

Łódź, 12 grudnia 2025 r.

dr hab. Ziemowit Kukulski, prof. UŁ  
Katedra Prawa Podatkowego  
Wydział Prawa i Administracji  
Uniwersytet Łódzki

### Recenzja

rozprawy doktorskiej mgr Magdaleny Marii Naskręt pt. *Środki zaskarżenia decyzji podatkowej jako instrument realizacji prawa do obrony interesu prawnego podatnika*,  
Wrocław 2025 r., ss. 292.

#### **1. Ocena wyboru tematu rozprawy, hipotezy badawczej i pomocniczych pytań badawczych oraz zastosowanych metod badawczych.**

Wybór tematu recenzowanej rozprawy doktorskiej jednoznacznie zasługuje na pozytywną ocenę. Ochrona interesu prawnego podatnika przed skutkami władczych rozstrzygnięć organów podatkowych w formie decyzji podatkowej to współcześnie kluczowy element szerszego zagadnienia jakim jest ochrona praw podatnika. Ingerencyjny charakter norm prawa podatkowego w sferę konstytucyjnie chronionych praw i wolności człowieka i obywatela wymaga od ustawodawcy podatkowego zapewnienia podatnikowi zróżnicowanych i skutecznych instrumentów prawnych służących jego realizacji tak na płaszczyźnie stanowienia, jak i stosowania prawa podatkowego, w tym zwłaszcza w ramach dopuszczalnych

1 

procedur podatkowych i sądownoadministracyjnych. I choć zarówno problematyka zaskarżania decyzji podatkowych jak i koncepcja ochrony praw podatnika doczekała się, co zauważa sama Autorka, wielu cennych i obszernych opracowań naukowych w krajowej i międzynarodowej literaturze przedmiotu, wartością dodaną recenzowanej rozprawy doktorskiej jest rozwinięcie dotychczasowego dyskursu naukowego w tej materii (s. 11- 12). Mgr Magdalena Naskręt dokonała bowiem wnikliwej analizy problematyki zaskarżania decyzji podatkowych w kontekście realizacji prawa do obrony interesu prawnego w ramach funkcjonujących w Polsce procedur podatkowych i sądownoadministracyjnych zestawiając je ze zmianami w strukturze funkcjonowania organów podatkowych dokonanymi w i po 2017 r. Stwierdzam, że z przyjętego zadania udało Jej się wywiązać.

Hipotezą badawczą określoną przez mgr Magdalenę Naskręt we wstępie jest odpowiedź na pytanie badawcze dotyczące skuteczności realizacji prawa do obrony interesu prawnego podatnika za pomocą środków zaskarżenia decyzji podatkowych wydawanych przez organy KAS przewidzianych w ramach zarówno procedur podatkowych jak również sądownoadministracyjnych (s. 12). Rozwinięciu tej hipotezy i jej uszczegółowieniu służy sformułowany przez Autorkę rozbudowany katalog pomocniczych pytań badawczych (s. 12-14). Dotyczą one m.in.: definicji prawa do obrony podatnika, determinantów prawa do rzetelnego procesu, skuteczności krajowych instrumentów ich ochrony, konstrukcji prawa do odwołania w postępowaniu podatkowym w analizowanym kontekście, gwarancji realizacji zasady zaskarżalności, trybów nadzwyczajnych weryfikacji decyzji podatkowych, sądowej kontroli decyzji podatkowych oraz pożądaných kierunków zmian legislacyjnych w analizowanym kontekście.

Sformułowana przez Autorkę w recenzowanej rozprawie doktorskiej dogmatyczno-prawna, teoretyczno-prawna oraz pomocniczo historyczno-prawna zasługują na pozytywną ocenę (s.17-18). W efekcie, rozważania i wywody mgr Magdaleny Naskręt konsekwentnie zmierzają do rozwiązania problemu badawczego określonego we wstępie i udowodnienia postawionych przez Nią tez badawczych.

zł

## 2. Ocena układu rozprawy doktorskiej.

Zaletą recenzowanej rozprawy jest adekwatna do sformułowanej we Wstępie hipotezy badawczej, prosta, spójna, a zarazem poprawna konstrukcja. Umożliwiła ona pełną, a jednocześnie uporządkowaną prezentację rozległej i złożonej problematyki będącej przedmiotem rozważań.

