

Prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic
Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Śląski w Katowicach

RECENZJA

Rozprawy doktorskiej pana mgr. Szymona Obuchowskiego
pt. „Zasada zaufania w polskim postępowaniu podatkowym
– ujęcie modelowe”

Gdańsk 2018 r., 370 stron maszynopisu.

I. Uwagi ogólne.

Recenzowana praca doktorska jest opracowaniem obszernym, liczącym wraz z wykazami materiałów źródłowych 370 stron. W tekście zasadniczym, który liczy 329 stron Autor przywołał 1377 przypisów odsyłających do źródeł (w tym poglądów doktryny, orzeczeń i aktów prawnych) jak również komentujących i rozszerzających treści zasadnicze. Na potrzeby niniejszej recenzji zostały zastosowane następujące kryteria i elementy oceny:

- trafność wyboru obszaru, przedmiotu badań i tematu rozprawy,
- oryginalność tez naukowych, złożoność celów badawczych, struktura rozprawy,
- przydatność praktyczna rozprawy,
- stopień realizacji założeń badawczych,
- skala uwag metodycznych i formalnych,
- konkluzja końcowa.

II. Ocena pracy przedłożonej do recenzji

1. Wybór tematu rozprawy doktorskiej jest cenny przede wszystkim z teoretycznego, ale także i z praktycznego punktu widzenia, ponieważ prawo podatkowe odgrywa w ostatnich latach w Polsce coraz większą rolę, a obciążenia podatkowe w istotny sposób wpływają na procesy gospodarcze i zachowania podatników. Zasady podatkowe najczęściej w sensie jurystycznym rozumiane są

zarówno jako postulaty prawa, jak i normy prawne, chociaż częściej znane są jako postulaty nauki pod adresem systemu podatkowego i jego konstrukcji prawnych. Nie są one w Polsce w zasadzie w żadnych aktach prawnych jednoznacznie sformułowane i zazwyczaj są wyprowadzane z innych zasad konstytucyjnych, co powoduje, że podmioty stosujące prawo, a także sądy i Trybunał Konstytucyjny nie mogą powoływać się wprost na zapisane w przepisach Konstytucji czy innych ustaw podatkowych zasady podatkowe. Czym innym jednak są zasady postępowania podatkowego, którego zadaniem jest ożywienie materialnego prawa podatkowego.

Zgodnie z art. 121 § 1 obowiązującej Ordynacji podatkowej postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Zasada ta niesie w sobie nie tylko treści normatywne, ale również daleko wymaga wykracza poza ramy prawne, a ustawodawca nieprzypadkowo zawarł ją tuż po zasadzie legalizmu i praworządności, chcąc zwrócić uwagę na takie wartości, jak sprawiedliwość, równość podmiotów oraz poszanowanie reguł zachowań międzyludzkich. Zasada ta swym zakresem obejmuje również poszanowanie reguł kultury administrowania, na którą składają się zarówno środki materialne, jak i moralne. W orzecznictwie sądowym przyjmuje się, że zasada ta oznacza m.in., iż uchybienia organu prowadzącego postępowanie nie mogą powodować ujemnych następstw dla obywatela, który działa w dobrej wierze i w zaufaniu do treści otrzymanej decyzji. Nie można przerzucać na podatnika błędów lub uchybień popełnionych przez samego prawodawcę (niejasność przepisów), jak i przez organ podatkowy (niewłaściwa ich interpretacja). Wszelkie niejasności czy też wątpliwości dotyczące stanu faktycznego nie mogą być rozstrzygane na niekorzyść podatnika. A podatnikowi tylko wtedy można zarzucić niedopełnienie jego obowiązków, jeżeli treść tych obowiązków jest w pełni zrozumiała, a podatnik ma realne możliwości wywiązania się z obowiązku wynikającego z przepisu prawa. Realizacja w praktyce zasady zaufania wymaga właściwego stosunku pracowników organów podatkowych do strony (stron), jak i innych uczestników postępowania, a w szczególności wykazanie życzliwości, a także cierpliwości przy udzielaniu informacji. Nie bez znaczenia przy stosowaniu tej zasady jest merytoryczne przygotowanie pracowników obsługujących podmioty zobowiązane do rzetelnego wypełniania swoich obowiązków zawodowych.

