

Lublin, dnia 15 lipca 2024 r.

Prof. dr hab. Antoni Hanusz
Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej
Wydział Prawa i Administracji
Instytut Nauk Prawnych
Katedra Prawa Finansowego

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

1. Zgodnie z art. 187 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. z 2023 r. poz. 742) rozprawa doktorska ma prezentować ogólną wiedzę teoretyczną kandydata w dyscyplinie albo dyscyplinach oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej lub artystycznej. Ponadto treść przepisu art. 187 ust. 2 przywołanej ustawy wskazuje, że przedmiotem rozprawy doktorskiej powinno być oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, oryginalne rozwiązanie w zakresie zastosowania wyników własnych badań naukowych w sferze gospodarczej lub społecznej albo oryginalne dokonanie artystyczne. Z uwagi na powyższe, rozprawę doktorską należy w pierwszej kolejności ocenić z punktu widzenia oryginalnego rozwiązania problemu naukowego. W istocie ustalenie problemu naukowego jest podstawowym zadaniem, z którym musi zmierzyć się autor rozprawy doktorskiej. O problemie naukowym można mówić jako określonym stanie niewiedzy występującym w danej gałęzi nauki. Trzeba przy tym zaznaczyć, że problem naukowy jest odzwierciedleniem wyłącznie tych braków, które mają charakter obiektywny a nie subiektywny.

2. Dokonując oceny oryginalności rozprawy doktorskiej, należy uwzględnić aktualność wybranego problemu naukowego. Aby można było uznać dany problem za w pełni aktualny, musi on obejmować sprawy nie załatwione, a więc problemy naukowe jeszcze nie rozwiązane, którym towarzyszy brak wyjaśnień, konkluzji i postulowanej

wiedzy. Aktualność problemu nie jest jednak jednoznaczna z brakiem zainteresowania ze strony przedstawicieli nauki. Należy bowiem znaczyć, że wybrany przez autora problem naukowy zachowuje swoją aktualność, mimo wcześniejszego podjęcia go w literaturze przedmiotu.

Recenzowana praca doktorska dotyczy problematyki przedawnienia zaległości podatkowych w polskim prawie. Dotychczasowe opracowania traktujące o tej tematyce mają w głównej mierze charakter komentatorski i przyczynkarski. Należy więc podzielić pogląd Autora, zgodnie z którym instytucja przedawnienia zaległości podatkowych w polskim systemie prawnym wymaga syntetycznego i kompleksowego opracowania. Autor rozprawy doktorskiej w swoich badaniach odwołuje się do norm prawa krajowego, unijnego i międzynarodowego, a także do licznych publikacji i orzecznictwa sądów, co należy ocenić pozytywnie. Doktorant w sposób umiejętny i przemyślany korzysta z doczasowego dorobku naukowego, trafnie argumentując swoje stanowisko. Powyższe potwierdza, że prawidłowo sformułował temat pracy jako problem badawczy, wypełniając widoczną lukę w piśmiennictwie.

Oryginalny i twórczy charakter pracy należy ocenić również przez wzgląd na obiektywną doniosłość problemu naukowego. Analiza całej pracy skłania do wniosku, że wskazany w niej problem naukowy jest istotny pod względem dogmatycznym. Prawo podatkowe służy uregulowaniu stosunków prawnych, których celem jest zapewnienie dochodów budżetu państwa i jednostki samorządu terytorialnego. W pierwszej kolejności realizuje ono funkcję fiskalną. Przedawnienie jest instytucją polegającą na pozbawieniu uprawnionego możliwości realizacji jego roszczenia wskutek niewykonania tego roszczenia przez pewien okres. Przedawnienie w prawie podatkowym ogranicza więc czasowo organ podatkowy w zakresie wymiaru bądź egzekucji należności podatkowych. Autor pracy podkreśla, że instytucję przedawnienia w prawie podatkowym można rozpatrywać w dwóch aspektach: jako przedawnienie prawa do wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania oraz jako przedawnienie samego zobowiązania podatkowego. Rozróżnienie to jest istotne, ponieważ instytucja przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego ma charakter procesowy, podczas gdy przedawnienie zobowiązania podatkowego wywiera skutek materialnoprawny. Autor słusznie wskazuje, że w prawie podatkowym instytucja przedawnienia stanowi wyjątek od konstytucyjnej zasady powszechności opodatkowania. Natomiast nadrzędnym celem instytucji przedawnienia w prawie

podatkowym jest ochrona takich wartości jak stabilność obrotu prawnopodatkowego i pewność prawa.

