

Poznań, 9 stycznia 2017 roku

Prof. dr hab. Andrzej Gomułowicz
Katedra Prawa Finansowego
Uniwersytet im. Adama Mickiewicza
w Poznaniu

Recenzja
rozprawy habilitacyjnej oraz istotnej aktywności naukowej
Pana dr. Dariusza Strzelca

I. Rozprawa habilitacyjna

Rozprawa habilitacyjna „Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym”, Wolters Kluwer 2015, ss. 460 wyróżnia się trzema istotnymi cechami; (1) metodologią; (2) istotną nowością, która systematyzując, pogłębiając i rozwijając wiedzę w zakresie będącym przedmiotem rozprawy naukowej, stanowi więcej niż znaczny wkład Autora w rozwój nauki o podatkach i prawie podatkowym; (3) umiejętnością łączenia teorii i dogmatyki w jedną, spójną, wzajemnie przenikającą się całość.

Gdy chodzi o metodologię, to przede wszystkim stwierdzić trzeba, że struktura i wewnętrzna systematyka rozdziałów jest podporządkowana celom pracy wskazanym na s. 16, a także tezom określonym na s. 17. Sposób prowadzenia analiz jednoznacznie wskazuje, że Autor:

- po pierwsze, sformułowane cele i hipotezy badawcze w każdym z rozdziałów weryfikuje przy pomocy określonych standardów metodologicznych;
- po drugie, podejmuje rzetelną, merytorycznie trafną polemikę z istniejącymi w nauce poglądami, nie stroni od wnikliwych polemik z orzecznictwem sądowoadministracyjnym i umiejętnie w obu tych przypadkach systematyzuje krytyczne wnioski;
- po trzecie, uporządkowane, a przy tym znajdujące pełne odzwierciedlenie w tekście monografii wnioski Autora zawierają w sobie element twórczy, a nie odtwórczy, co prowadzi do jednoznacznego pogłębienia stanu wiedzy na temat dowodów i postępowania dowodowego.

Trafnym zabiegiem metodologicznym jest oczywiście to, że narracja Autora, stanowiąc kontynuację badań, które już kiedyś w nauce o podatkach zostały

zapoczątkowane, wyszukuje zagadnienia, które bądź to nie zostały do tego czasu w sposób zadawalający rozwiązane, bądź też stanowi ich istotne, a przy tym konieczne dopełnienie.

Za wartość metodologiczną uznać też należy i to, że każdy z siedmiu rozdziałów kończy się uwagami końcowymi, które stanowią analityczne podsumowanie prowadzonych w tych rozdziałach analiz. Wnioski Autora są przy tym uporządkowane, ponumerowane i rozgraniczające aspekty, które dotyczą natury systemowej od tych, które odnoszą się do wniosków uzasadniających potrzebę wprowadzenia nowej regulacji bądź to doprecyzowania poszczególnych rozwiązań normatywnych, ewentualnie uporządkowania regulacji prawnej. Taki sposób formułowania wniosków wskazuje na to, że nie są one zbiorem luźnych czy też chaotycznych postulatów. Wskazują także na intelektualny reżim Autora, który w sposób przejrzysty i komunikatywny potrafi usystematyzować wnioski tak, by łącznie stanowiły one spójną całość.

Trafnym zabiegiem metodologicznym jest to, że bardzo dobrze wykorzystana jest w pracy literatura przedmiotu, a także orzecznictwo. To był fundament, który pozwolił Autorowi ująć poszczególne problemy, a w ramach tych problemów szczegółowe zagadnienia, tak, by nie miały one charakteru informacyjnego czy sprawozdawczego, ale by dominował w nich element analityczny.

Umiejętność zbudowania związku pomiędzy określonymi celami i тезami pracy, rozwijania ich we właściwym zakresie w każdym z siedmiu rozdziałów, a następnie w Podsumowaniu (s. 407-414), sprawnego zarysowania docelowego modelu odnoszącego się do postępowania dowodowego i znaczenia dowodów w prawie podatkowym także świadczy o bardzo dobrym warsztacie metodologicznym.

