

dr Tomasz Nowak  
Katedra Prawa Finansowego  
Wydział Prawa i Administracji  
Uniwersytet Łódzki

**Autoreferat**  
**przedstawiający opis dorobku oraz osiągnięć naukowych**

1. Imię i nazwisko:

Tomasz Nowak

2. Posiadane dyplomy, stopnie naukowe/ artystyczne – z podaniem nazwy, miejsca i roku ich uzyskania oraz tytułu rozprawy doktorskiej:

Dyplom magistra prawa uzyskany na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego w 1999 r.

Uzyskanie stopnia naukowego doktora nauk prawnych na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego w 2005 r. na podstawie rozprawy „Zasady opodatkowania dochodów nieujawnionych podatkiem dochodowym od osób fizycznych”.

3. Informacje o dotychczasowym zatrudnieniu w jednostkach naukowych/ artystycznych

od 1.10.1999 r. - Studia doktoranckie w Katedrze Prawa Finansowego (WPiA UŁ)

od 1.10.2005 r. - adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego (WPiA UŁ)

od 1.3.2018 r. - starszy wykładowca w Katedrze Prawa Finansowego (WPiA UŁ)

4. Wskazanie osiągnięcia wynikającego z art. 16 ust. 2 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz. U. 2017 r. poz. 1789):

a) tytuł osiągnięcia naukowego/artystycznego:

*„Konstytucja i Ordynacja podatkowa jako instrumenty zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego”*

b) (autor/autorzy, tytuł/tytuły publikacji, rok wydania, nazwa wydawnictwa, recenzenci wydawniczy):

Autor: Tomasz Nowak

Tytuł publikacji: Konstytucja i Ordynacja podatkowa jako instrumenty zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego

Rok wydania: 2019

Nazwa wydawnictwa: Poltext

Recenzent wydawniczy: dr hab. Elżbieta Feret, prof. UR

c) omówienie celu naukowego/artystycznego ww. pracy/prac i osiągniętych wyników wraz z omówieniem ich ewentualnego wykorzystania:

Omówienie celu naukowego pracy:

Monografia habilitacyjna zatytułowana *Konstytucja i Ordynacja podatkowa jako instrumenty zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego* jest pracą służącą wyprowadzeniu - wynikających przede wszystkim z Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 1997 r., ale również z Ordynacji podatkowej - kryteriów bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego oraz instrumentów jego zapewnienia.

Zasadniczym **celem** monografii było zakreslenie realnych granic bezpieczeństwa prawnego przy określaniu ciężaru podatkowego oraz wyznaczenie instrumentarium, jakie przewidują Konstytucja oraz Ordynacja podatkowa oraz jakie powinno zostać przewidziane w ustawie ogólnej prawa podatkowego – dla urzeczywistnienia tego bezpieczeństwa.

Choć bezpieczeństwo prawne i związany z nim ład prawny stanowią jeden z podstawowych, o ile nie podstawowy, cel stanowienia wszelkiego prawa, to kwestia bezpieczeństwa prawnego jest szczególnie newralgiczna w przypadku regulacji prawnych, których przedmiotem jest określenie ciężaru podatkowego. Pod pojęciem określenia ciężaru podatkowego należy rozumieć mierzalny stopień ingerencji władzy publicznej w prawa

majątkowe poprzez podatki i inne daniny publiczne. Obowiązek poniesienia świadczenia podatkowego stawia jednostkę w sytuacji, w której musi ona poświęcić część dóbr służących jej egzystencji oraz funkcjonowaniu w społeczeństwie. Skutkiem określenia ciężaru podatkowego jest ograniczenie konstytucyjnych wolności i praw, w tym zwłaszcza prawa własności. Poprzez określenie ciężaru podatkowego państwo stale i powtarzalnie wkracza inwazyjnie w prawa majątkowe jednostki – a więc w dobra dające jej bezpieczeństwo oraz w jej poczucie bezpieczeństwa.

Nakładania ciężaru podatkowego i jego określania nie można przy tym wyeliminować z porządku prawnego. Żadne państwo nie może odstąpić od nakładania oraz poboru podatków (i innych danin publicznych) przeznaczonych na jego utrzymanie i funkcjonowanie, zaś jednostka (podatnik) musi być – i to niemal bezustannie – przygotowana na obowiązek ponoszenia ciężaru podatkowego (ciężarów podatkowych). Bezpieczeństwo prawne podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego może zostać zapewnione tylko w takim stopniu, w jakim nie pozostaje ono w konflikcie z samym funkcjonowaniem państwa i wypełnianiem przez nie zadań. Podatnik nie może zatem oczekiwać absolutnej wolności podatkowej.

Jednocześnie jednak podatnik ma prawo oczekiwać, iż państwo i stanowione przez nie prawo zapewnią będą – nawet jeśli tylko w podstawowym zakresie – ochronę dóbr istotnych dla jego egzystencji i dla jego funkcjonowania w społeczeństwie. Określanie ciężaru podatkowego przez państwo musi być pozbawione cech arbitralności i samowoli. Władztwo podatkowe państwa nie czyni bezpodstawnym postulatu zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika.

Wyznaczenie zakresu bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego oraz instrumentów, które służą osiągnięciu tego bezpieczeństwa, należy do prawa pozytywnego. Wyznacza ono zasady i reguły obowiązujące przy stanowieniu regulacji prawnej, której przedmiotem jest określenie ciężaru podatkowego.

**Przedmiotem badań** przeprowadzonych w monografii było:

- 1) ustalenie, czy w świetle Konstytucji bezpieczeństwo prawne podatnika zostaje zapewnione w zakresie wymagań legislacyjno-formalnych określania ciężaru podatkowego czy również co do jego wielkości (czyli co do materialnych granic opodatkowania),
- 2) wskazanie instrumentów prawnych, jakie przewiduje Konstytucja dla zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika w każdej ze sfer określania ciężaru podatkowego przez właściwe władze, oraz

- 3) określenie roli, jaką przy obecnie obowiązującym rozwiązaniu ustrojowym odgrywa Ordynacja podatkowa w zakresie, w jakim chodzi o zapewnienie bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określeniu ciężaru podatkowego.

Konstytucja stanowiła punkt odniesienia analizy przeprowadzonej w monografii z następujących powodów.

Zarówno podatki, jak też wolności i prawa człowieka oraz obywatela, ze względu na ich wagę w każdym państwie, stanowią kategorię ustrojową i są regulowane we współczesnych konstytucjach. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 1997 r. nie stanowi pod tym względem wyjątku od europejskich standardów. Podatki oraz wolności i prawa człowieka oraz obywatela są jednocześnie kategoriami kluczowymi z punktu widzenia „poziomu” bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego oraz instrumentów jego zapewnienia. Odnosząca się do określania ciężaru podatkowego problematyka ustrojowa „pokrywa się” z węzłowymi zagadnieniami bezpieczeństwa prawnego podatnika w tym zakresie.

