

Załącznik nr 2

Dr Monika Münnich
Katedra Finansów i Prawa Finansowego
Wydział Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji
Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II
mmunnich@kul.pl
tel. 662279580

Autoreferat

przedstawiający opis dorobku i osiągnięć naukowych w rozumieniu art. 18a ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 882, 1311 z późn. zm).

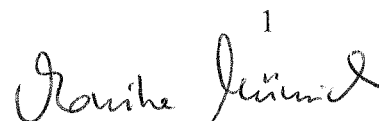
1. Imię i Nazwisko:

Monika Münnich

2. Posiadane dyplomy, stopnie naukowe/artystyczne:

24 czerwca 1997 r., dyplom z wynikiem bardzo dobrym potwierdzający uzyskanie tytułu magistra historii na podstawie ukończenia studiów wyższych w zakresie Historii wraz z przygotowaniem pedagogicznym na Wydziale Nauk Humanistycznych KUL w latach 1992/3-1996/97. Praca magisterska pod tytułem: *Ideologia władzy monarszej w Kronikach Galla Anonima i Kosmasa z Pragi*. Promotorem pracy była s. prof. dr hab. Urszula Borkowska, recenzentem pracy był prof. dr hab. Czesław Deptuła.

31 marca 2000 r., dyplom z wynikiem bardzo dobrym potwierdzający uzyskanie tytułu magistra prawa na podstawie ukończenia studiów wyższych na kierunku Prawo na Wydziale Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji KUL w latach 1995/6-1999/2000. Praca magisterska pod tytułem: *Kontrola podatkowa w polskim prawie*

1


podatkowym. Promotorem pracy był prof. zw. dr hab. Wojciech Łączkowski, recenzentem pracy był dr Paweł Smoleń.

21 czerwca 2005 r. dyplom potwierdzający uzyskanie stopnia doktora nauk prawnych w zakresie prawa nadany uchwałą Rady Wydziału Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji KUL, na podstawie obronionej w dniu 20 czerwca 2005 r. rozprawy doktorskiej pod tytułem: *Modele i formy kontroli finansowej wykonywanej przez organy polskiej administracji skarbowej*. Promotorem pracy był prof. zw. dr hab. Jan Głuchowski, recenzentem pracy był prof. zw. dr hab. Cezary Kosikowski.

3. Informacje o dotychczasowym zatrudnieniu w jednostkach naukowych/artystycznych:

Z dniem 1 października 2000 r. powołanie na stanowisko asystenta w Katedrze Finansów i Prawa Finansowego Wydziału Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego

Z dniem 1 września 2006 r. zatrudnienie (aktualne) na stanowisku adiunkta posiadającego stopień naukowy dr w Katedrze Finansów i Prawa Finansowego Wydziału Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II

Z dniem 1 października 2008 r. zatrudnienie na stanowisku adiunkta posiadającego stopień naukowy dr na Wydziale Administracji, Kierunku (specjalności) Administracja Publiczna w Wyższej Szkole Biznesu im. Biskupa Jana Chrapka w Radomiu (aktualnie urlop bezpłatny)

4. Wskazanie osiągnięcia wynikającego z art. 16 ust. 2 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz. U. z 2016 r., poz. 882 ze zm. w Dz. U. z 2016 r., poz. 1311):

a) tytuł osiągnięcia naukowego/artystycznego:

Nieostre zwroty ocenne w polskim prawie podatkowym

b) autor/autorzy, tytuł/tytuły publikacji, rok wydania, nazwa wydawnictwa, recenzenci wydawniczy:

Monika Münnich, *Nieostre zwroty ocenne w polskim prawie podatkowym*,
Wydawnictwo KUL, Lublin 2017, ss. 266, ISBN 978-83-8061-410-9

Recenzenci: prof. dr hab. Wanda Wójtowicz; dr hab. Dominik Mączyński, prof. UAM

c) omówienie celu naukowego/artystycznego ww. pracy/prac i osiągniętych
wyników wraz z omówieniem ich ewentualnego wykorzystania:

Głównym celem naukowym przygotowanej rozprawy jest dokonanie klasyfikacji nieostrych zwrotów ocennych występujących w przepisach prawa podatkowego, jak również zbadanie przesłanek uzasadniających ich wprowadzanie do treści norm podatkowych oraz analiza skutków prawnych, jakie tego typu kategorie prawne wywołują na etapie stosowania prawa podatkowego. Tytułem wprowadzenia wyjaśnić należy, że zasadniczą cechą wyróżniającą **nieostre zwroty ocenne**, do grona których należą **nieostre zwroty szacunkowe** zwane także **porównawczymi** oraz **klauzule generalne** jest ich specyficzna konstrukcja językowa. Treść poszczególnych **zwrotów szacunkowych** lub **klauzul generalnych** składa się generalnie z co najmniej dwóch lub więcej wyrazów, z których każdy ma charakter nieostry. Ta właściwość zwrotów ocennych jest często wykorzystywana przez prawodawcę w konstruowaniu zawartych w hipotezach norm podatkowych stanów faktycznych o charakterze ekonomicznym i gospodarczym.

Zgodnie z tytułem monografii, przedmiotem badań są **nieostre zwroty ocenne** unormowane wyłącznie w **polskim prawie podatkowym**. Chodzi tu zarówno o przepisy materialne, jak i procesowe polskiego prawa podatkowego, regulujące różnego rodzaju kompetencje i uprawnienia organów podatkowych wobec dłużników podatkowych. Zwroty nieostre ocenne zamieszczane są zatem w takich przepisach, w których w sposób szczególny krzyżują się dwa konkurujące ze sobą interesy: publiczny (ogólny) i indywidualny. Przykładami zwrotów szacunkowych są takie wyrażenia, jak: uzasadniona obawa, uzasadnione podejrzenie, ryzyko gospodarcze czy też stałe współdziałanie i osiąganie korzyści. Natomiast jako klauzule generalne można wskazać: ważny interes podatnika, ważny interes uczestnika gier albo ważny interes publiczny.

W realizacji wskazanego powyżej celu głównego pomocne okazało się wyznaczenie **dodatkowych celów badawczych** oraz wskazanie we Wstępie pracy **tezy badawczej** . Pierwszy z nich dotyczył ustalenia i przyjęcia jednolitego dla całej

3
Monika Münnich

dysertacji słownictwa teoretyczno-prawnego. Realizacja tego celu wymagała analizy piśmiennictwa z zakresu teorii i filozofii prawa, językoznawstwa i logiki prawniczej. Zastosowanie jednolitej nomenklatury ułatwiło analizę normatywną przepisów podatkowych pod kątem weryfikacji zawartych w nich nieostrych zwrotów ocennych oraz ich klasyfikację na zwroty szacunkowe oraz klauzule generalne. Drugie zadanie pomocnicze związane było ze wskazaniem najwłaściwszych, dla procesu interpretacji zwrotów nieostrych, dyrektyw wykładni. Dwa pierwsze cele pomocnicze należały zatem do obszaru badań teoretyczno-prawnych i dogmatyczno-prawnych. Trzecie zadanie badawcze związane było z badaniami o charakterze historycznym, gdyż obejmowało analizę przedwojennego i powojennego ustawodawstwa podatkowego. Celem tego badania było udzielenie odpowiedzi na pytania: czy w latach 1944-1989 nieostre zwroty szacunkowe oraz klauzule generalne znajdowały zastosowanie jako element konstrukcyjny treści przepisów podatkowych? jakie podmioty uprawnione były do dokonywania ich interpretacji oraz jaką funkcję zwroty te pełniły w procesie stosowania prawa? Czwarty cel badawczy związany był z analizą procesów legislacyjnych, w toku których zostały wprowadzone do przepisów podatkowych omówione w monografii nieostre zwroty ocenne. Celem przeprowadzonych badań było ustalenie *ratio legis* posłużenia się danym zwrotem szacunkowym lub klauzulą generalną w konkretnych przepisach podatkowych. Badania nad przyczynami wprowadzenia do przepisów podatkowych poszczególnych zwrotów nieostrych pozwoliły na sformułowanie całościowych wniosków dotyczących zasadności stosowania tej kategorii prawnej w konstrukcji norm podatkowych. Piąte zadanie naukowe związane było z badaniami nad orzecznictwem i piśmiennictwem podatkowym. Celem tych analiz było ustalenie, czy proponowany przez jurysprudencej podział zwrotów ocennych na zwroty szacunkowe i klauzule generalne znajduje odzwierciedlenie w treści orzecznictwa sądowego i administracyjnego oraz w piśmiennictwie podatkowym. Ostatni, szósty cel badawczy, dotyczył weryfikacji skutków prawnych wywoływanych przez zwroty ocenne w praktyce stosowania prawa zarówno przez podmioty niepubliczne, czyli dłużników podatkowych oraz ich pełnomocników, jak i podmioty uprawnione do wydawania wiążących rozstrzygnięć, a więc organy podatkowe i sądy administracyjne. Badaniom tym towarzyszyło również poszukiwanie odpowiedzi na pytanie, czy w odniesieniu do niezmiernie trudnego języka przepisów prawa podatkowego można wskazać obecnie podmiot spełniający warunki tzw. „doskonałego interpretatora”.

4
Ryszard Jankowski

Zaznaczyć należy, że badania nad zwrotami szacunkowymi i klauzulami generalnymi zawartymi w przepisach nieobowiązujących oraz w ustawodawstwie współczesnym przeprowadzone zostały w sposób dychotomiczny, uwzględniający odmienny charakter normatywny każdej z tych kategorii prawnych.

Realizacja głównego celu naukowego oraz celów pomocniczych pozwoliła na sformułowanie następującej **głównej tezy badawczej: istnienie nieostrych zwrotów szacunkowych oraz klauzul generalnych jest niezbędne dla elastycznego stosowania prawa podatkowego. Te specyficzne kategorie prawne pozwalają bowiem nie tylko na indywidualizację rozstrzygnięć podatkowych, ale zobowiązują również podmioty stosujące prawo do zapewniania właściwej ochrony dwóm interesom: indywidualnemu podatników i publicznemu.**

Przyjęty podział nieostrych zwrotów ocennych na zwroty szacunkowe oraz klauzule generalne zdeterminował strukturę merytoryczną dysertacji. **Konstrukcja pracy** odzwierciedla również założone i zrealizowane cele naukowe oraz tezę badawczą. Struktura pracy obejmuje Wstęp, Zakończenie oraz pięć rozdziałów. Każdy z nich, w zależności od obszerności prezentowanego zakresu badań, składa się z kilku paragrafów. W każdym rozdziale znajdują się uwagi wprowadzające w jego tematykę oraz uwagi końcowe podsumowujące przedstawione w nim rozważania i analizy.

Rozdział pierwszy ma charakter wprowadzający w problematykę teoretyczno-prawną. Teoria prawa jako nauka ogólna dostarcza bowiem odpowiedniego „instrumentarium” metodologiczno-terminologicznego dla poszczególnych dogmatyk prawnych. Niezwykle bogate i rozwijające się piśmiennictwo z zakresu teorii i filozofii prawa oraz logiki prawniczej prowadzi do wniosku, że naukom tym nie udało się wypracować ani jednolitej terminologii, ani klasyfikacji zwrotów niedookreślonych. Wyrażenia te były i nadal są w różnoraki sposób określane, m.in. jako zwroty nieostre, wyrażenia niejasne, pojęcia niedookreślone, klauzule generalne, generalne klauzule odsyłające itd. Niejednorodne są również ich klasyfikacje dokonywane w oparciu o różnego rodzaju kryteria i przesłanki. Istniejąca różnorodność terminologiczna i liczne podziały zwrotów niedookreślonych wskazują na to, że omawiane wyrażenia stanowią niezmiernie dynamiczną kategorię prawną i wymykają się wszelkim trwałym schematom językowo-logicznym. Ów brak jednolitego nazewnictwa i klasyfikacji zwrotów nieostrych utrudnia jednak badania dogmatyczne na gruncie ustawodawstwa podatkowego. Dla zachowania poprawności metodycznej i badawczej występujące w przepisach prawa podatkowego wyrażenia

 ⁵

niejasno sformułowane o charakterze ocennym określone zostały mianem **zwrotów nieostrych ocennych**. Spośród licznych klasyfikacji tego rodzaju zwrotów, za najbardziej właściwy z punktu widzenia prawa podatkowego przyjęto ich podział na **zwroty szacunkowe i klauzule generalne**. Uzupełnieniem rozważań teoretyczno-prawnych przedstawionych w rozdziale pierwszym jest krótkie ukazanie genezy i etapów rozwoju zwrotów nieostrych jako kategorii prawnej. Wydaje się bowiem, że zrozumienie rozlicznych funkcji, jakie spełniały i nadal pełnią w ramach systemu prawa wymaga wielopłaszczyznowego teoretycznego i historycznego spojrzenia na tego typu wyrażenia.

Dyrektywom wykładni przepisów prawa podatkowego oraz nieostrych zwrotów w nich zawartych poświęcony jest rozdział drugi. Zasadniczym celem tego rozdziału jest ukazanie etapów rekonstrukcji treści normy podatkowo-prawnej, w której został zawarty zwrot szacunkowy lub klauzula generalna. Dogmatyka prawa podatkowego nie wypracowała właściwych wyłącznie dla tej dziedziny prawa odrębnych dyrektyw wykładni. Oznacza to, że zastosowanie znajdują dyrektywy wykładni językowej oraz wykładni pozajęzykowych: systemowej, funkcjonalnej oraz celowościowej. W piśmiennictwie i orzecznictwie podatkowym dominuje wprawdzie jeszcze zasada pierwszeństwa wykładni językowej, jednakże coraz bardziej widoczne są stanowiska postulujące jej ograniczenia na rzecz dyrektyw wykładni pozajęzykowych, przede wszystkim wykładni celowościowej, ze szczególnym wskazaniem na jej odmianę, jaką jest wykładnia gospodarcza. Zmiany te związane są przede wszystkim ze wzrostem znaczenia w praktyce podatkowej orzecznictwa TS, które uznaje rezultaty wykładni językowej za mało przydatne z uwagi na różnorodność językową prawa podatkowego w ramach UE. Zarysowany kierunek zmniejszającej się roli wykładni językowej widoczny jest w szczególności sposób w odniesieniu do wykładni klauzul generalnych, w przypadku których niezbędne jest uwzględnianie w toku interpretacji kryteriów i wartości pozaprawnych. Ponieważ wykładnia zwrotów nieostrych ma charakter wykładni twórczej (konstytutywnej) i dynamicznej, niezwykle ważnym zadaniem jest doprecyzowanie zakresu podmiotów uprawnionych do stosowania prawa podatkowego oraz dokonywania ich wykładni operatywnej. Specyfika prawa podatkowego sprawia, że katalog ten obok podmiotów publicznych obejmuje także osoby niepubliczne, czyli podatników oraz ich pełnomocników. W kontekście rozważań nad zakresem podmiotów uprawnionych do dokonywania interpretacji przepisów prawa podatkowego, zbadane zostały także przesłanki pozwalające na

6
Anita Jurek

wskazanie tzw. „doskonałego interpretatora” przepisów prawa podatkowego, którym w przekonaniu autorki jest sąd.