Co jest istotnym elementem nowości? To pytanie jest w pełni zasadne, albowiem problematyka, która dotyczy rozprawy habilitacyjnej jest przedmiotem zainteresowań wielu autorów i na ten temat ukazuje się dużo publikacji, o bardzo zróżnicowanym charakterze i różnej wartości naukowej. Przede wszystkim, odpowiadając na to pytanie trzeba wskazać, że Autor ujął problematykę pracy tak, że stanowi ona poszukiwanie odpowiedzi na pytania, które dotyczą postępowania podatkowego i dowodów, na które jeszcze nie uzyskano odpowiedzi, albo też te odpowiedzi (monografie, artykuły, glosy) nie są dostatecznie precyzyjne.

Ponadto, temat pracy jest dobrany wyjątkowo trafnie i starannie, a przy tym problematyka ta, pomimo licznych publikacji należy do bardzo trudnych.

I wreszcie, powiedzieć trzeba, że monografia ma charakter twórczy.

Autorowi towarzyszy świadomość, że badania naukowe mają sens wtedy, kiedy służą powiększaniu wiedzy, dlatego też trafnie przyjął, że w naukach prawnych ta wiedza wynika zarówno z regulacji prawnych, które tworzą dany system prawa (zarówno dawnych, jak i aktualnych), z piśmiennictwa naukowego oraz orzecznictwa sądowego. Połączenie tych elementów w jedną całość pozwala stwierdzić, że metody badawcze mogą prowadzić do celu, jakim jest weryfikacja wskazanych przez Autora problemów badawczych.

Na s. 16 Autor wskazuje, że celem pracy jest dokonanie oceny, czy aktualnie obowiązujące przepisy dotyczące dowodów i postępowania dowodowego w sprawach podatkowych, w sposób odpowiedni chronią interesy zarówno podatników, jak i związków publicznoprawnych. Ten cel pracy jest dlatego istotny, że Autor trafnie diagnozuje problem relacji pomiędzy dobrem publicznym a dobrem jednostki. Tym samym wskazuje, że w problematyce dotyczącej dowodów i postępowania dowodowego nie można pomijać aspektu etycznego, i co więcej, w całej monografii wyraźnie dostrzegalne jest to, że owa myśl staje się jednym z przewodnich tematów prowadzonych przez Autora analiz. Taka relacja między *salus publicae* a *salus civium* jest w analizowanej problematyce tym, co wyróżnia monografię, zwłaszcza, że na s. 17 Autor doprecyzowując cel pracy, faktycznie w formie pytania formułuje hipotezę badawczą, a mianowicie, czy sposób rozstrzygania pojawiających się wątpliwości interpretacyjnych zapewnia w zrównoważony sposób ochronę interesów procesowych, tak strony postępowania, jak i związków publicznoprawnych. Takie podejście nie jest powszechnie w nauce spotykane, tym bardziej zasługuje na uznanie. Okazuje się, że bez uszczerbku dla wartości naukowej pracy można analizując zagadnienia dogmatyczne, odnoszące się do dowodów i postępowania dowodowego, połączyć je ze standardem etycznym, wyjaśniając przy tym – tak jak uczynił to Autor – jaki jest sens i naukowa racja dla takiej postawy badawczej.

Zgadzam się z Autorem, że konieczność stworzenia nowego aktu prawnego dotyczącego przepisów ogólnych prawa podatkowego, wiążąca się z docelowym modelem postępowania podatkowego, musi uwzględniać wzorce już ugruntowane, a zatem wsparte poglądami wyrażonymi w nauce i orzecznictwie sądowym.

