podczas badania obowiązków instrumentalnych. Szczególnie cenne są, formułowane w poparciu o te wnioski, postulaty *de lege ferenda*. Wskazując zatem jako pierwszą granicę formalizmu prawa podatkowego konieczność uwzględnienia funkcji obowiązków instrumentalnych proponuje wyodrębnienie tych obowiązków do odrębnej jednostki redakcyjnej, podobnie gdy chodzi o sankcje za ich naruszenie (s. 256.). Jako drugą z granic formalizmu akcentuje wymóg respektowania konstytucyjnej i unijnej zasady proporcjonalności, proponując *de lege ferenda* zmniejszenie formalizmu prawa podatkowego poprzez konkretne działania ustawodawcy jak m.in. dopuszczenie możliwości zastosowania innych źródeł dowodowych niż określone ustawowo dokumenty (s. 257). Jako trzecią granicę wskazał Autor konieczność respektowania zasady równości, podkreślając po wnikliwej analizie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego jej uwzględnienie w ramach drugiego etapu badania zgodności obowiązków instrumentalnych z tą zasadą. W tym zakresie mgr Paweł Mikuła postuluje tworzenie przepisów zmniejszających zakres formalizmu, ale jednocześnie daje wskazówki dla organów stosujących prawo podatkowe do respektowania zasadniczych skutków prawnych danego stanu faktycznego, nawet mimo niespełnienia obowiązku instrumentalnego (s. 258).

III

Opracowanie mgra Pawła Mikuły spełnia wymogi stawiane rozprawom doktorskim. Autor określił tezę podstawową, cel badawczy, hipotezy szczegółowe, którym podporządkował całość rozważań, korzystając z wyników własnych badań. Ponadto Autor wykazał się bardzo dobrą znajomością literatury (nie tylko z obszaru prawa podatkowego, ale także ogólnej teorii prawa i prawa konstytucyjnego), orzecznictwa oraz analizą normatywną. W przeprowadzonych badaniach Doktorant wykazał się bardzo dobrą znajomością rozpatrywanej problematyki i bardzo dobrze wykorzystał warsztat naukowy. Rozprawa doktorska zasługuje w mojej ocenie na wyróżnienie i powinno rozważyć się jej publikację.

Konkludując, należy stwierdzić, że przedłożona do recenzji rozprawa doktorska mgra Pawła Mikuły „**Obowiązki instrumentalne w prawie podatkowym**” stanowi oryginalne rozwiązanie ważnego problemu naukowego. Jej Autor wyróżnił się bardzo dobrą wiedzą prawniczą, w szczególności z zakresu nauki prawa podatkowego. Opracowanie to może stanowić istotny wkład w rozwój badań w zakresie prawa podatkowego. Ponadto Doktorant wykazał się umiejętnością samodzielnego prowadzenia badań naukowych. Należy zatem uznać, że rozprawa doktorska mgra Pawła Mikuły 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 (j.t. Dz. U. z 2017, poz. 1789 ze zm.) i może być przedmiotem dalszych czynności w przewodzie doktorskim. Wnoszę zatem o przyjęcie rozprawy doktorskiej i dopuszczenie mgra Pawła Mikuły do dalszego postępowania w przewodzie doktorskim, zgodnie z obowiązującymi regulacjami.

Wrocław, 2 stycznia 2018 r.

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Bernard Jan". The signature is written in a cursive, flowing style with a large initial 'B'.