

Prof. zw. dr hab. Jan Głuchowski

Toruń, dnia 27 maja 2022

RECENZJA

rozprawy doktorskiej mgr Marka Słupczewskiego „Wnioskowanie *per analogiam* w prawie podatkowym”, Toruń 2022, ss. 335

I

Tematyka rozprawy dotyczy dylematu z zakresu teorii prawa, posiadającego równocześnie wielkie znaczenie praktyczne. Jak stwierdził profesor R. Mastalski w przytoczonej w rozprawie publikacji, prawo podatkowe, jako prawo publiczne, preferuje interes ogółu kosztem interesu prywatnego. Wynikają z tego nie tylko konsekwencje formułowane w teorii, ale i rodzime stany faktyczne – niektóre z wojewódzkich sądów administracyjnych wprost wskazywały, że stosowanie analogii w prawie podatkowym nie jest dopuszczalne i to nawet na korzyść podatnika. Równocześnie w orzeczeniach rzadko jest rozważana dopuszczalność analogii oraz jakiegokolwiek odnoszenie się do niej. Tymczasem teoretyczne rozważania - i to nie tylko „z pozoru” (s.15) – pociągają za sobą szereg wskazań ważnych dla praktyki w związku z czym, w zamyśle autorskim, zaprezentowanie kompleksowego opracowania, dotyczącego dopuszczalności oraz praktyki stosowania rozumowania *per analogiam* pozwoli bądź to na zakwestionowanie, bądź to na potwierdzenie słuszności niektórych stereotypów związanych z tą metodą wnioskowania.

Równocześnie należy stwierdzić, że w rodzimej literaturze przedmiotu nie brak jest opracowań monograficznych i artykułowych, w których podejmowana jest tematyka analogii w prawie oraz w prawie podatkowym. Wyrażono jednak jednoznacznie opinię, że aktualnie brak jest w Polsce publikacji, w której w sposób kompleksowy omówiono by dopuszczalność stosowania rozumowania *per analogiam* w prawie podatkowym. Autor odniósł się lapidarnie również do sytuacji w tym względzie w krajach zachodnich przytaczając publikacje: E. Sherwina, *A Defence of Analogical Reasoning in Law*, 1999; M. Sioty Alwareza,

Analogia e interpretation en el derecho tributario, 2010; G. Frasoniego, L'analogia nel diritto tributario, 2020.

Przytoczone ustalenia pozwalają sformułować ocenę, że wybór tematyki dysertacji jest trafny i zasadny.

II

Praca składa się z wprowadzenia, dziewięciu rozdziałów i zakończenia. We wprowadzeniu zawarto kwestie dotyczące analogii w prawie, znaczenia tego problemu, przedmiotu opracowania i celów pracy. Na wstępie przytoczono pogląd, że rozumowanie *per analogiam* stanowi jedną z metod zamykania luk w prawie. Wskazano też, że może ono pełnić również inne funkcje ale ta właśnie jest najczęściej wykorzystywana i uznano, iż przede wszystkim na niej właśnie należy oprzeć rozważania w dysertacji. W rezultacie postrzegając stan prawny jako narzędzie mające zapewnić bezpieczeństwo i sprawiedliwość sprzyjające jednostkom a nie stanowiące jedynie wyabstrahowany od rzeczywistości system zakazów i nakazów - rozumowanie to uznano za najbliższe naturze ludzkiej.

Zdecydowano się, zasadnie, ograniczyć to rozumowanie do znaczenia typowego dla prawa kontynentalnego to jest szczególnie analogii *iuris* i analogii *legis*, nie zaś znanej systemowi *common law* analogii pomiędzy precedensami. Uwzględniając realia prymatu sądowej kontroli administracji podatkowej oraz rzeczywisty ciężar weryfikacji prawidłowości jej działania ciężący na sądownictwie administracyjnym, rozważania w zakresie praktyki zdominowane zostały przez analizę dorobku związanego z sądowym stosowaniem analogii. Równocześnie, z oczywistych względów, w pracy nawiązano do stosowania analogii przez organy podatkowe. Zwieńczeniem wprowadzenia jest punkt czwarty „Cele pracy”. Posiada on dwojakie mankamenty – formalny i merytoryczny. Formalny sprowadza się do tego, że nie wyodrębnia się w treści opracowań monograficznych kwestii trzydziestych. Merytoryczny zaś przedstawię w części III.

