

prof. dr hab. Mariusz Popławski

Wydział Prawa

Uniwersytet w Białymstoku

Recenzja rozprawy doktorskiej

Uwagi ogólne

Przedmiotem recenzji jest rozprawa doktorska mgr Magdaleny Marii Naskręt „Środki zaskarżenia decyzji podatkowej jako instrument realizacji prawa do obrony interesu prawnego podatnika” składająca się z 292 stron. Praca powstała pod kierunkiem naukowym dr. hab. Katarzyny Kopyściańskiej, prof. UW. r.

Na podstawie art. 187 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2028 r. Prawo o szkolnictwie wyższym (t.j. Dz.U. z 2024, poz. 1571 z późn. zm. - dalej powoływanej jako p.s.w.) rozprawa doktorska prezentuje ogólną wiedzę teoretyczną kandydata w dyscyplinie albo dyscyplinach oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej lub artystycznej. W ust. 2 tego przepisu wskazuje się natomiast, że przedmiotem rozprawy doktorskiej jest oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, oryginalne rozwiązanie w zakresie zastosowania wyników własnych badań naukowych w sferze gospodarczej lub społecznej albo oryginalne dokonanie artystyczne. Art. 187 ust. 3 p.s.w. wskazuje natomiast, że rozprawę doktorską może stanowić praca pisemna, w tym monografia naukowa, zbiór opublikowanych i powiązanych tematycznie artykułów naukowych, praca projektowa, konstrukcyjna, technologiczna, wdrożeniowa lub artystyczna, a także samodzielna i wyodrębniona część pracy zbiorowej.

Tytuł i przedmiot rozprawy

Na obywatelach w Polsce ciążyą różne obowiązki w tym obrony ojczyzny a także troska o dobro wspólne. Jak jednak słusznie wskazano w pracy współcześnie nie ma jednak żadnego obowiązku obywatelskiego, który swoim ciężarem, stałością jak również powtarzalnością mógłby równać się z obowiązkiem podatkowym. Z tego też względu w pełni uzasadnione jest uczynienie przedmiotem badań naukowych i weryfikacja tego czy podatnicy są w sposób należyty chronieni są przed działaniem ze strony organów podatkowych.

Autorka, jako punkt wyjścia przyjęła, że kluczowym elementem ochrony praw podatnika jest prawo do obrony interesu prawnego podatnika. Uznała również za zasadne, aby to prawo skonfrontować z przysługującymi podatnikowi narzędziami prawnymi w postaci środków

zaskarżenia rozstrzygnięć podatkowych. Takie podejście jest niewątpliwym atutem i istotnym walorem przedmiotowej pracy. Słusznie bowiem wskazuje Autorka, że samo przedstawienie sfery ochrony praw podatnika, środków zaskarżania rozstrzygnięć podatkowych było już przedmiotem badań w literaturze przedmiotu. W konsekwencji zatem niniejsza dysertacja stanowi ważne uzupełnienie stanu dotychczasowych badań w zakresie ochrony praw podatnika o aspekt narzędzi prawnych służącym podatnikom czy to w ramach procedur podatkowych czy sądowno-administracyjnych.

W tym kontekście należy uznać, że tytuł pracy odzwierciedla w sposób prawidłowy obie ww. kwestie. Znajdziemy w nim bowiem uzasadnione powiązanie kwestii przysługujących podatnikowi środków zaskarżenia decyzji podatkowej z prawem do obrony interesu prawnego podatnika. Podjęcie zatem przez Autorkę rozprawy decyzji o prowadzeniu badań środków zaskarżenia decyzji podatkowej jako instrumentu realizacji prawa do obrony interesu prawnego podatnika zasługuje na pozytywną ocenę.

Cel pracy, hipoteza pracy, problemy badawcze, metodologia, założenia badawcze oraz struktura pracy

Jak wskazano we wstępie pracy jej celem jest weryfikacja występujących trudności natury prawnej, z którymi może mierzyć się podatnik kwestionujący decyzje podatkowe, a także analiza regulacji proceduralnych odnoszących się do zapewnienia stronie prawa do obrony interesu prawnego podatnika. Ma to prowadzić do ustalenia ewentualnych wadliwości jak również luk dostrzegalnych w omawianych instytucjach prawnych, co w konsekwencji ma pozwolić na zaprezentowanie wniosków w zakresie zmian i doprecyzowania niektórych unormowań prawnych. Istotnym elementem pracy ma być również weryfikowanie czy podatnik posiada odpowiednie narzędzia służące mu do egzekwowania swoich praw. Jednocześnie Autorka rozważnie wyraźnie ogranicza zakres swojej pracy, którego celem nie ma być tworzenie nowych regulacji prawnych bez ich wyraźnej konieczności. Mogłoby to przynieść skutek odwrotny od zamierzonego, gdyby regulacje prawa procesowego cechowały się nadmierną szczegółowością czy kazuistyką.

