

Recenzja rozprawy doktorskiej mgr Katarzyny Dokukin
„CHARAKTER PRAWNY INTERPRETACJI PODATKOWYCH”
napisanej pod kierunkiem naukowym
dr. hab. Wojciecha Maciejki, prof. KAAFM
Warszawa, 2022, ss. 258

W pierwszej kolejności wskazać należy wymagania, jakie przed Kandydatką stawia art. 187 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (tekst jedn. Dz. U. 2022 poz. 574 ze zm. – dalej jako „ustawa”). Zgodnie z art. 187 tej ustawy:

1. Rozprawa doktorska prezentuje ogólną wiedzę teoretyczną kandydata w dyscyplinie albo dyscyplinach oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej lub artystycznej.
2. Przedmiotem rozprawy doktorskiej jest oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, oryginalne rozwiązanie w zakresie zastosowania wyników własnych badań naukowych w sferze gospodarczej lub społecznej albo oryginalne dokonanie artystyczne.
3. Rozprawę doktorską może stanowić praca pisemna, w tym monografia naukowa, zbiór opublikowanych i powiązanych tematycznie artykułów naukowych, praca projektowa, konstrukcyjna, technologiczna, wdrożeniowa lub artystyczna, a także samodzielna i wyodrębniona część pracy zbiorowej.
4. Do rozprawy doktorskiej dołącza się streszczenie w języku angielskim, a do rozprawy doktorskiej przygotowanej w języku obcym również streszczenie w języku polskim. W przypadku, gdy rozprawa doktorska nie jest pracą pisemną, dołącza się opis w językach angielskim i polskim.

W związku z powyższym, recenzowana rozprawa doktorska zostanie oceniona w nawiązaniu do wyżej wymienionych kryteriów w dyscyplinie naukowej prawo administracyjne.

Już na wstępie należy stwierdzić, że przedłożona do recenzji rozprawa doktorska mgr Katarzyny Dokukin w pełnym zakresie odpowiada wymogom sformułowanym w art. 187 ustawy. Doktorantka zaprezentowała solidny warsztat naukowy oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. Rozprawa stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, zawiera wyczerpującą analizę zagadnień związanych z charakterem prawnym zarówno ogólnych, jak i indywidualnych interpretacji podatkowych. Wnioski zawarte w pracy oparte zostały nie tylko na literaturze przedmiotu, ale bazują również na bogatym i trafnie dobranym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (sprzed 2016 r.) oraz sądów administracyjnych. Należy podkreślić, że dotychczas nie dokonano próby kompleksowej analizy istoty interpretacji podatkowej jako instytucji prawnej, zasadniczo bowiem była ona przedmiotem rozważań w artykułach naukowych pisanych przez praktyków (por. R. Wiatrowski, *Istota i charakter prawny tak zwanej milczącej interpretacji podatkowej*, RPEiS, z. 3, rok 2009 s. 69-80; T. Bekrycht, J. Brolik, *Instytucja interpretacji prawa podatkowego w ujęciu art. 14a i 14b Ordynacji podatkowej – aspekt teoretycznoprawny - artykuł dyskusyjny*, Studia Prawno-Ekonomiczne, V. LXXXV, rok 2012, s. 11-33) lub opracowań o charakterze praktycznym (por. K. Teszner [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk*, red. L. Etel, Warszawa 2022, art. 14b). Wyjątkiem jest dość mocno przestarzała, pochodząca sprzed dekady monografia W. Morawskiego, *Interpretacje prawa podatkowego i celnego - stabilność i zmiana*, Warszawa 2012. Tymczasem zagadnienie opisywane przez Autorkę ma ważne znaczenie praktyczne, ponieważ po pierwsze jest elementem stabilizacji systemu podatkowego w Polsce, a po drugie stanowi swego rodzaju narzędzie ochrony podatników w sytuacji ciągle płynnego systemu podatkowego, ale i dynamicznej gospodarki kapitalistycznej, w której nowe produkty lub nowe zasady obrotu nie zawsze mogą zostać zakwalifikowane wedle istniejących przepisów prawa podatkowego