W rozdziale pierwszym wskazana jest korekta terminologiczna. Nazwa „Zagadnienia wprowadzające” po „Wprowadzeniu” jest nieporadna. Natomiast zawarte w niej kwestie mają niezwykle ważne znaczenie. Są to mianowicie: tezy, metodologia badań, dotychczasowy stan badań, wyniki badań wstępnych. Pisząc o dotychczasowym stanie badań powtórzono treść w zdaniach pierwszym i trzecim. Ich sens ma natomiast bardzo ważne znaczenie i sprowadza się do konkluzji, że przy aktualnym stanie wiedzy brak jest publikacji, w której w sposób

kompleksowy omówiono by zagadnienie dopuszczalności stosowania rozumowania *per analogiam* w polskim systemie podatkowym.

W prezentacji wyników badań wstępnych słusznie wyeksponowano fakt, że stosunek orzeczeń poruszających kwestię rozumowania w drodze analogii do zapadłych w sądach administracyjnych pod hasłem tematycznym „podatki” w okresie od 22 kwietnia 1982 do 22 marca 2022 wynosi tylko 2,68 procent. Niezależnie od ustaleń zawartych w rozdziale IX już w tym miejscu należy wysoko ocenić przeprowadzenie owych badań, ponieważ pozwalają one na formułowanie opinii opartych na faktach, a te właśnie mają fundamentalne znaczenie w nauce. W konkluzji, w ostatnim akapicie zawarta jest opinia, która będąc merytorycznie poprawna powinna znaleźć się w zakończeniu rozprawy a nie w tym miejscu, do czego jeszcze nawiążemy.

W rozdziale drugim omówiono luki w prawie i metody ich zamykania, ponieważ ich istnienie jest przyczyną rozumowania *per analogiam*. Autor zapowiedział skrótową prezentację luk, ale w rzeczywistości uczynił to na 15 stronach. Dla tematu szczególnie przydatne jest zreferowanie luk w prawie podatkowym (ss.50 - 52) oraz dopuszczalności wypełniania luk przez sądy i organy podatkowe (ss.57 – 59).

W rozdziale trzecim przedstawiono analizę teoretycznoprawną rozumowania *per analogiam*. Rozważania te obejmują ogólne założenia, rodzaje analogii, jej cele i funkcje oraz stosowanie. Niepotrzebnym odstępstwem od reguły, w tym fragmencie rozprawy są aż dwa podsumowania (ss. 89 i 102).

Rozdział czwarty poświęcono analogii we współczesnych systemach prawa krajowego cywilnego, karnego i administracyjnego. Następny zaś – analogii w prawie unijnym, międzynarodowym i zagranicznym.

W rozdziale szóstym skoncentrowano uwagę na kardynalnych dla tematu, specyficznych uwarunkowaniach stosowania rozumowania *per analogiam* w prawie podatkowym. Są one przedstawione w sposób wyczerpujący. Natomiast swoistym ewenementem są aż trzy odrębne podsumowania jego zawartości (ss. 164, 175, 198)

Trzy ostatnie rozdziały przedstawiają treści dotyczące: zakresu dopuszczalności stosowania rozumowania *per analogiam* w prawie podatkowym; wnioskowania *per analogiam* – wybranych problemów orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, sądów administracyjnych oraz praktyki organów administracji; wyników badań statystycznych polskiego orzecznictwa. W ostatnim z nich, dla jasności obrazu, analogia pośrednia powinna być omówiona po kwestiach

dotyczących częstotliwości, dzięki czemu kwestie popularności i częstotliwości występowania analogii w prawie podatkowym następowałyby po sobie.

