

Warszawa, 12 marca 2018 r.

Dr hab. Przemysław Szustakiewicz
Katedra Prawa Administracyjnego
Uczelnia Łazarskiego

Recenzja
pracy doktorskiej mgr Ilony Makaruk
„Wstrzymanie wykonania decyzji w postępowaniu przed sądami
administracyjnymi na przykładzie decyzji podatkowych”

1. Recenzja została sporządzona w przewodzie doktorskim na podstawie § 6 ust. 4 rozporządzenia Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego dnia 26 września 2016 r. w sprawie szczegółowego trybu i warunków przeprowadzania czynności w przewodach doktorskich, w postępowaniu habilitacyjnym oraz w postępowaniu o nadanie tytułu profesora (Dz. U. z 2016 r., poz. 1585 ze zm.). Kryterium oceny stanowił natomiast art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz. U. z 2017 r., poz. 1789 ze zm.)
2. Recenzowana praca spełnia kryteria określone w art. 13 ust. 1 ustawy o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki. Stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, wykazuje ogólną wiedzę teoretyczną Doktorantki w ramach nauk prawnych, a także dowodzi umiejętności prowadzenia przez Panią mgr Ilonę Makaruk pracy naukowej.
3. **Cel pracy**

Zagadnienie wstrzymania wykonania decyzji przez sąd administracyjny zasadniczo nie pojawiało się jako problem odrębnych rozważań naukowych. Dotychczas powyższe zagadnienie znajdowało się niejako na uboczu problematyki związanej z wniesieniem skargi do sądu administracyjnego i chociaż w podręcznikach akademickich opisujących postępowanie sądowoadministracyjne ochronie tymczasowej poświęcano osobne rozważania (np. *Postępowanie sądowoadministracyjne*, red. T. Woś,

Warszawa 2015, rozdział 40.2, s. 204-210, *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne z kżasami*, red. R. Hauser, A. Skoczylas, Warszawa 2017, część IV, rozdział V, podrozdział, 2.5, s. 434-436, *Postępowanie administracyjne, ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, red. M. Wierzbowski, rozdział XVIII, § 72, podrozdział VII, punkt 1, s. 478-479) – to było to traktowane jako swego rodzaju dodatek do ilustracji elementów skargi. Tymczasem wybrane przez doktorantkę zagadnienie posiada duże znaczenie praktyczne, dotyczy bowiem wykonalności decyzji administracyjnej, a więc z jednej strony zabezpieczenia interesów Państwa poprzez wykonanie aktu administracyjnego, który był już przedmiotem kontroli administracyjnej, a z drugiej strony faktycznej ochrony strony, która odwołując się do ochrony sądowej chciałaby, aby jej interes prawny nie został naruszony poprzez wykonanie decyzji, która jeszcze będzie przedmiotem kontroli niezawisłego i niezależnego organu Państwa – sądu.

W recenzowanej pracy zostaje wobec tego przedstawiony problem związany z istniejącym w Polsce modelem kontroli administracji publicznej przez sądy administracyjne, w którym zasadą jest kontrola kasacyjna aktu administracyjnego przez sąd. Powyższy model ukształtowany pod wpływem doświadczeń austriackich na początku II Rzeczypospolitej (por. D. Malec, *Najwyższy Trybunał Administracyjny 1922-1939 w świetle własnego orzecznictwa*, Warszawa-Kraków 1999) nie wydaje się obecnie dominującym w Europie, w której nawet w Austrii przyznaje się coraz większe możliwości merytorycznego orzekania przez sądy administracyjne (por. Z. Kmiecik, *Postępowanie administracyjne w Europie*, Kraków 2005 r., G. Rydlewski, *Systemy administracji państw członkowskich Unii Europejskiej*, Warszawa 2007 r.). Polski ustawodawca pod wpływem doświadczeń europejskich również dąży do zmian w dotychczasowym *stricte* kasacyjnym modelu kontroli sądu administracyjnego, czego najlepszym przykładem jest nowelizacja ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹ dokonana ustawą z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi². Jak podniesiono w uzasadnieniu do projektu ustawy o zmianie P.p.s.a. co do

¹ Dz.U z 2017 r. poz. 1369 ze zm. , dalej: P.p.s.a.

