

Prof. dr hab. Wiesław Czyżowicz  
Koordynator specjalności celno-skarbowej  
Kolegium Administracyjne  
Wyższa Szkoła Prawa i Administracji  
Rzeszowska Szkoła Wyższa w Rzeszowie  
ul. Cegielniana 14  
35-310 Rzeszów  
Tel. kom.: +48-605-428-589  
E-mail: wesczyz@sgh.waw.pl

Warszawa, 12 listopada 2024

## Recenzja

pracy doktorskiej pani magister Klaudii Weroniki Kanieckiej zatytułowanej  
„Kontrola rozliczeń podatkowych: zagadnienia prawnofinansowe”

### **WNIOSEK GENERALNY:**

Praca spełnia wymogi stawiane rozprawom doktorskim oraz ich autorom, wynikające z art. 190 ust. 2 w zw. z art. 187 ust. 1 i 2 Prawa o szkolnictwie wyższym i nauce (t. j. Dz. U. z 2023 r., poz. 742 ze zm.). Zgodnie z tymi przepisami rozprawa doktorska „*prezentuje ogólną wiedzę teoretyczną kandydata w dyscyplinie oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej*”, a jej przedmiotem powinno być „*oryginalne rozwiązanie problemu naukowego*” (art. 187 ust. 2). Podane kryteria stanowią podstawę oceny przedłożonej rozprawy doktorskiej.

Dysertacja została przygotowana pod opieką naukową promotora prof. dr hab. Witolda Modzelewskiego.

Recenzowana praca doktorska **stanowi oryginalne** (problem, warsztat, język) **rozwiązanie problemu naukowego** oraz wskazuje na dużą ogólną oraz szczegółową wiedzę teoretyczną kandydatki w obszarze nauk społecznych, w szczególności w zakresie nauk prawnych, a także na umiejętność samodzielnego prowadzenia przez kandydatkę pracy naukowej.

**Dlatego też wnioskuję o dopuszczenie do obrony publicznej, przyjęcie jej jako pracy doktorskiej oraz, po pozytywnej obronie, o nadanie jej Autorce, pani magister Klaudii Weronice Kanieckiej stopnia naukowego doktora w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie nauki prawne.**

## I. Uwagi ogólne

### 1. Aktualność wyboru tematu

Choć od tysięcy lat podatki stanowią jedno z najważniejszych elementów wewnętrznej polityki państwowej związanych z kształtowaniem źródeł finansowania potrzeb społecznych, to zagadnienie kontroli ich poboru, pozostaje jednym z najtrudniejszych w relacjach między organami władzy publicznej a podmiotami obowiązanyymi do ich zapłaty.

Biorąc pod uwagę zjawisko postępującej globalizacji podatnicy, zarówno obywatele jak i – a może nawet przede wszystkim – podmioty gospodarcze, mają łatwość przenoszenia i lokowania swoich interesów w dowolnej części świata, wybierając państwa i regiony, które oferują najkorzystniejsze warunki, w tym i podatkowe. Sytuacja taka powoduje, że zagadnienie kontroli rozliczeń podatkowych w dobie informatyzacji stanowi jedno z najpoważniejszych wyzwań, a równocześnie stwarza możliwości dla tworzenia nowych

instytucji prawnych stanowiących narzędzia kontroli rozliczeń podatkowych. Z punktu widzenia podatników to kwestia tzw. optymalizacji podatkowej, w której wykorzystuje się coraz bardziej wyrafinowane strategie podatkowe przygotowywane przez wyspecjalizowane firmy konsultingowe. Współcześnie nabiera znaczenia wykorzystywanie w takich działaniach najnowszych osiągnięć teleinformatycznych jakich dostarcza sztuczna inteligencja. Całokształt rozwijających się działań podatników w środowisku zarówno techniczno-technologicznym, ale i prawnym, wywołuje konieczność odpowiedniej reakcji organów fiskalnych poszczególnych państw, organizacji integracji gospodarczej oraz organizacji międzynarodowych wyspecjalizowanych w problemach polityki podatkowej czy celnej.

A przecież samo ustanowienie i wprowadzenie w życie określonych regulacji prawnych przez powołane do tego instytucje publiczne zarówno międzynarodowe, jak i unijne czy krajowe, jest niewystarczające bez skutecznej kontroli praktycznego przestrzegania norm w nich zawartych. Stąd wymóg tworzenia i rozwoju nowych instytucji prawnych związanych z nowoczesnymi instrumentami kontroli rozliczeń podatkowych.

Nie ma więc najmniejszej wątpliwości, że wybór tematu dysertacji jest związany zarówno teoretycznie, jak i praktycznie z aktualnymi, a zapewne przynajmniej w części, z przyszłymi wyzwaniem przed jakimi stoi zarówno polska, unijna a także międzynarodowa polityka podatkowa i kontrola jej praktycznego stosowania w relacjach organów podatkowych z podatnikami.

Dobrze, że Autorka recenzowanej dysertacji podjęła się analizy tych niezwykle skomplikowanych problemów przez pryzmat uprawnień, ale i usprawnień, kontroli rozliczeń podatkowych z punktu widzenia zagadnień prawnofinansowych.

