

Warszawa, dnia 14 stycznia 2019 roku

prof. dr hab. Antoni Hanusz
prof. zw. w Katedrze Prawa Finansowego
UMCS w Lublinie

**Recenzja rozprawy doktorskiej mgra Szymona Obuchowskiego
pt. „Zasada zaufania w polskim postępowaniu podatkowym
– ujęcie modelowe”, Gdańsk 2018, (maszynopis) ss. 370**

1. Zgodnie z art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym w zakresie sztuki, rozprawa doktorska powinna stanowić oryginalne rozwiązanie problemu naukowego oraz wykazywać ogólną wiedzę teoretyczną kandydata w danej dyscyplinie naukowej oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. W pierwszej kolejności należy zatem odnieść się do wyboru problemu naukowego. Wybór ten determinuje jednocześnie wartość przedsięwzięć badawczych Autora oraz stanowi o oryginalności jego opracowania. Ustalenie problemu naukowego polega natomiast na określeniu i objaśnieniu stanu niewiedzy w oparciu o istniejący dorobek nauki oraz przy uwzględnieniu bieżących problemów społecznych.

Biorąc pod uwagę wskazane kryterium, zaznaczyć trzeba, że przedmiotem pracy badawczej Autora recenzowanej pracy jest wielowymiarowe zagadnienie teoretycznoprawne. Nie pozostaje ono jednak w oderwaniu od wymiaru praktycznego realizującego się w postępowaniu podatkowym jako jedna z gwarancji tego postępowania. Jak słusznie zauważył Autor, zasada zaufania była już przedmiotem wielu artykułów, glos oraz fragmentów większych opracowań dotyczących ogółem zasad postępowania podatkowego. Zgodzić się także należy, że pojęcie zaufania odgrywa znaczącą rolę nie tylko na gruncie prawa podatkowego, ale także na gruncie innych gałęzi prawa. Doktorant przyznaje jednocześnie, że podjęta przez Niego tematyka faktycznie stanowi przedmiot badań naukowych. W związku z powyższym w pracy nie brakuje licznych odwołań do publikacji zarówno krajowych, jak zagranicznych. Z reguły są one źródłem wiedzy popierającym formułowane przez Doktoranta twierdzenia. Liczne odwołania sugerują i potwierdzają, że podjęte przez

Niego wysiłki badawcze są dostosowane do dotychczasowego stanu wiedzy, a przede wszystkim jej obiektywnych braków. Zaznaczyć przy tym warto, że nie ma na rynku wydawniczym monografii, która poddałaby zasadę zaufania pogłębionej analizie dogmatycznej oraz uporządkowałaby i uzupełniłaby dotychczasowy stan badań. Powyższe czynniki pozytywnie rzutują na stopień oryginalności opracowania.

Zaznaczyć przy tym należy, że recenzowana dysertacja ma w znacznej mierze charakter pracy metodologicznej. Dość rzadko tego rodzaju prace widoczne są w obszarze zainteresowania postępowaniem podatkowym. Rys metodologiczny dominuje zwłaszcza w pierwszym i drugim rozdziale rozprawy, w których opisano i uporządkowano osiągnięcia nauki w zakresie pojęcia zaufania oraz zasad i reguł prawa. Trud koncepcyjny Autora polegał zatem na uporządkowaniu przyjętych i ugruntowanych w nauce poglądów oraz skonfrontowaniu ich z dorobkiem orzecznictwem. W związku z tym Autor postawił przed sobą zarówno cel ogólny, jak i szczegółowy. Pierwszy polegać ma na objaśnieniu natury zasady zaufania poprzez analizę najpierw norm, do których należy, następnie jej realizacji w postępowaniu podatkowym. Celem szczegółowym opierającym się na przeprowadzonych już badaniach, było stworzenie teorii wskazującej specyficzną treść zasady zaufania. Opiniowany, zgodnie z założeniami rozprawy, prawidłowo przedstawia poszczególne elementy opisujące istotę zasady zaufania. Rezultat, a więc zwarte ujęcie modelu zasady zaufania, ma bez wątpienia charakter twórczy.

