

Recenzja rozprawy doktorskiej

mgr Jolanty Gorąca - Paczuska
„Przedawnienie w prawie podatkowym”, Łódź 2017, (ss.228)

Promotor: Prof. dr hab. Henryk Dzwonkowski

I. Upływ czasu jest okolicznością, wobec której prawo nie może przejść obojętnie. Wynika ta już z podstawowej relacji zachodzącej w tej mierze pomiędzy wprowadzaniem unormowań a przedziałem czasowym wskazanym dla jego stosowania i przestrzegania. We współczesnych systemach prawnych jednym z filarów racjonalnego gospodarowania środkami publicznymi jest, obok zasad nakładania ciężarów fiskalnych, skuteczny mechanizm ich egzekwowania. Integralnym elementem takiego systemu fiskalnoprawnego staje się zawsze problem upływu czasu. Niejako z natury rzeczy problem ten ma stosunkowo szeroki zakres merytoryczny. Czas jest bowiem czynnikiem bezpośrednio wpływającym nie tylko na powstawanie i formowanie powinności podatkowych, ale także na ich wygaśnięcie. W każdej z tych sytuacji dochodzi do konfrontacji interesów wierzyciela podatkowego i podmiotu zobowiązanego do poniesienia ciężaru podatkowego.

W tym kontekście już tylko nawet ogólny ogląd pozwala stanowczo stwierdzić, iż w recenzowanej rozprawie podjęto nie tylko ważki społecznie, ale przede wszystkim trudny z merytorycznego punktu widzenia problem przedawnienia na gruncie polskiego prawa podatkowego. Podkreślić należy przy tym, iż recenzowana praca odznacza się walorem oryginalności. Dotychczas w prowadzonych badaniach nie dokonano bowiem tak gruntownej i wnikliwej analizy problematyki ustania stosunku podatkowoprawnego wskutek upływu czasu – w świetle aktualnego stanu prawnego. Publikowane w tej mierze opracowania zazwyczaj miały charakter wycinkowy, ograniczający się do praktycznej prezentacji i analizy doraźnych trudności rysujących się na tle obowiązujących w danym momencie rozwiązań.

Także wydana rozprawa habilitacyjna Adama Nity pt. „Czynnik czasu w prawie podatkowym. Studium z dziedziny zobowiązań podatkowych”, Gdańsk 2007, obejmując szeroki obszar badawczy z natury rzeczy tylko w ograniczonym zakresie dotyka zagadnień poruszonych przez Panią Magister. Ponadto praca ta została opublikowana już 10 lat temu, co zwłaszcza w przypadku prawa podatkowego znacząco wpływa na aktualność poruszonych zagadnień. Takie same uwagi można odnieść do innych rozpraw doktorskich (znanych recenzentowi) dotyczących problematyki przedawnienia w polskim prawie podatkowym. Bez wątpienia recenzowana rozprawa doktorska znacząco rozwija naukowe zagadnienia poruszone przez Autorów innych opracowań, zwłaszcza w świetle nowego bogatego orzecznictwa sądowego oraz rozstrzygnięć organów podatkowych. Podnieść należy, iż w recenzowanej pracy Autorka niejednokrotnie prezentuje nowatorskie koncepcje i tezy, odmienne od tych, które dotychczas prezentowane były w piśmiennictwie. Z uznaniem należy się odnieść do podjętej przez Panią mgr Jolantę Gorąca - Paczuskę próby naukowego opracowania tej skomplikowanej materii. Bez wątpienia przedłożona rozprawa wypełnia istotną lukę badawczą i już na wstępie należy stwierdzić, że jest to udana próba naukowego opracowania poruszanej problematyki.

II. Struktura pracy nie budzi zasadniczych zastrzeżeń. Przyjęty układ treści jest przemyślany, logiczny i pozwala na właściwą realizację podjętego zadania badawczego.