W rozprawie doktorskiej problem naukowy powinien być nie tylko prawidłowo określony, lecz jednocześnie należycie uzasadniony. W recenzowanej pracy Doktorant jasno sprecyzował temat, wskazując cele badawcze. Głównym celem pracy jest przedstawienie elementów konstrukcyjnych instytucji przedawnienia z uwzględnieniem jej dualistycznego charakteru. Ponadto celem rozprawy doktorskiej jest analiza wybranych przesłanek zawieszenia i przerwania biegu terminu przedawnienia. Przesłankami zawieszenia biegu terminu przedawnienia, które Autor omawia w pracy są: wniesienie skargi do sądu administracyjnego, a także wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Natomiast przesłanką skutkującą przerwaniem biegu terminu przedawnienia, której Doktorant poświęca uwagę, jest zastosowanie środka egzekucyjnego. Z aprobatą należy przyjąć fakt ograniczenia rozważań do wymienionych powyżej przesłanek, które z punktu widzenia praktyki mają najbardziej istotny charakter. Pozytywnie należy ocenić również to, że analizę wspomnianych przesłanek każdorazowo wieńczy sformułowanie przez Autora postulatów *de lege ferenda*. Autor wskazuje, że badania podjęte w pracy mają doprowadzić m.in. do dostosowania aktualnej koncepcji przedawnienia zaległości podatkowych do współczesnych zasad legislacji i założeń gwarantujących pewność prawa i stabilność obrotu prawnopodatkowego. Jednak powyższe należałoby zakwalifikować jako jeden z końcowych postulatów *de lege ferenda* a nie cel badawczy pracy.

3. Zgodnie z przepisem art. 187 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. z 2023 r. poz. 742) rozprawę doktorską należy ocenić biorąc pod uwagę ogólną wiedzę teoretyczną kandydata w dyscyplinie prawo. Analiza rozprawy doktorskiej pozwala przyjąć, iż Autor posiada rozległy zasób wiedzy tak teoretycznej, jak dogmatycznej. Jest to wiedza gruntowna i rzetelna.

Przypisy bibliograficzne i odniesienia źródłowe świadczą o tym, że Doktorant czerpie wiedzę z opracowań naukowych, które przybierają różną formę. Literatura przedmiotu została zgromadzona w sposób zupełny. Wykaz przywołanej literatury liczy ponad 360 pozycji. W pracy wykorzystano także liczne orzecznictwo sądów, w tym przede wszystkim Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz wojewódzkich sądów administracyjnych, co należy przyjąć z aprobatą. Nie pominięto przy tym judykatury Trybunału Konstytucyjnego i Sądu Najwyższego. Powyższe uwydatniło praktyczny walor recenzowanej pracy.

Źródła zgromadzone w rozprawie wykorzystano w sposób kompletny. Na tej podstawie można uznać, że Autor wykazuje ogólną wiedzę i wykorzystuje w swej pracy ogólne koncepcje oparte na poznaniu i zrozumieniu instytucji przedawnienia w prawie podatkowym. O tym, że Doktorant zgromadził literaturę przedmiotu w sposób zupełny świadczy również fakt sformułowania trafnych wniosków w zakończeniu pracy.

Na ogólną wiedzę Doktoranta wskazują też wnioski zawarte w recenzowanej rozprawie. Wnioski cząstkowe wynikają z treści kolejnych rozdziałów. Wnioski zebrane zostały także w ostatniej części wieńczącej pracę i w dostateczny sposób statuują stanowisko Autora. Wnioski cząstkowe wynikają z analiz dogmatycznych, a niekiedy poparte są dostępnymi danymi statystycznymi. Przykładowo Autor trafnie konkluduje, że to organ podatkowy jednostronnie rozstrzyga o zakończeniu biegu terminu przedawnienia. Powyższe potwierdza jedną z postawionych tez badawczych, zgodnie z którą przesłanka zawieszenia biegu terminu przedawnienia, jaką jest wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, stanowi wyraz fiskalnej myśli legislacyjnej ustawodawcy. W istocie możliwość wstrzymania biegu terminu przedawnienia stoi na straży ochrony interesu publicznego. Natomiast instrumentalne wszczęcie postępowania karno-skarbowego skutkujące zawieszeniem biegu terminu przedawnienia, tworzy stan niepewności prawnej. Wobec tego, konieczne jest, co zauważa również Autor pracy, określenie ograniczeń ilościowych i czasowych możliwości wstrzymania biegu terminu przedawnienia.