Wydaje się jednak, że perspektywa jaką przyjął Autor w recenzowanej rozprawie, jest zbyt szeroka. Interdyscyplinarność jest niewątpliwie pożądana w pracy badacza, jednak analiza pojęć występujących w naukach pozaprawnych oraz przytaczanie anegdot czy sztuczne mnożenie definicji i pojęć, niepotrzebnie wydłuża i tak już obszerną pracę. Oczywiście nie sposób przy tym odebrać Doktorantowi biegłości w posługiwaniu się wiedzą z różnych gałęzi nauki. Rozprawa powinna być jednak ukształtowana w sposób wyważony. Tymczasem Opiniowany zagadnieniom wstępnym i porządkującym oddaje tyle samo miejsca (bo aż trzy rozdziały), co kwestiom kluczowym z punktu widzenia obranego problemu badawczego. Przy ewentualnej publikacji pracy kwestie ogólne należałoby wobec tego znacznie skrócić, bez istotnej szkody dla całej dysertacji, a być może również połączyć w jeden rozdział o charakterze metodologicznym. Wydaje się, iż taki zabieg korzystnie wpłynąłby także na przystępność opracowania zwłaszcza dla osób nie mających dostatecznego przygotowania z zakresy filozofii prawa. Tym samym Autor nie do

końca sprostą zapewnieniom, które poczynił we wstępie, o jedynie pozornym braku związku pomiędzy poruszonymi w pracy zagadnieniami. Często trudno go bowiem dostrzec lub związek ten jest dość luźny.

Zgodzić się jednak należy, że postępowania wzbudzającego zaufanie do organów podatkowych nie należy wiązać jedynie z przepisem art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej. Nie jest bowiem możliwe prowadzenie postępowania podatkowego w sposób wzbudzający zaufanie, nie realizując innych norm, które obok reguł i celu wykładni prawa, określają granice wskazanej zasady. Nie może ona także prowadzić do stanowienia lub korygowania obowiązujących już przepisów. W związku z tym praca naukowa Opiniowanego, jako szczególna forma pracy twórczej, polega, jak już wspomniano, na stwierdzeniu istniejących lub też na ustalaniu nowych powiązań między już istniejącymi w nauce pojęciami. W ten sposób ukształtowany zakres badań wymagał zastosowania kilku metod badań. Doktorant wyznaczył zatem racjonalną drogę rozwiązania sprecyzowanego problemu, tj. metodę, a w zasadzie metody naukowe, jakimi posługuje się w pracy badawczej. Metodą podstawową, wynikającą z przyjętej przez Autora konwencji jest metoda modelowania. Jest to wybór uzasadniony z punktu widzenia problemu badawczego a także tytułu pracy. Oprócz niej, Autor dysertacji doktorskiej w sposób poprawny wykorzystuje metodę teoretyczno-filozoficzną, a także metody historyczno-prawną oraz dogmatyczną.

Na ocenę oryginalności podnoszonego problemu naukowego wpływa także obiektywna doniosłość omawianego problemu naukowego. Problematyka podjęta przez Autora jest istotna i aktualna, czego dowodem są liczne odwołania do bieżącego orzecznictwa. O aktualności tematu stanowi fakt pozostawiania zasady zaufania do organów w postępowaniu podatkowym, jako przedmiotu społecznego zainteresowania. Dzieje się tak w związku z prowadzonymi od dłuższego czasu przez Komisję Kodyfikacyjną Prawa Podatkowego pracami nad projektem nowej Ordynacji podatkowej. Autor dostrzegł to zjawisko, trafnie wskazując na katalog zasad ogólnych prawa podatkowego zawarty w projekcie Ordynacji podatkowej, który poza nielicznymi wyjątkami, stanowi powtórzenie zasad już obowiązujących. Projekt Ordynacji podatkowej zakłada jednak wprowadzenie nowych instytucji postępowania podatkowego, w których zasady ogólne będą realizowane. Biorąc pod uwagę kolejne zmiany i wersje tego projektu, z tego choćby względu ujęcie zagadnienia zaufania w postępowaniu podatkowym w recenzowanej rozprawie doktorskiej należy ocenić jako przynajmniej pożyteczne.