Trafne są też wnioski dotyczące podsumowania rozdziału II, a ujęte na s. 135-137, w których Autor systematyzuje pięć obszarów, w których interwencja ustawodawcy mogłaby usunąć istotne dylematy w zakresie dotyczącym

analizowanych problemów. Te wnioski są ujęte tak, iż mogą stanowić podstawę prac legislacyjnych.

Trzeba też zgodzić się z Autorem, gdy po wszechstronnej, wnikliwej analizie rozdziału III – Postępowanie dowodowe, formułuje na s. 213-216 rozbudowane propozycje zmian o charakterze legislacyjnym. Trudno nie uznać słuszności argumentów, w których Autor uzasadnia konieczność zrewidowania funkcjonujących w orzecznictwie sądowoadministracyjnych poglądów dotyczących przebiegu postępowania dowodowego. Autor diagnozuje tutaj dwa systemowe zjawiska. Po pierwsze, w orzecznictwie sądowym daje się zauważyć dążenie do odformalizowania postępowania dowodowego w odniesieniu do standardów czynności podejmowanych przez organy podatkowe. Rzecz w tym, że działania organów podatkowych sprzeczne z wymogami formalnymi są akceptowane w wyrokach sądów administracyjnych. Ponadto, sądy skłonne są akceptować praktykę, w której obarcza się stronę postępowania coraz większą odpowiedzialnością za wynik postępowania dowodowego, z jednoczesnym zastrzeżeniem konieczności dopełnienia istotnych wymogów formalnych, którym uczynić zadość podatnicy, chcący skorzystać z określonych norm prawa podatkowego.

Nie bez racji Autor dowodzi, że krytycznie trzeba odnieść się do legitymizowania działań, które polegają na tworzeniu preferencji i wymogów, co do rodzaju dopuszczalnego dowodu na udowodnienie określonej okoliczności w sytuacji, gdy takie preferencje po prostu nie wynikają z obowiązujących przepisów materialnego prawa podatkowego.

Złym nawykiem – co Autor krytycznie ocenia – jest także gradacja dowodów na lepsze i gorsze, w zależności od etapu postępowania, na jakim te dowody zostają ujawnione. Nie ma też wątpliwości, że wymogów proceduralnych, które dotyczą przebiegu postępowania dowodowego nie można podporządkować założeniom celowościowym, uzasadnianym koniecznością realizowania określonych norm materialnego prawa podatkowego.

Niestety, rację ma Autor, że gdy dowodzi, że nieprawidłowości dotyczące gromadzenia materiału dowodowego wynikają bądź to z instrumentalnego podejścia do analizowanych przepisów, bądź też wynikają z niezrozumienia ich praktycznego znaczenia. To zjawisko bardzo trafnie określa Autor mianem fasadowych gwarancji w toku postępowania podatkowego. Widać, że problematyka rozdziału IV dotycząca gromadzenia materiału dowodowego została wszechstronnie i w sposób zasadny

ujęta zarówno w trzech wnioskach mających charakter systemowy, jak i w pięciu postulatach, które dotyczą doprecyzowania regulacji prawnych w zakresie poszczególnych procedur gromadzenia dowodów.

Sądzę, że rozdział VI – Regulacje dotyczące dowodów i postępowania dowodowego w danych krajach, jest w pracy zbędny. Zamiarem Autora była analiza przepisów państw, które należały do krajów postkomunistycznych i zbadanie obowiązującej w tych państwach struktury regulacji prawnej, kompetencji organów podatkowych w zakresie postępowania dowodowego, a także obowiązków uczestników postępowania. W rozdziale tym, dodatkowo analizowane są przepisy niemieckie oraz francuskie, albowiem w ocenie Autora miały one istotny wpływ na tworzenie niektórych z analizowanych w tych państwach rozwiązań. Ten rozdział niewiele wnosi do całej monografii, albowiem ma przede wszystkim charakter sprawozdawczy i opisowy.