Autorka we wstępie konstruuje główną hipotezę badawczą, która jest wyrażona pytaniem o to czy środki zaskarżenia decyzji podatkowych wydawanych przez organy KAS, które dopuszczalne są dla legitymowanych podmiotów, zarówno w ramach procedur podatkowych jak również sądowno-administracyjnych, przewidują realizację prawa do obrony interesu prawnego podatnika? W tym miejscu pojawia się wątpliwość, dlaczego w tej hipotezie Autorka ogranicza się tylko do decyzji wydawanych przez organy KAS, a wyklucza samorządowe

organa podatkowe, skoro, jak się wydaje, brak jest podstaw do różnicowania środków zaskarżenia decyzji podatkowych wydawanych przez oba ww. rodzaje organów podatkowych.

W pracy posłużono się bardzo ciekawą formułą polegającą na skonstruowaniu kilkunastu pomocniczych pytań badawczych. W mojej ocenie w istotny sposób pomagają one m.in. właściwie wyodrębnić poszczególne części pracy i nadać im odpowiednie tytuły, czy podtytuły. Pytania te są także znakomitym sposobem, aby weryfikować efekty pracy naukowej, gdyż jej zwieńczeniem powinna być możliwość uzyskania w pracy odpowiedzi na postawione na wstępie pytania. Wśród tych pytań można zwrócić uwagę na następujące z nich:

- Jak należy definiować prawo do obrony podatnika, w tym jak należy określać czy prawo to, stanowi element systemu ochrony praw podatnika, a także jakie elementy się na nie składają?
- Jakie wyróżniamy determinanty prawa do rzetelnego procesu oraz na jakie konkretne prawa mogą powoływać się strony czy to przed organami podatkowymi czy sądami administracyjnymi?
- Czy instytucja odwołania w postępowaniu podatkowym w kształcie znanym Nam obecnie realizuje prawo do obrony podatnika?
- Jakie możliwe zmiany legislacyjne należałoby zaproponować i rozważyć w zakresie instytucji odwołania w postępowaniu podatkowym, które pozytywnie oddziaływałyby na sferę realizacji prawa do obrony podatnika?
- Czy możliwe są zmiany legislacyjne w zakresie funkcjonowania instytucji wznowienia postępowania podatkowego, które pozwalałyby na pełniejszą realizację prawa do obrony podatnika?
- Czy możliwe są zmiany legislacyjne w zakresie funkcjonowania instytucji stwierdzenia nieważności decyzji podatkowej, które pozwalałyby na pełniejszą realizację prawa do obrony podatnika?
- Jaką funkcje w realizacji prawa do obrony pełni instytucja uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej oraz jakie ewentualnie zmiany legislacyjnej należałoby rozważyć w tym zakresie?
- Jakie znaczenie dla podatników w zakresie ochrony ich prawa ma ukształtowanie się w Polsce modelu dwuinstancyjnego systemu sądownictwa administracyjnego i jaką rolę w tym systemie powierzono sądom?

- Czy skorzystanie przez podatnika ze środka zaskarżenia jakim jest skarga administracyjna na ostateczną decyzję wydaną przez organ podatkowy, zapewnia podatnikowi realizację prawa do obrony w wymaganym zakresie?
- Czy możliwe są zmiany legislacyjne w zakresie funkcjonowania instytucji skargi administracyjnej na ostateczną decyzję wydaną przez organ podatkowy, które pozwalałyby na pełniejszą realizację prawa do obrony podatnika?

Rozprawa składa się z czterech rozdziałów, wstępu oraz zakończenia. Każdy z rozdziałów poprzedzony jest uwagami wprowadzającymi, które pozwalają czytelnikowi poznać problematykę poszczególnych części. Każdy z rozdziałów opatrzony jest podsumowaniem prezentującym wnioski, które wypływają z określonych części. Rozdział pierwszy wprowadza nas do kluczowego zagadnienia tj. prawa do obrony podatnika. W rozdziale drugim dokonano analizy zwyczajnych środków zaskarżenia decyzji podatkowych. Rozdział trzeci natomiast zawiera analizę kwestii dotyczących stosowaniu nadzwyczajnych trybów weryfikacji ostatecznych decyzji podatkowych. W rozdziale czwartym przedstawiono badania na płaszczyźnie uruchomienia sądowej kontroli decyzji podatkowych.

Pozytywnie należy ocenić przyjętą w pracy metodologię. W celu realizacji przedstawionych problemów badawczych Autorka posłużyła się metodą dogmatyczno-prawną, metodą teoretyczno-prawną, a także metodą historyczno-prawną. Przedmiotem badań w pracy uczyniono źródła prawa powszechnie obowiązującego takich jak: Konstytucji RP, Ordynacja podatkowa (o.p.), ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej, jak również ustawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Uwzględniono także wybrane przepisy wynikające z prawa Unii Europejskiej, a także Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej, Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności, Powszechnej Deklaracji Praw Człowieka czy Międzynarodowego Paktu Praw Obywatelskich i Politycznych. Jako materiał badawczy wykorzystano także m.in. literaturę przedmiotu, orzecznictwo sądowe, w tym orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej a także sądów administracyjnych czy powszechnych.