Zmienność prawa podatkowego stanowi istotną dokuczliwość nie tylko dla jego bezpośrednich adresatów – podatników, ale także i dla pracowników organów

podatkowych. Brak znajomości przepisów dotyczących w szczególności ogólnych kwestii opodatkowania, spraw proceduralnych oraz sposobów egzekwowania należności podatkowych utrudnia uczestnikom stosunku prawnopodatkowego wykorzystywanie wszystkich istniejących rozwiązań prawnych, mających na celu zabezpieczenie interesów podatkowych państwa oraz ochronę podatników, a co za tym idzie – godzenie interesów obu stron – w takim zakresie, w jakim to jest w prawie podatkowym w ogóle możliwe. To powoduje również, że podczas dyskusji na temat zasady zaufania w postępowaniu podatkowym dochodzi w Polsce do wielu nieporozumień.

Recenzowana praca dotyczy zasady zaufania, która na gruncie prawa podatkowego z uwagi na jego ingerencyjny charakter, ma szczególne znaczenie. Zaufanie jest zawarte w samym pojęciu prawa i stanowi jeden z aspektów jego idei, wiąże się z takimi uniwersalnymi wartościami jak: sprawiedliwość, słuszność, racjonalność, celowość, dobro publiczne, dobro jednostki, wiara w przewidywalność stosowania prawa podatkowego i bezpieczeństwo prawne podatnika. Zaufanie w prawie podatkowym, a zwłaszcza w postępowaniu podatkowym ma swój wymiar etyczny i wymiar tetyczny. Stanowi wartość aksjologiczną, którą musi respektować władza publiczna na etapie stanowienia prawa, a organ podatkowy na etapie jego stosowania. Zasada zaufania ma być wartością, która leży u podstaw stanowienia prawa, a tym samym wartością, która dotyczy stosowania prawa. Dysertacja została więc poświęcona problematyce o niezwykle doniosłości, która ma wymiar zarówno teoretyczny, jak i praktyczny oraz wiąże się z bezpieczeństwem prawnym podatnika, chroniąc go przed dowolnością działań organów podatkowych.

Autor słusznie podkreśla, że jest to zasada najbardziej ogólna i najszersza co do zakresu, otwierająca regulację postępowania na wartości pozaprawne, o znacznej doniosłości nie tylko prawnej, ale i politycznej. Natomiast precyzyjne uchwycenie jej istoty jest zadaniem niezwykle trudnym i chociaż należy do najlepiej zakorzenionych w świadomości społecznej dyrektyw kierunkowych postępowania podatkowego, większość konstruowanych z jej pomocą zarzutów procesowych, okazuje się nietrafiona. W doktrynie prawa podatkowego poświęcono zasadzie zaufania dużo uwagi, podkreślając jej status i deklarując, że ma ona dla postępowania podatkowego istotną treść i znaczenie. W ocenie Autora obecny stan wiedzy na jej temat wymaga jednak uzupełnień, zwłaszcza niezbędne jest ściślejsze określenie jej natury i wpływu na postępowanie podatkowe, co powinno pozwolić na ukazanie przesłanek jej

rzeczywistego znaczenia dla całej instytucji. Zatem badania nad zasadą zaufania powinny – zdaniem Doktoranta – obejmować z jednej strony głębszą analizę samego pojęcia „zaufania”, a z drugiej określenia szczegółowego sposobu funkcjonowania w prawie i postępowaniu podatkowym norm, jakimi są zasady prawa. To zaś powinno umożliwić udzielenie odpowiedzi na pytania o relację, w jakiej zasada zaufania pozostaje do innych zasad postępowania podatkowego, administracyjnego i konstytucyjnych, a także ukazać jej znaczenie dla praktyki.