Recenzowana rozprawa składa się ze wstępu, czterech rozdziałów, tworzących właściwą sekwencję omawianych zagadnień i zakończenia będącego syntezą wyników przeprowadzonych w niej analiz.

W rozdziale I zatytułowanym: *Prawo do ochrony podatnika*, stanowiącym, ze względu na hipotezę badawczą pracy właściwy punkt wyjścia dla dalszych rozważań, mgr Magdalena Naskręt przedstawiła definicję prawa do obrony podatnika na gruncie prawa krajowego wskazując jednocześnie ich katalog oraz normatywne podstawy prawne. Rozdział ten zawiera ponadto analizę norm prawa międzynarodowego i unijnego w tym zakresie, które w ocenie Autorki mogą, czy raczej powinny spełniać rolę komplementarną w stosunku do uregulowań prawa polskiego w analizowanym zakresie. Należą do nich: Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, Karta praw podstawowych Unii Europejskiej, Powszechna Deklaracja Praw Człowieka, Międzynarodowy Pakt Praw Obywatelskich i Politycznych oraz Karta Praw Podatnika (s. 39 i n.). Rozdział II poświęcony został instytucji odwołania jako instrumentowi służącemu ochronie interesu prawnego podatnika w ramach zwyczajnych środków zaskarżenia decyzji podatkowych w postępowaniu podatkowym. W ramach tego rozdziału mgr Magdalena Naskręt dokonała analizy kwestii związanych z ewolucją instytucji odwołania w prawie polskim (s. 57 i n.), istotą instytucji odwołania dewolutywnego (s. 73 i n.) oraz odwołania bez skutku dewolutywnego (s. 86 i n.). Z kolei rozdział III rozprawy zatytułowany *Tryby nadzwyczajne weryfikacji ostatecznych decyzji podatkowych* zawiera szczegółową analizę procedur związanych z wznowieniem postępowania podatkowego (s. 105 i n.), stwierdzeniem nieważności decyzji (s. 117 i n.) oraz uchyleciem lub zmianą decyzji ostatecznej (s. 127 i n.) w kontekście realizacji prawa do obrony interesu prawnego podatnika. W ostatnim, IV rozdziale przeanalizowano skuteczność instrumentów prawnych służących ochronie interesu prawnego podatnika w ramach procedur

sądowoadministracyjnych, w tym skargę administracyjną na decyzje organów podatkowych (s. 160 i n.), skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej NSA) (s. 181 i n.), wzruszalność prawomocnych orzeczeń sądów administracyjnych (s. 200 i n.), a także inne wybrane środki ochrony prawnej podatnika, do których Autorka zaliczyła: skargę konstytucyjną (s. 225) oraz skargę do Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (s. 235 i n.).

W *Zakończeniu* stanowiącym interesujące zwieńczenie pracy mgr Magdalena Naskręt ujęła najważniejsze uogólnienia, obserwacje i postulaty wynikające z rozważań i wywodów w niej zawartych (s. 245 i n.). Towarzyszą im cenne dla teorii i praktyki prawa podatkowego oceny oraz wnioski *de lege ferenda* sformułowane przez Doktorantkę.

