

Olsztyn, 31.10.2025 r.

Prof. dr hab. Bogumił Pahl
Katedra Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Warmińsko – Mazurski w Olsztynie

Recenzja rozprawy doktorskiej Pani magister Magdaleny Mari Naskręt pt. „Środki zaskarżenia decyzji podatkowej jako instrument realizacji prawa do obrony interesu prawnego podatnika”, Wrocław 2025, ss. 292 maszynopisu, napisanej pod kierunkiem naukowym prof. UW. dr hab. Katarzyny Kopyściańskiej

Ochrona prawa podatnika jest tematem bardzo aktualnym i dynamicznym. Ciągłe zmiany przepisów, nadmierny fiskalizm, stanowią przyczynek do dyskusji na temat ochrony interesu prawnego podatnika oraz innych podmiotów mających status strony postępowania podatkowego (m. in. płatnicy, inkasenci, spadkobiercy, osoby trzecie). Jedną z najważniejszych, o ile nie najważniejszą instytucją ochrony prawa podatnika jest prawo do obrony. Ma no szczególne znaczenie, ponieważ umożliwia zweryfikowanie rozstrzygnięcia organu podatkowego przez organ wyższego stopnia, a w dalszej kolejności przez sąd administracyjny.

Stosunek podatkowoprawy cechuje się nie równorzędnością stron. Tą słabszą stroną jest podatnik. Podkreślić należy, że prawo podatkowe, podobnie jak prawo karne, ma charakter ingerencyjny. Normy prawa podatkowego ingerują w konstytucyjnie gwarantowane prawo własności. W licznych sytuacjach są bardzo zawiłe, co z kolei prowadzi do długotrwałych procesów podatkowych. Z tych też powodów prawo podatkowe powinno gwarantować maksymalny poziom ochrony interesu prawnego podatnika poprzez stworzenie odpowiednich instytucji, w tym gwarancji procesowych. Prawo procesowe stanowi podstawę prawną i określa ramy prawne działania organów oraz innych osób biorących udział w postępowaniu w zakresie chociażby ich kompetencji czy podejmowanych czynności. Doktorantka trafnie dostrzega, że to właśnie prawo procesowe jest swoistego rodzaju

gwarantem wobec praw podatnika. Bez tego, bowiem trudno byłoby mówić o prawidłowym zastosowaniu normy prawa materialnego.

W literaturze przedmiotu ochrona praw podatnika była już przedmiotem gorących dyskusji. Niemniej jednak można dostrzec pewną lukę sprowadzającą się do skonfrontowania zagadnienia realizacji prawa do obrony podatnika z przysługującymi podatnikowi na gruncie podatkowego prawa proceduralnego narzędziami prawnymi w postaci środków zaskarżenia rozstrzygnięć podatkowych. Autorka zasadnie zawężyła pole badawcze jedynie do rozstrzygnięć wydawanych w formie decyzji podatkowych z uwagi na ich najdalej idący ingerencyjny charakter w sferę praw i wolności podatników.

Podjęta w rozprawie tematyka nie jest łatwa. Jest przy tym istotna zarówno z aksjologicznego, ustrojowego jak również gospodarczego punktu widzenia. Podjęte w dysertacji rozważania mają nie tylko wymiar teoretyczny ale również praktyczny. Wtapiają się więc w aktualny nurt prac doktorskich w których łączy się oba aspekty. Opiniowana swoje badania ograniczyła do analizy przyjętych rozwiązań prawnych przez ustawodawcę w zakresie dostępnych dla podatnika środków zaskarżania decyzji wydawanych w sprawach podatkowych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej w kontekście realizacji prawa do obrony interesu prawnego podatnika. Trudno jednak zrozumieć fakt pominięcia na wstępie problematyki zaskarżania decyzji podatkowych wydawanych także przez lokalne organy podatkowe (wójtów, burmistrzów, prezydentów miast). Niemniej jednak autorka w dalszej części dysertacji nawiązuje do decyzji wydawanych przez gminne organy podatkowe, formułując nawet w tym zakresie stosowne postulaty (np. s. 142).

Generalnie, mając powyższe na uwadze, wybór tematu rozprawy doktorskiej jest w pełni zasadny. Przedmiotowa rozprawa stanowi ważną pracę naukową, w którym skala problemów i sposób ich ujęcia nie były dotychczas w polskiej doktrynie prawa podatkowego przynajmniej w pewnym zakresie prezentowane. Zarówno sposób sformułowania tytułu dysertacji naukowej oraz wyznaczone granice prezentowanej w niej problematyki uznaję w wielu miejscach za oryginalne i cenne zarówno z teoretycznego, jak i praktycznego punktu widzenia. Hipoteza badawcza pracy została sformułowana prawidłowo. Bezspornie wskazuje na zasadniczy cel prowadzonych badań naukowych, tj.: czy ujęte przez Autorkę 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?