² Dz.U z 2015 r., poz. 628

zasady dobrze funkcjonuje model orzekania kasacyjnego. Jednakże w wielu przypadkach można dostrzec potrzebę orzekania merytorycznego, tak aby wpłynąć na przyspieszenie finalnego rozstrzygnięcia w sprawie. Propozycje zmian, zawarte w projekcie, idą w kierunku merytorycznego orzekania przez sądy administracyjne w ramach wykonywanej kontroli działalności administracji publicznej (Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Druk Sejmowy nr 1633 z dnia 10 lipca 2013 r., s. 2). Celem zmian było zatem przyspieszenie procesu orzekania, tak aby strona postępowania jak najszybciej miała rozstrzygniętą sprawę. Jednak należy wskazać, że polskie rozwiązania niejako zatrzymują się w połowie drogi, ponieważ wydanie wyroku merytorycznego przez sąd administracyjny ograniczone jest łącznym spełnieniem trzech przesłanek:

- wyrok uchyla decyzję lub postanowienie. Instytucja określona w omawianym przepisie nie może być zatem stosowana w przypadku innych aktów, czynności lub bezczynności,
- zastosowanie przepisu jest uzasadnione okolicznościami sprawy, a więc szczególnymi uwarunkowaniami dostrzeżonymi przez sąd, który powinien skorzystać z przyznanych mu kompetencji w sytuacjach, gdzie postępowanie organów administracji publicznej nosi znamiona swego rodzaju złośliwości i wyjątkowego lekceważenia praworządności np. sprawa wielokrotnie wraca do sądu, ponieważ organ w kolejnych decyzjach nie wykonuje wyroków,
- rozstrzygnięcie decyzji lub postanowienia posiada charakter związany. Przepis nie ma więc zastosowania, gdy rozstrzygnięcie sprawy pozostawiono uznaniu organu.

Nowe rozwiązania, zatem nie powodują, że sąd administracyjny niejako „przejmuje” rolę organu, ponieważ są w istocie ograniczone do spraw oczywistych, w których wydanie możliwości merytorycznego orzeczenia nie budzi wątpliwości. Nadal zatem w Polsce zachowano model kasacyjnej kontroli administracji przez sąd administracyjny.

Stąd tak ważne jest odpowiednie zastosowanie przepisów o ochronie tymczasowej, która, jak już o tym wspomniano, jest związana z wyważeniem

sprzecznych interesów organu administracji publicznej i strony. Dotyczy to szczególnie decyzji podatkowych. Przypomnieć bowiem należy, że decyzje podatkowe stanowią najliczniejszą grupę spraw rozpoznawanych przez sądy administracyjne. Jak bowiem wynika z corocznych sprawozdań z działalności sądów administracyjnych w roku 2014 na 74.720 skarg skierowanych do sądów administracyjnych - 25.663 spraw dotyczyło podatków, co stanowiło 30,48 % ogółu spraw³. Z kolei w roku 2015 na 77.012 spraw, które wpłynęły do sądów administracyjnych – spraw podatkowych było 24.710, co stanowiło 33, 69% ogółu spraw⁴. Natomiast w 2016 na 70.095 spraw – 20.826 dotyczyło podatków, co stanowiło 28,36% ogółu spraw rozpoznawanych przez sądy administracyjne⁵. Uznać, zatem należy, że już wybór tematu badań Doktorantki ze względu na samą obszerność materiału badawczego jest bardzo interesujący, a nadto wysoce praktyczny. Tym bardziej, że jest oczywistym, iż charakter decyzji podatkowych z jednej strony dotyczących danin publicznych, czyli dochodów Państwa, a z drugiej strony określony w nich obowiązek posiada duży (niekiedy nawet decydujący) wpływ na sytuację finansową i gospodarczą podmiotów, wobec których są wydawane. Charakter decyzji podatkowych powoduje zatem, że poruszana w pracy kwestia ochrony tymczasowej jest bardzo ważna.