Metoda historyczno-prawną została wykorzystana, aby ustalić jak kształtowała się instytucja odwołania na przestrzeni lat w polskim systemie prawnym jak również by przedstawić szerszy zarys systemu sądownictwa administracyjnego funkcjonującego w Polsce.

Uwagi merytoryczne

W kontekście ustaleń i twierdzeń zawartych w pracy stwierdzić należy, że wiele jest spostrzeżeń, które należy uznać za mające istotną wartość naukową. W pierwszym rozdziale

Autorka dostrzegając brak jednolitej i powszechnie stosowanej definicji prawa do obrony podatnika, zaprezentowała własną. Zgodnie z nią jest to prawo, które daje podatnikowi możliwość uczestnictwa w ramach czynności proceduralnych wiążących się z wydaniem przez organ administracyjny względem niego „decyzji wiążącej się z niekorzystnymi dla niego skutkami”, w tym przedstawienia własnego stanowiska i wysłuchania go, dzięki czemu będzie on uprawniony do wpływania na kształt owego rozstrzygnięcia, jak również możliwością zaskarżenia takiego rozstrzygnięcia, a w konsekwencji również doprowadzenia do eliminacji z obrotu prawnego takiego rozstrzygnięcia.

Niektóre z twierdzeń budzą jednak pewne wątpliwości, gdyż nie zostały one np. wystarczająco wyjaśnione. Z taką sytuacją mamy do czynienia w przypadku jednego z postulatów wskazanych w pracy. Autorka podkreśliła, że w celu zapewnienia podatnikowi efektywniejszej realizacji prawa do obrony, ustawodawca powinien na gruncie ustawy – Ordynacja podatkowa wprowadzić nową regulację, która będzie informować podatników o przysługujących im prawie do obrony ze wskazaniem przysługujących im w tym zakresie uprawnień. Autorka uzasadnia to przy tym występowaniem sytuacji prawnych, w których rzeczywiście pozbawia się podatnika bezpośrednio dostępu do akt sprawy, ogranicza mu się bezpodstawnie dostępu do całkowitego materiału dowodowego, wyznacza się termin na zapoznanie się z dowodami, którego podatnik nie sposób jest zachować. W tym zakresie Autorka również wskazuje, że ww. działaniami w sposób nieuprawniony następuje ingerencja w prawo do skutecznej obrony podatnika na etapie postępowania podatkowego, na co nie powinno być przyzwolenia, dlatego konieczne jest zwiększanie świadomości prawnej podatników w tym zakresie.

W kontekście przedstawionego wyżej postulatu pojawiają się wątpliwości, które zobrazować można następującymi pytaniami.

1. Jak miałyby brzmieć ta nowa regulacja znajdująca się w o.p., która będzie informować podatników o ich prawie do obrony ze wskazaniem przysługujących im w tym zakresie uprawnień?
2. Jak będzie relacja tej nowo wprowadzonej regulacji w kontekście istniejących już przepisów znajdujących się w o.p., których celem jest, jak się wydaje, m.in. informowanie podatnika o przysługujących podatnikom uprawnieniach związanych z prawem do obrony?
3. Jakie Autorka pracy ma na myśli sytuacje prawne, w których rzeczywiście pozbawia się podatnika bezpośrednio dostępu do akt sprawy, ogranicza mu się bezpodstawnie dostępu do całkowitego materiału dowodowego, wyznacza się termin na zapoznanie się z dowodami, którego podatnik nie sposób jest zachować?

W kontekście drugiego z ww. pytań należy zwrócić uwagę, że w ordynacji podatkowej wiele jest przepisów, które mają charakter informacyjny i odnoszą się do prawa do obrony, o którym mowa wyżej, gdyż są to przepisy informujące podatnika o możliwości:

- uczestnictwa w ramach czynności proceduralnych,
- przedstawienia własnego stanowiska i wysłuchania go,
- zaskarżenia rozstrzygnięcia organu podatkowego.

W akcie tym znajdziemy co najmniej kilka regulacji informujących podatnika o prawie do złożenia określonego środka zaskarżenia takiego jak odwołanie, zażalenie, skargi do sądu administracyjnego, ale także do uzupełnienia lub sprostowania decyzji podatkowej lub prawie do wniesienia sprzeciwu na korektę deklaracji przygotowanej z urzędu przez organ podatkowy¹.