### **3. Ocena merytorycznej treści rozprawy doktorskiej i wniosków końcowych.**

Recenzowana rozprawa doktorska autorstwa mgr Magdaleny Naskręt zawiera rzeczową analizę krajowych i niektórych międzynarodowych przepisów proceduralnego prawa podatkowego, orzecznictwa sądów polskich, a także rozstrzygnięć zapadłych przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) i Europejskim Trybunałem Praw Człowieka (dalej: ETPCz) w zakresie standardów ochrony interesu prawnego podatnika w kontekście przysługujących mu środków zaskarżenia decyzji podatkowej w postępowaniu podatkowym i sądowoadministracyjnym. Treść rozprawy dowodzi dużego zasobu wiedzy prawniczej mgr Magdaleny Naskręt z zakresu proceduralnego prawa podatkowego. W swej rozprawie Doktorantka konsekwentnie dąży do udowodnienia postawionej we *Wstępie* hipotezy i odpowiedzi na szczegółowe pytania badawcze. Trafnie identyfikuje problemy, nie unika polemiki z poglądami doktryny, jak i utrwaloną praktyką stosowania prawa. Formułowane przez Nią oceny i wnioski są co do zasady trafne i należyście uzasadnione. Recenzowaną rozprawę cechuje merytoryczna spójność, co świadczy o tym, że Doktorantka dobrze opanowała warsztat naukowy. Nie sprawia Jej również trudności posługiwanie się językiem prawnym i prawniczym. Wpływa to na pozytywną ocenę zarówno treści samej rozprawy, jak i wniosków w niej zawartych. W recenzowanej rozprawie doktorskiej można jednak wskazać pewne zagadnienia, które wymagają wyjaśnienia lub szerszego komentarza z Jej strony.

ZŁ

Trudno nie zgodzić się z Doktorantką, iż prawo do obrony podatnika winno być utożsamiane z możliwością uczestniczenia przez niego w ramach czynności proceduralnych na każdym etapie toczącego się postępowania podatkowego przed wydaniem decyzji podatkowej, a po jej doręczeniu z prawem do jej zaskarżenia, którego skutkiem może być jej wyeliminowanie z obrotu prawnego (s. 23). Prawo do zainicjowania kontroli instancyjnej decyzji na równi z prawem do zainicjowania kontroli sądowej oraz prawem do rzetelnego postępowania podatkowego i sądownoadministracyjnego, a także prawem do skorzystania z innych środków ochrony, jak np. skarga konstytucyjna czy skarga do ETPCz są standardami demokratycznego państwa prawa. Analogiczną rolę spełniają nadzwyczajne tryby weryfikacji ostatecznych decyzji podatkowych. Źródła tych praw poszukiwać należy w aktach normatywnych prawa krajowego poczynając od Konstytucji, a także w normach międzynarodowego i unijnego prawa podatkowego. Niebagatelną rolę w tym zakresie odgrywa orzecznictwo zarówno sądów krajowych jak i międzynarodowych.

Do międzynarodowych standardów ochrony praw podatnika w regulacjach unijnych i międzynarodowych, które mogą stanowić podstawę ich ochrony mgr Magdalena Naskręt zalicza m.in. Kartę praw podstawowych Unii Europejskiej, Powszechną Deklarację Praw Człowieka, Międzynarodowy Pakt Praw Obywatelskich i Politycznych. Pomija w tym zakresie rolę wzorowanych na Modelu Konwencji OECD w sprawie podatków od dochodu i majątku (dalej: MK OECD) oraz Modelu Konwencji OECD w sprawie eliminacji podwójnego opodatkowania między państwami rozwiniętymi a rozwijającymi się (dalej: MK ONZ) bilateralnych umów podatkowych, tj. umów dwustronnych mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku oraz zapobiegających uchylaniu się i unikaniu opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska. Bilateralne umowy podatkowe obok norm rozdzielających roszczenia podatkowe między umawiające się państwa zawierają także mechanizmy umożliwiające bilateralną współpracę w sprawach podatkowych między państwami-stronami takiej umowy. Zalicza się do nich przede wszystkim procedurę wzajemnego porozumiewania się (art. 25 MK OECD i odpowiednio art. 25A i art. 25B MK ONZ), wymianę informacji w sprawach podatkowych (art. 25 MK OECD i art. 26 MK ONZ) i pomoc w poborze podatków (art. 27 MK OECD i art. 27 MK ONZ). Nie bez znaczenia w tym zakresie są także uregulowania wynikające z art. 29 MK OECD