Autorka zauważa, że wstrzymanie wykonania aktu lub czynności na podstawie art. 61 § 2-6 P.p.s.a. służy temu, aby ochrona prawna strony była efektywna (s.11) - łączy, zatem ochronę tymczasową z funkcją ochronną postępowania sądowoadministracyjnego związaną z zabezpieczeniem interesu adresata decyzji. Jest to prawidłowe, ale w tym zakresie powinno się uwzględniać również fakt, że funkcja ochronna nie ogranicza się tylko do ochrony interesu strony, ale również ochrony interesu publicznego. Posiada to duże znaczenie z punktu widzenia charakteru postępowania podatkowego. W doktrynie zauważa się bowiem, że *sprawa podatkowa nie jest typową sprawą administracyjną, która jest rozpatrywana według reguł kodeksowych. Jurysdykcyjne procedury podatkowe są skierowane na stosowanie przepisów prawa daninowego, stanowiącego dział prawa finansowego. Natomiast typowe postępowanie administracyjne zmierza, co trafnie zasygnalizowane w jego nazwie, do urzeczywistnienia w konkretnej i indywidualnej*

³ Informacja o działalności sądów administracyjnych w 2014 roku, Warszawa 2015, s. 15-18

⁴ Informacja o działalności sądów administracyjnych w 2015 roku, Warszawa 2016, s. 17-18

⁵ Informacja o działalności sądów administracyjnych w 2016 roku, Warszawa 2017, s.16-17

sytuacji unormowań prawa administracyjnego. Postępowanie podatkowe jest zatem postępowaniem finansowym. Kończy się wydaniem rozstrzygnięcia, które ma wpływ na funkcję fiskalną danin publicznych oraz gospodarkę środkami publicznymi państwa i jednostek samorządu terytorialnego (A. Gorgol, Odrębności aksjologii postępowania podatkowego [w:] Aksjologia prawa administracyjnego, Tom I, red. J. Zimmermann, Warszawa 2017, s. 1140). Specyfika postępowania podatkowego nakierowanego na ustalenie i pobranie daniny publicznej powoduje, że nieco inaczej należy tłumaczyć interes publiczny, który w tym zakresie jest nakierowany przede wszystkim na wykonanie przez podatnika obowiązku nałożonego na niego przez ustawy podatkowe. Wydaje się zatem, że napięcie pomiędzy interesem publicznym, a słusznym interesem strony w przypadku wstrzymania wykonania decyzji podatkowej posiada wyjątkowy charakter, odmienny niż w przypadku innych decyzji administracyjnych, na co zwróciła uwagę Pani mgr Ilona Makaruk określając jako cel pierwszy pracy - określenie efektywności ochrony prawnej określonej w art. 61 § 2-4 P.p.s.a. na każdym etapie postępowania podatkowego, a w szczególności, czy badane przepisy gwarantują ochronę przed negatywnymi rezultatami wykonania aktu w sytuacji, gdy istnieje prawdopodobieństwo uznania, że akt lub czynność zostały wydane niezgodnie z prawem (s. 12). Drugim celem pracy jest wskazanie, czy interes podlega ochronie przy zastosowaniu opisywanej instytucji prawnej oraz czy art. 61 § 2-4 P.p.s.a. zapewnia w równym stopniu ochronę każdej ze stron postępowania (s. 13). Trzecim celem jest zbadanie, czy założenia ochrony tymczasowej są realizowane w obecnie funkcjonującym modelu kontroli sądowej decyzji podatkowych (s. 13). Doktorantka chciała zatem określić, w oparciu przede wszystkim o zebrane orzecznictwo sądów administracyjnych, faktyczny wpływ wybranej instytucji prawnej na ochronę strony. Niewątpliwie w treści pracy Autorce w dużej mierze udało się osiągnąć tak określone cele.

