

Białystok, dnia 22 czerwca 2023 r.

prof. dr hab. Rafał Dowgier
Katedra Prawa Podatkowego
Wydział Prawa
Uniwersytetu w Białymstoku

Recenzja

**rozprawy doktorskiej mgr Beaty Stępień-Świderek pt. „Odnowienie obowiązku
podatkowego a sankcje podatkowe w podatkach majątkowych”**

1. Wybór tematu pracy, założenia i metody badawcze

Na samym wstępie należy stwierdzić, że już sam tytuł recenzowanej rozprawy doktorskiej jest bardzo intrygujący. Wskazuje on, że przedmiotem opracowania są dwie bardzo istotne z punktu widzenia teorii prawa podatkowego instytucje, to jest obowiązek podatkowy oraz sankcje podatkowe. Dodatkowo prowadzone rozważania mają być osadzone na tle podatków majątkowych, co jednak mając na uwadze zawartość pracy, jest nieco mylące. W istocie bowiem odnosi się ona jedynie do dwóch podatków majątkowych – podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatku od spadków i darowizn. W mojej ocenie, we wstępie do pracy należało w jakimś zakresie kwestię tę wyjaśnić. W istocie rzeczy wskazanie w tytule na podatki majątkowe wydaje się zbyteczne, skoro instytucja odnowienia obowiązku podatkowego funkcjonuje w polskim prawie podatkowym właśnie w tych dwóch podatkach.

Sam dobór tematu, ze względu na jego teoretyczne i praktyczne znaczenie, należy uznać za trafny. Analizowane kwestie są bowiem bardzo interesujące i stanowią w dużej mierze wyjątek od powszechnie obowiązujących zasad opodatkowania, w tym wygasania

stosunków zobowiązaniowych w następstwie przedawnienia. Z punktu widzenia podatnika może dziwić, że ustawodawca wprowadza do systemu prawa podatkowego instytucję, która utrwała stan niepewności prawnej. Zatem należy zakładać, że istnieje bardzo mocne uzasadnienie aksjologiczne takiego stanu rzeczy.

Poszukując we Wstępie do pracy jej podstawowych założeń badawczych stwierdzić należy, że Autorka wskazuje, iż rozprawa stanowi próbę całościowego ujęcia problematyki stosowania dwóch grup przepisów ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r. poz. 170) oraz ustawy z dnia 29 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 1043). Chodzi o przepisy art. 6 ust. 4 i art. 15 ust. 4 ustawy o PSD oraz art. 3 ust. 1 pkt 4 i art. 7 ust. 5 ustawy o PCC. Regulacje te odnoszą się do dwóch zagadnień objętych tytułem pracy, to jest do odnowienia obowiązku podatkowego oraz do sankcyjnej stawki podatku. Jednak sformułowaną na s. 13 pracy hipotezę badawczą Autorka odnosi wyłącznie do pierwszego ze wskazanych problemów, gdyż formułuje ją (błędnie mając na uwadze metodologię), w formie pytania: czy obowiązek podatkowy może w ogóle ulec przedawnieniu, a tym samym wygasnąć, a jeżeli tak to w którym momencie oraz z jakich przyczyn? Zauważyć więc trzeba, że hipotezę badawczą powinno się sformułować jako przypuszczenie/przewidywanie odnośnie przyszłej odpowiedzi na sformułowane wcześniej pytanie badawcze. Tak sformułowanej, jak w recenzowanej pracy, hipotezy nie da się bowiem zweryfikować.

