

dr hab. Beata Stępień –Załucka, prof. UR

Rzeszów, 20.06.2022 r.

Instytut Nauk Prawnych

Kolegium Nauk Społecznych

Uniwersytet Rzeszowski

**Recenzja rozprawy doktorskiej zatytułowanej *“Charakter prawny interpretacji podatkowych”*, (ss. 258 maszynopisu), przygotowanej pod kierunkiem naukowym Promotora dr hab. Wojciecha Maciejko, prof. KAAFM**

***I. Wybór tematu i przyjęte metody badawcze***

Przedmiotem oceny jest rozprawa doktorska pt.: **“Charakter prawny interpretacji podatkowych”**

Wybór tematu uważam za trafny i uzasadniony, albowiem problematyka interpretacji podatkowych jest kwestią nie tylko aktualną, ale w moim przekonaniu jej znaczenie, szczególnie w ostatnim czasie, wzrasta. Jednak co jeszcze ważniejsze, choć zagadnienie interpretacji podatkowych doczekało się kilku opracowań, wydanych zwykle w związku ze zmianami podatkowymi (jak np. miało to miejsce w przypadku wprowadzania VAT-u dla komorników), to żadna z dotychczasowych prac nie stanowiła kompendium wiedzy w zakresie ukazania charakteru prawnego interpretacji prawnych i ich umiejscowienia w systemie źródeł prawa. W tej perspektywie problematyka ta do tej pory w Polsce nie była poddana szerokiej analizie.

Taki stan rzeczy powoduje, że przedmiotowe opracowanie wypełnia istniejącą lukę, a tym samym ma charakter oryginalny i przyczynia się do rozwoju nauki prawa. Ponadto, na co również należy zwrócić uwagę, badanie zagadnienia, które w nauce nie było poddane analizie pozostawia, z jednej strony, swoistą swobodę interpretacyjną, z drugiej zaś strony, jest zdecydowanie większym wyzwaniem niż w przypadku problemu badawczego już opisanego.

W pracy obrano za cel badawczy odnalezienie *„przyczyny wprowadzenia i funkcji instytucji interpretacji podatkowej”*. Przy czym, w ramach rozwinięcia owego celu głównego w pracy podjęto się także 1) analizy zakresu podmiotowo-przedmiotowego oraz oceny kompetencji podmiotów uprawnianych do dokonywania urzędowych wykładni prawa; a także 2) zbadania

skutków oraz procedury wydania interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Autorka wskazuje, że w badaniach posłużono się dwiema metodami badawczymi tj. metodą dogmatyczną oraz teoretyczno-prawną choć nie wskazano obszarów ich wykorzystania.

W tym miejscu jednak pod rozwagę Autorki, szczególnie w przypadku publikacji przedmiotowej dysertacji, poddaje kwestię doprecyzowania metodologicznego. Uściślenia wymaga metoda dogmatyczna albowiem zastosowano ją m.in. do analizy przepisów prawa w zakresie wskazania podmiotów uprawnionych do wystąpienia z interpretacją i zobowiązanych do jej wydania oraz procedury i ewentualnych skutków jej wydania. Stąd uważam za zasadne zastąpienie jej metodą prawno-dogmatyczną.

Do powyższych metod proponuję dodać także metodę historyczną. W oparciu o nią została bowiem szeroko zobrazowana historia samych interpretacji przepisów prawa podatkowego (s. 64-70), instytucja powszechnie obowiązującej wykładni ustaw czy chociażby instytucja wytycznych wymiaru sprawiedliwości. Zresztą to, na co warto zwrócić uwagę to fakt, że właściwie w stosunku do wszystkich instrumentów podatkowych i wymiaru sprawiedliwości opisanych w pracy (w tym także tych obowiązujących współcześnie) Pani Magister sięgnęła do ich genezy, przez co w sposób pełny przedstawiona została geneza uwarunkowań związanych z wiążącą interpretacją prawa, w związku z czym jej pomijanie nie jest zasadne.

Wśród metod badawczych Autorka nie wymieniła również metody analizy systemowej, za pomocą której odniosła się do systemu źródeł prawa w Polsce zawartego w katalogu art. 87 Konstytucji RP, tu jednak poddaję pod rozwagę rozszerzenie tego wątku. W moim przekonaniu zwiększy to precyzyjność dysertacji.