W Konstytucji z 1997 r. o określaniu ciężaru podatkowego stanowią aż cztery przepisy: art. 84, który sytuje ciężar podatkowy pośród obowiązków obywatelskich; art. 123 ust. 1, który wyłącza tryb pilny przy procedowaniu ustaw podatkowych; art. 168, który wyznacza władztwo podatkowe samorządu terytorialnego w Polsce; oraz – a może nawet przede wszystkim – art. 217 Konstytucji, który wytycza granice, w jakich państwo polskie realizuje władztwo podatkowe. Zwłaszcza ostatni z wymienionych przepisów wyróżnia się szerokim i szczegółowym – jak na standardy ustaw zasadniczych – uregulowaniem kwestii określania ciężaru podatkowego. Wskazuje ono na specyfikę Konstytucji z 1997 r., jeśli chodzi o ustrojowe uregulowanie opodatkowania. Jednocześnie treść art. 217 Konstytucji istotnie zwiększa intensywność ochrony, z jakiej korzysta podatnik.

Zwrócenie się ku Konstytucji było konieczne również ze względu na to, że zapewnienie bezpieczeństwa prawnego podatnika wymaga regulacji, która jest skuteczna. Obecnie nie kwestionuje się powszechnie normatywnego charakteru przepisów ustaw zasadniczych ani ich najwyższego miejsca w hierarchii źródeł prawa. W Polsce jest to wzmocnione wymaganiem bezpośredniego stosowania Konstytucji, co potwierdza jej art. 8 ust. 1 i 2. Obowiązek bezpośredniego stosowania ustawy zasadniczej – o ile jego zakres jest szeroki i o ile dotyczy nie tylko sądu konstytucyjnego, lecz także sądów administracyjnych i organów administracji publicznej – sprawia, że wzrasta znaczenie Konstytucji jako instrumentu zapewnienia bezpieczeństwa prawnego jednostki, w tym podatnika. Dzięki bezpośredniemu

stosowaniu Konstytucja staje się aktem, który zapewnia ochronę podatnika nie tylko przy kreowaniu prawa, lecz także przy jego przestrzeganiu i stosowaniu.

Badanie uregulowań Konstytucji było zatem konieczne z punktu widzenia realności i skuteczności gwarantowania bezpieczeństwa prawnego podatnika.

Ordynacja podatkowa stanowiła punkt odniesienia analizy przeprowadzonej w monografii z następujących powodów. Akt ten jest wprawdzie ustawą „zwykłą” i nie można mu przypisać skuteczności o tym samym natężeniu, jaka charakteryzuje Konstytucję w urzeczywistnianiu bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego. Jednak o roli Ordynacji podatkowej dla osiągnięcia tego celu nie decyduje jej miejsce w hierarchii źródeł prawa, ale jej treść - w zakresie, w jakim powinna stanowić *sui generis* odzwierciedlenie i jednocześnie wykonanie Konstytucji. Bezpośrednie stosowanie Konstytucji może polegać również na wydawaniu aktów ogólnych i generalnych, zatem treść Konstytucji wymaga przełożenia na język prawny właściwy dla prawa podatkowego. Umożliwi to wykorzystanie ustawy ogólnej, tj. ustawy współstosowanej z ustawami, których przedmiotem jest określenie ciężaru podatkowego, jako instrumentu adaptującego postanowienia Konstytucji przy załatwieniu potencjalnie każdej sprawy podatkowej (sprawy indywidualnej).

W następstwie przyjęcia takiego celu i przedmiotu badań przyjęto 3 wstępne **założenia badawcze**.

Po pierwsze, instrumenty zapewniające bezpieczeństwo prawne podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego to sfera rozwiązań pozytywno-prawnych wyrażających wolę ustrojodawcy i ustawodawcy.

Po drugie, materia regulacji prawnej jest wytyczona pomiędzy określonymi pozytywno-prawnie sferami swobody politycznej władzy podatkowej a sferą ochrony podstawowych praw i wolności podatnika jako człowieka i obywatela.

Po trzecie, cechy te wyróżniają prawo podatkowe, które reguluje instrumenty zapewniające bezpieczeństwo prawne, od adekwatnych regulacji w innych gałęziach prawa, w tym nie tylko prawa cywilnego czy karnego, lecz także innych dziedzin prawa publicznego.

Monografia opiera się na założeniu, iż samoistne i suwerenne prawo państwa do nakładania podatków i innych danin publicznych nie tylko nie wyłącza, ale wręcz wymaga zapewnienia przez państwo i stanowione przez nie prawo bezpieczeństwa prawnego jednostek, na które nakładane są podatki i daniny. Przy stanowieniu regulacji prawnej, której przedmiotem jest określenie ciężaru podatkowego, władze podlegają ograniczeniom.

Skuteczność zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika wymaga, aby źródłem tych ograniczeń było prawo pozytywne. Aktami, które w polskim porządku prawnym spełniają zasadniczą rolę w tym zakresie, są Konstytucja oraz Ordynacja podatkowa.

Zrealizowanie celu i przedmiotu badań - z uwzględnieniem wskazanych założeń badawczych - wymagało w pierwszej kolejności określenia pojęcia oraz wyodrębnienia kryteriów bezpieczeństwa prawnego. Aby z kolei wyróżnić kryteria bezpieczeństwa prawnego w prawie podatkowym (tj. kryteria bezpieczeństwa prawnego podatnika), analizą objęto również konteksty, w jakich bezpieczeństwo prawne pojawia się w wypowiedziach przedstawicieli doktryn prawa cywilnego, prawa karnego i prawa administracyjnego.

Następnie należało określić rolę Konstytucji w zapewnieniu bezpieczeństwa prawnego podatnika - aby uwypuklić jej szczególne znaczenie dla urzeczywistnienia tego celu. Scharakteryzowano jednocześnie mechanizmy przewidziane w Konstytucji dla realizacji jej postanowień „materialnych”, w tym przede wszystkim bezpośrednie stosowanie Konstytucji.

Odrębny rozdział monografii poświęcono art. 217 Konstytucji - ze względu na jego specyfikę i wpływ na system prawa podatkowego Rzeczypospolitej Polskiej. Posługując się analizą prawnoporównawczą i historyczno-prawną, wywiedziono twierdzenie o szczególnym charakterze tego przepisu i wynikających z niego norm prawnych. Następnie omówiono strukturę i treść poszczególnych części art. 217 Konstytucji oraz określono, w jakim zakresie i w jaki sposób wiąże on ustawodawcę. Zakreślono tym samym granice, których przekroczenie wiąże się z nieuprawnioną ingerencją w wolności i prawa jednostki. Ponadto, w rozdziale trzecim odniesiono obowiązek bezpośredniego stosowania do art. 217 Konstytucji. Wskazano, w jaki sposób następuje bezpośrednie stosowanie tego przepisu przez sądy administracyjne i przez organy podatkowe.

Rozważania podjęte w monografii wienczy określenie znaczenia Ordynacji podatkowej dla zapewniania bezpieczeństwa prawnego podatnika. Znaczenie to jest funkcją bezpośredniego stosowania Konstytucji. Polega ono na transponowaniu postanowień Konstytucji do ustaw prawa podatkowego oraz na język prawa w postaci wydawania aktów o charakterze ogólnym i generalnym, a także na formułowaniu cech konstytucyjnych instytucji ogólnych prawa podatkowego. Zidentyfikowano zasady ogólne oraz instytucje ogólne prawa podatkowego i je scharakteryzowano.

Przyjętą metodą badawczą była przede wszystkim metoda dogmatyczno-prawna. Analiza ta została przeprowadzona na gruncie Konstytucji.