Generalnie stwierdzam, że kwestie przedstawione w rozdziałach wiążą się z tematem a ich sekwencja jest w zasadzie poprawna.

III

Ocenę merytoryczną dysertacji należy powiązać z jej celem, hipotezami i wnioskami. Autor wyodrębnił cele pracy na początku, w punkcie 4 spisu treści. W pierwszym zdaniu napisał o głównym celu a w drugim nadal używa liczby pojedynczej – mylna jest więc liczba mnoga w podtytule. Zabrakło tu poprawności naukowej, która wymaga precyzyjnego określenia celu głównego oraz sformułowania pozostałych celów. Równocześnie jednak w owym pierwszym zdaniu zadeklarowano, że analiza stosowania rozumowania *per analogiam* w prawie podatkowym będzie powiązana z próbą rozstrzygnięcia czy stosowanie analogii w prawie podatkowym jest dopuszczalne oraz w przypadku pozytywnej odpowiedzi dokonana zostanie ocena granic i zakresu dopuszczalności jej stosowania.

Nietypowym ujęciem jest też poświęcenie odrębnego paragrafu tezm; zostały w nim zaprezentowane w postaci podpunktów. Ze względu na wagę tez w badaniach naukowych zasługują one na przytoczenie: brak wyrażonego *expressis verbis* zakazu stosowania *per analogiam* w prawie podatkowym, zakazu stosowania tegoż rozumowania na niekorzyść podatnika, dopuszczalność jego stosowania przy wykorzystaniu przepisów proceduralnych oraz w ogólnym prawie podatkowym, zmiana poglądów sędziów oraz podatników co do możliwości stosowania rozumowania *per analogiam*, ograniczone stosowanie tego rozumowania w prawie podatkowym.

Rdzeniem dysertacji naukowej są ustalenia wynikające z rozważań. Autor zawarł je w podsumowaniach cząstkowych wieńczących rozdziały III – IX oraz w zakończeniu. Stwierdził w nich, co następuje.

Istnienie luk w prawie ma charakter permanentny, co nie czyni go wadliwym przy tworzeniu możliwości ich usuwania.

Generalnie rzecz biorąc we wszystkich gałęziach prawa – co uwidacznia się szczególnie w prawie podatkowym – podstawą do ewentualnego zakazu stosowania analogii na niekorzyść jednostki jest fakt, że wszelkie ograniczenia wolności praw i swobód obywatelskich wymagają zasadnej podstawy prawnej.

Dzieje się tak dlatego, że w prawie podatkowym z założenia większość przepisów dotyczy uprawnienia do pobierania podatku, a w odniesieniu do podatku obowiązku uchylenia go biernie czy aktywnie. Równocześnie w sytuacji, gdy podatnik może korzystać z przywilejów takich jak zwolnienia, głęboko zakorzeniony w praktyce pogląd, oparty na niekwestionowanej zasadzie powszechności opodatkowania stanowi, że ulgi i zwolnienia mają wyjątkowy charakter i podlegają ścisłej wykładni nie nadającej się do analogicznego stosowania.

Na gruncie unijnym i światowym system prawa podatkowego nie jest na tyle zupełny, by uzasadnione było dowolne stosowanie rozumowania *per analogiam*. Równocześnie zakres wprowadzania analogii w prawie podatkowym kształtuje się odmiennie w różnych prawnych porządkach krajowych. Natomiast na ich gruncie każdorazowo analogia bywa dopuszczana lub ograniczana czy to przez prawodawcę, czy przez orzecznictwo. Mimo powyższego stanu rzeczy widoczne są możliwości do jej stosowania w poszczególnych państwach.