Metody badawcze, którymi posługuje się Doktorantka, pozwalają zgłębić badane zagadnienie, a jednocześnie znaleźć odpowiedź na sformułowany problem badawczy. Dlatego ich dobór uważam za trafny, choć jak już wskazałam powyżej, warto uzupełnić opis owych metod o te, których nie wymieniono, a z nich skorzystano.

## ***II. Ocena konstrukcji pracy***

Praca ma charakter monograficzny ze względu na postawione cele badawcze i prowadzone w niej rozważania teoretyczne. Jej systematykę należy ocenić jako przemyślaną i nad wyraz dojrzałą. Odznacza się ona logicznym układem treści i merytoryczną spójnością.

Przechodząc do analizy samej konstrukcji pracy, trzeba wskazać że praca złożona jest z



czterech, merytorycznych rozdziałów, oraz wniosków końcowych zawartych w konkluzji. Zwraca uwagę dość niestandardowy sposób ujęcia wstępu albowiem stanowi on część rozdziału pierwszego, w którym odpowiednio zawarto elementy właściwe dla samego wprowadzenia tj. m. in. cel pracy oraz wskazanie metod za pomocą, których postawione cele zostały zweryfikowane. Można jednakże rozważyć czy nie wyłączyć owego wstępu przed rozdziały *stricto* merytoryczne, by zachować swoistego rodzaju klarowność układu.

Rozdział pierwszy – zgodnie z klasycznymi zasadami pisarskiego warsztatu, ma charakter wstępu do pozostałych rozważań, i otwarcie to należy ocenić jako przemyślane. W rozdziale tym dokonano charakterystyki podstawowych instytucji związanych przede wszystkim z wiążącą wykładnią przepisów prawa, ale także z omówieniem problematyki metodyki w wykładni prawa podatkowego.

Rozdział drugi został poświęcony na przedstawienie rysu historycznego interpretacji przepisów prawa podatkowego, określenia legitymacji do wystąpienia z wnioskiem o wydanie interpretacji prawa podatkowego oraz charakterystyki przedmiotu interpretacji. Dodatkowo scharakteryzowany został wniosek wspólny oraz wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej składany przez zamawiających o wydanie interpretacji prawa.

W rozdziale trzecim ukazana została szczegółowa procedura postępowania w sprawach interpretacji podatkowych, poczynając od wszczęcia postępowania przez zakres ingerencji interpretacji podatkowej w interpretacje już obowiązujące, aż po kontrolę instancyjną interpretacji podatkowej,

Z kolei, rozdział czwarty, Doktorantka przeznaczyła na zaprezentowanie rozważań w zakresie przybliżenia formy, funkcji interpretacji przepisów prawa podatkowego, oraz zakresu ochrony z nich płynącego, jej traktowania jako prejudykату oraz konsekwencji prawnych płynących z jej uchylecia bądź zmiany wyrokiem sądu administracyjnego.

Na podkreślenie zasługuje, że każdy rozdział kończy podsumowanie, które stanowi swoiste kompendium rozważań z zakresu danej części pracy.

Taka struktura pracy jest w moim przekonaniu prawidłowa (uwagi w zakresie wstępu zawarłam powyżej) i pozwala czytelnikowi na zgłębienie badanego obszaru.

### **III. Ocena merytoryczna**

Cel dysertacji ma charakter złożony, niemniej jednak został on zakreślony precyzyjnie. Autorka w swej pracy wyznaczyła przedmiot badań na charakterze prawnym interpretacji podatkowych, poddając badaniu problem związany z odnalezieniem przyczyny wprowadzenia i funkcji instytucji interpretacji podatkowych przy uwzględnieniu badania zakresu podmiotowo-przedmiotowego, oceny kompetencji podmiotów uprawnionych do dokonywania urzędowych wykładni prawa, a także w oparciu o zbadanie skutków oraz procedury dotyczącej interpretacji podatkowych.

W oparciu o przeprowadzone badania zweryfikowano wszystkie cele badawcze postawione w pracy, a poglądy w tym zakresie należy udokumentować i skomentować.