4. Wśród warunków ujętych w przepisie art. 187 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. z 2023 r. poz. 742) wymieniona została umiejętność kandydata do samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. Dowodem na to ma być napisana przez kandydata rozprawa doktorska. Musi mieć ona zatem walor pracy naukowej. Rozprawę doktorską powinna przede wszystkim cechować poprawność logiczna, to jest poprawności związku zdań. Praca naukowa nie może bowiem zawierać twierdzeń z uzasadnieniem niewyraźnym, pozornym lub bez uzasadnienia bądź zawierających błędy merytoryczne. O ile zdania, które formułuje Autor pracy logicznie z siebie wynikają, o tyle krytycznie należy ocenić tendencję do budowania zdań wielokrotnie złożonych. W wielu przypadkach zakłóca to przejrzystość wyrażanych myśli, utrudniając czytelnikowi zrozumienie wysuwanych twierdzeń. Ocena umiejętności samodzielnego prowadzenia pracy naukowej musi dotyczyć także jakości wysiłku twórczego. Wysiłek ten powinien wyrażać się w poprawnym przygotowaniu rozprawy pod względem formalnym. Recenzowana rozprawa doktorska zawiera

pewne mankamenty o charakterze technicznym i edytorskim. Przede wszystkim zwraca uwagę skłonność Autora do nadmiernego posługiwania się łacińskimi zwrotami właściwymi dla języka prawniczego. Niekiedy jest to uzasadnione, natomiast język pracy naukowej powinien być językiem klarownym. Recenzowana rozprawa doktorska poprzez nagromadzenie łacińskich zwrotów takich, jak: *ergo, nolens volens, per se, a natura rei* etc. nie zawsze charakteryzuje się komunikatywnością formułowanych twierdzeń. W pracy zdarzają się także drobne błędy stylistyczne. Krytycznego ustosunkowania się wymaga również fakt wymiennego posługiwania się przez Autora formą osobową i bezosobową. Ma to miejsce głównie we wstępie recenzowanej rozprawy doktorskiej. Ponadto Doktorant formułując wnioski końcowe, błędnie używa wyrażenia „poddąć pod wątpliwość”. Poprawną formą zakwestionowania prawdziwości określonego twierdzenia jest wyrażenie „podać w wątpliwość”. Taki sposób przygotowania rozprawy obniża jej jakość i ocenę wysiłku twórczego Doktoranta.

Obejmując krytyką warsztat recenzowanej rozprawy doktorskiej należy zwrócić uwagę, iż z tego punktu widzenia przede wszystkim należy poddać strukturę pracy, gdyż stanowi ona odzwierciedlenie przebiegu" pracy naukowej. Rozprawa została podzielona na siedem rozdziałów oraz wnioski podsumowujące pełniące funkcję zakończenia. Układ pracy należy ocenić zasadniczo pozytywnie. Pierwszy rozdział pracy ma charakter metodologiczny. Autor zawarł w nim przedmiot, tezę, cele pracy, a także wskazał metody badawcze. Rozdział pierwszy zawiera również uzasadnienie wyboru tematu jako problemu naukowego. Konstrukcja rozdziału pierwszego może budzić pewnie wątpliwości. Elementy, które Doktorant opracował w tym rozdziale powinny zostać zawarte we wstępie rozprawy doktorskiej. Rozdział drugi koncentruje się głównie wokół funkcji instytucji przedawnienia w polskim prawie. W tym rozdziale autor podjął próbę zdefiniowania pojęcia przedawnienia, uwzględniając kryteria prawne i pozaprawne. Pozytywnie należy ocenić fakt, że w rozdziale drugim Doktorant przeanalizował efektywność i skuteczność instytucji przedawnienia w polskim systemie prawnym. Rozdział trzeci, jak wskazuje sam Autor, jest podstawowym materiałem analitycznym ocenianej pracy. W tym rozdziale Doktorant dokonał pogłębionej analizy przepisów prawnych normujących kwestię przedawnienia zaległości podatkowych. Przedstawił także sposoby powstawania i wygasania zobowiązań podatkowych, uprzednio definiując pojęcie obowiązku i zobowiązania podatkowego. Na aprobatę zasługuje odniesienie się w rozdziale trzecim do zobowiązań podatkowych, które nie ulegają przedawnieniu z uwagi na zabezpieczenie hipoteką lub zastawem skarbowym. W rozdziale