Ponadto proces badawczy został przeprowadzony przy udziale 18, poprawnie sformułowanych, pomocniczych pytań badawczych. To z kolei ułatwiło wyciągnięcie wniosków badawczych.

Doktorantka posłużyła się odpowiednią metodologią prowadzonych badań, tj. wykorzystała metodę dogmatycznoprawną, teoretycznoprawną, a także metodę empiryczną. W przypadku tej ostatniej analizą objęto liczne orzecznictwo sądów administracyjnych, Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, Europejskiego Trybunału Praw Człowieka oraz Trybunału Konstytucyjnego.

Szkoda tylko, że w recenzowanej rozprawie doktorskiej nie poddano analizie wybranych ustawodawstw obcych porządków prawnych w zakresie ochrony interesu prawnego podatnika. W przypadku ewentualnej jej publikacji warto byłoby rozszerzyć o ten wątek prowadzone badania. Niezależnie od tego stwierdzam, że zastosowane metody badawcze niewątpliwie podnoszą wartość merytoryczną rozprawy. Praca jest więc dobrze przygotowana pod względem metodologicznym, a jej koncepcja jest przemyślana i konsekwentnie podporządkowana założonym celom badawczym.

Struktura rozprawy nie budzi zastrzeżeń. Składa się ona ze wstępu, czterech rozdziałów oraz zakończenia (wydaje mi się, że tą ostatnią część prac należałoby zatytułować „wnioski końcowe” a nie „zakończenie”). Nierozzerwalną jej część stanowi bibliografia. Podkreślić przy tym należy, że opiniowana bardzo dobrze dobrała i wykorzystała literaturę przedmiotu, w tym literaturę obcojęzyczną. Łącznie 262 pozycje. Świadczy to o dużym zaangażowaniu autorki w podjęty temat oraz umiejętności samodzielnego prowadzenia badań naukowych. Warto zauważyć, że na końcu pracy znajduje się usystematyzowany wykaz orzeczeń. Podoba mi się również to, iż każdy z rozdziałów zaczyna się od uwag wprowadzających, w których doktorant wskazuje główne założenia danej części pracy oraz podsumowaniem wraz z wnioskami, w którym syntetycznie zestawia swoje rozważania.

Pierwszy rozdział pracy stanowi próbę zdefiniowania prawa do obrony podatnika na gruncie regulacji krajowych. W tym określenia tego czy ów prawo stanowi element systemu ochrony praw podatnika, a także określenia jakie elementy się na nie składają. Ukazując tym samym przysługujące podatnikom uprawnienia. Jednocześnie autorka dokonała 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. Doktorantka zdecydowała 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.

Przeprowadzone analizy aktów normatywnych o zasięgów krajowym i międzynarodowym umożliwiły opiniowanej sformułowanie, w mojej ocenie poprawnej, definicji prawa do obrony podatnika. Celnie dostrzega, że pod pojęciem tym, należy rozumieć uczestnictwo podatnika 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.

Jednym z postulatów sformułowanych przez doktorantkę jest to aby ustawodawca na gruncie ustawy Ordynacja podatkowa wprowadził nową regulację, która będzie informować podatników o ich prawie do obrony ze wskazaniem przysługujących im w tym zakresie uprawnień. W jej ocenie działanie takie jest tym bardziej uzasadnione, biorąc pod uwagę, że w sytuacji, gdy występują sytuacje prawne w których – rzeczywiście pozbawia się podatnika bezpośrednio dostępu do akt sprawy, ogranicza mu się bezpodstawnie dostęp do całkowitego materiału dowodowego, wyznacza się termin na zapoznanie się z dowodami, którego podatnik nie sposób jest zachować – stanowią one o nieuprawnionej ingerencji 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.

Polemizowałbym z tym postulatem – w mojej ocenie taka zmiana jest zbędna. W szczególności jeżeli chodzi o prawo odwołania czy złożenia skargi do sądu administracyjnego. Podatnik jest o tym poinformowany w decyzji podatkowej. Należy bowiem zwrócić uwagę, że jednym z obligatoryjnych elementów decyzji jest pouczenie podatnika o prawie odwołania, jeżeli od decyzji służy odwołanie (art. 210§1 pkt. 7 Ordynacji podatkowej) oraz o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego, o ile może być ona złożona (art. 210§2 Ordynacji podatkowej). Tym samym podatnik jest informowany o prawie do obrony poprzez możliwość złożenia odwołania od decyzji czy też złożenie skargi do sądu administracyjnego na ostateczną decyzję organu podatkowego.