Przystępując do oceny poszczególnych wątków dysertacji należy wskazać, że zostały one przedstawione w sposób rzetelny i staranny.

Rozważania rozpoczyna bardzo trafne spostrzeżenie, iż wykładnia językowa *“to nie jedyny pożądany i zasługujący na uznanie sposób”* interpretacji prawa podatkowego. Powyższą tezę Doktorantka uzasadnia faktem, iż wykładnię językową można akceptować jedynie w warunkach spójności system prawa i dyscypliny legislacyjnej ustawodawcy, a *“Polski system prawa tych warunków nie spełnia, przez co wykładnia językowa daje wyniki niepewne. Musi w związku z tym być wspierana wykładnią systemową i funkcjonalną”*. W związku z czym uzasadniona pozostaje konieczność wykorzystania wykładni celowościowej, historycznej i logicznej przy interpretacji norm prawa podatkowego. Z powyższym trudno się nie zgodzić, gdyż choć oczywiście wykładnia językowa zawsze będzie swoistego rodzaju priorytetem dla organu stosującego prawo, to rzeczywiście w przypadku gałęzi prawa niecechujących się przejrzystością i jasnością przepisów, a co więcej, w których występuje *“natłok”* norm prawnych (a w prawie podatkowych niewątpliwie tak jest), zastosowanie dodatkowych rodzajów wykładni przepisów prawa jest w pełni uzasadnione.

W rozdziale pierwszym wyeksponować należy także dostrzeżenie przez Panią Magister roli zasad prawnych SN. Tu również właściwie uznano, że choć zasady wpisane do księgi zasad prawnych nie wiążą sądów niższych instancji to oddziałują na nie *“siłą autorytetu SN, wynikającą z wysokiego poziomu jego judykatury”*. Dalej Autorka dostrzega swoisty fakt wynikający z motywacji prognostycznej, iż sądy akceptują orzecznictwo SN z uwagi na niewielkie szanse utrzymania w mocy rozstrzygnięcia przeciwnego.

W tym miejscu dodania wymaga, że owo utrzymanie w mocy ma podwójny skutek. Z jednej



bowiem strony, jest to skutek czysto procesowy ale z drugiej zaś strony, wiąże się on z samym sędzią orzekającym. Ilość bowiem ewentualnie uchylonych orzeczeń wpływa na kwestie awansowości sędziego. Warto także podkreślić, że sędzia w każdym czasie ma możliwość odstąpienia od utartej linii orzeczniczej (co dostrzega zresztą sama Doktorantka) jednak wyłomem są “wytyczne” SN dokonane w konkretnej sprawie, sformułowane w ramach zwrotu sprawy do ponownego rozpoznania i dla przejrzystości pracy, chyba byłoby lepiej gdyby te procesowe “instytucje” wyodrębnić i ustosunkować się do kwestii ich wiązania bądź nie indywidualnie.

W pełni trafnie natomiast stanowisko Autorka zawarła także opisując pytanie prawne do TK, gdzie stwierdziła, że *“Indywidualna moc wiążąca wyroków TK podjętych w następstwie pytań prawnych przejawia się w związaniu składu orzekającego, który wystąpił z pytaniem, treścią rozstrzygnięcia. Ogólna moc orzeczeń TK przejawia się natomiast, jak już zostało to zasygnalizowane, w konieczności ich uwzględnienia przez wszystkie sądy, także te, które nie występowały z pytaniem prawnym, a także inne podmioty (organy stosujące prawo).”* (s. 39), odnosząc się do istoty pytania prawnego formułowanego do TSUE (s. 43) czy pytania prawnego do NSA w ramach którego możemy przeczytać, iż *„Skład inicjujący pytanie prawne jest bezwzględnie związany wykładnią prawa zawartą w uchwale stanowiącej na nie odpowiedź.”* (s. 47).

