

Bogumił Brzeziński, prof. dr hab. dr h.c.  
Uniwersytet Jagielloński

*Melara*  
- *proa ddelowal*  
9.05.2022 Przewodniczący  
Rady Dyscypliny Nauki Prawne  
dr hab. Wojciech Morawski prof. UMK

## O C E N A

rozprawy doktorskiej p. mgr. Marka Słupczewskiego  
pt.

### **Wnioskowanie per analogiam w prawie podatkowym**

Toruń 2022, ss. 335.

I. Rozprawa doktorska mgr. Marka Słupczewskiego poświęcona jest jednemu z obszarów problematyki wykładni prawa podatkowego, jaką jest wykładnia *per analogiam*. Można też używać tutaj określenia „wnioskowanie *per analogiam*”, przy czym określenie „wykładnia *per analogiam*” odnosiłoby się raczej do sposobu traktowania tekstu prawnego w kategoriach operacji identyfikacji związanych z nim norm prawnych, natomiast „wnioskowanie” dotyczy raczej operacji myślowej, jaka w tym procesie ma miejsce.

Wnioskowanie *per analogiam* opiera się na zasadzie: "fakty podobne do siebie pod istotnym względem powinny pociągać za sobą te same (względnie podobne) konsekwencje". Ma ono dobre uzasadnienie aksjologiczne, gdyż u jego podłoża leży - w kontekście funkcjonowania współczesnych systemów prawa - powszechnie akceptowane dążenie do równego i sprawiedliwego traktowania ludzi, co wydaje się być podwaliną współczesnych tworców konstytucyjnych.

Przekonujący jest pogląd, że w wypadku rozumowania *per analogiam* normę wynikającą z przepisu o ustalonym już znaczeniu – tj. po dokonaniu jego wykładni - stosuje się do szerszego zakresu stanów faktycznych, niż wynikałoby to z owego pierwotnie ustalonego znaczenia, a w konsekwencji i zakresu normy. Istotą analogii jest bowiem w każdym wypadku przyjęcie w procesie stosowania prawa faktu istnienia normy prawnej tam, gdzie z przepisów prawa - za pomocą konwencjonalnych metod wykładni - wywieść jej nie sposób. W

myśl tej koncepcji analogia jest w istocie rzeczą tworzeniem norm prawnych, przynajmniej na potrzeby rozstrzygnięcia konkretnej sprawy. W każdym razie ani analogii *legis*, ani też analogii *iuris* nie można uznać za rodzaj wykładni rozszerzającej prawa z tego prostego powodu, że analogię stosuje się dopiero po dokonaniu (i zakończeniu) wykładni przepisów prawa, operując "gotową" normą, obowiązującą w sytuacjach innych niż ta, wobec której analogiczne zastosowanie przepisu (normy) jest rozważane. Przypis czy też norma, której zastosowanie przez analogię rozważamy, nie zmienia przecież swego kształtu sprzed zastosowania jej w drodze analogii do stanów nie objętych regulacją prawną w ogóle na kształt inny – tylko dlatego, że zostanie analogicznie zastosowana.

Analogia - w świetle współczesnych poglądów - jest jedną z metod wykładni prawa, nie należącą jednak do katalogu metod interpretacji przepisów prawa. Analogia nie polega bowiem na rekonstrukcji norm prawnych z przepisów aktów normatywnych, ale jest operacją myślową na normach prawnych już istniejących, wywiedzionych z treści aktu normatywnego, prowadzącą do rozszerzenia zakresu "wyinterpretowanych" norm prawnych na kategorie stanów faktycznych normami tymi w istocie nie objętymi. Zastosowanie analogii oznacza stworzenie przez podmiot stosujący prawo indywidualnej, jednostkowej normy prawnej. Stanowisko dopuszczające analogię dopuszcza *implicite* prawotwórczą aktywność sądów. Ten fakt współcześnie jest nie tyle powodem pewnej wstrzeźliwości sądów w stosowaniu analogii, ale raczej skłania sady do przyznawania się do tego z pewnym zawstydzeniem. Wyrazem tego bywa stosowanie przez sądy innej argumentacji prawniczej niż analogia – w sytuacji, gdy rozstrzygnięcie broni się jedynie faktem zastosowania analogii właśnie.

