Lublin, 12 grudnia 2020 r.

Dr hab. Andrzej Gorgol, prof. UZ
Instytut Nauk Prawnych
Katedra Prawa Administracyjnego i Finansowego
Uniwersytet Zielonogórski

RECENZJA

pracy doktorskiej magister Hanny Kmieciak zatytułowanej *Dochodzenie podatków i opłat lokalnych przez jednostki samorządu terytorialnego i ich związki*, Olsztyn 2020, maszynopis, ss. 340

Wykonując uchwałę Rady Naukowej Dyscypliny Nauki Prawne Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie, podjętą na posiedzeniu w dniu 22 października 20120 r. w przedmiocie wyznaczenia recenzentów rozprawy doktorskiej magister Hanny Kmieciak, zatytułowanej ***Dochodzenie podatków i opłat lokalnych przez jednostki samorządu terytorialnego i ich związki,*** Olsztyn 2020, maszynopis, ss. 340, przygotowanej pod kierunkiem naukowym Pana dr. hab. Bogumiła Pahla, prof. UWM, uprzejmie przedkładam niniejszą recenzję.

Według mojej opinii recenzowana rozprawa doktorska magister Hanny Kmieciak w wystarczającym stopniu spełnia wymagania sformułowane w art. 187 ust.1 i 2 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 85, ze zm. Odzwierciedla ona ogólną i praktyczną wiedzę teoretyczną doktorantki w zakresie dyscypliny nauk prawnych, w szczególności z zakresu prawa administracyjnego oraz finansowego, a także wystarczający stopień opanowania przez nią umiejętności samodzielnego prowadzenia pracy naukowej, w tym zastosowania wymagań warsztatowych stawianych publikacjom pracowników naukowych. Doktorantka trafnie zdiagnozowała istotny problem badawczy i zaproponowała jego rozwiązanie. **Na tej podstawie i z powodów szczegółowo uzasadnionych w dalszej części recenzji wnoszę o dopuszczenie Pani magister Hanny Kmieciak do dalszych etapów przewodu doktorskiego, w tym publicznej obrony przedłożonej rozprawy doktorskiej.**

I. Recenzja tematu pracy doktorskiej, problemów i celów badawczych, zakresu rozważań, użytych metod badawczych

Wybór problematyki badawczej podjętej przez Doktorantkę jest trafny i zasługuje na uznanie. Dochodzenie podatków i opłat lokalnych przez ich wierzyciela stanowi zagadnienie, które nie doczekała się jeszcze kompleksowego i wnikliwego opracowana naukowego. Wydaje się, że ten swoisty „deficyt publikacyjny" jest spowodowany złożonością problemów badawczych i interdyscyplinarnym ich przedmiotem. Przedstawiciele nauki prawa finansowego, podobnie jak i administratywiści, koncentrują się na tych kwestiach, które są istotne z punktu widzenia ich specjalizacji badawczej. Warto zauważyć, że punktowe, przyczynkarskie publikacje naukowe opisują tylko niektóre przejawy złożonego zjawiska społecznego, jakim jest skuteczne realizowanie przez gminy i ich związki uprawnień wierzyciela daninowego. Recenzowana dysertacja nie tylko wypełnia luki zakresowe w badaniach tych fenomenów, ale zawiera syntezę dorobku doktryny prawniczej związanego z tą problematyką.

Dochodzenie podatków i opłat lokalnych przez ich wierzyciela stwarza teoretyczne oraz praktyczne problemy, które mają walor istotnych zagadnień badawczych. Doktorantka zadeklarowała, że celem jej rozprawy jest ocena i weryfikacja obowiązujących regulacji, wskazanie problemów oraz sposobów ich rozwiązania. Sformułowała obszerny katalog pytań, które jej zdaniem mają być pomocne w realizacji zamierzenia badawczego. W tym kontekście podkreślić należy dwie uwagi krytyczne. Po pierwsze, nie wszystkie pytania są sformułowane w sposób jednoznaczny i precyzyjny. Na przykład nie widomo co znaczy „dobre rozwiązanie", „system doskonały", „całkowita jego poprawność", „wystarczające spełnienie oczekiwań praktyków", „wystarczające uregulowanie". Po drugie, skoro we wstępie dysertacji został opisany katalog pytań badawczych, można byłoby oczekiwać, że zostaną udzielone umotywowane odpowiedzi na każde z nich w jej zakończeniu. Niestety, to przypuszczenie nie znajduje pełnego potwierdzenia. Wypływa z tego również wniosek o zbyt skromnej, jak na przyjęte założenia rozprawy doktorskiej, treści podsumowania wyników badań.

