

Wp. 5.08.2025 r.
MR

Warszawa, dnia 25 sierpnia 2025 r.

dr hab. Robert Zieliński, prof. ALK
Centrum Studiów Fiskalnych i Doradztwa Podatkowego
Katedra Prawa Administracyjnego i Publicznego Gospodarczego
Akademia Leona Koźmińskiego w Warszawie

1. Wniosem
2. Upniejmię proszę
o przesłanie Doktorantowi
i Promotorowi

Przewodniczący
Rady Dyscypliny Nauki Prawne
Serwaniec
prof. dr hab. Maciej Serwaniec
08.08.2025 r.

Recenzja rozprawy doktorskiej

Pana mgr. Pawła Bobrowicza

„Kontrola normy podatkowoprawnej w trybie skargi konstytucyjnej”

(Toruń 2025, ss. 584)

- rozprawa przygotowana pod kierunkiem dr. hab. Wojciecha Morawskiego, prof. UMK

Podstawą sporządzenia poniższej recenzji jest powołanie mnie na recenzenta uchwałą Rady Dyscypliny Nauki Prawne Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu z dnia 17 czerwca 2025 r. Przedmiotem recenzji jest rozprawa doktorska Pana mgr. Pawła Bobrowicza „Kontrola normy podatkowoprawnej w trybie skargi konstytucyjnej” Toruń 2025, licząca 584 strony maszynopisu i przygotowana pod kierunkiem dr. hab. Wojciecha Morawskiego, prof. UMK.

1. Tematyka badawcza podjęta w rozprawie doktorskiej mgr Pawła Bobrowicza posiada szczególne walory merytoryczne, jak też wyjątkową wagę i aktualność. Nie ulega bowiem wątpliwości, że problematyka kontroli norm podatkowych w trybie skargi konstytucyjnej, w obliczu licznych oraz wzbudzających coraz więcej wątpliwości regulacji podatkowoprawnych stanowi interesujące wyzwanie badawcze. Doniosłość tej problematyki i potrzeba jej opracowania wynika również z faktu, że w literaturze prawa finansowego brak jest monograficznych opracowań na ten temat. Na tym tle rozprawa doktorska Pana mgr Pawła Bobrowicza stanowi oryginalną próbę prezentacji i analizy tytułowej problematyki, zaś wybrany przez Doktoranta temat rozprawy należy uznać za

trafny, uzasadniony merytorycznie, interesujący naukowo oraz przydatny z praktycznego punktu widzenia.

2. Lektura „Wprowadzenia” wskazuje, że celem badawczym pracy jest *„podjęcie naukowej refleksji nad metodami, za pomocą których Trybunał Konstytucyjny rekonstruuje w swoim orzecznictwie – w sposób znajdujący swoje bezpośrednie zastosowanie na gruncie kontroli norm prawa podatkowego w trybie skargi konstytucyjnej – 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”*. Należy stwierdzić, że tak określony cel badawczy obejmuje istotę analizowanego w dysertacji problemu. Jak słusznie twierdzi Doktorant, dopóki Trybunał nie stanie się adresatem poprawnie sporządzanych i trafnie uzasadnianych skarg konstytucyjnych, dopóty jego orzecznictwo - w porównaniu do liczby i skutków regulacji prawopodatkowych wzbudzających konstytucyjne wątpliwości - będzie nadal tylko śladowe. Aktualnie bowiem średnio co dziesiąte orzeczenie TK dotyczy kontroli konstytucyjności aktu normatywnego prawa podatkowego. Wobec tego wyższa jakość wnoszonych do Trybunału Konstytucyjnego skarg konstytucyjnych – z jednej strony umożliwi Trybunałowi przystąpienie do merytorycznego rozpoznania większej w tym względzie liczby skarg, w tym poprzez liczniejsze derogacje inkryminowanych w tym trybie norm, z drugiej zaś – wpłynie na ujednolicanie wypracowywanych przez Trybunał standardów orzeczniczych umożliwiających skuteczniejszą ochronę konstytucyjnych wolności i praw podatnika oraz innych podmiotów polskiego prawa podatkowego. Taki stan rzeczy, w konsekwencji, przełożyć się może na wzrost poziomu legislacji stanowionej w tym względzie prawa podatkowego, stanowiąc przestrożę dla prawodawcy, że opieranie kolejnych aktów normatywnych o tożsame wady legislacyjne zagrożone jest orzeczeniem ich niekonstytucyjności mocą wyroku TK. Okoliczność ta powinna także w pewnym zakresie wpłynąć na odbudowanie zaufania podatników do demokratycznego państwa prawnego i stanowionej przez nie prawa podatkowego, co uznać należy za jedno z najważniejszych wyzwań jakie współcześnie stoją przed polskim prawodawcą podatkowym.