We Wstępie sformułowano także kilka szczegółowych pytań, które nawiązują do problemu odnowienia obowiązku podatkowego oraz charakteru i przesłanek stosowania 20% stawki podatku. Końcowo natomiast Autorka wskazała, że „W rozprawie spróbuję zatem udzielić odpowiedzi na pytanie, czy w istocie obowiązek podatkowy w omawianych podatkach ulega reaktywacji oraz czy opodatkowanie wyższą stawką niektórych czynności odpowiada określeniu „sankcyjne” i czy można je zakwalifikować do sankcji podatkowych.” I właściwie dopiero to stwierdzenie oddaje przedmiot recenzowanej rozprawy, chociaż ponownie podkreślić należy, że powinno przybrać formę odpowiednio sformułowanych hipotez badawczych. Tym niemniej można uznać, że tak zarysowany problem może być przedmiotem rozprawy doktorskiej. O ile bowiem problematyka sankcji podatkowych było już przedmiotem analizy w literaturze przedmiotu (por. przede wszystkim P. Majka, Sankcje w prawie podatkowym, Warszawa 2011), o tyle zagadnienie nowacji obowiązku podatkowego była raczej analizowane jedynie w wymiarze praktycznym. Z tego punktu widzenia praca wypełnia pewną lukę w tym zakresie.

Na aprobatę zasługuje także powiązanie obu wskazanych zagadnień, gdyż na gruncie analizowanych regulacji prawnych pozostają one ze sobą we wzajemnym związku, który uzasadnia ich łączne omówienie.

Reasumując, wybór tematu rozprawy należy uznać za trafny. Pomimo pewnych niedociągnięć metodologicznych we Wstępie do pracy sformułowano podstawowe problemy badawcze oraz wskazano metodę (formalno-dogmatyczną), która została w niej wykorzystana.

2. Struktura i aspekty formalne pracy

Struktura pracy nawiązuje do wskazanej w jej temacie problematyki obowiązku podatkowego oraz sankcji podatkowych. Pierwszy rozdział zawiera rozważania natury ogólnej w przedmiocie obowiązku podatkowego. W kolejnym rozdziale Autorka odniosła się do problematyki powstania tego obowiązku w podatku od czynności cywilnoprawnych oraz w podatku od spadków i darowizn. Następnie w kolejnym rozdziale pracy przedstawiła zagadnienia związane z sankcyjnymi stawkami tych podatków.

Należy zwrócić uwagę, że o ile w zakresie obowiązku podatkowego w pracy wydzielono rozdział dotyczący teoretycznych aspektów tej instytucji, a dopiero w dalszej kolejności dokonano analizy rozwiązań obowiązujących w analizowanych podatkach, o tyle takiego schematu postępowania nie przyjęto w odniesieniu do sankcji podatkowych. Wydaje się, że lepszym rozwiązaniem byłoby omówienie w pierwszym, wprowadzającym rozdziale podstawowych zagadnień związanych z pojęciem „sankcja podatkowa”, a także z charakterystyką podatku od spadków i darowizn oraz podatku od czynności cywilnoprawnych. Przy takim założeniu rozdziały 2 i 3 odnosiłyby się do analizy rozwiązań przyjętych w ustawie o podatku od spadków i darowizn oraz o podatku od czynności cywilnoprawnych w odniesieniu do obowiązku podatkowego oraz właśnie w odniesieniu do sankcyjnych stawek podatku.

Pozytywnie należy ocenić przyjętą na potrzeby pracy konstrukcję rozdziałów, które rozpoczynają się wprowadzeniem a kończą wnioskami, chociaż i w tym zakresie zabrakło Autorce konsekwencji. Taki układ porządkuje tok rozważań, ale nie wiadzieć czemu wniosków zabrakło w rozdziale 3.

W sferze formalnej należy stwierdzić, że praca świadczy o tym, że jej Autorka opanowała warsztat pisarski. Napisana jest w sposób komunikatywny, pozwalający na zrozumienie w wielu obszarach bardzo trudnych zagadnień.

Zwraca uwagę wykorzystana bogata literatura przedmiotu, a przede wszystkim bardzo liczne orzecznictwo sądów administracyjnych. Świadczy to o praktycznym aspekcie prowadzonych rozważań oraz znaczeniu jakie mogą mieć one właśnie na praktyki stosowania prawa podatkowego.

3. Uwagi szczegółowe

W pierwszym rozdziale pracy Autorka prezentuje pogłębione rozważania w przedmiocie obowiązku podatkowego słusznie zakładając, że zasadne jest wyróżnienie tej instytucji. Ma ona bowiem kluczowe znaczenie dla określenia relacji w jakich pozostaje dłużnik i wierzyciel podatkowy.

