

Wpł. 5.08.2025 1
MR

Prof. dr hab. Jan Głuchowski

Uniwersytet WSB Merito

Toruń, 4 sierpień 2025 r.

4. Wnioścom
2. Uprzejmie proszę o przekazanie
Doktorantowi i Promotorowi

RECENZJA

Dziekan
Wydziału Prawa i Administracji
S. G. G. G.

prof. dr hab. Marek Serdwaniec
05.08.2025r.

rozprawy doktorskiej mgr Pawła Bobrowicza „Kontrola
normy podatkowoprawnej w trybie skargi konstytucyjnej”,

Toruń, 2025, ss. 564

I

Rzadko się zdarza, aby rozprawa doktorska była poprzedzona łacińskim mottem. W tym przypadku jest ono zaczerpnięte z dzieła św. Augustyna „O Państwie Bożym”. Ma formę pytania: „Kiedy zaniknie sprawiedliwość czym się staną państwa jeśli nie wielkimi grabieżcami?” Tym samym Autor pracy deklaruje się jako obrońca praw podatnika.

Pojęcie kontroli na gruncie aktów normatywnych prawa podatkowego wiąże się głównie z kontrolą podatkową, czynnościami sprawdzającymi i postępowaniem podatkowym, które są regulowane przepisami trzech działów Ordynacji podatkowej. Określono w nich tryb i zasady sprawdzania sposobu wywiązywania się, przez kontrolowanych lub sprawdzanych, z obowiązków wynikających z norm prawnopodatkowych.

Równocześnie bardzo ważnym dla tematu jest fakt, że kontrolą może być objęte nie tylko wywiązywanie się z istniejących obowiązków ale również konstytucyjne umocowanie samego prawa w

tym zakresie. Może to mieć miejsce dlatego, że po spełnieniu określonych warunków uprawnienie zainicjowania kontroli konstytucyjności w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym przysługuje każdemu, którego konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone.

Z praktycznego punktu widzenia na podkreślenie zasługuje fakt, że znajomość orzecznictwa Trybunału staje się nieocenionym narzędziem dla skarżącego. Wiedza ta jest też bardzo użyteczna w procesie stosowania prawa podatkowego z uwagi na określoną w art. 8 ust. 2 Konstytucji zasadę bezpośredniego stosowania jej przepisów w ramach prokonstytucyjnej wykładni prawa.

Należy też przywołać w tym miejscu fakt, że dotychczasowe orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego jest skromne. Skromne jest również piśmiennictwo na ten temat. W bogato wykorzystanej przez Autora literaturze przedmiotu znajdujemy tylko dwie pozycje z tego zakresu. Pierwsza dotyczy wstępnego rozpoznania skargi konstytucyjnej, a druga – fundamentalnych przesłanek tejże skargi w świetle orzecznictwa.

Reasumując stwierdzam, że wybór przez Autora tematu recenzowanej dysertacji jest trafny zarówno z teoretycznego, jak i praktycznego punktu widzenia.

II

Praca składa się z wprowadzenia, trzech rozdziałów i podsumowania. Jest obszerna – jej objętość wynosi ponad 500 stron.

We wstępie zasadnie stwierdzono, że ze względów metodologicznych konieczne jest skonkretyzowanie obszaru badawczego z uwagi na szeroki zakres podmiotowy skargi konstytucyjnej oraz wskazywane w doktrynie i orzecznictwie sądowo-

administracyjnym różne kwestie konstytucyjnoprawne związane z prawodawstwem podatkowym.

Jednocześnie zadeklarowano, że treść dysertacji nie będzie sprowadzała się jedynie do orzecznictwa podatkowego w trybie skargi konstytucyjnej ale powoła się w niej na orzecznictwo wydawane w innych trybach postępowania. Z formalnego punktu widzenia ma to bezpośredni wpływ na objętość pracy.

W rozdziale pierwszym – poświęconym konstrukcji skargi konstytucyjnej z perspektywy sprawy podatkowej - zasadnie przedstawiono w części wstępnej skalę zjawiska.

Od momentu zaistnienia tejże skargi w polskim porządku prawnym w 1997 roku do końca 2023 roku do Trybunału Konstytucyjnego wpłynęło ponad 7 000 skarg. Równocześnie spośród ponad 10 000 orzeczeń wydanych przez Trybunał około 10 proc. było związane z kontrolą konstytucyjności aktu normatywnego prawa podatkowego. Spośród owych 7 000 skarg konstytucyjnych wydano zaledwie 462 wyroki, w tym tylko 48 dotyczyło konstytucyjności norm prawa podatkowego. Ponadto w badanym okresie Trybunał wydał w sprawach z zakresu kontroli konstytucyjności aktu normatywnego prawa podatkowego 210 orzeczeń w trybie wniosku lub pytania prawnego.

