

RECENZJA

rozprawy doktorskiej mgr Adriana Szatkiewicza „Przedawnienie zaległości podatkowych w polskim prawie”, Warszawa 2024, ss. 462

I

Wybór tematu rozprawy należy uznać za wszech miar uzasadniony. Analiza obowiązujących przepisów prawnych, wiążących się z instytucją przedawnienia zaległości podatkowych w rodzimych warunkach, świadczy o tym, że szereg podstawowych kwestii merytorycznych z tego zakresu nie uwzględnia, poza wszystkim, istniejących realiów. Pociąga to za sobą podejmowanie przez podatników różnokierunkowych starań w celu osiągnięcia korzystnych dla nich rozstrzygnięć. Efektem tego są między innymi długotrwałe spory z organami podatkowymi, których orzecznictwo często jest dla podatników rozbieżne i trudne do zrozumienia.

W istniejącym stanie rzeczy często dochodzi do nieprawidłowości na tle przedawnienia, jego wstrzymania oraz następstwa nieefektywnego wygaśnięcia zaległości podatkowych. Z jednej strony stanowi to podstawę do potencjalnych nadużyć ze strony organu podatkowego. Z drugiej zaś – stwarza równocześnie pole do podejmowania przez podatników sprzecznych z prawem praktyk, których celem jest między innymi uniknięcie realnej możliwości przerwania biegu terminu przedawnienia.

Uzasadniona jest więc konkluzja zawarte we wstępie (s. 22), że przedstawiony stan rzeczy prowadzi do dużego konfliktu interesów pomiędzy Skarbem Państwa a podatnikiem i dostrzegalnych działań naruszających w bezpośredni lub pośredni sposób *ratio legis* wiążących regulacji prawnych.

Trafność wyboru tematyki badawczej wiąże się też zarówno z jej walorem teoretycznym jak i praktycznym. Ten ostatni ma fundamentalne znaczenie, gdyż ściągalność podatków w wysokości ustalonej w budżecie państwa decyduje o jego

materialnym bycie, który z kolei znajduje swój wyraz w stanie finansów publicznych.

II

Praca składa się ze wstępu, siedmiu rozdziałów i wniosków podsumowujących. Jest obszerna – w sumie liczy aż 462 strony.

We wstępie Autor zadeklarował, w jednoznaczny sposób, że przedmiotem dysertacji doktorskiej jest udzielenie odpowiedzi na pytanie czy całokształt koncepcji przedawnienia w polskim prawie podatkowym pozwala skutecznie i w prawidłowy sposób wygasić zadawnione zaległości fiskalne.

Jej zakres rzeczowy został ograniczony do pozytywnego prawa podatkowego, a więc Ordynacji podatkowej. Zadeklarowano, że zaszłości historyczne w tym względzie będą przedstawione tylko w takim stopniu w jakim będzie to konieczne dla uzyskania odpowiedzi na sformułowane badanie badawcze. Zakreślono równocześnie niebyłe jaki okres czasowy, bo od lat 20-tych XX wieku do lat 20-tych bieżącego wieku. Na szczęście dla treści rozprawy zachowano konieczny umiar w nawiązaniu do rozwiązań dotyczących przeszłości.

Rozdział pierwszy ma charakter wprowadzający. Przedstawiono w nim: uzasadnienie wyboru tematyki badawczej; cele badawcze; przedmiot pracy, zakres rzeczowy, czasowy i przestrzenny; wstępne założenia analityczne i hipotezy badawcze; tezy pracy; źródła, zastosowano metodologię badawczą i opracowanie materiału analitycznego. W wymienionym spisie zagadnień zabrakło wyszczególnienia hipotez badawczych i tez pracy, bez których nie może obyć się rzetelna praca naukowa. Generalnie rzecz biorąc można byłoby tę część zatytułować „Zagadnienia wstępne”.