Za trafnością wyboru tematu przemawia dodatkowo fakt, iż problematyka ta jest niezwykle złożona i do tej pory nie była w żaden sposób rozpoznana w takim ujęciu, stanowiąc trudne pole badawcze, bowiem nie było możliwości odniesienia się do innych opracowań, które podejmowałyby wiele aspektów tak kompleksowo. I na koniec podkreślić należy, że o trafności wyboru tematu świadczy także i to, że nie powstała dotąd w języku polskim żadna publikacja, która podejmowałaby w tak szerokim i dogłębnym ujęciu problematykę zasady zaufania na gruncie socjologii, filozofii i psychologii społecznej. Wprawdzie w literaturze przedmiotu występują pozycje, które odnoszą się do tych aspektów, lecz wielopłaszczyznowość i wysoki stopień skomplikowania zagadnień sprawiają, że wiele z nich nie zostało opracowanych w sposób wyczerpujący, a ujęcie ich przez pryzmat nie tylko teoretyczny, ale i praktyczny stanowi pewien element nowości w podejściu do tego tematu. W polskim piśmiennictwie brak tego typu opracowań monograficznych szeroko zogniskowanych na tak szczegółowej problematyce. Podjęte w dysertacji wysiłki badawcze znakomicie łączą walory poznawcze oraz aplikacyjne, tym samym stanowiąc ważne uzupełnienie wiedzy, jak i głos w debacie co do potrzeby zdefiniowania oraz normatywnego określenia wskazówek interpretacyjnych dla pojęcia zasady zaufania w postępowaniu podatkowym.

Przedłożona mi do recenzji rozprawa doktorska jest pierwszym tak kompleksowym opracowaniem, które posiada istotny walor naukowy i stanowi niewątpliwie odpowiedź na istniejącą w tej materii lukę w prawniczej literaturze przedmiotu. Praca ta jest w wielu aspektach dziełem bardzo interesującym, a nawet nowatorskim. Temat, forma, treść i zakres rozważanej problematyki, a także przyjęta metodologia i sformułowane wnioski zasługują na bardzo pozytywną ocenę.

Te wszystkie argumenty świadczą o trafności wyboru tematu rozprawy.

2. Zasadniczym założeniem Autora recenzowanej pracy jest więc próba kompleksowej i pogłębionej analizy dotyczącej wskazanych kwestii, a zwłaszcza pojęcia „zaufania” i zasad prawa i postępowania podatkowego oraz metod odróżniania ich od pozostałych norm prawa. W ocenie Autora określona instytucja może funkcjonować zgodnie z wolą ustawodawcy i wyznaczoną jej funkcją tylko wtedy, gdy jest ona precyzyjnie rozumiana, natomiast rolą nauki jest dostarczanie koncepcyjnych instrumentów pozwalających osiągnąć ten stan.

Natomiast podstawowa teza badawcza pracy sprowadza się do podjęcia próby objaśnienia natury zasady zaufania poprzez rozbudowaną analizę istoty norm, do których należy, a także pojęcia, które wprowadza do instytucji postępowania podatkowego. Zasadniczym celem, który Doktorant chce zrealizować w dalszej kolejności jest stworzenie – w oparciu o wyniki przeprowadzonych badań – spójnego i kompleksowego schematu teoretycznego, który pozwoliłby udzielić odpowiedzi na pytania otaczające zasadę zaufania, a także uchwycić jej specyficzną treść, wpływ na postępowanie podatkowe i znaczenie, jakie ma wśród jego instytucji. Stąd też badania Doktoranta koncentrowały się nie tylko na aspektach prawnych, ale i psychologicznych, socjologicznych i filozoficznych fenomenu zaufania, po to by w konsekwencji podjąć próby ich integracji, tak by tezy jednych dziedzin służyły jako uzasadnienie i wyjaśnienie tez innych. Założeniem Autora dysertacji było spójne wyjaśnienie działania wraz z opisem kontekstu istnienia zasady zaufania w polskim postępowaniu podatkowym. Natomiast dążenie do maksymalnej precyzji w jego przedstawieniu stało się dla niego przesłanką podjęcia decyzji o odwołaniu się do metodologii modelowania. To z kolei spowodowało, że w dążeniu do realizacji założonego celu Autor przeprowadził badania interdyscyplinarne, podejmując próbę integracji ich wyników z wykorzystaniem metod: teoretycznoprawnej, komparatystycznej, dogmatycznoprawnej, aksjologicznej oraz – tam, gdzie było to możliwe – porównawczej.

