

**Recenzja rozprawy doktorskiej autorstwa magistra Pawła Mikuły pod tytułem
„Obowiązki instrumentalne w prawie podatkowym” (ss. 273) napisanej pod kierunkiem
naukowym prof. dr. hab. Bogumiła Brzezińskiego**

1. Wprowadzenie

Przedłożona do recenzji rozprawa doktorska dotyczy obowiązków instrumentalnych w prawie podatkowym. Rozprawa niewątpliwie ma charakter monograficzny.

2. Wybór problematyki i sformułowanie tytułu rozprawy

Problematyka obowiązków instrumentalnych w prawie podatkowym nierzadko podejmowana jest w literaturze. Autorzy w licznych publikacjach posługują się tym pojęciem. Tytułem przykładu można wymienić chociażby następujące opracowania:

- C. Kosikowski, *Finanse publiczne i prawo finansowe. Zagadnienia egzaminacyjne i seminaryjne*, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2013, s. 64;
- G. Łabuda, [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2012, s. 277;
- P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2007, s. 183.

Niezwykle często przepisy wprowadzające takie obowiązki są przedmiotem sporów przed sądami administracyjnymi (także przed Trybunałem Sprawiedliwości i Trybunałem Konstytucyjnym), które dokonują ich wykładni (o czym świadczą też liczne orzeczenia sądowe przywołane przez Doktoranta).

Dotychczas nie powstało jednak kompleksowe monograficzne opracowanie tej problematyki.

Potrzebę stworzenia opracowania monograficznego uświadamia przede wszystkim analiza orzeczeń sądowych nawiązujących do tytułowej problematyki. Z łatwością można zidentyfikować istotne rozbieżności w orzecznictwie. Niekiedy jednocześnie występuje kilka linii orzeczniczych. W innych wypadkach orzecznictwo ewoluuje w czasie.

Przykładowo można tu wskazać na ocenę uzyskania potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez podatnika podatku od towarów i usług jako przesłanki obniżenia podstawy opodatkowania w związku z udzieleniem rabatu. Tak w piśmiennictwie jak i w orzecznictwie krajowym niejednokrotnie wskazywano na nieproporcjonalność tej przesłanki (skutkującą sprzecznością z prawem Unii Europejskiej). W wyroku w sprawie C-588/10 *Kraft Foods Polska* Trybunał Sprawiedliwości nie uznał jednak rzeczony przesłanki za niedopuszczalną w świetle prawa unijnego (wzorzec oceny stanowiła zasada proporcjonalności), lecz jedynie zważył, że w pewnych okolicznościach faktycznych jej zastosowanie wiązałoby się z naruszeniem zasady proporcjonalności („Wymóg polegający na uzależnieniu obniżenia podstawy opodatkowania wynikającej z pierwotnej faktury od posiadania przez podatnika potwierdzenia otrzymania korekty faktury doręczonego przez nabywcę towarów lub usług mieści się w pojęciu warunków, o których mowa w art. 90 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Zasady neutralności podatku od wartości dodanej oraz proporcjonalności co do zasady nie sprzeciwiają się takiemu wymogowi. Jednakże, jeżeli uzyskanie przez podatnika, będącego dostawcą towarów lub usług, tego rodzaju potwierdzenia jest w rozsądnym terminie niemożliwe

lub nadmiernie utrudnione, to nie można mu odmówić wykazania przed organami podatkowymi danego państwa członkowskiego przy użyciu innych środków, po pierwsze, że dochował on należytej staranności w okolicznościach danej sprawy celem upewnienia się, że nabywca towarów lub usług jest w posiadaniu korekty faktury i że zapoznał się z nią oraz, po drugie, że dana transakcja została w rzeczywistości zrealizowana na warunkach określonych w owej korekcie faktury.”).