Prawotwórczy – na poziomie mikro- - charakter analogii powoduje, że judykatura częstokroć odcina się wyraźnie od tezy, że możliwe byłoby rozstrzygnięcie sprawy w drodze rozumowania przez analogię, gdyż kłóci się to z założeniami ustrojowymi systemów politycznych opartych na trójpodziale władz, zgodnie z którymi sądy stosują prawo, ale nie mogą czy też tylko nie powinny go tworzyć.

Argumentację *per analogiam* łączyć trzeba z wykładnią systemową. Ta oparta jest na założeniu, że system prawa jest zupełny, zamknięty i spójny – zarówno konstrukcyjnie, jak i aksjologicznie. To, że jest to

założenie kontrfaktyczne, jest rzeczą oczywistą; tym niemniej uzasadnia to dążenie do “skompletowania” systemu, choćby metodami, protetycznymi – i do takich protez należy analogia, zwłaszcza analogia *legis*.

W sferze interpretacji prawa konsekwencją wspomnianego założenia jest powszechnie aprobowany zakaz wykładni w sposób prowadzący do powstania (ujawnienia) luki w prawie. Oznacza to uprawomocnienie dyrektywy wykładni nakazującej – w sytuacji, gdy możliwa jest dwu- lub wielowariantowa wykładnia przepisu – odrzucenie takiego wariantu, którego rezultatem byłaby konstatacja o istnieniu luki w prawie.

Dwie podstawowe kategorie luk w prawie to luki rzeczywiste (inaczej – konstrukcyjne, techniczne) oraz luki aksjologiczne (ocenne). Szczególnym rodzajem luki w prawie są luki swoiste, istniejące na skutek niewydania przez organ władzy publicznej, mający kompetencje prawodawcze i do korzystania z nich zobowiązany – przepisów wykonawczych.

Luki rzeczywiste pojawiają się wówczas, gdy możliwe jest stwierdzenie, że określona kwestia, która powinna być uregulowana ze względu na wymóg kompletności uregulowań tworzących określoną instytucję prawną – nie znajduje uregulowania (brak jest stosownego przepisu). Przepisy prawa w takim wypadku nie zawierają norm prawnych niezbędnych do rekonstrukcji określonej instytucji prawnej. Instytucja taka nie może w takiej sytuacji funkcjonować w ogóle bądź funkcjonuje w sposób ułomny.

Istnieniu luk konstrukcyjnych w prawie trudno jest w istocie rzeczy zaprzeczyć, stąd też skłonność do uznania faktu ich istnienia jest generalnie większa niż skłonność do uznania istnienia luk aksjologicznych.

II. Rozprawa doktorska mgr. Marka Słupczewskiego składa się z Wprowadzenia, dziewięciu rozdziałów merytorycznych oraz Zakończenia. Układ pracy oraz tytuły rozdziałów, a przede wszystkim podział materii pomiędzy te jednostki redakcyjne są przekonujące, a dosyć szczegółowy spis treści pozwala czytelnikowi na komfortowe poruszanie się po pracy. Jediną kwestią, którą należałoby rozważyć

przed przygotowaniem pracy do wydania w formie książkowej (na co ta bezwzględnie zasługuje) byłoby wyłączenie z zasadniczej struktury pracy rozdziału IX, zawierającego wyniki badań statystycznych polskiego orzecznictwa. Skoro ten materiał jest w rozprawie, to znaczy, że był potrzebny do wyprowadzania z niego wniosków, a nie jedynie do ilustrowania pewnych aspektów badanego zjawiska. A skoro tak, i na dodatek trudno byłoby ten materiał sensownie ulokować między rozdziałami wcześniejszymi (a tak właśnie jest), to można zastanowić się na umieszczeniu wspomnianego rozdziału w Aneksie do rozprawy doktorskiej. Niezbyt szczęśliwe (choć bynajmniej nie błędne) jest użycie tytułów przyjętych dla sąsiadujących elementów redakcyjnych: „Wprowadzenie” oraz „Zagadnienia wprowadzające” (rozdział I).

Rozdział I rozprawy poświęcony jest przedstawieniu podstawowych tez pracy, zastosowanej metodologii badań oraz dotychczasowemu dorobkowi w tym zakresie zarówno jeśli chodzi o piśmiennictwo krajowej jak i zagraniczne. Wybór kluczowych problemów do dalszej analizy zasługuje na aprobatę, a nawet uznanie z punktu widzenia wagi podejmowanej problematyki.