Bez wątplenia dobra metodologia pozwoliła w interesującej formie ująć pracę w taki sposób, że istnieje związek pomiędzy treścią Wstępu, tematyką sześciu rozdziałów oraz zakończeniem zawierającym wynik weryfikacji tezy badawczej. Wnioski Autora stanowią logiczne następstwo problematyki rozdziałów, nie są sformułowane powierzchownie, są dobrze uzasadnione i nie są oderwane od treści analizy.

3. Treść pracy odpowiada w pełni jej tytułowi, który sformułowany został w sposób zwarty i komunikatywny. Tym samym tytuł należycie oddaje najistotniejsze elementy tej treści. Nie budzi żadnych zastrzeżeń pod względem metodologicznym struktura rozprawy złożonej z sześciu rozdziałów oraz wniosków końcowych, poprzedzonych wstępem.

Kolejność rozdziałów w recenzowanej dysertacji nie budzi wątpliwości, ponieważ stanowią one logiczny ciąg zdarzeń, a stopień ogólności zjawisk i odpowiadających im pojęć wyznaczyły układ pracy. Dobrym rozwiązaniem konstrukcyjnym było zatem rozdzielenie w odrębnych rozdziałach pracy rozważań odnoszących się do „zaufania” oraz „zasad prawa”. Pozwoliło to Doktorantowi umieścić zasadę zaufania na tle szerszych zjawisk, w szerszym kontekście. Zauważyć jednak należy, że dwa pierwsze rozdziały stanowią z pozoru fragmenty pracy zupełnie ze sobą niezwiązane i niezależne, bowiem dotyczą dwóch odrębnych obszarów badawczych. Autor uważa jednak, że poświęcenie im uwagi było niezbędne, a tezy zawarte w kolejnych rozdziałach pracy bazują na wnioskach nich przyjętych.

Rozdział pierwszy jest wprowadzeniem do właściwych rozważań. Trudno bowiem analizować aktualny stan polskich regulacji prawnych bez odniesienia się do zjawiska „zaufania” oraz treści opisującej to pojęcie. W tym celu Doktorant wykorzystał dorobek w szczególności socjologii oraz filozofii, opracowując zbiór reguł, które pozwoliły mu uporządkować sposób wykorzystania pojęcia „zaufanie” w praktyce i nauce prawa podatkowego oraz zdefiniowanie jego treści z wykorzystaniem propozycji wysuwanych w literaturze. Zasadniczą metodą badań w tej części pracy była metoda teoretyczno-filozoficzna.

W rozdziale drugim zawarte zostały uwagi dotyczące pojęcia „zasad prawa”. W jego treści przedstawiony został aktualny stan badań nad nim zarówno w polskiej, jak i światowej teorii prawa. W konsekwencji Autor w celu odróżniania norm od pozostałych elementów składowych systemu prawa, opowiedział się za koncepcją R. Alexy’ego jako kryterium dystynkcji zasad i reguł. Wybór ten – biorąc pod uwagę przytoczone argumenty – uznać należy za właściwy, a rozważania poświęcone konsekwencjom wynikającym z przyjętego rozumienia pojęcia „zasad prawa” w zakresie jego stosowania, stanowienia, obowiązywania i wykładni ocenić pozytywnie.