Prezentowane w tej części pracy zagadnienia zostały dobrane w sposób prawidłowy i dają obraz wieloaspektowości problemu. Mamy w tym zakresie do czynienia z opracowaniem cennym z naukowego punktu widzenia, które w dużej części porządkuje wiedzę w przedmiocie istoty oraz cech obowiązku podatkowego, a także jego znaczenia dla prawa podatkowego. Autorka w bardzo dobry sposób nawiązuje też do innych instytucji z tej gałęzi prawa, takich jak zobowiązanie podatkowe, przedawnienie czy podatkowo-prawny stan faktyczny.

Jednym z aspektów rozważań jest konstytucyjny standard nakładania danin publicznych, w tym podatków, z ciekawym wątkiem dopuszczalności regulacji obowiązku podatkowego w aktach rangi podustawowej. W tym zakresie w pracy wyrażono pogląd, wedle którego zasady wyłączności ustawy nie można pojmować w sposób absolutny (s. 28-29), co pozostawia pewne pole do regulacji pozaustawowej. Analizując te kwestie Autorka odnosi się m.in. do aktów prawa miejscowego podnosząc, że mogą one kształtować, w ustawowych granicach, konstrukcję poszczególnych podatków lokalnych. W tym kontekście zauważyć jednak należy, że w polskim systemie podatkowym występują także świadczenia o charakterze fakultatywnym w tym znaczeniu, że ich wprowadzenie na terenie danej gminy jest uzależnione od podjęcia stosownej uchwały. Wątek ten nie został rozwinięty w recenzowanej pracy, a z punktu widzenia jej przedmiotu, jest wart uwagi. Otóż z powołanych przez Autorkę art. 84 oraz art. 217 Konstytucji RP wynika, że obowiązek podatkowy może być nałożony wyłącznie ustawą. Z kolei z art. 168 Konstytucji RP wywieść należy uprawnienie jednostek samorządu terytorialnego do kształtowania wysokości podatków i opłat lokalnych. Powstaje w tym kontekście pytanie, jak owe założenia mają się do sytuacji, w której uregulowane w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r. poz. 70) opłaty: miejscowa, uzdrowiskowa, targowa, od posiadania psów oraz reklamowa, mogą być wprowadzane w formie uchwały. To bowiem rada gminy decyduje o tym, czy dane świadczenie jest na jej terenie pobierane, a także może określać zasady jego ustalania oraz poboru. Mając to na uwadze zasadne byłoby odniesienie się w pracy do tego zagadnienia. Czy zatem tak ukształtowana konstrukcja tych świadczeń nie pozostaje w sprzeczności z konstytucyjnym założeniem, wedle którego zarówno samo nałożenie daniny publicznej, jak i określenie jej podstawowych elementów konstrukcyjnych powinno nastąpić w ustawie?

Do problematyki konstytucyjnej powraca Autorka także w innych częściach rozdziału 1, w tym w zakresie wykładni treści i granic obowiązku podatkowego. Prezentowane w tym obszarze rozważania są także interesujące i świadczą o pogłębionej wiedzy Autorki. Szczególnie ciekawe są kwestie związane z „prowolnościową” wykładnią prawa podatkowego, czy też zastosowaniem zasady *in dubio pro tributario*.

Podobnie należy ocenić tę część analizowanego rozdziału, który odnosi się do wygaśnięcia obowiązku podatkowego. Faktycznie, jak wskazano w pracy, w ogólnym prawie podatkowym kwestia ta nie jest uregulowana, gdyż ustawodawca skupił się na wygaśnięciu zobowiązania podatkowego. Jednak w przepisach szczegółowego prawa podatkowego można znaleźć rozwiązania, które wprost odnoszą się do wygaśnięcia obowiązku podatkowego. W tym kontekście Autorka prezentuje poglądy doktryny związane z tą kwestią, ale nie odnalazłem jednak jej jednoznacznego stanowiska co do ich oceny. Należałoby więc udzielić odpowiedzi na pytanie, czy zasadne jest, a jeżeli tak, to w jakiej formie, określenie w przepisach ogólnego prawa podatkowego momentu (sposobów) wygaśnięcia obowiązku podatkowego? Czy może jednak, wobec koncepcji, wedle której wygasa zobowiązanie podatkowe a nie obowiązek podatkowy, do śmierci jesteśmy podatnikami (skoro zgodnie z Ordynacją podatkową jest nim podmiot, na którym ciąży obowiązek podatkowy).