Kluczowym w tej analizie jest problem związku prawa podatkowego z szeroko rozbudowanymi zagadnieniami prawno-instytucjonalnymi, organizacyjno-administracyjnymi i proceduralnymi kontroli rozliczeń podatkowych.

## **2. Znaczenie teoretyczne i praktyczne omawianej dysertacji doktorskiej**

Pani magister Klaudia Weronika Kaniecka dokonała w swej pracy bardzo pogłębionej i wszechstronnej analizy teoretycznej kontroli rozliczeń podatkowych oraz regulujących ją norm prawnych o charakterze prawnofinansowym. W dysertacji zanalizowano instytucje kontroli rozliczeń podatkowych oraz przeprowadzono analizę form występujących w polskim ustawodawstwie, przede wszystkim proceduralnym prawie podatkowym. Jednocześnie poddano badaniu niektóre instytucje znajdujące się w ustawach regulujących materialne prawo podatkowe.

*Autorka słusznie zauważyła, że przedmiot badawczy dysertacji – kontrola rozliczeń podatkowych „pozostanie zagadnieniem o charakterze stałym, niezależnie od kształtu rozliczeń podatkowych, tak długo, jak długo ustawodawca nie zdecyduje się na rezygnację z instytucji danin publicznych w charakterze podatków, czyli o charakterze przymusowym, lecz opłacanych samodzielnie przez podmioty zobowiązane do ich zapłaty. Zależnie jednak od stanu rozbudowania elementów składających się na rozliczenie podatkowe wykonywane na podstawie norm prawnofinansowych przez podmioty inne niż organy skarbowe, kontrola tychże rozliczeń będzie obejmowała węższy lub szerszy zakres, co będzie przekładało się na liczbę, kształt i charakter występowania w systemie prawnofinansowym instytucji kontroli rozliczeń podatkowych.”(s.8)*

Stąd też tak istotnym jest cały proces analizy przeprowadzony w dysertacji, a zwłaszcza wynikające z niego wnioski zarówno teoretyczne jak i praktyczne.

### ***W sferze teoretycznej***

Znaczenie problematyki, jaką podjęła Autorka, jest trudne do przecenienia, ze względu na jej rangę naukową i aktualność oraz ze względu na brak opracowania, w którym przedstawiono by podobne pogłębione badania poświęcone prawnofinansowym aspektom kontroli rozliczeń podatkowych.

Autorka słusznie wskazuje, że w aktualnej sytuacji społeczno-politycznej i ekonomicznej oraz, a może nawet przede wszystkim techniczno-technologicznej, rośnie presja „...na tworzenie coraz to nowych i skuteczniejszych narzędzi nadzoru nad realizacją zobowiązań podatkowych, najlepiej dokonujących weryfikacji dokonywanych w czasie rzeczywistym, a nawet uprzednich, jest dynamika zmian prawnofinansowych w powyższym zakresie, która nie ma precedensu w historii istnienia zagadnienia kontroli rozliczeń podatkowych. Z tego względu do wyboru powyższego tematu przyczyniła się również potrzeba aktualizacji badań naukowych również w zakresie organizacyjno-kompetencyjnym stosownie do postępujących zmian prawnych. Niezwykle ważne z tego punktu widzenia jest więc dokonanie oceny wszystkich form kontroli posiadanych przez organy KAS biorąc pod uwagę kryterium legalności, celowości oraz gospodarności.”(s.14)

W dysertacji dokonano analizy zagadnień teoretycznoprawnych dotyczących pojęcia kontroli rozliczeń podatkowych. Zagadnieniom tym poświęcono obszerny, teoretyczny rozdział pierwszy (s. 21 - 63). Dokonana w nim analiza wskazała na dwa podstawowe rozumienia tego pojęcia. Jednym z nich jest kontrola rozumiana w ujęciu funkcjonalnym jako procedura porównawcza nakierowana na wykrycie ewentualnych nieprawidłowości w rozliczeniu podatkowym oraz kontrola *sensu largo* rozumiana jako władztwo, panowanie i zarządzanie obszarem rozliczeń podatkowych.

W konkluzji Autorka podkreśliła, że kontrola w ujęciu funkcjonalnym stanowi narzędzie dla kontroli *sensu largo*. Oceniała jednak „narzędzie kontroli *sensu stricto* w swoim klasycznym ujęciu jawi się jako skostniałe, przestarzałe i mało skuteczne w swojej roli wspomagającej kontrolę *sensu largo* w obliczu rozwijającej się gospodarki cyfrowej.” (s.205). Stąd też i wnioski *de lege lata* i *de lege ferenda* jakie wyciągnęła z tej analizy, wskazały nie tylko na możliwość, ale wręcz konieczność tworzenia nowych instytucji prawnych stanowiących narzędzia efektywnej kontroli rozliczeń podatkowych we współczesnych warunkach globalnej gospodarki cyfrowej, w której w coraz większym zakresie Polska także uczestniczy.