Bezpieczeństwo prawne było rozpatrywane wyłącznie na gruncie obowiązującego obecnie rozwiązania ustrojowego, tj. na gruncie Konstytucji z 1997 r. Nie dokonywano przy

tym oceny rozwiązań ustrojowych przyjętych w 1997 r. Analiza przeprowadzona w monografii oraz przedstawione w niej wyniki stanowią zatem odzwierciedlenie obecnie obowiązującego rozwiązania ustrojowego. Analiza konstytucyjno-prawna miała podstawowe znaczenie również w zakresie, w jakim przedmiotem tej monografii było określenie znaczenia Ordynacji podatkowej jako instrumentu zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określeniu ciężaru podatkowego. Założono bowiem, że w ustawie ogólnej prawa podatkowego powinny zostać określone zasady ogólne wynikające z art. 217 Konstytucji oraz instytucje ogólne, których cechy konstytutywne są konsekwencją tego oraz innych przepisów Konstytucji. Wyrażenie tych zasad oraz sformułowanie cech konstytutywnych instytucji ogólnych wymagało ich wyprowadzenia z przepisów Konstytucji.

#### Omówienie osiągniętych wyników:

W monografii habilitacyjnej wykazano, że również przy stanowieniu podatków i przy ich poborze rolą prawa pozytywnego jest zabezpieczenie dóbr służących jednostce do przeżycia i funkcjonowania w społeczeństwie, a więc - zapewnienie tej jednostce bezpieczeństwa prawnego. W prawie podatkowym adekwatne pozostają te same kryteria bezpieczeństwa prawnego, co w przypadku innych gałęzi prawa. Są nimi przewidywalność i stabilność oraz podstawowe wymagania sprawiedliwości. Ze względu zaś na stałość, przewidywalność i nieprzerwalność ingerowania w wolności i prawa człowieka i obywatela, ochrona gwarantowana podatnikom powinna być przy tym bardziej intensywna niż ochrona, z której korzystają podmioty regulacji zaliczanych do innych gałęzi prawa, w tym prawa publicznego (np. administracyjnego).

Analiza przeprowadzona w monografii doprowadziła do następujących ustaleń:

1. Konstytucja zapewnia bezpieczeństwo prawne przede wszystkim w zakresie wymagań legislacyjno-formalnych określania ciężaru podatkowego, zaś znacznie mniej intensywnie chroni podatnika przy określaniu wielkości tego ciężaru. W tym drugim aspekcie stanowi ochronę jedynie przed ingerencją grożącą unicestwieniem zasobu dóbr niezbędnych jednostce do przeżycia i funkcjonowania w społeczeństwie.

2. Szczególną rolę jako instrument zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika w sferze wymagań o charakterze legislacyjno-formalnym spełnia art. 217 Konstytucji. Przepis ten przesądza, iż wszelkie przesłanki ponoszenia ciężaru podatkowego oraz wszystkie czynniki i parametry wyznaczające jego wielkość są całkowicie zdeterminowane przez ustawę. Przepis ten ustanawia jednoznaczny nakaz co do sposobu określania ciężaru

podatkowego. Naruszenie tego nakazu skutkuje brakiem podstaw do poboru podatku; ryzyko tego naruszenia obciąża zatem państwo (lub inny podmiot publiczny). Charakter art. 217 Konstytucji jako restrykcji konstytucyjnej powoduje, iż nadaje się on do bezpośredniego stosowania przez organy podatkowe i sądy administracyjne przy załatwieniu sprawy wymiarowej.

3. Ordynacja podatkowa – jako akt prawny współstosowany wraz z ustawami podatkowymi przy załatwieniu sprawy podatkowej – ma zapewnić stosowanie tych ustaw w zgodzie z przepisami Konstytucji. Funkcję tę spełnia pod warunkiem wprowadzenia do niej katalogu zasad ogólnych transponowanych z art. 217 Konstytucji oraz instytucji ogólnych, które odzwierciedlają wartości wynikające z tego oraz z innych przepisów Konstytucji.

Ustalono zatem, że Konstytucja nie stanowi instrumentu zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika co do wyznaczenia materialnych granic opodatkowania określonych kwotowo lub relatywnie ani w żaden inny bezpośredni, dający się skonkretyzować sposób. Ustrojodawca nie wyartykułował żadnego wiążącego władzę przy określaniu ciężaru podatkowego wymagania, które choćby pośrednio determinowałyby czynniki lub parametry wyznaczające wielkość tego ciężaru. Konstytucja pozostawiła władzy ustawodawczej dużą swobodę decydowania o nałożeniu podatku oraz o określeniu istotnych elementów jego konstrukcji. Istotnie ogranicza to możliwość kwestionowania przez podatnika zasadności ciężaru podatkowego określonego w ustawie podatkowej.

Swoboda państwa przy decydowaniu o rozłożeniu ciężaru podatkowego pomiędzy obywateli i inne podmioty nie jest jednak absolutna – również na gruncie obecnie obowiązującej Konstytucji. Władza podlega ograniczeniom, co wynika chociażby z art. 2 Konstytucji, który stanowi, iż Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. Ponadto przepisy Konstytucji przewidujące ochronę wolności i praw obywatelskich – choć w odniesieniu do ciężarów podatkowych nie wyrażono tego wprost – wymagają ich uwzględnienia oraz wartości, które reprezentują, przy stanowieniu systemu podatkowego.

Ograniczenie swobody politycznej władzy przy określaniu ciężaru podatkowego w zakresie, w jakim chodzi o jego wielkość, jest natomiast nieznaczne. Ograniczenia tej swobody związane są z odwołaniem się do konstytucyjnych wolności i praw podstawowych, w tym zwłaszcza do art. 30 Konstytucji i wartości konstytucyjnych takich jak np. wyrażone w art. 18. Ograniczenia te nie dają takiej przewidywalności ochrony, a co zatem idzie bezpieczeństwa prawnego podatnika jak w sferze wymagań legislacyjno-formalnych. Nie wchodzi w grę kryteria proporcjonalności przy ograniczeniu wolności i praw; kryterium



konieczności nie jest w ogóle brane pod uwagę. Również wywodzona z art. 84 Konstytucji oraz ze słowa „nakładanie”, którym posłużono się w art. 217 Konstytucji, zasada rozłożenia ciężaru podatkowego pomiędzy podatników według kryterium zdolności podatkowej nie odgrywa w praktyce orzeczniczej znaczącej roli jako miernik wielkości ciężaru podatkowego. Tylko w przypadkach skrajnych, tj. w przypadkach gdy ingerencja w konstytucyjne wolności lub prawa ma charakter jaskrawej, oczywistej i rażącej konfiskaty, Trybunał Konstytucyjny deklaruje, iż mógłby zakwestionować konstytucyjność regulacji, której przedmiotem jest określenie ciężaru podatkowego; jak dotąd jednak takiego przypadku nie stwierdzono.

