

Wrocław, dnia 22.09.2025 r.

Magdalena Maria Naskręt

Kolegium Doktorskie Nauk Prawnych oraz Ekonomii i Finansów
Szkoły Doktorskiej UWr
Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii
Uniwersytet Wrocławski

Streszczenie rozprawy doktorskiej
pt. „Środki zaskarżenia decyzji podatkowej jako instrument realizacji prawa do
obrony interesu prawnego podatnika”

Przedmiotem rozważań w pracy doktorskiej jest analiza środków zaskarżenia decyzji podatkowej wydawanej w sprawach podatkowych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej jako kluczowych instrumentów prawnych służących realizacji prawa do obrony interesu prawnego podatnika.

W oparciu o tak zakreślony przedmiot badań, Autor jako główną hipotezę badawczą uczynił dowiedzenie czy ujęte przez Autora w przedmiotowej dysertacji środki zaskarżenia decyzji podatkowych wydawanych przez organy KAS, które dopuszczalne są dla legitymowanych podmiotów, zarówno w ramach procedur podatkowych jak również sądownoadministracyjnych, przewidują realizację prawa do obrony interesu prawnego podatnika?

Przedstawionej hipotezie rozprawy doktorskiej została podporządkowana struktura rozprawy doktorskiej, która składa się ze wstępu, czterech rozdziałów i zakończenia, w którym zawarte zostały wnioski z przeprowadzonych badań. Każdy z rozdziałów dysertacji został rozpoczęty uwagami wprowadzającymi, a zakończony podsumowaniem wraz z wnioskami. Do każdego z rozdziałów zostały sformułowane pytania badawcze pozostające w ścisłym związku z tematyką wskazanej części pracy.

Rozdział I: Przedmiotem rozważań w niniejszym rozdziale, Autor uczynił próbę zdefiniowania prawa do obrony podatnika na gruncie regulacji krajowych. W tym określił to czy ów prawo stanowi element systemu ochrony praw podatnika, a także określił jakie elementy się na nie składają. Ukazując tym samym przysługujące podatnikom uprawnienia. Jednocześnie Autor dokonał weryfikacji determinantów prawa do rzetelnego procesu i jego związku ze skutecznością prawa do obrony zarówno na tle polskich procedur sądowych jak i administracyjnych. Wskazując na jakie konkretnie prawa mogą powoływać się podatnicy czy to przed organami podatkowymi czy sądami administracyjnymi. Autor zdecydował się również przeprowadzić ocenę tego czy obecnie obowiązujące regulacje na poziomie krajowym są wystarczające by zapewnić podatnikom skuteczną ochronę ich praw jak również czy widoczna jest konieczność ewentualnego sięgania po dodatkowe gwarancje normatywne dostosowane do specyfiki prawnej podatników na poziomie międzynarodowym czy unijnym – dokonując analizy wybranych regulacji znajdujących swoje źródło w aktach takich jak: Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, Karta praw podstawowych Unii Europejskiej, Powszechna Deklaracja Praw Człowieka, Międzynarodowy Pakt Praw Obywatelskich i Politycznych czy Karta Praw Podatnika.

Rozdział II: Autor we wskazanym rozdziale niniejszej dysertacji przedstawił problematykę instytucji odwołania jako instrumentu służącego podatnikom w ramach zwyczajnych środków zaskarżenia decyzji w administracyjnym postępowaniu podatkowym. Jednocześnie uwagi poświęcone temu zagadnieniu zostały podzielone odpowiednio na trzy części, gdzie w ramach pierwszej z Nich zostały zaprezentowane uwagi ogólne odnoszące się do kształtowania się samej instytucji odwołania na przestrzeni lat w polskim systemie prawnym. Następnie przeprowadzona została analiza regulacji prawnych, która skupiała się w głównej mierze na ukazaniu, a także określeniu aktualnego charakteru prawnego instytucji odwołania, który stanowi *de facto* środek kontroli i podstawę samokontroli decyzji wydawanych przez organ podatkowy I instancji wraz ze wskazaniem ewentualnych propozycji zmian legislacyjnych. Co w konsekwencji posłużyć miało nie tylko ogólnemu zaprezentowaniu znaczenia instytucji odwołania, lecz także skonfrontowaniu jej skuteczności jako instytucji procesowej, która ma stanowić niewątpliwie prawną dopuszczalność ewentualnego zakwestionowania decyzji administracyjnej wydanej w pierwszej instancji. Autor uznał również za konieczne odniesienie się do funkcjonowania w polskim porządku prawnym instytucji tzw. odwołania bez skutku dewolutywnego zarówno z perspektywy obecnie obowiązujących regulacji jak również tych obowiązujących uprzednio by na kanwie tychże regulacji dokonać analizy prawnej w kontekście zachowania standardów ochrony praw podatnika.

