Białystok, 28 listopada 2020 r.

Prof. dr hab. Leonard Etel
Kierownik Katedry Prawa Podatkowego
Wydział Prawa
Uniwersytet w Białymstoku

Recenzja rozprawy doktorskiej pani mgr Hanny Kmieciak pt. „Dochodzenie podatków i opłat lokalnych przez jednostki samorządu terytorialnego i ich związki"

1. Już na wstępie należy stwierdzić, że całościowe opracowanie problematyki egzekucji należności gmin z tytułu podatków i opłat lokalnych jest potrzebne i dobrze się stało, że doktorantka podjęła ten trudny temat w formie doktoratu. Poza opracowaniami mgr Hanny Kmieciak mało jest innych publikacji dotyczących tych zagadnień. Porusza ona już od wielu lat problematykę egzekucji należności samorządowych i jest, zwłaszcza wśród praktyków, uznanym specjalistą w tym zakresie. Nie dziwi więc, że zdecydowała się na podjęcie trudu napisania rozprawy doktorskiej poświęconej bardzo dobrze jej znanej tematyce. Należy jednak zauważyć, że prace naukowe różnią się od fachowych komentarzy pisanych dla praktyków, czego nie trzeba uzasadniać. Pozytywnie oceniając całość rozprawy doktorskiej będącej przedmiotem recenzji można jednak wskazać, że w wielu jej miejscach autorka zapomina, że jest to monografia naukowa.

2. Nie budzi wątpliwości trafność wyboru tematyki rozprawy. Egzekucja podatków i opłat lokalnych z uwagi na swoją specyfikę jest tematem mało popularnym w piśmiennictwie. Jest tak dlatego, że do jej podjęcia potrzebna jest dogłębna znajomość praktycznych problemów związanych ze stosowaniem przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji w odniesieniu do podatków i opłat zasilających budżet gminy. Tylko osoba, która tą praktykę zna doskonale może pokusić się o analizę naukową tego procesu, zmierzającą do wskazania jego słabości oraz sformułowania postulatów mających na celu jego udoskonalenie. I to zostało zrobione w tej pracy. Autorka wykazała mankamenty obowiązującej procedury dochodzenie należności gminnych i zaproponowała pewne rozwiązania, która mają ją udoskonalić. Jest to jeden z tematów badawczych, którego realizacja jest bardzo potrzebna z uwagi na budowę docelowego modelu egzekucji w Polsce. Tematyka rozprawy jest więc ze wszech miar ważna

teraz, z uwagi na trwające dyskusje nad potrzebą uchwalenia nowej ustawy o postępowaniu egzekucyjnym (zob. M. Szulc, Chcemy zreformować system poboru zaległości podatkowych, Gazeta prawna z 16 listopada 2020 r., https://edgp.gazetaprawna.pl/e-wydanie/57656,16-listopada-2020/71907,Gazeta-Prawna/741407,Chcemy-zreformowac-system-poboru-zaleglosci-podatkowych.html). Rozważania zawarte w pracy, a zwłaszcza w jej wnioskach, powinny być wykorzystane przy przygotowaniu i realizacji tej reformy.

W mojej ocenie nie do końca poprawnie sformułowany jest temat pracy – „Dochodzenie podatków i opłat lokalnych przez jednostki samorząd terytorialnego i ich związki". Mogłoby z niego wynikać, że podatki i opłaty lokalne stanowią dochody wszystkich szczebli samorządu terytorialnego i ich związków. Jest to mylące, ponieważ podatki i opłaty lokalne zasilają tylko i wyłącznie budżet gminy. I to gmina powinna być w tytule, a nie jednostki samorządu terytorialnego i ich związki. Nie wiem dlaczego w tytule mowa jest o „dochodzeniu" tych należności. Praca jest poświęcona ich egzekucji. Autorka nie wyjaśnia przy tym, czym owe „dochodzenie" różni się od egzekucji i dlaczego użyła tego pojęcia w tytule. Wg mnie tytuł pracy, adekwatny do jej zawartości, powinien brzmieć – Egzekucja podatków i opłat lokalnych. Udziwnienia wprowadzone w tytule przez autorkę skutkują nie tylko trudnościami z ustaleniem treści pracy, ale także mogą sugerować, że dotyczy ona także egzekucji należności budżetowych powiatu i województwa.