W pracy Doktorantka dokonała, w oparciu o orzecznictwo i poglądy doktryny, analizy przesłanek zastosowania ochrony tymczasowej, dzieląc je na negatywne, których wystąpienie powoduje, że nie może być ona zastosowana oraz pozytywne, a więc takie, których wystąpienie pozwala na wstrzymanie wykonania decyzji podatkowej (s. 117 i nast.). Wykładnia przesłanek zastosowania art. 61 § 3 P.p.s.a. dokonana w Pracy posiada duży walor praktyczny. Nadto badanie przesłanek zastosowania ochrony tymczasowej kończy się interesująca konkluzją, że ochrona

tymczasowa nie tylko bierze pod uwagę indywidulany interes strony, ale również interes publiczny przed negatywnymi skutkami uwzględnienia skargi przez sąd, co może prowadzić do uszczuplenia majątku Skarbu Państwa (s.121). Powyższa konkluzja powoduje, że nieco inaczej można spojrzeć na efektywność ochrony tymczasowej, ponieważ nie oznacza ona tylko odniesienie do interesu prawnego samego adresata decyzji podatkowej. Pewien niedosyt w tym względzie powoduje fakt, że Autorka nie odnosi się do wyrażonej w art. 7 Konstytucji RP⁶ zasady legalizmu, ponieważ kontekst konstytucyjny zastosowania ochrony tymczasowej przez organ administracji wzmocniłby argumentację o zdefiniowaniu interesu publicznego również pod kątem ochrony praworządności w procesie wydawania, a następnie kontroli decyzji podatkowych. W tym zakresie zgodzić się należy z tezą, że efektywność ochrony tymczasowej polega na tym, aby szkoda powstała w wyniku wykonania wadliwej decyzji nie spowodowała również negatywnych skutków dla Skarbu Państwa (s. 138). Autorka zauważa, że swego rodzaju przeoczeniem ustawodawcy jest brak przyznania prawa do wystąpienia z wnioskiem o ochronę tymczasową uczestnikom postępowania (w tym prokuratorowi i Rzecznikowi Praw Obywatelskich), ale jednocześnie przyznanie tym podmiotom na podstawie art. 194 § 1 pkt 2 P.p.s.a prawa do wystąpienia z zażaleniem na postanowienie wojewódzkiego sądu administracyjnego wydane na podstawie art. 61 § 3 P.p.s.a. Takie rozwiązanie w kontekście funkcji Prokuratora i RPO w postępowaniu sądowoadministracyjnym wydaje się niezrozumiałe.

Istotnym mankamentem pracy jest brak badań ankietowych oceniających, jak z punktu widzenia stron czy organów funkcjonuje opisywana instytucja. W tym zakresie odwołanie do pisma rzecznika prasowego Izby Skarbowej w Warszawie jako podstawy tezy o jej stosowaniu przez organy administracji skarbowej jest co najmniej zbyt śmiałe. Informacje o stosowaniu ochrony tymczasowej w jednym, choćby nawet dużym organie administracji podatkowej nie może stanowić podstawy do pewnych szerszych rozważań. W tym zakresie rozważania Autorki byłyby znacznie bardziej interesujące, gdyby powołała się na praktykę kilku wybranych według reguł statystycznych organów. W ten sposób jej rozważania w kwestii praktyki stosowania art. 61 § 2 P.p.s.a. byłyby wiarygodne. Tymczasem brak takich badań powoduje, że

⁶ ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U Nr 78, poz. 493 ze zm.)

rozważania zawarte w podrozdziale 1.3 rozdziału III są co prawda interesujące, ale nie odzwierciedlające rzeczywistości.