Analiza przeprowadzona w monografii wykazała, że intensywniejszą w porównaniu z materialnym granicami opodatkowania ochronę daje podatnikowi Konstytucja w zakresie, w jakim określa wymagania formalne stawiane ustawom, w drodze których następuje określenie ciężaru podatkowego (poprzez jego nałożenie w drodze ustawy podatkowej) i na podstawie których organ podatkowy może skutecznie dochodzić podatku. Wskazano przede wszystkim na pierwszoplanowe znaczenie art. 217 Konstytucji w zakresie, w jaki przewiduje, iż nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także (...) kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Art. 217 Konstytucji formułuje wymagania stawiane ustawom podatkowym w sposób zupełny – poprzez wskazanie na wszystkie elementy konstrukcji podatku jako obligatoryjny składnik treści ustawy, której przedmiotem jest określenie ciężaru podatkowego. Jest to jednocześnie rozwiązanie ustrojowe, które wyróżnia Konstytucję z 1997 r. wśród innych współczesnych ustaw zasadniczych, które wyrażają zasadę wyłączności ustawowej przy określeniu ciężaru podatkowego w sposób mniej szczegółowy.

Artykuł 217 Konstytucji konkretyzuje wzorzec ustawy podatkowej, tj. ustawy niezbędnej do nałożenia podatku i do jego poboru. Wymaga się, aby ustawa określała podmiot i przedmiot opodatkowania oraz stawkę podatkową, a także – ewentualnie – kategorie podmiotów zwolnionych od podatku. Ustawowego uregulowania wymagają zatem wszystkie elementy konstrukcji podatku istotne z punktu widzenia ciężaru podatkowego. Dotyczy to również niewymienionych wprost przez art. 217 Konstytucji: podstawy opodatkowania oraz innych elementów, które mogą pojawić się w konstrukcji podatku ze względu na jego specyfikę (np. odliczenie podatku naliczonego w podatku od towarów i usług). Poprzez ustanowienie wymagania ustawowego określenia podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych ustrojodawca przesądził, iż norma prawna, której przedmiotem jest

określenie ciężaru podatkowego, jest w pełni wyznaczona przez ustawę podatkową. Tym samym od ustawodawcy wymaga się, aby ustawa ta spełniała kwalifikowane wymagania określoności przepisu prawa. Ustawa podatkowa ma umożliwić ustalenie normy prawnej na podstawie jej brzmienia po to, aby była samowykonalna. Wymaga się zatem od ustawodawcy podatkowego niezwykle ostrożnego korzystania z pojęć nieostrych, niedookreślonych oraz klauzul generalnych. Ustawa podatkowa nie może pozostawiać jakichkolwiek wątpliwości co do powstania obowiązku podatkowego i co do wysokości zobowiązania podatkowego; dane zdarzenie albo wywołuje skutki podatkowe w postaci „jednej i jedynej” kwoty podatku, albo nie wiąże się z powinnością poniesienia ciężaru podatkowego.

Z art. 217 Konstytucji wypływają jednoznaczne nakazy i zakazy dla organów władzy publicznej; przepis ten stanowi zatem restrykcję konstytucyjną. Nakaz jest skierowany do prawodawcy. Jego treścią jest – jako warunek skutecznego nałożenia podatku – ustawowe uregulowanie wszystkich istotnych elementów konstrukcji podatku w sposób zapewniający przewidywalność i obliczalność wielkości ciężaru podatkowego w stanie istniejącym i „na przyszłość”. Respektowanie tego nakazu podlega kontroli Trybunału Konstytucyjnego *in abstracto* (co nie wyklucza także drogi skargi konstytucyjnej). Treścią tej restrykcji jest zarazem zakaz, z którego wynika obowiązek odstąpienia przez organ podatkowy od wymiaru i poboru podatku w przypadku, gdy w ustalonym stanie faktycznym nie znajduje zastosowania ustawa, w której ujęto wszystkie istotne elementy konstrukcji podatku i której postanowienia odpowiadają kwalifikowanym wymaganiom określoności.

Art. 217 Konstytucji nie pozostawia organom podatkowym – i sądom administracyjnym, które kontrolują legalność działania administracji podatkowej – żadnej możliwości wyboru zachowania się przy załatwieniu (rozstrzyganiu) sprawy wymiarowej. Stąd rozwiązanie przyjęte przez obecnego ustrojodawcę autor monografii uznaje za radykalne.

Artykuł 217 Konstytucji - czego jak dotąd nie dostrzeżono wystarczająco wyraziście - nadaje się do bezpośredniego stosowania przy załatwieniu sprawy podatkowej. Polega ono na obowiązku odstąpienia od wymiaru oraz poboru podatku w przypadku, gdy ustalony w sprawie stan faktyczny nie odpowiada podatkowemu stanowi faktycznemu wynikającemu z ustawy podatkowej. Niespełnienie wymagań określonych w art. 217 Konstytucji uniemożliwia wywodzenie obowiązku lub zobowiązania podatkowego w ustalonym stanie faktycznym. Nie chodzi tu o odmowę zastosowania ustawy lub jej pominięcie. Bezpośrednie stosowanie art. 217 Konstytucji – w zakresie, w jakim wymaga ustawowego określenia podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także kategorii podmiotów zwolnionych od podatku – polega na ocenie, czy w ustalonym stanie faktycznym

znajduje zastosowanie ustawa spełniająca te wymagania; chodzi zatem o subsumcję powiązaną ze współstosowaniem art. 217 Konstytucji.

Choć bezpośredniego stosowania art. 217 Konstytucji w ten sposób należy oczekiwać również od organu podatkowego, to istotna rola w tym zakresie przypada sądowi administracyjnemu, przed którym zawisła sprawa kontroli legalności decyzji wymiarowej. Każdorazowo sąd administracyjny ma obowiązek zweryfikowania, czy regulacja, na której organ podatkowy oparł rozstrzygnięcie wymiarowe, odpowiada wymaganiom wyartykułowanym przez art. 217 Konstytucji. Jest to warunkiem efektywności kontroli tego, czy w ustalonym stanie faktycznym organ podatkowy miał podstawę do zastosowania ustawy, którą określono ciężar podatkowy. Brak ustawy spełniającej wymagania wyrażone w art. 217 Konstytucji sprawia, że ustalony stan faktyczny pozostaje poza sferą działania ustawy podatkowej. To z kolei wyłącza powstanie obowiązku lub zobowiązania podatkowego, a w następstwie stanowi podstawę do uchylenia przez sąd administracyjny decyzji, w której dokonano wymiaru w odniesieniu do badanego stanu faktycznego, pozostającego poza podatkowym (normatywnym) stanem faktycznym.

W takiej sytuacji problematyczna jest kwestia występowania przez sąd administracyjny z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego, skoro przy stwierdzeniu niedających się usunąć wątpliwości powinien on raczej sam rozstrzygać sprawę w myśl art. 217 Konstytucji. Nie zostaje bowiem spełniona przesłanka funkcjonalna pytania prawnego. Załatwienie sprawy podatkowej zawsze wymaga oceny, czy do ustalonego stanu faktycznego znajduje zastosowanie ustawa podatkowa. To zaś pozostaje „w ramach” kognicji i kompetencji sądu administracyjnego.