Rozdział III: W ramach przedmiotowego rozdziału dysertacji, Autor przedstawił rozważania odnoszące się do problematyki stosowania przez podatników nadzwyczajnych trybów weryfikacji ostatecznych decyzji podatkowych z punktu widzenia realizacji ich prawa do obrony. Szczegółowej analizie poddano wybrane zagadnienia w zakresie instytucji wznowienia postępowania podatkowego, instytucji stwierdzenia nieważności decyzji podatkowej jak również instytucji uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej. Zwłaszcza jeśli chodzi o charakterystykę przedmiotowych instytucji, tryb postępowania jak również podstawy stosowania. Podkreślenia przy tym wymaga, że zakresem rozważań objęto nie tylko obowiązujące regulacje prawne, co do przedmiotowych instytucji, ale również orzecznictwo sądów administracyjnych w którym poddawane zostały kontroli działania podejmowane przez organy podatkowe by móc tym samym zdiagnozować konieczność wprowadzenia modyfikacji i dostosowania tychże instytucji do zmieniających się potrzeb praktyki podatkowej.

Rozdział IV: Autor koncentruje się we wskazanym rozdziale na rozważaniach odnoszących się do analizy narzędzi prawnych jakimi dysponuje podatnik w zakresie wydanego wobec Niego rozstrzygnięcia zapadłego w formie decyzji podatkowej na etapie uruchomienia procedury kontroli tychże decyzji przez sądy administracyjne. Zanim jednak Autor przedstawił zidentyfikowane aktualne problemy w zakresie postępowań sądowoadministracyjnych, uwagę poświęcił zarysowi systemu sądownictwa administracyjnego w Polsce jako istotnemu elementowi warunkującemu obecny kształt i strukturę sądownictwa. Następnie omówiono problematykę realizacji gwarancji prawnych jednostki w obecnym modelu sądownictwa administracyjnego – przy wykorzystaniu takich instytucji jak skarga administracyjna na decyzje organów podatkowych oraz skarga kasacyjna do Naczelnego Sądu Administracyjnego. W zamierzeniu Autora koniecznym stało się bowiem przeprowadzenie weryfikacji pod kątem zidentyfikowania możliwych trudności natury prawnej z którymi może zmierzyć się podatnik. Zważywszy jednak, że nawet najbardziej restrykcyjne przepisy prawa nie muszą prowadzić do wydania w sprawie rzetelnego wyroku. Autor swoją uwagę skupił również na elemencie zidentyfikowania przepisów, które zapobiegają dalszemu funkcjonowaniu w obrocie prawnym błędnych orzeczeń w tym również tych prawomocnych, a także regulacji, których dalsze istnienie być może nie ma racjonalnych podstaw. Autor uznał również za zasadne dokonać oceny środków prawnych jakimi są odpowiednio – skarga konstytucyjna na poziomie krajowym, a także skarga do Europejskiego Trybunału Praw Człowieka – w zakresie dopuszczalności

skorzystania z tych rozwiązań przez podatników ze szczególnym uwzględnieniem poziomu ochrony praw jakie mogą one zagwarantować podatnikom.

Zakończenie: Autor przedstawił wnioski z przeprowadzonych badań stanowiących przedmiot niniejszej dysertacji odnosząc się tym samym do zakreślonych we wstępie – celów pracy oraz pytań badawczych

Celem realizacji przedstawionych problemów badawczych w ramach niniejszej dysertacji, Autor posłużył się w głównej mierze – metodą dogmatyczno-prawną jak również metodą teoretyczno-prawną, w zakresie weryfikacji źródeł prawa powszechnie obowiązującego. Pomocniczo Autor wykorzystał również metodę historyczno-prawną.

Autor dokonał w pracy analizy przepisów prawa podatkowego proceduralnego jak również licznych orzeczeń zarówno sądów administracyjnych w tym sądów powszechnych, a przy tym rozstrzygnięć zapadłych przed TSUE i ETPCz, by skonfrontować jednocześnie standardy ochrony prawnej podatników i finalnie sformułować wnioski mające charakter ogólny w zakresie aktualnej sytuacji prawnej podatników w kontekście tego jak organy podatkowe oraz sądy stosują regulacje prawne mające gwarantować podatnikom należytą im ochronę oraz przedstawić wnioski, co do możliwych zmian przepisów prawnych mające postać postulatów de lege ferenda. W pracy uwzględniono dorobek doktryny prawa podatkowego oraz aktualne zmiany legislacyjne wpływające na zakres ochrony interesów podatników.

Wnioski przedstawione w rozprawie potwierdzają, że skuteczność środków zaskarżenia w polskim postępowaniu podatkowym jest kluczowa dla zagwarantowania realizacji prawa do obrony interesu prawnego podatnika.

Praca zawiera w sobie również rekomendacje dotyczące możliwych zmian legislacyjnych oraz organizacyjnych w zakresie środków zaskarżenia decyzji podatkowych, mających na celu podniesienie poziomu ochrony interesu prawnego podatnika oraz zapewnienie efektywnego wykonywania prawa do obrony. Wskazano obszary wymagające poprawy, takie jak usprawnienie procedur odwoławczych, zwiększenie transparentności działania organów podatkowych oraz wzmocnienie gwarancji procesowych podatnika.

Praca uwzględnia stan prawny obowiązujący na dzień 10 czerwca 2025 r.

Magdalena Naskręt