W rozdziale trzecim pracy przedstawione zostały przykłady zwrotów nieostrych szacunkowych oraz klauzul generalnych unormowanych w nieobowiązujących już przepisach międzywojennego i powojennego prawa podatkowego. Analiza tego historycznego ustawodawstwa podatkowego prowadzi do wniosku, że w obydwóch zbadanych okresach zwroty nieostre ocenne znajdowały powszechne zastosowanie w konstruowaniu treści przepisów podatkowych. Przy czym z uwagi na kontekst ustrojowy, inne znaczenie odgrywały poszczególne typy zwrotów w prawie podatkowym w czasach II Rzeczypospolitej, a inne w latach powojennych. W przepisach podatkowych z okresu międzywojennego przede wszystkim używane były zwroty szacunkowe. Analiza ówczesnego orzecznictwa i literatury wskazuje na to, że ich zasadniczą funkcją było uelastycznianie i otwarcie na szeroką interpretację prawa podatkowego, które w tym czasie charakteryzował niezmiernie wysoki stopień kazuistyki. Zwroty szacunkowe z reguły stosowane były w przepisach normujących udzielanie preferencji podatkowych podmiotom gospodarczym prywatnym i państwowym. Przepisy podatkowe zawierające tego typu zwroty dzięki ich zastosowaniu stawały się na tyle niejasne i otwarte znaczeniowo, że władze skarbowe mogły w oparciu o nie w sposób zupełnie dowolny kształtować wymiar podatków. Rozwiązanie takie było jednak krytykowane w piśmiennictwie. Wielu autorów podnosiło wobec prawodawcy zarzut, że nadmierna i chaotycznie wprowadzana do prawa podatkowego liczba zwrotów nieostrych rozszerza nadmiernie kompetencje organów podatkowych w zakresie dokonywania wymiaru podatków i kreuje niekontrolowaną swobodę w odniesieniu do udzielania ulg podatkowych. Podkreślić bowiem należy, że w okresie międzywojennym rozstrzygnięcia władz skarbowych nie podlegały kontroli sądowej. W latach 1944-1989 wraz ze zmianami politycznymi i gospodarczymi władze komunistyczne poprzez stopniową eliminację funkcji fiskalnej zmarginalizowały znaczenie prawa podatkowego. Zachowane w nielicznych ustawach podatkowych zwroty szacunkowe stanowiły przesłanki udzielania ulg podatkowych podmiotom indywidualnym. Niewielka liczba tego typu zwrotów ocennych wynikała z przyjętej przez władze komunistyczne koncepcji zupełnego (zamkniętego na interpretację) systemu prawa podatkowego. Zwroty szacunkowe jako instrumenty uelastyczniające prawo przeczyły bowiem tej idei i z tych względów nie mogły być wprowadzane do treści przepisów. W powojennym prawie podatkowym

7
Krzysztof Jankowski

zdecydowanie wzrosło natomiast znaczenie klauzul generalnych. Jednakże ich celem nie było uelastycznianie treści przepisów podatkowych. Zadaniem klauzul generalnych w ówczesnym ustawodawstwie podatkowym była z jednej strony ochrona interesu ogólnego utożsamianego z państwem socjalistycznym, z drugiej zaś stworzenie normatywnej płaszczyzny dla transferu do prawa podatkowego ocen i wartości aksjologicznych o wyraźnym zabarwieniu ideologicznym akceptowanym przez państwo komunistyczne. Podkreślić należy, że zarówno w czasach II Rzeczypospolitej, jak i w okresie powojennym, w zasadzie aż do lat 80-tych XX w., zwroty szacunkowe i klauzule generalne nie były poddawane regułom wykładni prawa. Oznaczało to, że w toku stosowania prawa podatkowego władze skarbowe II Rzeczypospolitej i komunistyczne władze finansowe dokonując analizy nieostrych zwrotów ocennych kierowały się swobodnym uznaniem administracyjnym. Stopniowe obejmowanie zwrotów nieostrych regułami wykładni prawa rozpoczęło się wraz z rozwojem sądownictwa administracyjnego.

Dwa kolejne rozdziały przedstawiają analizę normatywną poszczególnych kategorii tytułowych nieostrych zwrotów ocennych.

W rozdziale czwartym scharakteryzowane zostały wybrane zwroty szacunkowe (porównawcze) uregulowane w przepisach materialnych i procesowych ordynacji podatkowej oraz w poszczególnych ustawach podatkowych. Omówione zostały przykłady zwrotów budzących liczne kontrowersje interpretacyjne w piśmiennictwie i w praktyce podatkowej oraz takich, które bardzo rzadko są analizowane w literaturze i orzecznictwie podatkowym. Każdy omówiony w rozdziale zwrot szacunkowy poddany został analizie prawnej uwzględniającej przyczyny jego wprowadzenia do przepisów, poprawność unormowania oraz funkcje, jakie w danym miejscu systemu podatkowego spełnia. Układ merytoryczny rozdziału został zdeterminowany tym, że zdecydowana większość zwrotów szacunkowych normowana jest w przepisach materialnych ordynacji podatkowej i w ustawach szczegółowych. Zdecydowanie rzadziej prawodawca sięga po tę kategorię prawną w przepisach *stricte* procesowych. W rozdziale piątym przedstawione zostały wszystkie unormowane w przepisach prawa podatkowego klauzule generalne. Tak jak w przypadku zwrotów nieostrych szacunkowych, analizie poddano przyczyny wprowadzenia poszczególnych klauzul do przepisów podatkowych, zbadano również poprawność ich uregulowania. Z uwagi na specyfikę prawa podatkowego stanowiącego bez wątpienia opresyjną i ingerencyjną gałąź prawa publicznego, zbadane zostały przede wszystkim pozaprawne wartości i

oceny, do których poszczególne klauzule generalne odsyłają interpretatora. System aksjologiczny stanowiący naturalne otoczenie tego rodzaju zwrotów ocennych determinuje bowiem funkcje, które klauzule spełniają w konkretnych przepisach podatkowych.

Przedstawione w dwóch ostatnich rozdziałach rozważania oraz analizy normatywne przepisów podatkowych, zawierających obydwaj rodzaje nieostrych zwrotów ocennych wskazują, że wyrażenia te z uwagi na otwarty zakres znaczeniowy stanowią szczególną kategorię prawną, dlatego też ich wprowadzanie do treści przepisów podatkowych powinno odbywać się w sposób racjonalny i zgodny z techniką prawodawczą. Ustawodawca winien uwzględniać, adekwatne dla każdego rodzaju zwrotu ocennego, standardy i wymagania formułowane w piśmiennictwie z zakresu teorii i filozofii prawa oraz w orzecznictwie. Jedynie bowiem poprawnie wprowadzone do obrotu prawnego zwroty szacunkowe oraz klauzule generalne spełnią swoją zasadniczą funkcję na gruncie prawa podatkowego polegającą na uelastycznianiu prawa podatkowego przy jednoczesnym zapewnieniu należytej ochrony interesowi indywidualnemu podatnika oraz interesowi publicznemu.

Z uwagi na powyższe, zwroty szacunkowe powinny być normowane tak, aby w przepisach je regulujących wskazane były w sposób jasny i przejrzysty choćby przykładowe mierniki lub kryteria ukierunkowujące dookreślenie zakresu znaczeniowego poszczególnych wyrażeń. W obecnie obowiązujących przepisach w wielu przypadkach takich przesłanek normatywnych brakuje. Natomiast klauzule generalne należy tak konstruować pod względem normatywnym i językowym, aby dla każdego podmiotu dokonującego wykładni oczywiste było, że w danych przepisach unormowana jest taka właśnie kategoria prawna. Taką jasność tekstu prawnego osiągnąć można albo poprzez wprowadzenie do przepisów konkretnej nazwy klauzuli, np. interes publiczny, albo poprzez zastosowanie w przepisach wyrażenia klauzula generalna lub ogólna. To drugie rozwiązanie może znaleźć zastosowanie w przypadku, gdy jedna klauzula generalna unormowana jest w większej liczbie przepisów. Brak jasnego i wyraźnego wyartykułowania chronionego przez klauzulę generalną dobra lub wartości pozaprawnej sprawia, że w toku interpretacji pojawiają się wątpliwości co do intencji prawodawcy i wykładnia może zakończyć się brakiem jednoznacznego rezultatu dotyczącego znaczenia danej klauzuli.

Szczegółowe omówienie sformułowanych w pracy wniosków *de lege lata* i *de lege ferenda* znajduje się w Zakończeniu monografii.

Robert Jurek⁹

Przygotowana monografia może stać się pomocną pozycją dla podmiotów dokonujących wykładni operatywnej oraz naukowej przepisów prawa podatkowego, w treści których zakodowane zostały zwroty ocenne. Może być ona przydatna w dokonywaniu ich identyfikacji jako kategorii prawnych (obydwa rodzaje zwrotów ocennych są bowiem zarówno w orzecznictwie, jak i w piśmiennictwie mylone) oraz w ustalaniu właściwych dyrektyw ich wykładni.

5. Omówienie pozostałych osiągnięć naukowo-badawczych (artystycznych):

Prowadzona przeze mnie działalność naukowa po uzyskaniu stopnia doktora nauk prawnych dotyczyła następujących obszarów z zakresu prawa podatkowego oraz prawa finansowego:

- a) Procedury podatkowe unormowane w ordynacji podatkowej: postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa, czynności sprawdzające oraz kontrola skarbową
- b) Ustrojowe prawo podatkowe
- c) Opodatkowanie dochodów rodziny oraz status małżonków jako uczestników procedur podatkowych
- d) Budżet państwa oraz procedura budżetowa
- e) Dogmatyka prawa podatkowego
- f) Inne zagadnienia

Przygotowywane przeze mnie opracowania i komentarze były publikowane w takich wydawnictwach, jak: Wydawnictwo KUL, Wydawnictwo Temida 2, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Wydawnictwo C.H.Beck, Oficyna Polskiego Prawa. Artykuły naukowe publikowane były w następujących czasopismach: „Roczniki Nauk Prawnych”, „Gdańskie Studia Prawnicze. Studia Prawno-Finansowe”, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego”, „Państwo i Prawo” oraz „Przegląd Prawa Publicznego”.

Ad a) Procedury podatkowe unormowane w ordynacji podatkowej: postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa, czynności sprawdzające oraz kontrola skarbową

Badania prowadzone nad procedurami podatkowymi dotyczyły przede wszystkim kwestii związanych z procedurami kontrolnymi, a mianowicie kontrolą podatkową oraz postępowaniem kontrolnym. Pierwsza z wymienionych procedur z uwagi na jej usytuowanie w ramach ordynacji oraz skutki prawne, jakie wywołuje dla podatnika oraz innych podmiotów, wobec których może być wszczęte tego rodzaju

postępowanie, traktowana jest przeze mnie jako etap wstępny postępowania podatkowego. Szczegółowe problemy związane z wykonywaniem kontroli podatkowej przedstawione zostały w dwóch artykułach:

- *Prawa i obowiązki stron kontroli podatkowej*, w: *Szanse i bariery rozwoju sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce. Aspekty ekonomiczno-prawne*, red. T. Guz, P. Marzec, Z. Michalski, Wydawnictwo Diecezjalne i Drukarnia w Sandomierzu, Tomaszów Lubelski-Sandomierz 2006, s. 208-232, ISBN 83-924970-0-7 (liczba znaków 44 239).

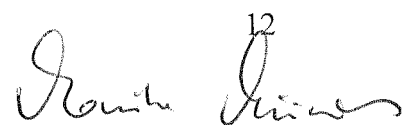
- *Miejsce prowadzenia kontroli podatkowej*, w: *W świecie finansów i prawa finansowego*, red. B. Kłosowska, P. Prewysz-Kwinto, Wyższa Szkoła Bankowa, Toruń 2010, s. 103-124, ISBN 978-83-930828-1-0 (liczba znaków 40 997).

W pierwszym z nich omówione zostały problemy dotyczące nierównego ułożenia pozycji prawnej kontrolującego oraz podmiotu kontrolowanego. Nowelizowane w latach 2003-2004 przepisy ordynacji podatkowej zmienione zostały ewidentnie na niekorzyść podmiotów poddawanych kontroli podatkowej, przy jednoczesnym rozwinięciu uprawnień przysługujących urzędnikom wykonującym czynności kontrolne. Najważniejszym problemem omówionym w tym artykule była kwestia wyłączenia z treści protokołu sporządzanego po zakończeniu kontroli oceny prawnej kontrolującego dotyczącej przeprowadzonych czynności.

W drugim z przywołanych artykułów przedstawione zostały kwestie związane z wyjaśnieniem znaczenia zwrotu – miejsce wykonywania kontroli podatkowej. Wyrażenie to unormowane jest w kilku artykułach ustawy ordynacja podatkowa. Zgodnie z jej treścią przez miejsce wykonywania kontroli podatkowej rozumieć należy zarówno siedzibę kontrolowanego, jak i inne miejsce przechowywania dokumentacji bądź też miejsca związane z prowadzoną przez kontrolowanego działalnością w godzinach jej prowadzenia. Analiza postanowień ustawowych jednoznacznie wskazuje na to, że ustawodawca przepisy normujące miejsce wykonywania kontroli podatkowej skonstruował w taki sposób, że kontrolujący mogą je interpretować bardzo szeroko. Po pierwsze, jeśli jest to uzasadnione, kontrolujący mają prawo wykonywania czynności kontrolnych poza siedzibą kontrolowanego oraz innymi miejscami wskazanymi w przepisach ordynacji podatkowej. Najczęściej miejscem tym jest siedziba organu podatkowego. Po wtóre wskazane w zawiadomieniu i upoważnieniu miejsce prowadzenia kontroli podatkowej może być rozszerzone o inne niewymienione w tych dokumentach

miejsca. O tym, czy w danym przypadku zachodzą przesłanki ustawowe pozwalające na wykonywanie kontroli podatkowej w innych miejscach decydują kontrolujący. Możliwość szerokiego interpretowania przepisów regulujących miejsce wykonywania czynności kontrolnych są bez wątpienia niekorzystne dla kontrolowanych podmiotów. Obejmowanie kontrolą kolejnych miejsc związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej skutkuje z reguły przedłużeniem czasu trwania kontroli, czyniąc tę procedurę jeszcze bardziej uciążliwą dla kontrolowanych podmiotów. W związku z tym, że decyzje o podejmowaniu czynności kontrolnych w miejscach innych niż wymienione w upoważnieniu nie są ujmowane w formę postanowień, kontrolowane podmioty nie mają możliwości ich zahamowania.