Ponadto opiniowana stwierdza, że występują sytuacje, w których pozbawia się podatnika bezpośrednio dostępu do akt sprawy, ogranicza mu się bezpodstawnie dostęp do całkowitego materiału dowodowego. Osobiście nie znam takich sytuacji i nie widzę podstaw prawnych, które ograniczałyby podatnika w tym zakresie. W związku z tym bardzo proszę doktorantkę o wskazanie takich przykładowych sytuacji i ewentualnych podstaw prawnych ograniczających podatnikowi wglądu w akta podatkowe.

Według mnie także 7 – dniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego jest wystarczający tym bardziej, że podatnik na każdym etapie postępowania ma prawo wglądu w akta sprawy. Wydłużenie tego terminu do 14 dni skutkowałoby „przeciąganiem” postępowania podatkowego, co godzi w zasadę szybkości postępowania.

Analizowany I rozdział rozprawy doktorskiej ma niewątpliwie charakter wprowadzający, systematyzujący. Jednak brakuje mi w nim dogłębnych rozważań o pojęciu „interes prawny podatnika”. Wprawdzie we wstępie dysertacji i to w przypisie oceniana stwierdza, że „na potrzeby niniejszej dysertacji Autor przyjął, że istota obrony interesu prawnego podatnika polega na przyznaniu jednostce praw w unormowanym przepisami prawa procesowego postępowaniu, z zagwarantowaniem prawa do obrony za pomocą środków zaskarżenia” niemniej biorąc pod uwagę tytuł pracy zobowiązuje do szczegółowej analizy zagadnienia interesu prawnego podatnika, w tym samego pojęcia interesu prawnego.

Drugi rozdział ocenianej dysertacji naukowej dotyczy problematyki instytucji odwołania jako instrumentu służącego podatnikom w ramach zwyczajnych środków zaskarżenia decyzji w administracyjnym postępowaniu podatkowym. Już w tym miejscu pojawia się pytanie o określenie „administracyjne postępowanie podatkowe”. W polskim systemie prawnym postępowanie podatkowe jest odrębnym od administracyjnego postępowaniem jurysdykcyjnym. Co najwyżej można stwierdzić, że postępowanie podatkowe jest szczególnym postępowaniem administracyjnym. Być może jednak opiniowania w ten sposób rozróżnia dwa postępowania: administracyjne postępowania ogólne i administracyjne postępowanie podatkowe.

Doktorantka poddaje szczegółowej analizie instytucję odwołania będącego środkiem kontroli i podstawą samokontroli decyzji wydawanych przez organ podatkowy I instancji. Wskazuje również propozycje zmian legislacyjnych. Zgadzam się z ocenianą, że warto byłoby zastanowić się nad rozwiązaniem polegającym na możliwości rezygnacji przez podatnika z prawa do wniesienia odwołania i umożliwienia mu złożenia skargi uruchamiając w ten sposób tryb sądownoadministracyjny. Wydaje się jednak, że w tym przypadku

należałoby ograniczyć to prawo do sporów o określonej wartości. W przeciwnym razie sądy administracyjne zostałyby „zasypane” skargami podatników.

Nie popieram postulatu wydłużenia terminu na wniesienie odwołania z dotychczasowych 14 dni odpowiednio do 30 dni. Okres dwóch tygodni jest wystarczający do przygotowania odwołania od decyzji nawet w sprawach skomplikowanych. Jest to kolejna próba (wcześniej przedłużenie okresu 7 – dniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego do 14 dni) czasu wydłużenia postępowania podatkowego. Nie jest to korzystane dla podatnika, gdyż ten z reguły oczekuje szybkiego załatwienia sprawy podatkowej chyba, że zależy mu na doprowadzeniu do przedawnienia zobowiązania podatkowego lub przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego (np. w podatku od nieruchomości opłacanym przez osoby fizyczne).

W kolejnym rozdziale rozprawy doktorskiej oceniana poddaje analizie instytucję wznowienia postępowania podatkowego, stwierdzenia nieważności decyzji podatkowej jak również instytucję uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej. Niewątpliwie na uwagę zasługuje dokładna analiza obowiązujących regulacji prawnych i zapadłego na ich tle orzecznictwa. To z kolei umożliwiło doktorantce wyciągnięcie stosownych wniosków.

Wartym uwagi jest postulat ewentualnej rezygnacji ze wstępnego etapu dwufazowej procedury wznowienia postępowania podatkowego, który zwieńczony jest wydaniem decyzji lub postanowienia, zwłaszcza, że wskazana dwufazowość powoduje sytuację, w której organ działając z urzędu musi sam sobie umożliwić dalsze działanie w tym zakresie. Zgodzić się należy, że taki tryb działania powoduje, że organy wydają nadmiarowe rozstrzygnięcia procesowe, co przekłada się również na ich efektywność i koszty związane z ich funkcjonowaniem. Stąd też utożsamiam się z opiniowaną, że zasadne jest pominięcie tej fazy postępowania. W następstwie tego skróciłby się czas trwania procedury wznowienia postępowania podatkowego na skutek samego jej uproszczenia, co w konsekwencji poprawiłoby efektywność tego rozwiązania prawnego, mając na względzie uprawnienia przysługujące podatnikom i możliwość ich dochodzenia bez żadnego uszczerbku dla ich stosowania.