Autorka realizując trzeci cel pracy bardzo dokładnie opisuje w rozdziałach IV oraz V przesłanki i tryb postępowania przed sądami administracyjnymi w zakresie udzielenia ochrony tymczasowej. Na uwagę zasługuje tutaj rozdział V pracy, w którym omówiono problematykę wstrzymania wykonania decyzji w postępowaniu kasacyjnym. Ta część pracy jest bardzo interesująca, ponieważ dotychczas doktryna nie zajmowała się tą problematyką. Tymczasem, jak wykazała Pani mgr Ilona Makaruk, może to posiadać duże znaczenie praktyczne i budzić liczne wątpliwości, szczególnie w sytuacji, gdy zostaną wniesione nadzwyczajne środki zaskarżenia. W tej części pracy ambicją Autorki było opisanie wszystkich możliwych stanów prawnych, w których będzie możliwe wystąpienie o ochronę tymczasową w postępowaniu przed Naczelnym Sądem Administracyjnym. Jednak w tym zakresie pominęła ona instytucję unieważnienia prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego – art. 172 P.p.s.a. Pamiętać jednak należy, że ww. przepis P.p.s.a. jest bardzo rzadko stosowany, a inicjatorem postępowania jest Prezes NSA, wobec tego faktycznie strona w tego rodzaju sprawie jest pozbawiona możliwości odwołania się do art. 61 § 2-4 P.p.s.a.

Wydaje się, że nie do końca należy zgodzić się z postulowanymi zmianami, co do treści art. 61 P.p.s.a. Autorka w zakończeniu przedstawiającym konkluzje jej badań wykazuje, że omawiana instytucja prawna realizuje postawione jej zadania i jest efektywna oraz, co więcej, odpowiada zasadom jakie powinna realizować ochrona tymczasowa zawartym w Rekomendacji Komitetu Ministrów Rady Europy R(89) w sprawie tymczasowej ochrony sądowej w sprawach administracyjnych. Tymczasem sama proponuje obszerne zmiany w treści art. 61 P.p.s.a., w tym również polegające na ograniczeniu kontradiktoryjności podczas stosowania ochrony tymczasowej - co ma przyspieszyć postępowanie (s. 248 i nast.). Ten postulat ma się nijak do poruszanej kwestii związanej z brakiem możliwości odwołania się do ochrony uczestników postępowania, a co gorsza nie ma on potwierdzenia w zebranych materiale badawczym, ponieważ Autorka nie wykazała, aby kontradiktoryjność postępowania w jakiś szczególny sposób wydłużała postępowania w sprawie wstrzymania wykonania decyzji. Wydaje się, że powyższy postulat powstał na fali modnego w ostatnich latach szukania możliwości „przyspieszenia” postępowań,

nawet jeśli dzieje się to kosztem zasad sprawiedliwości proceduralnej (por. J. Zimmermann, *Kilka refleksji o nowelizacja kodeksu postępowania administracyjnego*, Państwo i Prawo nr 8 rok 2017, s. 3-24).

Na uwagę zasługuje sposób napisania pracy. Doktorantka opisując skomplikowane zagadnienia prawne uniknęła męczącej przesady w używaniu terminologii prawnej czy nadmiernego używania żargonu charakterystycznym dla zamówień publicznych. Praca jest napisana ładnym językiem, a precyzyjny sposób wyrażania myśli wskazuje na dużą kulturę słowa.

4. Układ i struktura pracy.

Doktorat składa się ze wstępu, pięciu merytorycznych rozdziałów oraz Zakończenia. Do pracy dołączona jest obszerna Bibliografia oraz Wykaz orzeczeń merytorycznych.

Przedstawienie poszczególnych zagadnień w pracy można uznać za poprawne, ponieważ odpowiada on zasadom analizy naukowej, a co ważne poszczególne części pracy ze sobą współgrają. Natomiast wątpliwości budzi sposób konstrukcji poszczególnych części doktoratu. Autorce nie udało się utrzymać proporcjonalności poszczególnych części pracy. W zasadzie każdy rozdział jest inaczej zbudowany, a poszczególne części pracy różnią między sobą wielkością. I tak np. najmniej obszerny rozdział I liczy tylko 24 strony i składa się z 14 podrozdziałów, z kolei najobszerniejsze rozdziały II i IV liczą 69 stron oraz są podzielone odpowiednio na 31 i 16 podrozdziałów. Niektóre podrozdziały wydają się nadto zupełnie niepotrzebne np. podrozdział 7 w rozdziale IV, gdzie dodano kolejną jedną jednostkę podziału – rozdział 7.1, który w istocie jest integralną częścią całego podrozdziału, ponieważ definiuje on pojęcie „wstrzymania wykonania decyzji”, czego w istocie dotyczy cały rozdział. Proporcjonalna budowa pracy nie powinna być oczywiście celem samym w sobie, ale jednak pewien brak dyscypliny w formułowaniu myśli oraz może stanowić utrudnienie dla czytelnika, który może mieć problemy ze zrozumieniem toku rozumowania Autorki.