Zasadnicze znaczenie, z punktu widzenia tytułu rozprawy, mają rozważania zawarte w rozdziałach trzecim i czwartym. W rozdziale trzecim pracy Autor przyjął

„założenia demarkacyjne” modelu, a więc wskazania na zjawiska, z którymi funkcjonowanie zasady zaufania w postępowaniu podatkowym jest związane podnosząc, że ich cechą wyróżniającą jest fakt, iż dotyczą rzeczywistości „otaczającej” wycinek rzeczywistości modelowanej. Model funkcjonowania zasady zaufania postępowania podatkowego wymagał poczynienia znacznej ilości założeń, które opisują warunki dotyczące otoczenia, w jakim postępowanie podatkowe funkcjonuje, a które muszą się w nim ziścić lub zachodzić, by można było przyjąć, że szczegółowe wskazania normatywne modelu w istocie prowadzić mogą do realizacji postulatów płynących z zasady oraz stojących za nią celów. Ich opis wyznacza treść rozdziału, w którym Doktorant wskazał na uwarunkowania, jakim podlega funkcjonowanie zasady zaufania w postępowaniu podatkowym odpowiednio w sferze społecznej, ustrojowej, prawnej oraz materialnego prawa podatkowego. Rozważania dotyczące uwarunkowań prawnych dotyczą przede wszystkim konstytucyjnej zasady zaufania do państwa i prawa, jej treści, podobieństw i różnic w stosunku do zasady zaufania w postępowaniu podatkowym.

Z kolei rozdział czwarty zawiera rozważania na temat „podstawy normatywnej” modelu w oparciu o analizę przepisów prawa, w których ustanowiono zasadę zaufania w postępowaniu podatkowym, a także wszelkich norm wyznaczających obszar jej obowiązywania i zastosowania. Obejmuje też problematykę dotyczącą genezy zasady oraz jej związków z zasadą zaufania w postępowaniu administracyjnym. Wnioski wynikające z tej części rozważań wyznaczyły pole zjawisk modelu opisanego w rozdziale piątym, w którym podjęto próbę skonstruowania modelu funkcjonowania zasady zaufania w postępowaniu podatkowym. Autor wykorzystał schemat teoretyczny, który w formie modelu wyjaśnił mechanizm funkcjonowania zasady i pozwolił umieścić go w kontekście zjawisk obejmujących swym zasięgiem cały porządek prawny oraz społeczny. W konsekwencji wpływ zasady zaufania na postępowanie podatkowe został zobrazowany w formie szeregu dyrektyw, które w większości nie stanowią obowiązujących norm prawa, ale okazują się być regułami decyzji podejmowanych przez organy podatkowe zarówno w orzeczeniach kończących postępowanie podatkowe, jak i orzeczeniach budujących podstawę jego ostatecznego rozstrzygnięcia. Dotrzymanie lub złamanie zaufania w otoczeniu, z którego zjawisko to się wywodzi, oceniane jest przede wszystkim przez pryzmat odczuć podmiotu ufającego. Zjawisko zaufania, które zasada zaufania ma za zadanie przenieść na grunt postępowania podatkowego, zaszczepiając je w relacji podatnik-organ podatkowy, nie

może funkcjonować w zgodzie ze swoją naturą. Praktycznym wyrazem tego obostrzenia jest uzależnienie skuteczności niektórych zarzutów naruszenia zaufania przez sądy administracyjne od tego, czy jego istnienie po stronie adresatów orzeczeń organów podatkowych było rzeczywistym motywem ich działania. Na dalsze ograniczenia składa się oderwanie „prawnego stanu zaufania” uczestników postępowania podatkowego od stopnia akceptacji przez nich orzeczenia, a także nacisk położony na zasadę legalizmu. Wyklucza ona uwzględnianie zarzutów naruszenia zasady zaufania, jeśli prowadziłyby to do wydawania orzeczeń sprzecznych z prawem.