Przedstawione w dysertacji podejście analityczne, może stanowić bazę dla poszerzenia badań problematyki nadzoru nad rozliczeniami podatkowymi oraz może stanowić punkt wyjścia dla przyszłych badań naukowych w zakresie instytucji prawnych kontroli rozliczeń podatkowych jeszcze dziś nieznanymi prawu polskiemu.

### ***W sferze praktycznej***

Jednym z istotnych aspektów praktycznych, na które Autorka w oparciu o przeprowadzoną analizę wskazała w dysertacji, jest zwrócenie uwagi na istniejące sprzężenie zwrotne między celem polegającym na zwiększaniu efektywności wpływów budżetowych a weryfikacją realizacji rozliczenia podatkowego.

To właśnie kontrola jest jednym z elementów skutecznego zarządzania planowaniem wpływów pieniężnych z realizacji zobowiązań podatkowych. W tym przypadku słusznie Autorka dysertacji podkreśla niezwykle istotne przesłanki „...motywacji tworzenia coraz to nowych instytucji kontroli rozliczeń podatkowych, o tyle, jeżeli przenika ono do konkretnych instytucji kontrolnych, a w szczególności do konkretnych procedur kontrolnych, dotyczących

*konkretnych rozliczeń podatkowych w taki sposób, iż realizacja planu wysuwa się na pierwszy plan w stosunku do prawdy obiektywnej, dochodzi do zjawiska patologizacji form zjawiskowych kontroli oraz zarządzania procesami dotyczącymi zapewniania efektywności podatkowych wpływów do budżetu państwa lub jednostek samorządu terytorialnego.” (s.15).*

Dlatego też wskazuje na to, że cel działania instytucji kontrolnych – w związku z zarządzaniem efektywnością podatkowych wpływów budżetowych oraz ich wzajemnym stosunkiem do prowadzenia kontroli rozliczeń podatkowych - musi być realizowane z poszanowaniem zasad zaufania podatnika do organu publicznego oraz prawdy obiektywnej.

Wynikające z tych analiz obszernie, ale i konkretne, wnioski zostały wprost sformułowane w ostatniej części pracy doktorskiej w „Podsumowaniu” jako postulaty *de lege lata* (s. 200-204) i *de lege ferenda* (s. 204-205)

Wreszcie w zakończeniu dysertacji Autorka, po wskazaniu na różne rozumienie kontroli, dochodzi do wniosku, powtórzmy to jeszcze raz, że *„Kontrola w ujęciu funkcjonalnym stanowi więc narzędzie dla kontroli sensu largo. Jednocześnie jednak narzędzie kontroli sensu stricto w swoim klasycznym ujęciu jawi się jako skostniałe, przestarzałe i mało skuteczne w swojej roli wspomagającej kontrolę sensu largo w obliczu rozwijającej się gospodarki cyfrowej.”*(s. 205)

I dalej

*„Uwidacznia się proces unowocześnienia narzędzi kontroli funkcjonalnej poprzez podejmowanie prób odejścia od kontroli post factum, wrywkowych, częściowych i planowanych przeprowadzanych w siedzibie podatnika na rzecz kontroli o charakterze celowym oraz nadzoru o charakterze stałym i bieżącym, a nawet uprzedzającym oraz wykonywane w ramach kontroli kameralnej tj. na podstawie informacji które kontrolowany lub inny podmiot do tego zobowiązany sam dostarcza do organu kontrolującego za pomocą narzędzi elektronicznych. Następuje również zaangażowanie podatników i podmiotów trzecich w typowanie do kontroli sensu stricto rozliczeń podatkowych. Powstawanie coraz to nowych narzędzi kontroli oraz przechodzenie w stan nadzoru lub kontroli permanentnej jest jednak stanem bardzo kosztownym dla organów i podatników, oraz stanem bardzo dla nich uciążliwym.”*(s. 205-206)

Autorka pracy zauważa, iż rozwój unowocześniania narzędzi kontroli funkcjonalnej stanowią z jednej strony wyzwanie dla administracji państwowej w zakresie kontroli rozliczeń podatkowych, z drugiej zaś szansę dla niej, umożliwiającą pozyskanie narzędzi, które nigdy wcześniej nie były bardziej dostępne niż w dobie cyfryzacji, a które umożliwiają bieżącą analizę danych nadsyłanych do organów przez podatników. (s. 9)

W ostatnich zdaniach dysertacji pojawia się, realny, ale chyba jednak pesymistyczny, wniosek wskazujący na to, że aktualne *„...narzędzia kontroli funkcjonalnej oraz nadzór jedynie iluzorycznie wpływają na optymalną wysokość budżetu państwa. Jeśli prawo materialne nie będzie miało akceptacji społecznej, a poczucie obowiązku co do płatności danin publicznych rezydenta podatkowego nie będzie wystarczająco silne, wszelkie zmiany i narzędzia kontroli nad rozliczeniami podatkowymi będą przynosiły jedynie iluzoryczne wpływy do budżetu państwa, ze względu na wysokie koszty jakie generuje ich utrzymywanie i używanie oraz ze względu na usilne próby zmiany rezydencji podatkowej podatników.”* (s. 206)

Bez najmniejszej wątpliwości sformułowane wnioski odzwierciedlają nie tylko aktualność przeprowadzonych analiz, ale same w sobie są świadectwem nowego podejścia teoretycznego i praktycznego do badanego problemu.