i odpowiednio art. 29 MK ONZ ograniczające podatnikom prawa do korzyści traktatowych stanowiące współcześnie traktatowy minimalny standard ochrony przez nadużyciem bilateralnych umów podatkowych. Na płaszczyźnie prawa podatkowego Unii Europejskiej analogiczną rolę odgrywają w tym obszarze uregulowania dyrektywy 2017/1852 z dnia 10 października 2017 r. regulującej mechanizmy rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w UE (*Tax Dispute Resolution Mechanisms/DRM*) oraz ustawy z dnia 16 października 2018 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (tj. Dz. U. 2023 r., poz. 948). Normy zawarte w obu aktach prawnych wprowadzają efektywne ramy prawne oraz zasady przyjęcia wniosku o wszczęcie i przeprowadzenie procedury wzajemnego porozumiewania się (*Mutual Agreement Procedure/ MAP*) w tym ustanowienia komisji doradczej lub komisji ds. pozasądowego rozstrzygania sporów składających się z niezależnych arbitrów. Procedura DRM zapewnia m.in. jednolite gwarancje rozstrzygnięcia kwestii spornej, nowe środki odwoławcze oraz reguluje interakcje z krajowymi postępowaniami. Podkreślić należy, że złożenie wniosku w trybie procedury DRM wyłącza możliwość złożenia wniosków w innych trybach oraz skutkuje wycofaniem wniosków uprzednio złożonych w oparciu o pozostałe procedury. Analogiczną rolę w tym zakresie pełnią także uregulowania Konwencji z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych – tzw. Konwencja Arbitrażowa (Dz. U. 2007 r., poz. 1080 i 1081) oraz wspomniany art. 25 MK OECD i art. 25A oraz art. 25B MK ONZ. W tym miejscu pojawia się zasadnicze pytanie, jak Doktorantka ocenia rolę i skuteczność mechanizmów przewidzianych w wyżej wymienianych regulacjach w kontekście prawa do obrony interesu prawnego podatnika w kontekście zaskarżania decyzji podatkowej wydanej w ramach procedur przewidzianych przez prawo krajowe oraz jakie zagrożenia widzi w związku z interakcją między krajowymi środkami zaskarżania a procedurami rozwiązywania sporów regulowanymi we wspomnianych aktach prawnych?

Źródłem ochrony prawa do obrony interesu prawnego podatnika mgr Magdalena Naskręt poszukuje przede wszystkim w Konstytucji RP (s. 35 i n.). Warto przypomnieć, że szereg uregulowań odnoszących się do praw podatnika znajduje się przede wszystkim w Dziale IV ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. 2025 r., poz. 111 ze zm.) Wśród nich naczelną rolę odgrywają zasady ogólne postępowania podatkowego uregulowane

w rozdziale I tego działu w art. 120-129. (por. W. Nykiel, M. Sęk, *Karta Praw Podatnika. Nowy instrument ochrony praw polskiego podatnika*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2022, s. 43-47). Szkoda, że przy okazji analizy krajowych standardów w zakresie ochrony szeroko pojmowanych praw podatnika w Polsce pominięto ich rolę i znaczenie w tym obszarze, jak również uregulowania innych ustaw, które pełnią na tym gruncie niebagatelną rolę (Tamże, s. 47-49). Za standard ochrony praw podatnika Doktorantka słusznie uznaje z kolei nieistniejącą w Polsce Kartę Praw Podatnika. Dostrzega zasadność jej wprowadzenia do polskiego systemu prawnego w formie odrębnego aktu normatywnego rangi ustawy (s. 49). Poglądy Doktorantki wpisują się w aktualny dyskurs naukowy w tym przedmiocie. Warto byłoby jednak wzbogacić rozważania na ten temat o analizę założeń legislacyjnych w tym zakresie. Szkoda, że mgr Magdalena Naskręt nie skorzystała z jednej z pierwszych monografii na polskim rynku wydawniczym poświęconej problematyce ochrony praw podatnika autorstwa W. Nykiela i M. Sęka pt. *Protection of Taxpayer's Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009, ss. 384.

