Łódź 8.12.2023 r.

dr hab. Dariusz Strzelec, prof. UŁ

Uniwersytet w Łodzi

Wydział Prawa i Administracji

Katedra Prawa Podatkowego

Recenzja
rozprawy doktorskiej Pani mgr Magdaleny Dekowskiej nt.: *Tajemnica Skarbowa w polskim prawie podatkowym. Stan obecny i kierunki zmian,* Olsztyn 2023, napisanej pod kierunkiem Pana dr hab. Bogumiła Pahla, prof. UWM.

1. Recenzowana praca Pani mgr Magdaleny Dekowskiej została poświęcona określeniu obowiązującego stanu prawnego dotyczącego tajemnicy skarbowej w polskim stanie prawnym Autorka pracy słusznie uzasadnia potrzebę analizy w tym zakresie doniosłością tej problematyki oraz brakiem tak kompleksowego ujęcia tego zagadnienia w piśmiennictwie podatkowym. Zatem już w tym miejscu, należy wskazać, że zarówno dobór tematu rozprawy, jak i sposób jego zaprezentowania uprawniają do stwierdzenia, iż mamy do czynienia z rozprawą doktorską, która powinna stanowić podstawę do dopuszczenia Pani mgr. Magdaleny Dekowskiej do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia doktora nauk prawnych.

Odnosząc się do struktury pracy należy podnieść, że na pozytywną ocenę zasługuje czytelnie sporządzony spis treści oraz struktura rozprawy. Praca składa się z siedmiu rozdziałów Struktura pracy została uporządkowana w ramach spisu treści, który tworzą: wykaz skrótów (s.7-13); wstęp (s.14-24); rozdział pierwszy (s.25-89); rozdział drugi (s.90-102); rozdział trzeci (s. 103-132); rozdział czwarty (s.133-170); rozdział piąty (s. 174-216); rozdział szósty (s.217- 240); rozdział siódmy (s.241-291) każdy zaopatrzony w podrozdziały oraz zakończenie (s.291-300). Na końcu rozprawy zamieszczono bibliografię, wykaz aktów prawnych, innych źródeł oraz wykaz orzecznictwa. Jeśli chodzi o konstrukcję pracy, to jest ona odpowiednia do zaprezentowania dość rozbudowanej problematyki pod kątem stawianych celów badawczych oraz w perspektywie sformułowanych hipotez. Prowadzone przez Doktorantkę rozważania zostały pogrupowane w klarowne bloki tematyczne.

Oceniając podjętą problematykę, należy w pierwszej kolejności odnieść się

pozytywnie do uzasadnienia dokonanego wyboru. Autorka wyjaśnia, że „*wybór podjętej tematyki badawczej uzasadniony jest brakiem w polskiej literaturze przedmiotu kompleksowego opracowania o charakterze monograficznym problematyki stosowania przepisów traktujących o tajemnicy skarbowej w polskim prawie podatkowym. Zauważono, iż dostępne pozycje to w większości artykuły w czasopismach naukowych o charakterze teoretycznym, które poruszają wybrany problem tajemnicy skarbowej w sposób fragmentaryczny. Natomiast brak jest obszernych opracowań, które wyjaśniałby niejasności w stosowaniu przepisów. Tematyka instytucji tajemnicy skarbowej, jak się okazało, jest zagadnieniem złożonym i wymagającym odniesienia do innych polskich systemów prawnych (przede wszystkim prawa konstytucyjnego, prawa cywilnego oraz prawa karnego)”* (s.16).

2. Z punktu widzenia konstrukcji pracy pozytywnie należy ocenić zamieszczanie w każdym rozdziale wprowadzenia oraz wniosków, w których to Autorka wskazuje co będzie przedmiotem zainteresowania w danym fragmencie pracy oraz jakie cząstkowe wnioski z prowadzonych w danej części pracy badań wynikają (odpowiednio: s.87,102, 130, 170,215,237, 289). Dzięki temu zabiegowi zakres prowadzonych rozważań jest jasno nakreślony, a Doktoranta pokazuje co chce w określonej części rozprawy wykazać. Ponadto taki układ pracy pozwolił na sformułowanie wniosków częściowych dotyczących poszczególnych analizowanych w pracy zagadnień i w konsekwencji sformułowanie uogólnień stanowiących podstawę do sformułowania w podsumowaniu postulatów *de lege ferenda*.