Prowadzone przeze mnie badania nad kontrolą podatkową stopniowo były rozszerzane o nowy obszar tematyczny, a mianowicie o unormowaną w ustawie o kontroli skarbowej – kontrolę skarbową. Główną przyczyną zainteresowania się kwestiami związanymi z instytucjonalnym i proceduralnym wymiarem kontroli skarbowej było krytykowane w piśmiennictwie zjawisko tzw. dualizmu, czyli nakładania się kompetencji w zakresie kontroli podatkowej przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej. Z kwestią ową niebezpieczną z punktu widzenia podatnika dychotomii uprawnień kontrolnych związane były wprowadzane stopniowo w związku z wejściem Polski do struktur UE reformy administracji skarbowej określane mianem modernizacji i konsolidacji administracji skarbowej. Reformom tym towarzyszyły bowiem także zmiany w przepisach normujących wykonywanie kontroli podatkowej przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej. Pierwszą pracą poświęconą dublowaniu się kompetencji kontrolnych tych władz skarbowych podlegających Ministrowi Finansów był artykuł pt. *Wybrane elementy unifikacji przepisów Ordynacji podatkowej i ustawy o kontroli skarbowej w zakresie wykonywania kontroli podatkowej przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej*, „Gdańskie Studia Prawnicze. Studia Prawno-Finansowe” 2007, t. XVI, s. 403-420 (liczba znaków 36 661). W artykule omówione zostały etapy poprzedzające dokonanie częściowego ujednoczenia przepisów ordynacji podatkowej i ustawy o kontroli skarbowej, normujących wykonywanie czynności kontrolnych przez dwa różne pionory organów aparatu skarbowego. Rozważania przedstawione zostały z uwzględnieniem skutków, jakie wywołało orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 2001 r. Skargę na istnienie dwutorowości kontroli podatkowej wniósł Rzecznik Praw Obywatelskich. Trybunał nie dopatrył się



niestety w zbiegu uprawnień kontrolnych organów podatkowych i organów kontroli skarbowej sprzeczności z Konstytucją RP. W przywołanym artykule przedstawiłam stanowisko, że omówione przeze mnie elementy ujednoczenia przepisów normujących wykonywanie kontroli podatkowej przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej stanowią bez wątpienia gwarancję, iż niezależnie od tego, jaki organ podejmie czynności kontrolne wobec danego podatnika, będzie je wykonywał przede wszystkim w oparciu o przepisy jednej ustawy, a mianowicie ordynacji podatkowej. Poza unifikacją pozostały jednak kwestie związane ze sporządzaniem protokołu i zakańczaniem kontroli, wydawaniem decyzji podatkowej oraz tokiem instancyjnym. W mojej ocenie omówione zmiany miały charakter wstępny. Wyraziłam obawę, że jeżeli nie będą one kontynuowane w kierunku całkowitej unifikacji obydwóch procedur, to organy kontroli skarbowej nadal będą w praktyce dublowały uprawnienia organów podatkowych w zakresie sprawdzania, czy kontrolowane podmioty przestrzegają przepisów prawa podatkowego. Warunkiem pełnej unifikacji przepisów normujących wykonywanie kontroli podatkowej niezbędne powinno być bowiem zupełne wyłączenie z zakresu przedmiotowego i podmiotowego kontroli skarbowej prawa do wykonywania kontroli podatkowej.

Kolejną publikacją poświęconą zjawisku dublowania się kontroli podatkowej i kontroli skarbowej był artykuł pt. *Zintegrowany system kontroli podatkowej. Polski model jednolitej kontroli podatkowej czy mit legislacyjny*, w: *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, red. B. Kucia-Guściora, M. Münnich, L. Bielecki, A. Krukowski, Wydawnictwo KUL, Lublin 2008, s. 235-254, ISBN 978-83-7363-710-8 (liczba znaków 28 924). W artykule tym wyjaśnione zostało pojęcie zintegrowanego systemu kontroli podatkowej, które pojawiło się po raz pierwszy i w zasadzie jedyny w dokumencie rządowym przyjętym przez Radę Ministrów 6 sierpnia 2002 r. zatytułowanym „Strategia modernizacji polskiej administracji podatkowej do roku 2004”. Na podstawie analizy tego dokumentu oraz uzasadnień do ustaw towarzyszących owym reformom aparatu skarbowego przyjął, że pojęcie zintegrowanego systemu kontroli podatkowej należy rozumieć jak najszerszej, czyli jako ujednoczenie zakresu podmiotowego i przedmiotowego kontroli podatkowej oraz uprawnień i obowiązków obu stron kontroli, a także sposobów wszczynania i zakończenia kontroli. W ramach zintegrowanego systemu nie mieściły się natomiast czynności pokontrolne. W artykule omówiłam tylko jeden z wymienionych elementów zintegrowanego systemu kontroli podatkowej, a mianowicie kwestię

13


zakresu podmiotowego ujednoczonego systemu kontroli podatkowej. W głównym wniosku dokonanej analizy znowelizowanych przepisów ordynacji podatkowej i ustawy o kontroli skarbowej wyraziłam przekonanie, że częściowe ujednoczenie ich przepisów nie likwiduje dychotomii uprawnień organów podatkowych i organów kontroli skarbowej w zakresie wykonywania kontroli podatkowej wobec tych samych podmiotów. Oznacza to, że nadal istnieje potencjalne niebezpieczeństwo zdublowania się dwóch lub więcej kontroli podatkowych wykonywanych przez różne organy wobec jednego podatnika w tym samym roku podatkowym.

Zwieńczeniem badań prowadzonych nad regulacjami dotyczącymi kontroli podatkowej w ordynacji podatkowej oraz dublowania się tej procedury z kontrolą skarbową jest monografia autorska pt. *Kontrola podatkowa. Geneza i rozwój procedury*, Wydawnictwo KUL, Lublin 2010, ss. 229, ISBN 978-83-7702-090-6.

W książce przedstawiona została przekrojowa analiza normatywna przepisów normujących funkcjonowanie różnych form kontroli wykonywanej wobec podatników przez organy podatkowe w Polsce w latach 1918-2010. Szeroko zakrojone zarówno pod względem czasowym, jak i merytorycznym badania pozwoliły na wyodrębnienie poszczególnych etapów rozwoju tej jednej z najważniejszych procedur podatkowych w historii polskiego ustawodawstwa podatkowego. Tytułowa geneza i rozwój kontroli podatkowej odzwierciedlone zostały w konstrukcji pracy. Trzy pierwsze rozdziały mają już obecnie charakter historyczny. W pierwszym omówione zostały formy i rodzaje kontroli podatkowej unormowane w przepisach prawa podatkowego obowiązujących w okresie międzywojennym oraz po II wojnie światowej do roku 1989. Rozdział drugi obrazuje etapy ukształtowania się oraz skutki istnienia tak zwanego dualizmu kontroli podatkowej, czyli możliwości wykonywania kontroli w oparciu o różne reżimy prawne przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej. Rozdział trzeci traktuje o obowiązujących w latach 2002-2010 ujednoczonych w ordynacji podatkowej rozwiązaniach w zakresie wykonywania kontroli podatkowej przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej. W rozdziale czwartym omówione zostały odrębności proceduralne w zakresie wykonywania kontroli podatkowej unormowane w innych aniżeli ordynacja podatkowa aktach prawnych oraz krótkie rozważania poświęcone czynnościom sprawdzającym.

Głównym celem pracy było udzielenie odpowiedzi na następujące pytania. Po pierwsze, czy kontrola podatkowa rozwijała się symetrycznie do ewolucji, jaką

przechodziło polskie prawo podatkowe we wskazanym wyżej okresie? Po wtóre, czy procedurę kontrolną zmieniano w sposób doraźny (według potrzeb fiskalnych lub politycznych aktualnej władzy) bez szerszego kontekstu ustrojowego czy też w oparciu o szersze założenia legislacyjne? Po trzecie, czy obecny kształt regulacji kontroli podatkowej zawarty w ordynacji podatkowej wyczerpuje przesłanki pozwalające na określenie go mianem modelowej regulacji prawnej? A ponadto, czy w świetle aktualnego stanu prawnego stworzono model docelowy czy też mamy do czynienia z kolejnym etapem ewolucji procedury kontrolnej?

Wśród najważniejszych wniosków badawczych zaprezentowanych w monografii wskazać należy następujące konstatacje. Po pierwsze w okresie międzywojennym nie rozwinięto procedury kontroli podatkowej, co wynikało z dominującego wówczas wymiarowego sposobu powstawania zobowiązań podatkowych, który nie przewidywał konieczności przeprowadzania w roku podatkowym czynności kontrolnych. Sprawdzanie podmiotów zobowiązanych do uiszczania podatków odbywało się za pomocą doraźnie wykonywanych: rewizji, lustracji i oględzin. Niezwykle ważnym osiągnięciem przedwojennej myśli legislacyjnej, z punktu widzenia współczesnego systemu prawa podatkowego, był instytucjonalny wymiar kontroli, czyli kontrola skarbowa. Wraz z ochroną skarbową stanowiła ona nie tylko pion organów wykonawczych władz skarbowych pierwszej instancji, ale ze względu na umundurowanie, uzbrojenie oraz kompetencje dochodzeniowo-śledcze była pierwszą polską „policją podatkową”. Po II wojnie światowej zlikwidowane zostały wszystkie przedwojenne organy podatkowe. Władze komunistyczne zaprzepaściły cały dorobek polskiego międzywojennego ustawodawstwa podatkowego, zarówno ustrojowego, materialnego, jak i procesowego. W czasach PRL nastąpił zupełny zanik instytucjonalnego wymiaru kontroli finansowej. Rozwinięta natomiast została kontrola podatkowa w ujęciu funkcjonalnym, jako procedura sprawdzania podmiotów zobowiązanych do przestrzegania prawa podatkowego.

Drugim najważniejszym wnioskiem sformułowanym w omawianej monografii było przekonanie, że od początku lat 90-tych XX w. prawodawca bezskutecznie poszukuje docelowego, optymalnego z uwagi na potrzeby fiskalne państwa, modelu kontroli podatkowej. Bez wątplenia nie przysłużyło się konstruowaniu owego modelu utworzenie w 1992 r. kontroli skarbowej i powierzenie jej organom uprawnień w zakresie wykonywania kontroli podatkowej zastrzeżonych na mocy ustawy o zobowiązaniach podatkowych z 1980 r. wyłącznie dla organów

podatkowych. Powierzenie kontroli skarbowej uprawnień w zakresie wykonywania postępowania jurysdykcyjnego, w tym dowodowego, jak i kontroli podatkowej, doprowadziło do ukształtowania się negatywnego zjawiska koincydencji uprawnień kontrolnych organów podatkowych i organów kontroli skarbowej. W ten sposób w 1992 r. narodziło się w polskim systemie prawa podatkowego negatywne zjawisko dualizmu kontroli skarbowej i podatkowej. Pomimo krytycznych opinii przedstawicieli doktryny prawa finansowego i praktyki prawa podatkowego, istniało ono w niezmienionej w zasadzie postaci aż do końca 2002 r. Można powiedzieć, że w latach 1992-2002 funkcjonował w Polsce swoisty model kontroli wykonywanej wobec podatników i innych podmiotów zobowiązanych do przestrzegania przepisów prawa podatkowego. Jego istotą była krzywdząca dla kontrolowanych możliwość zbiegu kompetencji kontrolnych dwóch pionów organów administracji skarbowej, czyli organów podatkowych i organów kontroli skarbowej działających w oparciu o różne reżimy prawne.

Trzeci wniosek badawczy sformułowany w monografii dotyczył zmian, jakie zaszły zarówno w strukturach administracji skarbowej, jak i podziale kompetencji kontrolnych organów aparatu skarbowego w 2002 r. W moim przekonaniu zapoczątkowane wówczas reformy doprowadziły do ukształtowania się w polskim systemie podatkowym (przejściowego jak się dzisiaj okazuje w związku z powołaniem Krajowej Administracji Skarbowej) modelu jednolitej kontroli podatkowej. Najważniejszym elementem konstrukcyjnym tego modelu było częściowe ujednoczenie w ordynacji podatkowej przepisów regulujących wykonywanie kontroli podatkowej przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej. Niestety owo ujednoczenie przepisów polegało na tym, że oprócz zupełnie nowych rozwiązań prawnych dotyczących wykonywania kontroli, znaczna część przepisów została po prostu przeniesiona do ordynacji podatkowej z ustawy o kontroli skarbowej.

Ostatnim wnioskiem sformułowanym w książce był postulat jasnego sprecyzowania w ustawodawstwie podatkowym miejsca i pozycji organów kontroli skarbowej. W mojej opinii powinny być one albo w sposób jednoznaczny uznane za rodzaj organów podatkowych i ich imienne wskazanie w zawartym w art. 13 ordynacji podatkowej katalogu organów podatkowych, bądź też uznane za odrębny rodzaj organów funkcjonujących w ramach aparatu skarbowego niezależnie od organów podatkowych. Z ustaleniem statusu organów kontroli skarbowej w ramach

administracji podatkowej związana była druga kwestia, która wymagała uściślenia, czyli zakres przedmiotowy i podmiotowy kontroli skarbowej. Wyraziłam w Zakończeniu pracy przekonanie, że pozostawienie organów kontroli skarbowej poza katalogiem organów podatkowych zawartym w ordynacji powinno wiązać się z przekształceniem ich w wyspecjalizowane narzędzie zwalczania podatkowej szarej strefy. Oznaczałoby to usunięcie z zakresu podmiotowego kontroli skarbowej możliwości kontroli rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków przez „zwykłych” podatników. Rozwiązanie takie mogło w moim przekonaniu ugruntować z jednej strony ideę jednolitego modelu kontroli podatkowej, do wykonywania której uprawnione byłyby wyłącznie organy podatkowe, z drugiej zaś ustabilizować pozycję prawną podmiotów typowanych do kontroli; byłiby oni bowiem jednoznacznie przyporządkowani tylko jednemu – wymiarowemu pionowi organów podatkowych administracji skarbowej podporządkowanej Ministrowi Finansów.