W rozdziale szóstym stwierdzono jednoznacznie, że ingerencja w prawa majątkowe jest nieodzownym elementem obowiązków podatkowych. Równocześnie dopuszczalność regulacji prawnej tychże nie może być rozpatrywana w kategorii ograniczeń korzystania z konstytucyjnych uprawnień. Ingerencja w zakresie dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do osoby obciążonej tym obowiązkiem jest związana z art. 84 Konstytucji RP. Oceniono też, że analogia w pełni podlega ograniczeniom wynikającym z artykułów 84 i 217 Konstytucji. Oznacza to, że orzeczenia sędziowskie w żadnym przypadku nie mogą w sposób konstytutywny stanowić o podmiocie, przedmiocie oraz stawkach podatkowych, jak również o zasadach przyznawania ulg, umorzeń oraz o kategoriach podmiotów zwolnionych od podatku. Równocześnie nie ma przeciwskażeń, aby rozstrzygać w drodze analogii o kwestiach proceduralnych czy terminach płatności daniny. I wreszcie zaproponowano szeroką kompetencję sądu w sytuacji, gdy przykładowo ustawa umożliwia jednostkom samorządu terytorialnego ustalenie wysokości podatku czy opłat lokalnych.

W rozdziale kolejnym sformułowano ocenę o powszechności i wzrastającej akceptacji analogii. Przedstawiono równocześnie argumenty przemawiające zarówno za posługiwaniem się nią w prawie podatkowym, jak i rekomendujące umiar w tym zakresie. Jednocześnie uznano, że analogia zasługuje na uwagę jako dopuszczalna w prawie podatkowym metoda wnioskowania prawniczego i mogłaby być wprowadzona do przepisów ustawowych bądź konstytucyjnych (s. 247).

Na uwagę zasługuje również ocena zawarta w ostatnim rozdziale, iż termin analogia występuje w orzecznictwie podatkowym w wielu postaciach, przykładowo jako analogia pomiędzy wyrokami, interpretacjami, decyzjami oraz jako próba uzupełniania luk prawnych.

Przytoczone wyżej konkluzje i poglądy zasługują jednoznacznie na pozytywną ocenę merytoryczną.

Niefortunnym rozwiązaniem w dysertacji jest kwestia treści podsumowań i zakończenia. Te pierwsze kończą rozdziały. Swoiste dodatkowe podsumowanie - dotyczące wyników wstępnych – znalazło się dodatkowo na stronie 34. Bardzo zróżnicowana jest ich objętość. W rozdziałach III i VIII jest to kilka wersów tekstu; w V, VII i IX – kilkanaście. W IV i VI – trzy strony. Łącznie stanowi to około 10 stron. Siłą rzeczy straciło na tym zakończenie, które w trzystustronicowej monografii liczy tylko trzy strony, zawierając częściowo przytoczone wcześniej treści. W zakończeniu zabrakło też, niestety, nawiązania do tej pracy. W rezultacie ich szersza prezentacja na początku jest ostateczna. A to właśnie treść pracy dowodzi ich słuszności lub niesłuszności.

IV

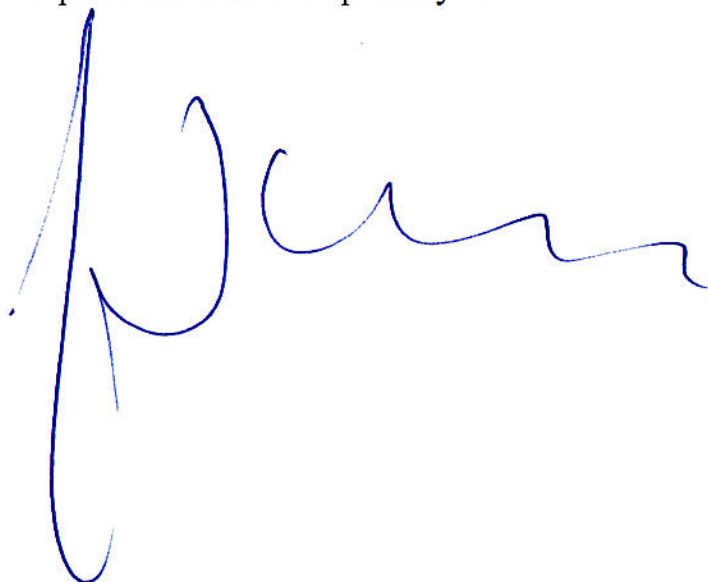
Na osobną uwagę i pozytywną ocenę zasługują wyniki badań statystycznych polskiego orzecznictwa związanego z analogią oraz bibliografia. Publikacje statystyczne należą do rzadkości w literaturze prawniczej a do tego nie zawsze są przydatne. W tym przypadku mamy do czynienia z prezentacją danych liczbowych bezpośrednio dotyczących tematu rozprawy: wyroków sądowych związanych z luką prawną (s. 291), częstotliwości odnoszenia się do analogii przy różnych rodzajach podatków (293), ilości wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego, w których posłużono się określeniem „analogia” z zakresu tematycznego określonego przez hasło „podatek” i ogółu orzeczeń z tego samego zakresu tematycznego (ss. 275 – 296).