W ramach realizacji założonego celu badawczego Autor sformułował następującą hipotezę badawczą: *Skarga konstytucyjna, która może zostać wniesiona przez każdego, czyje*

konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma wszelkie podstawy stanowić w polskiej praktyce ustrojowej i prawodawczej skuteczny instrument prawny zmierzający do derogacji niekonstytucyjnych norm prawa podatkowego.

Uważam, że tak określona hipoteza badawcza w należyтым stopniu uwzględnia zarówno cel, jak też założenia badawcze recenzowanej rozprawy doktorskiej.

3. Temat i cel rozprawy oraz treść hipotezy badawczej zdeterminowały jej zakres i ogólną konstrukcję. Praca, licząca łącznie 584 strony, składa się z wprowadzenia, trzech rozdziałów merytorycznych oraz z podsumowania. Na końcu pracy została zamieszczona bardzo bogata bibliografia. Wykaz ten obejmuje 28 stron maszynopisu (s. 528-556). Przedmiotem badań Doktoranta jest przede wszystkim liczne orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego z lat 1997-2023, którego wykaz znajduje się na 22 stronach maszynopisu (s. 556-577 i s. 583). Bardzo wysoko oceniam wykorzystany przez Autora bogaty dorobek orzecniczy TK oraz zgromadzoną i przytoczoną w pracy literaturę przedmiotu, które odzwierciedlają skrupulatność oraz nakład pracy, jaki towarzyszył pisaniu recenzowanej dysertacji. Jednocześnie recenzowana rozprawa, która stanowi podstawę do nadania Doktorantowi stopnia naukowego doktora nauk prawnych, nie zawiera wykazu aktów normatywnych, co moim zdaniem wymaga uzupełnienia. W jej treści Autor powołuje przecież określone akty normatywne, w tym m. in. Konstytucję RP z 1997 r.
4. W dysertacji Doktorant wykorzystał następujące metody badawcze, tj. formalno-dogmatyczną, analizy konstrukcyjno-krytycznej, syntezy, argumentacyjną, hermeneutyczną, socjologicznego badania prawa oraz aksjologicznego badania prawa. Sposób ich zastosowania w prowadzonych przez Doktoranta badaniach został szczegółowo opisany we Wprowadzeniu dysertacji. W mojej ocenie, zastosowane metody badawcze są właściwe i zasługują na aprobatę.
5. Sam układ, kolejność i zawartość merytoryczna poszczególnych rozdziałów dowodzi logicznego związku z tematem i celem rozprawy. Jest to klasyczna struktura rozprawy doktorskiej. Każdy z rozdziałów został podzielony na mniejsze jednostki redakcyjne, a zawarte w nim rozważania merytoryczne poprzedzone są obszernymi „Uwagami wprowadzającymi”, które bardzo szczegółowo prezentują istotę podjętej w danym rozdziale problematyki i jej systematykę oraz zakończone „Wnioskami” mającymi

charakter podsumowujący i porządkujący oraz potwierdzający wskazane do każdego rozdziału w „Uwagach wprowadzających” założenia. Dzięki temu struktura każdego rozdziału jest przejrzysta.

Pierwszy rozdział pracy (s. 21-134) przedstawia naturę i elementy konstrukcyjne skargi konstytucyjnej w przedmiocie kontroli konstytucyjności norm prawa podatkowego zarówno ujęciu przedmiotowym, jak i podmiotowym, wskazując tym samym podstawy rekonstruowania zarzutów skargi konstytucyjnej w sprawach podatkowych.

W rozdziale II (s. 135-290) zatytułowany „*Norma podatkowoprawna jako przedmiot kontroli w trybie skargi konstytucyjnej*” Autor podejmuje, udaną w mojej ocenie, próbę wyjaśnienia co stanowi przedmiot takiej kontroli, a więc na czym w istocie polega rekonstrukcja normy podatkowoprawnej na potrzeby zakwestionowania jej konstytucyjności w trybie skargi konstytucyjnej.