Praca składa się ze Wstępu (Wprowadzenia), Zakończenia oraz sześciu merytorycznych rozdziałów. Oprócz tego zawiera wykaz aktów prawnych i orzecznictwa oraz spis pozycji literatury. W strukturze i formie stanowi standardową dysertację z zakresu prawa podatkowego. Przyjęty układ pracy nie tylko pozwala na właściwe opracowanie podjętej problematyki, ale i w pełni potwierdza dobrą orientację Autorki co do zakresu i treści przyjętej przestrzeni badawczej. Nie oznacza to oczywiście, że powyższa pozytywna ocena umiejętności i wiedzy Pani mgr Jolanty Gorąca - Paczuskę wyklucza automatycznie możliwość sformułowania mniej entuzjastycznych uwag.

Rozdział pierwszy *„Pojęcie i funkcje przedawnienia w prawie podatkowym”* ma charakter wprowadzenia w zasadniczą fazę rozważań. Autorka omawia istotę i pojęcie przedawnienia w prawie podatkowym, sięgając do rozwiązań ustawy Ordynacja podatkowa oraz prezentowanych w piśmiennictwie definicji i poglądów. Już w tym miejscu podejmuje jednak zdecydowaną polemikę, sygnalizując konieczność zaproponowania nowych regulacji ustawowych w zakresie przedawnienia. Jednocześnie podkreśla, iż *„Osiągnięcie tego celu nie oznacza konieczności całkowitego odrzucenia dotychczasowego dorobku doktryny i judykatury, wymaga jednak oderwania się od brzmienia obowiązujących przepisów Ordynacji podatkowej oraz odwołania się do funkcji*

jakie winno pełnić przedawnienie, jak również m.in. charakteru prawnego stosunku prawnopodatkowego, w ramach którego przedawnienie winno funkcjonować”(s.19-20). W konsekwencji Doktorantka proponuje „wyodrębnienie dwóch typów przedawnienia w prawie podatkowym, nie w oparciu o kryterium podmiotu dokonującego na mocy ustawy wymiaru pierwotnego, ale z uwzględnieniem faz ewolucji stosunku prawnopodatkowego oraz przedmiotu przedawnienia ”(s.20). Założenie to pozwoliło wyróżnić dwa rodzaje przedawnienia: przedawnienie wymiaru oraz przedawnienie wykonania. Takie spojrzenie zawiera w sobie nowatorski charakter (choć stanowi także wyraz kontynuacji myśli naukowej Promotora) i ma w zamierzeniu Autorki sprzyjać zaproponowaniu rozwiązań prawnych zapewniających bardziej efektywną realizację funkcji przedawnienia. Przyjęte założenia należy ocenić pozytywnie, mając świadomość, iż w środowisku naukowym sprzyjać ono będzie szerokiej dyskusji. Bez wątpienia podjęta problematyka w pełni na to zasługuje.

Rozdział II *„Przedawnienie w świetle konstrukcji i właściwości stosunku prawnopodatkowego”* zawiera analizę instytucji przedawnienia w kontekście roli i funkcji w ramach stosunku podatkowoprawnego. Autorka sięga przy tym zarówno do publikacji z zakresu prawa podatkowego jak i prawoznawstwa. Wnikliwie została omówiona koncepcja stosunku podatkowoprawnego – jego ramy podmiotowe, przedmiotowe oraz treść. Przeprowadzona analiza pozwoliła wysnuć wniosek o konieczności modyfikacji obecnego modelu przedawnienia. Doktorantka konsekwentnie (tak jak we wcześniejszym rozdziale rozprawy) akcentuje powinność uregulowania instytucji przedawnienia w sposób adekwatny do specyfiki relacji łączących podmioty stosunku podatkowoprawnego w ramach jego poszczególnych faz.