W rozdziale drugim przedstawiono funkcje przedawnienia w polskim prawie, słusznie rozpoczynając dywagacje od jego istoty. Sięgnięto tu do niemieckojęzycznej pracy F. Koschnika z 1936r. a następnie wskazano na specyfikę tej instytucji w różnych gałęziach prawa, na czele z prawem finansowym. O tytułowych funkcjach jest mowa w czwartym paragrafie, w którym zaakcentowano dwie z nich a to ochronną i stabilizacyjną. W końcowej części prezentacji zasadnie przedstawiono efektywność instytucji przedawnienia i problematykę dowodową.

Rozdział trzeci jest wyjątkowo bogaty tematycznie. Jego zawartość zdecydowanie wykracza poza koncepcję instytucji przedawnienia w polskim prawie. Ponadto ważny problem konstrukcji prawnej instytucji przedawnienia powinien być wyeksponowany w pierwszej części rozważań a nie na przedostatnim miejscu.

Rozdział czwarty nie nasuwa żadnych uwag konstrukcyjnych ani formalnych.

W rozdziale piątym zaprezentowano interdyscyplinarną analizę systemu wygaszania zadawnionych zaległości podatkowych. Zwraca w nim uwagę umiejętnie powiązanie analizy ważnych dla tematu przepisów prawnych oraz prezentacja stanu poboru podatków w świetle działań Najwyższej Izby Kontroli oraz wykorzystanie Rejestru Należności Publicznoprawnych.

W rozdziale szóstym ujęto wieloaspektowe implikacje relatywnego charakteru normy art. 59, par. 1, pkt 9 Ordynacji podatkowej. A w ostatnim - interdyscyplinarne determinanty skuteczności konstrukcji przedawnienia zaległości podatkowych.

Nadspodziewanie obszernymi są wnioski końcowe, zawarte aż na 45 (!) stronach rozprawy. Wątpliwości budzi ich ujęcie konstrukcyjne. Znalazły się one w ośmiu częściach, nazwanych i wyodrębnionych (ss. 375, 379 – bez tekstu, 380, 390, 396, 401, 407, 412). Nie ponumerowano ich jednak i nie wyodrębniono w spisie treści. Zasadnicza zaś ułomność sprowadza się do tego, że w bardzo znacznej części zaprezentowany w nich materiał powinien się znaleźć we wcześniejszych częściach rozprawy, ponieważ jest przede wszystkim prezentacją zagadnień a nie ich oceną. Przykładem może być fragment : „Trzy determinanty efektywności mechanizmu stabilizowania obrotu podatkowego jako kryteria weryfikacji jakości konstrukcji przedawnienia zaległości podatkowych”.

III

W ocenie merytorycznej rozprawy na wstępie należy podkreślić, że jej temat został opracowany bardzo wszechstronnie, Świadczy o tym treść rozdziałów zaprezentowana w poprzedniej części oceny.

Autor w pierwszym rozdziale prawidłowo określił cele, hipotezy badawcze oraz tezy pracy.

Fundamentalnym celem pracy jest przedstawienie, w oparciu o przeprowadzone własne badania, właściwego ujęcia podatkowo-prawnego elementów konstrukcyjnych instytucji przedawnienia współtworzących w ujęciu całościowym postulowaną koncepcję prawną. Jest to zasadniczy cel, ponieważ analiza istniejących normalizacji prawnych przedawnienia zaległości podatkowych w Polsce świadczy o tym, iż szereg istotnych kwestii merytorycznych nie zostało dostosowanych do obowiązujących uwarunkowań związanych ze stosowaniem prawa.

Mankamentem jest fakt, że w paragrafie „cele badawcze” znaczna część tekstu dotyczy tezy badawczej. Równocześnie, dwadzieścia stron dalej znajdujemy paragraf piąty, liczący 14 stron poświęconych właśnie tejom pracy. W tymże, piątym paragrafie jest z kolei mowa o skonkretyzowanych celach o charakterze ogólnym oraz szczegółowym (s. 51), których miejscem powinien być paragraf drugi.