Do problematyki kontroli skarbowej sięgnęłam jeszcze dwukrotnie w artykułach pt. *Wywiad skarbowy: policja fiskalna czy służby specjalne w aparacie skarbowym? Studium prawne*, „Studia Prawnicze KUL” 2012, nr 4 (52), s. 87-105 (liczba znaków 29 997) oraz *Charakterystyka wyniku kontroli jako rozstrzygnięcia kończącego postępowanie kontrolne. Problemy interpretacyjne*, „Roczniki Nauk Prawnych” 2014, t. XXIV, nr 2, s. 31-25 (liczba znaków 27 830).

W pierwszym z artykułów omówiłam bardzo rzadko w piśmiennictwie podatkowym omawianą instytucjonalną formę kontroli skarbowej, jaką były funkcjonujące do końca lutego 2017 r. w urzędach kontroli skarbowej komórki wywiadu skarbowego. Głównym zadaniem wywiadu jest zwalczanie różnego rodzaju przestępstw gospodarczych i podatkowych naruszających interes Skarbu Państwa. W artykule przedstawiłam krótko historię tej instytucji, która jest częścią administracji skarbowej od roku 1991. Celem publikacji była po pierwsze analiza statusu tytułowej instytucji w ramach struktur organów administracji skarbowej, a po wtóre zbadanie zakresu kompetencyjnego wywiadu skarbowego obejmującego przede wszystkim czynności o charakterze niejawnym na wzór policji oraz służb specjalnych. Drugim obszarem tematycznym omówionym w artykule była kwestia kontroli parlamentarnej nad wywiadem skarbowym, której w świetle obowiązujących przepisów prawa posłowie nie wykonują. W konkluzjach wskazałam, że usytuowanie wywiadu skarbowego w 1991 r. w ramach organów

kontroli skarbowej było rozwiązaniem słusznym, zarówno z uwagi na ówczesny kontekst czasowy (czyli okres transformacji polityczno-gospodarczej, pojawienie się nowych zagrożeń dla budżetu państwa w postaci przestępczości podatkowej, której tradycyjne struktury administracji skarbowej nie potrafiły zwalczyć), jak i z uwagi na względy merytoryczne. Organizacja i uprawnienia wywiadu skarbowego ukierunkowane na wykrywanie i zapobieganie przestępstwom skarbowym były bowiem zbieżne z głównym zadaniem kontroli skarbowej, czyli ochroną interesów majątkowych Skarbu Państwa. Uznałam także, że zgodnie z intencją prawodawcy wywiad skarbowy jest formacją o charakterze policyjnym. Konieczność istnienia tego typu policji fiskalnej potwierdza również orzecznictwo TK, który nigdy nie zakwestionował konstytucyjności i potrzeby funkcjonowania wywiadu skarbowego. Wśród wniosków *de lege ferenda* podniosłam konieczność zmian w przepisach ustawy o kontroli skarbowej, proponowanych przede wszystkim przez RPO, których celem byłoby zobowiązanie organów kontroli skarbowej do ujawniania efektów działalności wywiadu skarbowego, np. podawania danych statystycznych obrazujących rozmiar prowadzonych czynności operacyjno-rozpoznawczych lub też wysokość wpływów podatkowych do budżetu, stanowiących efekt tych działań. Drugi wniosek dotyczył objęcia działalności wywiadu skarbowego realną kontrolą parlamentarną. Wywiad skarbowy mimo swoich policyjnych kompetencji, typowych dla służb specjalnych, nie podlegał realnej kontroli zewnętrznej, czyli wykonywanej przez Komisję do Spraw Służb Specjalnych. Rozwiązanie takie naruszało standardy dobrej administracji skarbowej, której wywiad jest immanentną częścią.

Drugi artykuł poświęcony kontroli skarbowej dotyczył z kolei specyficznej formy zakończenia postępowania kontrolnego w drodze wydania nie decyzji podatkowej, ale tzw. wyniku kontroli. Instytucja ta nieznana w innych gałęziach prawa publicznego wywołuje liczne problemy w praktyce stosowania prawa. Największe wątpliwości budzi kwestia związana z zaskarżalnością tego typu rozstrzygnięcia administracyjnego. Ustawa o kontroli skarbowej oraz ustawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi normują w sposób jednoznaczny kwestię zaskarżalności wyniku kontroli. W artykule wskazałam brak jednolitego rozstrzygnięcia tej kwestii, zarówno w piśmiennictwie, jak i w orzecznictwie. Największy problem związany jest z tym, że wyniki kontroli, w zależności od sformułowania ich treści, mogą podlegać zaskarżeniu do sądu administracyjnego albo nie. Przesłanką warunkującą jest to, czy dany wyrok rozstrzyga w zakresie praw i obowiązków kontrolowanego

podmiotu. Taki brak precyzyjności legislacyjnej bez wątpienia jest niezgodny z konstytucyjną zasadą demokratycznego państwa prawa oraz zasadą dostatecznej określoności prawa. Z tych względów w konkluzjach przedstawiony został wniosek *de lege ferenda* takiej nowelizacji ustawy o kontroli skarbowej, która pozwoliłaby na bezwarunkowe zaliczenie wyniku kontroli do tzw. innych rozstrzygnięć procesowych, a tym samym pełne objęcie tej instytucji kognicją sądów administracyjnych. Wagę omawianych problemów podnosi także fakt, że adresatami wyników kontroli są nie tylko podatnicy podatków państwowych, ale także inne podmioty niezmiernie ważne z punktu widzenia finansów publicznych, m.in. jednostki samorządu terytorialnego oraz różnego typu państwowe osoby prawne, jak np. agencje wykonawcze czy też spółki z udziałem Skarbu Państwa.

Ostatnią publikacją dotyczącą kontroli skarbowej jest artykuł poświęcony przedwojennym regulacjom instytucji, która nosiła nazwę kontroli skarbowej i w pewnym sensie można ją uznać za pierwowzór powołanej w 1992 r. kontroli skarbowej. Publikacja nosi tytuł *Charakterystyka kontroli skarbowej jako organu wykonawczego władz skarbowych w II Rzeczypospolitej Polskiej*, „Roczniki Nauk Prawnych” 2005, t. XV, nr 2, s. 131-144 (liczba znaków 19 527). Analiza niezwykle rozległych przepisów międzywojennego prawa podatkowego ustrojowego pozwoliła na sformułowanie stwierdzenia, że w ciągu dwudziestu lat istnienia II Rzeczypospolitej w aparacie skarbowym podporządkowanym Ministrowi Skarbu funkcjonowały różne formy instytucji określanej mianem kontroli skarbowej. W ostatnich miesiącach przed wybuchem II wojny światowej kontrola skarbowa wraz z brygadami ochrony skarbowej stanowiła modelowy zespół organów wykonawczych wszystkich władz skarbowych pierwszej instancji. Funkcjonariusze kontroli skarbowej wykonywali doraźny i stały nadzór oraz przeprowadzali czynności kontrolne w zakresie produkcji i obrotu artykułami akcyzowo-monopolowymi, a także innymi artykułami objętymi specjalnymi procedurami ograniczania ich produkcji i obrotu.

W omówionej wyżej monografii *Geneza i rozwój procedury podatkowej* przedstawiona została krótko, w kontekście charakterystyki kontroli podatkowej, procedura czynności sprawdzających. Procedura ta, podobnie jak kontrola, ma niezależny charakter prawny zarówno wobec postępowania jurysdykcyjnego, jak i kontroli podatkowej. Obydwa te postępowania może poprzedzać albo toczyć się niezależnie od nich. Tematyce tej poświęciłam jeden artykuł pt. *Procedura czynności*

sprawdzających. Wybrane zagadnienia, w: W służbie nauki prawa finansowego. Jubileusz obecności Profesora Jana Głuchowskiego w Katedrze Finansów i Prawa Finansowego Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego, red. A. Dębiński, A. Pomorska, P. Smoleń, Wydawnictwo KUL, Lublin 2010, s. 127-143, ISBN 978-83-7702-036-4 (liczba znaków 34 200). Główny wniosek przedstawiony w artykule dotyczył oceny znaczenia czynności sprawdzających jako kontroli wstępnej formalnej i doraźnej. Uznałam, że procedura ta ma charakter działania prewencyjnego zarówno z punktu widzenia podmiotu wytypowanego do sprawdzenia, jak i organów administracji podatkowej. Czynności sprawdzające są bez wątpienia formą pomocy, jakiej władze skarbowe udzielają podatnikom, płatnikom i inkasentom, jeżeli popełniają oni drobne błędy formalne. Ich celem jest zatem zapobieganie powstawaniu i narastaniu zaległości podatkowych, a tym samym ochrona dłużników podatkowych przed bardziej restrykcyjnymi czynnościami organów podatkowych.

Problematyce dotyczącej podatkowego postępowania jurysdykcyjnego poświęcony został artykuł pt. *Podmioty posiadające legitymację procesową do występowania w postępowaniu podatkowym w charakterze strony (wybrane zagadnienia), w: Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce, red. M. Münnich, A. Zdunek, Wydawnictwo KUL, Lublin 2010, s. 315-330, ISBN 978-83-7702-000-5 (liczba znaków 28 728). Artykuł poświęcony został unormowanej w ordynacji podatkowej definicji strony postępowania podatkowego. Definicja ta, mimo wprowadzanych zmian w przepisach, różni się bowiem od definicji strony zawartej w kodeksie postępowania administracyjnego. Z treści obowiązujących przepisów ordynacji podatkowej wynika bowiem, że stroną jest nie tylko podmiot, który żąda ze względu na swój interes prawny czynności organu podatkowego oraz podmiot, którego interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy, ale również podmiot, do którego czynność organu podatkowego się odnosi. W tym ostatnim punkcie w przepisach ordynacji podatkowej brakuje wyraźnego zaznaczenia, że owa czynność organu odnosi się do interesu prawnego. Wykładnia celowościowa takiej redakcji przepisów (celowej lub pomyłkowej) może prowadzić do wniosku, że legitymację procesową mogą posiadać zarówno podmioty mające interes prawny, jak i faktyczny. Wydaje się, że obowiązujące rozwiązanie jest naganne i powinno być w ramach kolejnej nowelizacji zmienione, tak aby koncepcja strony opartej o kryterium interesu prawnego była równie jednoznaczna jak w*

przepisach k.p.a. W artykule zostały omówione rozbieżności, jakie taka wadliwa redakcja przepisów wywołuje w orzecznictwie sądów administracyjnych oraz katalog podmiotów, którym przysługuje legitymacja procesowa.

Ad b) Ustrojowe prawo podatkowe

Drugim wieloletnim obszarem badawczym odzwierciedlonym w szeregu niżej wykazanych publikacji jest ustrojowe prawo podatkowe.

Jako publikację otwierającą prezentowane przeze mnie badania dotyczące ustroju czy systemu administracji skarbowej podporządkowanej Ministrowi Finansów wskazać powinnam podrozdział pt. *Problem definicji organu podatkowego*, opublikowany w ramach monografii wieloautorskiej zatytułowanej *System organów podatkowych w Polsce*, red. P. Smoleń, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2009, s. 53-62, ISBN 978-83-7677-071-0 (liczba znaków 18 432). W tekście tym wskazałam, że w obowiązującym obecnie prawodawstwie podatkowym nie ma legalnej definicji pojęcia organu podatkowego. Nie zawiera jej ani ordynacja podatkowa, ani żadna inna szczegółowa ustawa podatkowa. W ordynacji podatkowej znajduje się jedynie katalog organów podatkowych oraz innych organów państwowych mogących pełnić taką funkcję, a także określenie ich właściwości instancyjnej. Zaznaczyłam, że katalog ten jest niepełny, gdyż nie ujmuje dyrektorów urzędów kontroli skarbowej, którzy w określonych ustawowo przypadkach pełnią rolę organów podatkowych pierwszej instancji i są wymienieni w art. 14a ordynacji podatkowej jako adresaci interpretacji ogólnych dokonywanych przez Ministra Finansów. W rozdziale dokonałam przeglądu piśmiennictwa podatkowego, wskazując na niejednorodność proponowanych w nim definicji zarówno organu podatkowego, jak i pojęcia administracji podatkowej (skarbowej). W odniesieniu do definicji organu opowiedziałam się za stanowiskiem, w myśl którego wskazywanie organu podatkowego powinno opierać się na ustaleniu zakresu jego właściwości (rzeczowej, miejscowej i funkcjonalnej) oraz wynikających z nich kompetencji, dotyczących najogólniej mówiąc spraw podatkowych. Przyjęłam również, że najwłaściwszą nazwą aparatu skarbowego, który tworzą organy podatkowe jest termin administracja skarbowa. Obejmuje on bowiem organy *stricto* podatkowe, organy Służby Celnej oraz organy kontroli skarbowej.

Wydaje się, że kierunek moich propozycji terminologicznych był słuszny, gdyż od 1 marca 2017 r. funkcjonuje Krajowa Administracja Skarbowa, która utworzona

21


została na trzech poprzednio funkcjonujących pionach, czyli podatkowym (wymiarowym), celnym i kontrolnym.