Rozdział szósty pracy zawiera próbę oceny i prognozy wpływu rozwiązań przewidzianych w projekcie Ordynacji podatkowej przygotowanym przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego na praktykę związaną z zasadą zaufania. W jego treści nacisk położono przede wszystkim na zmiany dotyczące zasad prawa podatkowego. Przyjmując, że zasada zaufania w postępowaniu podatkowym pełni funkcję kryterium instrumentalnego (promocja współpracy), Autor uznał, że funkcjonuje ona jako narzędzie służące selekcji sposobów osiągnięcia podstawowych celów postępowania. Nakazane organom podatkowym i pozostałym uczestnikom postępowania czynności, których przebieg regulują przepisy o postępowaniu podatkowym korzystają z domniemania CTC („roszczenia do słuszności”) właściwego demokratycznemu państwu prawnemu. W ocenie Doktoranta należy uznawać je za polecenia dopuszczalne, słuszne i celowe z punktu widzenia efektów, jakie ich podejmowanie ma wywoływać, dopóki domniemanie to nie zostanie obalone. Z tym domniemaniem wiąże się inne, wynikające z zasady zaufania – tak długo, jak nie obalono domniemania CTC związanego z normami regulującymi postępowanie podatkowe, tak długo należy przyjmować, że możliwe jest znalezienie takiego sposobu ich wypełnienia, który wzbudza zaufanie. Zasada zaufania pełni rolę kryterium oceny sposobów działania organów podatkowych; tak długo, jak normy prawa materialnego i formalnego nakazujące im podejmować w określonych sytuacjach i formach działania wnoszą roszczenie do słuszności, tak długo są one akceptowalne z punktu widzenia zasady zaufania. Dlatego zasada zaufania znajduje zastosowanie przede wszystkim jako narzędzie oceny praktyki realizacji danych przepisów, nie zaś jako narzędzie oceny ich treści. Biorąc pod uwagę, że zasada ta ma charakter ogólny Autor ograniczył się do sformułowania uwag o jej potencjalnym znaczeniu dla możliwości wcielenia w życie postulatów zgłaszanych przez doktrynę. Natomiast badanie

poziomu spełnienia tych postulatów wiąże się jednak z koniecznością subiektywnego uznania niektórych z nich za trafne, innych zaś nie i z tych powodów zaniechał oceny szczegółowych rozwiązań zawartych w przepisach projektu. Analizę treści n.o.p. ograniczył do zmian w katalogu „zasad ogólnych prawa podatkowego”, z uwzględnieniem zwłaszcza tych, których w obecnej Ordynacji podatkowej nie ma, a które w większości stanowią normy tej samej natury co zasada zaufania i z tego względu – w jego ocenie – będą z nią najczęściej współstosowane. Zmiany w tym zakresie stanowią przejaw odmiennego rozłożenia akcentów w obrębie założeń aksjologicznych kierujących nie tylko postępowaniem podatkowym, ale całym prawem podatkowym.

Pracę kończy podsumowanie, które Autor nazwał „Wnioski końcowe”. Zawarta w podsumowaniu pracy konkluzja wraz z rezultatami uzyskanymi w wyniku przeprowadzonych badań i analiz omawianych w kolejnych rozdziałach dysertacji przesądziły o pozytywnej weryfikacji postawionej na wstępie zasadniczej tezy rozprawy, która sprowadza się do stwierdzenia, że zasada zaufania z uwagi na swą naturę jako zasada prawa, nigdy nie pozwoli na pełne wyliczenie i kodyfikację zestawu norm, które mogą funkcjonować jako jej następstwa. W ocenie Autora nie sposób twierdzić, że zasada zaufania stanie się kiedykolwiek w systemie norm prawa podatkowego całkowicie zbędna, bowiem wysiłek, jakiego wymagałoby doprecyzowanie treści prawa stanowionego w stopniu umożliwiającym jej zniesienie przekracza ludzkie możliwości. Jeśli można jednak będzie kiedyś stwierdzić, że zasada zaufania stanowi mało istotne i rzadko wykorzystywane uzupełnienie gwarancji ochrony praw podatnika w postępowaniu podatkowym, jej rola – poprzez instytucjonalizację nieufności – będzie spełniona.

4. Poza generalną zgodnością z wymogami ustawowymi, recenzowana rozprawa posiada także wiele innych zalet. Na szczególne podkreślenie zasługuje zwłaszcza swoboda oraz szeroki zakres źródeł, którymi posługuje się Autor w swojej dysertacji. W zakresie literatury przedmiotu są to, poza podstawowymi pozycjami z wielu dziedzin prawa, także liczne pozycje z zakresu filozofii, socjologii i psychologii społecznej, w tym także obcojęzyczne. Dobrze to świadczy o kwalifikacjach merytorycznych i samodzielności naukowej Autora rozprawy.