**Omawiana praca spełnia więc ustawowy wymóg nie tylko aktualności, ale nowości teoretycznej połączonej z możliwością jej praktycznego wykorzystania**

### **3. Analiza dotychczasowego dorobku nauki oraz jej wykorzystanie w omawianej pracy doktorskiej.**

Autorka, uzasadniając wybór zarówno przedmiotu badań jak i jego słowne sformułowanie jako „*Kontrola rozliczeń podatkowych: zagadnienia prawnofinansowe*”, wskazuje na braki w badaniach dotyczących kontroli prawidłowości rozliczania należności budżetowych, wynikające z tego, iż częstokroć następuje automatyczne przyznanie wyłączności w zakresie uznawania danych instytucji prawnych za instytucje kontroli rozliczeń podatkowych, opierające się wyłącznie na kryterium językowym związanym z nazewnictwem.

W zasadzie, co słusznie podkreśliła Autorka dysertacji, brak jest badań tego typu a co za tym idzie i znaczących, nie przyczynkarskich – zresztą także nielicznych – publikacji poświęconych tym zagadnieniom. Znakomita większość literatury, na co zwraca się uwagę w recenzowanej pracy, związana jest z instytucją procedur kontrolnych prowadzonych w ramach postępowań, które w swojej nazwie posiadają słowo „kontrola” lub „sprawdzanie” ewentualnie „nadzór” albo ich pochodne oraz z tymi które znajdują się wyłącznie w ustawach, których charakter określany jest jako proceduralny. Stąd tak wiele odwołań do literatury językoznawczej i lingwistycznej, sięgającej do dzieł słownikowych nawet z XVI w. czy z 1861 r. i innych (s. 51 i nast. oraz spis literatury). Także z tego punktu widzenia jest to niewątpliwie praca nowatorska.

Analiza przeprowadzona w dysertacji, na obszerniejszej niż bardzo ograniczona tematycznie do tematu dysertacji publikacji, bazie literaturowej i źródłowej została poświęcona faktycznej kontroli rozliczeń podatkowych. Wykroczyła jednak poza ramy procedur kontrolnych poszerzając doktrynalne spojrzenia na tę kwestię o instytucje prawnofinansowe obejmując także krąg procedur prawnofinansowych posiadających w swoich nazwach słowa „kontrola” lub „sprawdzanie” albo ich pochodne lub znajdujące się w ustawach o charakterze – co do zasady – innym niż proceduralny.

Podstawową bazę literaturową stanowiły publikacje polskie – monografie, artykuły i publikacje internetowe – oraz nieliczne publikacje anglojęzyczne. Choć w Bibliografii wskazane są jako „wybrane”, to jednak ich ilość znacznie przekracza ponad 120 pozycji. Uzasadnieniem dla zastrzeżenia, że są to tylko wybrane pozycje jest wyjaśnienie tegoż przez Autorkę w następującym stwierdzeniu „...*przywołane zostały te publikacje, które wnoszą innowacyjne spojrzenie na omawianą problematykę, przedstawiają istotne, z punktu widzenia tematu niniejszej pracy, zagadnienia lub poglądy, bądź które zawierają wnioski, informacje i dane potwierdzające słuszność sformułowanych sądów autorskich. Ze względu na pokaźną ilość publikacji w Internecie oraz ich głównie popularnonaukowy charakter, wybór spośród tych publikacji został zmitygowany do przytoczenia tych, które zostały uznane za mające największe znaczenie dla celów dysertacji. Z uwagi na sporą liczbę wątków pobocznych, wykraczających poza główny przedmiot pracy, a których charakterystyka była konieczna w toku badania zagadnienia kontroli rozliczeń podatkowych w ujęciu prawnofinansowym, przytoczono publikacje reprezentatywne dla omawianej problematyki z punktu widzenia celów i założeń niniejszej dysertacji.*” (s. 19-20)

Bazę źródłową, na której prowadzono analizę, stanowiły akty prawne. Były to, przede wszystkim, akty polskiego prawa (Konstytucja i ustawy oraz uzasadnienia do ustaw), ale i unijnego (Traktat o UE, dyrektywy, Europejska Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności oraz Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej), a także międzynarodowego (dokumenty OECD - Advanced Analytics for Better Tax Administration

Putting Data to Work i Tax Administrations 2017 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies).

Stwierdzam że Autorka recenzowanej pracy doktorskiej wykorzystała istotną literaturę i źródła odnoszącą się do tematu dysertacji, dobrze je opracowała i przedstawiła.