Podstawowa teza rozprawy brzmi, że obecny mechanizm stabilizowania obrotu prawnopodatkowego oraz utrwalanie pewności (zwrot nieprecyzyjny w tym kontekście) polskiego prawa poprzez sukcesywne wygaszanie zadawnionych zaległości podatkowych są ograniczone funkcjonalnie. Autor sformułował też tezę, iż nie można ograniczyć globalnej użyteczności badanych zaległości podatkowych wyłącznie do idei zabezpieczenia interesów fiskalnych Skarbu Państwa i podporządkowania reżimu funkcjonalnego do założonego z góry skutku wstrzymania i oddalenia terminu przedawnienia.

Zgodnie z obowiązującymi wymogami Autor w zakończeniu pracy odniósł się do czterech tez, ustalając, co następuje.

- Ma miejsce zachwianie równowagi pomiędzy fiskalizmem a stabilizacją instytucji przedawnienia.
- Istnieje korelacja pomiędzy badaną instytucją przedawnienia a jej dychotomicznym układem wstrzymywania.
- Brak interdyscyplinarnych ograniczeń w procesie stosowania prawa daninowego zakłóca tempo obrotu fiskalnego.
- Z miejsca należy odrzucić potencjalne wnioski zakładające, iż proces wygaszania zadawnionych zaległości podatkowych posiada tylko i wyłącznie charakter skarbowy.

Zaskakuje fakt, że poza tezami wymienionymi we właściwych fragmentach pracy Autor formułuje w zakończeniu jeszcze jedną, iż analiza podstawowego terminu zobowiązania podatkowego nie odzwierciedla rzeczywistego rozkładu

czynników funkcjonalnych wobec wektora stabilizacji obrotu podatkowego w Polsce.

Szkoda, że we wnioskach końcowych nie odniesiono się, w podobnie syntetyczny sposób jak w przypadku teź, do celu pracy. Jednocześnie znajdujemy w nich uwagi na ten temat.

Spośród licznych i uzasadnionych ustaleń merytorycznych Autora do najważniejszych należą poniższe.

Sukcesywne stosowanie mechanizmu wstrzymania (zawieszenia lub przerwania) biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – bądź teź wyłączenie biegu tego terminu – w żadnym przypadku nie stanowi rozwiązania, które byłoby alternatywą dla skutecznej i długotrwałej stabilizacji polskiego obrotu podatkowego.

Zarówno dotychczasowy stan przepisów oraz proces kształtowania norm statuujących konstrukcję instytucji przedawnienia zostały z różnorodnych powodów zredukowane z uwagi na maksymalizację egzekucji zaległości podatkowych. Jest to kardynalnym błędem wymagającym gruntownej zmiany.

Analiza normatywnego mechanizmu wygaszania zadawnionych zaległości podatkowych wymaga uwzględnienia zależności występujących głównie pomiędzy stopniem władztwa wykorzystywanym do zabezpieczenia interesów fiskalnych budżetu a wagą marginalnych celów rozpatrywanych interdyscyplinarnie.

Zweryfikowane dane statystyczne, które stanowiły przedmiot rozpoznania Najwyższej Izby Kontroli, skłaniają do wyrażenia wątpliwości, czy obecna koncepcja przedawnienia stanowi interdyscyplinarną platformę maksymalizującą efektywność na gruncie użyteczności. Skala zaległości podatkowych świadczy o ułomności obecnego systemu prawnego i przepisów prawnopodatkowych.

W pracy nie zabrakło odniesień międzynarodowych. Wśród kilkunastu krajów europejskich uwzględniono nie tylko Cypr i Estonię ale również Francję, Niemcy, Wielką Brytanię i Włochy.

Ostatnie zdanie w pracy jest zasadnym pytaniem o to, czemu ma służyć ukierunkowanie przepisów, gdyż nawet jeśli są to względy czysto fiskalne, to obiektywność pozytywnych implikacji w ujęciu wektorowym i interdyscyplinarnym wiąże się bardziej z utopią niż ze sposobem działania.