Rozdział III *„Instytucja przedawnienia w innych gałęziach prawa”* obejmuje analizę instytucji przedawnienia w innych (niż prawo podatkowe) gałęziach prawa. Autorka sięga do prawa cywilnego, prawa karnego, prawa karnoskarbowego i prawa administracyjnego. Na szczęście ma świadomość, iż nie można zakładać unifikacji prowadzącej do jednej konstrukcji prawnej. Wyraźnie dostrzega występujące różnice wynikające np. z innych funkcji, przedmiotu czy skutków. Dokonując konfrontacji tej instytucji na gruncie prawa prywatnego i publicznego stara się w sposób klarowny uchwycić występujące tutaj podobieństwa i różnice. W mojej ocenie taki zabieg badawczy jest w pełni uzasadniony i przydatny do realizacji celów postawionych w ramach podjętego projektu badawczego. Dotyczy to zwłaszcza podjętej w rozprawie próby prezentacji nowego modelu przedawnienia w prawie podatkowym.

Rozdział IV *„Regulacje przedawnienia w modelowych kodeksach podatkowych oraz przedawnienie w systemach podatkowych wybranych państw”* stanowi naturalną, i logiczną konsekwencję analizy prowadzonej we

wcześniejszych fragmentach rozprawy. Podzielam stanowisko Autorki, iż – w ramach podjętego projektu naukowego – konieczne było rozszerzenie perspektywy badawczej o rozwiązania już wypracowane na gruncie modelowych kodeksów podatkowych. Dotyczy to także rozwiązań znanych w systemach prawnych innych państw. Autorka nie uzasadniła wprowadzenia (kryterium, klucza) przykładowych rozwiązań stosowanych w innych krajach, ale jak sądzę, chodziła o potwierdzenie tendencji do wyodrębniania dwóch rodzajów przedawnienia. Za interesujący i godny rozważenia uznaję postulat stosownej modyfikacji reguł przedawnienia w polskim prawie podatkowym – tak aby znany był końcowy moment biegu terminu przedawnienia.

Rozdział V *„Przedawnienie w prawie podatkowym w świetle historycznych uwarunkowań rozwoju instytucji”* zawiera rys historyczny instytucji przedawnienia w prawie polskim – począwszy od okresu dwudziestolecia międzywojennego. Na szczęście Autorka nie ograniczyła się jedynie do suchego opisu faktograficznego. Taki opis moim zdaniem byłby zbędny. Prezentacja rozwiązań historycznych została dokonana także poprzez pryzmat cech charakterystycznych ówczesnych regulacji ich ewolucji oraz głównych tendencji w kształtowaniu instytucji przedawnienia i zmian zachodzących na gruncie prawa podatkowego np. w obrębie technik dokonywania wymiaru podatku. Na kanwie rozważań historycznych Autorka konsekwentnie poszukuje argumentacji dla koncepcji wyróżnienia przedawnienia wymiaru i przedawnienia wykonania, która to miałaby zastąpić obowiązujące regulacje przedawnienia. Na uwagę zasługuje wniosek likwidacji rozwiązań dopuszczających możliwość wyłączenia przedawnienia w stosunku do zobowiązań, do których zastosowano przewidziane w ustawie Ordynacja podatkowa zabezpieczenia o charakterze rzeczowym.

Rozdział VI *„Wpływ zastosowania konkluzji dotyczących instytucji przedawnienia w świetle właściwości i konstrukcji stosunku prawnopodatkowego, tendencji rozwoju przedawnienia w modelowych kodeksach podatkowych oraz uwarunkowań historycznych rozwoju przedawnienia w polskim prawie podatkowym na realizację funkcji przedawnienia”* zawiera wnikliwą analizę i weryfikację obowiązujących zasad przedawnienia w prawie podatkowym. Negatywna ocena szczegółowych elementów obecnych unormowań pozwoliła Autorce na sformułowanie konkretnych postulatów, kształtujących nowy model przedawnienia. Obejmuje to przede wszystkim zakres przedmiotowy tej instytucji, okres przedawnienia i katalog przesłanek modyfikujących bieg okresu przedawnienia (przerwanie i zawieszenie). W rozdziale tym została zamieszczona zasadnicza część merytoryczna rozprawy. Autorka promując koncepcję przedawnienia wymiaru i przedawnienia wykonania w sposób jednoznaczny podkreśla, iż przedmiotem tego pierwszego są istniejące w ramach stosunku podatkowoprawnego obowiązki, prawa i kompetencje w zakresie wymiaru. Przedmiotem przedawnienia wykonania są natomiast obowiązki, prawa