Wymagania, które wynikają z art. 217 Konstytucji, dotyczą również zwolnień i ulg podatkowych, oznaczonych przez użyte w tym przepisie pojęcie kategorii podmiotów zwolnionych od podatku. Nie wymaga się od ustawodawcy, aby uwzględnił je w konstrukcji każdego podatku. O ile jednak zdecyduje się na ustanowienie zwolnienia lub ulgi podatkowej, o tyle powinien zapewnić przewidywalność i obliczalność ich zastosowania w takim samym stopniu jak w odniesieniu do elementów konstrukcji skutkujących zwiększeniem ciężaru podatkowego. Jeśli bowiem w ustawie podatkowej przewidziane zostały zwolnienia lub ulgi podatkowe, to wpływają one ograniczająco na ciężar podatkowy i – w tym samym stopniu – pozostawiają jednostce sferę swobodnego korzystania z przysługujących jej wolności i praw. Zaniedbania legislacyjne przy określaniu zwolnień i ulg podatkowych nie mogą prowadzić do zwiększenia ciężaru podatkowego i w konsekwencji pozbawiania jednostki wolności i praw. Tym samym nie ma podstaw do formułowanego

często w orzecznictwie sądów administracyjnych twierdzenia o wyjątkowym charakterze przepisów o zwolnieniach i ulgach podatkowych oraz do związanego z tym twierdzenia o konieczności zawężającej wykładni tych przepisów.

Również w zakresie, w jakim art. 217 Konstytucji przewiduje, iż ustawowego określenia wymagają także kategorie podmiotów zwolnionych od podatku, przepis ten wymaga bezpośredniego stosowania przy załatwieniu sprawy podatkowej. Zdaniem autora monografii, wbrew utrwalonej linii orzeczniczej sądów administracyjnych niespełnienie lub niedostateczne spełnienie wymagań stanowienia regulacji, której przedmiotem jest określenie ciężaru podatkowego, wymaga od organu podatkowego i od sądu administracyjnego poszukiwania takiego znaczenia przepisów o zwolnieniach i ulgach, które – na tle brzmienia tych przepisów, ich systematyki i funkcji – możliwie najszerszej ujmuje przesłanki zastosowania oraz sposób rozliczenia konstrukcji podatkowych tego rodzaju.

W monografii szczególnie uwypuklono zatem, że art. 217 Konstytucji wymaga od ustawodawcy określenia ciężaru podatkowego w sposób, który w konkretnej sprawie nie będzie pozostawiać żadnych wątpliwości co do jego wielkości. Wymaganie to sformułowano niezwykle kategorycznie, co prowadzi do zwiększenia ochrony podatnika w zakresie, w jakim ma on prawo oczekiwać zapewnienia przewidywalności i obliczalności ciężaru podatkowego. Przejawem wysokiego natężenia tej ochrony jest - zdaniem autora monografii - obowiązek sądu administracyjnego oraz organu podatkowego odstąpienia od wymiaru i poboru podatku w razie niespełnienia tych wymagań przez ustawodawcę.

Instrumentem zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika jest również ustawa ogólna prawa podatkowego. W tym akcie prawnym powinny znaleźć się postanowienia stanowiące transpozycję art. 217 Konstytucji, tj. przeniesienie treści normatywnych tego przepisu na język prawa podatkowego - zapewniające ich zastosowanie przy załatwieniu potencjalnie każdej sprawy podatkowej. Chodzi o rozwinięcie postanowień, które skutkują obowiązkiem bezpośredniego stosowania art. 217 Konstytucji - i równocześnie „same w sobie” je stanowią. Język ustaw zasadniczych może być niewystarczający do zrozumienia wyborów dokonanych w Konstytucji, dlatego niezbędne jest wyrażenie sformułowanych w Konstytucji, w tym zwłaszcza w jej art. 217, nakazów i zakazów związanych z określaniem ciężaru podatkowego w języku prawnym tej gałęzi prawa.

Obligatoryjną materię Ordynacji podatkowej stanowią zasady ogólne prawa podatkowego będące transpozycją nakazów i zakazów wynikających z art. 217 Konstytucji. Zawarta w tym przepisie restrykcja konstytucyjna uzyskuje w ten sposób bardziej intensywne znaczenie gwarancyjne. Jakkolwiek bezpośrednie stosowanie art. 217 Konstytucji powinno wystarczyć

do zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego, to jednak wyartykułowanie w Ordynacji podatkowej zasad odzwierciedlających wynikające z tego przepisu nakazy i zakazy ma znaczenie wspomagające dla jego stosowania. Sformułowanie tych zasad w ustawie ogólnej prawa podatkowego jest wyrażeniem w sposób właściwy prawu podatkowemu bezpośredniego stosowania art. 217 Konstytucji. Przełożenie treści art. 217 Konstytucji na zasady ogólne prawa podatkowego wzmacnia bezpośrednio stosowanie tego przepisu. Zasadami tymi są: zakaz domniemywania obowiązków i zobowiązań podatkowych, działanie organu podatkowego przy określeniu lub ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego wyłącznie na podstawie ustawy podatkowej, zakaz pozorowania zdarzeń prowadzących do unicestwienia lub zmniejszenia ciężaru podatkowego.

Oprócz zasad ogólnych prawa podatkowego, które stanowią wyłącznie transpozycję art. 217 Konstytucji w zakresie, w jakim wymaga on ustawowego nałożenia podatku z jednoczesnym ustawowym określeniem podmiotów, przedmiotów opodatkowania lub stawek podatkowych, Ordynacja podatkowa stanowi instrument zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określeniu ciężaru podatkowego poprzez kreowanie także instytucji ogólnych prawa podatkowego, których podstawą są przepisy Konstytucji, w tym także jej art. 217 w powiązaniu z innymi. Instytucje ogólne mają charakter kształtujący, a nie czysto transpozycyjny jak w przypadku zasad ogólnych. Nie chodzi tutaj o „przetłumaczenie” Konstytucji. Obowiązek ustanowienia tych instytucji ogólnych wynika z całości kontekstu konstytucyjnego, przede wszystkim w powiązaniu z art. 217 Konstytucji, w mniejszym stopniu w powiązaniu z art. 84 Konstytucji, ewentualnie – w powiązaniu z oboma tymi przepisami. Najczęściej punktem odniesienia jest tu art. 2 Konstytucji (zarówno w zakresie zasady demokratycznego państwa prawnego, jak i w zakresie zasad sprawiedliwości społecznej). Przykładami instytucji ogólnych tego rodzaju są: interpretacje przepisów prawa podatkowego i inne instytucje pomocy o zbliżonym charakterze, domniemanie rzetelności i prawidłowości spełniania obowiązków i zobowiązań podatkowych, korekta deklaracji podatkowej, zakaz retroaktywnego działania ustawy podatkowej i powiązana z nim ochrona podatnika podejmującego aktywność na gruncie uchylonych następnie przepisów, nadpłata podatku, ulgi i umorzenia, przedawnienie.