Praca jest bardzo dobrze udokumentowana poglądami doktryny (wykorzystano aż 521 pozycji literatury przedmiotu), umiejętnie dobranymi wyrokami

i postanowieniami sądów (powołano 462 orzeczenia, wyroki, uchwały i postanowienia Trybunału Konstytucyjnego, ETPC, Sądu Najwyższego, Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych) oraz aktami prawnymi (63). Na uznanie zasługuje trud zebrania i umiejętnego wykorzystania tak wielu źródeł. Powyższe dowodzi nie tylko dużego nakładu pracy ze strony Pana mgr Szymona Obuchowskiego, ale również dobrej znajomości podjętego tematu oraz sumienności w jego rozwiązaniu.

Myśli formułowane są w sposób w pełni zrozumiały. Autor dysertacji wypowiada się z łatwością, jasno i z dbałością o poprawność językową. Sposób prowadzenia rozważań nie budzi zastrzeżeń, wywody są dojrzałe, a poglądy i oceny wyważone i rozsądne. Należy uznać, że cele rozprawy zakreślone we wstępie zostały w pełni zrealizowane. Przyjęte metody badawcze oraz właściwie dobrane źródła umożliwiły wyciągnięcie prawidłowych wniosków w poszczególnych rozdziałach. Przedmiot i układ zagadnień prezentowanych oraz analizowanych w poszczególnych rozdziałach jest logiczny i spójny, a treści merytoryczne będące wynikiem studiów literaturowych, analizy regulacji prawnych i orzecznictwa, jak również dywagacji odzwierciedlających spostrzeżenia i własne poglądy Doktoranta, nie budzą zastrzeżeń, choć inspirują do polemicznych refleksji. Opracowanie naukowe wszak powinno skłaniać do dyskusji i polemik, a dla Autora stanowić inspirację do dalszych dociekań i badań. I taki walor spełnia przedstawiona mi do recenzji dysertacja. Oceniana dysertacja jest pracą dojrzałą, poprawną warsztatowo, wartościową merytorycznie i – mam nadzieję – przydatną w praktyce tworzenia i stosowania polskiego prawa podatkowego.

5. Ogólne zadowolenie z lektury recenzowanej rozprawy nie zwalnia jednak recenzenta od obowiązku zadawania pytań i podniesienia kwestii, które w przedstawionym ujęciu wydają się być dyskusyjne, albo nie całkiem jasne. Mam zatem pytanie do Doktoranta jaka – Jego zdaniem – jest relacja projektowanych zasad ogólnych prawa podatkowego do obowiązujących już w Ordynacji zasad postępowania podatkowego? Jaki wpływ na stosowanie prawa podatkowego i ochronę praw podatnika ma zasada zaufania i kto powinien dokonać oceny relacji podatnik-organ podatkowy, by stwierdzić, że zasada ta została naruszona i przez kogo? Mam także wątpliwość, czy rozważania dotyczące zasad zawartych w projekcie przygotowanym przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego powinny

zostać faktycznie tak wyeksponowane w dysertacji, jeśli cały projekt budzi wiele kontrowersji? A jeśli tak, to czy zaproponowane nowe zasady zostały właściwie sformułowane (zwłaszcza art. 19) i stanowią katalog zamknięty?