W rozdziale II rozprawy doktorskiej przeanalizowano kwestię tzw. luk w prawie, powodów ich powstawania oraz rozmaitych klasyfikacji tych obiektów, a także metod ich eliminacji (zamykania).

W rozdziale III rozprawy zawarta jest analiza teoretycznoprawna rozumowania przez analogię. Rozważa się tutaj rozmaite klasyfikacje analogii, a także cele i funkcje analogii w prawie oraz miejsce analogii w systemie zasad i reguł wykładni prawa w naszej kulturze prawnej. Rozdział jest równie obszerny, co i bogaty w treści, a konkluzje zawarte w Podsumowaniu w pełni akceptowalne.

Rozdział IV i V rozprawy doktorskiej to pokazanie zakresu potencjalnego stosowania analogii w rozmaitych dziedzinach prawa krajowego, a także w systemach prawa obcego oraz unijnego i międzynarodowego. Oba rozdziały mają przede wszystkim charakter poglądowy i tworzą coś w rodzaju dalszego (w sensie – oddalonego) kontekstu dla zasadniczych rozważań autora.

Rozdział VI pełni w rozprawie doktorskiej ważną rolę, gdyż rozważania tam pomieszczone dotyczą rdzenia problematyki pracy - właściwych dla prawa podatkowego uwarunkowań, w jakich stosowanie analogii w tej gałęzi prawa ma miejsce.

Wielość wątków podejmowanych w tym rozdziale przez autora uniemożliwia praktycznie szerszą ich analizę w ramach tej opinii. Można jedynie podkreślić z jednej strony skrupulatnie gromadzenie przez Autora wiedzy i poglądów dotąd funkcjonujących w piśmiennictwie i orzecznictwie sądów, a z drugiej – trafnie komentowanie istniejącego volumenu poglądów i dobre syntetyzowanie wniosków dotyczących rozważanych zagadnień.

Dyskusyjne jest jednak przejście przez Autora do porządku dziennego nad równie rozpowszechnionymi, co i błędnymi poglądami, w myśl których ulgi i zwolnienia podatkowe, jako że naruszają (rzekomo – przypis B.B.) zasady równości i sprawiedliwości opodatkowania powinny być interpretowane ściśle (praktycznie – zawężająco) (s. 192-193). Można żałować, że Autor nie zasygnalizował nawet istnienia poglądów diametralnie odmiennych (na ich bliższą analizę trudno byłoby znaleźć w pracy miejsce).

Dyskutować dałoby się też z przytoczonym w pracy poglądem R. Mastalskiego, w myśl którego zwiększenie w drodze analogii „przywilejów” podatnika i rozciągnięcie zakresu ulg i zwolnień podatkowych na sytuacje nieobjęte przepisami w drodze analogii sprzeciwiałby by się – zdaniem tego autora – zasadzie sprawiedliwości podatkowej (s. 193). Można żałować, że autor tego poglądu nie pomyślał nad tym, czy *analogia legis* nie mogłaby posłużyć osiągnięciu stanu uznawanego za sprawiedliwy w sytuacji, gdyby milczenie ustawodawcy było źródłem tejże niesprawiedliwości... Natomiast milczenie Autora rozprawy doktorskiej przytaczającego bez komentarza pogląd R. Mastalskiego jest tu o tyle zastanawiające, że w Zakończeniu wyraża on (trafny) pogląd odmienny, pisząc że „analogia jest też wykorzystywana do poprawy sytuacji podmiotu dyskryminowanego” (s. 303).

Można oczywiście twierdzić, że są to sytuacje wyjątkowe, ale nawet ta wyjątkowość nie pozwala m. zd. na formułowanie twierdzeń aż tak kategoriycznych, wykluczających „ratunkowe” użycie analogii przy interpretacji przepisów dotyczących ulg i zwolnień podatkowych. Co więcej - takie przypadki można zidentyfikować w polskim orzecznictwie podatkowym.

Równie ważny jak rozdział poprzedzający, jest rozdział VII rozprawy doktorskiej. Autor zajął się w nim zagadnieniem granic stosowania analogii w prawie podatkowym. Podziela poglądy wyrażone w tym rozdziale, a zwłaszcza sugestię rozważenia możliwości wprowadzenia do prawa pozytywnego przepisu, który *expressis verbis* dawałby podstawę stosowania analogii i określałby tego zasady (granice).