Pani mgr Katarzyna Dokukin wskazuje, że celem jej dysertacji było *odnalezienie przyczyn wprowadzenia i funkcji interpretacji podatkowej. W rozprawie podjęto próbę odpowiedzi na pytanie co skłoniło ustawodawcę i jakim kryteriami się posługiwał formułując normy prawne w tym zakresie oraz czy interpretacja stanowi dodatkowy element (fazę) postępowania podatkowego kończącego się decyzją* (s. 12). Doktorantka zatem określiła, że celem jej pracy było określenie, czym jest z punktu widzenia teoretyczno- prawnego opisywana instytucja prawna oraz jak wpisuje się ona w polski system podatkowy. Pod tym względem tytuł pracy został zakreślony właściwie, sygnalizuje bowiem nie tylko

zakres przedmiotowy rozważań, ale formułuje problem merytoryczny, który został poddany rozważaniom naukowym, czyniąc tym samym zadość założeniom merytorycznym i metodologicznym pracy.

W trakcie swoich badań Autorka zastosowała przede wszystkim dwie metody badawcze: dogmatyczną oraz teoretyczno-prawną, posiłkowo również była użyta metoda historyczno-prawna do opisanie przeszłości instytucji interpretacji podatkowej (podrozdział 2.2. rozdziału I). Pewien niedosyt budzi brak zastosowania metody prawno-porównawczej. Warto w tym względzie byłoby się przyjrzeć, jak inne systemy podatkowe radzą sobie z niestabilnością prawa podatkowego.

Rozprawa składa się z czterech rozdziałów merytorycznych, podzielonych na poszczególne obszary badawcze, ale bez wstępu, który faktycznie zastępuje podrozdział 1 *Zakres przedmiotowy rozprawy* rozdziału I, a zamiast zakończenia praca została zwieńczona *Konkluzjami*. Brak wyodrębnionego wprowadzenia do doktoratu i zastąpienie go częścią rozdziału I, który w istocie dotyczy opisu wybranej instytucji prawnej jest niezrozumiałe i jak się wydaje bezużyteczne. Maniera taka nie wnosi niczego wartościowego do konstrukcji pracy, jest niepotrzebna i może budzić wątpliwości co do treści pracy np. czy ww. podrozdział 1 rozdziału I dysertacji dotyczy całości pracy, czy też tylko treści rozdziału, którego jest częścią. Należy jednak zauważyć, że Autorka zasadniczo zachowała odpowiednią symetrię pomiędzy obszernością poszczególnych rozdziałów, co świadczy o jej dużej staranności w sformułowaniu problemów ujętych w dysertacji i umiejętnościach metodologicznych. Pierwszy z rozdziałów zatytułowany *Geneza i kierunki rozwoju wykładni prawa liczy* – 50 stron, drugi *Podmioty postępowania w sprawie interpretacji podatkowej i przedmiot interpretacji podatkowej* – 44, trzeci *Postępowanie w sprawach interpretacji podatkowej* – 37, zaś ostatni czwarty *Skutki rozstrzygnięcia w sprawach interpretacji podatkowych i sądowa kontrola interpretacji podatkowych* - 54. Układ pracy niewątpliwie pokazuje na dyscyplinę badawczą Pani mgr Katarzyny Dokukin, jak i na umiejętności prowadzenia przez nią jasnego i syntetycznego wywodu.

Struktura pracy zasadniczo zasługuje na ocenę pozytywną i w pełni odpowiada należytemu przedstawieniu problemu badawczego, zaś układ pracy jest klarowny i logiczny. Brak jasno wyodrębnionego wstępu może jednak, o czym była już mowa, budzić pewne wątpliwości. Natomiast należy pochwalić Doktorantkę za to, że każdy z rozdziałów zwieńczony jest podsumowaniem, który

zawiera autorskie rozważania koncepcyjne. W celu odpowiedzi na przedstawione pytania problemowe Autorka dokonuje rzetelnej i szczegółowej analizy orzecznictwa sądów administracyjnych, Sądu Najwyższego oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Na podkreślenie zasługuje, że Doktorantka przygotowując dysertację oparła się na bogatej literaturze poświęconej opisywanemu problemowi.