3. Przechodząc do oceny układy pracy należy stwierdzić, ze nie budzi on większych zastrzeżeń. Praca liczy 340 stron i składa się z wstępu, czterech rozdziałów i wniosków. Na końcu pracy znajduje się literatura, wykaz aktów prawnych i orzecznictwo sądowe. Imponujący jest zwłaszcza liczący 232 pozycje wykaz wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych. Świadczy to o doskonałej znajomości tego orzecznictwa, a przez to i problemów praktycznych będących przedmiotem tych rozstrzygnięć. Na samym końcu – nie wiem po co – autorka zamieściła wzór ankiety „na potrzeby badań pracy doktorskiej z zakresu egzekucji administracyjnej." Ten wzór – o ile już – powinien się znaleźć w części pracy poświęconej omówieniu wniosków z badań zrealizowanych przez autorkę. Takiego rozdziału jednak nie ma, a o badaniach możemy się dowiedzieć jedynie z autoreferatu przygotowanego przez autorkę i kilku wzmianek w pracy. Wyniki badań są jedynie fragmentarycznie prezentowane w trakcie omawiania poszczególnych instytucji postępowania egzekucyjnego. Żałować należy, że zrealizowane na potrzeby pracy badania empiryczne nie zostały w odpowiedni sposób zaprezentowane w pracy. Jest to z reguły bardzo cenna część pracy, eksponowana przez autorów. Jest to poważny błąd metodologiczny, świadczący o tym, że autorka nie wie jak wyniki

badań powinny być prezentowane w pracy. Niemniej plusem pracy jest to, że badania zostały zrealizowane i w niej wykorzystane.

Wg mnie mankamentem układu pracy jest poświęcenia tak dużo miejsca opisowi podatków i opłat lokalnych. Autorka napisała na temat prawie 40 stron. Jest to przy tym opis obowiązujących konstrukcji podatków i opłat niepotrzebny z uwagi na dalsze rozważania dotyczące postępowania egzekucyjnego. Po co tak dużo pisać na temat konstrukcji prawnej tych świadczeń w sytuacji, gdy nie jest to wykorzystywane w rozdziałach ściśle związanych z realizacją tytułowej problematyki?

Podobnie należy ocenić zawarte w tym rozdziale rozważania na 17 stronach dotyczące uregulowanych w ordynacji podatkowej sposobów wygasania zobowiązań podatkowych. Nie są one odkrywcze, a przy tym mało przydatne przy analizie poszczególnych instytucji postępowania egzekucyjnego. W mojej ocenie cały rozdział I niewiele wnosi do pracy i niepotrzebne zajmuje tak dużo miejsca – 56 stron. Może z tego powodu na omówienia pojęcia egzekucji i postepowania egzekucyjnego autorka poświęca – do czego jeszcze wrócę - już tylko 1,5 stronny!

Oceniając układ pracy należy zwrócić uwagę na błędne umieszczenie w rozdziale II „Istota i pojęcie egzekucji oraz postępowania egzekucyjnego. Zasady postępowania egzekucyjnego" pkt. 5 Prawno - porównawcza analiza postępowań egzekucyjnych w Republice Czeskiej i Rzeczpospolitej Polskiej". Problematyka te w żadnym razie nie mieści się w rozdziale poświęconemu pojęciu egzekucji i postępowania egzekucyjnego. Powinna to być samodzielna część pracy, o ile oczywiście spełnia wymogi stawiane analizie prawno-porównawczej, o czym piszę niżej.