Doktorat w istocie składa się z dwóch części: wstępnej, do której należy zaliczyć rozdziały I *Sądowa kontrola decyzji administracyjnych, a idea wstrzymania wykonania decyzji w postępowaniu przed sądami administracyjnymi* oraz II *Decyzja*

podatkowa jako rodzaj decyzji administracyjnej. Wykonalność decyzji podatkowej. Oba rozdziały stanowią rodzaj introdukcji do badanego zagadnienia. W rozdziale I dokonano próby przedstawienia reguł funkcjonowania współczesnego sądownictwa administracyjnego w Polsce. Autorka w ogólny i niestety, niekiedy powierzchowny sposób przedstawia kompetencje sądów administracyjnych oraz zasady rozstrzygania przez nie sporów. Szczególny niedosyt, o czym poniżej, budzi brak szczegółowych rozważań dotyczących historii opisywanej instytucji prawnej. Luki w tym zakresie są widoczne szczególnie w podrozdziale 3 rozdziału I - *Skarga do sądu administracyjnego jako względnie suspensywny środek zaskarżenia. Wstrzymanie wykonania decyzji jako środek ochrony tymczasowej w postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, w którym aż prosi się, aby uzasadniając określenie przez ustawodawcę skargi do sądu administracyjnego jako niesuspensywnego środka zaskarżenia odniosła się choćby do uzasadnienia do projektu ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, czy też dyskusji nad tworzeniem aktów prawnych statuujących obecnie obowiązujący model sądownictwa administracyjnego w Polsce oraz model poprzednio obowiązujący (por. R. Hauser, *Reforma sądownictwa administracyjnego – podstawowe założenia*, PiP 2003, Nr 10 R. Hauser, J. Drachal, E. Mzyk, *Dwuinstancyjne sądownictwo administracyjne*, Warszawa–Zielona Góra 2003, J. Świątkiewicz *Sądownictwo administracyjne w Polsce de lege ferenda*, PiP 1993, Nr 10, J. Świątkiewicz, *Zakres kontroli naczelnego sądu administracyjnego (w świetle orzecznictwa sądowego)*, RPSiE, Zeszyt 1, rok 1984). Rozczarowujące są rozważania Doktorantki dotyczące prawa do sądu (s. 23 - 24). Są one bardzo formalne w zasadzie prawa do sądu definiuje ona tylko jako prawa wnoszenia skargi, tymczasem choćby w odniesieniu do gorącej dyskusji na temat roli i znaczenia sądów we współczesnej Polsce, kwestii, jakie elementy powinien posiadać podmiot, do którego składa się skargę na bezprawne działanie władz publicznych, aby uznać go za niezależny i niezawisły sąd. W rozdziale II zatytułowanym *Decyzja podatkowa jako rodzaj decyzji administracyjnej. Wykonalność decyzji podatkowej*, Autorka w przede wszystkim w oparciu o bogatą literaturę podjęła próbę określenia cech decyzji odróżniających ją od innych rodzajów aktów prawnych. Doktorantka w tym miejscu słusznie wywodzi, że decyzja podatkowa, mimo, że jest ona wydawana na podstawie odrębnej do Kodeksu

postępowania administracyjnego ustawy procesowej⁷, pozostaje nadal rodzajem decyzji administracyjnej, wydawanej w specyficznym rodzaju spraw związanych z daninami publicznymi (s. 42). Dalej wskazuje, że decyzja posiada dwa skutki: procesowy i materialny, co wpływa na wykonalność decyzji. W tej części pracy bardzo ciekawa jest próba zdefiniowania pojęcia „wykonalności decyzji podatkowej”(s. 91 i nast.). Pani Ilona Makaruk wychodzi bowiem od słownikowej definicji słowa: „wykonalny”, aby dalej wskazać na przesłanki pojęcia „wykonalności decyzji”. Ta część pracy jest bardzo interesująca, a przeprowadzony wywód nie budzi wątpliwości.