Rozdział III (s. 291-515) jest poświęcony konstytucyjnym wolnościom, prawom i obowiązkom podmiotu prawa podatkowego, które mogą stanowić (z punktu widzenia dotychczas wypracowanych przez TK standardów orzeczniczych) wzorzec takiej kontroli w postępowaniu skargowym. Poczynione rozważania doprowadziły Doktoranta do następującej konstatacji, z którą nie sposób się nie zgodzić: *bogate orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego w zakresie katalogu konstytucyjnych wolności lub praw podatnika oraz warunków dopuszczalności powoływania ich w charakterze wzorców kontroli w trybie skargi konstytucyjnej w sprawach podatkowych, potwierdzają, że dopuszczalne jest sformułowanie w skardze konstytucyjnej zarzutu przekroczenia przez prawodawcę podatkowego zasady władztwa daninowego (art. 217 w związku z art. 84 Konstytucji) w związku z naruszeniem (ewentualnie nieproporcjonalnym naruszeniem w rozumieniu art. 31 ust. 3 a w przypadku prawa własności – przede wszystkim w ujęciu wynikającym z art. 64 ust. 3 Konstytucji) konkretnego, przysługującego skarżącemu prawa podmiotowego, zwłaszcza wspomnianego prawa własności (art. 64 ust. 1 Konstytucji oraz art. 21 ust. 1 Konstytucji), w tym zasady jego równej ochrony (art. 64 ust. 2 Konstytucji) czy naruszenia istoty własności (art. 64 ust. 3 Konstytucji), a także wolności gospodarczej (art. 20 w związku z art. 22 Konstytucji), wolności jego korespondencji i komunikowania się (art. 51 Konstytucji), prawa do sądu (art. 45 ust. 1 i art. 176 ust. 1 Konstytucji), czy sprawiedliwego postępowania przed organem podatkowym (art. 78 Konstytucji) lub prawa do ochrony,*

opieki i pomocy rodzinie w prawie podatkowym (art. 71 Konstytucji). Dopuszczalne jest także związanie tego zarzutu z naruszeniem tzw. ógólnych zasad konstytucyjnych, takich jak zasada równości (art. 32 Konstytucji) czy subzasady dekodowane z treści klauzuli demokratycznego państwa prawnego (art. 2, Konstytucji) w ujęciu, w jakim nie zostały uszczegółowione w innych artykułach obowiązującej Konstytucji.

Treść zawartych w „Podsumowaniu” (będącym jej zakończeniem) wywodów, w tym zaprezentowanych danych statystycznych z lat 2017-2023 dotyczących wpływu skarg konstytucyjnych do TK, liczby skarg przekazanych do kontroli merytorycznej oraz liczby wyroków TK w sprawie skarg konstytucyjnych wskazuje, że całość poczynionych ustaleń pozwoliła Doktorantowi na jednoznaczne udowodnienie wskazanej we Wprowadzeniu hipotezy badawczej i tym samym zrealizowanie podjętego zadania badawczego. Nie ulega bowiem wątpliwości, że „skarga konstytucyjna, która może zostać wniesiona przez każdego, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma wszelkie podstawy stanowić w polskiej praktyce ustrojowej i prawodawczej skuteczny instrument prawny zmierzający do derogacji niekonstytucyjnych norm prawa podatkowego”.

W recenzowanej rozprawie zabrakło mi odwagi Doktoranta w formułowaniu własnych ocen i wniosków. W moim przekonaniu występują one rzadko i są zbyt powściągliwe. Tym samym zachęcam Autora do bardziej odważnego prezentowania swoich przemyśleń, również o charakterze polemicznym.

Odnosząc się jeszcze do przyjętej struktury recenzowanej rozprawy, wydaje się, że skoro na początku każdego rozdziału Doktorant słusznie zamieścił „Uwagi wprowadzające”, to w rozdziale III rozprawy lepszym rozwiązaniem byłoby rozróżnienie „Uwag wprowadzających” znajdujących się na początku tego rozdziału (s. 291) od tożsamo nazwanych „Uwag wprowadzających” do poszczególnych jego podrozdziałów (s. 294, s. 352, s. 418, s. 437). Te drugie mogłyby zostać określone np. jako „Uwagi ogólne”. Dodać należy, że w rozdziale tym dwa ostatnie jego podrozdziały (6 i 7) nie zawierają „Uwag wprowadzających”, co czyni jego konstrukcję niejednolitą.