4. Przechodząc do oceny merytorycznej poszczególnych części pracy należy zacząć od Wstępu. Sformułowany w nim jest cel pracy oraz główna teza badawcza. Docenić należy to, że autorka dostrzegła potrzebę wskazania zarówno celu pracy, pytań badawczych z nim związanych oraz tezy rozprawy, co często jest w pracach doktorskich pomijane. Można mieć jednak zasadne wątpliwości co do poprawności ich sformułowania. Obrazuje to fragment wstępu „Celem niniejszej rozprawy doktorskiej jest wykazanie, że egzekucja i postępowanie egzekucyjne prowadzone w Polsce, w odniesieniu do podatków i opłat lokalnych, pomimo, że uregulowane ponad pięćdziesięcioletnia ustawą, wielokrotnie nowelizowaną, nadal nie jest unormowana właściwie i wystarczająco. Co prawda nie jest to akt prawny wymagający uchylenia i uchwalenia nowego." I następnie sformułowane są w sposób przypadkowy pytania, które mają pomóc w realizacji tego celu. Wśród nich jest między innym pytanie o to, czy system

egzekucyjny stosowany w przymusowym dochodzeniu podatków i opłat lokalnych jest całkowicie poprawny czy nie? I czy w Polsce istnieją doskonałe rozwiązania egzekucyjne? Można mieć wątpliwości dotyczące tego jaki system zdaniem autorki jest „całkowicie poprawny" i „doskonały" i czy takie w ogóle są? Jak sądzę nie miałaby kłopotu z odpowiedzią na te pytania nawet osoba, która niewiele wie o egzekucji podatków, wychodząc ze słusznego założenie, że nie ma w rzeczywistości systemów doskonałych. Dodatkowo należy zwrócić uwagę, że pytania te wyczerpuje wcześniej określony cel rozprawy i w związku z tym nie było sensu formułować tyle innych pytań, o to samo.

W równie pogmatwany sposób sformułowana jest teza pracy. „Uregulowania egzekucji podatków i opłat lokalnych w Polsce są wystarczające, ale niedoskonałe, co stanowi egzekucję dość skuteczną, ale nie jest to rozwiązanie zawsze prowadzące do osiągnięcia wyznaczonego celu, to jest wyegzekwowania zaległości podatkowych. W większości przystają do realiów dnia dzisiejszego, co jednak nie zawsze przekłada się na wzrost dochodów własnych gmin z tytułu podatków i opłat lokalnych."

Mam trudności ze zrozumieniem tej tezy, wynikające w dużej mierze z zastosowanej w tych dwóch zdaniach składni. Jak rozumiem wynika z niej, że niedoskonałe regulacje są wystarczające do skutecznej egzekucji, ale nie zawsze prowadzą do wyegzekwowania zaległości podatkowych. Nie wiem jakie regulacje są doskonałe, ale wiem na pewno, że jest to niedoskonale sformułowana teza rozprawy.

Rozdział I zatytułowany „Charakterystyka podatków i opłat lokalnych i sposoby ich wygaszania" autorka określa jako teoretycznoprawny, w którym podjęto kluczowe rozważania dotyczące pojęcia podatków i opłat lokalnych oraz terminu „egzekucja". W rzeczywistości jednak w rozdziale tym nie ma nic na temat pojęcia „egzekucja". Jest to materia kolejnego rozdziału. W tej części pracy, wg mnie niepotrzebnej, jest opis konstrukcji podatków i opłat lokalnych i sposób ich wygasania. Nie jest to zatem, jak wskazuje sama autorka we wstępie – analiza rozumienia tych pojęć w nauce prawa podatkowego i administracyjnego. Zastrzeżenia budzi także katalog zaprezentowanych w tej części podatków i opłat lokalnych. Zdaniem autorki zostały w tym rozdziale zaprezentowane te z nich, które maja największe znaczenie fiskalne w budżetach gmin. Jeżeli tak, to dlaczego autorka przedstawia konstrukcję opłaty od posiadania psów albo opłaty reklamowej, którą wprowadzono dotychczas jedynie w kilku gminach. Dziwić może także zaliczenie do podatków i opłat lokalnych opłaty śmieciowej. Co w takim razie z innymi opłatami zasilającymi budżet gmin i realizowanymi przez gminne organy podatkowe. Jest ich ponad 100 – zob. G. Liszewski (red,), Opłaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne?, Białystok 2010, s. 255 i nast.