i kompetencje w zakresie wykonania rezultatu wymiaru. Jest to jedna z myśli przewodnich rozprawy, na bazie której Doktorantka buduje własny model przedawnienia w prawie podatkowym. Naturalną tego konsekwencją jest prezentacja własnego katalogu przesłanek zawieszenia i przerwania biegu terminu przedawnienia. W mojej ocenie zaproponowane rozwiązania zostały dobrze uargumentowane i z całą pewnością zasługują na uwagę w kontekście ich aplikacji w procesie legislacyjnym. Całość rozważań jest interesująca, stanowiąc ważny głos w toczącej się dyskusji na temat stanu regulacji w zakresie ogólnego prawa podatkowego.

Rozdział ten odznacza się na tle pozostałych szczególną wagą merytoryczną. Dobrze się więc stało, że po każdym bloku analizy szczegółowych zagadnień Autorka zawarła parcjalne posumowanie (s.92, s.110, s.125, s.168, s.192, s.198). Sprzyja to czytelności prezentacji (skomplikowanych przecież) zagadnień. Rozczarowuje natomiast redakcja (rozwlekła) tytułu tego rozdziału.

Rozprawę zamyka Zakończenie, w którym Autorka sumarycznie prezentuje całość wniosków z płynących przeprowadzonych badań. W mojej ocenie wnioski te potwierdzają realizację celów przedstawionych we Wstępie (Wprowadzeniu) rozprawy. Jednocześnie podnieść wypada, że o ile cele rozprawy zostały jasno wskazane (i były konsekwentnie w całej rozprawie realizowane), o tyle brak (tak we Wprowadzeniu jak i w Zakończeniu) wyraźnie (bezpośrednio) sformułowanej tezy pracy (tezą pracy jest). Autorka prezentuje ją w sposób „dorozumiany” w pierwszym akapicie Wprowadzenia (s.9).

W całej pracy Autorka stara się w sposób precyzyjny prowadzić poszczególne rozważania merytoryczne. Widoczna jest swoboda z jaką porusza się w podjętej materii podatkowoprawnej. Wnioski *de lege lata* i *de lege ferenda* są nie tylko poprawnie uzasadnione, ale – co także ważne – cały proces argumentacji prowadzony jest w sposób wyważony i z zachowaniem standardów kultury. Jeżeli sięga do prezentowanych już w literaturze ocen, to z reguły nie po to by się swoją wiedzą pochwalić, ale aby analizowane zagadnienie ująć w szerszym wymiarze i dodatkowo wzmocnić przywołaną argumentację. Niezwykle istotne jest to, że Autorka stosując zabieg konfrontacji różnorodnych poglądów na ogół nie poprzestaje jedynie na ich prezentacji. Stara się podjąć merytoryczną polemikę, którą podsumowuje projekcją własnych koncepcji i ocen. W moim przekonaniu – obok wyboru samego tematu – szczegółowa analiza stosowanych rozwiązań oraz poglądów doktryny, uzupełniona własnymi ocenami i wnioskami, a zwłaszcza projekcja własnego modelu przedawnienia w prawie podatkowym stanowi o dużej wartości przygotowanej rozprawy. Wszystko to świadczy o bardzo dobrej znajomości podjętej problematyki i dojrzałości naukowej Autorki rozprawy.

III. Na uznanie zasługuje wybór i sposób stosowania metod badawczych. Oprócz podstawowej metody egzegetycznej, w ramach której Autorka dokonała analizy obowiązujących rozwiązań prawnych i ich syntetycznej oceny, szeroko stosowana była metoda dogmatyczna, uzupełniana przez metodę prawnoporównawczą i historyczną.