Autor bardzo dobrze wykorzystał źródła materiałowe w treści rozprawy. W rezultacie bibliografia obejmuje: 277 książek i artykułów, 39 aktów prawnych, 24 orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, 22 orzeczenia Sądu Najwyższego, 139 wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych oraz związane z tematem orzeczenie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka i orzeczenie Europejskiego Trybunału Unii Europejskiej. Wykorzystano też kilka interpretacji ogólnych, indywidualną oraz opinię Rzecznika Generalnego Eleanor Sharpstone.

W sumie wnoszę o uznanie recenzowanej rozprawy doktorskiej za zasługującą na wyróżnieniu.

V

W konkluzji stwierdzam, że rozprawa mgr Marka Słupczewskiego zatytułowana „Wnioskowanie *per analogiam* w prawie podatkowym” odpowiada wymogom stawianym rozprawom doktorskim określonym w art. 13 ustawy 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.) Autor przedstawiając kompleksowo i z różnych punktów widzenia tytułową problematykę zaprezentował ogólną ugruntowaną wiedzę teoretyczną z zakresu nauk prawnych oraz umiejętność samodzielnej pracy naukowej. Recenzowana rozprawa zawiera oryginalne rozwiązanie problemu naukowego. W związku z powyższym zasadne jest dopuszczenie mgr Marka Słupczewskiego do dalszych etapów postępowania zmierzającego do nadania Mu stopnia doktora nauk prawnych.

A handwritten signature in blue ink, consisting of a large, stylized initial 'M' followed by a series of connected, flowing lines that form the rest of the name.

WNIOSEK O UZNANIE ROZPRAWY DOKTORSKIEJ ZA WYRÓŻNIAJĄCĄ

Imię i nazwisko doktoranta: *Marek Stupczewski*

Tytuł rozprawy doktorskiej: *Wprowadzenie per analogiam
do prawa podatkowego*

Promotor:

Promotor pomocniczy (jeżeli jest powołany):

Recenzent: *dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK*

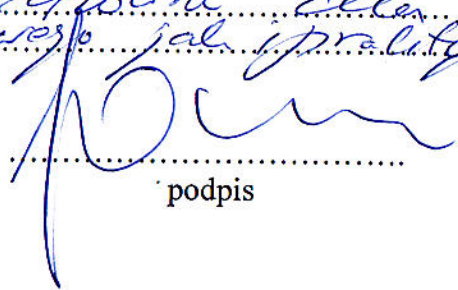
Wnoszę o uznanie rozprawy doktorskiej za wyróżniającą

Uzasadnienie

*Rozprawa jest pierwotnym w
rodzimej literaturze przedmiotu
opracowaniem monograficznym na
temat wprowadzenia per analogiam
do prawa podatkowego. Ma ono
charakter komparatywny i
uwzględnia nie tylko prawa
krajowe ale i unijne, między
narodowe i zagraniczne. Sformułowane
oceny są precyzyjne i merytoryczne
i będą przydatne, zgodnie z celami
nauki prawa podatkowego jak i praktyki.*

27 maj 2022

data



podpis