Interesującym natomiast zabiegiem badawczym jest analiza dokonana w rozdziale VII, dotycząca wybranych problemów dowodowych w postępowaniu podatkowym, analizowanych pod kątem regulacji dotyczących dowodów w innych gałęziach prawa procesowego. Jest to pod względem badawczym wartościowa analiza zakończona trafnymi wnioskami (s. 402-405).

W pracach o charakterze dogmatycznym niezmiennie rzadko znaleźć można odniesienia, o których można powiedzieć, że dotyczą pogłębionych wątków teoretycznych; przez długi czas w nauce pokutował niczym nie uzasadniony pogląd, że pomiędzy teoretykami a dogmatykami musi istnieć rozbrat. Teoretycy, bez uzasadnionej racji, traktowali dogmatyków jako „instrumentalne narzędzia”, a dogmatycy rewanżowali się oceną, uznając teoretyków za „doktrynerów”.

W monografii Dariusza Strzelca, która zrywa z takim podziałem, wyraźnie dostrzegalne jest to, że podstawą dogmatycznych analiz są dobrze osadzone wątki teoretyczne. I ta teoretyczna wiedza, która splata się z perfekcyjną dogmatyką, daje taki efekt, że praca napisana jasnym, komunikatywnym językiem nie nuży, nie ma powtórzeń, a przy tym inspiruje do przemyśleń.

Prowadzenie badań naukowych pociąga za sobą konieczność formułowania nie tylko kontrowersyjnych tez, ale także wniosków i ocen. Takie ryzyko trzeba podejmować, albowiem tezy, które są niekontrowersyjne, a także wnioski, które nie skłaniają do polemik, mają zwykle nikłą, małą wartość naukową. Monografia Pana dr. Dariusza Strzelca wpisuje się w ten nurt, który dotyczy tez, ocen i wniosków

kontrowersyjnych. To jest jej zaleta, i dzięki takiej metodzie badawczej Autor mógł przedstawić w Podsumowaniu (s. 407-414) oryginalne rozwiązanie sformułowanego przez siebie problemu badawczego. Ujął to także pod względem metodologicznym bardzo precyzyjnie, albowiem wnioski o charakterze systemowym, generalnym ujęte są na s. 407-409, natomiast na s. 409-414 spójnie i logicznie uporządkowanych jest 14 wniosków, które bynajmniej nie stanowią powtórzenia zawartego w uwagach końcowych sumujących każdy rozdział, ale stanowią nowe ujęcie nawiązujące do analiz całej monografii.

II. Ocena istotnej aktywności naukowej Pana dr. Dariusza Strzelca

Praca doktorska Pana Dariusza Strzelca – „Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe” była monografią, która została opublikowana w 2009 roku w wydawnictwie Wolters Kluwer. Imponujące jest to, że Pan dr Dariusz Strzelec w stosunkowo krótkim czasie, oprócz rozprawy habilitacyjnej opublikował cztery monografie, a mianowicie: „Dochody nieujawnione – zasady opodatkowania, postępowanie podatkowe”, Wydawnictwo CH Beck, Warszawa 2010, s. 256; „Świadczenia na rzecz pracowników. Aspekty podatkowe”, Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 230; „Dowody w postępowaniu podatkowym”, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 239; „Opodatkowanie dochodów nieznanego pochodzenia”, wyd. 2 CH Beck, Warszawa 2015, s. 281. Owe monografie dowodzą umiejętności pisania prac na aktualne ważne tematy, a przy tym wskazują na systematyczność pracy. Każda z nich jest bardzo dobrze udokumentowana, gdy chodzi o literaturę, orzecznictwo i każda stanowi oryginalne, twórcze opracowanie ważnego problemu badawczego. Te prace monograficzne często cytowane są w uzasadnieniu wyroków sądów administracyjnych, a także w piśmiennictwie naukowym.