6. Strona formalna recenzowanej dysertacji nie budzi istotnych zastrzeżeń. Autor posługuje się poprawnym, komunikatywnym językiem, chociaż praca nie jest wolna od pewnych mankamentów. W pierwszej kolejności uwagę recenzenta zwraca tendencja Autora do

budowania bardzo rozbudowanych zdań zajmujących często ponad 10 wierszy tekstu, co w pewnym sensie utrudnia czytanie rozprawy, ponieważ zrozumienie tych treści wymaga od czytelnika przynajmniej dwukrotnego ich przeczytania. Ponadto, pewne uchybienia dotyczą kwestii warsztatowych i językowych. W recenzowanej rozprawie występują nieliczne literówki oraz błędy gramatyczne i stylistyczne (np. s. 87: „.... czy art. art....”; s. 102: „...ustępuje zatem znaczeniu materialnym...”; s. 261: „.....odmową nadanie skardze konstytucyjnej...”; s. 288: „...w związku tym, że ukształtowana.....”; s. 305: „.....mimo iż niezgodność z zasadą lojalności, nie jest równoznaczne z naruszeniem....”; s. 492: „....jak i wynikającej z niej odmiennego charakteru jurydycznego podejmowanych przez te organy rozstrzygnięć”, s. 431: w śródtytule 4.3 powinno być „ograniczenia podatkowoprawne”, a jest „ograniczenia podatkowoprawnej”). Zdarzają się też pewne niezręczności językowe (np. „Skupia się on na...”; s. 11, „Zagadnienie to dotknięte zostało.....”; s. 250). Ponadto, na s. 294 Autor omyłkowo pisze: „Celem analizy rozdziału drugiego będzie....”, podczas, gdy chodzi o cel rozdziału trzeciego. Błędem jest również stawianie kropek po tytułach podrozdziałów (np. s. 195, s. 200, s. 205, s. 214, s. 235, s. 306). Recenzowana praca zawiera aż 1694 przypisy, jednak Autor zapomniał, że przypis jest także zdaniem i wobec tego powinien zaczynać się wielką, a nie małą literą oraz kończyć kropką. W treści rozprawy Doktorant wielokrotnie posługuje się odesłaniami do jej wcześniejszych lub późniejszych fragmentów, co uznać należy za użyteczne, jednak czyni to niejednolicie. Raz wskazuje tylko numerację określonego podrozdziału lub punktu, a innym razem w nawiasie podaje także jego tytuł. W pracy występują także powtórzenia tych samych treści (np. s. 521, s. 525).

Większość zauważonych błędów wynika, jak się wydaje, z pośpiechu na etapie dokonywania ostatecznej korekty i przy dołożeniu należytej staranności ze strony Autora mogłaby zostać w łatwy sposób usunięta. Wskazane mankamenty i potknięcia nie wpływają na moją jednoznaczną pozytywną ocenę recenzowanej dysertacji, a jedynie mają pomóc Doktorantowi w procesie jej korekty w przypadku przygotowywania rozprawy do druku, do czego Go serdecznie zachęcam.

Mając powyższe na uwadze, jednoznacznie stwierdzam, że rozprawa doktorska Pana mgr. Pawła Bobrowicza „Kontrola normy podatkowoprawnej w trybie skargi konstytucyjnej” przygotowana pod kierunkiem dr. hab. Wojciecha Morawskiego, prof. UMK stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego. Doktorant

wykazał umiejętność samodzielnej i twórczej pracy naukowej, a także odpowiednią wiedzę z zakresu prawa podatkowego. Tym samym, w moim przekonaniu, recenzowana dysertacja w pełni spełnia, wymagania stawiane rozprawie doktorskiej określone w art. 187 ustawy z dnia 20 lipca 2018 roku prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U.2024.1571 t.j.) i może stanowić podstawę do ubiegania się o nadanie stopnia naukowego doktora. Niniejszym wnoszę o dopuszczenie Pana mgr. Pawła Bobrowicza do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia naukowego doktora nauk prawnych, w tym do publicznej obrony rozprawy doktorskiej.