Druga część doktoratu dotyczy instytucji wstrzymania wykonania decyzji przed sądami administracyjnymi na podstawie art. 61 § 2-6 P.p.s.a. Obejmuje ona rozdziały III-V. Autorka omówiła w nich bardzo szczegółowo kolejne etapy postępowanie sądownoadministracyjnego, w których może być zastosowana opisywana instytucja prawna. Rozdział III dotyczy możliwości wstrzymania wykonania decyzji przez organ po złożeniu skargi. Autorka opisuje przesłanki i tryb postępowania organu w takiej sprawie. W tej części pracy ważnym jest określenie momentu wszczęcia postępowania poprzez wskazanie, że dochodzi do niego już w chwili złożenia skargi do organu. Od tej chwili organ może wstrzymać wykonanie decyzji. Nieprzekonujące są natomiast rozważania Autorki dotyczące praktyki stosowania art. 61 § 2 pkt 1 P.p.s.a., ponieważ opierają się one na danych z jednego, w dodatku stołecznego, więc nie reprezentatywnego urzędu skarbowego. W rozdziale IV Pani Ilona Makaruk omówiła tryb oraz skutki wstrzymania decyzji przez wojewódzki sąd administracyjny. Na uwagę tej części pracy zasługuje przedstawienie kwestii uzasadnienia wniosku o wstrzymanie (s. 161 i nast.). Doktorantka podejmuje się bowiem nie tylko zdefiniowania przesłanek pozwalających na wstrzymanie wykonania decyzji, ale również sposobu uprawdopodobnienia podstaw wstrzymania wykonania decyzji. W rozdziale V Autorka przedstawia rozważania dotyczące możliwości wstrzymania wykonania decyzji przez Naczelny Sąd Administracyjny. Ważnym jest, że omawia ona możliwość wstrzymania wykonania decyzji nie tylko w postępowaniu zwykłym, ale również w postępowaniach nadzwyczajnych (s. 223 i nast.). Jednak pewien niedosyt budzi brak dociekań Pani Ilony Makaruk dotyczących możliwości wstrzymania wykonania decyzji w przypadku postępowania o unieważnienie

⁷ ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, (Dz.U z 2017 r., poz.201 ze zm.)

orzeczenia – art. 172 P.p.s.a. Skoro bowiem w pracy ambicją Doktorantki było odniesie się do wszystkich postępowań, które toczą się przed NSA, warto byłoby zastanowić się również nad tym rodzajem postępowania. Nadto brakuje również rozważań Autorki dotyczących możliwości ukarania organu administracji grzywną, gdy organ uchyla się od wykonania postanowienia sądu o wstrzymaniu wykonania zaskarżonej decyzji – art. 112 P.p.s.a.. W pracy warto byłoby się również zająć problematyką ochrony strony przed organami, które nie wykonują postanowień sądu wydanych na podstawie art. 61 § 2-4 P.p.s.a.

5. Metodologia pracy

Doktorantka wskazała we *Wstępie* metodę badawczą, jaką posługiwała się przy pracy nad dysertacją wskazując, że badania były prowadzone za pomocą metody dogmatycznej, której celem była przede wszystkim określenie treści art. 61 § 1-6 P.p.s.a. oraz, iż pomocniczo posługiwała się metoda analityczną (.15). Obie metody zostały zastosowane w dysertacji w prawidłowy sposób.