Nie budzi istotnych zastrzeżeń dobór metod zastosowanych do rozwiązania problemu badawczego. Za zaletę recenzowanej dysertacji uznaję zastosowanie metody socjologicznej, polegającej na ankietowym ustaleniu działań podejmowanych przez

wierzycieli i ich aparat pomocniczy w celu dochodzenia dochodów podatkowych. Natomiast pewien niedosyt budzi zastosowanie metody porównawczej, gdyż czeskie rozwiązania prawne prezentowane są w dużym stopniu ogólności ich opisu.

II. Recenzja struktury, materiału źródłowego i strony formalnej pracy doktorskiej

Struktura pracy doktorskiej powinna być zdeterminowana tezą, założeniami i celami zamierzania badawczego. Poza jej wstępem i zakończeniem Doktorantka wyodrębniła cztery merytoryczne rozdziały, które dodatkowo dzielą się na podrozdziały i dalsze jednostki redakcyjne. Należy zauważyć, że układ strukturalny nie zawsze jest spójny, logiczny i przejrzysty. Wątpliwości wzbudza już nomenklatura i struktura rozdziału I - Charakterystyka podatków i opłat lokalnych oraz sposoby ich wygaszania. Wygaszane są zobowiązania podatkowe, a nie zaś podatki i opłaty lokalne. Tytuł rozdziału I sygnalizuje, że w jego treści zostaną opisane wszystkie dochody z tych danin. Jednak z nomenklatury podrozdziału I wynika, że tylko te należności, które stanowią największy dochód budżetu gminy. Doktorantka nie wyjaśnia, co przez to rozumie i pomija fakt, że w zależności od typu gminy inna może być inna ranga fiskalna dochodu z podatku lub opłaty. Z kolei wyliczenie sposobów wygaszania zobowiązań podatkowych wobec budżetu gminy jest niepełne, gdyż brakuje opisu zaniechania poboru podatku, przejęcia własności nieruchomości lub prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym, nabycia całego spadku stwierdzonego przez prawomocne postanowienie o stwierdzeniu jego nabycia, zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku. Z kolei w rozdziale II zatytułowanym „Istota i pojęcie egzekucji oraz postępowania egzekucyjnego. Zasady postępowania egzekucyjnego" występuje nie tylko błąd gramatyczny w jego nazewnictwie, ale nie widomo dlaczego zostały wymienione tylko niektóre zasady tego postepowania (np. pominięto reguły prawnego obowiązku prowadzenia egzekucji administracyjnej, stosowania środków egzekucyjnych przewidzianych w ustawie, zagrożenia). W mojej ocenie każdy z rozdziałów rozprawy powinien rozpoczynać się uwagami wstępnym, w których pożądane byłoby wyjaśnienie, dlaczego Doktorantka zajmuje się określonymi zagadnieniami lub pomija dane kwestie. W tym kontekście warto zwrócić uwagę na niewłaściwe rozpoczęcie tematyki rozdziału III rozprawy doktorskiej akapitem ze swoistym wprowadzeniem, niewyodrębnionym w spisie jej treści, a nie od podrozdziału 1 zatytułowanego „Działania informacyjne wierzycieli".

Zamieszczony po zakończeniu rozprawy doktorskiej wykaz źródeł powinien zawierać odrębną od bibliografii, aktów prawnych i orzecznictwa kategorię innych źródeł. Błędem jest traktowanie stron internetowych jako źródła, gdyż są one tylko miejscem jego publikacji. Niewątpliwie te strony nie stanowią bibliografii, a w jej wykazie są błędnie ujęte przez Doktorantkę. Prawnik nie powinien utożsamiać obwieszczenia z aktem prawa powszechnie obowiązującego. Czy innym są przepisy, a czym innym akty prawa unijnego i państw obcych. Brakuje danych publikacyjnych tych aktów. Za wadę dysertacji traktuję pominięcie literatury zagranicznej, gdyż stosowana jest metoda porównawcza w ujęciu terytorialnym. Z kolei dobór bibliografii nie budzi istotnych zastrzeżeń. Natomiast na uznanie zasługuje dobór i wykorzystanie licznych orzeczeń sadów oraz trybunałów, a także aktów prawnych.