Spośród przywołanych powyżej instytucji ogólnych w monografii uznano za konieczne wyróżnienie ulg i umorzeń. Ich ustanowienie w ustawie ogólnej prawa podatkowego jest obligatoryjne – jako wypełnienie konstytucyjnego standardu wyrażonego wprost w art. 217 Konstytucji; przepis ten przewiduje, iż w drodze ustawy następuje także określenie zasad przyznawania ulg i umorzeń. Artykuł 217 Konstytucji również ukierunkowuje istotnie – co

stanowi rozwiązanie ustrojowe odmienne od sformułowanego wobec ustaw podatkowych – treść regulacji prawnej, której przedmiotem są przesłanki i sposób zastosowania ulg i umorzeń. Instytucje te zostały wyraźnie przeciwstawione nakładaniu podatków. Umożliwiają one reakcję władzy podatkowej na sytuację, w której w indywidualnym przypadku ciężar podatkowy wynikający z ustawy podatkowej nie odzwierciedla zdolności podatkowej i w związku z tym nie powinien być zrealizowany zgodnie z ustawą podatkową. Przesłanki ulg i umorzeń wymagają zatem takiego ich określenia, które umożliwia wyróżnienie podatnika pozostającego w niekorzystnej, w relacji do ogółu podatników, sytuacji z punktu widzenia kryterium zdolności podatkowej. W zakresie, w jakim art. 217 Konstytucji przewiduje, iż w drodze ustawy następuje także określenie zasad przyznawania ulg i umorzeń, bezpieczeństwo prawne podatnika zostaje przy tym zagwarantowane w takim stopniu, w jakim chodzi o zapewnienie elementarnej sprawiedliwości przy określaniu ciężaru podatkowego.

Powyższe doprowadziło do konkluzji, iż na gruncie Konstytucji z 1997 r. bezpieczeństwo prawne podatnika jest zatem chronione przede wszystkim w zakresie, w jakim chodzi o zapewnienie przewidywalności i obliczalności ciężaru podatkowego. Podatnik może podejmować aktywności życiowe, mając pełną świadomość ich skutków podatkowych. Podatnik jest w stanie podołać nałożonym na niego obowiązkom i zobowiązaniom podatkowym, w tym również obowiązkom instrumentalnym, bez obawy o nieprawidłowe ich spełnienie i bez obawy o sankcje lub inne dolegliwości związane ze stwierdzeniem przez organ podatkowy nieprawidłowości przy spełnieniu powinności wynikających z przepisów prawa podatkowego. Konstytucja w mniejszym natomiast stopniu urzeczywistnia bezpieczeństwo prawne podatnika w zakresie, w jakim chodzi o sprawiedliwość rozwiązań przyjętych przy określaniu ciężaru podatkowego. Przy stanowieniu podatków Konstytucja chroni jedynie w skrajnych przypadkach, przy czym nie ujawniły się one jeszcze w praktyce Trybunału Konstytucyjnego. Przy poborze podatków podatnik może liczyć na uwzględnienie jego nadzwyczajnej względem ogółu podatników sytuacji, rozpatrywanej z punktu widzenia kryterium zdolności podatkowej; Konstytucja wymaga od ustawodawcy, aby wprowadził instytucje prawne, które dają podatnikowi szansę na odstąpienie lub ograniczenie realizacji zobowiązania podatkowego w przypadku, gdy sytuacja tego podatnika jest niekorzystna na tle ogółu podatników z punktu widzenia kryterium zdolności podatkowej.

Omówienie ewentualnego wykorzystania osiągniętych wyników:

Wyniki osiągnięte w efekcie analizy przeprowadzonej w monografii habilitacyjnej mogą stanowić punkt wyjścia do dalszych badań, których przedmiotem jest określenie znaczenia Konstytucji dla stanowienia i stosowania prawa podatkowego w Polsce. Wyniki te mogą również posłużyć w badaniach nad określeniem materii Ordynacji podatkowej, w tym w szczególności zidentyfikowania i określenia cech konstytutywnych instytucji prawnych, których celem jest zapewnienie zgodności stanowienia i stosowania prawa podatkowego z Konstytucją. W zakresie, w jakim wyznaczono obligatoryjną materię Ordynacji podatkowej, osiągnięte mogą również wykorzystane jako materiał przy stanowieniu tego aktu prawnego.

#### 5. Omówienie pozostałych osiągnięć naukowo - badawczych (artystycznych)

Oprócz przedstawianej wyżej monografii *Konstytucja i Ordynacja podatkowa jako instrumenty zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego*, do osiągnięć naukowo-badawczych po uzyskaniu stopnia doktora nauk prawnych zaliczam (poza opublikowaną monografią habilitacyjną) 79 opublikowanych prac o niejednorodnym charakterze. Zestaw publikacji obejmuje: 2 monografie (współautorstwo), 11 artykułów problemowych, 1 głosę (współautorstwo), 3 rozdziały w pracach zbiorowych, współautorstwo 4 komentarzy. Wykaz moich publikacji został zamieszczony w załączniku nr 4 w pkt. II lit. B i C (*Wykaz opublikowanych prac naukowych lub twórczych prac zawodowych oraz informacja o osiągnięciach dydaktycznych, współpracy naukowej i popularyzacji nauki*).

Mój dorobek po doktoracie można ująć w następujących grupach tematycznych (nurtach badawczych):

1. Konstytucyjne prawo podatkowe (jako jedna z „składowych” ogólnego prawa podatkowego).
2. Ogólne prawo podatkowe, w tym procedury podatkowe.
3. Szczegółowe prawo podatkowe.
4. Wybrane zagadnienia z zakresu prawa budżetowego.

Do pierwszego obszaru zainteresowań naukowych, zaliczam problematykę konstytucyjnych zasad i uwarunkowań stanowienia podatków i innych danin publicznych. W opracowaniach, które powstały w ramach tego nurtu moich zainteresowań naukowych, starałem się określić rolę poszczególnych przepisów Konstytucji jako wiążących i ograniczających władze publiczne przy określaniu ciężaru podatkowego, a także wskazać

przewidziane w Konstytucji RP instrumenty i środki prawne, które służą ochronie podatnika przed nieuprawnionym działaniem tych władz.

W opracowaniu *Objaśnienia do art. 84 Konstytucji* (T. Dębowska-Romanowska, T. Nowak, *Objaśnienia do art. 84 Konstytucji*, [w:] *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz. Art. 1-86*, red. M. Safjan i L. Bosek, Warszawa 2016, s. 1879-1887), zidentyfikowałem inne niż podatki oraz daniny publiczne ciężary i świadczenia publiczne oraz ustaliłem ich charakter prawny (w porównaniu z charakterem prawnych podatków i innych danin publicznych). Wywiodłem kryteria stanowienia tego rodzaju ciężarów i świadczeń publicznych w kontekście zasady proporcjonalności, o której stanowi art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, a także dokonałem analizy orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego w tym zakresie. Przeprowadziłem również analizę regulacji europejskich, które potencjalnie stanowiłyby „odpowiednik” art. 84 Konstytucji.

Zasadniczym tematem opracowania pt. *Reforma podatku od towarów i usług czy powrót do podatku obrotowego?* (T. Nowak, *Reforma podatku od towarów i usług czy powrót do podatku obrotowego?*, [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Warszawa 2016, s. 359-376) było wprowadzenie wyważenia racji stojących za wskazanymi w jego tytule sposobami opodatkowania obrotu gospodarczego, jednak istotnym punktem odniesienia tej analizy były konstytucyjne regulacje dotyczące wolności i praw jednostki. Zwróciłem uwagę na to, że celem reformy podatku od towarów i usług jest ustanowienie instrumentów służących przeciwdziałaniu oszustwom podatkowym, co stanowiło w ostatnich latach „piętę Achillesową” tego podatku. Dokonałem analizy proponowanych rozwiązań w tym zakresie, wskazując m.in. na konieczność uwzględnienia ich zgodności z przepisami Konstytucji o wolnościach i prawach. Rozwiązania te - np. pośrednictwo banku przy dokonywaniu płatności, centralna baza danych, „hurtownia faktur” - wymagają przede wszystkim zgodności z zasadą proporcjonalności, o której mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji.