W moim przekonaniu, na tle dotychczas funkcjonującej literatury przedmiotu, dysertacja doktorska pani magister Klaudii Weroniki Kanieckiej jest dziełem nie tyle uzupełniającym, ile wręcz nowatorskim i wnoszącym sporo nowych elementów do naszej wiedzy o problemach prawnofinansowych kontroli rozliczeń podatkowych, zwłaszcza na tle dokonanej w pracy analizy tej literatury (s.10 i nast.)

**Jest to praca rzeczywiście nowatorska i dlatego też jest ona tak cenna zarówno z punktu widzenia teorii, jak i praktyki.**

#### *4. Cele pracy, teza i metody badawcze*

Autorka dysertacji sformułowała *cele badawcze* w następujący sposób:

*„Głównym celem dysertacji jest odpowiedź na pytanie czym jest kontrola rozliczeń podatkowych oraz czy wszystkie sukcesywnie dodawane do polskiego systemu prawnego instytucje, które rzekomo służą kontroli rozliczeń podatkowych faktycznie służą tej roli?*

*Ponadto, celem autorki pracy jest również dokonanie prognozy ewolucji kształtu kontroli rozliczeń podatkowych w szerokim rozumieniu na tle rozwoju technologicznego.(s.9)*

Autorka kontynuując przedstawianie celu naukowego uszczegóławia go przez postawienie tezy, że *„Celem dysertacji jest w związku z powyższym wykazanie, iż rozwój narzędzi z zakresu analizy bazy danych i informatyzacji posiada bezpośredni wpływ na zwiększenie monitoringu podatników oraz stanowi grunt na powstawanie nowych, nieznanych wcześniej ustawodawcy w zakresie podatków, instytucji kontrolnych, które to nie zostały dotychczas dostatecznie zbadane pod kątem tego, czy stanowią faktycznie narzędzia kontroli rozliczeń podatkowych, ani nawet nie zostały opisane w literaturze przedmiotu z punktu widzenia funkcji kontrolnych, które rzekomo pełnią”.* (s. 9-10)

Doktorantka posłużyła się analizą niektórych z nowych narzędzi organów KAS takich jak kasy rejestrujące i wirtualne online, System Elektronicznego Nadzoru Transportu – SENT, System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej – STIR, Jednolity Plik Kontrolny ewidencji zakupu i sprzedaży VAT – JPK\_VAT, faktury sprzedażowe – JPK\_FA, wyciąg bankowy (JPK\_WB), księgi rachunkowe (JPK\_KR), magazyn (JPK\_MAG), podatkowa księga przychodów i rozchodów (JPK\_KPIR), a także ewidencja przychodów (JPK\_EWP) czy Krajowy System eFaktur - KSeF i Centralny Rejestr Faktur – CRF (por. s.14 oraz 122 i nast.). Analizie tej poświęciła najdłuższy (ponad 90 stronicowy) i najbardziej rozbudowany (z 11 podrozdziałami i 25 paragrafami) IV rozdział dysertacji.

Co więcej, pani magister Klaudia Weronika Kaniecka umieściła swoje badania rozliczeń podatkowych i uzasadniła wybór ich przedmiotu nie tylko dlatego, że kontrola ma kardynalne znaczenie dla zapewnienia prawidłowości oraz dla efektywności wpływów podatkowych, lecz także i dlatego, że podatnik ma określone prawa i wolności, które podlegają ochronie prawnej a w procedurach kontrolnych mogą być przedmiotem naruszeń w rezultacie patologicznych działań organów kontrolnych.

Ujęcie to okazało się zadaniem bardzo ambitnym. Wymagało od Autorki ogromnej wiedzy z różnych dziedzin nauki i praktyki, nie tylko z zakresu prawa podatkowego, administracyjnego, teorii organizacji i zarządzania, ale nawet i językoznawstwa.

### ***Metoda badawcza zastosowana w dysertacji***

Autorce rozprawy udało się z postawionego zadania bardzo dobrze wywiązać wykorzystując jako główną metodę tzw. desk research, tzn. poprowadzić badanie oparte na analizie literatury oraz baz źródłowych prawa krajowego, unijnego i międzynarodowego. Wprost zostały one przedstawione na s. 19 i obejmują następujące metody:

Podstawową bazę źródeł prawnych stanowiły akty prawne dotyczące omawianego zakresu przedmiotowego:

- Konstytucja RP,
- ustawy krajowe, w tym akty polskiego proceduralnego prawa podatkowego,
- akty prawa unijnego oraz umów międzynarodowych,
- orzecznictwo sądów i trybunałów,
- dokumenty organizacji międzynarodowych, przede wszystkim OECD.

Dodatkowo wykorzystane zostały metody historyczno-dogmatyczna i formalno-dogmatyczna, w tym:

- metody wykładni doktrynalnej (w tym, językowo-logiczna, systemowa, funkcjonalna, porównawcza i historyczna),
- wnioski prawnicze (w tym wnioski indukcyjne, dedukcyjne, z celu na środki, a maiori ad minus, a minori ad maius, a contrario, per analogiam) oraz
- metody o charakterze empirycznym, poprzez użycie metody statystycznej.