Należy w tym miejscu zwrócić uwagę, że ustawodawca wprowadził w o.p. zabezpieczenie realizacji prawa podatnika do bycia poinformowanym o przysługujących mu prawach poprzez wprowadzenie zasady nieszkodzenia podatnikowi, który nie został lub został błędnie pouczone w decyzji o przysługującym mu środku zaskarżenia decyzji. W art. 214 o.p. wskazuje się bowiem, że nie może szkodzić stronie błędne pouczenie w decyzji co do prawa odwołania lub skargi do sądu administracyjnego albo brak takiego pouczenia.

Należy również podkreślić, że ustawodawca na gruncie o.p. nakazuje organom podatkowym informować podatników lub inne podmioty stosunku podatkowo-prawnego o

¹ W art. 14c § 3 o.p. wskazuje się, że interpretacja indywidualna zawiera *pouczenie* o treści art. 14na oraz o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

W art. 14x § 3 o.p., podkreśla się, że opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego zawiera *pouczenie* o treści art. 14zm oraz o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

Art. 119y § 3 zawiera informację, zgodnie z którą odmowa wydania opinii zabezpieczającej zawiera *pouczenie* o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

W świetle art. 119 za pkt 3 o.p. opinia zabezpieczająca zawiera w szczególności *pouczenie* o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

Art. 119 zfr § 3 wskazuje, że odmowa wydania opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego zawiera *pouczenie* o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

W art. 119zft pkt 3 podkreślono, że opinia zabezpieczająca w sprawie opodatkowania wyrównawczego zawiera w szczególności *pouczenie* o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

W art. 210 § 1pkt 7 o.p. wskazano, że decyzja zawiera pouczenie o trybie odwoławczym, jeżeli od decyzji służy odwołanie. W § 2 tego przepisu wskazuje się natomiast, że decyzja, w stosunku do której może zostać wniesiona skarga do sądu administracyjnego, zawiera pouczenie o możliwości wniesienia skargi.

Art. 213 § 1 o.p. stanowi, że strona może, w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji, zażądać jej uzupełnienia co do rozstrzygnięcia lub co do prawa odwołania, prawa wniesienia skargi do sądu administracyjnego albo sprostowania zamieszczonego w decyzji *pouczenia* w tych kwestiach.

Art. 217 § 1 pkt 6 wskazuje, że postanowienie zawiera *pouczenie*, czy i w jakim trybie służy na nie zażalenie lub skarga do sądu administracyjnego. Z kolei w art. 274 § 2 pkt 2 o.p. wskazuje się, że organ podatkowy doręcza podatnikowi uwierzytelnioną kopię skorygowanej deklaracji wraz z informacją o związanej z korektą deklaracji zmianie wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku albo kwoty nadwyżki podatku do przeniesienia lub wysokości straty, albo informacją o braku takich zmian, oraz *pouczeniem* o prawie wniesienia sprzeciwu.

możliwości uczestnictwa w ramach czynności proceduralnych. Można bowiem odnaleźć przepisy nakazujące organom podatkowym informowanie podatników o: prawie do złożenia wniosku o zasięgnięcie opinii Rady, prawie do uzupełnienia wniosku pod rygorem pozostawienia podania bez rozpatrzenia, prawie do złożenia korekty deklaracji po zawiadomieniu o wszczęciu kontroli podatkowej, prawach i obowiązkach kontrolowanego wynikających z przepisów działu regulującego kontrolę podatkową².

W kontekście przepisów, które stanowią podstawę do przedstawienia przez podatnika własnego stanowiska i wysłuchania go, a zatem które również zdaniem Autorki mieszczą się w prawie do obrony, należy zwrócić uwagę na art. 123 § 1 o.p. a także art. 200 § 1 o.p. Zgodnie z pierwszym z tych przepisów organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań. W art. 200 § 1 o.p wskazuje się natomiast, że przed wydaniem decyzji organ podatkowy wyznacza stronie siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego.

W odniesieniu do ostatniego z ww. pytań Autorka nie wskazała w pracy jakie występują sytuacje prawne, w których rzeczywiście pozbawia się podatnika bezpośrednio dostępu do akt sprawy, kiedy ogranicza mu się bezpodstawnie dostępu do całkowitego materiału dowodowego, kiedy wyznacza się termin na zapoznanie się z dowodami, którego podatnik nie sposób jest zachować. Autorka nie przedstawiła także dowodów, czy badań, które mogły potwierdzić występowanie takich sytuacji w praktyce.

² Art. 119 h § 2 o.p. stanowi, że na wniosek strony zgłoszony w odwołaniu od decyzji wydanej w sprawie, o której mowa w art. 119g § 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej zasięga opinii Rady, chyba że wcześniej opinia została wydana. Decyzja w sprawie, o której mowa w art. 119g § 1, wydana w pierwszej instancji zawiera *pouczenie* o prawie złożenia wniosku o zasięgnięcie opinii Rady.

Art. 169 § 1 o.p. zawiera informację, zgodnie z którą jeżeli podanie nie spełnia wymogów określonych przepisami prawa, organ podatkowy wzywa wnoszącego podanie do usunięcia braków w terminie 7 dni, z *pouczeniem*, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie podania bez rozpatrzenia.