W stosunku do instytucji związanych z samym prawem podatkowym poprawnie zostały scharakteryzowane objaśnienia podatkowe, co do których wyjaśniono, iż *„zastosowanie się do ich treści gwarantuje ochronę dla podmiotu, który się do nich zastosował”* (s. 51), opinia zabezpieczająca, której istotą *„nie jest ocena stanowiska wnioskodawcy, ale ocena, czy w okolicznościach przedstawionych we wniosku istnieją przesłanki do zastosowania klauzuli”* przeciwko opodatkowaniu czy wiążące urzędowe interpretacje prawa, co do których podniesiono *„że interpretacja indywidualna nie jest wiążąca dla przedsiębiorcy. Oznacza to, że przedsiębiorca, który uzyskał interpretację indywidualną nie ma obowiązku zachowania zgodnie z jej treścią, a z samego faktu zachowania odmiennego niż wskazane w interpretacji nie mogą mu grozić żadne konsekwencje (co oczywiście nie jest wykluczone, jeżeli zachowanie to będzie niezgodne z prawem). Jeżeli przedsiębiorca zachowa się zgodnie z wydaną interpretacją, to nie może ponosić żadnych konsekwencji prawnych nawet wtedy, gdyby wydana interpretacja była wadliwa.”*

Sformułowane w tej części rozprawy wnioski są prawidłowe. Doktorantka posługuje się

instrumentami wymiaru sprawiedliwości i wykładni prawa podatkowego z zauważalną swobodą, co świadczy o jej znajomości praktyki działania poszczególnych instrumentów procedury i działalności organów wymiaru sprawiedliwości i Trybunału Konstytucyjnego oraz organów podatkowych.

Warto jednak dodać, że w ramach podsumowania rozdziału Autorka odwołała się do faktu, iż obowiązki daninowe ingerują w sferę praw jednostki (s. 63), gdyż „*to element (ciężar publiczny), w postaci obciążenia majątku obywateli na rzecz państwa. Ingeruje więc w sferę praw jednostki*”. Niewątpliwie jest to prawdą ale w moim przekonaniu kwestia ta wymaga uszczegółowienia. Należy bowiem zadać sobie pytanie czy tylko prawa? Prawa wywodzą się z wolności, słowem najpierw jednostka była wolna, a następnie wskutek ograniczenia swej wolności na rzecz jej ochrony przez władzę, ta ostatnia przyznała jej prawa. W związku z powyższym ograniczenie praw równoległe łączy się z nakazem zachowania w postaci obowiązku daninowego, a tym samym nakaz z niego wypływający wpływa na wolność jednostki. Co więcej, z punktu widzenia cywilistycznego czy podatkowego „*roszczenia państwa*” wywodzące się z obowiązku daninowego będą rzeczywiście ingerencją w prawa, ale z ustrojowego punktu widzenia (w związku z nie doprecyzowaniem o jakie konkretne prawa chodzi) będą stanowiły one ingerencję także w wolności.

Dodatkowo doprecyzowania wymaga kwestia „*obywateli*”. Podmiot obowiązków zawartych w Konstytucji RP jest różny. To znaczy np. obowiązek wierności przypisany został tylko i wyłącznie do „*obywateli polskich*”. Nie można bowiem wymagać od obywatela państwa obcego obowiązku wierności Polsce czyli innemu państwu niż temu, z którym łączy go więź w postaci obywatelstwa (art. 82 Konstytucji RP). Z kolei obowiązek daninowy ustrojodawca przypisał „*każdemu*” (art. 84 Konstytucji RP). W związku z czym właściwe będzie zastąpienie zwrotu „*obciążenia majątku obywateli*” na rzecz „*obciążenia majątku jednostek*”, gdyż poza obywatelami zobowiązanymi pozostają cudzoziemcy, czyli obywatele państw obcych jak i bezpaństwowcy.

Kolejny rozdział rozpoczyna się rysem historycznym interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz przedstawieniem ich istoty. Doktorantka wskazuje, że „*Interpretacja indywidualna prawa podatkowego to wypowiedź w zakresie wykładni w sprawie jednostkowego podatnika, konkretnej pod względem przedmiotowym. Mimo indywidualnego charakteru, z chwilą wydania i opublikowania nabiera charakteru powszechnego pod względem podmiotowym. Może bowiem stanowić wzorzec interpretacyjny dla wszystkich podatników oraz organów podatkowych. Ma zastosowanie powszechne, mimo że z punktu*



widzenia treści jest ona jednostkowa i konkretna.” i na tej podstawie wysuwa właściwy wniosek, że po opublikowaniu interpretacji podatkowej każdy może się na nią powołać w danej zbieżnej sytuacji faktycznej i prawnej (s. 70), a ich celem jest ujednoczenie przepisów prawa podatkowego przez organy, w ramach realizacji zasady równości i powszechności opodatkowania. (s. 71).