Pani Ilona Makaruk jasno zatem określiła zakres badań koncentrując się na wybranym przepisie Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Badania swoje przeprowadziła w oparciu o szeroki dobrane orzecznictwo (136 orzeczeń sądów administracyjnych) oraz literaturę (165 pozycji). Dobór orzecznictwa jak i literatury nie budzi wątpliwości. Podkreślić należy, że bardzo bogaty wykaz literatury wskazuje na dociekliwość Autorki, która starała się wykorzystać wszelkie możliwe źródła dotyczące opisywanego zagadnienia. Przeprowadzane rozważania wskazują, że Doktorantka umiejętnie posługuje się zebranymi źródłami i potrafi odwoływać się do nich, aby udowodnić przedstawione tezy.

Natomiast powstaje pytanie, czy wybór przedstawianej metody nie powoduje pewnego niedosytu – szczególnie w kontekście śmiałych postulatów zmian w opisywanej instytucji. Wydaje się, że pod tym względem zabrakło metody prawnoporównawczej. Pani Ilona Makaruk skupiając się na prawie krajowym przedstawiła tylko polskie doświadczenia, stąd zapewne wybór metody dogmatycznej jako podstawowej metody badawczej. Tymczasem na pewno bardziej interesującym byłoby zobaczyć jak polskie rozwiązania funkcjonują w odniesieniu do rozwiązań obcych - szczególnie rozwiązań austriackich i niemieckich, z których wywodzi się polski system sądownictwa administracyjnego. Brakuje również próby zbadania, czy to przez badania ankietowe, czy przez dokumenty mające charakter sprawozdań

organów skarbowych, czy wreszcie danych znajdujących się w bazie CBOSA oraz corocznych informacjach o działalności sądów – jak uczestnicy postępowania przed sądem administracyjnym oceniają skuteczność wniosku o wstrzymanie wykonania decyzji. W ten sposób na pewno praca byłaby bogatsza, a przedstawione wnioski na pewno zyskałyby mocniejsze uzasadnienie.

Dodać należy, że Autorka jakby mimochodem opisuje kwestie związane ze stosowaniem opisywanej instytucji w rozwoju historycznym. W tym zakresie rozważania Pani Ilony Makaruk są bardzo pobieżne i tylko opisowe, dlatego też, jak się wydaje, nie posiadają większego znaczenia dla prowadzonych przez nią badań.

6. Uwagi szczegółowe

Praca pod względem techniczno-redakcyjnym zasadniczo jest poprawna, aczkolwiek pewną niedogodnością jest brak wskazania w przypisach miejsca publikacji powoływanego orzeczenia. Można się domyślać, że większość z nich pochodzi z Centralnej Bazy Orzeczeń Sądów Administracyjnych, ale jak wynika z wykazu orzeczeń niektóre z nich były opublikowane w zbiorach orzecznictwa (np. postanowienie NSA z dnia 16 listopada 1981 r. I SA 2295/81, sygn. akt 2295/81 lub postanowienie NSA z dnia 12 października 1987 r., sygn. akt IV SA 788/87) lub w programie informacji prawnej LEX (postanowienie NSA z dnia 13 maja 2004 r., sygn. akt OZ 47/04).

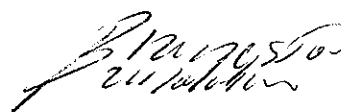
W pracy zdarzają się literówki i przejęzyczenia, np.:

- s. 142 jest mowa o „spawie” zamiast „sprawie”,
- s. 187 zbyt duże odstępy między zdaniami,
- s. 213, przypis 647 powołuje się na stanowisko przedstawicieli doktryny, a w przypisie powołuje tylko jednego.

Uchybienia na tak obszerny tekst są jednak niewielkie i niejako oczywiste, nie rzutują zatem na ocenę sposobu przygotowania pracy.

7. Mając na względzie konkluzję zawartą w punkcie 2 recenzji oraz przedstawione wyżej uwagi szczegółowe, uważam, że przedstawiona przez

Panią mgr Ilonę Makaruk praca doktorska uzasadnia podjęcie dalszych czynności w przewodzie doktorskim.

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Mariusz Zupolich". The signature is written in a cursive, flowing style.