2. W myśl przepisu art. 13 ust. 1 ustawy o stopniach naukowych i tytule naukowym w zakresie sztuki w przewodzie doktorskim należy oceniać sylwetę Kandydata biorąc także pod uwagę Jego ogólną wiedzę w dziedzinie prawa. Lektura pracy pozwala stwierdzić, że Doktorant posiada szeroki zasób informacji. W recenzowanej rozprawie, Autor operuje przede wszystkim wiedzą z zakresu prawoznawstwa, a nawet socjologii oraz filozofii, co jak powiedziano, może stanowić zaletę. Natomiast liczne przypisy, oprócz odwołań do tekstów źródłowych, często stanowią wybieg Opiniowanego do rozważań nie związanych wprost z zasadniczymi wątkami rozprawy.

W związku z tym miejscami dysertacja składa się z dwóch równoległych narracji, zawartych w tekście głównym i przypisach. Opiniowany przywołuje w swojej pracy krajowe i zagraniczne dzieła naukowe publikowane w różnej formie. Zgromadzono je w imponującej, przekraczającej pięćset pozycji literatury, bibliografii. Wykazana literatura zdaje się być dość zróżnicowana, przeważająca część pozycji literatury przedmiotu odnosi się do zagadnień teoretycznoprawnych. Nie brak również i bibliografii z ostatnich lat. Wykorzystano także akty normatywne, w liczbie przekraczającej sześćdziesiąt. Pozwala to na stwierdzenie, że materiał służący do napisania pracy został zgromadzony w sposób zupełny, tj. wystarczający do prawidłowego skonstruowania rozprawy doktorskiej oraz posłużenia się analizą dogmatyczną jako charakterystyczną metodą badawczą dla prac prawniczych. Wśród najważniejszych pozycji w tej kategorii należy wskazać ustawę Ordynacja podatkowa, Kodeks postępowania administracyjnego oraz Konstytucję RP.

Autor rozprawy doktorskiej wykorzystuje ponadto dorobek orzecznicy, powołując się na rozstrzygnięcia przede wszystkim Trybunału Konstytucyjnego oraz sądów administracyjnych. Liczba wykazanych w bibliografii orzeczeń sądów jest równie imponująca i przekracza czterysta pięćdziesiąt pozycji. Ten fakt pozwala stwierdzić, że Kandydat wyraźnie dostrzega, że zasadzie zaufania przypisać można taką treść jaka wynika z analizy treści orzeczeń sądów. Te z kolei stanowiąc wynik kontroli sądowoadministracyjnej stosowania zasady określają wymogi, jakim sprostać powinno postępowanie podatkowe.

Ogólną wiedzę Doktoranta można też ocenić na podstawie wysnutych przez niego wniosków. Chodzi tu zarówno o wnioski płynące z poszczególnych rozdziałów pracy, jak wnioski podsumowujące całą rozprawę. Opiniowany dostrzega, że