Za cenne uznać należy wywody mgr Magdaleny Naskręt w przedmiocie stosowania zwyczajnych środków zaskarżenia decyzji wydanych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej w postępowaniach podatkowych. Analiza tych fundamentalnych z punktu widzenia tematyki recenzowanej rozprawy doktorskiej zagadnień stanowi jądro rozważań Autorki zawartych w rozdziale II. Doktorantka stawia sobie ambitny cel, który definiuje jako ocenę efektywności instytucji odwołania w postępowaniu podatkowym w obowiązującym kształcie w kontekście realizacji prawa do obrony podatnika, co ma doprowadzić – zdaniem Autorki do udowodnienia postawionej przez Nią we *Wstępie* hipotezy badawczej (s. 55-56). Analizując instytucję odwołania dewolutywnego (s. 73 i n.) mgr Magdalena Naskręt formułuje szereg interesujących postulatów *de lege ferenda*, które wedle Jej oceny mogą przyczynić się do wzmocnienia prawa do obrony interesu prawnego podatnika w toku postępowania odwoławczego. Należą do nich m.in.: 1) doprecyzowanie brzmienia przepisu art. 222 Ordynacji podatkowej poprzez wskazanie jedynych obligatoryjnych elementów odwołania w celu jego odformalizowania (s. 77), 2) wydłużenie do 30 dni terminu na wniesienie odwołania (s. 83), 3) umożliwienie podatnikowi rezygnacji z prawa do wniesienia odwołania i przeniesienia sporu na tryb sądownoadministracyjny, co w ocenie Autorki mogłoby znacznie skrócić czas trwania sporów między podatnikiem a organem podatkowym (s. 84). Mając na uwadze fakt, iż znaczna

część rozstrzygnięć organów odwoławczych utrzymuje w mocy decyzję organów pierwszej instancji ich kontrola instancyjna wydawać się może w praktyce często iluzoryczna. O ile wdrożenie dwóch pierwszych postulatów wydaje się przedsięwzięciem stosunkowo łatwym, o tyle realizacja ostatniego z postulatów wymagałaby istotnej przebudowy procedur podatkowych i sądownoadministracyjnych. Rodzi się w tym miejscu pytanie, jak docelowo miałyby wyglądać – zdaniem Doktorantki – procedura zaskarżania rozstrzygnięć organów podatkowych w postulowanym przez nią trybie w kontekście realizacji prawa do obrony interesu prawnego podatnika i czy takie rozwiązanie nie prowadziłoby do istotnego ograniczenia konstytucyjnej zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego? Nie wystarcza bowiem zidentyfikować ryzyka związane z przyjęciem takiego rozwiązania, należałoby także wskazać instrumenty prawne za pomocą których można je neutralizować. W szczególności, czy w ramach realizacji tak skonstruowanej procedury Doktorantka nadal dopuszcza możliwość autokontroli decyzji podatkowej?

Obszerna część recenzowanej dysertacji poświęcona jest nadzwyczajnym trybom weryfikacji ostatecznych decyzji podatkowych. Mgr Magdalena Naskręt świadomie zrezygnowała z analizy trybu wygaśnięcia decyzji z uwagi na brak legitymacji po stronie podatnika do zainicjowania postępowania w tym przedmiocie, co w kontekście realizacji przez podatnika jego prawa do obrony własnego interesu prawnego czyni rozważania na ten temat bezprzedmiotowymi (s. 101-102). Przechodząc do analizy uregulowań Ordynacji podatkowej w tym zakresie, Autorka słusznie wychodzi od zasady trwałości ostatecznych decyzji podatkowych jako gwarancji pewności obrotu prawnego (s. 102 i n.). Następnie szczegółowo omawia instytucję wznowienia postępowania podatkowego (s. 105 i n.), stwierdzenie nieważności decyzji podatkowej (s. 117 i n.), oraz procedurę uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej (s. 127 i n.). Stanowią one – w ocenie Autorki – niepozbawiony wad swoisty kompromis między koniecznością zapewnienia stabilności decyzji podatkowych a koniecznością ochrony interesu prawnego podatnika. Także i w tym obszarze prowadzonych przez Doktorantkę badań nie brak krytycznych ocen obowiązujących w tych obszarach regulacji oraz postulatów ich zmian, co uznać należy za Jej wkład do dyskursu naukowego w tym przedmiocie. Za najmniej problematyczną w kontekście problematyki określonej tytułem recenzowanej rozprawy, Doktorantka uznała instytucję wznowienia postępowania podatkowego (s. 115-116). Cenny jest z kolei postulat doprecyzowania sposobu zakończenia