Dokładny opis ewolucji organów administracji skarbowej w latach 1918-1939, 1945-1989 oraz od roku 1989 do 2010 przedstawiłam w kolejnym podrozdziale pt. *Ewolucja terenowych organów podatkowych*, zawartym w powołanej wyżej monografii pt. *System organów podatkowych w Polsce*, red. P. Smoleń, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2009, s. 145-156, ISBN 978-83-7677-071-0 (liczba znaków 17 089). W publikacji dokonałam analizy przepisów obowiązujących we wskazanych wyżej zakresach czasowych. Najważniejszym wnioskiem było wskazanie tego, że ukształtowany model dwuinstancyjnych jednoosobowych organów podatkowych był wzorcem dla budowy nowej administracji skarbowej najpierw w 1982 r. i później w okresie transformacji ustrojowej po 1989 r. Kolejne dwa podrozdziały powołanej wyżej monografii, czyli *Ustrój i właściwość terenowych organów administracji skarbowej*, s. 157-230 oraz *Uwagi końcowe*, s. 157-230 (w sumie liczba znaków 141 214) napisałam ze współautorem dr. hab. Leszkiem Bieleckim, prof. UJK w Kielcach. Mój udział w przygotowaniu obydwóch tekstów wyniósł 50%. Przeprowadzona przez każdego z nas analiza prawna ustaw ustrojowych, rozporządzeń, zarządzeń, regulaminów oraz statutów wszystkich omówionych w rozdziale terenowych organów administracji skarbowej podporządkowanej Ministrowi Finansów pozwoliła na sformułowanie kilku zasadniczych wniosków. Po pierwsze istniejąca różnorodność organów spełniających funkcję podatkowych pozwalała na wprowadzenie ich specjalizacji przedmiotowej opartej o kryterium właściwości rzeczowej (rodzaj wymierzanego i pobieranego podatku). Specjalizacja ta nie była przeprowadzona w sposób pozbawiony błędów i szczególnie w sferze czynności kontrolnych nadal teoretycznie możliwe jest zdublowanie się kontroli podatkowej wykonywanej przez naczelnika urzędu kontroli skarbowej oraz postępowania kontrolnego prowadzonego przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej wobec tego samego podatnika w tym samym czasie. Sytuacjom takim miały zapobiegać comiesięczne spotkania organów administracji skarbowej z terenu województwa w ramach posiedzeń Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych. W związku z tym, że instytucja Kolegiów, która nie zrealizowała oczekiwanych zadań, została zlikwidowana, plany kontroli zapobiegające ich dublowaniu przyjmowane są nadal w drodze porozumień zawieranych przez organy dyrektora izby skarbowej i dyrektora urzędu kontroli skarbowej. Z przedstawionymi wyżej wnioskami wiązały

 22

się kolejne konkluzje, a mianowicie, że terenowe organy podatkowe administracji rządowej tworzą zwarty system w ujęciu instytucjonalnym. Za twierdzeniem tym przemawiały następujące fakty. Po pierwsze organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej są powoływane i odwoływane w ten sam sposób. Wyjątek stanowiła jedynie Służba Celna, która ze względu na swoją specyfikę formacji umundurowanej i uzbrojonej zachowuje odrębny sposób powoływania. Po wtóre organy podatkowe pełniły swoje funkcje przy pomocy jednostek organizacyjnych, których organizację określają zbliżone treścią statuty oraz regulaminy organizacyjne, a także regulaminy pracy. Ostatni wniosek był zarazem postulatem *de lege ferenda* i dotyczył zmian, jakie powinny być przeprowadzone w zakresie formy organizowania konkursów na stanowiska naczelnika urzędu skarbowego oraz dyrektora izby skarbowej. Przeprowadzane w obecnym kształcie konkursy ze względu na pozostawioną Ministrowi Finansów dowolność obsady egzaminatorów, brak kryteriów w formułowaniu ocen z przeprowadzonych egzaminów nie spełniały, w naszej ocenie, standardów obiektywizmu i apolityczności. Zarzuty te nie dotyczyły konkursów przeprowadzanych na dyrektorów urzędów kontroli skarbowej, gdyż w tym przypadku Ministrowi Finansów takiej dowolności w powołaniu kadry egzaminatorów oceniających uczestników konkursu nie pozostawiono. Biorąc pod uwagę równorzędność stanowisk i wpływ na sytuację finansową podatników tak odmienny sposób w przeprowadzaniu konkursu mógł budzić potrzebę wprowadzenia zmian w tym zakresie. Inną ważną kwestią podniesioną w przedstawionych rozważaniach był brak stabilizacji stosunku pracy naczelników urzędów skarbowych, dyrektorów izb skarbowych oraz dyrektorów urzędów kontroli skarbowej. Wszystkie te osoby w myśl postanowień kodeksu pracy mogły być w każdej chwili odwołane przez organ je powołujący bez podania uzasadnienia. W związku z tym uznaliśmy, że opisany sposób powoływania organów podatkowych: naczelników urzędów skarbowych oraz dyrektorów izb skarbowych stanowił iluzję konkursu na tak odpowiedzialne stanowiska związane z finansami publicznymi.

Do problematyki definicji organu podatkowego oraz pojęcia administracji skarbowej powróciłam w podrozdziale w monografii w języku angielskim pt. *Tax authority, fiscal administration – problems of definition*, w: *Fiscal Administration in Poland*, red. P. Smoleń, Wydawnictwo KUL, Lublin 2015, s. 29-34, ISBN 978-83-7702-972-5 (liczba znaków 11 048). Współautorem podrozdziału jest dr hab. Paweł Smoleń, prof. KUL. Mój wkład w przygotowanie tekstu wyniósł 50%. Dla potrzeb

23


powyższej monografii w języku angielskim z myślą o adresatach nieznających ani historii, ani realiów w okresie PRL i w dobie transformacji przygotowałam krótki rys historyczny obrazujący niemal stuletni okres rozwoju polskiej administracji publicznej w podrozdziale pt. *The development of structures and responsibilities of the governmental tax authorities*, s. 21-24 (liczba znaków 8 030). W tym tekście wyjaśnione zostały zasadnicze kwestie związane z pojęciem organu podatkowego, pojęciem właściwości organów podatkowych oraz ich kompetencjami. W kolejnym podrozdziale omawianej monografii pt. *The competencies and classification of tax authorities*, s. 34-36 (liczba znaków 3 541) przedstawiłam ogólny zarys struktury terenowych organów podatkowych podporządkowanych Ministrowi Finansów funkcjonujących w tym okresie w trzech pionach: podatkowym, celnym i kontrolnym. Natomiast w rozdziale pt. *The Characteristics of Governmental Authorities of the Fiscal Administration in Poland*, s. 93-129 (liczba znaków 67 987) dokładnie scharakteryzowałam niezwykle skomplikowaną i złożoną mozaikę właściwości organów polskiej administracji skarbowej, ze szczególnym uwzględnieniem znaczenia organów kontroli skarbowej, czyli pionu kontrolnego, uprawnionego do wykonywania postępowań kontrolnych, w ramach których podejmowana mogła być także kontrola podatkowa. Wyjaśniłam także przyczyny, z powodu których organy Służby Celnej pełnią funkcję organów.

Kolejną publikacją dotyczącą podatkowego prawa ustrojowego, a dokładniej przygotowywanych zmian w aparacie skarbowym w związku z treścią ustawy z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej (Dz. U. z 2015 r., poz. 1269), jest rozdział pt. *Government tax administrations authorities, w: Tax authorities in the Visegrad Group countries. Common experience after accession to the European Union*, red. M. Burzec, P. Smoleń, Wydawnictwo KUL, Lublin 2016, s. 173-187 (liczba znaków 28 693). W publikacji tej wskazałam na najważniejsze zmiany, jakie powyższa ustawa miała wprowadzić w zakresie obsługi podatnika przez organy administracji podatkowej, m.in. poprzez utworzenie nowego organu podatkowego w postaci Biura Krajowej Informacji Podatkowej, którego zadaniem miało być ujednoclenie zasad zarządzania i skutecznego nadzoru nad realizacją zadań związanych z wydawaniem indywidualnych interpretacji podatkowych. Powołanie nowego organu miało również na celu doprowadzenie do poprawy ich jakości oraz ich względnej jednolitości. Drugim ważnym elementem planowanej w 2015 r. reformy było ustanowienie w każdym urzędzie skarbowym tzw. asystenta podatnika,

czyli urzędnika, którego zadaniem było udzielanie pomocy prawnej podatnikom i płatnikom w sprawach podatkowych.

Ostatnią publikacją, w której dokonałam analizy normatywnej przepisów regulujących zakres właściwości organów podatkowych jest komentarz do ordynacji podatkowej wydany pod redakcją prof. Henryka Dzwonkowskiego. Jestem autorem komentarzy do kilku artykułów dotyczących właściwość organów podatkowych oraz przepisów normujących instytucję wyłączenia pracownika i organu podatkowego. Jestem współautorką następujących trzech wydań komentarza:

- *Komentarz do art. 15 (s. 163-168), art. 17 (s. 174-184), art. 17a (s. 185), art. 18-18b (s. 185-187), art. 130-132 (s. 660-667)*, w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, C.H.Beck, Warszawa 2013, ISBN 978-83-255-4523-9, Wydanie IV (liczba znaków 115 418);

- *Komentarz do art. 15 (s. 167-172), art. 17 (s. 178-188); art. 17a (s. 188), art. 18-18b (s. 188-191), art. 130-132 (s. 680-687)*, w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, C.H.Beck, Warszawa 2014, ISBN 978-83-255-6170-3, Wydanie V (liczba znaków 109 563);

- *Komentarz do art. 15 (s. 192-196), art. 17 (s. 203-214), art. 17a-17b (s. 214-215), art. 18-18d (s. 217-221), art. 130-132a (s. 745-753)*, w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, C.H.Beck, Warszawa 2016, ISBN 978-83-255-8772-7, Wydanie VI (liczba znaków 130 828).

W przygotowanych komentarzach do art. 15, 17 i nast. oraz art. 18 i nast. oraz art. 130-132a ordynacji podatkowej przedstawiłam najważniejsze problemy związane z problematyką ustalania właściwości państwowych i samorządowych organów podatkowych, a także innych organów państwowych pełniących zgodnie z ordynacją podatkową funkcję organów podatkowych, czyli organów celnych oraz organów kontroli skarbowej. Problematykę właściwości instancyjnej, rzeczowej i miejscowej omówiłam z uwzględnieniem innych aktów prawnych normujących te kwestie oraz w oparciu o niezwykle bogate w tym zakresie orzecznictwo podatkowe sądowe i administracyjne. Przepisy ordynacji podatkowej normujące przesłanki obligatoryjnego i fakultatywnego wyłączenia pracownika organu podatkowego i samego organu podatkowego omówiłam stosując tę samą metodę analizy normatywnej i dogmatycznej.

 25

W każdym wydaniu *Komentarza* uwzględniałam oczywiście już wprowadzone lub planowane w danym momencie zmiany w analizowanych przepisach. Obecnie przygotowywane jest IV wydanie publikacji na rok 2017.

Przygotowując powyżej omówione publikacje dotyczące organów administracji skarbowej oraz ich właściwości prowadziłam jednocześnie niezwykle interesujące badania dotyczące tego, jakie jeszcze inne organy publiczne, aniżeli wymienione imiennie w ordynacji podatkowej, mają uprawnienia do pełnienia funkcji organów podatkowych i działania na podstawie przepisów ordynacji podatkowej w zakresie wymierzania, poboru oraz egzekucji gromadzonych przez nie środków publicznych. Zebrany materiał opracowałam i opublikowałam jako artykuł pt. *Wybrane organy podatkowe posiadające uprawnienia organów podatkowych. Kwestie kontrowersyjne*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2015, nr 7, s. 7-14 (liczba znaków 32 359). Najważniejszy wniosek sformułowany w konkluzjach zawierał stwierdzenie, że na skutek wadliwej konstrukcji legislacyjnej przepisów ordynacji podatkowej normujących zakres przedmiotowy i podmiotowy tej ustawy, w sposób nadmierny i niestety chaotyczny rozbudowywany jest katalog organów państwowych, wyposażanych na podstawie odrębnych przepisów, w niejednolity zakres uprawnień organów podatkowych. Do organów takich zaliczyć można obecnie: organy Państwowej Inspekcji Sanitarnej, Prezesa Zarządu Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej czy Prezesa Państwowego Instytutu Sztuki Filmowej. Taki stan prawny rodzi liczne problemy interpretacyjne w procesie stosowania prawa. W mojej opinii konieczna jest natychmiastowa taka nowelizacja omawianych przepisów ordynacji podatkowej, aby wszystkie organy państwowe, pobierające różne rodzaje należności publicznoprawnych budżetu państwa mogły stosować w sposób jednolity przepisy III Działu ordynacji podatkowej.

Ad c) Opodatkowanie dochodów rodziny oraz status małżonków jako uczestników procedur podatkowych

Drugim obszarem tematycznym należącym do zakresu prawa podatkowego były kwestie związane z opodatkowaniem dochodów osiągniętych przez członków rodziny podatkiem dochodowym od osób fizycznych oraz związana ze wspólnością majątkową kwestia uczestnictwa małżonków w postępowaniu podatkowym jako jednej strony. Tematyce tej poświęciłam następujące publikacje: *Ulga prorodzinna w*

podatku dochodowym od osób fizycznych, w: *Problemy i kontrowersje związane z opodatkowaniem dochodów osób fizycznych*, red. B. Kucia-Guściora, P. Smoleń, Wydawnictwo KUL, Lublin 2008, s. 27-39, ISBN 978-83-7363-810-5 (liczba znaków 17 037); *Opodatkowanie dochodów rodziny w podatku dochodowym od osób fizycznych. Wybrane zagadnienia*, w: *Prawo rodzinne w dobie przemian*, red. P. Kasprzyk, P. Wiśniewski, Wydawnictwo KUL, Lublin 2009, s. 249-266, ISBN 978-83-7306-453-9/ ISBN 978-83-7363-882-2 (liczba znaków 31 420); *Małżonkowie jako strona procedur podatkowych uregulowanych w ordynacji podatkowej*, w: *Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne*, red. M. Popławski, Wydawnictwo Temida 2, Białystok 2011, s. 19-33, ISBN 978-83-89620-94-1 (liczba znaków 22 843). W pierwszym artykule analizie prawnej poddane zostały przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w których od października 2008 r. pojawiła się nowa preferencja podatkowa w postaci tzw. ulgi prorodzinnej. W artykule omówiona została zarówno ich pierwsza redakcja, jak i wersja znowelizowana. Przepisy zostały bowiem po kilku miesiącach obowiązywania zmienione. W artykule podniosłam nieprecyzyjność przepisów w odniesieniu do możliwości korzystania z tego rodzaju preferencji podatkowej przez osoby żyjące w związkach nieformalnych. Nieco szerzej problematyka preferencji podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych skierowanych do rodzin przedstawiona została w drugim z przywołanych artykułów. Przedstawione w nim rozważania dotyczyły dwóch kwestii, a mianowicie problematyki wspólnego rozliczania się małżonków i osób samotnie wychowujących dziecko oraz przysługującej tym podmiotom ulgi na wychowanie dzieci. Zasadniczym celem nakreślonym przeze mnie było udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy podatek dochodowy od osób fizycznych ze względu na swoją strukturę może stanowić skuteczne narzędzie prowadzonej przez państwo szeroko rozumianej polityki prorodzinnej. W konkluzjach artykułu odnosząc się do tego pytania uznałam, że podatek dochodowy od osób fizycznych może stanowić skuteczny instrument polityki prorodzinnej, gdyż przy jego obliczaniu uwzględnia się osobistą i rodzinną sytuację podatnika. Jednakże zastosowanie jakichkolwiek preferencji podatkowych jest bez wątpienia rozwiązaniem bardzo kosztownym z punktu widzenia budżetu państwa. Podatkowe środki wykorzystywane do realizacji polityki rodzinnej zawsze są bowiem relatywnie drogie. Z drugiej jednak strony prorodzinne instrumenty podatkowe, w przeciwieństwie do systemu zasiłkowego, zmuszają ludzi do aktywności.