Podobnie, źródłem licznych sporów była ocena akceptowalności obowiązków instrumentalnych polegających na odebraniu od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu oleju na cele opałowe i złożenia zestawienia odebranych oświadczeń właściwemu organowi podatkowemu. Trybunał Konstytucyjny wydał postanowienie o umorzeniu postępowania w sprawie zgodności przepisów stanowiących podstawę rzeczonych obowiązków z konstytucyjną zasadą proporcjonalności – formalnie orzeczenie oparte było zatem na przesłankach procesowych (P 24/12). W istocie jednak sformułowanie uzasadnienia tego postanowienia nawiązywało do oceny przepisów akcyzowych w świetle wzorca – zasady proporcjonalności. Nieznacznie później odmiennej oceny – tyle tylko że na gruncie zasady proporcjonalności jako zasady ogólnej prawa Unii Europejskiej – dokonał Trybunał Sprawiedliwości w sprawie C-418/14 ROZ-ŚWIT („Dyrektywę Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, zmienioną dyrektywą Rady 2004/75/WE z dnia 29 kwietnia 2004 r., oraz zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że:

- *nie sprzeciwiają się one przepisom krajowym, na podstawie których sprzedawcy paliw są zobowiązani do złożenia w wyznaczonym terminie miesięcznego zestawienia oświadczeń nabywców, według których nabywane wyroby są przeznaczone do celów opałowych, oraz*
- *sprzeciwiają się one przepisom krajowym, na mocy których w braku złożenia takiego zestawienia w wyznaczonym terminie, do sprzedanego paliwa stosowana jest stawka podatku akcyzowego przewidziana dla paliw silnikowych, podczas gdy zostało stwierdzone, że przeznaczenie tego produktu do celów opałowych nie budzi wątpliwości.”).*

Powyższe przykłady potwierdzają znaczącą doniosłość praktyczną problematyki obowiązków instrumentalnych (oraz ich oceny w świetle zasady proporcjonalności). Nie oznacza to jednak, że problematyka obowiązków instrumentalnych wiąże się wyłącznie z zasadą proporcjonalności. Liczne spory dotyczyły też obowiązków instrumentalnych w zestawieniu z zasadą neutralności (w szczególności z prawem do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego). Dostrzegalna była też ewolucja orzecznictwa dotyczącego przesłanek zastosowania art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn. (Dz. U. z 2016 r., poz. 205), które również w części można postrzegać w kategoriach obowiązków instrumentalnych.

Wybór problematyki oraz sformułowanie tytułu rozprawy doktorskiej należy ocenić w pełni pozytywnie.

3. Struktura pracy

Praca składa się z pięciu rozdziałów poprzedzonych wykazem skrótów i wstępem.

Rozdział I dotyczy pojęcia obowiązków instrumentalnych i ich funkcji. W kolejnych dwóch rozdziałach Autor zestawiał obowiązki instrumentalne z zasadami proporcjonalności (rozdział II) i równości (rozdział III). Rozdział IV zatytułowany został „Obowiązki

instrumentalne a wartość prawdy w prawie”. Obszerny rozdział V obejmuje analizę przepisów konstytuujących obowiązki instrumentalne na gruncie wybranych ustaw podatkowych.

Poszczególne rozdziały mają wysoce zbliżoną strukturę. Zaczynają się od wprowadzenia, a kończą się wnioskami. Podrozdziały również kończą się wnioskami.

Wydaje się, że dla jasności spisu treści i struktury pracy lepiej byłoby zmienić tytuły „wniosków” kończących podrozdziały. Może podrozdziały mogłyby się kończyć „konkluzjami”. W wypadku przyjęcia takiego rozwiązania układ pracy byłby jeszcze bardziej czytelny. Podrozdziały byłyby podsumowywane w konkluzjach, a rozdziały we wnioskach. Co jasne, zastrzeżenie dotyczy wyłącznie użytych słów, a nie samej struktury. Podsumowywanie poszczególnych fragmentów pracy i formułowanie w nich uwag o charakterze autorskim jest w pełni zasadne.

