

dr hab. Artur Mudrecki prof. ALK  
Zakład Prawa Finansowego  
i Podatkowego  
Akademii Leona Koźmińskiego  
w Warszawie

Warszawa, dnia 5 sierpnia 2018 r.

Pan  
Prof. zw. dr hab. Emil W. Pływaczewski  
Dziekan  
Wydziału Prawa  
Uniwersytetu w Białymstoku

W załączeniu przesyłam recenzję pracy doktorskiej mgr Sylwestra Golca pt „Zasada proporcjonalności jako podstawa rozstrzygnięcia sądu administracyjnego w sprawach podatkowych” przygotowana pod opieką naukową prof. dr. hab. Mariusz Popławskiego.

Z wyrazami szacunku i poważania



Załączniki:

1. Recenzja pracy
2. Umowa wraz z załącznikami

dr hab. Artur Mudrecki prof. ALK  
Zakład Prawa Finansowego  
i Podatkowego  
Akademii Leona Koźmińskiego  
w Warszawie

Warszawa, dnia 5 sierpnia 2018 r.

### **Recenzja**

**pracy mgr Sylwestra Golca pt. „Zasada proporcjonalności jako podstawa  
rozstrzygnięcia sądu administracyjnego w sprawach podatkowych”  
przygotowana pod opieką naukową  
dr. hab. Mariusza Popławskiego, prof. UwB oraz promotora pomocniczego dr  
Grzegorza Liszewskiego.**

#### **1. Wybór tematu pracy i założenia badawcze**

Problematyka zasady proporcjonalności w sprawach podatkowych ma charakter interdyscyplinarny, łączy w sobie przede wszystkim wątki teorii prawa, prawa konstytucyjnego, prawa podatkowego i europejskiego. Podjęta tematyka sprawia spore problemy naukowe i praktyczne. Wymaga ona rozległej wiedzy teoretycznej i praktycznej ze wskazanych dziedzin prawa oraz umiejętnej analizy rozwiązań unijnych dotyczących podatków.

Rzetelna analiza zasady proporcjonalności, która jest adresowana do władzy ustawodawczej, wykonawczej i sądowniczej jest szczególnie istotna dla Unii Europejskiej, państw członkowskich, organów podatkowych, którzy muszą dbać o właściwe ukształtowanie i funkcjonowanie tej instytucji oraz podatników, którzy przepisy te muszą stosować. Regulacje prawne dotyczące podatków sprawiają spore trudności praktyczne dotyczące ich wykładni zwłaszcza z uwagi na to, że są konfrontowane z prawem unijnym i konstytucyjnym i podatkowym i w większości przypadków należą do samoobliczalnych. Aby prawidłowo dokonać interpretacji przepisów podatkowych nie wystarczy posługiwać się językową dyrektywą interpretacyjną, ale również należy sięgać po dyrektywę systemową oraz funkcjonalną, przyjmując jednocześnie jako priorytet w stosowaniu wykładnię prounijną. Recenzowana praca powstała w przełomowym okresie, bo w czasie

ożywionej dyskusji nad projektem nowej Ordynacji podatkowej, który przewiduje wprowadzenie analizowanej zasady jako ogólnej zasady prawa podatkowego.

Z tych powodów praca może się spotkać z dużym zainteresowaniem władzy legislacyjnej, wykonawczej i sądowniczej w Polsce oraz organów Unii Europejskiej. Dysertacja ze względu na swoją zawartość powinna się zaciekawić sędziów sądów administracyjnych, rozstrzygających spory podatkowe, podatników, doradców podatkowych innych profesjonalnych pełnomocników oraz pracowników organów podatkowych.

Tematyka dotycząca zasady proporcjonalności jako podstawy rozstrzygnięcia sądu administracyjnego w sprawach podatkowych nie doczekała się dotąd kompleksowej analizy naukowej w literaturze polskiej. Powyższa problematyka była podejmowana w literaturze jedynie wycinkowo: jako artykuły w czasopismach i rozdziały w szerszych monografiach. W nauce prawa podatkowego w Polsce brak jest monografii poświęconej zasadzie proporcjonalności w tej dyscyplinie. Z tego względu podjęcie przez mgr Sylwestra Golca problematyki związanej z zasadą proporcjonalności w prawie podatkowym należy ocenić bardzo wysoko, ponieważ zapewnia istotną lukę w nauce prawa podatkowego. Z tego względu takie ujęcie tematu pracy doktorskiej stanowi nowe i oryginalne podejście do problematyki badawczej.