Powyższy wniosek w dysertacji formułowany jest także w stosunku do instytucji interpretacji ogólnej, gdyż jak zauważa Doktorantka, pomimo że formalnie interpretacje ogólne nie mają charakteru wiążącego, to w praktyce taką funkcję pełnią, bo eliminując rozbieżności przyczyniają się do ujednoczenia przepisów prawa podatkowego. Wątek ten jest kontynuowany także w części rozprawy poświęconej podmiotowi i przedmiotowi interpretacji podatkowej. Tam bowiem wyczerpująco zostały przedstawione cele jakie spełnia interpretacja podatkowa, w tym także i jednolitości (s. 73). W tym miejscu też Doktorantka diagnozuje jeden z kluczowych problemów dotyczący „nadinterpretacji przepisów prawa”, w ramach której organ podatkowy nie dokonuje analizy treści przepisu a analizy „potrzeby chwili”, w rozprawie czytamy, iż „(...) gorzej jest zaś wtedy, gdy wzorzec ten ustala się, abstrahując w gruncie rzeczy od przepisu prawa, a biorąc pod uwagę inne okoliczności (np. interesy fiskalne, założenia polityki). W takich sytuacjach dążenie do zapewnienia jednolitego stosowania prawa jest już tylko jego łamaniem.” (s. 75).

To nawiązanie do praktyki obecne jest też w ramach przybliżania znaczenia orzecznictwa sądowego. Wskazany został bowiem marginalny wpływ orzecznictwa WSA i NSA na interpretację przepisów prawa podatkowego (s. 76), co z kolei w praktyce wieńczy się tym, że indywidualne interpretacje są nagminnie zaskarżane i w większości, jak pokazuje doświadczenie, WSA te skargi uwzględniają (s. 81).

Jednym z ciekawszych wątków dysertacji zasługujących na uznanie są rozważania Doktorantki w zakresie konieczności zajęcia stanowiska własnego przez wnioskującego o wydanie interpretacji prawa podatkowego. Odnajdujemy tam słuszny wniosek o tym, że „nie należy (w ogóle) wymagać od zainteresowanego profesjonalizmu w sprawie, tj. profesjonalnego uzasadnienia prawnego w przedmiocie przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego.” Jak dalej bowiem uzasadniono „Celem wprowadzenia tego rozwiązania jest wyjaśnienie problemu przez organ, a nie samego zainteresowanego”, gdyż „Nie można wymagać od podatnika, by sens normy prawnej odczytywał w drodze skomplikowanych zabiegów interpretacyjnych, stosując przy tym wykładnię systemową, historyczną i celowościową.”

W dalszej części rozprawy stanowiącym jej esencję zostało ujętych kilka kluczowych uwag *de lege ferenda*.