czwartym Autor przeanalizował wybrane przesłanki przerwania i zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Istotnym walorem tego rozdziału jest odwołanie się Autora w swoich rozważaniach do fundamentalnych orzeczeń sądów dotyczących m.in. instrumentalnego wszczęcia postępowania karno-skarbowego. Z kolei rozdział piąty dotyczy procesu kształtowania się poziomu zaległości podatkowych, zarządzania nimi oraz świadomości prawnej społeczeństwa w analizowanym obszarze. Rozdział szósty obejmuje rozważania dotyczące funkcjonalnoprawnych i historycznych uwarunkowań kształtowania się instytucji przedawnienia w prawie podatkowym. Ostatni rozdział skupia się natomiast wokół interdyscyplinarnych determinantów skuteczności konstrukcji przedawnienia zaległości podatkowych. Oceny wspomnianej skuteczności Autor dokonał w ujęciu porównawczym, analizując dane statystyczne pięciu państw: Polski, Litwy, Słowacji, Niemiec i Włoch.

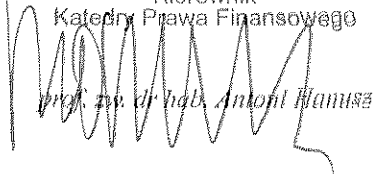
Recenzowana praca nie uwzględnia prawnopodatkowego modelu instytucji przedawnienia umożliwiającego dostosowanie przepisów do uwarunkowań związanych z pandemią COVID-19. Poza zakresem rozważań znalazły się również regulacje prawne dotyczące instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego powstałego w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, o którym mowa w rozdziale 6b ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 2805). Powyższy fakt należy ocenić pozytywnie. Z uwagi na obszerność pracy, brak uwzględnienia powyższych problemów badawczych nie wpływa negatywnie na jej walor naukowy i nie ujmuje jej twórczego i nowatorskiego charakteru. Przyjęty przez Autora podział pracy jest właściwy z uwagi na przedmiot opracowania i wyznaczone cele badawcze.

Na pozytywną ocenę zasługuje także wybór metod badawczych przez Autora pracy. Główne metody, które posłużyły realizacji określonych celów badawczych to: metoda formalno-dogmatyczna polegająca na przeglądzie i analizie aktów normatywnych, metoda prawno-porównawcza, metoda krytyki piśmiennictwa, a także metoda prawnej analizy przypadków.

Dodatkowym atutem pracy jest jej interdyscyplinarny charakter. Na aprobatę zasługuje fakt, że instytucja przedawnienia zaległości podatkowych została przez Doktora zbadana zarówno z punktu widzenia konstrukcyjnego, funkcjonalnego, jak i aksjologicznego. Autor dostrzegając złożoność podjętych badań, słusznie dokonał pogłębionej interpretacji przepisów nie tylko prawa podatkowego, ale również innych gałęzi prawa, m. in. prawa cywilnego, prawa handlowego i prawa karnego.

5. Przedłożona do recenzji rozprawa doktorska ma charakter oryginalny i twórczy. Mimo kilku wskazanych mankamentów, zaprezentowanym badaniom nie sposób odmówić naukowego charakteru. W pracy trafnie zdiagnozowano problemy i w obiektywny oraz rzetelny sposób dokonano interpretacji przepisów prawnych.

Konkludując, w świetle powyższej oceny, biorąc pod uwagę treść przepisu art. 187 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. z 2023 r. poz. 742) należy przyjąć, że przedstawiona do recenzji praca stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego i spełnia wymagania stawiane rozprawom doktorskim. Rozprawa doktorska autorstwa Pana mgr Adriana Szatkiewicza może być podstawą do podjęcia dalszych czynności w postępowaniu w sprawie nadania stopnia naukowego doktora w dyscyplinie prawo w dziedzinie nauk prawnych.

Kierownik
Katedry Prawa Finansowego

prof. dr hab. Antoni Hamaś