W rozdziale pierwszym przedstawiono też wyczerpująco sposób naruszenia konstytucyjnych wolności i praw oraz sformułowanie zarzutu i jego ocenę. Zamykają go zaś wnioski na pięciu końcowych stronach rozdziału. Na ostatniej z nich zbędnie nawiązano do zawartości II i III rozdziału, gdyż ich prezentacje wprowadzono wcześniej, we wprowadzeniu.

W rozdziale drugim omówiono normę prawnopodatkową jako przedmiot kontroli w trybie skargi konstytucyjnej. Wyodrębniono w nim sześć paragrafów poprzedzonych wprowadzeniem a kończących się wnioskami.

W kolejności przedstawiono: treść normatywną prawa podatkowego z perspektywy przedmiotu kontroli; normę materialną, proceduralną i ustrojową prawa podatkowego; normę prawnopodatkową w systemie prawa z perspektywy przedmiotu kontroli; utrwaloną, dominującą i niejednorodną wykładnię orzeczniczą; subsumpcję i wykładnię *in dubio pro tributario*; zaniechania i pominięcia prawodawcy podatkowego.

Ostatni rozdział jest najbardziej obszerny i liczy przeszło 200 stron. W nim również znajdujemy uwagi wprowadzające i wnioski oraz, podobnie jak w rozdziale poprzednim, sześć paragrafów. Poświęcono je następującym kwestiom merytorycznym: klauzuli demokratycznego państwa prawnego; zasadzie władztwa daninowego *versus* zasadzie sprawiedliwości podatkowej; prawu własności i wolności gospodarczej w systemie prawa podatkowego; zasadzie równości i proporcjonalności prawa podatkowego; zasadzie sprawiedliwości proceduralnej i prawa do sądu w sprawie podatkowej; prawu do ochrony, opieki i pomocy rodzinie w prawie podatkowym.

Generalnie stwierdzam, że treść rozdziałów wyczerpuje tematykę rozprawy a ich sekwencja jest poprawna.

III

Merytoryczną ocenę dysertacji należy powiązać z koniecznością sformułowania jej celu i tezy. Zostały one zasadnie przedstawione we wprowadzeniu.

Celem jest podjęcie naukowej refleksji nad metodami, za pomocą których Trybunał Konstytucyjny rekonstruuje w swoim orzecznictwie przedmiot kontroli w postaci normy prawa podatkowego oraz wzorzec tej kontroli w postaci konstytucyjnych wolności lub praw podatkowych, a także ich wzajemną relację w kontekście wskazanego w skardze sposobu naruszenia, znajdującą swój wyraz w prezentowanym uzasadnieniu niekonstytucyjności. Istotną kwestią jest

przy tym fakt, że skarga konstytucyjna może stanowić skuteczne narzędzie prawne służące do derogacji licznych, wzbudzających konstytucyjne umocowanie norm prawa podatkowego.

Równocześnie, na tej samej (16) stronie pracy, sformułowano hipotezę badawczą. Autor przyjął, że skarga konstytucyjna - mogąca być zniesiona - przez każdego, którego konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma wszelkie podstawy stanowić w polskiej praktyce ustrojowej i prawodawczej skuteczny instrument do derogacji niekonstytucyjnych norm prawa podatkowego.

Przy tak wielowątkowej dysertacji zaskakuje fakt sformułowania w wprowadzeniu tylko jednej hipotezy badawczej. Lepszym rozwiązaniem byłoby przedstawienie jej jako głównej i zdefiniowanie kilku hipotez pomocniczych.

W obecnym stanie rzeczy ów brak jest rekompensowany prezentacją trzech obszarów badawczych. Pierwszym jest kwestia, czy podmioty polskiego prawa podatkowego mają podstawy do inicjowania postępowań w trybie skargi konstytucyjnej. Drugim – jakimi mogą być podstawy do formułowania zarzutów i skarg. Trzecim jest efektywność (skuteczność) inicjowana przez podmioty polskiego prawa podatkowego postępowań w trybie skargi kasacyjnej. Wydaje się, że z korzyścią dla pracy byłoby ujęcie owych obszarów badawczych bądź to w ramach celów, bądź hipotez pomocniczych. W ten sposób obszerna narracja byłaby silniejsza konstrukcyjnie.

Autor, zgodnie z obowiązującą praktyką, nawiązał do hipotezy w podsumowaniu (s. 500) i zakończeniu (ss. 509 – 511). Stwierdził, że przeprowadzone rozważania upoważniają do stwierdzenia, iż skarga konstytucyjna, która może być zniesiona przez każdego, którego konstytucyjne prawa i wolności zostały naruszone, może stanowić w polskiej praktyce ustrojowej i prawodawczej skuteczny instrument prawny, służący derogacji niekonstytucyjnych norm prawa podatkowego.