- 1) W ramach omówienia wadliwości procedury w zakresie składania zażaleń na postanowienie o pozostawieniu wniosku bez rozpoznania do tego samego organu, który wydał przedmiotowe postanowienie, tj. Dyrektora KIS, Doktorantka wskazuje na konieczność zmiany *„przepisów prawa umożliwiającą składanie zażaleń do innego organu niż Dyrektor KIS lub możliwość złożenia skargi do WSA bez konieczności (jak jest obecnie) skorzystania z tego środka zaskarżenia.”* (s. 114), co uzasadnia nikłą szansą jego nieskuteczności.
- 2) Kolejny postulat dotyczy terminu wydania interpretacji podatkowej. Pani Magister zauważa, iż termin na wydanie interpretacji podatkowej określony jest jako *„bez zbędnej zwłoki nie później niż terminie trzech m-cy”*, co w porównaniu z terminem załatwiania spraw administracyjnych określonych w art. 35 k.p.a., uznaje za zbyt długi, argumentując, iż *„W znaczący sposób wstrzymuje on planowane przedsięwzięcia gospodarcze podatnika, co z kolei wpływa na jego sytuację finansową. Interpretacja podatkowa w konsekwencji wydawana być powinna bez zbędnej zwłoki jednak nie później w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej - nie później niż w ciągu dwóch miesięcy od dnia wpływu wniosku zainteresowanego do organu.”* (s. 120).
- 3) Ważne uwagi w zakresie luk ustawodawcy mających bezpośredni skutek dla podatnika Doktorantka formułuje na kanwie praktyki i ustawodawstwa dotyczącego interpretacji podatkowej milczącej. Zauważa ona, że milcząca interpretacja nie jest wydana na piśmie, niejako wypadkową czego jest fakt, że nie posiada ona uzasadnienia w związku z czym zauważony został problem tego, jak ma się odwołać „petent” od milczącej interpretacji podatkowej skoro *„W trybie art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a. kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach.”*
- 4) Z kolei w ramach publikacji interpretacji samorządowych organów terytorialnych Autorka zawarła zastrzeżenie, iż są one publikowane są w Biuletynie Informacji Publicznej poszczególnych gmin, co nie sprzyja ich ujednocnieniu, i powoduje trudności w praktyce (s. 130), przez co zasadniejszym w jej ocenie byłoby ujednocnienie publikatora w tym zakresie. W podsumowaniu niniejszego działu



Doktorantka zawiera też słuszną uwagę, iż publikowanie interpretacji samorządowych poza centralnym publikatorem powoduje, że interpretacje nie mogą w pełni pełni swojej funkcji albowiem taka procedura wyłącza prawo podatnika do bycia poinformowanym przez co, nie może on obrać skutecznej prognozy dla swojej działalności (s. 147).

- 5) Autorka w rozprawie zawarła też wniosek de lege ferenda dotyczący zmiany przepisów, w kierunku uproszczenia procedury interpretacji podatkowych poprzez zastąpienie dwóch postanowień, jednym w przypadku uchylecia interpretacji indywidualnej (s. 142).

Przechodząc do finalnej części rozważań Doktorantka w dysertacji wskazuje, że interpretacje stanowią samodzielną formę działania administracji publicznej (s. 152); nie są aktami prawa stanowionego, gdyż nie stwierdzają ani nie uznają uprawnień czy obowiązku, nie stanowią też porady prawnej, ale co ważne kształtują następstwo prawne w przypadku niezastosowania się do niej. W oparciu o ten fakt zaś, iż zawierają ową promesę skutku prawnego, zastępują decyzje w zakresie subsumcji, co Pani Magister kwalifikuje jako akt stosowania prawa (s. 155).

Powyższa wypowiedź została uzupełniona o przedstawienie funkcji jakie pełnią interpretacje. Za pierwszoplanową w tym zakresie została uznana funkcja gwarancyjna interpretacji prowadząca do realnej ochrony wnioskodawcy oraz informacyjna, która w praktyce może przyczyniać się jednak do dezinformacji. Taka sytuacja może wystąpić, jak trafnie wskazano, w przypadku wydawania w krótkim okresie czasu różnych stanowisk na podstawie zbieżnych stanów faktycznych (s. 157).

Istotną uwagę Pani Magister formułuje na kanwie dociekań o skutkach prawnych interpretacji podatkowych, w tym zakresie podaje, że *„Ochrona prawna wynikająca z interpretacji indywidualnej milczącej będzie przysługiwała jego wnioskodawcy, nawet gdy jego stanowisko, zaaprobowane przez organ milcząco było nieprawidłowe.”* (s. 169).

Oceniając trafność uwag dotyczących rozstrzygnięcia procedury sądowej w zakresie interpretacji podatkowych, ta co do zasady została przedstawiona poprawnie. Uznano bowiem, że wyrok sądowy nie zmienia, ani też nie prowadzi do zastąpienia danej interpretacji podatkowej, a jest swego rodzaju promesą ponownego rozpatrzenia sprawy przez organ podatkowy (s. 190).

Natomiast doprecyzowania wymaga, że ustrojowa podstawa kontroli sądowej wskazana w pracy obejmuje po pierwsze, przywołany art. nie tyle 45 Konstytucji RP, co art. 45 ust. 1

Konstytucji RP, a po drugie zaś, art. 77 ust. 2 Konstytucji RP zawierający negatywny aspekt prawa do sądu, zakazujący zamykania dostępu do drogi sądowej.