Praca nie zawiera wstępu, zastępuje go podrozdział 1 rozdziału I o tytule: *Zakres przedmiotowy rozprawa*. Tytuł ten nie jest właściwy, ponieważ w istocie Autorka na siedmiu stronach zawiera poprawnie sformułowane przyczyny podjęcia omawianej tematyki, strukturę oraz zastosowane metody badawcze. Pani mgr Katarzyna Dokukin podnosi, że *instytucja interpretacji to specyficzny instrument, którego rolą jest wyjaśnienie niejasnego prawa podatkowego* (s. 11). Tak postawionej tezie nie można zarzucić błędu, ale brakuje w niej wskazania, jak często jest ona stosowana i czy ma ona praktyczny wpływ na zachowanie się podatników. W tym zakresie wydaje się niewytaczające odniesienie dopiero na s. 192 i 211 do jednego sprawdzania rocznego NSA za rok 2019 i wskazanie wielkości wpływu skarg na interpretacje podatkowe do sądów administracyjnych. Tymczasem przytoczenie w pracy kilku sprawozdań NSA oraz powszechnie dostępnych sprawozdań wojewódzkich sądów administracyjnych pozwoliłoby określić nie tylko, jak często interpretacje stanowią przedmiot skarg podatników, ale również jakie podstawowe problemy wynikają z kontroli sądownoadministracyjnej zaskarżonych aktów prawnych. Podkreślić należy, że sprawozdania NSA i wojewódzkich sądów administracyjnych są niewyczerpanym, ale niestety niedocenianym, źródłem wiedzy o aktualnych problemach stosowania prawa przez organy administracji publicznej. W tym zakresie odwołanie się Autorki do innych badań prowadzonych przez innego przedstawiciela doktryny ponad pięć lat temu (J. Kulicki, *Ocena skutków wprowadzenia i stosowania instytucji indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego* [w:] *Wybrane zagadnienia stanowienia i stosowania polskiego prawa podatkowego* (red.) J. Kulicki, Warszawa 2017) budzą pewien niedosyt.

Rozdział I, zatytułowany *Geneza i kierunki rozwoju wykładni prawa* jest faktycznie wprowadzeniem do opisywanej problematyki. Składa się on z 4 dodatkowo jeszcze wewnątrznie podzielnych podrozdziałów. W rozdziale pierwszym zostały na wstępie przedstawione: cel rozprawy, zastosowane metody badawcze i struktura pracy. Następnie Doktorantka opisuje proces i metody wykładni prawa podatkowego. W podrozdziale 2.2. została w bardzo ciekawy

sposób przedstawiona historyczna geneza wybranej instytucji prawnej. Jest to jedna z bardziej interesujących części pracy, ponieważ wynika z niej, że interpretacja podatkowa nie jest tylko pochodną prawa podatkowego, ale jej korzenie tkwią również w innych gałęziach prawa. Nadto w interesujący sposób Pani mgr Katarzyna Dokukin opisuje zjawisko swego rodzaju przenoszenia interpretacji do innych gałęzi prawa, czego przykładem jest przytoczony w pracy art. 34 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2021 r. po. 162 ze zm.) lub niestety nieujęty w dysertacji art. 471 ust. 1 ustawy z dnia 11 września 2019 r - Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1129 ze zm.). Ten proces zdaje się świadczyć po pierwsze, że opisywana instytucja prawna „przyjęła” się w polskim systemie prawnym, a po drugie jak podkreślono również w uzasadnieniu do projektu ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Druk Sejmowy Nr 414 Sejm IV Kadencji, s. 3) – jest ona elementem ochrony stron w postępowaniu przed organami administracji. Rozdział pierwszy stanowi więc podstawę do dalszych rozważań zawartych w rozdziałach II-IV, w których uwagę poświęcono zagadnieniom merytorycznym.

Rozdziały II-III posiadają charakter praktyczny, ponieważ stanowią szczegółową, z powołaniem na trafnie dobrane orzecznictwo sądów administracyjnych, analizę przepisów prawa podatkowego dotyczącego interpretacji podatkowej. Można zatem nawet uznać, że są one swego rodzaju komentarzem do przepisów rozdziału 1a działu II Ordynacji podatkowej.