Po rozdziale V w strukturze pracy ujęto zakończenie i wykazy: orzecznictwa, literatury i aktów prawnych.

Przyjęta przez Autora pracy konstrukcja jest co do zasady spójna i logiczna. Autor za punkt wyjścia słusznie przyjął przedstawienie poglądów odnośnie tytułowego pojęcia obowiązków instrumentalnych. Dalej zaś zajął się zasadami ogólnymi prawa i wartościami, które mogą służyć ocenie obowiązków instrumentalnych. W końcowym rozdziale Autor wykorzystał wcześniejsze ustalenia – głównie z rozdziałów II i III – na potrzeby oceny obowiązujących przepisów ustanawiających obowiązki instrumentalne.

Mankament strukturalny wiąże się z niekonsekwencją podziału podrozdziałów – np. w rozdziale V podrozdział 4 zaczyna się kilkudzaniowym fragmentem pozbawionym numeracji (s. 221), a podrozdział 5 (s. 237) zaczyna się od fragmentu numerowanego. Wydaje się, że należałoby przyjąć identyczną strukturę podrozdziałów – w ocenie recenzenta lepsza byłaby struktura bez fragmentów pozbawionych oznaczenia numerycznego.

W toku wywodu znajdują się drobne niedociągnięcia. Przy okazji referowania poglądów innych autorów dotyczących pojęcia obowiązku instrumentalnego, Doktorant ponownie uzasadnia wybór tematyki rozprawy, co jawi się jako zbędne powtórzenie. Może to wsparcie uzasadnienia wyboru tematyki pracy należało po prostu umiejscowić na samym początku rozprawy (s. 28). Takie rozwiązanie pozwoliłoby na jednoczesne uniknięcie powtórzeń i dodatkowe wsparcie zasadności wyboru tematu rozprawy już na jej wstępie.

Wiele uwagi w recenzowanej rozprawie Autor poświęcił problematyce zasady proporcjonalności jako zasadzie konstytucyjnej oraz zasadzie ogólnej prawa Unii Europejskiej i to nie tylko w rozdziale II (ss. 68-122). Jest to jednak działanie w pełni uzasadnione.

Można by się zastanowić nad tym, czy nie byłoby zasadne umiejscowienie obecnego rozdziału V pracy tuż po rozdziale I. W takim wypadku w rozdziale o przepisach konstytuujących obowiązki instrumentalne nie byłoby oceny tychże przepisów. Tak umiejscowiony rozdział o obowiązkach instrumentalnych stanowiłby podstawę do dalszych rozważań teoretycznych i ocen w świetle zasad i wartości prawa. Przy okazji tychże zasad i wartości można by przypominać przepisy szczegółowe wcześniej poddane analizie. Zastrzec przy tym należy, że powyższe uwagi nie oznaczają negatywnej oceny przyjętej struktury. Struktura zastosowana przez Autora jest w pełni logiczna.

Struktura rozprawy jest adekwatna do analizowanej w niej problematyki. Przyjęte proporcje poszczególnych treści w pracy są w pełni uzasadnione.

4. Uwagi merytoryczne

Przedłożona do recenzji rozprawa doktorska sporządzona została na wysokim poziomie merytorycznym. Trudno byłoby oceniać którąkolwiek spośród zawartych w niej tez w kategoriach błędu merytorycznego. Niemniej jednak, pewne jej fragmenty mogłyby zostać uzupełnione przez Autora drobnymi uwagami.

Przynajmniej kontrowersyjny wydaje się recenzentowi przywołany przez Doktoranta pogląd K. Ostrowskiego, który scharakteryzował obowiązek płatnika polegający na pobraniu i wpłaceniu podatku jako obowiązek instrumentalny (s. 19). Zgodnie z art. 59 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej (Dz. U. z 2017 r., poz. 201 ze zm.) pobranie podatku przez płatnika jest jednym ze sposobów wygasania zobowiązań podatkowych. Jest to zresztą sposób, co należy podkreślić, efektywny. Wpłacenie pobranego podatku na rachunek organu podatkowego prowadzi z kolei do wygaśnięcia zobowiązania ciążącego na płatniku. Dochodzi zatem do transferu środków pieniężnych na rachunek związku publicznoprawnego. Takie nieodpłatne transfery są istotą podatków. Podkreślić jednak należy, że uwaga dotyczy poglądu K. Ostrowskiego powołanego przez Autora rozprawy doktorskiej (choć bez komentarza w miejscu jego powoływania).