Strona formalna recenzowanej dysertacji budzi liczne zastrzeżenia gramatyczne i warsztatowe, które świadczą o brakach Doktorantki w opanowaniu techniki pisania prac naukowych. Nie powinny być kropkowane tytuły rozdziału II i jego pierwszego podrozdziału. Prawnik nie powinien posługiwać się określeniem zapis ustawy, mając na myśli jej przepisy (np. s.177, 179). W języku polskim zdanie rozpoczyna rzeczownik, a nie słowo „Aby" (np. s.182, 189). Sygnalizuje także występowanie w wywodzie autorskiej niewłaściwej formy *pluralis maiestaticus* (np. s. 218, 223), co mogłoby błędnie sugerować, że rozprawa autorska ma wielu autorów. Nie powinny być stosowane kropkowane śródtytuły, które nie są ujęte w spisie treści (np. s.166). Niewłaściwe jest stosowanie formuły „zdania w zdaniu" przy wyliczaniu po dwukropku poszczególnych jego elementów składowych (np. s.166). Zbędne są jednozdaniowe akapity, które nic nie wnoszą do autorskiego wywodu, ale jedynie stwierdzają jakiś fakt (np. s.159). Z kolei na stronach 209-214 dysertacji brakuje wielu akapitów, które powinny zawierać opis kolejnych zagadnień merytorycznych. Należy uznać za niewłaściwe powtarzanie tych samych wywodów zawartych w różnych częściach recenzowanej rozprawy (np. zawieszenie postępowania egzekucyjnego pojawia się na s.197-203 i 231-232). Kolejne, następujące po sobie zdania nie mogą zawierać powtarzenia tych samych wyrazów (np. „egzekucja administracyjna" na s.159). Nie powinny być cytowane „słowo w słowo" przepisy i treść innych źródeł, lecz komentowane przez Doktorantkę. Nie tylko w treści rozdziału I dysertacji brakuje powoływania w przypisach niektórych opracowań doktryny, co może błędnie sugerować, że prezentowane są własne, nowatorskie poglądy autorskie (np. o sposobach wygaśnięcia zobowiązania podatkowego). Myśli Doktorantki nie zawsze formułowane są precyzyjnie, a jej wywód „rwie się". Język wypowiedzi często

odbiega od stylu naukowego, a wręcz staje się „snuciem opowieści" (np. zadanie kończące część merytoryczną dysertacji – „Ale to już temat na inne rozważania.").

III. Recenzja treści rozprawy doktorskiej

Oryginalność rozwiązania problemu badawczego analizowanego przez Doktorantkę widzę przede wszystkim w tym, że sformułowała istotne konkluzje o znaczeniu niewładczych instrumentów dochodzenia przez wierzyciela należnych dochodów z podatków i opłat lokalnych, ustaliła wady prawnej regulacji tej procedury i zaproponowała rozwiązania naprawcze. Sformułowane oceny i wnioski są zasadne i umotywowane materiałem źródłowym. Niewątpliwie należy uznać, że zamierzenie badawcze zostało zrealizowane w istotnej części. Jednak ta pozytywna, generalna ocena nie wyklucza sformułowania poniższych, cząstkowych i szczegółowych wątpliwości.

Krytycznie oceniam brak jasności i precyzji w sformułowaniu tezy badawczej. Nie wiadomo co Doktorantka miała na myśli, pisząc, że uregulowania są „wystarczające, ale niedoskonałe". Nie mogą być one również uznane za unormowania, które „stanowią skuteczną egzekucję". Teza jest wewnętrznie sprzeczna, gdyż w kolejnym elemencie jej treści pojawia się stwierdzenie: „nie jest to rozwiązanie zawsze prowadzące do osiągnięcia wyznaczonego celu, to jest wyegzekwowania zaległości podatkowych". Skoro nie wystąpi skutek egzekucji, nie jest ona skuteczna i efektywna. Niewątpliwie braki w treści i formie tezy utrudniały wywód autorski i umotywowanie jej trafności.