W opracowaniu pt. *Konstytucyjne uwarunkowania reformy opodatkowania dochodów osób fizycznych* (T. Nowak, *Konstytucyjne uwarunkowania reformy opodatkowania dochodów osób fizycznych*, „Studia BAS” 2018, nr 2, s. 39-56) tematyka konstytucyjnych uwarunkowań stanowienia prawa podatkowego - w odniesieniu do stanowienia podatku dochodowego od osób fizycznych - stanowiła zasadniczą oś prowadzonych rozważań. Zidentyfikowałem wymagania, jakie Konstytucja stawia władzy przy stanowieniu ustaw podatkowych. Ustaliłem, że tylko w niewielkim stopniu implikują one rozwiązania wpływające na wielkość ciężaru podatkowego. Wskazałem jednak na konieczność takiego



kształtowania rozwiązań, które różnicują sytuację poszczególnych kategorii podatników, aby znajdowały one odzwierciedlenie w przepisach Konstytucji RP i w wartościach, które przepisy te reprezentują (np. ochrona rodziny, ochrona mieszkania, ochrona pracy).

Z kolei w opracowaniu pt. *Konstytucja jako instrument zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika* (T. Nowak, *Konstytucja jako instrument zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie”, Wydawnictwo Społecznej Akademii Nauk, 2019, tom XX, z. 3, część II, s. 93-106) poruszyłem zagadnienie konstytucyjnych reguł stanowienia prawa podatkowego w kontekście bezpieczeństwa prawnego podatnika. Określiłem, czym jest bezpieczeństwo prawne oraz wywiodłem jego kryteria w zakresie, w jakim odnosi się ono do podatnika. Kryteria te porównałem z tymi przepisami Konstytucji, które wprost lub tylko pośrednio dotyczą opodatkowania. Ustaliłem tym samym stopień bezpieczeństwa prawnego, które daje podatnikowi Konstytucja z 1997 r. Ponadto, dla każdego z przepisów poddanych analizie określiłem, które przewidzianych przez Konstytucję instrumentów zapewnienia zgodności regulacji prawnej z Konstytucją oraz które z przysługujących jednostce środków ochrony konstytucyjnych wolności i praw zapewniają skuteczność w zapewnieniu podatnikowi bezpieczeństwa prawnego.

Z tematyką odnoszącą się do konstytucyjnych reguł stanowienia podatków i innych danin publicznych pozostaje również w związku opracowanie pt. *Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego w sprawach podatków i opłat lokalnych* (T. Nowak, *Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego w sprawach podatków i opłat lokalnych* [w:] *Z teorii i praktyki prawa finansowego. Księga jubileuszowa dla Prof. Teresy Dębowskiej Romanowskiej*, Wydawnictwo UŁ, red. M. Bogucka-Felczak, T. Nowak, Łódź 2014, s. 175-190). Staralem się w nim odpowiedzieć na pytanie, w jakim stopniu - w świetle dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego - art. 167 i art. 168 Konstytucji mogą stanowić skuteczny instrument ochrony podatnika lub zobowiązanego z tytułu innej daniny publicznej. Najwięcej miejsca w tym opracowaniu poświęciłem natomiast skuteczności art. 167 i art. 168 Konstytucji z punktu widzenia ochrony dochodów jednostek samorządu terytorialnego.

Do drugiego obszaru zainteresowań naukowych, zaliczam ogólne prawo podatkowe, czyli problematykę związaną ze stanowieniem oraz stosowaniem Ordynacji podatkowej.

W opracowaniach *Legislacyjne ujęcie przepisów o egzekucji zobowiązań podatkowych* oraz *Odpowiedzialność osób trzecich - ujęcie legislacyjne* (oba opracowania [w:] *Zmiany w Ordynacji podatkowej. Poprawa jakości i uproszczenia*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2013, s. 53-63 i s. 64-71) przeprowadziłem analizę, której celem było wypracowanie kształtu legislacyjnego wskazanych w tytułach tych opracowań instytucji ogólnego prawa

podatkowego. Chodziło przede wszystkim o usytuowanie tych instytucji w systematyce Ordynacji podatkowej oraz o zidentyfikowanie materii niezbędnej dla kompleksowego uregulowania tych instytucji oraz o uporządkowanie tej materii w systematyce wewnętrznej przepisów regulujących te instytucje prawne. Opracowania te powstały w ramach realizacji projektu naukowo-badawczego (NN 110 190340) „Projekt ustawy - Ordynacja podatkowa” realizowanego przez Katedrę Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego pod kierunkiem dr. hab. H. Dzwonkowskiego, prof. UŁ.

Celem opracowania *The Obligation of Publishing Issued Tax Interpretation (Tax Ruling) Under Polish Law* (T. Nowak, *The Obligation of Publishing Issued Tax Interpretation (Tax Ruling) Under Polish Law*, International Journal of Digital and Data Law, 2017, Vol. 3, s. 95-106) było przedstawienie polskich rozwiązań odnoszących się do upowszechnienia wydanych interpretacji przepisów prawa podatkowego i określenie funkcji obowiązku udostępnienia tych interpretacji ogółowi. Zwróciłem uwagę na przede wszystkim gwarancyjne dla podatnika i innych podmiotów zainteresowanych znaczenie publikacji wydanych interpretacji. Dotyczy to również gwarancji wynikających z interpretacji, które zostały opublikowane, jednak są interpretacjami wydanymi na rzecz innych podmiotów. Zwróciłem również uwagę na znaczenie upowszechnienia wydanych interpretacji dla efektywności poboru podatku w systemie samowymiaru (samoobliczenia). Określiłem jednocześnie obowiązek publikowania wydanych interpretacji jako formę realizacji idei *open government*. Analiza dogmatyczno-prawna nowych rozwiązań prawnych związanych z gwarancyjną funkcją publikowanych interpretacji indywidualnych została podjęta również w opracowaniu: T. Nowak, *Utrwalona praktyka interpretacyjna ministra właściwego do spraw finansów publicznych*, „Kazus Podatkowy”, 2017, nr 1, s. 42-43.

W opracowaniach *Ewolucja regulacji e-postępowania podatkowego w ogólnym prawie podatkowym w Polsce* oraz *Regulacja e-postępowania podatkowego w stanie prawnym obecnie obowiązującym* (oba opracowania stanowią część monografii: T. Burczyński, T. Nowak, K. Szczęsny, *E-postępowanie podatkowe w praktyce*, Wydawnictwo „Presscom”, Wrocław 2017 i znajdują się - odpowiednio - na s. 15-24 i na s. 25-68) przeprowadziłem historyczno- oraz dogmatycznoprawną analizę regulacji prawnej, której przedmiotem są środki komunikacji elektronicznej pomiędzy podatnikiem a organami podatkowymi w toku postępowania podatkowego. Szczególnie wnikliwej analizie poddano kwestię doręczeń elektronicznych, w tym obligatoryjności ich stosowania, sposobu ich stosowania oraz ich skuteczności.