Jak w każdej rozprawie naukowej, także i w recenzowanej pracy, zdarzają się elementy słabsze, dyskusyjne, a nawet wynikające ze zwykłych niedopatrzeń autorskich. Przykrym obowiązkiem recenzenta jest ich wskazywanie, często zaraz po omówieniu najlepszych fragmentów rozprawy; ich celem jest jednak dążenie do eliminacji błędów w przyszłej pracy naukowej oraz do utrwalenia w świadomości Autora, że praca ta wymaga stałego śledzenia zmian i podwyższania kwalifikacji zawodowych. Wydaje się, że niektóre wątki i uwagi są zbędne lub zbyt rozwlekłe. Dużą umiejętnością badacza jest selekcja dostępnego materiału, a wnikliwej analizie powinna towarzyszyć synteza. W pracy zdarzają się niewielkie uchybienia redakcyjno-językowe i interpunkcyjne, zwłaszcza tzw. „literówki”, które są jednak marginalne i mają jedynie charakter redakcyjny nie wpływając na generalnie bardzo pozytywną ocenę rozprawy.

6. Uważam, że przedłożona przez Pana mgr. Szymona Obuchowskiego rozprawa, a zwłaszcza jej konstrukcja i sposób prezentacji, a także wykorzystanie zebranego materiału źródłowego oraz zastosowana metoda krytycznej analizy problemu połączona z logicznym wnioskowaniem, pozwala stwierdzić, że zakładane przez Doktoranta cele badawcze zostały osiągnięte. Autor udowodnił, iż posiada szeroką wiedzę teoretyczną w reprezentowanej dyscyplinie (prawo) oraz własny warsztat badawczy umożliwiający kompleksowe i skuteczne badanie złożonych zagadnień. Recenzowana praca została przygotowana sumiennie pod względem edytorskim. Zagadnienia przedstawiono w sposób przejrzysty, z zachowaną logiką kolejnych wywodów i poprawną argumentacją. Tekst uzupełniają poprawnie sporządzone odnośniki do odpowiednich pozycji bibliograficznych.

III. Konkluzja.

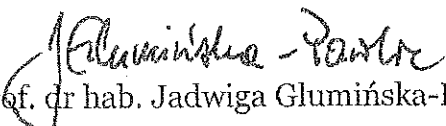
Recenzowana rozprawa Pana mgr. Szymona Obuchowskiego „Zasada zaufania w polskim postępowaniu podatkowym – ujęcie modelowe” jest skonstruowana poprawnie, a wybór problematyki badawczej, tak ważnej i aktualnej, należy ocenić wysoko, tak z teoriopoznawczego, jak i praktycznego punktu widzenia. Uważam, że

zarówno ogólna koncepcja pracy, przyjęty sposób argumentowania i ocen, jak też rozważania i analizy szczegółowe rozwijane w kolejnych rozdziałach zasługują na uznanie. Interesujące jest podejście koncepcyjne Autora, eksponujące logikę i spójność rozważań teoretycznych zwłaszcza na tle niezwykle bogatego orzecznictwa. Wypowiedzi Autora są komunikatywne i właściwie uzasadnione. Problemy stawiane są prawidłowo, a wnioski płyną z przeprowadzonych analiz. W całej pracy zachowana jest jej myśl przewodnia, a wnioski zawarte w podsumowaniu całej rozprawy wynikają z jej treści, natomiast formułowane oceny zasługują na uwagę.

Stosownie do standardów sformułowanych przez ustawodawcę stwierdzam, że recenzowana rozprawa doktorska jest twórczym, wartościowym opracowaniem, potwierdzającym umiejętności samodzielnego prowadzenia pracy naukowej przez Doktoranta. Pan mgr Szymon Obuchowski wykazał się dobrą wiedzą teoretyczną w dyscyplinie nauk prawnych oraz sformułował ważny problem naukowy, który następnie rozwiązał w oryginalny sposób. Zarówno dobór tematu, konstrukcja pracy, przeprowadzone badania, a także poprawne argumentowanie, wnioskowanie i kompleksowość analizy, bez wątpienia czynią zadość wymogom określonym w art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 1789 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym w dniu przedłożenia mi jej do recenzji.

Uwzględniając powyższe, rekomenduję Wysokiej Radzie Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Gdańskiego przyjęcie niniejszej rozprawy oraz dopuszczenie jej Autora do publicznej obrony i do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia naukowego doktora nauk prawnych po spełnieniu przez Autora innych wymogów określonych prawem.

Katowice, 15 stycznia 2019 roku


prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic