

Autoreferat przedstawiający opis dorobku i osiągnięć naukowych, w szczególności określonych w 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 (tekst jedn. Dz. U. z 2014 r. poz. 1852 ze zm.)

dr Dariusz Strzelec
Adiunkt w Katedrze Materialnego Prawa Podatkowego
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytetu Łódzkiego
ul. Kopcińskiego 8/12
90-232 Łódź

AUTOREFERAT

1. Imię i nazwisko: Dariusz Włodzimierz Strzelec

2. Posiadane dyplomy, stopnie naukowe/artystyczne – z podaniem nazwy, miejsca i rodzaju ich uzyskania oraz tytuł rozprawy doktorskiej

- dyplom magistra prawa uzyskany na Wydziale Prawa i Administracji UŁ w czerwcu 2003 r. (tytuł pracy magisterskiej: *Szacowanie podstawy opodatkowania*, promotor prof. dr hab. Teresa Dębowska - Romanowska),
- stopień naukowy doktora nauk w zakresie prawa uzyskany na Wydziale Prawa i Administracji UŁ. w styczniu 2009 r. (tytuł rozprawy doktorskiej *Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe*, promotor prof. dr hab. Włodzimierz Nykiel, recenzenci: prof. dr hab. Bogumił Brzeziński, prof. dr hab. Leonard Etel).

3. Informacje o dotychczasowym zatrudnieniu w jednostkach naukowych/artystycznych

- od 1 października 2003 r. studia doktoranckie na Wydziale Prawa i Administracji UŁ
- od 1 października 2004 r. do stycznia 2007 r. asystent na Wydziale Prawa i Administracji UŁ w Katedrze Prawa Finansowego
- od 1 lutego 2007 r. do stycznia 2009 r. asystent na Wydziale Prawa i Administracji UŁ w Katedrze Materialnego Prawa Podatkowego
- od 1 lutego 2009 r. adiunkt w Katedrze Materialnego Prawa Podatkowego
- w 2005 i 2006 r. wykładowca w Wyższej Szkole Administracji Publicznej w Łodzi.

4. Wskazane osiągnięcia wynikające 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 (tekst jedn. Dz. U. z 2014 r. poz. 1852 ze zm.)

a) Tytuł osiągnięcia naukowego:

Autorstwo monografii *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*.

b) Autor, tytuł, rok wydania, nazwa wydawnictwa:

D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, Wyd. LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2015, ss. 414, ISBN: 978 -83-264-8070-6.

c) Omówienie celu naukowego ww. pracy i osiągniętych wyników wraz z omówieniem ich ewentualnego wykorzystania:

W ciągu kilku lat obowiązywania przepisów Ordynacji podatkowej ujawniło się wiele wątpliwości w zakresie postępowania dowodowego. Niektóre dotyczą kwestii wręcz fundamentalnych – związanych z ustaleniem, w jakim zakresie obowiązek wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy spoczywa na stronie i jakie ma ona obowiązki w toku postępowania dowodowego, oraz czy zasadne jest przerzucanie na stronę odpowiedzialności za wynik postępowania dowodowego. Inne, nie mniejsze, dotyczą sposobu gromadzenia i przeprowadzania dowodów w sprawach podatkowych oraz stosowania przepisów mających dla strony gwarancyjny charakter, odnoszących się do jej uprawnień procesowych. Kontrowersje wiążą się również ze znaczeniem formalnej poprawności czynności procesowych związanych z przeprowadzaniem dowodów i ustaleniem, na ile naruszenia przepisów postępowania przy gromadzeniu dowodów ograniczają możliwość ich wykorzystania w dalszym postępowaniu, oraz z doborem i wykorzystaniem środków dowodowych, w tym wprowadzaniem nieuzasadnionych preferencji dowodowych, a ostatecznie – rozstrzyganiem pojawiających się wątpliwości w związku z oceną dowodów. Rozstrzygnięcia w tych obszarach wpływają na kształt procedury, albowiem dotyczą kwestii kluczowych.

Na dobór problematyki badawczej poświęconej dowodom i postępowaniu dowodowemu w sprawach podatkowych wpłynęło kilka okoliczności.

Po pierwsze, sposób stosowania przepisów regulujących postępowanie dowodowe – oprócz wątpliwości dotyczących interpretacji przepisów materialnego prawa podatkowego – jest jedną z częstszych przyczyn sporów podatników z administracją podatkową.

Po drugie, mimo iż przepisy dotyczące postępowania dowodowego zawarte w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.) w dużej części są oparte na przepisach ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 267 z późn. zm.) i od momentu wejścia w życie nie ulegały fundamentalnym zmianom, dostrzegalna jest zmiana praktyki ich stosowania.

Po trzecie, obecnie widoczna jest potrzeba opracowania nowych przepisów ogólnych prawa podatkowego, w związku z czym aktualne staje się pytanie również o kształt postępowania podatkowego, w tym regulacji dotyczących dowodów, i o to, jaki kierunek powinien obrać ustawodawca, tworząc poszczególne instytucje oraz formułując cele, które instytucje te powinny realizować. Jednocześnie pojawiają się pytania o dobór treści, głębokość i sposób regulacji, czy zasadne jest funkcjonowanie odrębnej procedury podatkowej, czy może jednak powrócić do regulacji szczególnej w ramach postępowania administracyjnego; w zakresie zasad postępowania dowodowego – akt kazuistyczny czy syntetyczny, regulacja tworzona od nowa, czy oparta na dotychczasowych wzorcach?

Celem pracy było dokonanie oceny, czy aktualnie obowiązujące przepisy dotyczące dowodów i postępowania dowodowego w sprawach podatkowych w odpowiedni sposób chronią interesy zarówno podatników, jak i związków publicznoprawnych, ze szczególnym uwzględnieniem tych pierwszych, albowiem nierzadko ochrona interesu prawnego podatnika, w zderzeniu z interesem fiskalnym, schodzi na plan dalszy, staje się mniej istotna. Pozwoliło to ustalić, jaki kształt przepisów proceduralnych odnoszących się do postępowania dowodowego w zrównoważony sposób chroniłby podmioty bierne stosunków podatkowoprawnych, szczególnie z uwagi na mechanizm samoobliczenia podatku, a jednocześnie stanowiłby sprawne narzędzie dla administracji podatkowej w realizowaniu dochodów budżetowych oraz, które instytucje mają w tym zakresie newralgiczne znaczenie.

Realizacja tak nakreślonego celu pracy wymagała objęcia zakresem rozważań nie tylko regulacji prawnych odnoszących się do dowodów i postępowania dowodowego, ale także najnowszego orzecznictwa sądów administracyjnych, w którym sposób stosowania tych regulacji przez organy podatkowe poddawany jest kontroli. Analizując problematykę dotyczącą dowodów w sprawach podatkowych, należy zwrócić uwagę na ogromną w tym zakresie rolę nie tylko funkcjonujących regulacji prawnych, ale również – a może przede wszystkim – sądów administracyjnych, które kształtują standardy postępowania dowodowego w sprawach podatkowych.

Tak określony obszar badań pozwolił poczynić ustalenia co do aktualnie obowiązujących przepisów proceduralnych dotyczących postępowania dowodowego oraz instytucji odnoszących się do dowodów, które mają istotne znaczenie dla zrównoważonego rozkładu praw i obowiązków proceduralnych w zakresie ustalania stanu faktycznego, a jednocześnie zapewnienia realnej ochrony interesu podatnika.

Zidentyfikowanie podstawowych problemów, które w czasie obowiązywania ordynacji podatkowej ujawniły się w praktyce orzeczniczej, oraz wskazanie narosłych na gruncie niektórych przepisów nieporozumień interpretacyjnych stworzyły możliwość przedstawienia, w jaki sposób problemy związane z kwestiami dowodowymi są doraźnie rozwiązywane na etapie stosowania prawa. Przy tej okazji należało rozważyć, które z regulacji, a także które z poglądów co do sposobu ich stosowania, wyrażonych w orzecznictwie, najlepiej przystają do funkcji, jakie aktualnie powinny spełniać regulacje dotyczące dowodów w sprawach podatkowych.

Analiza nie tylko regulacji prawnych, ale również orzecznictwa sądów administracyjnych jest niezbędna dla postawienia diagnozy – czy sposób rozstrzygania pojawiających się wątpliwości interpretacyjnych zapewnia w zrównoważony sposób ochronę interesów procesowych, tak strony postępowania, jak i związków publicznoprawnych, w

szczegółności, czy wystarczającym dla zapewnienia takiej ochrony dla strony postępowania jest opieranie się jedynie na zasadach ogólnych postępowania, w ich aktualnym kształcie.

Takie podejście do problemu umożliwiło wytypowanie obszarów w zakresie przepisów dotyczących postępowania dowodowego, wymagających ingerencji ustawodawcy, tak aby ujawniające się wątpliwości zostały wyeliminowane na etapie stanowienia prawa, a nie dopiero w procesie jego stosowania, oraz sformułowanie postulatów co do kształtu poszczególnych instytucji.

W pracy posiłkowo do analizy regulacji proceduralnych obowiązujących w Polsce stosowano metodę historyczną. Dodatkowo korzystano z metody porównawczej, sprowadzającej się do poddania analizie przepisów związanych z gromadzeniem materiału dowodowego, obowiązujących w innych państwach. Przedmiotem zainteresowania w wybranym zakresie są również pewne przepisy postępowania administracyjnego, karnego oraz cywilnego, albowiem odwołanie się do nich może posłużyć do poczynienia istotnych ustaleń co do sposobu rozumienia i stosowania, a także kształtu regulacji dotyczących dowodów w sprawach podatkowych.

Realizując cele pracy, analizowaną problematykę przedstawiono w siedmiu rozdziałach.

W **rozdziale pierwszym** przedstawiono zagadnienia ogólne dotyczące dowodów i postępowania dowodowego w sprawach podatkowych, w szczególności odnoszące się do obowiązku wyjaśnienia stanu faktycznego w sprawie, a także zarys ewolucji regulacji dotyczących postępowania dowodowego w sprawach podatkowych w ujęciu historycznym. Prześledzenie, w jaki sposób zmieniał się podejście do wymiaru podatków i jak ewoluowały poszczególne instytucje związane z postępowaniem dowodowym, może być pomocne dla rozstrzygnięcia dylematów związanych z zasadnością pozostawienia odrębnej procedury podatkowej oraz przy konstruowaniu nowych regulacji proceduralnych dotyczących postępowania dowodowego i rozstrzyganiu, w jak najbardziej zrównoważony sposób pogodzić interes publiczny z potrzebą ochrony strony postępowania.

Rozdział drugi poświęcony został poszczególnym dowodom wykorzystywanym w sprawach podatkowych. Dokonano w nim analizy regulacji prawnych odnoszących się do środków dowodowych, którymi posługują się organy podatkowe i skarbowe, oraz powstających najczęściej dylematów co do doboru środków dowodowych w celu wykazania istotnych w sprawie okoliczności oraz związanych z samym ich wykorzystywaniem w trakcie postępowania. Pozwoliło to na wskazanie regulacji dotyczących środków dowodowych, w których przydałaby się interwencja ustawodawcy.

W **rozdziale trzecim** zaprezentowano regulacje związane z poszczególnymi aspektami przebiegu postępowania dowodowego w sprawach podatkowych. Prowadzone rozważania pozwoliły: po pierwsze – zidentyfikować szereg wątpliwości odnoszących się do dopuszczenia konkretnych dowodów, sposobu ich przeprowadzenia czy – szerzej rzecz ujmując – pozyskania dla prowadzonego postępowania, a następnie wykorzystania, w tym oceny, celem ustalenia faktów prawnie relewantnych; po drugie – wskazać, w jaki sposób są one rozstrzygane na gruncie obowiązujących przepisów przez sądy kontrolujące decyzje organów podatkowych. Pozwoli to ustalić, jakie wartości prawa zasługują na ochronę w przypadku ingerencyjnej gałęzi prawa, jaką jest prawo podatkowe, i w jaki sposób regulacje proceduralne normujące postępowanie podatkowe powinny je respektować.

Z kolei **czwarty rozdział** został poświęcony sposobowi gromadzenia i przeprowadzania dowodów w sprawach podatkowych. W tym zakresie najwięcej dylematów powstaje wokół metod służących zrekonstruowaniu stanu faktycznego i stosowania przez organy podatkowe przepisów mających dla strony gwarancyjny charakter, a odnoszących się do jej uprawnień procesowych w związku z pozyskiwaniem dowodów oraz wykorzystania poszczególnych procedur (czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i postępowania podatkowego) do gromadzenia dowodów. Obok problematyki tzw. ciężaru dowodu są to zagadnienia o fundamentalnym znaczeniu, zaś rozdzwięk między podatnikami a pracownikami administracji skarbowej w kwestii sposobu gromadzenia dowodów skłonił do odrębnego ich przedstawienia.

W **rozdziale piątym** przedstawiono, jakie środki prawne służą i mogą być wykorzystane przez stronę w celu eliminowania nieprawidłowości w zakresie gromadzenia materiału dowodowego w sprawach podatkowych, w trakcie kontroli oraz postępowania podatkowego, jak również, w jaki sposób braki w materiale dowodowym lub nieprawidłowości w podejmowanych czynnościach mogą być usuwane przez sądy administracyjne kontrolujące legalność decyzji podatkowych.

Rozdział szósty zawiera analizę regulacji dotyczących problematyki dowodowej w wybranych państwach. Celem dokonanej w tym rozdziale analizy było stworzenie płaszczyzny porównawczej do wskazania rozwiązań obowiązujących w innych państwach, które mogłyby stać się inspiracją dla rozwiązań eliminujących problemy w polskiej praktyce podatkowej, związane z postępowaniem dowodowym oraz z procedurami służącymi pozyskiwaniu materiału dowodowego. Na potrzeby badań komparatystycznych do analizy wybrano kraje mające za sobą – w stosunkowo niedawnej przeszłości – transformację ustrojową. Państwa te charakteryzują się dużą dynamiką zmian w zakresie prawa podatkowego. Cechą łączącą systemy podatkowe tych państw jest fakt, że budowały je one na przestrzeni ostatnich trzech dziesięcioleci, praktycznie od nowa i towarzyszyły im zabiegi związane z tworzeniem nowych aktów prawnych dotyczących procedury (V. Thuronyi, *Comparative Tax Law*, The Hague 2003, s. 34).

Ostatni rozdział pracy prezentuje zagadnienia dowodowe pojawiające się w sprawach podatkowych, które wykazują swoje związki z regulacjami proceduralnymi innych gałęzi prawa, a także problemy, przy rozstrzyganiu których próbuje się sięgać do innych regulacji proceduralnych. Założeniem tego rozdziału nie było jednak dokonanie kompleksowego porównania regulacji proceduralnych dotyczących dowodów funkcjonujących w procedurze cywilnej, karnej, administracyjnej i podatkowej. Rozważania zawężone zostały do regulacji proceduralnych tych gałęzi prawa, odnoszących się do wybranych zagadnień dowodowych, w odniesieniu do których w sprawach podatkowych pojawiają się pewne wątpliwości. Odwołanie się do przepisów innych gałęzi prawa procesowego pozwoliło na poczynienie pewnych wniosków co do sposobu rozumienia i stosowania regulacji dotyczących dowodów w sprawach podatkowych. Wypracowany w innych gałęziach prawa procesowego sposób stosowania tych przepisów może wzbogacić praktykę stosowania przepisów normujących postępowanie podatkowe i przyczynić się do wypracowania właściwych dla tej gałęzi prawa standardów stosowania procedury podatkowej. Z kolei doświadczenia praktyczne związane z funkcjonowaniem określonych instytucji oraz dokonujące się przeobrażenia w ramach tych

procedur mogą być pomocne przy obieraniu kierunku zmian oraz konstruowaniu nowych przepisów proceduralnych w sprawach podatkowych.

Każdy z rozdziałów zakończony jest wnioskami odnoszącymi się do analizowanych zagadnień. Pracę kończy podsumowanie, w którym dokonano oceny i sformułowano wnioski co do obecnie obowiązujących przepisów i sposobu ich stosowania, jak również przedstawiono postulaty dotyczące kształtu poszczególnych unormowań proceduralnych dotyczących dowodów i postępowania dowodowego.

Przeprowadzona w pracy analiza przepisów proceduralnych oraz orzeczeń sądów administracyjnych, które tworzą standardy ich stosowania, pozwoliła na sformułowanie: po pierwsze – wniosków o charakterze ogólnym, związanych ze stanem obecnie obowiązujących przepisów i oceną sposobu ich stosowania; po drugie – postulatów *de lege ferenda* odnoszących się do kształtu poszczególnych unormowań proceduralnych dotyczących dowodów i postępowania dowodowego.

Śledząc przeobrażenia w zakresie rozwiązań proceduralnych dotyczących dowodów w sprawach podatkowych, nie sposób nie dostrzec zmian praktyki stosowania tych regulacji i ewoluowania poglądów sądów administracyjnych na poszczególne kwestie dowodowe. Dostrzeżemy tutaj odformalizowanie tegoż postępowania, które przejawia się coraz częściej w działalności aparatu skarbowego oraz jest akceptowane w wielu wyrokach sądów administracyjnych, w których działania organów sprzeczne z wymogami formalnymi zachowują skuteczność, kosztem ścisłego przestrzegania przepisów postępowania, nawet tych zawierających unormowania o gwarancyjnym dla strony znaczeniu.

Wydaje się, iż do wypracowania standardów posługiwania się określonymi instrumentami prawa dowodowego i rozstrzygania ujawniających się wątpliwości, nie jest wystarczające opieranie się jedynie na ogólnych zasadach postępowania i pozostawienie tego problemu sądom administracyjnym. Stosowanie przepisów regulujących kwestię dowodów, w zakresie której wypowiadają się sądy w konkretnych wyrokach, dotyczy okoliczności danego przypadku i oceny skutków działań administracji oraz ich potencjalnego wpływu na wynik sprawy, co może tłumaczyć różne spojrzenie w judykaturze na problemy sygnalizowane w opracowaniu. Niekiedy jednak w wyrokach są sformułowane generalne wnioski co do sposobu stosowania reguł procedury podatkowej, których nie można przyjmować bez zastrzeżeń. W niektórych wyrokach znajdziemy argumentację związaną z literalnym brzmieniem konkretnego przepisu, w innych wypadkach sądy opierają się na wykładni systemowej. Niekiedy korzystanie przez sądy z takich samych założeń wyjściowych co do sposobu interpretowania przepisów prowadzi do wyciągnięcia przez nie różnych wniosków, szczególnie jeśli chodzi o konsekwencje określonego sposobu prowadzenia postępowania przez organ podatkowy. Nie zawsze takim generalnym poglądom, których walor aplikacyjny – jak pokazuje praktyka – jest ogromny, towarzyszy kompleksowa analiza uwzględniająca różne sposoby podejścia do interpretacji i stosowania przepisów procedury podatkowej.

Sądy, kontrolując legalność wydawanych decyzji i wypowiadając się w zakresie poszczególnych opisywanych kontrowersji, nie powinny zawężać rozważań tylko do analizy językowej poszczególnych przepisów normujących kwestię dowodów, ale wskazane jest, by posługiwały się także wykładnią systemową, opartą na wszystkich przepisach normujących postępowanie podatkowe, w szczególności na zasadach ogólnych, które w każdej procedurze przesadzają o jej kształcie oraz eksponują to, co w niej istotne: jakie wartości mają być

realizowane, aby można było mówić o zasadach uczciwego procesu, czy – może szerzej – o sprawiedliwości proceduralnej. Ponadto powinny kształtować odpowiadające tej gałęzi prawa standardy prowadzenia postępowania, uwzględniając: ingerencyjny charakter norm prawa podatkowego, inkwizycyjny model postępowania oraz domniemania prawidłowości deklaracji i księgi podatkowej w postępowaniach korygujących efekt samoobliczenia. Uwzględnienie specyfiki spraw podatkowych mogłoby wymusić poprawę jakości stosowania przepisów postępowania przez organy podatkowe, co – być może – byłoby równie skutecznym sposobem ochrony praw podatnika, jak nowelizacja przepisów, czy stworzenie nowego aktu prawnego, w którym byłyby normowane te kwestie.

Analiza obowiązujących w Polsce regulacji odnoszących się do postępowania dowodowego skłania do wniosku, iż przepisy te mogłyby zapewniać stronie postępowania podatkowego satysfakcjonujący poziom ochrony. Ich analiza w perspektywie prawnoporównawczej daje podstawę do twierdzenia, iż zarówno regulacje dotyczące procedur weryfikujących prawidłowość rozliczeń podatkowych, jak i dotyczące gromadzenia materiału dowodowego nie odstają od rozwiązań przewidzianych w systemach prawnych obowiązujących w innych państwach, poddanych analizie. Niemniej jednak z uwagi na fakt, że nie zawsze regulacje te są prawidłowo stosowane, oraz zważywszy na opisane w pracy problemy, stwierdzić należy, iż pożądanym rozwiązaniem jest rozstrzygnięcie właśnie na poziomie przepisów ordynacji podatkowej kilku kwestii mających znaczenie dla kształtu procedury podatkowej, co usunęłoby istniejące wątpliwości. Inspiracji poszukiwać można w innych podobnych do polskiej, a poddanych analizie regulacjach proceduralnych, które zawierają wiele szczegółowych, interesujących rozwiązań. Również doświadczenia będące konsekwencją dokonywanych zmian przepisów proceduralnych, w tym również w ramach innych gałęzi prawa procesowego w Polsce, mogą być pożyteczne dla obrania optymalnego kształtu regulacji dotyczących spraw podatkowych.

W odniesieniu do doboru treści, głębokości i sposobu regulacji nasuwa się kilka pytań: odrębna procedura podatkowa, czy regulacja szczególna w ramach postępowania administracyjnego; zaś w zakresie zasad postępowania dowodowego – akt kazuistyczny, czy syntetyczny, regulacja tworzona od nowa, czy wykorzystująca dotychczasowe wzorce?

Wydaje się, iż oparte na kodeksie postępowania administracyjnego przepisy normujące postępowanie dowodowe w formie odrębnej procedury od ogólnego postępowania administracyjnego, po wprowadzeniu pewnych zmian, których kształt musi być systemowy (bo jedne wymuszają kolejne), mogłyby stanowić sprawne narzędzie dla administracji skarbowej, a dodatkowo przepisy te w należyty sposób pełniłyby funkcje ochronne dla strony postępowania. Oczywiście, konstruując docelowy kształt regulacji, akcenty mogą zostać rozłożone w rozmaity sposób, w różnorodny też sposób zapewniając zrównoważoną ochronę interesu fiskalnego oraz interesu strony postępowania.

Z kolei, jeśli chodzi o wnioski szczegółowe, należy podkreślić, iż dokonana w pracy analiza regulacji oraz stosowania przepisów wskazuje kilka obszarów, w których byłaby pożądana interwencja ustawodawcy. Niektóre odnoszą się do rozwiązań technicznych, acz o dużym jednak znaczeniu praktycznym – zasygnalizowano je w pracy, w uwagach końcowych stanowiących podsumowanie poszczególnych jej rozdziałów. W tym miejscu warto zwrócić uwagę na pewne wybrane kwestie, mające istotne znaczenie dla rozkładu praw i obowiązków proceduralnych w zakresie postępowania dowodowego w sprawach podatkowych.

Po pierwsze, wydaje się, że z uwagi na ingerencyjny charakter norm prawa podatkowego, obowiązujący w podatkach mających podstawowe znaczenie z fiskalnego punktu widzenia mechanizm samoobliczenia – oparcie postępowania podatkowego na założeniach postępowania inkwizycyjnego jest słuszne i nie powinno być modyfikowane. W tym zakresie wprowadzenie instytucji ciężaru dowodu dynamizuje postępowanie dowodowe, to jednak w sprawach cywilnych określa jednocześnie wynik merytoryczny sporu w sytuacji, gdy strona nie udowodni faktów istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy, z uwagi na istniejącą zasadę sporności. Choć w sprawach podatkowych dość często potocznie mówi się o „sporze pomiędzy organem a stroną postępowania”, to jest to spór z natury rzeczy związany z kolizją interesów faktycznych, a z taką zasadą, jak w jej cywilistycznym rozumieniu nigdy nie będziemy mieć do czynienia. Skoro zatem to organ podatkowy zamierza zastosować określoną normę prawa podatkowego, to właśnie na nim powinny spoczywać obowiązki dowodowe związane z wyjaśnieniem stanu faktycznego.

Po drugie, obecnie dostrzegamy, że grupa wypracowanych w orzecznictwie, wyłomów od zasady, iż obowiązek dowodzenia ciąży na organie podatkowym, jest dość liczna i wewnętrznie zróżnicowana oraz – jak da się zaobserwować – podlega ciągłej ewolucji. Jeśli stwierdzimy, że istnieją kategorie spraw, w których istotne obowiązki dowodowe powinny spoczywać na stronie, to powinny być one określone w przepisach ordynacji podatkowej, a nie w przepisach prawa materialnego. Przyjmując model inkwizycyjny z obowiązkiem wyjaśnienia stanu faktycznego przez organ, jeśli chcemy w większym zakresie zmobilizować podatnika do aktywności w zakresie gromadzenia materiału dowodowego, można wskazać w przepisach ordynacji podatkowej kategorie spraw, w których istotnymi obowiązkami dowodowymi obarcza się stronę postępowania. W ustawodawstwach innych państw problem ten jest rozstrzygany niekiedy w oparciu o zasadę korzyści, w myśl której obowiązek dowodzenia faktów, które kreują obowiązek podatkowy, obciąża organy podatkowe. Z kolei na podatniku spoczywa ciężar wykazania faktów, które ograniczają obowiązek podatkowy, np. w odniesieniu do zwolnień podatkowych czy udowodnienia kosztów uzyskania przychodów. Wprowadzane są także reguły szczególne, przykładowo dotyczące: przepisów zapobiegających nadużyciom podatkowym; dokonywania transakcji z podmiotami z rajów podatkowych czy podmiotami powiązanymi; dochodzenia nadpłat; wnoszenia środków zaskarżenia; ustalenia faktów i okoliczności poza terytorium kraju.

Po trzecie, w sprawach podatkowych dostrzegana jest potrzeba zmobilizowania podatników do efektywniejszego uczestniczenia w podejmowanych czynnościach oraz w gromadzeniu materiału dowodowego. Można zatem rozważyć wprowadzenie do przepisów normujących postępowanie podatkowe obowiązku współdziałania podatnika z organem podatkowym w zakresie gromadzenia materiału dowodowego. W różnych państwach zdarza się, iż obowiązek współdziałania uzupełniany jest zastrzeżeniem, że uczestnicy postępowania powinni podejmować czynności i działać w dobrej wierze, oraz określeniem (dla podatnika) skutków niedopełnienia tego obowiązku.

Po czwarte, przeprowadzona analiza pokazała, iż zasadne byłoby wprowadzenie do zasad ogólnych postępowania podatkowego – znanych innym ustawodawstwom – zasad proporcjonalności i efektywności. Wynika z nich zalecenie, aby organy korzystały z przyznanych im uprawnień dyskrecjonalnych zgodnie z ich celem i w granicach prawa, z jednoczesnym zastrzeżeniem, że podejmowane czynności nie powinny tworzyć dodatkowych

kosztów oraz powinny być adekwatne do celu, w którym są podejmowane i nie wykraczać poza to, co jest niezbędne dla realizacji celów opodatkowania. Nierzadko – w rozmaitych porządkach prawnych – wiążą się z nimi postanowienia: wprowadzające obowiązek przedstawienia dowodów przez podmiot, dla którego ich zdobycie lub dostarczenie jest łatwiejsze; dopuszczające angażowanie innych niż podatnik podmiotów tylko wtedy, gdy jest to niezbędne z uwagi na efekt czynności podjętych względem podatnika; czy też wprowadzające uproszczenia w zakresie przyjmowania czynności za udowodnione; pozwalające korzystać z pomocy innego organu, jeśli przyczyni się to do minimalizowania kosztów.

Po piąte, z punktu widzenia prakseologii postępowania, tj. wyboru sposobu gromadzenia materiału dowodowego, który najpełniej realizuje założenia postępowania, w tym odkrycie prawdy materialnej, zasadnym jest wprowadzenie obowiązku bezpośredniego gromadzenia materiału dowodowego przez organ podatkowy. W chwili obecnej w różnych ustawodawstwach rozmaite jest podejście do preferowanej formy komunikacji z organem i sposobu gromadzenia dowodów. W niektórych państwach preferowane jest dostarczenie informacji na piśmie, a dopiero gdy te okażą się niewystarczające lub gdy nie zostały złożone, organy mogą wezwać do złożenia ustnych wyjaśnień w siedzibie organu. Niemniej jednak – jak pokazały analizowane w pracy przypadki – w Polsce kwestia ta dość często jest przedmiotem dyskusji, sprowadzającej się do formułowania ocen, czy dopuszczalne jest ustalenie istotnych w sprawie okoliczności jedynie na podstawie materiałów pochodzących z innych postępowań, szczególnie protokołów przesłuchań świadków. Wydaje się, iż istnieją poważne argumenty przemawiające za tym, że z uwagi na swoje znaczenie, zasada bezpośredniości powinna mieć zastosowanie również w postępowaniu podatkowym. Trudno jest znaleźć uzasadnienie, dlaczego w postępowaniu podatkowym miałyby być stosowane odmienne niż w innych obowiązujących w Polsce procedurach standardy gromadzenia materiału dowodowego w sprawie, a treść art. 181 o.p., dopuszczającego możliwość posługiwania się materiałami zgromadzonymi w innych postępowaniach, nie zmienia takiego wniosku, lecz wymaga jedynie doprecyzowania, o jakie materiały w tym względzie chodzi. W żadnej z procedur nie jest przecież praktykowane, aby zasadniczym sposobem wyjaśnienia stanu faktycznego było zastępowanie przesłuchań świadków włączaniem do akt jedynie protokołów pochodzących z innych postępowań i rezygnowanie z przeprowadzenia takich dowodów w tych postępowaniach, co niestety stało się dominującą regułą w postępowaniu podatkowym.

Po szóste, jeśli skłonni bylibyśmy przyjąć, iż wprowadzenie obowiązku bezpośredniego gromadzenia materiału dowodowego przez organ podatkowy jest co do zasady potrzebne, to należałoby, kierując się względami ekonomii postępowania, w sposób dostatecznie precyzyjny określić zakres, w jakim organy mogą posługiwać się dowodami z zeznań świadków (protokołami) z innych postępowań. Należałoby również rozstrzygnąć, czy świadkowie mogą składać oświadczenia na piśmie i czy organ może rezygnować z ich przesłuchania, oraz kiedy można rezygnować z przesłuchania świadków, gdy organ podatkowy ogranicza się jedynie do włączenia jako dowodów w sprawie protokołów ich przesłuchania.

Po siódme, choć dobór i wykorzystanie środków dowodowych wykorzystywanych w postępowaniu podatkowym pozostaje zawsze w gestii organu prowadzącego postępowanie, to

potrzebne jest rozwiązanie przeciwdziałające wprowadzaniu w sprawach podatkowych nieuzasadnionych preferencji dowodowych odnośnie do sposobu uznania, że dana okoliczność została uznana za udowodnioną. Mogłaby je stanowić formuła statuująca wprost zasadę otwartego katalogu dowodów – jak to jest obecnie – jednocześnie ograniczająca możliwość jej stosowania, jeśli wprost z przepisów prawa materialnego wynika obowiązek posiadania dowodu określonego rodzaju. Norma wskazywałaby, iż w określonych w przepisach prawa materialnego sytuacjach i tylko w takich, dana okoliczność może być udowodniona określonym dowodem. Wykluczałoby to wprowadzanie na etapie stosowania prawa sztucznych preferencji dowodowych w innych przypadkach. Niekiedy bowiem nadmierny rygoryzm, najczęściej wiążący się z niekorzystnymi konsekwencjami dla strony postępowania, nie wynika z obowiązujących przepisów, lecz powstaje właśnie na etapie stosowania prawa. W niektórych porządkach prawnych w przepisach proceduralnych odnajdziemy tego typu regulacje prawne.

Po ósme, zasadne byłoby doprecyzowanie, iż podstawą ustaleń faktycznych w postępowaniu odwoławczym powinien być materiał dowodowy zgromadzony przez organ I instancji. Organ odwoławczy ocenia kompletność tego materiału dowodowego i ewentualnie dokonuje jego ponownej oceny, mając prawo w uzupełniającym zakresie przeprowadzić postępowanie dowodowe w sprawie. Postępowanie odwoławcze powinno służyć ponownej ocenie materiału dowodowego, a zakres wyjaśniania stanu faktycznego w postępowaniu odwoławczym powinien służyć eliminowaniu wątpliwości co do zgromadzonego w prawidłowy sposób materiału dowodowego, a nie zastępowaniu postępowania dowodowego, jakie powinno być przeprowadzone przed organem I instancji.

Po dziewiąte, dobrym rozwiązaniem byłoby umożliwienie przeprowadzenia rozprawy przez organ I instancji. Zmiana umiejscowienia tej instytucji ułatwiłaby sprawniejsze, zapewniające koncentrację materiału dowodowego, ustalenie stanu faktycznego już na etapie postępowania w I instancji. Pozwoliłoby to osiągnąć realizację zasad: bezpośredniości, szybkości, prostoty, oszczędności. Ponadto, aby korzystanie z instytucji rozprawy nie skutkowało przedłużaniem postępowania, zasadne byłoby wprowadzenie kilku uszczegółowień w samej jej konstrukcji, np. regulacji zapewniającej koncentrację materiału dowodowego na etapie planowania rozprawy, tj. wskazywanie przez organ oraz podatnika dowodów w określonych terminach, pod rygorem ich pominięcia w ramach rozprawy. Tym samym jest to instytucja, która przy odpowiednim jej ukształtowaniu, w wyważony sposób, pozwoliłaby sprawnie zakończyć postępowanie.

Po dziesiąte, z punktu widzenia zasady praworządności zasadne wydaje się wprowadzenie kategoriycznego sformułowania zasady pozwalającej jedynie dowodom pozyskanym w prawidłowy z formalnego punktu widzenia sposób kształtować podstawę faktyczną decyzji, sprowadzającą się do stwierdzenia, iż dowodem może być wszystko, co przyczyni się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem, w tym z przepisami proceduralnymi dotyczącymi gromadzenia materiału dowodowego w sprawie. Uzyskanie określonego „dowodu” z naruszeniem przepisów postępowania powinno oznaczać, iż jako sprzeczny z prawem nie powinien być wykorzystany dla ustalenia okoliczności sprawy.

Po jedenaste, w praktyce przyznane obecnie kompetencje autokontrolne dla organu, którego decyzja jest zaskarżana, w istotny sposób zawężają możliwość eliminowania błędów w tym trybie. Potrzebne wydaje się zmodyfikowanie regulacji prawnych i dopuszczenie

możliwości uwzględnienia odwołania i zmiany swojej decyzji w części przez organ I instancji, co może uchronić przed uruchamianiem trybu odwoławczego. Takie rozwiązania funkcjonowały na gruncie przepisów ordynacji z 1934 r. oraz dekretu o postępowaniu podatkowym.

Po dwunaste, ustawodawca powinien rozstrzygnąć w przepisach proceduralnych, jak postępować w sytuacji istniejących wątpliwości w zakresie oceny materiału dowodowego. W Polsce toczono są liczne dyskusje dotyczące wprowadzenia zasady zakazującej rozstrzygać wątpliwości na niekorzyść strony postępowania. Natomiast standard rozstrzygania niedających się usunąć wątpliwości w sferze ustaleń faktycznych na korzyść strony postępowania już dziś znajduje swoje oparcie w zasadzie prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, a mogłoby znajdować mocniejsze wsparcie we wprowadzeniu regulacji tożsamej z tą, jaka znalazła się w przepisach znowelizowanego kodeksu postępowania karnego. Z drugiej strony, nie chcąc, aby taka zasada paraliżowała możliwość prowadzenia postępowań, możliwe jest rozwiązanie w odniesieniu do wątpliwości powstałych na skutek odmowy udostępnienia przez podatnika informacji, które zgodnie z prawem powinien przedstawić. Przepisy mogłyby stanowić, że w tych sytuacjach zasada ta nie będzie obowiązywała.

Po trzynaste, zasadne jest doprecyzowanie zasad wykorzystywania poszczególnych procedur do gromadzenia dowodów pod względem zakresu dopuszczalnych czynności dowodowych w ramach czynności sprawdzających oraz w ramach kontroli krzyżowej. Generalnie trudno jest się zgodzić na bezkrytyczne rozszerzanie zakresu czynności sprawdzających, np. w odniesieniu do badania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, oraz na możliwość ich podejmowania na etapie czynności sprawdzających u podatnika. Ponadto rozszerzenie zakresu czynności sprawdzających bez doprecyzowania, czy uszczegółowienia dalszych unormowań o konkretne uprawnienia, z których organ podatkowy może skorzystać w ramach tej procedury, także nie jest rozwiązaniem satysfakcjonującym. Z kolei modyfikacja zakresu czynności – jeśli przyjąć, iż byłaby zasadna – powinna pociągnąć za sobą także dalsze zmiany dostosowawcze, co jednak wiąże się z ryzykiem zacierania się granic między poszczególnymi procedurami. Niemniej jednak z pewnością, w przypadku kontroli krzyżowej należałoby zastrzec, że w razie wezwania kontrahenta do złożenia dokumentacji, przy okazji którego organ byłby zainteresowany złożeniem przez kontrahenta wyjaśnień, taka czynność mogłaby nastąpić wyłącznie w trybie przesłuchania. Alternatywnie korzystając z prawa do wezwania kontrahenta do osobistego stawienia się i złożenia dokumentacji, o czynności takiej informowana była strona postępowania, która w takiej czynności mogłaby uczestniczyć. Ponadto zasadne byłoby wprowadzenie dla organu podatkowego prawa przeprowadzenia oględzin przedmiotu opodatkowania w ramach czynności sprawdzających, co pozwoliłoby na szybką reakcję, niezwłocznie po wpłynięciu deklaracji, celem weryfikacji zgodności stanu faktycznego z danymi wynikającymi z dokumentów. Wpisywałoby się to właśnie w dotychczasowy cel czynności sprawdzających.

Po czternaste, w praktyce nierzadko, w zastrzeżeniach do protokołu z kontroli, kontrolowani, po analizie jego treści, wskazują na nowe okoliczności, przedkładają nowe dowody bądź wnioski dowodowe. Dziś przepisy nie regulują, w jakim trybie następuje ich weryfikacja. Wydaje się warte rozważenia stworzenie trybu umożliwiającego organowi

przedłużenie kontroli, która zakończy się sporządzeniem uzupełniającego protokołu, bez potrzeby wszczynania postępowania podatkowego. Obecnie takie rozwiązania funkcjonują w niektórych państwach. Niekiedy dawałoby to szansę na zakończenie sporu podatkowego, bez wszczynania postępowania podatkowego.

Dokonana analiza pokazuje potrzebę uwzględnienia aspektów proceduralnych w tworzonych projektach instytucji mających chronić jednostkę w relacjach z administracją podatkową – z jednej strony, natomiast z drugiej – ochrony interesów strony nie można absolutyzować na gruncie przepisów proceduralnych, lecz musi być ona zrównoważona regulacjami, które mają dla organów podatkowych stanowić operatywne narzędzie działania. Niemniej jednak nie można podporządkowywać wymogów proceduralnych związanych z przebiegiem postępowania (jego formami, terminami dokonywania czynności, obligatoryjnością pewnych form działania), w szczególności odnoszących się do postępowania dowodowego, założeniom celowościowym, uzasadnianym koniecznością realizowania określonych norm materialnego prawa podatkowego. Samych przepisów procedury podatkowej (a szczególnie tych dotyczących postępowania dowodowego) nie powinno się również sprowadzać jedynie do roli służebnej wobec przepisów materialnego prawa podatkowego. Spełniają one także istotną funkcję ochronną (gwarancyjną). Stąd też wydaje się pożądane, aby urzeczywistniając cel zrównoważonej ochrony strony postępowania zadbać o instytucjonalne wzmocnienie pozycji strony w postępowaniach o „spornym” charakterze, w których dochodzi do faktycznego konfliktu interesów i w których strona zamierza aktywnie uczestniczyć, korzystając z przysługującej jej gwarancji proceduralnych, szczególnie w trakcie postępowania dowodowego. Nierzadko rozważane jest, na ile formalistyczne podejście do oceny działania aparatu podatkowego może jawić się jako utrudnienie dla prowadzenia postępowania. Nie powinno się jednak tracić z pola widzenia tego, że w postępowaniu podatkowym te nieliczne (w porównaniu do procedur sądowych) wymogi formalne, zazwyczaj są ustanowione w interesie strony postępowania i mają charakter ochronny. W przeciwnym razie instytucje mające pełnić funkcje gwarancyjne dla strony postępowania nabiorą fasadowego charakteru.

5. Omówienie dorobku oraz pozostałych osiągnięć naukowo-badawczych z uwzględnieniem kryteriów, o których mowa w przepisach wydanych na podstawie art. 16 ust. 4 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz. U. z 2014 r. poz. 1852 ze zm.)

5.1. Dorobek naukowy

W mojej działalności naukowo-badawczej z okresu po uzyskaniu tytułu doktora nauk prawnych wyróżnić można kilka nurtów tematycznych, w obszarze których skoncentrowane były badania uwieńczone publikacjami naukowymi w formie: monografii, artykułów problemowych, glos do wyroków, rozdziałów w pracach zbiorowych, komentarzy do ustaw oraz komentarzy problemowych zamieszczonych również w wydawnictwach elektronicznych. Pełne zestawienie publikacji zawiera załącznik nr 4. Przedstawiając poszczególne obszary działalności naukowo-badawczej, chciałbym zwrócić uwagę na

monografie, oraz wybrane inne publikacje, zawierające wnioski z badań prowadzonych w dziewięciu nurtach tematycznych, którymi są:

- 1) dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym;
- 2) procedura podatkowa;
- 3) przychody nieznaające pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych;
- 4) prawne i podatkowe aspekty świadczeń spełnianych przez pracodawców na rzecz pracowników;
- 5) problematyka podmiotów powiązanych i cen transferowych;
- 6) podatki dochodowe;
- 7) aspekty prawne związane z funkcjonowaniem kontroli podatkowej i skarbowej;
- 8) podatki majątkowe;
- 9) przepisy o doradztwie podatkowym.

Ad 1). Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym

W ostatnim okresie pracy naukowej moje zainteresowania skupione były wokół problematyki dowodów i postępowania dowodowego w sprawach podatkowych. Oprócz monografii wymienionej w pkt. 4 niniejszego wniosku, w okresie poprzedzającym jej opublikowanie rozważania dotyczące tej problematyki zostały zawarte w kilku innych opracowaniach, stanowiących nierzadko przyczynek do dalszych badań poświęconych tej tematyce. Ich pełną listę stanowi załącznik nr 4 do wniosku.

W praktyce sposób wykorzystywania w postępowaniu podatkowym poszczególnych dowodów może budzić wątpliwości. Dotykają one różnych kwestii, w szczególności doboru środków dowodowych w celu wykazania istotnych w sprawie okoliczności. Zostały one przedstawione monografii *Dowody w postępowaniu podatkowym* (Wyd. LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2013, ISBN: 978-83-264-4544-6, ss. 239), w której analizie poddano regulacje dotyczące poszczególnych środków dowodowych wykorzystywanych w sprawach podatkowych, ze szczególnym zwróceniem uwagi na procedurę podważenia istotnego dowodu, jakim są księgi podatkowe, oraz na możliwe konsekwencje, w tym szacowanie podstawy opodatkowania.

Najważniejsze problemy, jakie powstają na gruncie stosowania przepisów dotyczących dowodów i postępowania dowodowego, ze wskazaniem kierunków pożądaných zmian, zostały zasygnalizowane w opracowaniu *Zasady postępowania dowodowego – uwagi o stosowaniu prawa przyczynkiem do dyskusji nad kształtem przyszłych regulacji prawnych*, („Przegląd Podatkowy” 2014, nr 4, s. 12–17).

Problematyka postępowania dowodowego omówiona została także w opracowaniach, w których szczególnie nacisk położono na zasady ogólne procedury podatkowej, istotne z punktu widzenia tej problematyki. W tym zakresie wymienić przykładowo można opracowanie *Zasada swobodnej oceny dowodów w postępowaniu podatkowym* („Monitor Podatkowy” 2012, nr 3, s. 16–23), w którym zaprezentowano standardy dokonywania oceny dowodów przez organy oraz rozważano, czy zasada swobodnej oceny dowodów w konkretnej sprawie nie przekształciła się w ocenę dowolną.

W publikacji *Zasada równej mocy dowodowej a legalne (ustawowe) teorie dowodowe w sprawach podatkowych* („Przegląd Podatkowy” 2012, nr 7, s. 36–44), przedstawiając wymogi dokumentacyjne – określone w mniejszym bądź większym stopniu przez prawo – oraz analizując konsekwencje podatkowe ich niedopełnienia przez podatnika, odniosłem się do postępującego w praktyce legitymizowania działań polegających na tworzeniu preferencji i wymogów co do rodzaju dopuszczalnego dowodu celem wykazania określonej okoliczności, w sytuacji, gdy takie preferencje nie wynikają z obowiązujących przepisów materialnego prawa podatkowego.

Z kolei w artykule *Zasada bezpośredniości gromadzenia materiału dowodowego w sprawach podatkowych* („Monitor Podatkowy” 2012, nr 10, s. 19–27) udzielono odpowiedzi na pytanie, czy na gruncie postępowania podatkowego można mówić o znanej innym gałęziom prawa procesowego zasadzie bezpośredniości, czy też może postępowanie podatkowe ma odformalizowany charakter i mamy tu do czynienia z jej przeciwieństwem, tj. zasadą pośredniości. Rozstrzygnięcia tych wątpliwości poszukiwano na kilku płaszczyznach. Z uwagi na fakt, iż kwestia metod rekonstruowania stanu faktycznego należy do szerszej problematyki dowodowej, zwróciłem uwagę na to, jakie standardy zostały wypracowane w innych gałęziach prawa procesowego, jeśli chodzi o sposób gromadzenia materiału dowodowego w sprawie. Ponadto problem przedstawiłem nie tylko przez pryzmat analizy językowej art. 181 o.p., który niekiedy jest podstawą do formułowania wniosków, iż w sprawach podatkowych obowiązuje zasada pośredniości, ale także w kontekście wykładni systemowej opartej na wszystkich przepisach normujących postępowanie podatkowe, w szczególności na zasadach ogólnych. Jako punkt wyjścia do rozstrzygnięcia wskazanej wątpliwości posłużyła analiza orzecznictwa w sprawach podatkowych.

W opracowaniu pt. *Zastępowanie dowodów ze źródeł osobowych protokołami pochodzącymi z innych postępowań*. Głosa do wyroku NSA z dnia 18 marca 2010 r., II FSK 1837/08 („Przegląd Podatkowy” 2011, nr 12, s. 38–45) zwrócono uwagę na niepokojące zjawisko ograniczania możliwości uczestniczenia strony postępowania w gromadzeniu materiału dowodowego. Głosowane orzeczenie dotyczy bardzo istotnego problemu, który nierzadko staje się zarzewiem sporów pomiędzy podatnikami a administracją podatkową, a mianowicie: sposobu gromadzenia materiału dowodowego, tj. posługiwania się w postępowaniu podatkowym dowodami zgromadzonymi w ramach postępowań karnych i karnoskarbowych, czy też postępowań podatkowych względem innych podmiotów.

W artykule *Udowodnienie a uprawdopodobnienie w sprawach podatkowych* („Monitor Podatkowy” 2012, nr 6, s. 16–23) omówiłem problemy związane z samym procesem dowodzenia, w tym kiedy w sprawach podatkowych dopuszczalne jest uprawdopodobnienie pewnych okoliczności, czyli ograniczenie się do wykazania, iż zajście pewnego zdarzenia lub twierdzenie strony jest w świetle zgromadzonego materiału prawdopodobne, oraz jaka zachodzi relacja pomiędzy „uprawdopodobnieniem” a udowodnieniem”. Wskazano w nim, iż jest to spór, którego osią jest rodzaj środków dowodowych, za pomocą których strona może dowodzić, czyli uznawać lub odrzucać, twierdzenia o faktach według pewnych kryteriów. Zasygnalizowano jednocześnie, iż dobór tych kryteriów oraz dokonywana ocena tej kwestii niekiedy budzi spore wątpliwości i polaryzuje organy podatkowe i podatników. Jak można przypuszczać, bierze się ona po części z przekonania, iż choć od strony formalnej wszystkie dowody (poza wyjątkami art. 194 oraz

193 o.p.) są równe, to jednak od strony ich oceny faktyczny prymat należy przyznać dowodom z dokumentów, jako lepszych i właściwszych do wykazywania relewantnych prawnie okoliczności. Niekiedy powoduje to, iż sami podatnicy skłonni są przyjmować, że w sytuacjach, w których strona postępowania składa wnioski o przeprowadzenie innych dowodów, czyni to celem uprawdopodobnienia, a nie udowodnienia swoich twierdzeń. Rzecz jednak w tym, iż poza sytuacjami wyraźnie opisanymi w przepisach prawa podatkowego, udowodnić daną okoliczność można każdym dopuszczonym prawem dowodem.

Szybko postępująca globalizacja życia gospodarczego, łatwość przemieszczania się oraz swoboda handlu powodują, iż nierzadko w sprawach podatkowych powstanie konieczność gromadzenia dowodów i weryfikowania okoliczności dotyczących zdarzeń gospodarczych, mających miejsce na terytorium różnych państw. Analizie regulacji, na podstawie których taka współpraca jest podejmowana, oraz omówieniu ewentualnych wątpliwości co do kolizji regulacji zawartych w przepisach umożliwiających wymianę informacji pomiędzy różnymi jurysdykcjami z unormowaniami krajowymi dotyczącymi uczestnictwa strony postępowania przy przeprowadzaniu dowodów poświęciłem opracowanie *Międzynarodowa pomoc prawna przy przeprowadzaniu dowodów w sprawach podatkowych* („Przegląd Podatkowy” 2013, nr 5, s. 33–40).

Ad 2). Procedura podatkowa

Oprócz problematyki dowodów i postępowania dowodowego zajmowałem się również innymi zagadnieniami procedury podatkowej, wśród których można odnotować kontynuowane po doktoracie badania dotyczące: stosowania przepisów proceduralnych; kwestii terminologicznych związanych z pojęciem samego postępowania podatkowego; problematyki środków zaskarżenia w sprawach podatkowych oraz modelu postępowania podatkowego i jego relacji do przepisów proceduralnych innych gałęzi prawa, a także gwarancji procesowych przewidzianych dla strony postępowania.

Do najważniejszych opracowań w tym zakresie zaliczyć należy monografię: *Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe* (Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2009, ISBN 978-83-7601-847-8, ss. 359), która stanowiła uaktualniony i nieco zmodyfikowany doktorat.

Po doktoracie, problematykę funkcjonowania przepisów procesowych, szczególnie ze wskazaniem najczęstszych problemów, podejmołem jeszcze w kilku opracowaniach, w których tematyka ta była przedstawiana w sposób syntetyczny lub bardziej szczegółowy, z odniesieniem się do poszczególnych instytucji procesowych. W ramach tych opracowań analizowałem, o jakich działaniach administracji podatkowej możemy powiedzieć, że stanowią naruszenie przepisów postępowania, oraz kiedy takie konkretne naruszenia mogą mieć wpływ na wynik sprawy.

Badana problematyka ze szczególną ostrością ujawnia się w postępowaniach jurysdykcyjnych kończących się wydaniem decyzji podatkowej. Na tym tle wyłaniają się istotne wątpliwości, a mianowicie: w jaki sposób systematyzować naruszenia przepisów postępowania, czy możliwe jest wyróżnienie takich naruszeń, których stopień bądź ranga naruszonych przepisów, w szczególności ich gwarancyjny charakter dla strony postępowania, skutkuje tym, iż decyzja powinna zostać wyeliminowana z obrotu prawnego bądź zmieniona?

Innymi słowy, czy o pewnych rodzajach nieprawidłowości można twierdzić, iż mogły mieć wpływ na wynik sprawy? W jaki sposób rozumieć pojęcie rażącego naruszenia prawa, które uzasadnia stwierdzenie nieważności decyzji podatkowej? Te problemy zostały rozwinięte w opracowaniu *Stosowanie procedury podatkowej – naruszenia przepisów mogące mieć wpływ na wynik sprawy* („Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2012 nr 1, s. 57–70).

Z kolei rozważania, na ile mankamenty uzasadnienia decyzji podatkowej mogą być potraktowane jako naruszenia przepisów postępowania mogące mieć wpływ na wynik sprawy, a tym samym takie uchybienia proceduralne, o których mowa w art. 145 § 1 pkt 1 lit. c. ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi* (Dz.U. z 2002, nr 153, poz. 1270, ze zm.), stanowiące podstawę do uchylenia decyzji podatkowej, zostały zawarte w publikacji: *Wady uzasadnienia decyzji podatkowej jako przykład naruszenia przepisów postępowania mogącego mieć wpływ na wynik sprawy*, („Monitor Podatkowy” 2009, nr 11, s. 23–27).

Mankamenty w stosowaniu innego obszaru procedury podatkowej, a mianowicie przy przeprowadzaniu postępowania dowodowego omówiono w artykule: *Błędy i nieprawidłowości związane ze stosowaniem przepisów o dowodach* („Prawo i Podatki” 2013, nr 3, s. 13–18).

W kolejnym artykule *Wadliwości postępowania podatkowego jako okoliczności uzasadniające jego wznowienie* („Prawo i Podatki” 2011, nr 2, s. 8–13) rozważałem na ile mankamenty w zakresie procedury podatkowej mogą stanowić podstawę do uruchomienia nadzwyczajnego trybu weryfikacji decyzji, jakim jest wznowienie postępowania.

Oprócz tego – z uwagi na powstające wątpliwości i tworzenie niekiedy szczególnej siatki pojęciowej, niezależnej od terminów występujących w języku prawnym i prawniczym, oraz nadawanie nowego znaczenia zespołom norm już istniejących – w opracowaniu *Postępowanie podatkowe, przepisy proceduralne, stosowanie prawa podatkowego. Zagadnienia pojęciowo – terminologiczne* („Toruński Rocznik Podatkowy” 2009, s. 140–156) omówiłem kwestie terminologiczne i poczyniłem kilka uwag o charakterze ogólnym, związanych ze sposobem rozumienia terminów: przepisy postępowania podatkowego oraz stosowanie prawa.

W roku 2014 zostałem powołany przez prezesa Rady Ministrów na członka Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego, w ramach której uczestniczę w pracach nad przyszłą ustawą normującą część ogólną prawa podatkowego. Ich efektem są kierunkowe założenia przyszłego aktu prawnego, które zostały opublikowane w pracy zbiorowej: *L. Etel et. Al., Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, (Wyd. Temida2, Białystok 2015, ISBN 978-83-62813-75-9, ss. 380), której jestem współautorem. Zawiera ona koncepcje przyszłego aktu prawnego z omówieniem kształtu przyszłych instytucji, które nowa ustawa powinna zawierać.

Z kolei w opracowaniu *O potrzebie badań prawnoporównawczych w obszarze procedury podatkowej* („Przegląd Podatkowy” 2015, nr 8, s. 37–41) zwróciłem uwagę na potrzebę badań komparatystycznych w obszarze procedury podatkowej. Badając i porównując bowiem rozwiązania obowiązujące w poszczególnych państwach, można dostrzec pewne cechy łączące te odmienne regulacje, szczególnie w zakresie procedur kontrolnych oraz przyznanych uprawnień dla podmiotów kontrolowanych w związku z gromadzeniem materiału dowodowego. Natomiast techniczne instrumentarium, jakie w tym zakresie

przewidziano, ujawnia pewne różnice dotyczące głównie zakresu obowiązków organów podatkowych i strony chcącej bronić prawidłowości swojego złożonego rozliczenia podatkowego. Doświadczenia innych państw mogą być inspirujące w toku doskonalenia krajowych przepisów proceduralnych.

W zakresie spraw podatkowych dostrzegamy próby przenoszenia na grunt postępowania podatkowego pewnych instytucji i pojęć zaczerpniętych z innych gałęzi prawa. Dlatego też problematyce tej poświęcona została publikacja *Przepisy postępowania podatkowego a przepisy innych gałęzi prawa procesowego – cechy przesadzające o kształcie postępowania* („Przegląd Prawa Publicznego” 2011, nr 11, s. 62–74), w której przedstawiłem pewne cechy specyficzne postępowania podatkowego i różnice względem innych postępowań (cywilnego, karnego), a także naturalne związki z ogólnym postępowaniem administracyjnym. Uchwycenie podobieństw (ewentualnie odmienności) pomiędzy różnymi procedurami oraz charakterystycznymi zasadami, przesadzającymi o określonym modelu postępowania jest zabiegiem, który pozwolił zwrócić uwagę na różny zakres ochrony i przyznane w związku z tym gwarancje dla uczestników różnych typów postępowań.

W ramach omawianego obszaru badawczego analizowałem kwestię gwarancji proceduralnych w postępowaniu podatkowym. Rozważań w tej mierze nie ograniczałem jedynie do oceny wewnętrznej poprawności regulacji, lecz dokonałem oceny sposobu stosowania obowiązujących regulacji w opracowaniach: *Gwarancje procesowe w postępowaniu podatkowym* („Przegląd Prawa Publicznego” 2011, nr 2, s. 50–61) oraz *Gromadzenie materiału dowodowego a gwarancje procesowe strony postępowania* („Prawo i Podatki” 2012, nr 4, s. 1–7).

Kwestią wręcz fundamentalną na gruncie procedury podatkowej jest rozstrzygnięcie, na kim w trakcie postępowania spoczywa obowiązek wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy? Jest to pytanie jedynie pozornie mało skomplikowane, ale wobec formułowanych na tym tle w nauce poglądów, praktyki aparatu podatkowego oraz niejednolitego orzecznictwa sądów dałoby się wyodrębnić szereg kolejnych pytań, a więc: czy i w jakim zakresie obowiązek wyjaśnienia sprawy spoczywa na stronie, i czy słuszny jest wyrażany niekiedy pogląd, że jeśli strona nie udowodni faktów, na które się powołuje, to nie będzie mogła wywodzić z nich konsekwencji prawnych. Odpowiedzi na te pytania udzieliłem w opracowaniu *Obowiązek wyjaśnienia stanu faktycznego w postępowaniu podatkowym – wątpliwości teoretyczne i praktyczne* („Palestra”) 2011, nr 3-4, s. 86–100), wskazując w nim występujące najczęściej nieporozumienia powstające na styku teorii prawa i praktyki jego stosowania.

Na temat charakteru postępowania podatkowego, ze szczególnym uwzględnieniem problematyki dotyczącej wyjaśnienia stanu faktycznego, zwróciłem uwagę w publikacji: *Kilka uwag o inkwizycyjnym charakterze postępowania podatkowego [w:] XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, red. Z. Ofiarski (Szczecin 2014, s. 551 – 560, ISBN 978-83-933087-5-0).

W swoich badaniach podjąłem także temat roli i znaczenia zasad ogólnych postępowania podatkowego dla prawidłowej wykładni przepisów proceduralnych, o czym traktowało opracowanie *Znaczenie zasad ogólnych postępowania podatkowego w procesie wykładni przepisów proceduralnych* („Monitor Podatkowy” 2011, nr 7, s. 14-19).

W postępowaniu podatkowym, wzorem innych procedur, wyróżnić można gwarancje o charakterze represyjnym, związane z instytucją kontroli i weryfikacji podejmowanych przez

organy podatkowe decyzji. Także te zagadnienia były obszarem mojego zainteresowania naukowego, co zaowocowało kilkoma publikacjami.

Relacjom pomiędzy poszczególnymi trybami weryfikacji decyzji podatkowych poświęciłem opracowania: *Konkurencyjność środków prawnych służących weryfikacji decyzji podatkowych (cz. I)* („Prawo i Podatki” 2009, nr 10, s. 7–10) oraz *Konkurencyjność środków prawnych służących weryfikacji decyzji podatkowych (cz. II)* („Prawo i Podatki” 2009, nr 11, s. 6–12).

Z kolei w opracowaniu *Wykorzystywanie nadzwyczajnych środków zaskarżenia w związku z nieprawidłowościami dotyczącymi postępowania dowodowego* („Przegląd Podatkowy” 2014, nr 11, s. 34–40) zwróciłem uwagę na pojawiającą się tendencję do zawężania możliwości korzystania z tego trybu postępowania. Jest to szczególnie widoczne w sytuacjach, gdy organy podatkowe podejmują rozstrzygnięcia na podstawie materiałów zgromadzonych przez inne organy, nie aktualizując wiedzy o dalszych losach spraw karnych i przeprowadzanych w ramach tych procedur dowodach. W tym zakresie należałoby przyjąć, iż warunkiem wznowienia postępowania na podstawie nowych okoliczności faktycznych, które istniały w dniu wydania decyzji, a wyszły na jaw dopiero po jej wydaniu, jest możliwość ich wykazania za pomocą dowodów, którymi organ podatkowy nie dysponował, czyli również dowodami w postaci zeznań świadków, którzy zostaną przesłuchani w ramach postępowania wznowieniowego, albowiem te okoliczności faktyczne wynikające z zeznań istniały już na dzień wydania decyzji, choć nie zostały utrwalone w przepisanej prawem formie.

W związku z zasadami wnoszenia środków zaskarżenia rozważania, na ile kompetencja do dokonywania autokontroli przez organ, który wydał zaskarżone rozstrzygnięcie, może, a także na ile jest wykorzystywana do weryfikowania decyzji podatkowych, zawarłem w opracowaniu *Autokontrola decyzji przez organy podatkowe* („Prawo i Podatki” 2011, nr 9, s. 15–20).

Ponadto problematyka postępowania podatkowego została poruszona w podręczniku dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji UŁ *Postępowanie podatkowe, [w:] Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji UŁ, t. 1, red. M. Sęk* (Wyd. Agent PR, Łódź 2014, str. 377–428).

Ad 3). Przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych

Do kolejnego obszaru zainteresowań naukowych, stanowiących istotny nurt badawczy, zaliczam problematykę tzw. dochodów nieujawnionych. Rozważania w tym zakresie zawarto w odniesieniu do przepisów „starych” (tj. obowiązujących do końca 2015 r.) w monografii *Dochody nieujawnione – zasady opodatkowania, postępowanie podatkowe*, (Warszawa 2010), i cyklu artykułów, (załącznik nr 4) oraz przepisów „nowych” (tj. obowiązujących od 1 stycznia 2016 r.) w monografii *Opodatkowanie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych*, (Warszawa 2015) oraz artykułach (załącznik nr 4).

W pierwszej z monografii poświęconych temu zagadnieniu: *Dochody nieujawnione – zasady opodatkowania, postępowanie podatkowe*, (Wyd. C.H. Beck, Warszawa 2010, ss. 256, ISBN: 978-83-255-7357-7), przedstawiono sposób stosowania dotychczas obowiązujących przepisów, które następnie zostały uznane za niezgodne z Konstytucją, oraz wskazano problemy narosłe na gruncie stosowania tych regulacji, jak również możliwe sposoby ich rozstrzygnięcia. Zajmując krytyczne stanowisko co do wielu wypracowanych standardów prowadzenia postępowań, w publikacji sformułowane zostały – z jednej strony – uwagi *de lege lata* co do sposobu rozstrzygnięcia pojawiających się kłopotów interpretacyjnych, np. w kwestii kluczowej, czym w ogóle są dochody nieujawnione; z drugiej zaś – wskazano dla ustawodawcy obszary wymagające interwencji oraz sugestie, co do ewentualnych kierunków zmiany przepisów w przyszłości.

Ponadto szczegółowe kwestie, które miały znaczenie przy okazji opodatkowania dochodów nieujawnionych i częstokroć wpływały na sam kształt instytucji, zostały omówione w kilku artykułach. Zwracałem w nich m.in. uwagę, iż kolejne zmiany przepisów nie niwelują istniejących wątpliwości, a tylko przyczyniają się do powstania nowych: *O wątpliwościach związanych ze zmianą przepisów dotyczących opodatkowania dochodów nieujawnionych* („Przegląd Podatkowy” 2011, nr 1, s. 31–37).

Z kolei w opracowaniu *Trudności dowodowe w postępowaniach dotyczących dochodów nieujawnionych* („Monitor Podatkowy” 2011, nr 10, s. 14–22) podtrzymując pogląd, iż instytucja opodatkowania dochodów nieujawnionych jest niezbędnym instrumentem dla administracji podatkowej, sygnalizowałem pewne problemy, przed jakimi stają podatnicy, podając w wątpliwość to, czy przeciętny podatnik może czynić zadość oczekiwaniom, jakie przed nimi stawia się w tego typu postępowaniach.

Przykłady uproszczeń w zakresie ustalenia stanu faktycznego zostały przedstawione w artykule *Dane statystyczne w postępowaniach dotyczących dochodów nieujawnionych* („Monitor Prawa Celnego i Podatkowego”, 2012, nr 3 s. 108-110.), w którym zwrócono uwagę na konsekwencje, jakie może nieść dla podatnika, mające miejsce, w tego typu postępowaniach bezrefleksyjne posługiwanie się danymi statystycznymi.

W ramach tego obszaru badawczego kilka opracowań poświęconych było także specyficznym kwestiom natury proceduralnej, które ujawniły się w toku postępowań, w przedmiocie dochodów nieujawnionych. Tylko tytułem przykładu można wymienić następujące publikacje: *Kontrola i postępowanie podatkowe dotyczące dochodów nieujawnionych* („Serwis Monitora Podatkowego” 2013, nr 2, s. 2-5); *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych – wątpliwości proceduralne* („Prawo i Podatki” 2010, nr 6, s. 7–11) oraz *Wątpliwości związane z oświadczeniami o stanie majątkowym w postępowaniach dotyczących dochodów nieujawnionych* („Monitor Podatkowy” 2010, nr 4, s. 23–29).

W artykule *Wykładnia językowa, celowościowa i systemowa przepisów o dochodach nieujawnionych* („Przegląd Podatkowy” 2013, nr 2, s. 42-49) zwróciłem uwagę na to, iż działania administracji podatkowej i podejmowane postępowania – mające jasno zarysowany cel, mogą uderzać „rykoszetem” w osoby, które nieprawidłowo wywiązały się z obowiązków publicznoprawnych, choć ich błędy powinny się spotkać z innego rodzaju konsekwencjami niż zastosowanie wobec nich sankcyjnej stawki 75%. Wskazywałem, iż sam fakt, że strona nie opłaciła PCC lub nie zgłosiła darowizny do opodatkowania w terminie, nie powinien

skutkować odmową uwzględnienia pożyczki czy darowizny w rozliczeniu, z uwagi na treść art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f.

W związku z wykorzystaniem badanej instytucji powstawało wiele kwestii dyskusyjnych i spornych. Najczęściej problemy dotyczyły tego, czy podatnicy zdołali zgromadzić wcześniej, tj. przed rokiem objętym postępowaniem, zasoby majątkowe mogące pokryć wydatki poniesione w roku objętym kontrolą, a także czy takie wcześniej zgromadzone zasoby są tymi, o których była mowa w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. W praktyce, pojawiało się w tym zakresie wiele wątpliwości co do dokonywanej przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne oceny wskazywanych przez podatników źródeł pozyskania środków finansowych. Niektóre wynikały z brzmienia przepisów dotyczących dochodów nieujawnionych, o innych można było powiedzieć, że miały systemowy charakter, czy też związane były ze stosowaniem przepisów proceduralnych. Zostały one przedstawione w opracowaniu *Zgromadzone mienie jako źródło finansowania wydatków w orzecznictwie sądów* („Przegląd Podatkowy” 2010, nr 11, s. 22–29).

Z kolei w opracowaniu *Ograniczony i nieograniczony obowiązek podatkowy a opodatkowanie dochodów nieujawnionych – glosa do wyroku NSA z 1.12.2010 r., II FSK 1192/09* („Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2011, nr 8, s. 324–327) przedmiotem analizy był zakres podmiotowy instytucji, w tym: do jakiego kręgu podmiotów sankcyjna 75% stawka podatku może być wykorzystana.

Zastrzeżenia, jakie sformułowano – tak w pierwszej monografii, jak i kolejnych publikacjach – pod adresem instytucji opodatkowania dochodów nieujawnionych potwierdzone zostały w wydanym przez Trybunał Konstytucyjny w dniu 18 lipca 2013 r. (SK 18/09) orzeczeniu. Po jego opublikowaniu, w opracowaniu *Wyrok Trybunału Konstytucyjnego w sprawie dochodów nieujawnionych* („Przegląd Podatkowy” 2013, nr 11, s. 13–21) zawarto uwagi dotyczące: dalszego funkcjonowania instytucji, w szczególności w kontekście argumentów podniesionych przez TK, które legły u podstaw uznania przepisu art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. za niezgodny z Konstytucją; znaczenia zapadłego wyroku dla postępowań prawomocnie zakończonych oraz prowadzonych na podstawie przepisów uznanych za niekonstytucyjne, a także obowiązujących od 1 stycznia 2007 r., których wyrok ten jednak nie dotyczył. Ponadto zwrócono uwagę, iż niektóre z wniosków sformułowanych przez TK powinny mieć szerszy wydźwięk i odnosić się do wszelkich postępowań podatkowych, a nie tylko dotyczących dochodów nieujawnionych.

Celem drugiej monografii *Opodatkowanie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych* (Wyd. 2, Wyd. C.H. Beck, Warszawa 2015, ss. 281, ISBN: 978-83-255-7357-7) – przygotowywanej w czasie, gdy w Sejmie toczyły się prace nad nowymi przepisami – było przedstawienie nowych zasad opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Chcąc lepiej zrozumieć znaczenie nowych regulacji dotyczących przychodów nieujawnionych, dokonano ich porównania z poprzednimi unormowaniami, w szczególności w kontekście podstawowych, powstających wątpliwości interpretacyjnych, w zakresie których wypowiadały się nierzadko sądy, a dotyczących zarówno zagadnień materialnoprawnych, jak i kwestii proceduralnych, mających istotne znaczenie w toku postępowań. Pozwoliło to na sformułowanie wniosków, czy nowe rozwiązania mają szansę stanowić remedium na dotychczas występujące problemy

praktyczne. W monografii pozytywnie oceniono zdefiniowanie poszczególnych elementów, wymagających analizy pod kątem występowania dochodów nieujawnionych. Jednocześnie postawiono następujące tezy.

Po pierwsze, wprowadzenie nowych przepisów powinno zmienić metodologie działań organów podatkowych, szczególnie w zakresie ustalania wydatków podatników.

Po drugie, z uwagi na nowy kształt instytucji, powinny ulec zrewidowaniu pewne utarte w praktyce schematy działania administracji podatkowej, częstokroć znajdujące wsparcie w orzecznictwie sądów.

Po trzecie, nowe regulacje dotyczące zasad weryfikowania podatników pod względem posiadania dochodów nieujawnionych oraz odnoszące się do ustalania wysokości tych dochodów, spowodują, iż z dużą ostrożnością należy podchodzić do standardów stosowania tych przepisów, wypracowanych w judykaturze. Istotna bowiem część tez orzeczeń nie będzie przystawać do nowych przepisów, co przeanalizowano w pracy na konkretnych przykładach, w szczególności w zakresie interpretacji warunków, którym powinny odpowiadać przychody wskazywane przez podatnika jako źródło sfinansowania wydatków.

Wstępnej diagnozie, czy nowe regulacje – uchwalone w związku z wyrokami Trybunału Konstytucyjnego dotyczącymi przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych z dnia 18 lipca 2013 r. oraz z dnia 29 lipca 2014 r. – przyczynią się do zmiany standardów prowadzenia postępowań poświęcone zostało (opublikowane jeszcze przed drugą monografią) opracowanie ***Zmiany w zakresie opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych - ewolucja, rewolucja, czy jakościowa zmiana standardów postępowania?*** („Przegląd Podatkowy” 2015, nr 3, s. 14–23). W artykule tym za słuszne uznano wprowadzenie regulacji nakazujących dążenie do ustalenia źródła pochodzenia przychodów i ich opodatkowania podatkiem dochodowym innym niż według stawki sankcyjnej lub innym rodzajem podatku, na podstawie odrębnych ustaw. Jednocześnie podkreślono, iż w tym zakresie zmiana przepisów, choć wydaje się rewolucyjna, jest w rzeczywistości potwierdzeniem dotychczas formułowanych w piśmiennictwie poglądów, które jednak nie zyskały uznania w praktyce podatkowej. Jednocześnie w opracowaniu sformułowano pewne wątpliwości co do aspektu proceduralnego dokonanej nowelizacji.

Problematyce nowych regulacji poświęcono również kolejne opracowania, już po opublikowaniu monografii. W artykule ***Nowe regulacje dotyczące opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych*** („Serwis Monitora Podatkowego” 2015, nr 3, s. 2-14) omówiono najważniejsze zmiany przepisów. Z kolei, w opracowaniu ***Pojęcie wydatku na potrzeby opodatkowania dochodów nieujawnionych*** („Monitor Podatkowy” 2015, nr 10, s. 11-16.) zwrócono uwagę na to, jak nowe przepisy powinny wpływać na jakościową zmianę sposobu podejmowania działań analitycznych przez organy podatkowe, szczególnie w zakresie ustalania wydatków podatników, a w konsekwencji na częstotliwość dokonywanych wymiarów przy zastosowaniu stawki 75%.

Ponadto problematyka dochodów nieujawnionych została przedstawiona w podręczniku dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji UŁ – ***Dochody nieujawnione. Zasady opodatkowania. Postępowanie podatkowe***, [w:] ***Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa***

Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji UŁ, t. 2, red. M. Sęk (Wyd. Agent PR, Łódź 2014, s. 405-452).

Ad 4). Prawne i podatkowe aspekty świadczeń spełnianych przez pracodawców na rzecz pracowników

Kolejnym obszarem badawczym, podjętym po uzyskaniu tytułu doktora nauk prawnych, była problematyka podatkowych konsekwencji świadczeń na rzecz pracowników. Rozważania w tym zakresie zaprezentowano w monografii *Świadczenia na rzecz pracowników. Aspekty podatkowe* (ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa 2011, ss. 230, ISBN:978-83-264-1530-2). W pracy tej zawarto rozważania dotyczące koncepcji opodatkowania dochodów i poboru podatku przy okazji realizacji dochodów pracowniczych oraz pojęcia przychodów ze stosunku pracy, w tym elementów, które mogą składać się na to pojęcie. Przedstawiono również zasady odpowiedzialności za niepobranie podatku. Istotną uwagę poświęcono przychodom z tytułu świadczeń otrzymanych nieodpłatnie. Przedstawiono wątpliwości podatkowe dotyczące poszczególnych świadczeń oraz podjęto próbę odpowiedzi na pytanie, czy w przypadku świadczeń nieodpłatnych samo pozostawienie świadczenia pracownikowi oznacza, iż osiągnął on przychody ze stosunku pracy.

Jednocześnie w monografii tej zaprezentowano regulacje prawne obowiązujące w wybranych państwach Unii Europejskiej oraz niektóre problemy z zakresu opodatkowania świadczeń na rzecz pracowników, albowiem analiza sposobu ustalania ich wartości może być inspirująca dla ustawodawcy krajowego, szczególnie w perspektywie powstających na gruncie krajowych regulacji dylematów, które wymagałyby interwencji ustawodawcy.

Analizując zarówno orzeczenia sądów administracyjnych, jak również interpretacje organów podatkowych odnoszące się do świadczeń na rzecz pracowników, sformułowano szereg spostrzeżeń związanych zarówno z podatkowymi aspektami tychże świadczeń, jak i odnoszących się generalnie do stosowania prawa podatkowego w Polsce. Rozważania te wpisują się w szerszy problem pewności i transparentności prawa podatkowego w Polsce, a przede wszystkim praktyki jego stosowania. Wśród powstających problemów związanych z opodatkowaniem świadczeń pracowniczych największe spory wzbudza pojęcie nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń, szczególnie gdy trudno jest stwierdzić, czy pracownik je otrzymał, a jeśli tak, to w jaki sposób ustalić jego wartość. Jednocześnie wskazano, że jeśli z punktu widzenia potrzeb fiskalnych zachodzi potrzeba objęcia pewnych zdarzeń zakresem ustawy, to należy to uczynić poprzez stosowne zmiany legislacyjne, nie powinno się natomiast zmieniać ugruntowanej praktyki kierując się dbałością o wpływy do budżetu państwa. Wydaje się, że z takimi właśnie zjawiskami mamy do czynienia w wypadku świadczeń pracowniczych. Nierzadko bowiem podejmowane były próby opodatkowania pewnych świadczeń, choć regulacje podatkowe nie przewidywały zasad ustalenia ich wartości. W tym kontekście istotne wydaje się być spostrzeżenie, iż w wielu krajach UE zasady określania przychodu ze świadczeń na rzecz pracowników i ustalania jego wartości zawarte są w przepisach prawa – tzn. w ustawach o podatku dochodowym lub specjalnych aktach prawnych. W Polsce natomiast korzysta się z zasad zawartych w ustawie, ale także podejmowane są próby wypracowania takich zasad przez organy i niekiedy sądy

administracyjne. W monografii wskazano, iż ustawodawca, decydując o opodatkowaniu takich świadczeń, powinien wprowadzić do porządku prawnego stosowne regulacje w tym zakresie, bazując choćby na przedstawionych wzorcach zagranicznych. Z pewnością na skutek takich działań sytuacja podatników stałaby się bardziej przewidywalna.

Uwagi dotyczące poszczególnych problemów ze świadczeniami na rzecz pracowników zostały zawarte także w odrębnych artykułach *Opodatkowanie imprez integracyjnych – o zmienności praktyki stosowania prawa podatkowego* („Prawo i Podatki” 2011, nr 11, s. 15-20) oraz *Pozapłacowe świadczenia na rzecz pracowników – aspekty podatkowe* („Prawo i Podatki” 2010, nr 9, s. 6–11). Zwrócono w nich uwagę na niepokojące zjawisko zmiany praktyki stosowania przepisów podatkowych przez organy podatkowe, która nie opiera się na żadnych racjonalnych przesłankach, w tym na zmianie interpretowanych regulacji podatkowych.

Z kolei dalsze uwagi, co do sposobu interpretacji pojęcia przychodów z otrzymanych nieodpłatnie świadczeń oraz stosowania przepisów dotyczących świadczeń pracowniczych zostały zawarte w opracowaniach *Odszkodowania związane ze stosunkiem pracy – problemy podatkowe* („Prawo i Podatki” 2011, nr 8, s. 1–8), *Działalność socjalna pracodawcy – konsekwencje podatkowe* („Prawo i Podatki” 2011, nr 1, s. 5-11) oraz *Opodatkowanie świadczeń medycznych finansowanych przez pracodawców, Glosa do Uchwały NSA z 24.05.2010 r. II FPS 1/10* („Przegląd Podatkowy” 2010, nr 9, s. 43-47) współautor glosy: A. Mariański).

Ad 5). Problematyka podmiotów powiązanych i cen transferowych

Kolejnym obszarem moich zainteresowań naukowych jest problematyka podmiotów powiązanych na gruncie prawa podatkowego. Wyniki badań w tym zakresie znalazły się w monografii, której jestem współredaktorem: *Podmioty powiązanie – ceny transferowe. Dokumentacja podatkowa*, red. W. Nykiel i D. Strzelec, (Lex a Wolters Kluwer business, Warszawa 2014, ss. 312, ISBN: 978-83-264-3325-2). Mój udział w pracach nad wskazaną monografią polegał na przygotowaniu wstępu i trzech rozdziałów, w tym jednego we współautorstwie, a także pracach koncepcyjnych nad pozostałymi jej częściami, w tym opracowaniu układu i koncepcji monografii.

W ramach tego nurtu badawczego szczególną uwagę poświęciłem: sposobowi dokonywania szacowania dochodów: *Szacowanie przy transakcjach pomiędzy podmiotami powiązanymi*, [w:] *Podmioty powiązanie – ceny transferowe. Dokumentacja podatkowa*, red. W. Nykiel i D. Strzelec, (Lex a Wolters Kluwer business, Warszawa 2014, s. 84 – 117); dokumentowaniu transakcji pomiędzy tymi podmiotami: *Dokumentowanie transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi*, [w:] *Podmioty powiązanie – ceny transferowe. Dokumentacja podatkowa*, red. W. Nykiel i D. Strzelec (Lex a Wolters Kluwer business, Warszawa 2014, s. 156-175) oraz wybranym problemom w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązanymi: *Wybrane problemy dotyczące transakcji z podmiotami powiązanymi*, [w:] *Podmioty powiązanie – ceny transferowe. Dokumentacja podatkowa*, red. W. Nykiel i D. Strzelec (Lex a Wolters Kluwer business, Warszawa 2014, s. 228-263), współautorstwo Z. Kukulski.

Badaniom nad tą problematyką, oprócz wskazanej monografii, poświęcone są także następujące opracowania: (a) **Prawnopodatkowe ograniczenia swobody finansowania podmiotów zależnych**, [w:] „Krytyka prawa. Niezależne studia nad prawem”, Tom V. **Przedsiębiorczość. Aspekty prawne**, red. A. Pomorska (Akademia Leona Koźmińskiego, Warszawa 2013, s. 315-346), współautorstwo: Z. Kukulski; (b) **Obowiązek dokumentowania transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi - wątpliwości wokół zasad ustalania limitów** („Przegląd Podatkowy” 2012 nr 11, s. 39-47), współautorstwo: M. Latkowski; (c) **Metody szacowania dochodów w transakcjach podmiotów powiązanych** („Monitor Prawa Podatkowego i Celnego” 2012 nr 9, s. 378-381.), współautorstwo: A. Nowak – Piechota.

Sam kształt obowiązujących w Polsce regulacji w zakresie problematyki cen transferowych i przedsiębiorstw powiązanych analizowany był przeze mnie także w dwukrotnie wznawianym komentarzu do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych: *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 2014*, red. W. Nykiel i A. Mariański (Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Wyd. I, Gdańsk 2014); oraz *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 2015*, red. W. Nykiel i A. Mariański (Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Wyd. II, Gdańsk 2015). W tych pracach zbiorowych w zakresie analizowanej problematyki opracowałem *komentarz: do art. 25 u.p.d.f., art. 25a oraz art. 30d*.

Ad 6). Problematyka podatków dochodowych

Podejmowana przeze mnie aktywność naukowo-badawcza w tym obszarze wiązała się z uczestniczeniem w pracach nad wielokrotnie aktualizowanymi komentarzami do ustaw: o podatku dochodowym od osób prawnych (*Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, red. W. Nykiel i A. Mariański, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2010 - 2015), oraz o podatku dochodowym od osób fizycznych (*Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, red. W. Nykiel i A. Mariański, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2014 i 2015).

Po uzyskaniu stopnia doktora nauk prawnych, brałem udział w przygotowaniu sześciu kolejnych wydań *Komentarza do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych* red. W. Nykiel i A. Mariański, (Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2010 - 2015). W poszczególnych wydaniach opracowałem komentarze dotyczące: pojęcia przychodu z udziału w zyskach osób prawnych (art. 10); wybranych zagadnień dotyczących kosztów uzyskania przychodu (art. 15 pkt 6, 8-10, art. 16 pkt 5-9, 14, 26-31, 38-39, 43, 45, 49, 51, 58, 62); pojęcia podlegających amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych (art. 16b) oraz komentarza do art. 25a.

Brałem udział w przygotowaniu dwóch wydań wskazanego komentarza do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w którym opracowałem komentarze dotyczące: włączeń w stosowaniu przepisów ustawy (art. 2); negatywnej definicji działalności gospodarczej (art. 5b); przychodów ze stosunku pracy (art. 12); przychodów z innych źródeł (art. 20); wybranych zwolnień od podatku (art. 21 pkt 4.2, 4.4, 4.15, 4.20, 10); wydatków nie stanowiących kosztów uzyskania przychodu (art. 23 z wyj. pkt 2.3, 5.4, 5.5., 5.6, 7),

przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych (art. 24 pkt 3); pojęciu wartości niematerialnych i prawnych (art. 22b) oraz sygnalizowanym wyżej przepisom ustawy dotyczącym podmiotów powiązanych (art. 25, art. 25a, art. 30d).

Problematyka podatku dochodowego od osób prawnych była także przedmiotem współtworzonego przeze mnie komentarza o charakterze poradnikowym: **A. Mariański, D. Strzelec, M. Wilk, *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*** (Wyd. ABC Wolters Kluwer, Warszawa 2011, 2012, ISBN 978-83-264-1251-6).

W ramach nurtu badawczego obejmującego podatki dochodowe przygotowałem opracowanie poświęcone ogólnym zagadnieniom związanym z funkcjonowaniem podatków dochodowych: ***Podatki dochodowe, [w:] Zagadnienia ogólne prawa podatkowego red. W. Nykiel, M. Wilk*** (Wyd. Fundacja Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych, Łódź 2014, s. 95–105, ISBN 978-83-92131-01-4), współautorstwo: A. Mariański.

Ponadto badania nad niektórymi aspektami konstrukcji podatków dochodowych w Polsce zaowocowały opublikowaniem kilku opracowań poświęconych szczegółowym problemom podatkowym, jakie na gruncie tych podatków powstają. Pełna lista publikacji znajduje się w załączniku nr 4 do wniosku. W tym miejscu, tytułem przykładu chciałbym zwrócić uwagę na niektóre, m.in.: (a) **Pułapki podatkowe związane z finansowaniem spółek przez wspólników** („Monitor Podatkowy” 2010, nr 12, s. 19-26); (b) **Problemy podatkowe dotyczące zakupu usług niematerialnych** („Przegląd Podatkowy” 2011, nr 11, s. 33-41); (c) **Kontrowersje podatkowe. Reklama produktów medycznych** („Prawo Europejskie w praktyce” 1/2011, s. 85–90); (d) **Składki na ubezpieczenie OC menadżerów – aspekty podatkowe** („Prawo i Podatki” 2009, nr 12, s. 12–16), współautor: M. Wilk; (e) **Udowodnienie a uprawdopodobnienie nieściągalności wierzytelności** („Prawo i Podatki” 2011, nr 6, s. 10–17); (f) **Wsparcie sprzedaży – wybrane problemy podatkowe** („Prawo i Podatki” 2012, nr 2, s. 8-13).

Problematyka podatków dochodowych była także przedmiotem opracowań problemowych znajdujących się w elektronicznym wydawnictwie Vademecum Doradcy Podatkowego, których pełna lista znajduje się w załączniku nr 4.

Ad 7). Aspekty prawne związane z funkcjonowaniem kontroli podatkowej i skarbowej

Do kolejnego nurtu moich zainteresowań naukowych należą zagadnienia związane ze sposobami i procedurami weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych przez administrację podatkową. Efektem badań w tym obszarze była monografia: **A. Mariański, D. Strzelec, *Aspekty prawne kontroli podatkowej przedsiębiorców*** (Wyd. LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2012, ss. 154, ISBN: 978-83-264-3927-8), w której analizie poddano przewidziany przez ustawodawcę model kontroli podatkowej. Przez pryzmat obowiązujących regulacji wskazano występujące problemy prawne, a także pojawiające się w orzecznictwie wątpliwości interpretacyjne dotyczące poszczególnych unormowań. Wiele z nich powstało na styku przepisów normujących kontrolę przedsiębiorców zawartych w ustawie Ordynacja podatkowa oraz ustawie o swobodzie działalności gospodarczej i niestety kolejne nowelizacje ich nie wyeliminowały.

W pierwszym rozdziale monografii omówione zostało pojęcie kontroli oraz rodzaje procedur przewidzianych przez ordynację podatkową oraz regulacje prawne odnoszące się do prowadzenia kontroli. Rozdziały drugi i trzeci zawierają analizę przebiegu kontroli podatkowej, a także praw i obowiązków kontrolujących i kontrolowanych. Rozdział czwarty poświęcony został przeprowadzaniu dowodów w trakcie kontroli podatkowej. Ordynacja podatkowa wyróżnia kilka procedur mających znaczenie dla weryfikacji prawidłowego realizowania przez podatników oraz przez inne podmioty obowiązków publicznoprawnych na nich nałożonych. Procedury te różnią się stopniem sformalizowania, celami oraz uprawnieniami, jakie w ich ramach przysługują organom podatkowym. Dlatego w ostatnim rozdziale pracy wskazano wzajemne różnice, aby w końcowej części zwrócić uwagę na prawidłową kolejność wdrażania tych procedur.

Na mój dorobek naukowy związany z analizowaną materią składają się także następujące opracowania: *Postępowanie dowodowe w trakcie kontroli podatkowej* („Serwis Monitora Podatkowego” 2012, nr 2, s. 10 – 16) oraz *Prawa i obowiązki w trakcie kontroli podatkowej* („Serwis Monitora Podatkowego” 2012, nr 2, s. 17–19). Natomiast w artykule *Postępowanie i kontrola podatkowa w 2009* („Prawo i Podatki” 2009, nr 4, s. 19–24), przedstawiłem nowe zasady podejmowania kontroli i prowadzenia postępowania w związku ze zmianami, które zaczęły obowiązywać od 1 stycznia 2009 r.

Ad 8). Podatki majątkowe

Kolejny obszar moich zainteresowań naukowych obejmował problematykę podatku od czynności cywilnoprawnych. Efektem prowadzonych badań na temat zgodności polskich regulacji w zakresie opodatkowania tym podatkiem czynności dotyczących spółek z przepisami prawa wspólnotowego, było przygotowanie opracowania *Komentarz do dyrektywy Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału* (Dz. Urz. UE L 46 z 12 lutego 2008, s. 11), wydanego w wersji elektronicznej (rozszerzona wersja ukaże się drukiem w 2016 roku)

Oprócz tego dla elektronicznego wydawnictwa Vademecum Doradcy Podatkowego przygotowałem kilka opracowań problemowych dotyczących wybranych zagadnień związanych z tym podatkiem, których pełna lista znajduje się w załączniku nr 4 do wniosku.

Z kolei problematykę sankcyjnych stawek wprowadzonych w obu podatkach majątkowych przedstawiłem w artykule: *Sankcyjne stawki w podatkach majątkowych*, („Monitor Podatkowy” 2011, nr 4, s. 15–21).

Ad 9). Przepisy o doradztwie podatkowym

Ostatni z obszarów moich zainteresowań naukowych obejmuje problematykę funkcjonowania i wykonywania zawodu doradcy podatkowego. Uczestniczyłem w pracach nad dwukrotnie wydanym (w 2010 oraz 2015) komentarzem do ustawy o doradztwie podatkowym: *Ustawa o doradztwie podatkowym. Komentarz* (Warszawa 2015, ISBN: 978-83-264-7969-4 oraz Warszawa 2010, Wolters Kluwer, ISBN: 978-83-264-0587-7), którego

byłem współautorem. Opracowałem w tym zakresie komentarze do art. 36, art. 41–41b (w sumie 34 strony). Dla elektronicznego wydawnictwa VDP przygotowałem opracowanie *Zasady etyki zawodowej doradcy podatkowego* (ABC nr 107945).

Z tym obszarem zainteresowań naukowych związana jest także moja działalność zawodowa: od 2012 roku jestem doradcą podatkowym, a od 2010 także członkiem Państwowej Komisji Egzaminacyjnej ds. Doradztwa Podatkowego V oraz VI kadencji.

5.2. Pozostałe osiągnięcia naukowo - badawcze

5.2.1. Kierowanie międzynarodowymi i krajowymi projektami badawczymi oraz udział w takich projektach

Udział w projekcie edukacyjnym *Kształcenie kadr na potrzeby rynku flexiurty i gospodarki opartej na wiedzy – oferta kierunków humanistyczno-społecznych Uniwersytetu Łódzkiego w latach 2011-2014 – zadanie V: Podnoszenie kwalifikacji kadry akademickiej Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego*.

W ramach tego projektu opracowany został program trzech edycji Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego (w formie e-learningowej) prowadzonych przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Uniwersytetu Łódzkiego oraz podręcznik akademicki: *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji UŁ*, red. M. Sęk, t. 1-3 (Wyd. Agent PR, Łódź 2014), w którym przygotowałem dwa rozdziały.

Współpracując z Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Uniwersytetu Łódzkiego oraz z Fundacją Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych, brałem czynny udział w komitetach organizacyjnych międzynarodowych i krajowych konferencji.

5.2.2. Wygłoszenie referatów na międzynarodowych i krajowych konferencjach

- 1) *Rola zasad ogólnych w wykładni przepisów postępowania podatkowego*, Wykład na konferencji podatkowej organizowanej przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych, Łódź, styczeń 2009.
- 2) *Podmioty powiązane i dokumentowanie transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi*, Wykład dla Krajowej Izby Doradców Podatkowych, Olsztyn, marzec 2009.
- 3) *Stosowanie przepisów proceduralnych a przedawnienie zobowiązania podatkowego*, Wykład na konferencji podatkowej organizowanej przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych, Łódź, styczeń 2011.
- 4) *Sankcyjne stawki w podatkach majątkowych*, Wykład na konferencji podatkowej organizowanej przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych, Łódź, kwiecień 2011.
- 5) *Stosowanie przepisów o dowodach w sprawach vatowskich*, Referat na konferencji organizowanej na Uniwersytecie im. Mikołaja Kopernika w Toruniu, Toruń maj 2011.
- 6) *Podmioty powiązane i dokumentowanie transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi*, Wykład dla Krajowej Izby Doradców Podatkowych, Łódź, wrzesień 2011.

- 7) *Kontrola Podatkowa*, Wykład dla Krajowej Izby Doradców Podatkowych, Warszawa, luty 2012.
- 8) *Transakcje pomiędzy podmiotami powiązаныmi – wybrane zagadnienia*, Wykład na konferencji podatkowej organizowanej przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych, Łódź, marzec 2012.
- 9) *Orzecznictwo w zakresie cen transferowych*, Kazimierz, maj 2012.
- 10) *Dowody w sprawach podatkowych*, Referat w ramach konferencji dla Krajowej Izby Doradców Podatkowych, Białystok, maj 2012.
- 11) *Kontrola podatkowa i skarbową*, Referat w ramach konferencji dla Krajowej Izby Doradców Podatkowych, Poznań, czerwiec 2012.
- 12) *Naruszenia przepisów postępowania*, Referat w ramach konferencji dla Krajowej Izby Doradców Podatkowych, Jesionka, czerwiec 2012.
- 13) *Kontrola podatkowa i skarbową. Dowody w sprawach podatkowych*, Referat w ramach konferencji dla Krajowej Izby Doradców Podatkowych, Rzeszów, czerwiec 2012.
- 14) *Postępowanie w sprawie nieujawnionych źródeł przychodów*, Referat w ramach konferencji dla Krajowej Izby Doradców Podatkowych, Poznań, wrzesień 2012.
- 15) *Dowody w sprawach podatkowych*, Referat w ramach konferencji dla Krajowej Izby Doradców Podatkowych, Szczecin, październik 2012.
- 16) *Dochody nieujawnione. Zasady opodatkowania, postępowanie podatkowe*, Referat w ramach konferencji dla Krajowej Izby Doradców Podatkowych, Olsztyn, listopad 2012.
- 17) *Uprawdopodobnienie w sprawach podatkowych*, Wykład na konferencji podatkowej organizowanej przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w Łodzi, styczeń 2013.
- 18) *Kontrola podatkowa i skarbową. Czynności sprawdzające*, Referat w ramach konferencji dla Krajowej Izby Doradców Podatkowych, Wrocław, luty 2013.
- 19) *Podmioty powiązane i dokumentowanie transakcji*, Referat w ramach III Forum Podatkowo – Księgowego, Warszawa, marzec 2013.
- 20) *Dochody nieujawnione. Zasady opodatkowania, postępowanie podatkowe*, Referat w ramach Akademii Prawa Podatkowego organizowanej przez Monitor Podatkowy Warszawa, kwiecień 2013.
- 21) *Naruszenia przepisów normujących postępowanie podatkowe – rodzaje, skutki, sposoby eksponowania, środki zaskarżenia*, Seminarium Przeglądu Podatkowego, Warszawa, kwiecień 2013.
- 22) *Naruszenia przepisów normujących postępowanie podatkowe - rodzaje, skutki, sposoby eksponowania, środki zaskarżenia*, Wykład dla Krajowej Izby Doradców Podatkowych Poznań, wrzesień 2013.
- 23) *Czynności sprawdzające, kontrola podatkowa i skarbową. Dowody w sprawach podatkowych*, Referat w ramach konferencji dla Krajowej Izby Doradców Podatkowych, Szydłowiec, wrzesień 2013.
- 24) *Dochody nieujawnione. Zasady opodatkowania, postępowanie podatkowe*, Referat w ramach konferencji dla Krajowej Izby Doradców Podatkowych, Bydgoszcz, wrzesień 2013.

- 25) *Dowody w postępowaniu podatkowym. Dochody z nieujawnionych źródeł przychodów*, Referat w ramach cyklu „Doradca podatkowy profesjonalnym partnerem biznesowym przedsiębiorcy”, Warszawa, październik 2013.
- 26) *Dowody w postępowaniu podatkowym. Dochody z nieujawnionych źródeł przychodów*, Referat w ramach cyklu „Doradca podatkowy profesjonalnym partnerem biznesowym przedsiębiorcy”, Gdańsk, październik 2013.
- 27) *Dowody w postępowaniu podatkowym. Dochody z nieujawnionych źródeł przychodów*, Referat w ramach cyklu „Doradca podatkowy profesjonalnym partnerem biznesowym przedsiębiorcy”, Lublin, październik 2013.
- 28) *Kontrola podatkowa od A do Z*, Referat w ramach konferencji dla Krajowej Izby Doradców Podatkowych, Międzyzdroje, listopad 2013.
- 29) *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych – wątpliwości praktyczne*, Referat w ramach konferencji dla Krajowej Izby Doradców Podatkowych, Karpacz, listopad 2013.
- 30) *Orzeczenie TK dotyczące art. 20 ust 3 u.p.d.f. – refleksje na temat stosowania i stanowienia materialnego prawa podatkowego*, Wykład na konferencji podatkowej organizowanej przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych, Łódź grudzień 2013.
- 31) *Zasady postępowania dowodowego – uwagi o stosowaniu przepisów przez organy podatkowe*, Wykład na konferencji podatkowej organizowanej przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych „Ordynacja podatkowa”, Łódź, styczeń 2014.
- 32) *Zmiany w Ordynacji podatkowej*, Wykład dla Krajowej Izby Doradców Podatkowych, Szczyrk, luty 2014.
- 33) *Naruszenia przepisów postępowania*, Wykład dla Krajowej Izby Doradców Podatkowych, Warszawa, luty 2014.
- 34) *Czynności sprawdzające kontrola podatkowa i skarbową - przebieg procedur, prawa i obowiązki kontrolujących i kontrolowanych, a realia prowadzonych postępowań cz. I*, Wykład dla Krajowej Izby Doradców Podatkowych, Łódź, luty 2014.
- 35) *Czynności sprawdzające kontrola podatkowa i skarbową - przebieg procedur, prawa i obowiązki kontrolujących i kontrolowanych, a realia prowadzonych postępowań cz. II*, Wykład dla Krajowej Izby Doradców Podatkowych, Łódź, marzec 2014.
- 36) *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych po wyroku TK z dnia 18.07.2013 r., (SK 18/09)*, Wykład na konferencji naukowej, Augustów, maj 2014.
- 37) *Czynności sprawdzające kontrola podatkowa i skarbową*, Wykład dla Krajowej Izby Doradców Podatkowych, Poznań, czerwiec 2014.
- 38) *Wybrane problemy proceduralne w sprawach podatkowych – ze szczególnym uwzględnieniem problematyki dowodowej*, Wykład dla Krajowej Izby Doradców Podatkowych, Mikołajki, wrzesień 2014 .
- 39) *Planowane zmiany w zakresie dochodów nieujawnionych*, Wykład na konferencji podatkowej organizowanej przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych „Zmiany w podatkach dochodowych”, Łódź, listopad 2014.
- 40) *Wybrane zmiany dotyczące kontroli czynności sprawdzających oraz postępowania*, Wykład na konferencji podatkowej organizowanej przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych „Nowelizacje Ordynacji podatkowej”, Łódź, styczeń 2015.

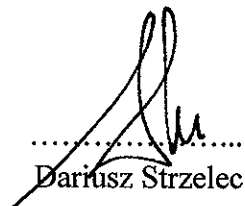
- 41) *Nowe regulacje w zakresie opodatkowania przychodów niezajmujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych*, wykład na V Forum Podatkowo-Księgowym „VAT, PIT i kontrola podatkowa–przegląd zmian 2015-2016 oraz problemów praktycznych”, Warszawa, kwiecień 2015.
- 42) *Czynności sprawdzające – preludeum do kontroli. Zasady prowadzenia kontroli podatkowej*, wykład na V Forum Podatkowo-Księgowym „VAT, PIT i kontrola podatkowa – przegląd zmian 2015-2016 oraz problemów praktycznych”, Warszawa, kwiecień 2015.
- 43) *Doradca podatkowy w postępowaniu podatkowym*, Wykład na konferencji „Doradztwo podatkowe – stan obecny, wyzwania na przyszłość”, Białystok, czerwiec 2015.
- 44) *Dowody i postępowanie dowodowe – de lege lata i de lege ferenda*, wykład na XIII Ogólnopolskiej Konferencji Podatkowej „Rozważania nad Ordynacją podatkową - de lege lata i de lege ferenda”, Katowice, listopad 2015.

5.2.3. Międzynarodowe i krajowe nagrody za działalność naukową lub artystyczną

1. Rok 2009. Dyplom Rektora Uniwersytetu Łódzkiego - prof. dr hab. Wiesława Pusia za pracę na rzecz Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych związaną z upowszechnianiem wiedzy z zakresu prawa podatkowego.
2. Rok 2010. Nagroda I stopnia w konkursie „Złote Skrzydła” Gazety Prawnej w kategorii Podatki, dla młodych autorów książek o tematyce prawniczej za książkę pt. *Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe*.
3. Rok 2011. Wyróżnienie w konkursie „Złote Skrzydła” Gazety Prawnej w kategorii Podatki, dla młodych autorów książek o tematyce prawniczej, za książkę pt. *Dochody nieujawnione – zasady opodatkowania, postępowanie podatkowe*.
4. Rok 2011. Stypendium w ramach projektu „Kształcenie kadr dla potrzeb rynku flexicurity i gospodarki opartej na wiedzy – oferta kierunków nauk humanistyczno – społecznych UE” kierowanego dla młodych doktorów.
5. Rok 2013. Wyróżnienie przez Radę Wydziału - w związku z dokonywaną oceną okresową pracowników Wydziału Prawa i Administracji za działalność naukową w tym osiągnięcia publikacyjne za okres 2008-2012.
6. Rok 2013 r. Nagroda II stopnia w konkursie na prace doktorskie pod honorowym patronatem Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów – Macieja H. Grabowskiego, oraz Prezydenta Miasta Łodzi – Hanny Zdanowskiej. Konkurs obejmował rozprawy obronione w okresie pomiędzy 1 stycznia 2007 r. a 31 grudnia 2010 r.
7. Rok 2014. Wyróżnienie w konkursie „Złote Skrzydła” Gazety Prawnej w kategorii Podatki, dla młodych autorów książek o tematyce prawniczej, za książkę pt. *Dowody w postępowaniu podatkowym*.

8. Rok 2015. Wyróżnienie przez Ministra Finansów za pracę zbiorową *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji* (Białystok 2015, ss. 380, Wyd. Temida2), której jestem współautorem.

Łódź dnia 14 września 2016 r.



.....
Dariusz Strzelec