Korzystanie z preferencyjnego rozliczania się i odliczanie ulgi jest bowiem możliwe wyłącznie wówczas, gdy ma się status podatnika, a więc osiąga dochód i oblicza podatek, podczas gdy otrzymywanie zasiłków rodzinnych żadnych działań nie wymaga. Drugim argumentem przemawiającym za stosowaniem w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych preferencji podatkowych jest fakt, że pozostawienie rodzinom większej ilości pieniędzy w ich domowych budżetach umożliwia im swobodniejsze dysponowanie nimi, co oznacza nie tylko inwestowanie, ale i wydawanie ich na konsumpcję. Ta z kolei przekłada się na zwiększenie do budżetu państwa wpływów z podatków pośrednich. Inną nie mniej ważną bezpośrednią konsekwencją niższego podatku stanowi wyższy dochód w rodzinach, a to oznacza ograniczenie pomocy publicznej ze strony państwa. W mojej ocenie zagadnienie prorodzinności i neutralności systemu podatkowego wpisuje się w szerszą problematykę wyboru odpowiedniego modelu pomocy rodzinom znajdującym się w trudnej sytuacji finansowej i społecznej (system zasiłkowy czy preferencje podatkowe) i związane jest z wyborem koncepcji państwa (liberalnego czy opiekuńczego), której nie udało się po 1989 r. w Polsce wypracować. Wydaje się zatem, że dopóki nie zostaną wykształcone główne zasady i kierunki polityki rodzinnej oraz założenia polityki społecznej państwa, system podatkowy nie może być neutralny, a polityka podatkowa powinna również realizować cele społeczne.

Ostatnia z wymienionych publikacji dotyczy kwestii proceduralnych, a dokładniej specyficznej dla prawa podatkowego regulacji prawnej, w myśl której jedną stroną postępowania podatkowego mogą być małżonkowie. Z analizy przepisów ordynacji podatkowej regulujących pojęcie strony jednoznacznie wynika, że w zależności od tego, z jakim rodzajem odpowiedzialności małżonków mamy do czynienia, inna jest ich sytuacja procesowa jako strony w postępowaniach uregulowanych w ordynacji podatkowej. W przypadku gdy małżonek podatnika ponosi odpowiedzialność osobistą i majątkową za zobowiązania podatnika (współmałżonka) nie przysługuje mu legitymacja procesowa uprawniająca do występowania w postępowaniu jako strona, gdyż w świetle przepisów ustawy nie posiada on podmiotowości podatkowej. Natomiast w sytuacji, gdy występuje odpowiedzialność solidarna małżonków mogą być oni jedną stroną postępowania podatkowego lub czynności sprawdzających. Nie przysługują im natomiast uprawnienia do występowania jako jedna strona w trakcie kontroli podatkowej. Oceniając obowiązujące rozwiązania prawne starałam się wskazać zarówno ich zalety, jak i wady. W mojej ocenie zdecydowanie przeważają

28
Renata Jędrzejko

te pierwsze. Możliwość występowania małżonków jako jednej strony w postępowaniu podatkowym i w toku czynności sprawdzających należy bez wątpienia traktować jako kolejny, obok łącznego rozliczania się z podatku dochodowego, rodzaj prorodzinnej preferencji podatkowej.

Ad d) Budżet państwa oraz procedura budżetowa

Drugim obszarem moich naukowych i badawczych zainteresowań, obok prawa podatkowego, jest **prawo finansów publicznych**, a przede wszystkim problematyka związana z **procedurą budżetową oraz budżetem**.

Badania nad strukturą i treścią budżetu, a głównie jego stroną wydatkową zaowocowały dwoma artykułami poświęconymi konkretnym rodzajom tzw. zdeterminowanych wydatków budżetowych. Pierwszy artykuł pt. *Wykorzystanie ogólnej rezerwy budżetowej. Wybrane zagadnienia*, w: *Prawo finansowe w warunkach członkostwa Polski w Unii Europejskiej. Księga Jubileuszowa dedykowana Profesor Wandzie Wójtowicz*, red. A. Pomorska, P. Smoleń, J. Stelmasiak, A. Gorgol, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2011, s. 69-79, ISBN 978-83-7784-059-7 (liczba znaków 18 204), poświęcony został obligatoryjnej rezerwie ogólnej. Drugi artykuł pt. *Subwencja budżetowa dla partii politycznych*, „Państwo i Prawo” 2013, nr 12, s. 60-72 (liczba znaków 25 033), traktuje o budzącym liczne kontrowersje obligatoryjnym transferze środków publicznych (budżetowych) dla partii politycznych.

W pierwszym artykule przedstawiłam niektóre kwestie związane z tworzeniem i rozdysponowywaniem rezerwy ogólnej w budżecie państwa na przestrzeni lat 2005-2010. Specyfika tego typu rezerwy polega na tym, że powszechnie w literaturze przedmiotu przyjmuje się i charakteryzuje ten typ rezerwy jako tzw. „rezerwę klęskową”, czyli taką, której bezpośrednim przeznaczeniem jest pokrywanie wydatków spowodowanych niespodziewanymi i nieszczęśliwymi zdarzeniami losowymi. Tymczasem zupełnie inny obraz wykorzystania rezerwy ogólnej wyłania się z analizy publikowanych co roku przez NIK materiałów pokontrolnych dotyczących wykonania budżetu państwa oraz ze sprawozdań i informacji finansowych przedstawianych i publikowanych przez Ministerstwo Finansów. We wnioskach artykułu wskazałam, że dotychczasowa praktyka pokazuje, iż tworzenie rezerwy ogólnej jako zabezpieczenia finansowego jest bez wątpienia skutecznym i efektywnym rozwiązaniem pozwalającym wykonawcom budżetu na sfinansowanie

niezaplanowanych wydatków wywołanych różnego typu tragicznymi zdarzeniami losowymi. Jednakże wątpliwa jest potrzeba ustanowienia w ustawie aż tak wysokiego jej limitu w wysokości 0,2% ogółu wydatków budżetowych. Analiza sprawozdań NIK dotyczących wykonania budżetu wskazuje, że w praktyce rezerwy ogólne planowane są na daleko niższym poziomie i z reguły nie są one w 100% wykorzystywane. Oznaczać to może, że przyjęty ustawowo wskaźnik w stosunku do faktycznych potrzeb uelastyczenia budżetu państwa jest w istocie znacznie zawyżony. Celem drugiej publikacji poświęconej subwencji dla partii politycznych było przedstawienie teoretycznych problemów definicyjnych dotyczących subwencji dla partii politycznych oraz ukazanie wybranych problemów jej statusu prawnofinansowego jako wydatku budżetowego w ustawie o finansach publicznych oraz ustawie o partiach politycznych. W podsumowaniu wskazałam, że nie ma prawnych podstaw do tego, aby określać mianem subwencji środki budżetowe kierowane do niektórych partii politycznych i to w różnych wysokościach, zależnych od wyniku osiągniętego w wyborach wyłącznie do Sejmu. Po wtóre opowiedziałam się za całkowitym zlikwidowaniem subsydiowania partii politycznych ze środków publicznych, z wyjątkiem dotacji przedmiotowej przekazywanej partiom na pokrycie kosztów związanych z przygotowaniem i przeprowadzeniem kampanii wyborczej.

Szerzej problematyką planów finansowych, czyli WPPF oraz budżetu państwa oraz procedurami związanymi z ich przyjęciem i uchwaleniem zajęłam się w związku z udziałem w publikacji komentarza do ustawy o finansach publicznych, wydanej (I i II wydanie) pod red. dr. hab. Pawła Smolenia, prof. KUL. W komentarzu tym dokonałam analizy normatywnej następujących artykułów ustawy:

- *Wieloletni Plan Finansowy Państwa i ustawa budżetowa (Komentarz do art. 124-161, 167-170)*, w: *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. P. Smoleń, C.H.Beck, Warszawa 2012, s. 677-769, 788-800, ISBN 978-83-255-3307-6 (liczba znaków 222 053);

- *Wieloletni Plan Finansowy Państwa i ustawa budżetowa (Komentarz do art. 124-161, 167-170)*, w: *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. P. Smoleń, C.H.Beck, Warszawa 2014, s. 758-847, 868-80, ISBN 978-83-255-6136-9, Wydanie II (liczba znaków 216 429).

W obydwóch publikacjach omówiłam w sposób jak najbardziej obiektywny i szczegółowy obowiązujące regulacje prawne, normujące treść WPPF oraz strukturę i treść budżetu państwa. Szczegółowe kwestie zobrazowałam danymi z planów

finansowych obowiązujących w konkretnych latach budżetowych. Przygotowując komentarze sięgałam do sprawozdań NIK zawierających informacje z wykonania budżetów za konkretne lata budżetowe.

W powołanym komentarzu jestem również współautorką, z dr Anną Bartoszewicz, wykładowcą UWM, rozdziału poświęconego przepisom normującym kwestie związane z kontrolą zarządczą:

- *Kontrola zarządcza oraz koordynacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych (Komentarz do art. 68-71)*, w: *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. P. Smoleń, C.H.Beck, Warszawa 2012, s. 454-469, ISBN 978-83-255-3307-6 (liczba znaków 34 986);

- *Kontrola zarządcza oraz koordynacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych (Komentarz do art. 68-71)*, w: *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. P. Smoleń, C.H.Beck, Warszawa 2014 s. 489-506, ISBN 978-83-255-6136-9, Wydanie II (liczba znaków 40 748).

W obydwóch wydaniach mój wkład w przygotowanie tekstów komentarzy wyniósł 50%. W naszych komentarzach do wymienionych wyżej artykułów skoncentrowaliśmy się przede wszystkim na omówieniu i wyjaśnieniu kluczowych dla tego działu ustawy pojęć, nieposiadających definicji normatywnych i obcych zarówno językowi prawa, jak i prawniczemu, takich jak: kontrola zarządcza, skuteczność, efektywność i celowość działania bądź też np. standardy kontroli finansowej lub zarządzanie ryzykiem.

Wiedza nabyta w toku przygotowywania komentarza do przepisów ustawy o finansach publicznych wykorzystana została przeze mnie w publikacji kilku krótkich rozdziałów pt. *Finanse publiczne*, s. 37-45; *Pojęcie budżetu*, s. 61-72; *Kontrola i nadzór w administracji*, s. 123-129, w: *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. J. Szczot, Polihymnia, Lublin 2012, ISBN, 978-83-7270-977-6 (liczba znaków 64 266). Publikacja doczekała się drugiego wydania: *Finanse publiczne*, s. 37-45; *Pojęcie budżetu*, s. 47-58; *Kontrola i nadzór w administracji*, s.109-115, w: *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. J. Szczot, Polihymnia, Lublin 2014, ISBN 978-83-7847-144-8, Wydanie II (liczba znaków 64 266).

Ad e) Dogmatyka prawa podatkowego

31


Kolejny obszar moich zainteresowań naukowych określam ogólnym mianem **dogmatyki prawa podatkowego**, przez którą rozumiem działalność badawczą nad obowiązującymi regulacjami prawnymi, jak i nad dotyczącymi ich publikacjami naukowymi oraz orzecznictwem. Zainteresowania moje koncentrują się w zasadzie na języku prawa podatkowego i tworzących go takich komponentów prawnych, jak zwroty niedookreślone, w tym klauzule generalne oraz definicje legalne. O zwrotach nieostrych poza główną monografią napisałam w dwóch artykułach pt. *Generalne klauzule odsyłające jako przesłanki prawne stosowania przez organy podatkowe uznania administracyjnego – wybrane zagadnienia*, w: *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Procesowe prawo podatkowe*, red. B. Kucia-Guściora, M. Münnich, A. Zdunek, Wydawnictwo KUL, Lublin 2013, s. 225-242, ISBN 978-83-7702-686-1 (liczba znaków 24 148). Współautorem była mgr Anna Gawron-Karpiuk. Mój wkład w przygotowanie tekstu wyniósł 50%. Drugi artykuł nosił tytuł *Zwroty niedookreślone i klauzule generalne w prawie podatkowym. Instrumenty ochrony praw podatnika czy fundament luzu decyzyjnego organów podatkowych?*, w: *Jednostka wobec władczej ingerencji administracji publicznej*, red. E. Wójcikowska, t. 2, Wydawnictwo im. S. Podobińskiego Akademii im. Jana Długosza w Częstochowie, Częstochowa 2013, s. 146-156, ISBN 978-83-7455-363-6 (liczba znaków 21 985). Obydwa artykuły zawierają pierwsze wyniki prowadzonych przeze mnie badań nad funkcjonowaniem tego typu kategorii prawnych w przepisach prawa podatkowego. W pierwszym z artykułów kwestia klauzul generalnych omówiona została w kontekście roli, jaką te zwroty niedookreślone odgrywają w wyznaczaniu granic uznania administracyjnego, którym kierują się organy podatkowe dokonując rozstrzygnięć podatkowych dotyczących przyznania lub nie ulg podatkowych w zapłacie zobowiązań podatkowych. W drugim artykule przedstawiłam rozważania dotyczące tego, czy wprowadzane do treści norm prawa podatkowego zwroty niedookreślone oraz klauzule generalne mogą przyczynić się do poprawienia pozycji podatnika w relacjach z organami podatkowymi czy wręcz przeciwnie – rozszerzają one granice uznania administracyjnego. W artykule analizie poddanych zostało kilka wybranych przykładów zwrotów nieostrych i klauzul generalnych unormowanych w ustawach podatkowych. W konkluzjach uznałam, że omówione klauzule są systematycznie poddawane wykładni rozszerzającej na korzyść jednostki w przeciwieństwie do zwrotów niedookreślonych, których wprowadzanie do treści norm prawa

podatkowego stanowi wyraźne niebezpieczeństwo dla podatników obowiązanych do przestrzegania tych przepisów i zarazem podstawę dla uznania administracyjnego organów podatkowych, w tym także Ministra Finansów.

Problematyka związana z kodowaniem w treści norm podatkowych różnego rodzaju definicji legalnych (nominalnych, projektujących lub zakresowych) przedstawiona została w następujących artykułach:

- *Pojęcie „przepisów prawa podatkowego” w ordynacji podatkowej a wspólnotowe prawo podatkowe*, w: *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Wpływ prawa wspólnotowego na polskie prawo podatkowe*, red. M. Duda, M. Münnich, A. Zdunek, Wydawnictwo KUL, Lublin 2011, s. 129-144, ISBN 978-83-7702-180-4 (liczba znaków 24 143);

- *Charakterystyka opłaty legalizacyjnej jako daniny publicznej*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2015, nr 10, s. 69-87 (liczba znaków 23 752);

- *Problems in interpreting tax exemption of medical services as regulated by the UE VAT Directive and Polish VAT Act*, w: *Selected issues in taxation and tax authorities in Central Europe*, red. P. Smoleń, Wydawnictwo KUL, Lublin 2016, s. 113-126, ISBN 978-83-8061-336-2 (liczb znaków 36 684).