#### ***IV. Ocena strony formalno-językowej pracy***

Poważnym atutem prac naukowych jest posługiwanie się przez ich autorów komunikatywnym językiem precyzyjnie przedstawiającym poglądy. I co do zasady z taką pracą mamy do czynienia w tym przypadku. Język użyty w pracy jest poprawny, pozwala na zrozumienie treści. Niemniej jednak w samej pracy zdarzają się różnego rodzaju błędy ortograficzne („nie mniej”, nie jednolitego, s. 15, 38), interpunkcyjne oraz literówki (sadem, s. 42; trafne zamiast trafnie, s. 51; ono zamiast one, s. 86; zwierać zamiast zawierać, s. 90; opodatkowania zamiast opodatkowaniu, s. 94; innemu słowy zamiast innymi słowy, s. 102; w drodze zażalenie zamiast zażalenia, s. 141), stylistyczne („*Wniosek o wydanie interpretacji ogólnej powinien zawierać uzasadnienie konieczności wydania interpretacji ogólnej, w szczególności: 1) przedstawienia zagadnienia oraz wskazania przepisów prawa podatkowego wymagających wydania interpretacji ogólnej; 2) wskazania niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego w określonych decyzjach, postanowieniach oraz interpretacjach indywidualnych wydanych przez organy podatkowe w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych oraz w takich samych stanach prawnych*”, zasadniejsze bowiem wydaje się użycie przedstawienie, wskazanie), oraz zdania, w których zgubiono wyraz (np., „*zważając na przedstawione zauważyć należy*”, s. 100; “*zwrócić należy na pewne niedoskonałości.*”, s. 167). Warto w pracy nawias ostrokątny zamienić także na klasyczny cydzysłów.

#### ***V. Wykorzystane źródła***

Przechodząc do analizy materiału badawczego należy wskazać, że praca jest właściwie udokumentowana. Wywody Aurorki są osadzone w literaturze przedmiotu i innych materiałach źródłowych. Bazę źródłową należy uznać za poprawną, a wymaga dodania że wykorzystane pozycje nie są przypadkowe. Pod rozwagę pragnę jednak poddać zmianę nazewnictwa z „Bibliografia“ na „Wykaz źródeł wykorzystanych w pracy“. Wynika to z faktu, iż źródła wykorzystane w pracy tylko w części należą do klasycznej bibliografii, w związku z tym takie rozwiązanie zwiększy przejrzystość pracy. Dodatkowo pragnę zaproponować także przyjęcie numeracji wykorzystanych źródeł.



zapropnować także przyjęcie numeracji wykorzystanych źródeł.

Warto dopracować także tytuły rozdziałów w przypadku prac zbiorowych (np. W. Czyżowicz, R. Mastalski, S. Wronkowska, C. Kosikowski,) bo zwiększa to przejrzystość dokumentowania oraz zmienić sposób cytowania periodyków naukowych poprzez pominięcie “[w:]”, które stosuje się w przypadku cytowania prac zwartych, a nie czasopism jak (“Zeszyty”).

## **VI. Konkluzja**

Rozprawa doktorska zasługuje na ocenę pozytywną. Autorka sprostała wyzwaniu i przedstawiona do recenzji rozprawa doktorska prezentuje ogólną wiedzę teoretyczną kandydatki w dyscyplinie nauki prawne oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej, a jej przedmiotem jest oryginalne rozwiązanie problemu naukowego. Poglądy Autorki są formułowane z uwzględnieniem dotychczasowego stanu nauki.

Sformułowane uwagi nie umniejszają zaś wartości naukowej pracy, bo tak się składa, że nikt, nawet recenzent, nie ma monopolu na rację.

Mając powyższe na uwadze uzasadniona jest konkluzja, że oceniana rozprawa spełnia wymagania określone w treści art.187 ust. 1-4 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, Dz. U. 2018 poz. 1668.

/-/ dr hab. Beata Stępień-Zalucka, prof. UR

dr hab. Beata Stępień-Zalucka  
prof. UR