W art. 282b § 4 pkt 5 o.p. wskazano, że zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej zawiera *pouczenie* o prawie złożenia korekty deklaracji.

W art. 283 § 2 pkt 8 o.p. podkreślono, że upoważnienie do przeprowadzenia kontroli podatkowej zawiera *pouczenie* o prawach i obowiązkach kontrolowanego wynikających z przepisów niniejszego działu.

Z kolei art. 290 § 2 pkt 7 i 8 o.p. wskazuje, że protokół kontroli zawiera w szczególności odpowiednio *pouczenie* o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień oraz prawie złożenia korekty deklaracji, a także *pouczenie* o obowiązku zawiadomienia organu podatkowego przez kontrolowanego o każdej zmianie swojego adresu dokonanej w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli w toku kontroli podatkowej ujawniono nieprawidłowości, oraz skutkach niedopełnienia tego obowiązku.

Autorka w kolejnej części pracy słusznie zwróciła uwagę na determinanty prawa do obrony, którymi są odpowiednio: prawo do sądu oraz prawo do rzetelnej procedury, przy czym prawo do sądu będzie zapewnione jeśli podatnik będzie miał dostęp do skutecznego środka odwoławczego, który to środek zostanie rozpoznany przez właściwy w tym niezawisły i bezstronny sąd, gdzie orzekają niezawisli sędziowie. W kontekście prawa do rzetelnej procedury Autorka zwraca uwagę na kilkanaście elementów, które je będzie kształtowało: prawo do czynnego udziału w postępowaniu administracyjnym i sądownoadministracyjnym w tym oceny pracy organów; prawo do informacji w tym prawo dostępu do materiału dowodowego; prawo do uzyskania potrzebnych informacji; prawo do otrzymania bezpłatnej pomocy tłumacza; prawo domagania się zwolnienia od kosztów sądowych; prawo do bycia wysłuchanym; prawo do jawnego postępowania; prawo do udziału w rozprawie; prawo do swobodnej wypowiedzi oraz zgłaszania wniosków dowodowych, co do przeprowadzenia dowodów z dokumentów; prawo do respektowania zasady domniemania niewinności podatnika; prawo do indywidualizacji kary za naruszenie prawa podatkowego; prawo do zakończenia toczącego się postępowania w rozsądnym terminie; prawo do wstrzymania wykonania zaskarżonego aktu lub czynności jak również prawo do naprawienia szkody wyrządzonej orzeczeniem organu władzy publicznej.

Autorka postuluje, aby ww. prawa zostały wyartykułowane w formie odrębnej ustawy, tak aby w sposób przystępny i uporządkowany, podatnicy zostali poinformowani o przysługujących im prawach oraz nałożonych na nich obowiązkach, by zwiększać tym samym nie tylko ich świadomość prawną, ale przeciwdziałać naruszeniom w tej sferze, których dopuścić się może administracja skarbową. W tym miejscu jednak Autorka nie wskazuje jakie nakładane na podatników obowiązki powinny towarzyszyć prawom kształtującym prawo do sądu oraz prawo do rzetelnej procedury, o których mowa wyżej. Warto jest w tym miejscu zauważyć, że w literaturze przedmiotu katalog praw i obowiązków podatników wielokrotnie był już wcześniej prezentowany³.

W rozdziale 2 pracy Autorka wskazuje, że prawo do odwołania przysługujące podatnikowi stanowi wyraz systemowej gwarancji proceduralnej, gdyż jest konsekwencją obowiązywania zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego, która to zasada konkretyzuje normę prawną wynikającą z art. 78 Konstytucji RP – uprawniającą do zaskarżania orzeczeń i decyzji,

³ Zob np. L. Etel i inni, Nowa ordynacja podatkowa: z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego, Białystok 2017, <https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/7340/1/ordynacja%202017.pdf>, s. 100, a także literatura tam cytowana.

jak i międzynarodowych aktów prawnych w tym EKPC, które odnoszą się do kwestii związanych z koniecznością zapewnienia podatnikom prawa do odwołania.