3. Przechodząc do oceny sformułowania przez Doktorantkę celu (głównego) rozprawy należy podnieść, że jest on sprecyzowany w sposób oczywisty sprowadzający się do udowodnienia, że wbrew założeniom ustawodawcy, regulacje zawarte w ordynacji podatkowej odnoszące się do tajemnicy skarbowej w polskim systemie prawa nie zapewniają całkowitej skuteczności w zakresie ochrony indywidualnych danych określonych w art. 293 § 1 i § 2 o.p., z uwagi na nieprecyzyjność przyjętych rozwiązań prawnych (s. l8). Przy tym, jak wyjaśnia, pod rozwagę zostaną poddane postulaty de lege ferenda odnoszące się do zagadnienia, czy powinny zostać do polskiego systemu prawnego (podatkowego) wdrożone środki czy też poszczególne przepisy do treści ordynacji podatkowej, czy też istniejące przepisy regulujące tajemnicę skarbową wymagają zmiany, tak by służyły zapewnieniu pełnej ochrony indywidualnych danych podatnika, płatnika i inkasenta, a tym samym ograniczały dostęp do informacji formalnie chronionych?

Ponadto Doktorantka sformuławała w pracy pieć tez pozwalających – w Jej ocenie – zrealizować zasadniczy cel pracy. Pierwsza, wiąże się ze wskazaniem, iż

istniejący na poziomie polskiego ustawodawstwa prawa podatkowego sposób regulacji i stopień ochrony danych objętych tajemnicą skarbową nie gwarantuje podatnikom, płatnikom i inkasentom należytej ochrony życia prywatnego oraz ochrony danych osobowych w sposób adekwatny do standardów konstytucyjnych ustalonych przede wszystkim przez art. 47 i art. 51 Konstytucji RP (s. 17). Z tak postawionej tezy Autorka wywodzi tezę drugą opierającą się na uznaniu obecnie istnieje zbyt szeroki krąg podmiotów uprawnionych do dostępu do tajemnicy skarbowej, co w dalszej perspektywie czasu i rozszerzeniu zakresu podmiotów mających dostęp do tajemnicy skarbowej może spowodować, że to przestrzeganie tajemnicy skarbowej stanie się wyjątkiem. Zgodnie z trzecią tezą, także nawiązującą do głównej pierwszej, obecnie istniejące ustawowe pozytywne przesłanki umożliwiające Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej wyrażenie zgody na ujawnienie tajemnicy skarbowej są niedookreślonymi prawnie klauzulami generalnymi, co jest przejawem nieograniczonej swobody w podejmowaniu decyzji w tym przedmiocie, kosztem ochrony indywidualnych danych podatników, płatników i inkasentów. Regulacja art. 299b o.p. regulująca zgodę Szefa KAS na ujawnienie tajemnicy skarbowej stanowi najszerszą „furtkę” do upublicznienia danych prawnie chronionych w prawie podatkowym. Autorka wykazuje zatem, iż klauzule generalne stanowią, zbyt dużą ingerencję państwa w sferę ochrony życia prywatnego obywateli, która de facto powinna ograniczać się do wyznaczenia precyzyjnych granic jej przekraczania.

W postawionej tezie czwartej Autorka przyjmuje, że podmiot, którego dane objęte tajemnicą skarbową są udostępniane czy ujawniane innym organom podatkowym, instytucjom czy osobom wykonującym zadania publiczne, nie zostaje o tym fakcie poinformowany, a tym samym nie ma przewidzianego żadnego środka zaskarżenia takiej decyzji, by móc podjąć działania dążące do zakwestionowania zasadności przekazywania jego poufnych danych. Z kolei teza piąta rozprawy odnosi się do dualizmu regulacji odpowiedzialności karnej za ujawnienie tajemnicy skarbowej zarówno na płaszczyźnie art. 306 o.p., jak i art. 278 ustawy o KAS, która wymaga ujednolicenia i spisania w ramach jednej normy sankcjonującej w jednym akcie prawnym.

Wskazane tezy zostały sformułowane w czytelny i klarowny sposób. Dotykają one zagadnień, które w tak kompleksowy sposób dotychczas nie były analizowane w literaturze przedmiotu, a prowadzone rozważania są istotne zarówno z punktu widzenia teorii prawa, jak i praktyki.

4. W pracy posłużono się przede wszystkim metodą formalno-dogmatyczną, co jest oczywiste z uwagi na przyjęty tytuł oraz charakter pracy. Jak wyjaśnia Autorka,

analizą zostały objęte akty prawne, zarówno krajowe jak i międzynarodowe, związane z prawem do prywatności, prawem do ochrony danych, tajemnicami ustawowo chronionymi oraz inne mające związek z poruszaną problematyką. Przeanalizowano regulacje wprowadzone ustawowo jak i przepisy wynikające z aktów międzynarodowych, które zostały ratyfikowane przez ustawodawcę do polskiego porządku prawnego oraz dorobek literatury, przede wszystkim w zakresie prawa podatkowego, prawa konstytucyjnego, prawa cywilnego oraz prawa karnego (s. 22).

Ponadto, jak sama Doktorantka wskazała, kolejną zastosowaną metodą badawczą była metoda historyczno-opisowa badania prawa, którą przyjęła jako najbardziej odpowiednią dla ukazania ewolucji instytucji tajemnicy skarbowej oraz jej źródeł, które należy wywodzić z prawa do prywatności i prawa do ochrony danych osobowych. Posłużenie się tą metodą w pracy wynika z przekonania o istotności badań historycznych dla zrozumienia ewolucji prawa oraz postępu i przekonania państwa do rezygnacji ze swoich kompetencji i dokonania ustępstw na rzecz ograniczeń jawności prywatnych informacji o obywatelach. Instytucja tajemnicy skarbowej miała swoje uregulowania już w okresie międzywojennym, natomiast dalsze unormowania wynikają z uwarunkowań historycznych, politycznych i gospodarczych naszego państwa. Część pierwotnych założeń (z pewnymi zmianami) została przeniesiona do współczesnych norm prawnych, co również uzasadnia wykorzystanie tej metody badawczej dla pełnego zrozumienia kształtu uregulowania tajemnicy skarbowej.

Autorka wykorzystała również metodę komparatystyczną, w ramach której porównała akty prawne przyjęte w wybranych państwach, tj. w Republice Federalnej Niemiec, Republice Czeskiej i na Węgrzech, co pozwoliło Doktorantce na ocenę krajowych regulacji tajemnicy skarbowej w odniesieniu do regulacji zawartych w wybranych państwach. Przy zastosowaniu tej metody nastąpiło przybliżenie regulacji tajemnicy skarbowej w wybranych ustawodawstwach państw UE. Pozwoliło to na ukazanie różnic i podobieństw w zakresie zasad funkcjonowania wspomnianej tajemnicy w zestawieniu ich z krajowymi rozwiązaniami, tak by następnie poszukiwać własnego i odpowiedniego modelu tajemnicy skarbowej (na wzór zagranicznych ustawodawstw).

Dodatkowo, Doktorantka posłużyła się metodą empiryczną w zakresie ukazania przede wszystkim zasad ponoszenia odpowiedzialności karnej za ujawnienie tajemnicy skarbowej (poprzez przepis karny zawarty w ordynacji podatkowej oraz ustawie o KAS) oraz zasad odpowiedzialności cywilnej poprzez dokonanie analizy orzeczeń sądów powszechnych i Sądu Najwyższego. Ponadto badaniu poddano orzeczenia sądów powszechnych, Sądu Najwyższego, sądów administracyjnych, Trybunału Konstytucyjnego w zakresie odnoszącym się do poruszanej problematyki.

Uzupełniająco w dysertacji zastosowano metodę statystyczną, która została zrealizowana poprzez dokonanie analizy ogólnodostępnych danych z Ministerstwa Sprawiedliwości oraz pozyskanie i przeanalizowanie zawnioskowanych danych z Komendy Głównej Policji w okresie od 2017 r. do 2022 r. w zakresie przestępstwa ujawnienia tajemnicy skarbowej. Pozwoliło to na uchwycenie skali zjawiska tego przestępstwa oraz jego dynamiki, ale także na wskazanie znamion i zasad ponoszenia odpowiedzialności. Pozyskano dane z Ministerstwa Finansów w zakresie ilości wydanych przez Szefa KAS zgód w trybie art. 299b o.p. na ujawnienie danych objętych tajemnicą skarbową na wniosek złożony przez naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędów celno-skarbowych oraz dyrektorów izb administracji skarbowej. Dzięki tej metodzie możliwa była ocena skuteczności przyjętych rozwiązań w zakresie ograniczonego dostępu do danych objętych tajemnicą skarbową. Zastosowana metoda umożliwia weryfikację teorii w praktyce, co przyczyniło się do właściwego ujęcia aspektów prawnoprocesowych tajemnicy skarbowej, wskazania na wadliwości aktualnej regulacji i tym samym na możliwe rozwiązania *de lege ferenda*.

Co ważne z punktu widzenia metodologii prowadzonych badań, opracowanie ma charakter interdyscyplinarny (s.16). Jak zasadnie wywodzi Doktorantka zagadnienie tajemnicy skarbowej kształtują nie tylko normy z zakresu prawa podatkowego, lecz również prawa konstytucyjnego, prawa cywilnego oraz prawa karnego.

5. Struktura pracy, została uporządkowana w sposób przemyślany i odpowiadający zamierzeniom Doktorantki określonym we wstępie. Zamieszczone w nim zostały elementy niezbędne dla omówienia zawartości merytorycznej pracy, przede wszystkim uzasadnienie wyboru problematyki, celu pracy, postawionych tez oraz metod badawczych, przedmiotu badań, celu badań, zawartości poszczególnych rozdziałów.

Rozdział pierwszy pracy, oparty na rozważaniach związanych z genezą ochrony prawa do prywatności oraz prawa do ochrony danych osobowych oraz umiejscowieniem tajemnicy skarbowej w klasyfikacji tajemnic prawnie chronionych w prawie polskim, został zatytułowany Klasyfikacja oraz charakterystyka tajemnic w polskim ustawodawstwie. W niniejszym rozdziale Autorka podjęła próbę zdefiniowania samego pojęcia tajemnicy oraz zbudowała schemat podziału tajemnic ustawowo chronionych i umiejscowiła w nim tajemnicę skarbową. W rzeczonym rozdziale Autorka porównała zakresy danych podlegających ochronie danych osobowych oraz podlegających tajemnicy skarbowej, co doprowadziło m.in. do uznania, iż uregulowania ordynacji podatkowej należy uznać za *lex specialis* w stosunku do

regulacji ustawy o ochronie danych osobowych. Takie spostrzeżenie nie wyłącza możliwości objęcia w sposób bardziej intensywny danych osobowych przez przepisy ustaw szczególnych. Dążąc do zbadania istoty tajemnicy skarbowej, Autorka w rozdziale pierwszym słusznie podkreśliła, iż analiza przepisów prawa podatkowego nie jest wystarczająca, gdyż na ich gruncie nie sformułowano legalnej definicji zaś w przepisach ordynacji podatkowej określono jedynie jej zakres podmiotowy, przedmiotowy i czasowy. Stąd też Doktorantka posiłkowałą się dorobkiem doktryny i orzecznictwa sądowego.

Rozdział drugi rozprawy zatytułowany Ewolucja tajemnicy skarbowej Autorka poświęca przedstawieniu rysu historycznego uregulowań tajemnicy skarbowej w polskim ustawodawstwie oraz porównaniu obecnie funkcjonującej regulacji odnoszącej się do tajemnicy skarbowej względem jej historycznych wersji. Jednocześnie nawiązanie do historycznego rozwoju tajemnicy skarbowej uwidoczniło zmiany w podejściu ustawodawcy do jej regulacji w związku ze zmianą uwarunkowań ustrojowych. Doktorantka w niniejszym rozdziale przybliżyła również rys historyczny zmian zachodzących w systemie podatkowym na ziemiach polskich.

W rozdziale trzecim Autorka przedstawiła badania dotyczące uregulowania tajemnicy skarbowej w wybranych trzech ustawodawstwach państw członkowskich Unii Europejskiej, mianowicie w Republice Federalnej Niemiec, w Republice Czeskiej i na Węgrzech, przy czym, jako uzasadnienie powyższego wyboru wskazała, iż kierowała się faktem początków kodyfikacji ogólnego prawa podatkowego (w których to zawierano pierwsze regulacje tajemnicy skarbowej), co miało znaczenie z perspektywy tematyki podjętej w pracy. Na aprobatę zasługuje w tym zakresie konstatacja Autorki, iż w związku z faktem, iż kodyfikacja ogólnego prawa podatkowego w Polsce nastąpiła w 1934 r, zaś nieco wcześniej ordynacje podatkowe zostały przyjęte w Republice Federalnej Niemiec (w 1919 r.) i w Czechosłowacji (w 1927 r.), to niniejsza bliskość czasowa niniejszych regulacji pozwala na ich uzasadnioną metodologicznie komparastykę. Nadto, dodatkowo Autorka przyjmuje, iż sytuacja geopolityczna Czechosłowacji, Węgierskiej Republiki Ludowej oraz Polskiej Rzeczpospolitej Ludowej spowodowała powstanie licznych podobieństw, przede wszystkim w aspekcie prawnym, ale również w kulturowym, społecznym i gospodarczym, co pozwala także na zbadanie różnic normatywnych, powstających mimo tychże aspektów.

Z kolei w rozdziale czwartym Autorka nawiązała do tezy drugiej rozprawy opierającej się na uznaniu, iż obecnie istnieje zbyt szeroki krąg podmiotów uprawnionych do dostępu do tajemnicy skarbowej, co w dalszej perspektywie czasu i rozszerzeniu zakresu podmiotów mających dostęp do tajemnicy skarbowej może

spowodować, że to przestrzeganie tajemnicy skarbowej stanie się wyjątkiem. W rozdziale trzecim bowiem Doktorantka przedstawiła zakres podmiotowy osób zobowiązanych do przestrzegania tajemnicy skarbowej oraz ich charakterystykę oraz co istotne wskazała, iż nie wszystkie podmioty wyszczególnione przez ustawodawcę w ww. przepisie obowiązane są do złożenia przyrzeczenia i oświadczenia o znajomości i przestrzeganiu tajemnicy skarbowej. Ponadto w rzeczonym rozdziale Doktorantka wskazała katalog podmiotów wyłączonych z obowiązku przestrzegania tajemnicy skarbowej, a także, w oparciu o stanowisko judykatury i orzecznictwa, przedstawiła zakres temporalny obowiązywania tajemnicy skarbowej.

Rozdział piąty pracy odnosi się do ukazania zakresu przedmiotowego tajemnicy skarbowej. Autorka szczegółowo odniosła się w nim do wszystkich dokumentów, informacji oraz akt objętych tajemnicą skarbową. Co więcej, w niniejszym rozdziale podjęto rozważania na temat oznaczania przez ustawodawcę jedynie wybranych akt klauzulą Tajemnica skarbowa oraz technicznego aspektu ich przechowywania. Na tle rozważań prowadzonych w tym miejscu pracy można sformułować dwie uwagi.

Pierwsza dotyczy punktu 2.3. tj. danych zawartych w aktach postępowania podatkowego. Autora podejmuje się analizy bardzo ważnego tematu z punktu widzenia interesów podatników. Natomiast nieco doskwiera brak odniesienia się do uchwały NSA z dnia 25 kwietnia 2022 r., sygn. akt II FPS 1/22 odnoszącej się do pojęcia akt sprawy i oparcie swojej argumentacji ze strony 186 dysertacji na wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 29 listopada 2016 r., I SAB/Wr 24/16. Zgodnie z powyższą uchwałą w Ordynacji podatkowej brak jest sformułowanej wprost definicji pojęcia "akt sprawy". Jednakże ustalenie zakresu znaczenia tego zwrotu jest możliwe w drodze wykładni art. 171a § 1 o.p. W tym celu nie jest zatem konieczne odwoływanie się do języka potocznego. Na podstawie zamieszczonego w art. 292 o.p. wyłączenia odnośnie do stosowania w kontroli podatkowej art. 171a § 1 o.p., przyjąć należy, że termin "akta sprawy" zastrzeżony jest wyłącznie do postępowania podatkowego. Wobec tego nie można przyjąć, by w kontroli podatkowej zakładano akta sprawy w rozumieniu tego ostatniego przepisu.

Ponadto w tym rozdziale poruszona została również kwestia raportowania schematów podatkowych. I przy tej okazji z uwagi jednocześnie na rozważania poczynione w rozdziale I w którym Doktorantka opisuje szerokorozumiane tajemnice zawodowe (s. 44-72) nasuwa się istotna watpliowść. Od 2019 r. adwokaci, radcowie prawni i doradcy podatkowy są zobowiązani do ujawniania tzw. schematów podatkowych udostępnianych podatnikom. Czy w związku z tym jest wystarczająco chroniona tajemnica zawodowa podmiotów świadczących usług doradcze, w kontekście obowiązku raportowania schematów podatkowych? Jest to problem bardzo

istotny który jak może się wydawać powinien zostać rozstrzygnięty w pracy o tematyce takiej jak niniejsza praca naukowa.

W rozdziale szóstym rozprawy Doktorantka opisała kwestię ujawniania informacji objętych tajemnicą skarbową oraz wskazała na różnicę pomiędzy ujawnieniem a udostępnieniem. W sposób szczególny Autorka odniosła się do przesłanek ujawnienia oraz udostępnienia tajemnicy skarbowej innym organom podatkowym, instytucjom, podmiotom czy osobom. W tym rozdziale szczególną uwagę należało w ocenie recenzenta poświęcić problematyce udostępniania akt postępowania (5. *Udostępnianie akt postępowania*, s. 232-237) dla strony. Rozważania w tym zakresie Doktorantka zawarła na 5 stronach i po lekturze tej części pracy można czuć pewien niedosyt. Jest to obszar bardzo newralgiczny w relacjach strona a organ podatkowy. W tym zakresie doskwiera brak odniesienia się do najnowszego orzecznictwa w zakresie relacji pomiędzy prawem do obrony podatnika, przejawiającym się m.in. w art. 200 Ordynacji podatkowej a ochroną poufności lub tajemnicy zawodowej, życia prywatnego osób trzecich, ich danych osobowych, w tym przede wszystkim do istotnego w tej materii wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 16 października 2019 r., sygn. akt C-189/18 (Glencore Agriculture Hungary Kft., dotyczącego kwestii zapoznania podatnika z dowodami zgromadzonymi w sprawie).

Ostatni, siódmy, rozdział pracy został poświęcony zagadnieniu gwarancji zachowania tajemnicy skarbowej, ze znacznym odniesieniem do odpowiedzialności karnej za czyn zabroniony określony w art. 306 o.p. (oraz art. 278 ustawy o KAS) poprzez dokonanie analizy orzecznictwa oraz danych statystycznych pozyskanych z Komendy Głównej Policji oraz Ministerstwa Finansów. Omówiono również podstawy ponoszenia odpowiedzialności cywilnej oraz dyscyplinarnej za pozbawione podstaw prawnych ujawnienie tajemnicy skarbowej.

Bardzo ważne z punktu widzenia badań jest Zakończenie pracy, w którym do Autorka jasno wykazała, iż aktualne uregulowania tajemnicy skarbowej pozostają poza sferą konstytucyjnych standardów, gdyż są nieprecyzyjne i w pewnym zakresie niespójne. Wnioski z dokonanej analizy pozwalają pozytywnie zweryfikować postawione we wstępie pracy tezy badawcze. W konsekwencji, sposób regulacji i stopień ochrony danych objętych tajemnicą skarbową nie gwarantuje podatnikom, płatnikom i inkasentom należytej ochrony życia prywatnego oraz ochrony danych osobowych w sposób adekwatny do standardów konstytucyjnych ustalonych przede wszystkim przez art. 47 i art. 51 Konstytucji RP. Badania komparatystyczne przeprowadzone przez Doktorantkę oraz dogmatyczne doprowadziły do

przedstawienia dojrzałych prawnie i zasługujących na pełne uznanie postulatów *de lege ferenda*. Oczywiście z niektórymi z nich można dyskutować lecz w żadnej mierze nie zmienia to pozytywnej oceny całokształtu uwag pod adresem przyszłego ustawodawcy. Z tych sformułowanych w pracy niewątpliwie postulat aby zakres podmiotowy i przedmiotowy tajemnicy skarbowy miałby zostać określony w sposób ogólny jak ma to miejsce w ustawodawstwie niemieckim i czeskim może jawić się jako propozycja dość ciekawa choć nie wolna od wątpliwości.

6. W pracy umiejętnie wykorzystano dostępne pozycje literatury oraz powołano bogate orzecznictwo, w tym sądów administracyjnych, sądów powszechnych, w tym Sadu Najwyższego (33 oczeczeniaoraz Trybunału Konstytucyjnego (26 wyroków). Świadczy to o zdolności Doktoranta do prowadzenia samodzielnych badań naukowych. Choć pominięto kilka zagadnień które wymagałyby poruszenia w kontekście badań prowadzonych na potrzeby rozprawy, szczególnie z uwzględnieniem najnowszego orzecznictwa TSUE.