autonomiczność zasady zaufania nie przesądza o jej arbitralności. Podzielić należy ten pogląd. Posiada ona bowiem wymiar normatywny i wywiera istotny wpływ na prawa i obowiązki uczestników postępowania podatkowego. Autor podkreśla przy tym, że tytułowa zasada ma charakter przede wszystkim ograniczający organy podatkowe, stanowi więc gwarancję ochrony praw podatnika. Kandydat wykazuje, że zasada zaufania powoływana jest przez podatników nie zawsze trafnie. Wynika to z jednobiegowości i, jak to nazywa w ślad za niektórymi przedstawicielami filozofii prawa, z roszczenia do jej powszechnego obowiązywania. Tymczasem, według Autora, wymaga to wykazania, że działania wobec organu zostały podjęte w zaufaniu. Można w tym względzie przyznać rację Autorowi, choć pogląd taki prowadzi do rozszerzenia zakresu obowiązywania tej zasady na strony postępowania podatkowego. Nie odbiera to zasadzie zaufania na doniosłości, a nawet wręcz przeciwnie, gdyż stawia ją w nowym równie doniosłym świetle. Słusznie więc, z punktu widzenia założeń przyjętych w dysertacji, *de lege ferenda* Kandydat postuluje kodyfikację dyrektyw wypływających z tej ogólnej zasady postępowania podatkowego. Dodać należy, iż z przyczyn obiektywnych kodyfikacja taka nie będzie miała nigdy charakteru zupełnego.

3. Kolejnym z kryteriów oceny ujętych w przepisie art. 13 ust. 1 ustawy o stopniach naukowych i tytule naukowym w zakresie sztuki jest ocena umiejętności kandydata do samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. Dowodem tych umiejętności ma być napisana przez niego dysertacja. W związku z tym analizie trzeba poddać warsztat naukowy badacza. W dalszej kolejności należy zatem prześledzić prawidłowość przeprowadzonego procesu badawczego oraz zweryfikować słuszność postawionych przez Autora celów i wybranych metod badawczych. Rozprawę doktorską powinna przy tym cechować poprawność logiczna oraz brak wewnętrznych sprzeczności. Inną płaszczyzną oceny będzie w tym miejscu strona redakcyjno-formalna pracy.

Aby odnieść się do tego kryterium należy zauważyć, że recenzowana rozprawa doktorska jest wyjątkowo obszerna. Składa się z sześciu rozdziałów, wstępu oraz wniosków końcowych. Rozdziały podzielone są na podrozdziały, te z kolei na mniejsze jednostki redakcyjne, a w niekiedy ponownie, niemal kaskadowo na mniejsze jednostki redakcyjne obejmujące czasem tylko jeden akapit. Taka konstrukcja pracy z pewnością miała na celu, i słusznie, uporządkowanie tekstu rozprawy. Powoduje jednak wrażenie dość dużego rozdrobnienia, co wydaje się całkowicie zbędne. Rozprawa traci w ten sposób w warstwie redakcyjno-formalnej

przymiot klarowności i przypomina w swojej konstrukcji podręcznik akademicki a nie rozprawę doktorską.

Przedmiotem poszczególnych rozdziałów pracy są kolejno: pojęcie zaufania, pojęcie zasad prawa, warunki demarkacyjne modelu, podstawa normatywna modelu, model funkcjonowania zasady zaufania w postępowaniu podatkowym oraz zasada zaufania w postępowaniu podatkowym według projektu nowej Ordynacji podatkowej. Wewnętrzna struktura rozdziałów prowadzona jest natomiast konsekwentnie. Każdy z rozdziałów rozpoczyna się uwagami wstępnymi i kończy podsumowaniem. Tytuły niektórych podrozdziałów są jednak zbyt lakoniczne. Inne z kolei konstruowane są jako obszerne zdania, co świadczy o braku konsekwencji Autora. Poprzez precyzyjne sformułowanie tytułów podrozdziałów, być może zbyt liczne okazałyby się wydzielenie mniejszych jednostek redakcyjnych. Pomimo uwag dotyczących konstrukcji rozdziałów, ich tytuły nie pozostają w sprzeczności z treścią rozprawy. Podobnie jest w przypadku tytułu całej rozprawy, co poczytywać należy jako zaletę. Dlatego struktura pracy oceniana w całości wydaje się być w zasadzie poprawna.