Pewnym mankamentem pracy było pominięcie przez jej Autora przeglądu dotychczasowego dorobku literatury przedmiotu. Wprawdzie we wstępie doktorant odsyła w tym względzie do rozdziałów 3 i 4, lecz nie robi tego we wskazanych miejscach pracy.

Poza tym w pracy doktorskiej pominięto dosyć istotne pozycje dotyczące zasady proporcjonalności w prawie podatkowym. Należą do nich: K. Lasiński-Sulecki, Glosa do wyroku TS z dnia 2 czerwca 2016 r., C-418/14, Przegląd Podatkowy 2016/9/46-51, K. Lasiński-Sulecki, Glosa do wyroku TS UE z 26.01.2012 r. C-588/10, Prz. Podatkowy 2012 nr 3 s. 41-46, B. Brzeziński, Glosa do wyroku NSA z dnia 17 maja 2013 r., II FSK 1812/11, OSP 2014/1/10, B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Oświadczenia nabywców oleju opałowego i zestawienia tych oświadczeń a zasada proporcjonalności. Prz.Orz.Podatk. 2014 nr 4 s. 325-335, D. Mączyński, Glosa do uchwały NSA z dnia 24 października 2016 r., I FPS 2/16, OSP 2017/9/88, L. Etel, P. Pietrasz, Uwagi w przedmiocie konstytucyjności art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym, Przegląd Podatkowy, 2011/10/32-38), P. Selera, Zasada

proporcjonalności w orzecznictwie podatkowym Trybunału Konstytucyjnego. PiP 2017 nr 4 s. 48-63; A. Gomułowicz, Zasada proporcjonalności w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego a obowiązek podatkowy [w:] Prawo finansowe w warunkach członkostwa Polski w Unii Europejskiej. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Wandzie Wojtowicz, (red.) A. Pomorska, P. Smoleń, J. Stelmasiak, A. Gorgol, Lublin 2011, s. 139-144), P. Mikuła, Zasada proporcjonalności w orzecznictwie TSUE dotyczących podatku od wartości dodanej, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2014 nr 2, s. 31-51 s. 38-39; P. Mikuła, Zasada proporcjonalności w podatku od wartości dodanej – analiza orzecznictwa TSUE, Toruński Rocznik Podatkowy, Toruń 2014; P. Selera, Decyzje wykonawcze Rady odnoszące się do podatku od towarów i usług a traktatowa zasada proporcjonalności. Kwartalnik Prawa Podatkowego, 2013 nr 2 s. 77-90; P. Selera, Wpływ unijnej zasady proporcjonalności na polskie regulacje w zakresie podatku od towarów i usług. [w:] Prawo europejskie – 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym (red.) H. Litwińczuk, Warszawa 2011, s. 557-570), E. Michna, Zasada proporcjonalności w wykładni przepisów dotyczących sankcji podatkowych w świetle orzecznictwa TS UE, TK oraz sądów administracyjnych [w:] Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Sankcje i preferencje w prawie podatkowym (red.) B. Kucia-Guściora, M. Münnich, A. Zdunek, Wydawnictwo KUL, Lublin 2015, s.53-70).

Nie mniej jednak 146 pozycji bibliografii dotyczącej zazwyczaj teorii prawa wydaje się wystarczające dla prawidłowego zrealizowaniu założonego celu pracy doktorskiej.

Autor we wstępie do pracy przedstawia w sposób klarowny swoje założenia badawcze. Celem rozprawy było zbadanie stosowania przez polskie sądy administracyjne zasady proporcjonalności w sprawach podatkowych oraz wykorzystanie tej zasady jako podstawy prawnej tych rozstrzygnięć. Następnie sformułowano szczegółowe cele badawcze, których realizacja wymagała też udzielenia odpowiedzi na następujące pytania szczegółowe: 1. Jak jest charakter i jaką rolę pełni zasada proporcjonalności w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych? 2. W jakich sprawach jest ona powoływana przez te sądy, a w jakich może być stosowana w przyszłości? Jaki jest mechanizm jej stosowania ze szczególnym uwzględnieniem poglądów prezentowanych w nauce prawa w zakresie stosowania zasad prawa?

Na szczególną uwagę i wyróżnienie zasługują sformułowanie przez Autora we wstępie do pracy hipotezy badawcze, na które doktorant skrupulatnie odpowiada we wnioskach końcowych.

Ponadto pozytywnie należy ocenić zawężenie tematu pracy do wykorzystania zasady proporcjonalności jako podstawy do rozstrzygnięć sądu administracyjnego w sprawach podatkowych. Taki wybór okazał się trafny, bo podjęta problematyka i tak okazała się rozległa, o czym świadczy obszerność pracy doktorskiej, liczy ona 334 strony.