Można by oczywiście argumentować, że podejście do tej kwestii należy pozostawić kulturze prawnej, bez normatywizacji wszystkiego za wszelką cenę. Tyle tylko, że w Polsce – przede wszystkim na skutek uporczywej i bezzasadnej niechęci sądów administracyjnych do zbudowania strategii wykładni prawa (albo tylko jej ujawnienia, jeśli już istnieje) – determinanty kulturowe wyraźnie nie wystarczają... Jest to sytuacja zbliżona do losów zasady *in dubio pro tributario*, której istnieniu (przed jej normatywizacją w art. 2a Ordynacji podatkowej) część sędziów ostentacyjnie, a nawet manifestacyjnie zaprzeczała.

Reasumując, niedostatki kultury prawnej trzeba niekiedy „nadrabiać” zbędnymi w innych warunkach regulacjami prawnymi. Można jedynie dodać, że rozwiązanie proponowane przez Autora funkcjonuje już od dawna w ordynacjach podatkowych szeregu państw (zob. np. art. 23 hiszpańskiej LGT i iberoamerykańskie klony tego przepisu).

Rozdział VIII i wspomniany wcześniej Rozdział IX rozprawy doktorskiej zawierają analizy dotyczące poglądów orzeczniczych w kwestii dopuszczalności stosowania i ew. zakresu stosowania analogii w systemie prawa podatkowego.

W Zakończeniu Autor zwięźle podsumowuje wyniki badań, zajmując stanowisko zasadniczo zgodne z poglądami doktryny w kwestii stosowalności rozumowania *per analogiam* w procesach wykładni prawa podatkowego, wzbogacone teraz analitycznym dorobkiem samego Autora dysertacji.

Językowo praca wykracza w sposób znaczący ponad poziom li tylko poprawności, gdyż autor z dużą swobodą operuje zarówno językiem powszechnym, jak i językiem prawniczym. Wzmacnia to perswazyjny efekt narracji i powoduje, że pracę czyta się z przyjemnością i zaciekawieniem, do którego przyczynia się estetyka jej języka. Sposób podania informacji ułatwia zarówno percepcję poszczególnych myśli autora, jak i wyrobienie sobie ogólnego poglądu na analizowane w pracy zagadnienia.

Drobne niedostatki językowe nie zacierają bynajmniej ogólnego, jednoznacznie pozytywnego obrazu treści rozprawy – także z punktu widzenia estetyki używanego w niej języka. Do wspomnianych niedostatków językowych można zaliczyć np. użycie słowa „ówczasnie” zamiast słowa – jak się można domyślać – „współcześnie” (s. 192). Postawić można pytanie, ale już raczej nie odpowiedź na pytanie (s. 60).

Autor powiela też błąd logiczno-językowy – niestety, powszechnie spotykany zarówno w piśmiennictwie, jak i w orzeczeniach sądów administracyjnych – pisząc o „wykładni literalnej”, co ma być – sądząc z kontekstu – wyrażeniem synonimicznym do wyrażenia „wykładnia językowa. Tymczasem wykładnię rozpoczyna się w zasadzie od poziomu wyrazu, a nie litery. Wyjątki są tak nieliczne (np. spójnik „i” jako wyraz logiczny koniunkcji), że nie uzasadniają posługiwania się wyrażeniem „wykładnia literalna”. Jeszcze mniej zasadne jest posługiwanie się wyrażeniem „literalne brzmienie przepisu” (s. 192). Litera jest znakiem graficznym, a więc *eo ipso* brzmieć nie może; brzmieć może co najwyżej głoska jej odpowiadająca. Analogia do muzyki, gdzie mówi się niekiedy o „brzmieniu nut” zamiast „brzmieniu dźwięków” tym nutom odpowiadających byłby w tym przypadku zdecydowanie zbyt słaba, co Autor rozprawy doktorskiej, jako specjalista od analogii, zapewne byłby skłonny przyznać.

Autor rozprawy doktorskiej ma ugruntowaną, głęboką wiedzę na temat wykładni prawa podatkowego (i wiedzę na temat prawa podatkowego w ogóle). Wywody w pracy są uporządkowane i logicznie prowadzone, a odpowiedni dystans do rozważanych problemów - zachowany. Napisanie opiniowanej rozprawy doktorskiej wymagało od Autora dużego nakładu pracy, ale ten wysiłek dobrze się opłacił. Nauka prawa wzbogaciła się o opracowanie oryginalne i wnikliwe. Praca oparta jest o zgromadzoną w bardzo szerokim zakresie literaturę przedmiotu, właściwie wykorzystaną – realnie, a nie tylko ornamentacyjnie. Katalog pozycji tej literatury, obejmujący ok. 270 opracowań jest – w kontekście ogólnego volumenu opracowań istniejących, relewantnych dla badanej problematyki – całkowicie zadowalający.