Poprawne, w pełni zasadne wykorzystanie analiz wspomnianej literatury i różnorodnych źródeł przy pomocy wskazanych metod badawczych pozwoliły Autorce na wyciągnięcie prawidłowych, logicznych wniosków końcowych odpowiednich do postawionych celów dysertacji.

### ***5. Konstrukcja i styl pisarski pracy***

Praca doktorska pani magister Klaudia Weronika Kaniecka składa się ze spisu treści, wykazu skrótów, wprowadzenia, sześciu rozdziałów, podsumowania, wykazu aktów prawnych, bibliografii i orzecznictwa.

Dysertacja ma 221 stron.

Język jakim opisywane są analizowane zagadnienia jest zrozumiały, poprawny tak pod względem stylistycznym, jak i merytorycznym. Co jednak nie mniej ważne i cenne, to fakt, że zebrany materiał jest w pracy bardzo przejrzysto wykorzystany i opracowany.

Ponieważ praca jest bardzo specjalistyczną, niezależnie od tego, że napisana jest jasno i interesująco, to wymaga – ze względu na niezwykle trudną materię, będącą przedmiotem analizy – ogromnego skupienia i uwagi przy wglębieniu się w zagadnienia prezentowane przez Autorkę recenzowanej rozprawy.

## **II. Uwagi szczegółowe**

### **Charakterystyka poszczególnych części pracy**

We **Wprowadzeniu** Autorka dysertacji przedstawia i wyjaśnia przedmiot pracy, znaczenie podjętego badania, jego cel oraz podstawową tezę badawczą, uzasadnia podjęcie badań nad zagadnieniem zawartym w tytule, analizuje jego znaczenie teoretyczne i praktyczne, wymienia zarówno podstawowe metody jakie w swoich badaniach użyła, jak i główną tezę oraz pytania badawcze.

**Pierwszy rozdział „Omówienie problematyki dotyczącej zagadnienia kontroli”** (s. 21-63) dotyczy teoretycznego ujęcia pojęcia kontroli. W rozdziale tym dokonano prezentacji pojęcia kontroli w ujęciu historycznym i wyjaśniono czym jest kontrola rozliczeń podatkowych oraz kiedy możemy o niej mówić w kontekście konkretnych instytucji prawnofinansowych. W rezultacie zdefiniowano pojęcia „kontroli”, co stanowiło bazę do zdefiniowania pojęcia „kontroli rozliczeń podatkowych”. Jako główne kryteria wskazujące na charakter kontroli w ujęciu wąskim zostały wybrane między innymi kryterium czasu, okresu i miejsca. Szczególnie ważne znaczenie z punktu widzenia założeń i celów dysertacji miała typologia kontroli rozumianej *sensu stricto*. Tematyka rozdziału koncentruje się na znaczeniu kontroli w tym węższym znaczeniu bliższym weryfikacji poprawności, jak i na ujęciu szerszym, czyli kontroli jako procesu zarządzania.

**W rozdziale drugim „Pojęcie rozliczenia podatkowego”** (s.64-94). Autorka skoncentrowała się na zdefiniowaniu pojęcia rozliczenia podatkowego, jego fenomenologii oraz pojęć z nim powiązanych i wpływających na jego kształt. W rozdziale zanalizowano wpływ sposobu powstania zobowiązania podatkowego na formę rozliczenia podatkowego oraz uwypuklono, jak kształt rozliczenia podatkowego wynikający ze sposobu powstania zobowiązania podatkowego oraz konstrukcji podatku przekłada się na potrzeby w zakresie kontroli rozliczeń podatkowych. W istocie rozdział ten razem z rozdziałem pierwszym, co doktorantka podkreśla, stanowią podstawę dla skonstruowania w dalszej części pracy definicji kontroli rozliczeń podatkowych.

**Rozdział trzeci „Kontrola rozliczeń podatkowych”**, najkrótszy, zaledwie dwuipółstronicowy (s.95-98), zawiera zdefiniowanie pojęcia kontroli rozliczeń podatkowych. Równocześnie przeprowadzono w nim analizę wpływu formy rozliczenia podatkowego na potrzeby dokonywania kontroli prawidłowości wykonania tegoż rozliczenia. Rozdział ten stanowi w istocie bazę oceny instytucji kontroli rozliczeń podatkowych omówionych szczegółowo w rozdziale czwartym.

**Rozdział czwarty „Analiza narzędzi kontroli rozliczeń podatkowych w polskim systemie podatkowym”**, to fundamentalna, najbardziej obszerna (s.99-192) i rozbudowana merytorycznie część dysertacji. Doktorantka, we Wprowadzenie słusznie łączy problematykę tego rozdziału z krótkim, pięciopółstronicowym, (s.193-199) **piątym rozdziałem „Prognoza ewolucji kontroli rozliczeń podatkowych”**.