postępowania w przedmiocie stwierdzenia nieważności decyzji w postaci: 1) decyzji odmawiającej stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej lub 2) decyzji stwierdzającej nieważność decyzji ostatecznej (s. 125-126). Dużo ocen krytycznych sformułowano pod adresem procedury uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej. Wśród niewątpliwych wad tego trybu Autorka słusznie wskazała liczne ograniczenia możliwości skorzystania z tego środka prawnego, m.in. 1) enumeratywny katalog decyzji, co do których analizowana procedura nie może zostać zastosowana (s. 128-129), 2) konieczność powiązania terminu na wniesienie żądania w przedmiocie wszczęcia postępowania w sprawie uchylania lub zmiany decyzji ostatecznej z terminem przedawnienia (s. 130 i n.), 3) niekonsekwencję ustawodawcy w zakresie legitymacji podmiotów uprawnionych do skorzystania z omawianego trybu (s. 135), czy 4) kwestię uznaniowego charakteru decyzji w omawianym przedmiocie w oparciu o przesłanki dotyczące interesu publicznego lub ważnego interesu podatnika (s. 135 i n). Trudno nie zgodzić się z Autorką, że postulowane przez nią zmiany uregulowań w tym zakresie przyczyniłyby się wydatnie do wzmocnienia ochrony interesu prawnego podatnika.

Sądowa kontrola decyzji podatkowych odgrywa współcześnie niekwestionowaną rolę gwarancji ochrony wolności i praw jednostki w jej relacjach z organami administracji publicznej w Polsce. Istotnymi narzędziami jakie pozostają do dyspozycji podatników są skarga administracyjna na decyzje organów podatkowych, skarga kasacyjna do NSA, skarga o wznowienie postępowania sądownoadministracyjnego, skarga o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia w postępowaniu sądownoadministracyjnym, skarga konstytucyjna oraz skarga do Europejskiego Trybunału Praw Człowieka. Zagadnieniom związanym z wymienionymi narzędziami prawnymi poświęca Autorka najobszerniejszy, ostatni rozdział swej dysertacji. Mają one głównie charakter porządkujący dotychczasowy dyskurs prawniczy na ten temat. Kontradyktoryjny charakter postępowań sądownoadministracyjnych oraz ich dwuinstancyjny, choć niepozbawiony pewnych wad, charakter niweluje bowiem wady inkwizycyjnych ze swej natury procedur podatkowych zapewniając tym samym podatnikom skuteczną realizację prawa do obrony ich interesu prawnego. Podobnie ocenić należy narzędzia prawne w postaci skargi o wznowienie postępowania sądownoadministracyjnego oraz skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia. Podzielam pogląd mgr Magdaleny Naskręt postulujący nowelizację obowiązujących przepisów poprzez wprowadzenie obowiązku uwzględniania

przez NSA przy rozpatrywaniu skargi kasacyjnej z urzędu orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego, Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego (s. 199 i 204). Wpłynęłoby to istotnie na podniesienie standardu ochrony praw podatnika. Zgadzam się w pełni także z konstatacją Autorki, że potencjał środka prawnego w postaci skargi do Europejskiego Trybunału Praw Człowieka nie jest aktualnie w pełni wykorzystywany (s. 239 i 244).