Autorka zasadnie widzi potrzebę zmodyfikowania przepisów z uwagi na dostrzeżone trudności w ich stosowaniu, tak aby zapewnić należytą ochronę prawną. W tym zakresie szczególnie istotne są następujące propozycje zmian przepisów o.p.:

– doprecyzowania przez ustawodawcę wprost w ramach art. 222 o.p., iż jedynymi obligatoryjnymi elementami odwołania są odpowiednio formułowane zarzuty przeciw decyzji a także przedstawienie określenia istoty i zakresu żądania będącego przedmiotem odwołania, zwłaszcza, że przedstawienie dowodów uzasadniających określone żądanie w ramach odwołania nie jest niekiedy możliwe z uwagi na chociażby materię prawa podatkowego, która jest przedmiotem sporu;

- wprowadzenie regulacji, zgodnie z którymi w sprawach wymagających specjalistycznej wiedzy bądź sporów dotyczących należnego podatku przekraczającego przykładowo kwotę 1 miliona złotych – organy odwoławcze w ramach procedury podatkowej działałyby na wzór funkcjonujących obecnie organów wyższego stopnia jakimi są Samorządowe Kolegia Odwoławcze,

- wprowadzenia trybu zgodnie z którym podatnik miałby możliwość skorzystać z wniesienia zażalenia na postanowienie wydane przez organ podatkowy stwierdzające uchybienie terminowi do wniesienia odwołania;

– wydłużenia terminu na wniesienie odwołania z dotychczasowych 14 dni odpowiednio do 30 dni;

– rezygnacji przez podatnika z prawa do wniesienia odwołania i umożliwienia mu złożenia skargi uruchamiając w ten sposób tryb sądownoadministracyjny.

W kontekście ostatniego z postulowanych kwestii Autorka proponuje, aby ustawodawca wprost wskazał, które regulacje z „klasycznego” postępowania odwoławczego nie będą miały zastosowania w razie wniesienia odwołania typu niedewolutywnego z uwagi na jego specyfikę procedowania. Autorka słusznie również podkreśla, że wprowadzenie modyfikacji w zakresie regulacji dotyczących prawa do odwołania, powinny odpowiadać realnym potrzebom i jednocześnie nie powinny one prowadzić do jeszcze bardziej długotrwałych sporów z aparatem skarbowym.

W kontekście rozdziału trzeciego Autorka proponuje kierunki zmian legislacyjnych, które odnoszą się do poszczególnych kategorii trybów nadzwyczajnych uregulowanych w Ordynacji podatkowej. Warto jest podkreślić, że część z tych zmian zostały już wcześniej wskazane w literaturze przedmiotu jako istotne i które powinny zostać wprowadzone w ramach tzw. Nowej

Ordynacji Podatkowej⁴. W tym względzie pewne propozycje proponowane przez Autorkę są trudne do wprowadzenia bez wprowadzenia systemowych zmian, które obejmą inne instytucje prawa podatkowego, jak np. przedawnienie. Na gruncie obecnie obowiązujących przepisów o.p. trudno będzie bowiem implementować propozycję Autorki dotyczącą instytucji stwierdzenia nieważności, gdzie jednym z postulowanych kwestii jest umożliwienie podatnikom by mogli oni składać wnioski w tej sprawie w każdym czasie aż do upływu terminu przedawnienia poboru. Podobną propozycję Autorka adresuje w odniesieniu do instytucji uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej wskazując na potrzebę zmiany legislacyjnej polegającą na powiązaniu terminu na wniesienie żądania w przedmiocie wszczęcia postępowania w sprawie uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej z terminem przedawnienia poboru. Należy zwrócić uwagę, że obecnie przepisy o.p. przewidują formalnie instytucje przedawnienia prawa do wydania decyzji podatkowej oraz przedawnienie zobowiązania podatkowego. Przepisy o.p. nie przewidują natomiast obecnie instytucji przedawnienia poboru, którą zaproponowali m.in. Autorzy tzw. projektu Nowej ordynacji podatkowej⁵.

W kontekście instytucji wznowienia postępowania Autorka słusznie co do zasady proponuje rozważenie wprowadzenia modyfikacji polegających odpowiednio na:

- rezygnacji z wstępnego etapu dwufazowej procedury wznowienia postępowania podatkowego, który zwięźzony jest wydaniem decyzji lub postanowienia, co skróciłoby czas trwania procedury wznowienia postępowania podatkowego na skutek samego jej uproszczenia, a w konsekwencji poprawiłoby efektywność tego rozwiązania prawnego, mając na względzie uprawnienia przysługujące podatnikom i możliwość ich dochodzenia bez żadnego uszczerbku dla ich stosowania;
- wprowadzeniu możliwości wydłużenia miesięcznego terminu na żądanie wznowienia postępowania do 3 miesięcy, przy czym uzasadnia to tym, że w odmienny sposób ustawodawca określił dzień, od którego biegnie termin na dopełnienie formalności związanych z tą procedurą, co może nasręczać problemów z właściwym określeniem terminu na złożenie wniosku;
- określeniu minimalnych wymogów formalnych umożliwiających prawidłowe złożenie stosownego wniosku analogicznie jak ma to miejsce w przypadku odwołania, a mianowicie, że wniosek taki powinien zawierać odpowiednio wskazanie podstawy wznowienia, określać istotę

⁴ Zob. L. Etel..., s. 551 i n.