Warto odwołać się do autorskiej prezentacji tych części dysertacji:

*„Przedstawiony w rozdziałach czwartym i piątym sposób prowadzenia rozważań nad potencjalnymi instytucjami kontroli rozliczeń podatkowych dokonuje się /.../ poprzez koncentrację przede wszystkim na prawnych instytucjach wynikających zarówno bezpośrednio z prawa krajowego, jak i prawa UE, poprzez analizę tychże instytucji, których byt oraz działanie praktyczne oparte są na obowiązującym prawie, a więc w rozdziałach tych dochodzi w głównej mierze do badania stanu jurydycznego ujmowania poszczególnych instytucji prawnofinansowych kontroli rozliczeń podatkowych. Ocena form zjawiskowych instytucji kontroli rozliczeń podatkowych dokonana w rozdziale czwartym oraz prognoza ewolucji kontroli rozliczeń podatkowych przedstawiona w rozdziale piątym stanowią fundamenty dla zaprezentowanych propozycji zmian regulacji prawnych.”(s.19)*

To rzeczywiście najbardziej syntetyczna charakterystyka nie tylko struktury, ale i meritum zawartego w tej jakże ważnej i ciekawej dysertacji.

Propozycje zmian regulacji prawnych znalazły swoje odzwierciedlenie, przede wszystkim w **„Podsumowaniu”** ( w spisie treści i w tekście pracy oznaczonym jako rozdział VI),



zwłaszcza w punkcie 2.2 „**Postulaty de lege ferenda**” (s.204-205). Sądzę, że warto je w tym miejscu zacytować *in extenso*, ponieważ w najbardziej przejrzysty i syntetyczny sposób świadczą o wkładzie autorki dysertacji zarówno do nauki jak i praktyki związanych z prawnofinansowymi aspektami kontroli rozliczeń podatkowych. Oto ich treść:

*„W niniejszej pracy został skonstruowany zbiór postulatów w zakresie wprowadzenia następujących zmian do obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej prawa podatkowego:*

- 1. Zastąpienie pojęcia obowiązku podatkowego pojęciem obowiązku wymiarowego.*
- 2. Badanie zasadności korekty deklaracji w zakresie nadpłaty podatku w ramach kontroli podatkowej.*
- 3. Postulowanie zmian w podejściu OECD do kwestii cen transferowych czego efektem powinno być przeniesienie instytucji kontroli rynkowości cen do kompetencji innych organów niż organy podatkowe.*
- 4. Usunięcie kompetencji w ramach kontroli podatkowej do przeprowadzania kontroli bez zawiadomienia dla jednoznacznego i uzasadnionego rozdzielenia celów dwóch instytucji kontroli rozliczeń podatkowych w ujęciu funkcjonalnym występujących w polskim systemie prawa podatkowego proceduralnego. W ocenie autorki kontrola podatkowa powinna służyć wykrywaniu nieprawidłowości wynikających z błędnej wykładni, natomiast kontrola celno- skarbową powinna dotyczyć spraw o wysokim ciężarze gatunkowym, w którym istnieje podejrzenie popełnienia oszustwa podatkowego.*
- 5. Wprowadzenie jednolitych przepisów w zakresie protokołów oraz wyników kontroli dla kontroli podatkowej, oraz kontroli celno-skarbowej z uwzględnieniem specyfiki przekształcania się kontroli celno- skarbowej w postępowanie podatkowe, w ramach których instytucja protokołu służyła będzie do protokolowania przebiegu i ustaleń kontroli, natomiast ocena prawna i wynik kontroli zawarte zostaną w jej wyniku, którego moc prawna powinna zostać zbliżona do mocy prawnej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Rozdzielenie tych dwóch dokumentów pozwoli z jednej strony kwestionować przebieg kontroli, a w przypadku braku jego kwestionowania móc stanowić dowód tego, co zostało w protokole wskazane (przebieg kontroli). Ponadto pozwoli to usprawnić spory w zakresie wykładni przepisów prawa podatkowego i oceny prawnej kontrolującego oraz pozwoli przywrócić funkcję certyfikacyjną kontroli.*
- 6. Rozszerzenie przepisów odnoszących się do raportowania operatorów platform cyfrowych w taki sposób, aby kontrolowanym, którymi są użytkownicy platform przysługiwały prawa adekwatne do prawa przysługującego kontrolowanym w kontroli podatkowej oraz wyeliminowanie luk prawnych w zakresie przepisów o raportowaniu schematów podatkowych.*
- 7. Pozostawienie współistnienia w polskim systemie prawnofinansowym tradycyjnych procedur kontrolnych – kontroli podatkowej oraz kontroli celno- skarbowej oraz nowych instytucji kontroli rozliczeń podatkowych pod warunkiem określenia zakresów w metodologii wykonywania kontroli w taki sposób, aby instytucje kontrolne w swoich funkcjach się nie dublowały oraz gwarantowały przestrzeganie konstytucyjnych praw i wolności.*

8. *Nierozszerzania kompetencji czynności sprawdzających w celu zbliżenia ich funkcjonalnie do kontroli podatkowej z tego względu, iż obie te instytucje posiadają zupełnie odmienne funkcje.*" (s.204-205).