W kontekście rozważań nad problematyką skuteczności instrumentów prawnych służących ochronie interesu prawnego podatnika w ramach procedur sądowoadministracyjnych, o których mowa w rozdziale IV recenzowanej rozprawy doktorskiej, nasunęły mi się dwie uwagi, które być może staną się przyczynkiem do polemiki z niektórymi poglądami Doktorantki. Pierwsza dotyczy oceny polskich standardów realizujących prawo do obrony interesu prawnego podatnika na tle rozwiązań obowiązujących w innych niż Polska państwach członkowskich Unii Europejskiej. Kwestie te są przedmiotem wydanej jako pokłosie corocznego Kongresu Europejskiego Stowarzyszenia Profesorów Prawa Podatkowego (*European Association of Tax Law Professors, EATLP Annual Congress*) w Madrycie w dniach 6-8 czerwca 20219 r. obszernej monografii pt. *Tax Procedures* pod naukową redakcją P. Pistone, *EATLP International Tax Series*, vol. 18, IBFD, Amsterdam 2020. Tym samym, czy na etapie przygotowania dysertacji do ewentualnej publikacji widzi Ona konieczność jej rozszerzenia o wątki prawoporównawcze. Po drugie, jak ocenia skutki wyroków Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 27 lutego 2025 r. w sprawie C-277/24 (Adjak) oraz z dnia 30 kwietnia 2025 r. w sprawie C-278/24 (Genzyński) w kontekście realizacji prawa do obrony interesu prawnego dłużników podatkowych oraz wyzwania legislacyjne z nimi związane?

#### **4. Ocena wykorzystania źródeł i opracowania redakcyjnego**

Mgr Magdalena Naskręt znakomicie radzi sobie z bogatym i różnorodnym materiałem normatywnym, analizą stanowisk doktryny prawa podatkowego, orzecznictwa sądów i stanowiskiem administracji podatkowej. Potrafi na tym tle sformułować uargumentowane oceny, uogólnienia i wnioski. Zgromadziła i przeanalizowała liczną oraz reprezentatywną krajową literaturę przedmiotu (262 pozycje), bogate orzecznictwo (w sumie 224 pozycje) oraz

pomocniczo inne źródła, głównie internetowe. Przygotowując rozprawę do ewentualnej publikacji warto sięgnąć po najnowsze publikacje dotyczące materii ochrony prawa podatnika, w tym do wydanej niedawno monografii autorstwa A. Drywy pt. *Ochrona prywatności jako prawo podatnika*, Wolters Kluwer, Warszawa 2025 r. Recenzowaną pracę wyróżnia staranność pod względem językowym, stylistycznym i interpunkcyjnym. Niemniej jednak w kontekście przyjętej przez Doktorantkę konwencji podawania przed imieniem i nazwiskiem licznie cytowanych w rozprawie doktorskiej przedstawicieli doktryny prawa podatkowego ich tytułów i stopni naukowych wraz z zajmowanymi stanowiskami na uczelniach, sugeruję podczas przygotowania dysertacji do ewentualnej publikacji ich pominięcie, co w niczym nie uchybi ich autorytetowi. Podniesione w tym miejscu uwagi w niczym nie umniejszają wysokiej merytorycznej oceny recenzowanej rozprawy, gdyż łatwo mogą zostać usunięte lub uzupełnione.

## 5. Konkluzja

W konkluzji stwierdzam, że rozprawa doktorska mgr **Magdaleny Marii Naskręt** pt. ***Środki zaskarżenia decyzji podatkowej jako instrument realizacji prawa do obrony interesu prawnego podatnika***, Wrocław 2025 r., ss. 292, charakteryzuje się wysokim poziomem naukowym i odpowiada wymaganiom stawianym rozprawom doktorskim, o których mowa w przepisie art. 187 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (tj. Dz. U. 2024 r. poz. 1571), gdyż odnosi się do istotnego problemu naukowego, trafnie zdiagnozowanego przez Doktorantkę. Tym samym stanowi oryginalne rozwiązanie zagadnienia naukowego o dużym znaczeniu dla kształtu rozwiązań w zakresie procedur podatkowych i sądownoadministracyjnych i wykazuje rozległą wiedzę teoretyczną Doktorantki w dyscyplinie nauki prawne oraz będąc owocem właściwie prowadzonych badań i analiz, jest świadectwem Jej umiejętności do samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. **W związku z tym zasadne jest dopuszczenie mgr Magdaleny Naskręt do dalszych etapów postępowania zmierzającego do nadania Jej stopnia doktora w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie nauki prawne.**

Ziemowit Kulubiś