Analizę różnic między „podatkiem” a „świadczeniem, którego funkcją jest karanie” można by uzupełnić o definicję administracyjnych kar pieniężnych z art. 189b ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2017 r., poz. 1257 ze zm.) i to pomimo treści art. 3 § 1 pkt 2 tej ustawy. Jak stanowi art. 189b k.p.a. przez administracyjną karę pieniężną rozumie się określoną w ustawie sankcję o charakterze pieniężnym, nakładaną przez organ administracji publicznej, w drodze decyzji, w następstwie naruszenia prawa polegającego na niedopełnieniu obowiązku albo naruszeniu zakazu ciążącego na osobie fizycznej, osobie prawnej albo jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej. Konsekwencje zaniechania wykonania obowiązków o charakterze instrumentalnym niekiedy objęte są zakresem definicji administracyjnej kary pieniężnej.

Może warto byłoby rozwinąć wywód co do znaczenia trybu nakładania dolegliwych sankcji i uzależnienia ich nakładania od winy osoby, która nie dopełniła obowiązku (s. 101-105). W szczególności warto byłoby, aby Doktorant zaprezentował swoje wyraźne stanowisko na temat przywołanych orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego. Byłoby to tym bardziej zasadne, że w polskim systemie podatkowym można zidentyfikować środki o dużym stopniu dolegliwości, które stosowane są przez organy podatkowe na podstawie przepisów o postępowaniu podatkowym. Za przykład mogą posłużyć wspomniane przez Doktoranta dodatkowe zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług (najwyższa stawka: 100% różnicy – w pewnym uproszczeniu – między kwotą podatku, który powinien zostać przez podatnika wykazany, a tym, który przez podatnika wykazany został) czy przepisy regulujące konsekwencje niezłożenia zestawienia oświadczeń nabywców oleju opałowego (w szczególności w stanie prawnym sprzed 2016 r.).

Doktorant ocenia przesłanki zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn (dokonanie zgłoszenia nabycia organowi podatkowemu w określonym terminie oraz udokumentowanie przekazania środków na rachunek płatniczy nabywcy) jako obowiązki instrumentalne o charakterze informacyjnym (s. 241). W ocenie recenzenta druga z przywołanych przesłanek, pomimo pewnych skojarzeń semantycznych

wzbudzanych przez użycie w treści przepisu słowa „udokumentowanie”, nie ma charakteru obowiązku ściśle informacyjnego. Lektura dalszego fragmentu rozprawy nie wyklucza jednak tego, że Doktorant – podobnie jak recenzent – klasyfikuje obowiązki w sposób, który pozwoliłby na uznanie wspomnianego obowiązku za obowiązek o charakterze dowodowym. Na s. 253 recenzowanej rozprawy Doktorant napisał: „Wśród tych funkcji można wymienić: funkcję informacyjną (chodzi tutaj o te obowiązki, których treść polega na poinformowaniu o określonych okolicznościach organ podatkowy, a ewentualnie płatnika), funkcję dowodową (chodzi tutaj o te obowiązki, których treść polega na uzyskaniu, utworzeniu, posiadaniu lub prezentacji określonego źródła dowodowego) oraz funkcję porządkującą (upraszczającą: polegającą na uproszczeniu ustalania faktów relewantnych podatkowo).” Przesłanka z art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn odnosząca się do przekazania środków na rachunek bankowy sprowadza się do utworzenia określonego źródła dowodowego (na przyszłość).