W pierwszym z wymienionych artykułów przedstawiona została wykładnia naukowa definicji pojęcia „przepisy prawa podatkowego” zawartej w tak zwanym słowniczku ordynacji podatkowej w art. 3 pkt 2. Definicja ta została omówiona nie tylko w kontekście katalogu źródeł prawa krajowego, ale przede wszystkim wspólnotowego prawa podatkowego. Celem opracowania było wykazanie, że obowiązująca obecnie redakcja tego zwrotu jest niepoprawna, gdyż wywołuje wiele dylematów interpretacyjnych w szeroko rozumianej praktyce stosowania prawa podatkowego. Najważniejszym postulatem *de lege ferenda* sformułowanym w podsumowaniu artykułu był wniosek nowelizacji omówionych przepisów ordynacji podatkowej, tak by w ramach definicji „przepisów prawa podatkowego” znalazło się podatkowe prawo unijne.

Omówiona w drugim z powołanych wyżej artykułów instytucja opłaty legalizacyjnej została przeze mnie wybrana w celu zobrazowania problemów, jakie budzi brak legalnej definicji tego niezwykle ważnego zwrotu – określającego jedną z istotniejszych danin publicznych. Tytułowa opłata legalizacyjna stanowiła przez lata specyficzną konstrukcję prawną. Była to bowiem jedyna w polskim ustawodawstwie należność pieniężna, która będąc dochodem budżetu państwa nie posiadała typowej

dla dochodów publicznych cechy przymusowości. Brak owej cechy powodował liczne problemy interpretacyjne na etapie stosowania prawa, związane m.in. z przyznawaniem ulg w jej zapłacie. Przepisy normujące opłatę legalizacyjną zostały wprawdzie uchylone, nadal aktualne są jednak kwestie teoretyczne związane z brakiem legalnej definicji tego pojęcia.

W ostatnim z przywołanych artykułów opublikowanym w języku angielskim omówiłam problem związany z dokonywaniem wykładni definicji usług medycznych, zawartej w ustawie o podatku od towarów i usług. Niepoprawnie sformułowana w polskich przepisach definicja tego pojęcia budzi liczne problemy interpretacyjne. Od wyników interpretacji tej definicji w konkretnym przypadku zależy bowiem to, czy dany podmiot leczniczy może skorzystać czy nie ze zwolnienia z tytułu podatku od towarów i usług. Niestety interpretacja definicji tego zwrotu budzi kontrowersje także w innych państwach UE. We wnioskach końcowych jako postulat *de lege ferenda* podniosłam konieczność przerehabrowania i uproszczenia polskiej ustawy m.in. poprzez likwidację nadmiernej liczby przepisów odsyłających do szeroko rozumianego prawa medycznego. Wydaje się, że tytułowy zwrot powinien być w sposób jasny i jednoznaczny zdefiniowany na gruncie ustawy podatkowej. Definicja usług medycznych ma bowiem na tyle ważne znaczenie gospodarcze, że nie powinno się jej w każdym nowym stanie faktycznym *de novo* interpretować stosując wykładnię systemową.

Ad f) Inne zagadnienia

Pierwszą z publikacji nienależącą do żadnego z wyżej wymienionych obszarów tematycznych jest artykuł pt. *Katedra Finansów i Prawa Finansowego*, w: *Księga jubileuszowa z okazji 90-lecia Wydziału Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II*, red. A. Dębiński, M. Ganczar, S. Józwiak i inni, Wydawnictwo KUL, Lublin 2008, s. 273-292 (liczba znaków 93 280). Współautorką była dr hab. B. Kucia-Guściora. Publikacja ta ma charakter czysto faktograficzny i opisowy. Przedstawia bowiem historię rozwoju Katedry od początków jej istnienia, czyli okresu międzywojennego aż po czasy współczesne. Omówione w niej zostały zarówno prowadzone na przestrzeni tego czasu osiągnięcia naukowe, jak i dydaktyczne pracowników Katedry.

W kolejnym artykule, pt. *Deklaracja Praw Podatnika*, w: *Preferencje podatkowe*, red. B. Kucia-Guściora, M. Burzec, Wydawnictwo KUL, Lublin 2013, s. 13-28, ISBN 978-83-7702-806-3 (liczba znaków 22 762), przedstawiłam krótką charakterystykę polskiej wersji Deklaracji Praw Podatnika. Stwierdzić należy, że w polskim systemie prawa podatkowego akt prawny o takim charakterze jest bez wątpienia pożądanym, zarówno z uwagi na potrzebę wzmocnienia ochrony pozycji podatnika w relacjach z organami administracji skarbowej, jak i ze względów politycznych. Polska należy niestety do niechlubnej grupy krajów rozwiniętych, w których nie funkcjonuje ani Karta Praw Podatnika, ani instytucja Rzecznika Praw Podatnika.

Wśród publikacji o charakterze nie tyle naukowym, co obrazującym i podsumowującym zdarzenie *stricte* naukowe wskazać należy sprawozdanie z przebiegu konferencji naukowej pt. *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Rozstrzygnięcia w prawie podatkowym Konferencja naukowa, Zespół Zamkowo-Parkowy w Baranowie Sandomierskim 27-28 maja 2013 roku*, „Studia Prawnicze KUL” 2013, nr 3 (55), s. 195-203 (liczba znaków 23 430).

6. Kierownictwo lub udział w projektach badawczych finansowanych w trybie krajowych lub międzynarodowych postępowań konkursowych:

- a) Wykonawca grantu zyskanego w ramach środków własnych WPPKiA w latach 2007-2008 pt. Prawo podatkowe w kazusach i zadaniach 2008. Kierownikiem grantu była dr Beata Kucia-Guściora. Wysokość grantu 10.000 zł.
- b) Wykonawca grantu OPUS przyznanego w konkursie NCN. Tytuł grantu: Nowy model opodatkowania rolnictwa w Polsce. Numer wniosku (rejestracji) 2013/09/B/HS5/04503. Kierownikiem grantu jest dr hab. Paweł Smoleń, prof. KUL. Wysokość grantu: 239 672 zł.
- c) Wykonawca grantu z Funduszu Wyszehradzkiego: Tax authorities in the V4 countries. Common experience after accession to the European Union (No. 21420111). Kierownikiem grantu był dr hab. Paweł Smoleń, prof. KUL. Wysokość grantu: 7000 euro (kurs euro 4,3655 – 30 558,50 zł).

7. Wygłoszenie referatów na międzynarodowych lub krajowych konferencjach tematycznych:

- a) *Zintegrowany system kontroli podatkowej. Polski model jednolitej kontroli podatkowej czy mit legislacyjny?* – referat wygłoszony na Ogólnopolskiej Konferencji Naukowej pt. Ordynacja podatkowa – teoria i praktyka, w dniach 21-22 czerwca 2007 r. w Nałęczowie.
- b) *Podmioty posiadające legitymację procesową do występowania w postępowaniu podatkowym w charakterze strony* – referat wygłoszony na Ogólnopolskiej Konferencji Naukowej pt. Stanowienie i wykonywanie prawa podatkowego – stan obecny i kierunki zmian, w dniach 25-26 czerwca 2009 r. w Łęcznej.
- c) *Deklaracja Praw Podatnika* – referat wygłoszony podczas konferencji krajowej pt. Preferencje podatkowe, w dniu 20 lutego 2013 r. w Lublinie.
- d) *Zwroty niedookreślone i klauzule generalne w prawie podatkowym. Instrument ochrony praw podatnika czy fundament luzu decyzyjnego organów podatkowych?* – referat wygłoszony na Ogólnopolskiej Konferencji Naukowej pt. Prawa i wolności jednostki wobec władczej ingerencji administracji publicznej – stan obecny i wyzwania, w dniu 9 maja 2013 r. w Częstochowie.
- e) *Wynik kontroli. Hybryda rozstrzygnięcia procesowego* – referat wygłoszony na Ogólnopolskiej Konferencji Naukowej pt. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Rozstrzygnięcia w prawie podatkowym, w dniach 27-28 maja 2013 r. w Baranowie Sandomierskim.
- f) *Podatnik versus organ podatkowy, czyli dlaczego się nie lubimy, nie ufamy sobie i co zrobić aby tę relację poprawić?* – referat wygłoszony na Ogólnopolskiej Konferencji Naukowej pt. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Preferencje i sankcje w prawie podatkowym, w dniach 19-20 maja 2014 r. w Lublinie (współreferent A. Zdunek).
- g) *Funkcje klauzuli generalnej dobrej wiary w podatku od towarów i usług w świetle orzecznictwa unijnego i krajowego* – referat wygłoszony na Ogólnopolskiej Konferencji Naukowej pt. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Wpływ orzecznictwa na prawo podatkowe, w dniach 6-7 czerwca 2016 r. w Zamościu.
- h) *Polityka finansowo-podatkowa władz komunistycznych wobec KUL w okresie PRL* – referat wygłoszony na Ogólnopolskiej Konferencji Naukowej pt. Jedyna taka uczelnia między Berlinem a Władywostokiem. KUL w realiach systemu komunistycznego (1944-1989), w dniach 20-21 października 2016 r. w Lublinie.

8. Dorobek dydaktyczny i popularyzatorski, o którym mowa w par. 5 rozporządzenia Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 1 września 2011 r. w sprawie kryteriów oceny osiągnięć osoby ubiegającej się o nadanie stopnia doktora habilitowanego (Dz. U. z 2011 r., Nr 196, poz. 1165 z późn. zm.).

a) Zajęcia dydaktyczne i w zakresie popularyzacji nauki:

Po uzyskaniu stopnia doktora nauk prawnych jako adiunkt zatrudniony w Katedrze Finansów i Prawa Finansowego Wydziału Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji prowadziłam na Wydziale następujące zajęcia z prawa finansów publicznych i prawa podatkowego: Prawo finansów publicznych, Prawo podatkowe, Procedury podatkowe oraz System organów administracji skarbowej. Zajęcia prowadziłam zarówno w formie ćwiczeń, jak i wykładów kursowych i fakultatywnych oraz konwersatorium. Powierzone mi były również seminaria licencjackie oraz magisterskie. Wszystkie rodzaje zajęć prowadziłam dla studentów studiów dziennych i zaocznych.

Ponadto w takim samym zakresie merytorycznym w latach 2006/7-2014/15 prowadziłam zajęcia na Zamiejscowym Wydziale Nauk Prawnych i Ekonomicznych KUL w Tomaszowie Lubelskim.

Byłam promotorem 5 prac licencjackich wypromowanych na WPPKiA oraz 57 prac magisterskich wypromowanych na obydwóch wydziałach, na których prowadziłam seminaria. Recenzentem prac był dr hab. Paweł Smoleń, prof. KUL. Byłam też autorką 30 recenzji prac dyplomowych.

W Wyższej Szkole Biznesu im. Biskupa Jana Chrapka prowadziłam wykłady z zakresu finansów publicznych i prawa finansowego oraz ustroju jednostek samorządu terytorialnego. Powierzone mi też było seminarium licencjackie z zakresu prawa finansowego. W latach 2008/9-2013/14 byłam promotorem 37 prac licencjackich.

Oprócz zajęć uniwersyteckich o charakterze *stricte* dydaktycznym, przygotowywałam również zajęcia, których celem była **popularyzacja nauki** oraz wiedzy na temat prawa finansowego i podatkowego. Do tego typu przedsięwzięć zaliczam udział w projekcie pt. Lubelski Festiwal Nauki, w ramach którego przygotowałam dla dzieci szkół podstawowych i gimnazjalnych wykład pt. *Procedura budżetowa, czyli w czyich rękach są nasze pieniądze?* Zajęcia odbyły się dnia 17 września 2012 r. Ponadto z inicjatywy studentów działających w Biurze Informacji Obywatelskiej w Tomaszowie Lubelskim wsparłam organizację i poprowadziłam warsztaty w zakresie wypełniania zeznań PIT. Warsztaty były przeprowadzone w dniu

8 marca 2012 r. dla studentów prawa Zamiejscowego Wydziału Nauk Prawnych i Ekonomicznych KUL w Tomaszowie Lubelskim.

Oprócz zajęć dydaktycznych przygotowywanych i prowadzonych dla studentów KUL, prowadziłam również zajęcia ze studentami prawa w Bratysławie na Uniwersytecie Komeńskiego w dniach 30 marca – 4 kwietnia 2014 r. Wyjazd odbył się w ramach stypendium związanego z programem Erasmus. Przeprowadzane zajęcia były poświęcone polskiemu długowi publicznemu. Ponadto na KUL prowadziłam wykład fakultatywny dla studentów programu Erasmus pt. Tax administration of the EU Member States.

W ramach mojej działalności dydaktycznej mieści się także funkcja opiekuna roku (aktualnie jest to III rok Prawa na WPPKiA KUL).

Poza zajęciami prowadzonymi dla studentów studiów stacjonarnych i niestacjonarnych prowadzę także wykłady na organizowanych na WPPKiA KUL – studiach podyplomowych:

- w zakresie: Audyt wewnętrzny w sektorze finansów publicznych, na studiach tych prowadzę wykłady pt. Finanse publiczne oraz Budżet państwa i jednostek samorządu terytorialnego. Jestem także stałym członkiem komisji egzaminacyjnej tych studiów podyplomowych;

- w zakresie: Podatki i prawo podatkowe prowadzę wykład pt. Podstawy, źródła i wykładnia prawa podatkowego.

b) Publikacje o charakterze dydaktycznym:

Bardzo ważnym elementem mojej pracy dydaktycznej są publikacje przygotowywane z myślą o studentach kierunków prawniczych i administracyjnych. Do publikacji tych należy współautorstwo podręcznika akademickiego oraz kazusów i zadań dla studentów, a także autorstwo haseł w kompendiach.

✓ Rozdziały w podręczniku:

Ordynacja podatkowa – część procesowa, w: P. Smoleń, W. Wójtowicz, M. Burzec, M. Duda, A. Gorgol, B. Kucia-Guściora, M. Münnich, P. Pomorski, *Prawo podatkowe*, red. P. Smoleń, W. Wójtowicz, C.H.Beck, Warszawa 2014, s. 141-244, ISBN 978-83-255-5690-7.

Czynności sprawdzające, w: P. Smoleń, W. Wójtowicz, M. Burzec, M. Duda, A. Gorgol, B. Kucia-Guściora, M. Münnich, P. Pomorski, *Prawo podatkowe*, red.