7. Autorka wywiązała się także z określonego przedmiotu badań odnosząc się do tytułowych zagadnień koniecznych dla wyprowadzenia wniosków, wykazując się nie tylko znajomością unormowań prawno- podatkowych ale także wiedzą z zakresu regulacji konstytucyjnych, administracyjnych, cywilnych, karnych oraz międzynarodowych. Warto także podkreślić odniesienie rozważań Doktorantki do poprzednio obowiązujących regulacji prawnych, które stanowią bazę dla dokonywania porównań w stosunku do zmieniających się przepisów prawa. Zaletą pracy jest także stałe wnioskowanie Autorki i stawianie jasno sformułowanych zastrzeżeń, problemów wraz z propozycjami ich rozstrzygnięcia, co świadczy o znajomości problematyki tak w sensie teoretycznym, jak i praktycznym.

Kontekstowe posłużenie się metodą prawnoporównawczą było zabiegiem bardzo pożytecznym, szczególnie w zakresie rozdziału III pozwoliło ono przy analizie poszczególnych zagadnień wskazać na ewentualne obszary dla ustawodawcy, w których przydałaby się jego interwencja, czemu Autorka dała wyraz w postulatach. Tym samym uzasadnione jest stwierdzenie, iż Doktorantka posłużył się właściwą metodologią prowadzonych badań.

Jeśli chodzi o formalną stronę pracy, nie budzi on żadnych większych zastrzeżeń. Warto przy tym jednocześnie podkreślić, iż praca została zredagowana w sposób bardzo staranny, w zasadzie wolna jest od tzw. literówek i niezręczności językowych, które pojawiają się na zasadzie wyjątków (np. podział łacińskiego słowa „contrario" na dwie części: „contr ario" (s.26); brak końcówki wyrazu samemu: „samem" (s.26); brak końcówki wyrazu podatkowych: „ksiąg podatkowy" (s.180);umieszczenie w tekście rozprawy Dziennika Ustaw zamiast w przypisie (s.137); „*Łaboda*" zamiast

„*Łoboda*” (s. 310).

Rozprawa doktorska została napisana komunikatywnym językiem. Tylko na marginesie można wskazać, iż na stronie 16 dysertacji doszło do omyłki polegającej na zrównaniu pojęcia „gałąź prawa” z pojęciem „system prawa”: „*Tematyka instytucji tajemnicy skarbowej, jak się okazało, jest zagadnieniem złożonym i wymagającym odniesienia do innych polskich systemów prawnych (przede wszystkim prawa konstytucyjnego, prawa cywilnego oraz prawa karnego)”* .

Reasumując, zgłoszone wyżej uwagi i wątpliwości w żadnej mierze nie umniejszają jednoznacznie pozytywnej oceny merytorycznej recenzowanej pracy. Mając na uwadze rozmiary recenzowanego opracowania, wskazane wyżej drobne uchybienia nie mogą mieć istotnego wpływu na jego ocenę, a ich odnotowanie w pracy jest konsekwencją funkcji, jakie pełni recenzent w przebiegu procesu w sprawie awansu naukowego.

Biorąc pod uwagę wskazane argumenty uznaję, że Pani mgr Magdalena Dekowska w pełni sprostała postawionemu przez siebie głównemu celowi ukazania, iż wbrew założeniom ustawodawcy, regulacje zawarte w ordynacji podatkowej odnoszące się do tajemnicy skarbowej w polskim systemie prawa nie zapewniają całkowitej skuteczności w zakresie ochrony indywidualnych danych określonych w art. 293 § 1 i § 2 o.p., z uwagi na nieprecyzyjność przyjętych rozwiązań prawnych. W mojej opinii, praca pt. „*Tajemnica Skarbowa w polskim prawie podatkowym. Stan obecny i kierunki zmian”* spełnia wymagania wynikające z przepisów o stopniach naukowych, stanowiąc oryginalne rozwiązanie problemu naukowego oraz wykazując ogólną wiedzę teoretyczną Pani mgr Magdaleny Dekowskiej, a także umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej w związku z czym wnoszę o jej przyjęcie i dopuszczenie do publicznej obrony, tj. do dalszych czynności w przewodzie doktorskim.

Łódź, 8.12.2023 r.



dr hab. Dariusz Strzelec, prof. UŁ