Mówiąc o hipotezie znajdujemy w pracy jeszcze jedną, potraktowaną ubocznie. Sformułowano ją dopiero we wnioskach

zamykających ostatni rozdział. Nie jest to rozwiązanie poprawne ani z konstrukcyjnego, ani merytorycznego punktu widzenia rozprawy, gdyż rozważania na jej temat zawarte są tylko na jednej stronie.

W zakończeniu zabrakło natomiast bezpośredniego odniesienia się do celu badawczego. Równocześnie stwierdzam, że rozważania na ten temat zawarte są w treści rozprawy.

W pracy dokonano następujących ważkich ustaleń merytorycznych.

Po pierwsze, na gruncie kontroli norm prawa podatkowego ocena zarzutów przez Trybunał Konstytucyjny sprowadza się do odpowiedzi na pytanie, czy inkryminowana norma mieści się w granicach przysługującego prawodawcy podatkowemu władztwa daninowego, którego granice stanowią konstytucyjne wolności lub prawa skarżącego, wskazane w skardze jako wzorzec kontroli.

Po drugie, w przypadku norm prawa podatkowego przedmiot kontroli w trybie skargi konstytucyjnej może stanowić norma dekodowana z co najmniej jednego przepisu prawa podatkowego w związku z innym przepisem prawa publicznego lub przepisem prawa cywilnego o ile zrekonstruowana w nich norma prawna doprowadziła do zarzuconego w skardze naruszenia konstytucyjnych wolności, praw lub obowiązków jej adresata.

Po trzecie, dopuszczalne jest kwestionowanie w trybie skargi konstytucyjnej zarówno tych norm prawa podatkowego, które dotyczą zachowania właściwej formy opodatkowania, jak i tych, które określają tak zwane negatywne przesłanki opodatkowania, czyli na przykład ulgi.

Po czwarte Trybunał powinien podchodzić z dużą ostrożnością do zarzutów odnoszących się do istnienia luki normatywnej, by zgodnie z zasadami demokratycznego państwa prawa i legalizmu nie wkraczać w sferę tworzenia prawa, zastrzeżoną dla władzy ustawodawczej.

Po piąte, zgodnie z praktyką orzecniczą Trybunału Konstytucyjnego dopuszczalny jest w skardze zarzut przekroczenia przez prawodawcę podatkowego zasady władztwa daninowego.

Po szóste, usystematyzowanie dotychczasowego dorobku nauki konstytucyjnego prawa podatkowego oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego w sprawach z zakresu kontroli konstytucyjności norm prawa podatkowego - w trybie skargi konstytucyjnej – może się przyczynić do poprawy jakości wnoszonych w tym przedmiocie skarg konstytucyjnych.

Po siódme, ilość wnoszonych do Trybunału skarg konstytucyjnych w sprawach podatkowych oraz ilość wydawanych w tym trybie wyroków świadczy o tym, że środek ten nie cieszy się w obrocie prawnym popularnością, na jaką, z uwagi na swoje konstytucyjne umocowanie i szeroko unormowany zakres podmiotowo-przedmiotowy, w pełni zasługuje.

Wymienione wyżej konkluzje są merytorycznie poprawne i uwzględniają istniejący, bądź możliwy do zaistnienia, stan prawny.

IV

Praca oparta jest na miarodajnej i bardzo szerokiej bazie źródłowej. Ponad 400 pozycji liczy bibliografia, w której niewielką część stanowią źródła w językach obcych (angielski – 13, łacina – 5, hiszpański – 1, niemiecki – 1). Dopelniają ją: orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego (13), wyroki TK (około 400), postanowienia TK (66), postanowienia sygnalizacyjne TK (4), zdania odrębne Sędziów TK (18), uchwały Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego (5), wyroki NSA (58), postanowienia NSA (2), orzecznictwo Sądu Najwyższego (10), wyroki Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (5), wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (4).

V

Konkludując stwierdzam, że recenzowana rozprawa doktorska Pana mgr. Pawła Bobrowicza stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, dowodzi ogólnej wiedzy teoretycznej Autora w dyscyplinie prawo i jest wyrazem umiejętności samodzielnego prowadzenia pracy naukowej w rozumieniu art. 187.ust.1 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z 2021r. poz. 478 ze zm.).

W związku z powyższym zasadnym będzie, o co wnoszę, dopuszczenie Go do dalszych stadiów postępowania w sprawie nadania Mu stopnia doktora nauk prawnych.

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Paweł Bobrowicz', with a stylized, flowing script.