Całość rozdziału 1. kończą wnioski, w których trafnie podsumowano prowadzone rozważania. Zawierają one podstawowe konkluzje, które umożliwiają przejście do analizy problematyki obowiązku podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatku od spadków i darowizn.

Rozdział 2 to analiza konstrukcji obowiązku podatkowego przyjętej na potrzeby wskazanych świadczeń. Autorka przyjmuje analogiczny schemat opisywania materii w zakresie podatku od spadków i darowizn oraz podatku od czynności cywilnoprawnych. Prezentuje zasady ogólne związane z powstaniem obowiązku podatkowego, by na ich tle przedstawić następnie szczególną sytuację odnowienia tego obowiązku. Ta część pracy to w istocie komentarz do art. 6 ust. 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz rozbudowany, oparty na wykorzystanej w szerokim zakresie literaturze przedmiotu, orzecznictwie sądów administracyjnych, a także indywidualnych interpretacjach przepisów prawa podatkowego. Autorka analizuje poszczególne elementy wskazanych regulacji, a tym samym odkodowuje przesłanki ich stosowania. Prowadzona w tym zakresie analiza jest rzetelna, chociaż z niektórymi z prezentowanych koncepcji można polemizować. Przykładowo na s. 117 recenzowanej pracy Autorka stawia tezę, wedle której powołanie się na nabycie mające formę pisemną, powinno być zgodne z wymogami formalnymi dla podania, określonymi w art. 168 § 2 i 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z

2022 r. poz. 2651 ze zm.). W mojej ocenie twierdzenie to jest jednak zbyt daleko idące, gdyż powołanie się jest po prostu złożeniem oświadczenia wiedzy w każdej prawnie dopuszczalnej formie. Ze swej istoty, przy formie pisemnej, będzie zawierało pewne elementy właściwe dla podań (oznaczenie podatnika, treść oświadczenia, podpis), ale podaniem w rozumieniu wskazanego przepisu jednak nie jest. W przeciwnym przypadku np. brak wskazania w takim piśmie adresu powodowałby jego nieskuteczność, a brak np. numeru identyfikacji podatkowej skutkowałby koniecznością wezwania przez organ podatkowy składającego pismo do uzupełnienia jego braków pod rygorem braku skutku prawnego.

Istotnym problemem, który analizuje Autorka jest także kwestia przedawnienia przy odnowieniu obowiązku podatkowego. Zagadnienie to prezentowane jest zarówno w kontekście prawa do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego (podatek od spadków i darowizn), jak i przedawnienia zobowiązania podatkowego (podatek od czynności cywilnoprawnych). Rozważania te są kluczowe z punktu widzenia realizowanego tematu i stoją na wysokim merytorycznym poziomie.

Rozdział kończą wnioski, które dają obraz trudności, jakie związane są z prawidłową interpretacją analizowanych przepisów. Autorka wskazuje na wadliwą redakcję art. 6 ust. 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych słusznie przyjmując, że przepisy te nie modyfikują ogólnych zasady powstania obowiązku podatkowego lecz jedynie wyznaczają szczególny moment jego powstania.

Przedmiotem ostatniego rozdziału pracy są sankcje podatkowe w ujęciu nawiązującym do podwyższonych stawek podatku od spadków i darowizn oraz podatku od czynności cywilnoprawnych, mających zastosowanie w związku z powołaniem się przed organem podatkowym na okoliczność nabycia. Autorka w tej części opracowania w istocie weryfikuje poprawność tezy, że 20% stawka podatku stosowana we wskazanych przypadkach stanowi sankcję podatkową. Rozważania w tym zakresie opiera na dość szeroko opisanych poglądach nauki prawa podatkowego w odniesieniu do pojęcia, istoty, funkcji oraz klasyfikacji sankcji podatkowych.