P. Smoleń, W. Wójtowicz, C.H.Beck, Warszawa 2014, s. 258-259, ISBN 978-83-255-5690-7.

Kontrola podatkowa, w: P. Smoleń, W. Wójtowicz, M. Burzec, M. Duda, A. Gorgol, B. Kucia-Guściora, M. Münnich, P. Pomorski, *Prawo podatkowe*, red. P. Smoleń, W. Wójtowicz, C.H.Beck, Warszawa 2014, s. 259-267, ISBN 978-83-255-5690-7.

Kontrola skarbowa, w: P. Smoleń, W. Wójtowicz, M. Burzec, M. Duda, A. Gorgol, B. Kucia-Guściora, M. Münnich, P. Pomorski, *Prawo podatkowe*, red. P. Smoleń, W. Wójtowicz, C.H.Beck, Warszawa 2014, s. 270-279, ISBN 978-83-255-5690-7.

Podręcznik miał trzy wydania w latach: 2014, 2015 oraz 2017.


✓ Materiały dla studentów

Z uwagi na praktyczne potrzeby związane z prowadzeniem ćwiczeń i warsztatów z zakresu prawa podatkowego przygotowałam wraz z dr hab. Beatą Kucia-Guściora oraz dr Michaliną Dudą publikację pt. *Prawo podatkowe w kazusach i zadaniach*, Wydawnictwo KUL, Lublin 2008, ss. 301, ISBN 978-83-7363-680-4. Rozdział wyłącznie mojego autorstwa: Rozdział I pt. *Kazusy z ordynacji podatkowej*, s. 15-50. Natomiast wraz z pozostałymi autorkami wspólnie napisałam Rozdział III pt. *Kazusy z podatków dochodowych*, s. 109-212 oraz Rozdział V pt. *Kazusy z podatków samorządowych*, s. 257-298. Udział każdej z nas w przygotowaniu wspólnych rozdziałów wyniósł 33,33%.

Publikacja miała drugie wydanie: *Prawo podatkowe w kazusach i zadaniach*, Wydawnictwo KUL, Lublin 2010, ss. 301, ISBN 978-83-7363-978-2. Rozdział I pt. *Kazusy z ordynacji podatkowej*, s. 15-54, napisałam wspólnie z Michaliną Dudą. Udział każdej z nas w przygotowaniu rozdziału wyniósł 50%. Rozdział III pt. *Kazusy z podatków dochodowych*, s. 105-201, napisałam wspólnie z Beatą Kucia-Guściora oraz Michaliną Dudą. Rozdział V pt. *Kazusy z podatków samorządowych*, s. 257-287 napisałam wspólnie z Beatą Kucia-Guściora oraz Michaliną Dudą. Udział każdej z nas w przygotowaniu dwóch wspólnych rozdziałów wyniósł 33,33%.

✓ Kompendia

Ponadto w dwóch kompendiach akademickich jestem autorką następujących haseł: *Agencje wykonawcze* (s. 19-20), *Kontrola zarządcza* (s. 37-39), *Zasady budżetowe* (s. 55-57), *Budżet zadaniowy* (s. 75-77), *Dotacja budżetowa* (s. 77-79), *Dotacje celowe* (s. 79-81), *Dotacja podmiotowa* (s. 81-82), *Dotacja przedmiotowa* (s. 82-83),


39


Prowizorium budżetowe (s. 83-85), *Przygotowanie projektu budżetu państwa* (s. 85-87), *Rezerwy budżetowe* (s. 87-88), *Rezerwa ogólna* (s. 88-89), *Rezerwy celowe* (s. 89-90), *Rezerwy wojewodów* (s. 90-91), *Uchwalenie ustawy budżetowej* (s. 91-92), *Uzasadnienie do projektu ustawy budżetowej* (s. 93-94), *Wydatki budżetu państwa* (s. 95-96), *Wydatki niewygasające* (s. 96-97), *Wykonanie ustawy budżetowej (harmonogram)* (s. 97-99), *Audyt wewnętrzny* (s. 118-119), *Audyt wewnętrzny* (s. 119-120), *Komitet audytu wewnętrznego* (s. 120), *Komórki audytu wewnętrznego* (s. 120-121), *Katalog kar za naruszenie dyscypliny finansów publicznych* (s. 147-149), w: M. Burzec, M. Duda, B. Kucia-Guściora, M. Münnich, P. Pomorski, P. Smoleń, *Prawo finansów publicznych. Kompendium akademickie*, red. P. Smoleń, Wolters Kluwer, Warszawa 2012, ISBN 978-83-26 4-3973-5.

Agent celny (s. 135-137), *Cło* (s. 137-140), *Funkcje prawa celnego* (s. 154-155), *INTRASTAT* (s. 156-159), *Kontrola celna* (s. 159-161), *Obszar celny UE* (s. 161-163), *Ograniczenia pozataryfowe* (s. 163-166), *Organy celne* (s. 166-170), *Prawo celne* (s. 170-175), *Przedstawicielstwo w sprawach celnych* (s. 184-188), *Służba celna* (s. 194-196), *Unia celna* (s. 196-199), *Wspólna Polityka Handlowa (WPH)* (s. 200-202), *Wspólnotowy Kodeks Celny (WKC)* (s. 202-204), *Zasady prawa celnego* (s. 204-205), *Zwolnienia celne* (s. 207-209), *Kontrola dewizowa* (s. 218-222), w: M. Burzec, M. Duda, M. Jędrzejczyk, B. Kucia-Guściora, M. Münnich, P. Pomorski, P. Smoleń, *Publiczne prawo bankowe, prawo celne, prawo dewizowe. Kompendium akademickie*, red. P. Smoleń, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, ISBN 978-83-264-4038-0.

✓ Inne

Wiedza nabyta w toku przygotowywania komentarza do przepisów ustawy o finansach publicznych wykorzystana została przeze mnie w publikacji kilku krótkich rozdziałów pt. *Finanse publiczne*, s. 37-45, *Pojęcie budżetu*, s. 61-72, *Kontrola i nadzór w administracji*, s. 123-129, w: *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. J. Szczot, Polihymnia, Lublin 2012, ISBN, 978-83-7270-977-6 (liczba znaków 64 266). Publikacja doczekała się drugiego wydania: *Finanse publiczne*, s. 37-45, *Pojęcie budżetu*, s. 47-58, *Kontrola i nadzór w administracji*, s. 109-115, w: *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. J. Szczot, Polihymnia, Lublin 2014, ISBN 978-83-7847-144-8, Wydanie II (liczba znaków 64 266).

40


9. Udział w międzynarodowych lub krajowych konferencjach naukowych lub udział w komitetach organizacyjnych tych konferencji:

- i. udział w IV Międzynarodowej Konferencji Naukowej pt. Główne uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych. Aspekty prawne i ekonomiczne, w dniach 3-5 czerwca 2007 r. w Kazimierzu Dolnym nad Wisłą,
- ii. udział i organizacja Ogólnopolskiej Konferencji Podatkowej pt. Ordynacja podatkowa – teoria i praktyka, w dniach 21-22 czerwca 2007 r. w Nałęczowie,
- iii. udział i organizacja V Międzynarodowej Konferencji Naukowej pt. Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju, w dniach 5-7 maja 2008 r. w Kazimierzu Dolnym nad Wisłą,
- iv. udział w konferencji międzynarodowej pt. Państwo polskie a jego bezpieczeństwo międzynarodowe – dawniej i dziś oraz Akt promocji A synthesis of Polish Law, w dniach 7-8 marca 2009 r. w Tomaszowie Lubelskim,
- v. udział w dyskusji panelowej na konferencji krajowej pt. Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne, w dniach 24-25 czerwca 2010 r. w Augustowie,
- vi. udział w Ogólnopolskiej Konferencji Naukowej pt. Prawo europejskie – 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym, w dniach 10-11 czerwca 2010 r. w Warszawie,
- vii. udział i organizacja VI Międzynarodowej Konferencji Naukowej pt. Ekonomiczne i prawne uwarunkowania i bariery redukcji deficytu oraz długu publicznego, w dniach 10-12 kwietnia 2011 r. w Kazimierzu Dolnym nad Wisłą,
- viii. udział w konferencji krajowej pt. Prawo finansowe w warunkach członkostwa Polski w Unii Europejskiej, w dniu 29 marca 2012 r. w Lublinie,
- ix. udział w Ogólnopolskiej Konferencji Naukowej pt. O nowy model finansów samorządowych – lekcja z kryzysu, w dniach 23-24 kwietnia 2012 r. w Kazimierzu Dolnym nad Wisłą,
- x. udział w Ogólnopolskiej Konferencji Naukowej pt. Prawo finansowe po transformacji ustrojowej. Międzynarodowe i europejskie prawo podatkowe. Zjazd Katedr Prawa Finansowego i Podatkowego, w dniach 5-6 czerwca 2012 r. w Łodzi,
- xi. udział w konferencji krajowej pt. Obowiązki daninowe przedsiębiorcy, w dniu 16 czerwca 2012 r. w Krasnymstawie,

- xii. udział i organizacja konferencji naukowej pt. Preferencje podatkowe, w dniu 20 lutego 2013 r. w Lublinie (KUL),
- xiii. udział i organizacja Ogólnopolskiej Konferencji Naukowej pt. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Rozstrzygnięcia w prawie podatkowym, w dniach 27-28 maja 2013 r. w Baranowie Sandomierskim,
- xiv. udział i organizacja VI Ogólnopolskiej Konferencji Naukowej z cyklu Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Preferencje i sankcje w prawie podatkowym, w dniach 19-20 maja 2014 r. w Lublinie,
- xv. udział w Ogólnopolskiej Konferencji Naukowej pt. XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość. Zjazd Katedr Prawa Finansowego i Podatkowego, w dniach 29-31 maja 2014 r. w Międzyzdrojach,
- xvi. udział w konferencji ogólnopolskiej pt. Problemy etyczne tworzenia i stosowania prawa podatkowego, w dniu 16 stycznia 2015 r. w Warszawie,
- xvii. udział i organizacja spotkania naukowego pt. Nie daj się zrobić w słupa! – zorganizowanego przez Katedrę Finansów i Prawa Finansowego przy współpracy z Kołem Naukowym Studentów Prawa KUL oraz Dyrektorów Urzędów Kontroli Skarbowej w Białymstoku, Rzeszowie i Lublinie, w dniu 14 maja 2015 r. w Lublinie,
- xviii. udział i organizacja VII Ogólnopolskiej Konferencji Naukowej z cyklu Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Ocena i kierunki zmian, w dniach 8-9 czerwca 2015 r. w Kazimierzu Dolnym nad Wisłą,
- xix. udział i organizacja konferencji międzynarodowej pt. Central and Eastern Europe tax experiences and problems in the context of European integration, w dniach 19-20 listopada 2015 r. w Lublinie,
- xx. udział i organizacja międzynarodowej konferencji naukowej pt. Finansowanie i opodatkowanie rolnictwa. Potrzeba i kierunki zmian, w dniach 19-21 października 2016 r. w Nałęczowie,
- xxi. udział i organizacja VIII Ogólnopolskiej Konferencji Naukowej z cyklu Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Wpływ orzecznictwa na prawo podatkowe, w dniach 6-7 czerwca 2016 r. w Zamościu.
- xxii. udział i organizacja IX Ogólnopolskiej Konferencji Naukowej z cyklu Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce Opodatkowanie działalności gospodarczej, w dniach 5-6 czerwca 2017 r. w Nałęczowie.

10. Otrzymane nagrody i wyróżnienia:

- a) Medal brązowy Prezydenta RP za długoletnią służbę, przyznany dnia 21 czerwca 2012 r.
- b) Zespołowa nagroda Rektora KUL II stopnia z dnia 17 grudnia 2014 r.
- c) Wyróżnienie za osiągnięcia naukowe na WPPKiA za lata 2014/2015.

11. Udział w konsorcjach i sieciach badawczych oraz członkostwo w międzynarodowych lub krajowych organizacjach i towarzystwach naukowych:

Jestem członkiem Europejskiej Sieci Naukowej KUL TAX prowadzącej badania w obszarze: *Tax authorities in the V4 countries. Common experience after accession to the European* oraz Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Krajów Europy Środkowej i Wschodniej – Stowarzyszenia przy Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku.

12. Inne:

W ramach realizacji grantu OPUS przyznanego w konkursie NCN pt. Nowy model opodatkowania rolnictwa w Polsce, nr wniosku (rejestracji) 2013/09/B/HS5/04503, którego kierownikiem jest dr hab. Paweł Smoleń, prof. KUL, odbyłam kwerendę naukową w Bibliotece IBFD Head Office w Amsterdamie w dniach 21-24 października 2014 r.

Ponadto jestem opiekunem naukowym mgr. Bartosza Romowicza studenta doktoranta – uczestnika seminarium doktorskiego prowadzonego przez dr. hab. Pawła Smolenia, prof. KUL. Przygotowywany tytuł rozprawy doktorskiej: *Nadzór nad gospodarką finansową gmin w Polsce*.

Jestem także współredaktorem recenzowanych monografii wieloautorskich.

- i. *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, red. B. Kucia-Guściora, M. Münnich, L. Bielecki, A. Krukowski, Wydawnictwo KUL, Lublin 2008, ss. 286, ISBN 978-83-7363-710-8.
- ii. *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce*, red. M. Münnich, A. Zdunek, Wydawnictwo KUL, Lublin 2010, ss. 365, ISBN 978-83-7702-000-5.
- iii. *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Wpływ prawa wspólnotowego na polskie prawo podatkowe*, red. M. Duda, M. Münnich, A.

- Zdunek, Wydawnictwo KUL, Lublin 2011, ss. 274, ISBN 978-83-7702-180-4.
- iv. *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Optymalizacja podatkowa a obejście prawa podatkowego*, red. M. Münnich, A. Zdunek, Wydawnictwo KUL, Lublin, 2012, ss. 196, ISBN 978-83-7702-441-6.
- v. *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Procesowe prawo podatkowe*, red. B. Kucia-Guściora, M. Münnich, A. Zdunek, Wydawnictwo KUL, Lublin 2013, ss. 310, ISBN 978-83-7702-686-1.
- vi. *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Rozstrzygnięcia w prawie podatkowym*, red. M. Duda, M. Münnich, A. Zdunek, Wydawnictwo KUL, Lublin 2014, ss. 379, ISBN 978-83-7702-842-1.
- vii. *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Sankcje i preferencje w prawie podatkowym*, red. B. Kucia-Guściora, M. Münnich, A. Zdunek, Wydawnictwo KUL, Lublin 2015, ss. 387, ISBN 978-83-8061-030-9.
- viii. *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Ocena i kierunki zmian*, red. B. Kucia-Guściora, M. Münnich, A. Zdunek, Wydawnictwo KUL, Lublin 2016, ss. 322, ISBN 978-83-8061-328-7.