⁵ Zob. L. Etel... s. 259 i n.

i zakres żądania a także wskazywać okoliczności lub dowody, które uzasadniają sygnalizowane żądanie, w sytuacji, gdy strona na istnienie tych okoliczności lub dowodów się powołuje;

– sformułowaniu nowej przesłanki zgodnie z którą w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie pod warunkiem, że taka decyzja została wydana na podstawie przepisu znajdującego się w akcie prawa miejscowego organu jednostki samorządu terytorialnego, którego nieważność stwierdził w części lub całości sąd administracyjny prawomocnym wyrokiem – co dopełniałoby w pewien sposób katalog aktów prawnych stanowiących podstawę ochrony podatników, nie różnicując już ich sytuacji prawnej w zależności od rangi prawnej aktu prawnego stanowiącego podstawę ich obowiązków i uprawnień;

– wprowadzeniu nowej przesłanki stanowiącej podstawę wznowienia postępowania podatkowego w sytuacji, w której mamy do czynienia z niezgodnością przepisów prawa krajowego z przepisami prawa Unii Europejskiej, która to niezgodność na skutek chociażby wydanej opinii przez Komisję Europejską przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej została następnie usunięta poprzez nowelizację przepisów krajowych, a zmiana ta wywarła wpływ na treść wydanych już rozstrzygnięć.

W odniesieniu do możliwych zmian legislacyjnych w zakresie trybu stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej Autorka również co do zasady zwraca uwagę na potrzebę:

– wprowadzenia regulacji mającej na celu określenie minimalnych wymogów formalnych dla wniosku o stwierdzenie nieważności decyzji ostatecznej w postaci konieczności wskazania nie tylko konkretnej przesłanki z art. 247 §1 o.p., ale również określenia istoty jak również żądania, a także wskazania (o ile to możliwe i konieczne) okoliczności lub dowodów uzasadniających to żądanie – co mogłoby niewątpliwie wpłynąć pozytywnie zwłaszcza na sprawność takiego postępowania;

– umożliwienia podatnikom by na ich wniosek złożony przed upływem ustawowego terminu przedawnienia poboru podatku – możliwa była w każdym czasie aż do upływu terminu przedawnienia poboru,

– wprowadzenia zmiany polegającej na modyfikacji dotychczasowej formy odmowy wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności, co następuje w drodze wydania decyzji ostatecznej zastępując decyzję podatkową – postanowieniem, argumentując, że prawa podatnika, a zwłaszcza prawo do sądu będą chronione chociażby w zakresie możliwości złożenia zażalenia na takie postanowienie;

– modyfikacji przesłanki stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej, która została wydana z naruszeniem przepisów o właściwości, z uwagi na fakt, że mając na uwadze chociażby

naruszenie właściwości miejscowej (co wcale nie wydaje się odosobnionym przypadkiem, zwłaszcza wobec złożonych stanów faktycznych) – automatyczne wyeliminowanie z obrotu takiej decyzji wydaje się niewspółmierne z uwagi na występujące skutki, zestawiając skalę zaistniałych naruszeń do innych podstaw obligujących organ do stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej;

– doprecyzowania zagadnienia związanego z wydaniem rozstrzygnięcia w ramach przedmiotowego postępowania, zwłaszcza, że sama informacja jakoby „Rozstrzygnięcie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji następuje w drodze decyzji” (art. 248 §3 o.p.) może nie w pełni realizować zasadę informowania, co do potencjalnych sposobów zakończenia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji. Należałoby zatem wskazać, że postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji może odpowiednio zakończyć się wydaniem: decyzji odmawiającej stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej

– w przypadku braku zidentyfikowania przesłanek wymienionych w art. 247 §1 o.p.; decyzji stwierdzającej nieważność decyzji ostatecznej – w sytuacji, gdy właściwy organ podatkowy stwierdził wystąpienie jednej z przesłanek wymienionych w art. 247 §1 o.p. a także wydaniem decyzji w przedmiocie odmowy stwierdzenia nieważności decyzji z powodu przedawnienia, tj. przyczyn wymienionych w art. 247 §2 o.p.

W kontekście instytucji uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej Autorka proponuje istotne i uzasadnione co do zasady następujące zmiany legislacyjne:

– powiązanie terminu na wniesienie żądania w przedmiocie wszczęcia postępowania w sprawie uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej z terminem przedawnienia poboru;

– ujednoczenie w zakresie legitymacji podmiotów uprawnionych do skorzystania z przedmiotowego trybu nadzwyczajnego, z uwagi na zidentyfikowaną niekonsekwencję ustawodawcy, czego wyrazem jest wskazanie, że zmiana lub uchylecie decyzji podatkowej, na mocy której strona nie nabyła prawa dopuszczalne jest gdy przemawia za tym ważny interes podatnika (zob. art. 253 §1 o.p.), podczas, gdy w przypadku instytucji uchylecia lub zmiany decyzji tworzącej prawa nabyte – wymagane jest spełnienie przesłanki wystąpienia ważnego interesu strony (zob. 253a. §1 o.p.);