Rozważania w pracy ugruntowane są w spostrzeżeniach dotyczących analogii jako sposobu społecznego myślenia i sposobu rozwiązywania problemów indywidualnych codziennego bytowania. Przywoływana literatura socjologiczna upewnia czytelnika, że rozumowania przez analogię nie da się ograniczyć wyłącznie do roli prawniczego instrumentu pomagającemu wyjść sędziemu z niewygodnej dla niego sytuacji spowodowanej ułomnością prawa, jakie jest obowiązany stosować.

Doktorant zidentyfikował praktycznie wszystkie istniejące w piśmiennictwie prawniczym kontrowersje dotyczące istoty rozumowania w drodze analogii oraz rozmaite definicje tę istotę próbujące wyrazić. Analiza jest równie głęboka, jak i wyważone są wnioski z niej wypływające. Autor legitymuje się dobrze rozwiniętym,

ugruntowanym i nad wyraz dojrzałym aparatem naukowym, zdecydowanie przewyższającym to, co spotkać można w standardowej pracy doktorskiej. Potrafi przy tym pisać zajmująco, w sposób wciągający czytelnika w treść prowadzonych przez niego rozważań. Można stwierdzić, że praca nie ma słabych stron.

Rozprawa, po jej opublikowaniu, w istotny sposób wzbogaci polską (i nie tylko) literaturę przedmiotu. Można bez emfazy stwierdzić, że podnosi ona badania nad wykładnią prawa podatkowego w Polsce na nowy, wyższy poziom. Nadanie doktorantowi stopnia doktora nauk prawnych z wyróżnieniem – o co wnioskuje – będzie działaniem w pełni uzasadnionym.

Należy zauważyć i podkreślić, że praca ma oczywiste walory prac konkursowych i zarówno Rada Dyscypliny Nauki Prawne WPiA UMK jak i sam doktor *in spe* powinni zadbać o to, aby te szanse konkursowe w pełni wykorzystać.

W konkluzji można jednoznacznie stwierdzić, że rozprawa doktorska p. mgr. Marka Słupczewskiego pod tytułem „Wnioskowanie *per analogiam* w prawie podatkowym”, spełnia warunki stawiane przez ustawę z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz. U. Nr 65, poz. 595 ze zm.), stanowiąc oryginalne rozwiązanie problemu naukowego i wykazując jednocześnie ogólną wiedzę teoretyczną Autora w zakresie prawa finansowego (podatkowego) oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

W związku z powyższym całkowicie zasadne będzie – i o to wnoszę - dopuszczenie Pana mgr Marka Słupczewskiego do dalszych stadiów postępowania w sprawie nadania mu stopnia doktora nauk prawnych.

Kraków, dnia 7 maja 2022 r.





**WNIOSEK O UZNANIE ROZPRAWY DOKTORSKIEJ ZA WYRÓZNIAJĄCĄ**

Imię i nazwisko doktoranta: Marek Stupczewski  
Tytuł rozprawy doktorskiej: Wniosek per analogiam w prawie podatkowym  
Promotor: dr hab. Lejciech Morawski  
Promotor pomocniczy (jeżeli jest powołany):  
Recenzent: prof. dr hab. Bogumił Brzeziniński

Wnoszę o uznanie rozprawy doktorskiej za wyróżniającą

Uzasadnienie  
Recenzowany w sprawie doktorskiej usnął za  
krytyczniej niż na tle wybitnie pisanych prac  
tej kategorii. Autor opowie o dobre opanowaniu aparatu  
materiałowym, bezkompromisowe go do opracowania tematyki  
ważnej, nie oprowadził jak dotąd w sposób monograficzny  
w Polsce. Formalnie praca jest bez zarzku i prezentuje wysokie  
możemy porównać. Kryteria wymienione w art. 12 ustawy o  
kryteria 2 § 1 pkt. 1-3 Załącznika nr 1 do uchwały nr

<sup>data</sup> 9/RDNP/N/2021 Rady Dyscypliny – Nauki Prawne WPiA  
UMK z 19.01.2021 r. <sup>podpis</sup>

7.09.2021