Artykuły, które w liczbie 75, licząc od roku 2009 opublikował Autor, koncentrują swoją problematykę na części ogólnej prawa podatkowego (przede wszystkim na procedurze podatkowej, dowodach i postępowaniu dowodowym, problematyce podmiotów powiązanych i cen transferowych, kontroli podatkowej i kontroli skarbowej), a także na części szczegółowej prawa podatkowego (podatki dochodowe, podatki majątkowe). Każdemu z tych obszarów badawczych można przyporządkować artykuły, ale także udział w opracowaniach zbiorowych o charakterze monograficznym, a także udział w komentarzach do ustawy o podatku

dochodowym od osób fizycznych oraz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Ponadto, dr Dariusz Strzelec jest współautorem komentarza do ustawy o doradztwie podatkowym, a także autorem 56 komentarzy problemowych, które są zamieszczone w elektronicznym wydawnictwie Lex, w vademecum doradcy podatkowego.

Istotne jest przy tym to, że ilość publikacji idzie w parze z ich wysoką jakością; Autor zabiera głos tylko wówczas, gdy rzeczywiście ma coś istotnego pod względem naukowym do powiedzenia.

Ważne znaczenie, w ocenie aktywności naukowej Pana dr. Dariusza Strzelca zajmują również działania, które popularyzują naukę. Jest to cała seria eksperckich wypowiedzi publikowanych zarówno w „Rzeczpospolitej”, jak i „Dzienniku Gazeta Prawna”.

O pozycji naukowej i autorytecie Pana dr. Dariusza Strzelca świadczy także i to, że jest członkiem działającej przy Ministerstwie Finansów Państwowej Komisji Egzaminacyjnej ds. Doradztwa Podatkowego, a w roku 2014 Prezes Rady Ministrów powołał Pana dr. Dariusza Strzelca na członka Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego.

Pan dr Dariusz Strzelec brał też udział w konferencjach zarówno krajowych, jak i międzynarodowych, a standardem był w tym przypadku udział z referatem.

Bieżąca znajomość publikowanych przez Pana dr. Dariusza Strzelca artykułów, komentarzy, pozwala dostrzec w nich cechy doświadczonego badacza naukowego; umiejętność diagnozowania problemów, umiejętność ich rozwiązywania, umiejętność doboru argumentów i, co istotne, proponowania rozwiązań, które mogą być wykorzystane przez polskiego legislatora.

III. Podsumowanie

Art. 16 ust. 1 i 2 ustawy o stopniach naukowych i tytule naukowym wymaga, by do postępowania habilitacyjnego została dopuszczona osoba, która posiada stopień doktora oraz osiągnięcia naukowe, uzyskane po otrzymaniu stopnia doktora, stanowiące znaczny wkład Autora w rozwój określonej dyscypliny naukowej. Bez wątpienia rozprawa habilitacyjna, a także systematyczna, regularna, nieokazjonalna, istotna aktywność naukowa Pana dr. Dariusza Strzelca, która zaowocowała tak wartościowymi monografiami, artykułami oraz współautorstwem w pracach

zbiorowych pozwala stwierdzić, że faktycznie, gdy chodzi o wartość naukową, to jest to dorobek na poziomie standardu profesorskiego.

Niezmiernie rzadko w postępowaniu habilitacyjnym spotyka się indywidualności naukowe takie jak Pan dr Dariusz Strzelec. Zarówno twórczy charakter i oryginalność rozprawy habilitacyjnej, jak i imponująca, istotna aktywność naukowa, a więc aktywność rzeczywista, pozwalają z pełnym przekonaniem stwierdzić, że wniosek Pana dra Dariusza Strzelca o nadanie stopnia naukowego doktora habilitowanego w dziedzinie nauk prawnych jest w pełni uzasadniony i wnoszę o podjęcie dalszych kroków w tym postępowaniu.

Prof. dr hab. Andrzej Gomułowicz

A handwritten signature in black ink, reading 'Andrzej Gomułowicz'. The signature is written in a cursive, flowing style with some loops and flourishes.