Z kolei w Komentarzu do Ordynacji podatkowej pod red. H. Dzwonkowskiego - w kolejnych jego wydaniach (wskazane w załączniku nr 4, część I.C., pkt 4 - 48) - dokonałem analizy dogmatycznoprawnej regulacji prawnej następujących instytucji prawnych: interpretacji przepisów prawa podatkowego, informacji podatkowych, wznowienia postępowania podatkowego, stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej, a także - w ramach komentarza do art. 2 Ordynacji podatkowej, napisanego we współautorstwie z H. Dzwonkowskim - zidentyfikowałem kategorie świadczeń, do których Ordynacja podatkowa znajduje zastosowanie.

Jakkolwiek monografia: H. Dzwonkowski, M. Biskupski, M. Bogucka- Felczak, J. Marusik, T. Nowak, M. Zbrojewska, Z. Zgierski, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych. Praktyka postępowania podatkowego i odpowiedzialność karna skarbową*, „Difin”, Warszawa 2009, nie odnosi się do instytucji prawnej, której legislacyjne ujęcie wskazywałoby na jej ogólny dla prawa podatkowego charakter (została wszak unormowana w przepisach o podatku dochodowym od osób fizycznych), to jednak jej w dużej mierze proceduralny charakter prawny „przesuwa” ją w kierunku Ordynacji podatkowej. W opracowaniach, które stanowiły mój wkład w monografię, podjąłem liczne zagadnienia związane z postępowaniem dowodowym w sprawie opodatkowania dochodów nieujawnionych.

Do trzeciego obszaru zainteresowań naukowych zaliczam rozważania dotyczące normatywnej konstrukcji oraz wymiaru wybranych podatków. W tym nurcie problematyki wskazuję opracowanie zawierające charakterystykę konstrukcji normatywnej podatku dochodowego od osób prawnych (T. Nowak, *Podatek dochodowy od osób prawnych* [w:] *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji UŁ*, tom 3, red. M. Sęk, Łódź 2014, s. 457-512) oraz opracowania dotyczące wybranych zagadnień powstałych na gruncie tego podatku (T. Nowak, *Łączna wartość transakcji lub innych zdarzeń jednego rodzaju jako przesłanka obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej*, „Kazus Podatkowy”, 2017, nr 2, s. 35-36; T. Nowak, *Podatek od niezrealizowanych zysków (exit tax)*, „Kazus Podatkowy”, 2019, nr 1, s. 41-43). W opracowaniu pt. *Ciężary publiczne w działalności przedsiębiorcy* (T. Nowak, *Ciężary publiczne w działalności przedsiębiorcy* [w:] T. Czapla i in., *Ekonomia, finanse, prawo gospodarcze. Podręcznik dla sędziów i prokuratorów*, Łódź - Lublin 2015, s. 147-158) zidentyfikowałem najistotniejsze regulacje podatkowe, które odnoszą się do przedsiębiorców, a także wskazałem na zagadnienia węzłowe tych regulacji prawnych. Kwestii materialnego prawa podatkowego dotyczyło również opracowanie pt. *Reforma podatku od towarów i usług*

czy powrót do podatku obrotowego? (T. Nowak, *Reforma podatku od towarów i usług czy powrót do podatku obrotowego* [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Warszawa 2016, s. 359-376). Dokonałem w nim porównania VAT oraz podatku obrotowego z punktu widzenia cech wyróżniających VAT oraz z punktu widzenia wybranych kryteriów stanowienia podatków; kryteriami tymi były: ograniczenia prawne wynikające z członkostwa Polski w Unii Europejskiej, konieczność zrealizowania celów Unii Europejskiej, wydajności podatku oraz dogodności podatku dla jego podatnika.

Do czwartego obszaru zainteresowań naukowych, tj. prawa budżetowego zaliczam te, które dotyczą procedury budżetowej (Rozdział 3 §§ 24-25 [w:] *Prawo finansowe*, red. H. Dzwonkowski, J. Gliniecka, Warszawa 2013). W ramach tego nurtu badawczego zajmowałem się zwłaszcza zagadnieniem projektowania ustawy budżetowej (T. Nowak, *Komentarz do art. 138 - 145 ustawy o finansach publicznych* [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz prawno- finansowy*, red. H. Dzwonkowski, G. Gołębiwski, Warszawa 2014, s. 357-371). Odrębnym zagadnieniem pozostaje tematyka partycypacji obywateli w procedurze budżetowej. W opracowaniu pt. *Dilemmas of Participatory Budgeting From The Perspective of The Polish Law and Experiance* (T. Nowak, *Dilemmas of Participatory Budgeting From The Perspective of The Polish Law and Experiance*, International Journal of Open Governments, 2017, Vol. 6, s. 59-70) przedstawiłem polskie doświadczenia w tym zakresie, a także wskazałem na uwarunkowania normowania tej materii. Określiłem kryteria, które wymagają uwzględnienia przy regulowaniu materii budżetu partycypacyjnego; zwróciłem przede wszystkim uwagę na konieczność pozostawienia istotnych kompetencji przy projektowaniu i wykonywaniu budżetu jednostki samorządu terytorialnego tym jego organom, które pochodzą z wyboru.

Moja dotychczasowa aktywność naukowa i zainteresowania badawcze koncentrowała się zatem najbardziej na problematyce ogólnego prawa podatkowego. Zajmowałam się przede wszystkim unormowaniami konstytucyjnymi odnoszącymi się do stanowienia prawa podatkowego oraz zagadnieniami odnoszącymi się do materii regulowanej przepisami Ordynacji podatkowej. Przedmiotem szczególnego zainteresowania, w ramach mojej działalności naukowej, stało się określenie znaczenia Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej dla stanowienia i stosowania przepisów prawa podatkowego, w tym przede wszystkim wyjaśnienie znaczenia przepisów istotnych z tego punktu widzenia oraz zidentyfikowanie i określenie roli instrumentów, które przewiduje Konstytucja, aby stanowienie i stosowanie prawa podatkowego następowało w zgodzie z jej postanowieniami. Natomiast w ramach zagadnień odnoszących się do materii regulowanej przepisami Ordynacji podatkowej

staralem się zwłaszcza określić, co składa się na tę materię oraz jaki powinien być kształt legislacyjny regulacji zawartej w tym akcie prawnym.

Ustaleniami w tym zakresie dzieliłem się ze środowiskiem naukowym w formie publicznie wygłaszanych referatów na konferencjach naukowych o zasięgu ogólnopolskim i międzynarodowym szczegółowo opisanych w załączniku nr 5 (Informacja o działalności popularyzującej naukę), specjalistycznych wykładów monograficznych i specjalizacyjnych na macierzystej Uczelni, specjalistycznych wykładów na studiach podyplomowych prowadzonych na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, szczegółowo opisanych w załączniku nr 6 (Informacja o osiągnięciach dydaktycznych).

W przyszłości planuję skoncentrować działalność naukową na problematyce ustrojowej - nie tylko, jak dotychczas, odnoszonej raczej do kwestii podatkowych, ale również dotyczących budżetu państwa i budżetu jednostek samorządu terytorialnego.

25.1V.2018 Tamar Nowak