W zakończeniu oceny merytorycznej za wartościową należy uznać przytoczoną analizę świadomości społeczeństwa na temat przedawnienia, opartą na aktualnych danych, bo z połowy minionego roku. Jest to analiza szczegółowa

(ss. 278 – 283). Zasadnicze ustalenia sprowadzają się do następujących kwestii. Zarówno mechanizm wygaszania zadawnionych zaległości podatkowych jak i stan finansów publicznych nie tylko nie cieszy się zainteresowaniem obywateli, ale są one wręcz deprecjonowane. Równocześnie obserwuje się niepohamowane dążenia ustawodawcy w zakresie wydłużania terminu przedawniania zadłużenia podatkowego. Sprawą dyskusyjną pozostaje natomiast umieszczenie referowanej tematyki w rozdziale poświęconym interdyscyplinarnej analizie systemu wygaszania zaległości fiskalnych. Wydaje się bowiem, że powinna ona się znaleźć we wstępnej lub końcowej części pracy.

IV

Praca oparta jest na wyjątkowo bogatej bazie źródłowej, przedstawionej przez Autora jako „Źródła” (ss. 58 – 60 i jako „Źródła naukowe” (ss. 64 – 68). Zaskakuje w tym miejscu usterka konstrukcyjna, gdyż niepotrzebnie przedzielono je punktem „Zastosowana metodologia badawcza i opracowanie materiału analitycznego”.

Wykaz owych źródeł obejmuje 40 stron!

Składają się nań: polskie akty normatywne (49); akty międzynarodowe (6); akty wykonawcze (16); akty prawa miejscowego (3); judykatura sądów obejmująca wyroki Sądu Najwyższego (36), uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego (5), postanowienia NSA (7), orzeczenia sądów apelacyjnych (5), wyrok sądu rejonowego . Przytoczono 26 wyroków Trybunału Konstytucyjnego i 2 jego postanowienia. Bardzo szczerze wykorzystano wyroki NSA (274); uwzględniono też jego uchwały (21) i postanowienia (11) oraz wyroki wojewódzkich sądów administracyjnych. Dopełnieniem źródłowym jest wyrok Trybunału Sprawiedliwości, dwie uchwały Kolegium Regionalnych Izb Obrachunkowych oraz 43 glosy.

Literatura przedmiotu to 58 pozycji zwartych, 56 komentarzy do ustaw, 134 artykuły w czasopismach i 104 opracowania w monografiach naukowych. Nie zabrakło też kilku publikacji elektronicznych, bazy danych informacyjnych, źródeł internetowych a nawet pism urzędowych Ministra Finansów, Stałego Komitetu Rady Ministrów i Rzecznika Praw Obywatelskich. Wykorzystane źródła obejmują nawet starotestamentową Księgę Wyjścia i Księgę Kapłańską (s. 70).

W konkluzji jednoznacznie stwierdzam, że rozprawa doktorska mgr Adriana Szatkiewicza „Przedawnienie zaległości podatkowych w polskim prawie” w pełni zasługuje na pozytywną i wysoką ocenę. Autor nie tylko przedstawił opracowanie ważnego problemu naukowego, ale i zaproponował trafne jego rozwiązanie. Praca w wielu fragmentach zawiera *novum* tak dla doktryny, jak i polskiego ustawodawcy. Prezentuje ona też ogólną wiedzę teoretyczną Autora w dyscyplinie prawo oraz jest wyrazem umiejętności samodzielnego prowadzenia pracy naukowej w rozumieniu art. 187, ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2018r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z 2021r., poz. 478 ze zm.).

W związku z powyższym zasadnym jest – i o to wnoszę – dopuszczenie mgr Adriana Szatkiewicza do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania Mu stopnia doktora nauk prawnych.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized initial 'A' followed by a series of connected loops and a horizontal line at the end.