## **2. Metody badawcze**

Problematyka zastosowania zasady proporcjonalności jako podstawy rozstrzygnięcia sądu administracyjnego w sprawach podatkowych wymagała wypracowania odpowiedniego podejścia metodologicznego. Autor, mimo że tego nie artykułuje, posługuje się zasadniczo dwoma metodami badawczymi: metodą dogmatycznoprawną oraz metodą prawnoporównawczą. W pierwszej z tych metod autor dokonuje analizy podstawowych pojęć związanych z zasadami prawa ze szczególnym uwzględnieniem teorii prawa oraz przeprowadza analizę prawa Unii Europejskiej oraz orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Zasadniczo metodę domatycznoprawną doktorant wykorzystuje przy analizie orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych w Polsce. Po przedstawieniu podstawowych pojęć związanych z zasadami prawa Autor dokładnie przedstawia zasady prawa w ujęciu teoretycznych.

Autor analizuje wykładnię przepisów pod kątem wypracowanej zasady proporcjonalności jako doktryny orzeczniczej Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz unijnej zasady normatywnej dokonując syntezy 136 orzeczeń TSUE.

Nie mniej istotne jest przedstawienie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego pod kątem stosowania art. 31 ust. 3 Konstytucji RP (65 orzeczeń). Na szczególnie wyróżnienie zasługuje wnikliwe zbadanie opracowanie orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego (117 orzeczeń NSA) i wojewódzkich sądów administracyjnych, w którym Doktorant wykazał się wysokim poziomem wiedzy praktycznej i teoretycznej odkodowując rozstrzygnięcia sądów administracyjnych w Polsce pod kątem stosowania zasady proporcjonalności.



Mgr Sylwester Golec bardzo precyzyjnie na początku każdego z rozdziałów stawia cele badawcze, a następnie weryfikuje postawione tezy. Niezwykle pod tym względem przestawia się zakończenie pracy doktorskiej. Autor wszechstronnie przestawia stanowisko nauki prawa, a następnie wskazuje na właściwe (jego zdaniem) rozwiązanie rozpatrywanego problemu. Dokonuje on dosyć swobodnie i jednocześnie precyzyjnie różnych zasad koncepcji prawa pod kątem zasady proporcjonalności. Taka metoda badawcza zasługuje w pełni na akceptację, gdyż praca nabiera kształtu rzetelnego dyskursu naukowego.

Ponadto mgr Sylwester Golec w rozdziale III posługuje się metodą prawoporównawczą odwołując się do rozwiązań przyjętych w innych państwach. Na szczególne wyróżnienie zasługuje dokonana analiza kształtowania się zasady proporcjonalności w prawie państw europejskich, tj. Niemczech, w Austrii, we Francji w Wielkiej Brytanii.

Metody badawcze przyjęte w pracy są adekwatne do celów pracy. Na wyróżnienie zasługuje posługiwanie się obszernym materiałem źródłowym, tj. orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, Trybunału Konstytucyjnego i Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz wojewódzkich sądów administracyjnych.

### **3. Struktura i aspekty formalne pracy**

Praca składa się z pięciu rozdziałów, tj. I. Zagadnienia wprowadzające, II. Zasada prawa jako podstawa rozstrzygnięcia sądu administracyjnego, III. Zasada proporcjonalności w porządku prawnym państwa, IV. Zasada proporcjonalności na tle przepisów prawa Unii Europejskiej, V. Funkcjonowanie zasady proporcjonalności w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych.

W pracy wyodrębniono wstęp i zakończenie. Na końcu rozprawy ujęto spis literatury i orzecznictwa. W ramach rozdziałów Autor wyodrębnia mniejsze jednostki redakcyjne i w zasadzie każdy z rozdziałów zaczyna od wprowadzenia i kończy wnioskami, przez co układ pracy jest bardziej czytelny.

Struktura pracy podporządkowana jest postawionym celom. Autor, jak już wcześniej wspomniano, po zdefiniowaniu podstawowych pojęć przestawia zasady prawa w teorii prawa, przestawia kształtowanie się zasady proporcjonalności w Polsce i w innych państwach oraz kształtowanie się ww. zasady w Unii Europejskiej,

aby ostatnim rozdziale dokonać analizy roli zasady proporcjonalności w rozstrzygnięciach sądów w Polsce.

Widać, że układ pracy został starannie przemyślany.