Doktorantka trafnie dostrzega potrzebę usunięcia z katalogu podstaw stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej przesłanek w postaci: sytuacji, gdzie decyzja ostateczna była niewykonalna w dniu jej wydania i jej niewykonalność ma charakter trwały, decyzja taka zawiera wadę powodującą jej nieważność na mocy wyraźnie wskazanego przepisu prawa a także, gdy w razie jej wykonania wywołałaby czyn zagrożony karą – z uwagi na ich brak

wyraźnego zastosowania na gruncie spraw podatkowych, a stanowiących jedynie zaszłości spowodowane oparciem niektórych przepisów wprost na rozwiązaniach zaczerpniętych z ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego.

W ostatnim rozdziale rozprawy doktorantka skupiła się 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. W mojej ocenie zbędne są rozważania obejmujące rozwój systemu sądownictwa administracyjnego w Polsce. Zgodzić się należy z autorką, że rys historyczny warunkuje obecny kształt i strukturę sądownictwa niemniej jednak wychodzi to poza ramy podjętej tematyki.

Zgadzam się z opiniowaną, że ważnym elementem ochrony praw podatnika jest zwiększenie „jakości” wydawanych orzeczeń sądowych w sprawach podatkowych. W tym zakresie zasadne jest rozważenie wzrostu wydatków na specjalizację sędziów orzekających w sprawach podatkowych. To zaś przełoży się na ich należyte merytoryczne przygotowanie do orzekania w tej niezwykle skomplikowanej i ciągle ewoluującej materii jaką jest prawo podatkowe. Istotnym, dostrzeżonym problem, jest brak jednolitości orzecznictwa w sprawach podatkowych. Nieodosobnione są przypadki, w których w tożsamym stanie faktycznym zapadają odmienne rozstrzygnięcia. W tym kontekście pojawia się następujące pytanie: jakie konkretne działania legislacyjne powinny zostać podjęte aby ujednoczyć orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach podatkowych?

Prowadzone analizy jednoznacznie obrazują dużą wiedzę doktorantki w zakresie podjętej tematyki i umiejętność samodzielnego prowadzenia badań naukowych. Doktorantka poprawnie formułuje swoje poglądy i je uzasadnia. Treść pracy jest adekwatna do postawionej na wstępie hipotezy głównej i szczegółowej i co najważniejsze – praca jest na temat. Świadczy to też o dużej dyscyplinie jej autorki – w rozprawie zachowany jest „umiarkowanie”.

Rolą recenzenta jest nie tylko dostrzeżenie zalet rozprawy doktorskiej – są one niekwestionowane – ale również wskazanie wad po to aby w przyszłej pracy naukowej nie powielać błędów, a tylko na nich się uczyć. Opiniowanej pracy trudno jednak zarzucić jakieś istotne wady – przynajmniej ja ich nie dostrzegam.

Kończąc stwierdzam, że praca napisana została na dobrym poziomie. Recenzowaną dysertację naukową czytałem z wielką przyjemnością. Przynajmniej część wniosków przedstawionych w recenzowanej rozprawie powinna być dostrzeżona przez ustawodawcę na

etapie stanowienia przepisów prawa podatkowego. Są one spójne, logiczne i rozwiązują wiele dotychczasowych problemów i sporów prawnych.

Mając powyższe na uwadze jednoznacznie stwierdzam, że doktorantce udało się osiągnąć zamierzony cel rozprawy. Recenzowana praca doktorska stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego. Koncepcja opracowania, przyjęty sposób argumentowania i ocen, zasługują na pozytywną ocenę. Tym samym praca odpowiada wszystkim wymaganiom określonym w art. 187 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Tekst jednolity: Dz. U. z 2022 poz. 574). Jest to staranna analiza środków zaskarżenia decyzji podatkowej jako instrumentu realizacji prawa do obrony interesu prawnego podatnika. Rozprawa wykazuje ogólną, wysoką wiedzę teoretyczną kandydatki w dyscyplinach prawnych oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

Biorąc powyższe pod uwagę w pełni zasadne jest dopuszczenie Pani magister Magdaleny Mari Naskręt do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia doktora w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie nauki prawne.

Olsztyn, 31.10.2025 r.

Prof. dr hab. Bogumił Pahl