Jak widać postulaty powyższe dotyczą nie tylko formalnoprawnych, prawnofinansowych aspektów kontroli rozliczeń podatkowych, ale i zagadnień z zakresu zarządzania polityką organizacyjną kontroli skarbowych i celno-skarbowych. Autorka, i słusznie, postuluje także zmiany wykraczające poza polskie ustawodawstwo a odnoszące się do podejścia OECD do kwestii cen transferowych. Zgodnie z wnioskiem efektem, należącym już jednak do międzynarodowej polityki będącej w gestii rządu – zarówno MSZ jak i Ministerstwa Finansów oraz ministra odpowiedzialnego za gospodarkę, powinno być przeniesienie instytucji kontroli rynkowości cen do kompetencji innych organów niż organy podatkowe.

Jestem w pełni zgodny z tym stanowiskiem.

### *Pozytywy*

Całość omówionej dysertacji pokazuje zarówno aktualność jak i wagę naukową oraz praktyczną, analizowanego zagadnienia czyli prawnofinansowych zagadnień kontroli rozliczeń podatkowych.

Świadczy ona równocześnie o tym, jak ogromną i rozległą wiedzę posiada Autorka dysertacji oraz jak umiejętnie ją prezentuje i operuje analizowanym materiałem.

Pani magister Klaudia Weronika Kaniecka potrafiła w swej pracy doktorskiej przedstawić w sposób jasny i przekonujący wiele skomplikowanych zagadnień z pogranicza nauk prawnych, administracyjnych, menedżerskich i prawno-międzynarodowych, z dominacją analizy narodowych regulacji polskiego proceduralnego prawa podatkowego z zakresu szeroko pojętych instytucji kontroli rozliczeń podatkowych.

W mniejszym zakresie, jednak niezbędnym dla celów i założeń niniejszej pracy dokonano egzegezy norm prawnych z innych gałęzi prawa polskiego, w szczególności prawa podatkowego materialnego czy prawa międzynarodowego.

W moim przekonaniu, jest to pierwsza, pionierska praca która podjęła zagadnienie kontroli podatkowej w takim właśnie ujęciu i poza wskazanymi wcześniej jej zaletami takimi jak wiele osobistych ocen stanu badań i literatury czy regulacji odnoszących się tytułowego zagadnienia (choćby oceny zawarte przede wszystkim w postulatach *de lege lata*), znakomitym, miejscami wręcz literackim stylem, ale z zachowaniem rygoryzmu prawniczego, języka polskiego mogę tylko powtórzyć, że stanowi oryginalne (problem, warsztat, język) rozwiązanie ważnego problemu zarówno naukowego jak i wskazuje na realne – mniej lub bardziej – wprowadzenie istotnych zmian do już istniejących prawnofinansowych rozwiązań praktycznych.

### *Niedociągnięcia*

Najpoważniejszym niedociągnięciem recenzowanej dysertacji jest nie to, co odnosi się do treści merytorycznej, która wg mnie jest w pełni poprawna.

Mój główny zarzut odnoszący się do niedociągnięć, dotyczy problemu samej redakcji pracy, a zwłaszcza jej struktury i podziału na poszczególne części. Niewątpliwie należałoby starannie przemyśleć strukturę dysertacji. Zapewne można byłoby bardziej rozsądnie ułożyć poszczególne jej części – rozdziały podrozdziały i punkty, tak by część z nich połączyć lub lepiej pogrupować. Wspominałem o tym w omawianiu poszczególnych rozdziałów.

Drugie redakcyjne niedociągnięcie, to kwestia akronimów anglojęzycznych. Najpierw należy rozwinąć ich oryginalną wersję a dopiero potem dać polskie wyjaśnienie.

Trzecia sprawa odnosi się do bibliografii. Przede wszystkim należy przejrzeć ją pod kątem danych bibliograficznych związanych z miejscem, wydawnictwem i rokiem wydania.

Wreszcie literówki. Choć ich jest niewiele, to pracę należy przejrzeć również pod tym kątem.

Podsumowując, pracę przed jej opublikowaniem – co z całym przekonaniem rekomenduję – należy poddać porządnej obróbce redakcyjnej.

Wskazane niedociągnięcia nie umniejszają jednak bardzo pozytywnej oceny tej dysertacji.

#### *Wniosek ostateczny*

**Biorąc pod uwagę przedstawioną recenzję uznaję pracę doktorską pani magister Klaudii Weroniki Kanieckiej zatytułowaną „Kontrola rozliczeń podatkowych: zagadnienia prawnofinansowe”, za zgodną ze spełnieniem ustawowych przesłanek o których mowa w art.187 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce stawianych pracom doktorskim, ponieważ stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego oraz wskazuje na dużą ogólną oraz szczegółową wiedzę teoretyczną kandydatki w obszarze nauk społecznych, w szczególności w zakresie nauk prawnych, a także na umiejętność samodzielnego prowadzenia przez kandydatkę pracy naukowej.**

**Dlatego też wnoszę o dopuszczenie jej do publicznej obrony, a po jej pozytywnym przeprowadzeniu, o nadanie Autorce, pani magister Klaudii Weronice Kanieckiej, stopnia naukowego doktora w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie nauki prawne.**

*Prof. dr hab. Wiesław Czyżowicz*