Korzystanie przez Autorkę ze wskazanych metod badawczych było – z punktu widzenia założonego celu rozprawy – poprawne i celowe.

IV. Dobór i wykorzystanie źródeł nie budzi większych zastrzeżeń. Autorka wykorzystała szeroki katalog źródeł bibliograficznych. Sięgała przy tym do opracowań obcojęzycznych. Niestety Autorka niedbale, co pewnie wynikało z nadmiernego pośpiechu i entuzjazmu początkującego badacza, przygotował wykaz orzecznictwa i aktów prawnych. Trudno dostrzec kryteria, którymi kierowała się przy ich formułowaniu.

V. Praca napisana jest starannie zarówno pod względem merytorycznym, językowym jak i redakcyjno - technicznym. Autorka wykazuje dbałość o precyzję języka i stosowną formę stylistyczną. Jednak jak w każdej tego typu pracy można wskazać na określone uchybienia, nieporadności językowe i zaniedbania korekcyjne.

1) Przede wszystkim za takie „potknięcie” uważam brak wyraźnie wyeksponowanej tezy pracy.

2) Każdy rozdział rozpoczyna swoje wprowadzenie. W moim odczuciu jest to klasyczna postać tzw. uwag ogólnych - ale Autorka nie oznaczyła ich tytułem jako odrębnej jednostki redakcyjnej. W aktualnej formie to „luźny” tekst nie posiadający swego odzwierciedlenia w spisie treści. Ponadto zawierają one powtórzenia z Wprowadzenia w zakresie prezentacji treści i struktury danego rozdziału. Tego typu powtórzeń jest więcej. Za zbędne uważam zwłaszcza ponowną prezentację struktury pracy w Zakończeniu (s.200). Powtórzenia takie występują także w sferze konkretnych wniosków merytorycznych – mających węzłowe znaczenie dla pracy.

3) Autorka nie jest konsekwentna w wyborze metody formułowania przypisów (np. przypisy: 59 i 60; 92 i 93 i 103; 170, 172 oraz 175 i 176). Doktorantka kilkakrotnie cytuje pełne dane bibliograficzne opracowań, w sytuacji gdy były one już podawane we wcześniejszych partiach rozprawy. Brak konsekwencji w cytowaniu aktów prawnych – nie może się zdecydować czy w przypisach ma być podawana pełna metryka aktu prawnego, czy tylko miejsce publikacji (np. przypisy nr 100, 101 i 141).

4) Wydaje się, że korekta tekstu była przeprowadzona pośpiesznie, gdyż niekiedy pisownia tzw. nazw własnych pozostaje w sprzeczności z przyjętymi regułami np. „Doradca podatnika” (s. 9), „Przegląd podatkowy” (s. 20), „Przegląd prawa i administracji” (s.95).

Wszystkie powyższe uwagi nie umniejszają mojej wysokiej oceny recenzowanej pracy doktorskiej. Wskazane potknięcia nie odbierają przyjemności płynącej z lektury rozprawy. Warto je jednak usunąć w przypadku publikacji, na którą przedłożona do recenzji dysertacja zasługuje.

VI. W konkluzji jednoznacznie stwierdzam, iż rozprawa Pani mgr Jolanty Gorąca - Paczuska „*Przedawnienie w prawie podatkowym*” spełnia wszelkie wymagania stawiane pracom doktorskim wynikające z ustawy z dnia 14 marca 2003 roku o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz. Nr 65, poz.595 ze zm.). Stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego oraz wskazuje na dobrą ogólną wiedzę teoretyczną Autorki w zakresie prawa podatkowego. W związku z powyższym wnoszę o przyjęcie recenzowanej pracy jako rozprawy doktorskiej i dopuszczenie Pani mgr Jolanty Gorąca – Paczuska do dalszych etapów przewodu doktorskiego.