Istotną część pracy stanowi też analiza przesłanek zastosowania podwyższonych stawek w każdym z omawianych podatków. Autorka wykorzystała w tym zakresie bardzo bogate orzecznictwo sądów administracyjnych. Rozważania ogniskują, co należy uznać za ich duży plus, wokół praktycznych aspektów stosowania 20% stawek, w tym związanych z wydawaniem decyzji czy stosowaniem ulg przy wymiarze podatku.

Ciekawym wątkiem rozważań jest też odniesienie stawek sankcyjnych do zasady respektowania zdolności płatniczej podatnika oraz zasady proporcjonalności.

Niestety ta część pracy, o czym już wspomniano, nie kończy się wnioskami, które stanowiłyby podsumowanie prowadzonych rozważań.

Podsumowanie takie przygotowano jednak w odniesieniu do całej pracy. Autorka odnosi się w nim do celu pracy, który nakreśliła jako dokonanie ustaleń dotyczących istoty i charakteru prawnego odnowienia obowiązku podatkowego oraz udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy instytucja ta uzasadnia stosowanie sankcyjnej stawki w obu analizowanych podatkach.

Przeprowadzona w rozprawie rzetelna analiza regulacji ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych oraz ustawy o podatku od spadków i darowizn pozwoliła Autorce zidentyfikować praktyczne problemy, jakie występują na gruncie ich stosowania. Na tym tle sformułowała pewne postulaty, co jest szczególnie cenne przy rozprawach doktorskich. Zauważyć jednak należy (co wynika ze wskazanego na wstępie niniejszej recenzji problemu natury metodologicznej związanego z jasnym sformułowaniem podstawowej hipotezy oraz tez badawczych), że podsumowanie powinno w sposób klarowny odnosić się do przyjętych we wstępie założeń. Z pewnością jest to udana próba całościowego przedstawienia problematyki stosowania regulacji analizowanych ustaw, które dotyczą odnowienia obowiązku podatkowego. Autorka powinna jednak w końcowej części pracy jednoznacznie wypowiedzieć się co do innych, sygnalizowanych we wstępie kwestii, czyli przedawnienia obowiązku podatkowego oraz poprawności kwalifikacji podwyższonych stawek do sankcji podatkowych. Rozważania w tym przedmiocie zostały nieco rozmyte, gdyż część z nich znalazła się we wnioskach do poszczególnych rozdziałów, a część w Podsumowaniu. Pożądane byłoby natomiast, aby praca doktorska zaczynała się od sformułowania hipotezy oraz tez, które są weryfikowane, a kończyła wskazaniem efektów tejże weryfikacji.

4. Podsumowanie

Przedmiot recenzowanej rozprawy wymagał od jej Autorski pogłębionej wiedzy z zakresu prawa podatkowego, a w pewnym zakresie również z innych gałęzi prawa (np. prawa konstytucyjnego). Nie ulega wątpliwości, że mgr Beata Stępień-Świderek wykazała się w tym zakresie zarówno wiedzą teoretyczną, jak i praktyczną. Pomimo pewnych zastrzeżeń natury metodologicznej związanych ze sformułowaniem głównej hipotezy badawczej pracy oraz tez pomocniczych, można przyjąć, że cel pracy został zrealizowany. Nie ulega przy tym wątpliwości, że opracowanie stanowi oryginalne rozwiązanie problemu badawczego.

W konkluzji stwierdzić więc należy, iż rozprawa doktorska mgr Beaty Stępień-Świderek spełnia wymogi stawiane tego typu pracom 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 (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1789 ze zm.) w związku z art. 179 ust. 2 i

3 ustawy z dnia 3 lipca 2018 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. z 2018 r. poz. 1669 ze zm.), gdyż stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, wykazując jednocześnie ogólną wiedzę teoretyczną kandydatki w dyscyplinach prawnych, zwłaszcza w zakresie prawa podatkowego oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

W związku z powyższym uzasadnione jest dopuszczenie Pani mgr Beaty Stępień-Świderek do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia naukowego doktora nauk prawnych.


prof. dr hab. Rafał Dowgier