Rozdziały pracy uszeregowane są w sposób logiczny, od zagadnień ogólnych do zagadnień szczegółowych. Sformułowane we wstępie zadania dotyczące określenia wpływu zasady zaufania na postępowanie podatkowe oraz określenie relacji z innymi zasadami ogólnymi postępowania podatkowego zostały zrealizowane. Ponadto Doktorant podjął się próby objaśnienia natury zasady w kontekście zasady zaufania na gruncie Kodeksu postępowania administracyjnego oraz Konstytucji RP, a także szerzej przy uwzględnieniu regulacji prawa Unii Europejskiej. Chodzi tu przede wszystkim o Europejski Kodeks Dobrej Administracji. Autor pominął jednak zasadniczo orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE. Tymczasem zasadę zaufania do organów podatkowych przyrównać można do takich elementów wspólnotowego porządku prawnego jak zasada uzasadnionych oczekiwań oraz zasada pewności prawa. Takie ujęcie pozwoliłoby na szersze spojrzenie na istotę omawianej zasady.

Pomimo prawidłowego skonstruowania celów rozprawy, a także prawidłowego określenia metod badawczych i oczekiwanego rezultatu pracy badawczej, Opiniowany nie sformułował jasno kluczowej dla oceny rozprawy tezy pracy. Próżno jej szukać we wstępie. Natomiast tezy cząstkowe znajdują się w podsumowaniach poszczególnych rozdziałów pracy oraz we wnioskach końcowych, o czym już powiedziano. Pod wątpliwość należy poddać zasadność tak obszernej, jak to

uczyniono w recenzowanej rozprawie, analizy pojęcia zaufania odwołując się do nauk pozaprawnych. Prowadzi to do sztucznego mnożenia definicji występujących na gruncie innych niż prawo dziedzin nauki, jak socjologia czy filozofia. Podobne wrażenie odnieść można do obszernego rozróżnienia zasad i reguł według utrwalonych i znanych powszechnie koncepcji autorstwa H. L. Harta i R. Alexego. Z kolei poprawność logiczna pracy naukowej wymaga precyzji i konsekwencji w stosowaniu raz przyjętych definicji. Lektura recenzowanej dysertacji utwierdza w przekonaniu, że Autor przyjęte raz pojęcia wykorzystuje konsekwentnie w dalszych częściach pracy.

Odnosząc się do kwestii formalnych, stwierdzić można, że Autor posługuje się czasem językiem popularnonaukowym a nawet publicystycznym. Taki styl pisarski jednak nie wydaje się zawsze odpowiedni w pracach naukowych. Liczne porównania nie ujmują co prawda pracy walorów literackich, wydają się jednak niepotrzebne. Tymczasem w nauce prawa należy wyrażać się jasno z zachowaniem dużej precyzji, której nie służy stosowanie kalek językowych z prac autorów zagranicznych. Również z tego powodu, pojawiają się w rozprawie doktorskiej twierdzenia i zwrotu językowe nie przystające pracy naukowej ponieważ zaliczane są one do kolokwializmów, jak: „iterowany dylemat więźnia”, „oko za oko”, „podejście z otwarta przyłbicą”. Lekturę utrudnia także konstrukcja zdań wielokrotnie złożonych. Natomiast w sumie, pod kątem poprawności językowej, praca nie budzi poważnych zastrzeżeń. W większości zauważalna jest także duża dbałość Autora o poprawność stylistyczną oraz ortograficzną, choć dostrzec można również kilka potknięć czy błędów w postaci błędów klawiaturowych czy zaburzonej numeracji pozycji bibliograficznych.

4. W świetle powyższej oceny, biorąc pod uwagę treść art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 roku o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule naukowym w zakresie sztuki (Dz. U. z 2017 r., poz. 1789.), uważam, że mgr Szymon Obuchowski spełnia warunki, które są niezbędne do tego, aby dopuścić Go do dalszych etapów przewodu doktorskiego.