Praca jest napisana bardzo starannym językiem prawniczym, a zarazem charakteryzuje się jasnością przekazu. Nie mniej jednak w całej pracy popełniono liczne błędy polegające na braku zachowania odstępu między poszczególnymi wyrazami (np. zweryfikowaniepierwszej zamiast zweryfikowanie pierwszej –s. 21, pierwotnychpełnią zamiast pierwotnych pełnią –s. 35, interpretacyjnebędące zamiast interpretacyjne będące – s. 40, w rozumaowaniu zamiast w rozumowaniu –s.59, Sąd, zamiast Sąd – s. 203 i wiele innych).

Mimo tych uchybień należy wskazać, że Autor dysertacji naukowej legitymuje się dużą wiedzą teoretyczną i praktyczną z zakresu teorii prawa, prawa podatkowego i unijnego. Przepisy są sporządzone rzetelnie i stanowią źródło dodatkowych informacji.

Podsumowując - zarówno struktura pracy jak i język i aspekty formalne wskazują, że Autor pracy bardzo dobrze opanował warsztat pisarski i w tym aspekcie wykazała umiejętności samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

#### **4. Uwagi szczegółowe**

Dokonując szczegółowej oceny pracy, która stanowi obszerną analizę zastosowania zasady proporcjonalności w prawie podatkowym, należy zwrócić uwagę na to, że zawiera ona istotne rozważania z zakresu teorii prawa, prawa unijnego, prawa konstytucyjnego i prawa podatkowego, z którym wiąże się wykładnia prawa podatkowego.

W rozdziale I doktorant sformułował podstawowe pojęcia występujące w pracy, które służyły dalszym rozważaniom w kolejnych rozdziałach. W kolejnym rozdziale Autor przedstawił wnikliwie zasady prawa jako podstawę rozstrzygnięcia sądu administracyjnego pod kątem różnych teorii prawa w ujęciu zagranicznym jak i krajowym. Szczególnie cenne są rozważania dotyczące teorii Ronalda Dworkina i testu badania przestrzegania zasady proporcjonalności.

W rozdziale III, jak już wcześniej wspomniano, zastosowano metodę prawnoporównawczą. Mimo podejmowania trudnej problematyki praca napisana jest przejrzystym językiem prawniczym. Istotnym wnioskiem z tej pracy jest, że w prawie



podatkowym naruszenie zasady proporcjonalności może wynikać zarówno z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP jak i art. 2 ustawy zasadniczej.

W rozdziale IV przedstawiono kształtowanie się zasad prawa w Unii Europejskiej. Autor wnikliwie przedstawia ewolucję orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Rozdział V najbardziej obszerny stanowi, stanowi analizę orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych pod kątem wpływu na wskazane orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Szczególnie cenne jest badanie zastosowanie zasady proporcjonalności pod względem różnych kryteriów oceny. Autor niezwykle profesjonalnie dokonuje oceny zastosowanej wykładni przepisów prawa przez sądy administracyjne w Polsce.

Niezwykle pozytywnie należy ocenić wnioski, jakie Autor pracy w sposób niezwykle rzetelny i uporządkowany przedstawia na końcu pracy. Stanowią one odpowiedź na cele badawcze wytyczone na początku rozprawy doktorskiej.

### **Podsumowanie**

Przedmiot pracy przedstawiony przez Autora zasady proporcjonalności jako podstawy rozstrzygnięcia sądu administracyjnego w sprawach podatkowych wymagał pogłębionej wiedzy z zakresu teorii prawa, prawa konstytucyjnego, prawa podatkowego i europejskiego. Nie ulega wątpliwości, że mgr Sylwester Golec wykazał się dogłębną wiedzą teoretyczną i praktyczną z zakresu teorii prawa, prawa podatkowego i przyjętych rozwiązań unijnych. Przyjęty temat pracy, a następnie określone cele badawcze zostały skrupulatnie zrealizowane w kolejnych rozdziałach. Szczególnie wysoko należy ocenić zastosowane metody badawcze i strukturę pracy. Nie ulega wątpliwości, że praca stanowi oryginalne rozwiązanie problemu badawczego, który dotychczas nie doczekał się monografii w zakresie zasady proporcjonalności w prawie podatkowym. Praca ta zachowuje szczególną aktualność w związku z ożywioną dyskusją nad projektem nowej Ordynacji podatkowej w Polsce, która przewiduje wprowadzenie zasady proporcjonalności do nowego aktu prawnego. Bardzo wysoka ocena pracy jednoznacznie wskazuje, że Sylwester Golec posiada umiejętności samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

Recenzowana praca w pełni spełnia wszystkie kryteria określone w art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (j.t. Dz. U. z 2017, poz. 1789 z póź. zm.).

Antoni Jurdzicki