Rozdział II „Istota i pojęcie egzekucji oraz postępowania egzekucyjnego. Zasady postępowania egzekucyjnego" jak wskazuje sam tytuł poświęcony jest podstawowym, z uwagi na tematykę pracy, pojęciom i zasadom. Mocno rozczarowuje zwłaszcza analiza pojęcia egzekucji i postępowania egzekucyjnego. Autorka poświęciła jej, co już zostało podniesione, mniej niż 1,5 strony. Są tam podjęte próby zdefiniowania tych pojęć, ale zupełnie bez wykorzystania dorobku doktryny w tym zakresie. Autorka pomija podstawowe publikacje naukowe dotyczące egzekucji i postępowania egzekucyjnego (zob. np. P. Dobosz, Pojęcie egzekucji administracyjnej (w:) J. Niczyporuk, S. Fundowicz, J. Radwanowicz, System egzekucji administracyjnej, C.H.Beck, Warszawa 2004, s. 21 i nast. i podana tam literatura). Od autora pracy doktorskiej wymaga się znajomości literatury przedmiotu i umiejętności z niej skorzystania. Rozważania zawarte nie tylko w tym rozdziale wskazują, że autorka ma z tym duże kłopoty. Nie można formułować definicji egzekucji i postępowania egzekucyjnego w administracji (s. 82) , bez odesłania do ustaleń doktryny.

W dalszej części tego rozdziału są omówione zasady postępowania egzekucyjnego. Nie jest to poprzedzone żadnym wprowadzeniem, z którego wynikałoby, co autorka uznaje za zasady, gdzie są one sformułowane i jaki jest ich katalog. Poświęca temu kilka zdań, ale dopiero na końcu rozważań dotyczących ostatniej zasady (s.114). Analizę tych zasad rozpoczyna od zasady legalizmu informując, że jest ona sformułowana w zarówno w ordynacji podatkowej, jak i kodeksie postępowania administracyjnego, nie odnosząc jej do postępowania egzekucyjnego. I tutaj również widoczny jest brak znajomości literatury przedmiotu. Pisząc o tej zasadzie autorka odwołuje się jedynie do dwóch publikacji, co mocno zubaża prowadzoną przez nią analizę. Uwaga ta odnosi się do analizy pozostałych zasad postępowania egzekucyjnego. Przedstawiając je odniosła się jedynie do 4 publikacji, co wskazuje, że nie zna podstawowej literatury z tej tematyki.

Na końcu tego rozdziału, co już podniesiono, umieszczony został przypadkowo pkt 5 zatytułowany „Prawno - porównawcza analiza postępowań egzekucyjnych w Republice Czeskiej i Rzeczpospolitej Polskiej". Nie jest to analiza prawno-porównawcza, a jedynie zbiór informacji o postępowaniach egzekucyjnych realizowanych w Czechach, oparty w zasadzie na dwóch publikacjach (niecałe 7 stron). Autorka nie wskazuje też na racjonalne argumenty uzasadniające wybór systemu czeskiego jako podstawy odniesienia – w założeniu – do regulacji polskich. No chyba, że za takie uznamy to, że jednoczy nas „wspólny" Św. Wojciech (s. 115).