– modyfikacja w zakresie trybu w jakim może zostać procedowane postępowanie w przedmiocie zmiany decyzji podatkowej ostatecznej (art. 254 o.p.), zwłaszcza, że owszem podatnik na gruncie przepisów ogólnych może domniemywać, że dopuszczalne jest zainicjowanie tegoż postępowania również na jego wniosek, ale celem zachowania pewności prawa – analogicznie jak ma to miejsce w przypadku pozostałych trybów nadzwyczajnych tj. stwierdzenia nieważności decyzji czy wznowienia postępowania podatkowego, należałoby

wyraźnie wskazać w przepisach regulujących tę materię, że postępowanie w tym zakresie może zostać wszczęte z urzędu lub na wniosek strony.

W kontekście rozdziału czwartego Autorka pozytywnie ocenia istniejący w Polsce dwuinstancyjny model systemu sądownictwa administracyjnego, który m.in. zapewnia jednolitość orzecznictwa sądów administracyjnych. Jednocześnie uznaje za mające istotne znaczenie dla realizacji prawa do obrony inne rozwiązania prawne takie jak: skarga o wznowienie postępowania sądowno-administracyjnego oraz skarga o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia.

Autorka wskazuje, że przyjęte rozwiązanie związane z możliwością złożenia skargi do WSA zapewnia podatnikom realizację ich prawa do obrony poprzez m.in. prawo do aktywnego udziału strony w toczącym się postępowaniu poprzez udział w rozprawie, możliwość zabrania głosu, składania wniosków dowodowych w postaci dowodów z dokumentów, dążenia do wstrzymania wykonania zaskarżonej decyzji czy udzielania informacji stronie w szczególności, gdy ta nie korzysta z pomocy profesjonalnego pełnomocnika. W pracy zwraca się przy tym uwagę na zasadność wprowadzenia możliwości wniesienia skargi administracyjnej na decyzję podatkową wydaną przez organ I instancji bez konieczności uprzedniego składania odwołania, o czym już wcześniej również była mowa.

Autorka jednocześnie zasadnie proponuje zmianę legislacyjną, zgodnie z którą przy rozpatrywaniu skargi kasacyjnej Naczelny Sąd Administracyjny z urzędu byłby zobowiązany uwzględniać zapadłe orzeczenia TK, TSUE w tym także uchwały samego NSA. Mogłoby to zdaniem Autorki w sposób znaczący wpłynąć na zawężenie zakresu konieczności wzruszania prawomocnych orzeczeń sądów administracyjnych na podstawie przytoczonych przesłanek mieszczących się w dyspozycji art. 272 p.p.s.a.

Autorka słusznie podkreśla również istotną rolę przyznanych NSA kompetencji w zakresie możliwości podejmowania uchwał rozstrzygających trwające spory na linii podatek – organ podatkowy, zwłaszcza, że w przekonaniu Autorki, z czym także należy się zgodzić, orzecznictwo w sprawach podatkowych ma istotne przełożenie na tworzenie warunków jednolitego stosowania prawa podatkowego w Polsce.

Strona językowa i formalna pracy

Autorka pisze co do zasady w sposób czytelny i logiczny, a także potrafi przedstawić przekonujące argumenty na poparcie swoich poglądów. Czasami pojawiają się jednak błędy językowe, czy interpunkcyjne, jak np. w brzmieniu dotyczącym jednego z pomocniczych pytań badawczych, gdzie na str. 12 Autorka napisała „Jak należy definiować prawo do obrony

podatnika, w tym jak należy określać czy ów prawo stanowi element systemu ochrony praw podatnika, a także jakie elementy się na nie składają? Znajdujące się w pracy przypisy, wykaz skrótów, wykaz literatury i wykaz orzecznictwa skonstruowane są prawidłowo.

Konkluzja

W mojej ocenie analiza zaprezentowana w przedmiotowej recenzji pisemnej rozprawy doktorskiej będącej monografią naukową mgr Magdaleny Marii Naskręt „Środki zaskarżenia decyzji podatkowej jako instrument realizacji prawa do obrony interesu prawnego podatnika”, pozwala uznać, że praca spełnia wymogi ustawowe, czyli przesłanki sprecyzowane w treści art. 187 p.s.w. Rozprawa doktorska prezentuje ogólną wiedzę teoretyczną kandydata w dyscyplinie nauk prawnych oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. Przedmiotem rozprawy doktorskiej jest w mojej ocenie oryginalne rozwiązanie problemu naukowego. Zawarte w recenzji uwagi krytyczne nie zmieniają tego stanowiska. Mają one bowiem przede wszystkim charakter polemiczny.

Wnoszę tym samym o podjęcie dalszych czynności i procedowanie w sprawie nadania Pani mgr Magdaleny Marii Naskręt stopnia doktora nauk prawnych.

/Mariusz Popławski/

Białystok, 29.12.2025 r.