W rozdziale II *Podmioty postępowania w sprawie interpretacji podatkowej i przedmiot interpretacji podatkowej* Autorka przedstawiła przebieg zmian legislacyjnych, które od 2002 r doprowadziły do ukształtowania obecnej formy interpretacji podatkowej oraz scharakteryzowała zakres podmiotowy i przedmiotowy wybranej instytucji prawnej.

Rozdział III *Postępowanie w sprawach interpretacji podatkowej* omawia przebieg postępowania w sprawie wydania interpretacji podatkowej. Pani mgr Katarzyna Dokukin opisała jaką treść powinna posiadać interpretacja podatkowa, tryb jej wydania oraz podstawy jej zmiany, uchylenia albo wygaśnięcia.

Rozdział IV zatytułowany *Skutki rozstrzygnięcia w sprawach interpretacji podatkowych i sądowa kontrola interpretacji podatkowych* jest zbudowany z dwóch części. Pierwsza znajdująca się w podrozdziale 4.2 przedstawia praktyczny opis postępowania przed sądem administracyjnym w zakresie kontroli zgodności z prawem interpretacji podatkowych. Natomiast pozostałe podrozdziały opisują

cechy interpretacji jako swoistego aktu administracyjnego stosowania prawa, ponieważ zawiera ona promesę skutku prawnego, istnieje również pewność co do skutku prawnego tego aktu, jeżeli podmiot wobec którego wydano interpretację zastosuje się do niej oraz jest fazą zastępującą proces decyzyjny w części subsumpcji (s. 155). Doktorantka trafnie określiła, że tak ukształtowana instytucja interpretacji wykonuje dwie funkcje: informacyjną (określa jak należy zastosować się w danej sytuacji faktycznej, aby działanie podatnika było uznane za zgodne z prawem) i gwarancyjną (podatnik nie może ponosić negatywnych konsekwencji działania zgodnego z interpretacją).

Zawierająca 14 stron Konkluzja wskazuje, że interpretacja została wprowadzona do polskiego systemu prawa jako środek ochrony podatnika przed swego rodzaju niepewnością prawa podatkowego. Jednak statuowanie tej instytucji prawnej nie było poprzedzone ustaleniami skutków dla polskiego systemu prawnego nie zostało przemyślane. Uderza ona bowiem w zasadę samoobliczania należności podatkowych przez podatnika, a nadto faktycznie wprowadza w hierarchii źródeł prawa nową instytucję „interpretacji”, która chwieje zasadami wykładni prawa. Doktorantka podsumowując swoje rozważania, podniosła, że lepszym środkiem ochrony podatników powinny być przejrzyste i łatwe do zastosowania przepisy prawa podatkowego.

Dobór i wykorzystanie źródeł należy uznać za właściwe. Bibliografia robi bardzo dobre wrażenie, a sam jej wykaz zajmuje 37 stron wydruku. Warto podkreślić różnorodność oraz ilość dobranych aktów prawnych i opracowań. Została podzielona na literaturę, interpretacje organów podatkowych, a następnie orzecznictwo. Bibliografia pracy jest więc adekwatna do podjętej tematyki.

W kwestii formalno-technicznych uwagi krytyczne dotyczą spraw drobnych, wręcz marginalnych. Autorka mogła więcej czasu poświęcić na korektę, zwłaszcza przypisów. Niektóre prace są różnie cytowane (np. publikacja J. Kulickiego) i brak jest przewołania źródła danych statystycznych o działalności wojewódzkich sądów administracyjnych (s. 192). Drobne potknięcia formalno-techniczne zdarzają się jednak każdemu.

Konkludując stwierdzam, że rozprawa doktorska Pani mgr Katarzyny Dokukin *Charakter prawny interpretacji podatkowych*, przygotowana pod kierunkiem dra hab. Wojciecha Maciejki, prof. KAAFm prezentuje ogólną wiedzę teoretyczną Kandydatki w dyscyplinie oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej, zaś przedmiotem rozprawy

jest oryginalne rozwiązanie problemu badawczego, a zatem spełnia ona warunki określone w art. 187 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. - Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce.

Przemysław Szustakiewicz