Rozdział III pracy zatytułowany „Przedegzekucyjne postępowanie wierzycieli" i rozdział IV „Przymusowe dochodzenie podatków i opłat lokalnych" omawiam łącznie z uwagi na to, że dotyczą one procedury egzekwowania należności z tej kategorii świadczeń i są bardzo zbliżone

merytorycznie. Jest to zdecydowanie najlepsza część pracy. Autorka wykazuje się tutaj dogłębną znajomością praktyki i orzecznictwa sadowego. Zagadnienia tam poruszane są z reguły przedstawiane jako analiza problemów wynikających ze stosowania przepisów regulujących tę procedurę. Napisanie tej części pracy, bez przeprowadzonych badań i przede wszystkim doświadczenia autorki, nie byłoby możliwe. Warto zwrócić uwagę, że doktorantka nie koncentruje się na opisie poszczególnych etapów procedury egzekucyjnej, ale na występujących w praktyce problemach w jej prawidłowej realizacji. Nie są to przy tym problemy „wymyślone" na potrzeby rozprawy, o czym świadczy mnóstwo odesłań do wyroków sądów administracyjnych, które zajmowały się tymi sprawami. Plusem tej części pracy jest również to, że autorka po dokonaniu analizy danego problemu w sposób wyraźny zajmuje stanowisko w sprawie i zawsze je uzasadnia. Tak do problemu może podejść osoba, która doskonale zna analizowaną problematykę od stronny praktycznej, a nie tylko regulacje prawne. Niestety także w tej części pracy widać niechęć doktorantki do korzystania z dorobku doktryny. Na 170 stronach pracy obejmujących wskazane dwa rozdziały (str. 123-293) powołane są jedynie 3 opracowania innych autorów. Może to błędnie sugerować, że poruszane są tam bardzo szczegółowe zagadnienia, o których nikt nie pisał. Tak nie jest, ponieważ procedura egzekucyjna została dobrze i szeroko omówiona w komentarzach do ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji i szeregu monografii, artykułów i glos (zob. np.: R. Hauser (red.), Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz, C.H. Beck, Warszawa 2017; Z. Leoński, Administracyjne postepowanie egzekucyjne, Problemy węzłowe, Poznań 2003; D. Kijowski (red.) Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz, Wolters Kluwer, Warszawa 2015 czy też M. Wierzbowski (red.), Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi, C.H.Beck, Warszawa 2017). Problematyka upomnienia, organów egzekucyjnych, tytułu wykonawczego, środków egzekucyjnych, czy też kosztów postępowania egzekucyjnego jest szeroko i dogłębnie omówiona w literaturze przedmiotu, w tym w opracowaniach autorki pracy. I to jest także charakterystyczne, że doktorantka w rozprawie nie powołuje się na swoje własne książki i artykuły, których napisała bardzo dużo (zob. wykaz publikacji). W analizowanych rozdziałach wskazała tylko w kilku miejscach własne prace, dotyczące analizowanych problemów. Trudno mi wskazać powód niechęci autorki do literatury, w tym własnych publikacji. Zubaża to jednak mocno prowadzone rozważania upodabniając je do „instrukcji" napisanej dla praktyków, a nie pracy doktorskiej.

Ostatnią częścią pracy są Wnioski, gdzie zawarte są postulaty zmiany obowiązującej ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Warto zauważyć, z czym się nie

zgadzam, że autorka jest zwolenniczką jej dalszego poprawiania, a nie napisania od nowa. Wg mnie nie jest to możliwe z uwagi na to, że przez ostatnie 50 lat była ona tak często nowelizowana, że zatraciła swoją pierwotną strukturę, a przez to jest trudna w stosowaniu. Świadczy o tym duża ilość wyroków sądów administracyjnych powołanych w pracy. Za każdym z tych orzeczeń stoi problem związany ze stosowaniem i rozumieniem przepisów tej ustawy. Poza tym trzeba do niej wprowadzić szereg nowych instytucji, na które nie pozwala „stary" układ tej ustawy. Dodawanie nowych przepisów do starych ustaw skutkuje postawaniem „potworków legislacyjnych" w postaci artykułów z literkami (np. art. 26ca).