Poziom merytoryczny rozprawy należy ocenić jako wysoki.

5. Uwagi dotyczące terminologii

Zastosowana w pracy terminologia nie wzbudza większych zastrzeżeń recenzenta. Poniższe uwagi dotyczą drobiazów, które można by poprawić.

Nie w pełni zrozumiałe jest określenie „dostępnego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego” (s. 12). Może ono sugerować, że występuje też orzecznictwo „niedostępne”. Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego są natomiast publikowane. Recenzentowi znane są z ostatnich lat nader nieliczne przypadki zaniechania publikacji orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego w Dzienniku Ustaw. Podkreślić przy tym należy, że nawet wyroki, których sentencji nie opublikowano w oficjalnym promulgatorze, były przez pewien czas dostępne na stronach internetowych Trybunału Konstytucyjnego.

Na s. 263 w nagłówku Doktorant napisał o Trybunale Sprawiedliwości Unii Europejskiej – „poprzednio Europejski Trybunał Sprawiedliwości”. Czy kiedykolwiek Europejski Trybunał Sprawiedliwości stanowił oficjalną nazwę tej instytucji? Traktaty w wersji pierwotnej określały tę instytucję mianem „Trybunału Sprawiedliwości”. W ocenie recenzenta nie ma przeszkód, aby stosować nieoficjalne określenie „Europejski Trybunał Sprawiedliwości”, nie można go natomiast używać w sposób, który sugerowałby, że określenie to stanowiło oficjalną nazwę sądowej instytucji Wspólnot Europejskich.

Uchybienia terminologiczne są nieliczne i nie wpływają na ogólną ocenę pracy.

6. Formalne aspekty pracy

W pracy zidentyfikowano nieliczne uchybienia formalne.

Nie jest dobre rozpoczynanie akapitów od skrótów (zob. np. s. 230).

Znaleziono literówki:

- strona 59 (jest: „penalites”, powinno być: „penalties”) i
- strona 69 przypis nr 327 (jest: „Południową” powinno być: „Południowa”).

W bibliografii błędnie drugie słowo tytułu książki W. Sadurskiego Doktorant napisał z dużej litery – „Teoria Sprawiedliwości” (s. 270).

W pracy występują drobne uchybienia formalne, których usunięcie przed publikacją jest konieczne. Trzeba jednak podkreślić, że mała liczba tych uchybień powoduje, iż nie powinny one wpływać na ogólną ocenę rozprawy.

7. Zasadność publikacji

Poprzez recenzowaną rozprawę Autor mógłby wypełnić istotną lukę na polskim rynku wydawniczym. Rozprawa ta jest wartościowa merytorycznie i wolna od istotnych uchybień formalnych. Wobec powyższego zasadne jest zdecydowane zarekomendowanie publikacji recenzowanej rozprawy tak, aby dostęp do niej uzyskała możliwie największa liczba zainteresowanych osób.

Można przy tym wyrazić przekonanie, że rozprawa opublikowana w formie książkowej nie stałaby się jedynie przedmiotem zainteresowania naukowców, lecz byłaby również niewątpliwie interesująca dla praktyków prawa podatkowego. Ponadto, powinna wzbudzić zainteresowanie osób zajmujących się kreowaniem polityki podatkowej oraz tworzeniem prawa podatkowego z uwagi na zawartą w niej wnikliwą analizę zasad proporcjonalności i równości oraz ich relacji do obowiązków instrumentalnych.

Recenzowana rozprawa powinna zostać opublikowana.

8. Podsumowanie

Jestem przekonany, że przedłożona do recenzji rozprawa doktorska stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, w którym Kandydat wykazał ogólną wiedzę teoretyczną z zakresu prawa i umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej lub artystycznej. Wobec powyższego rozprawa doktorska spełnia wymogi wynikające z 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 r., poz. 882 ze zm.).

Toruń, dnia 16 listopada 2017 r.



Dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki, prof. UMK
Uniwersytet Mikołaja Kopernika