Zgodzić się należy z autorką, że nie są wykorzystywane działania informacyjne przez wierzyciela jako instrument zwiększający efektowność uzyskiwania zaległości podatkowych przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego. Są to instrumenty skuteczne, pod warunkiem ich stosowania, z czym nie jest najlepiej. Brak zainteresowania nimi wynika przed wszystkim z niewiedzy i ich fakultatywnego charakteru.

Na akceptację zasługują też postulaty doktorantki dotyczący usprawnienia funkcjonowania upomnienia. Instrument ten będzie lepiej działał, gdy rozstrzygnięta zostanie możliwość umarzania kosztów upomnienia. Realizacji z początkiem roku 2021 r. doczekał się postulat przedawnienia tych kosztów.

Trudno się natomiast zgodzić z twierdzeniem, że obowiązujące regulacje dotyczące postępowania egzekucyjnego nie mają istotnych mankamentów. Wg mnie sprawą zasadniczą, wymagającą reform, jest struktura organów egzekucyjnych. Można mieć wątpliwości dotyczące przede wszystkim tego dlaczego gminy mając własne dochody podatkowe nie mogą ich egzekwować (za wyjątkiem dużych miast i opłaty śmieciowej). Jeżeli organy gminy mogą wymierzać i określać zobowiązania podatkowe stanowiące dochód ich budżetów, to powinny mieć także możliwości prowadzenia ich egzekucji. To gminy powinny samodzielnie zadecydować, czy samodzielnie egzekwują własne podatki, czy też korzystają z kompetencji naczelników urzędów skarbowych. Utrzymywania takiej struktury organów egzekucyjnych, gdzie większość gmin nie może pobierać zaległości w podatkach i opłatach lokalnych jest niekorzystne dla ich budżetów. Nie trzeba badań żeby stwierdzić, że gminne organy egzekucyjne z założenia lepiej dbałyby o wpływy ich własnych budżetów niż organ administracji państwowej. Szkoda, że problematyka ta nie została przez doktorantkę pominięta w pracy (za wyjątkiem kilku zdań na str. 162).

Dobrze się stało, że we Wnioskach autorka nie odnosi się bezpośrednio do sformułowanej głównej tezy rozprawy, a to z uwagi na wspomnianą już jej złożoność i wewnętrzną sprzeczność. Z tych samych powodów nie martwi mnie to, że nie ma we wnioskach

odpowiedzi na kilkanaście sformułowanych we wstępie pytań mających pomóc zrealizować cel pracy. Cel ten został osiągnięty przede wszystkim poprzez rzetelna analizę procedury egzekucyjnej zawartą w rozdziale III i IV pracy.

5. Nie budzi większych zastrzeżeń strona formalna pracy. Autorka posługuje się w pracy poprawnym i komunikatywnym językiem umożliwiającym zrozumienie przedstawionych w pracy, niekiedy bardzo zawiłych, problemów. Na podkreślenie zasługuje to, że w pracy prawie nie stwierdziłem błędów, a zwłaszcza tzw. „literówek", które upowszechniły się od czasu, kiedy to korekty dokonują komputery, a nie sami autorzy.

Redakcja pracy, konstrukcja odsyłaczy, układ bibliografii świadczą o tym, że autorka opanowała zasady pisania prac naukowych. Należy podkreślić, że w zasadzie nie stwierdziłem błędów w przypisach, co często ma miejsce w tego typu pracach.

Konkludując wyrażam opinię, że recenzowana rozprawa doktorska odpowiada ustawowym wymaganiom stawianym rozprawom na stopień doktora nauk prawnych i może być podstawą dalszego postępowania w przewodzie doktorskim mgr Hanny Kmieciak.

(prof. dr hab. Leonard Etel)