Recenzowana rozprawa jest pod względem merytorycznym zróżnicowana. Rozdział I jest w stosunkowo małym stopniu twórczy. Stanowi przede wszystkim kompilację źródeł, a w szczególności aktów prawnych i orzecznictwa. W mojej ocenie nie powinny być dosłownie i szczegółowo przytaczane za ustawami podatkowymi ich przepisy oraz analizowane w tej samej kolejności, co ich umiejscowienie w strukturze danego aktu prawnego. Tak szczegółowe rozważanie zagadnień podatkowych nie jest potrzebne z punktu widzenia tematu dysertacji, założeń i celów zamierzenia badawczego. Natomiast wartościowe i twórcze są kolejne jej rozdziały, które bezpośrednio nawiązują do problematyki dochodzenia należności daninowych gmin i ich związków. Niekiedy jednak w spisie treści wyodrębnione są części pracy ograniczające się jednego, kilkuzdaniowego akapitu (np. „3.5. Wstrzymanie postępowania egzekucyjnego"). Spowodowało to nadmierną ogólnikowość ich treści, co uzasadnia wątpliwość związaną z zasadnością ich występowania.

Nie zgadzam się z tezą, że podatki i opłaty lokalne to świadczenia, które w całości stanowią dochód jednostek samorządu terytorialnego (s.14, 15, 16). Po pierwsze, występują one tylko w budżecie gminy, a nie zaś także w budżetach pozostałych j.s.t. Po drugie, opłaty gminne nie są tożsame z opłatami samorządowymi, które są elementem treści każdego budżetu samorządowego. Po trzecie, opłaty gminne to nie tylko opłaty lokalne, ale także opłaty nieuregulowane w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Mogą być one nazwane, czyli wymienione w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, lub nienazwane, a wiec uregulowane w przepisach innych ustaw daninowych. Należy także zauważyć, że Doktorantka nie łączy cechy podatków i opłat lokalnych z dochodami budżetu gminy, ale z bliżej niesprecyzowanym budżetem lokalnym (s.15). W tym kontekście pojawia się wątpliwość, czy cecha lokalności jest charakterystyczna również dla budżetu powiatowego, a także czy lokalność jest rozumiana szerzej jako przeciwieństwo budżetu państwa (centralnego). Nie sposób zgodzić się z tezą, że „Mówiąc o podatkach i opłatach lokalnych, należy mieć więc na uwadze wyłącznie podatki gminne" (s.16). Czym innym jest bowiem podatek, a czym innym opłata. Skoro „podatki i opłaty lokalne" są sformułowaniem języka prawnego, teza Doktorantki jest *contra legem*. Warto także zwrócić uwagę na fakt, że wyjaśnia ona istotę obu kategorii danin publicznych w części zatytułowanej dysertacji „podatek od nieruchomości". Nie jest to zasadne, gdyż ten podatek jest tylko jednym z podatków lokalnych i nie ma nic wspólnego z kategorią opłat lokalnych.

Błędem jest utożsamienie zobowiązania podatkowego z podatkiem w znaczeniu ścisłym i szerokim (np. s.65). Ordynacja podatkowa te pojęcia definiuje odrębnie (por. art. 5, art. 6, art. 3 pkt 3), co świadczy, że mają one odmienne zakresy znaczeniowe. Podatek jest świadczeniem publicznoprawnym, będącym przedmiotem podatkowego stosunku zobowiązaniowego. Z tego powodu Ordynacja podatkowa wiąże instytucję wygaśnięcia ze zobowiązaniem, a nie z podatkiem (zob. np. art. 59). Jednym ze sposobów nieefektywnego wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest umorzenie zaległości podatkowej, a nie - jak to ujęła Doktorantka - „zaległości". Nie jest zasadne jej stwierdzenie, że „Analizowany przepis nie daje podstaw do umarzania kwoty podatku, lecz jedynie podstawy do umarzania zaległości podatkowej" (s.69). Ordynacja podatkowa przewiduje bowiem umorzenie także odsetek od tej zaległości i przeterminowanej opłaty prolongacyjnej (art. 67a §1 pkt 3).

Doktorantka powinna rozpocząć analizę problematyki zasad ogólnych postępowania egzekucyjnego od przytoczenia ich definicji. Natomiast niezasadnie ograniczyła się do sformułowania błędnej tezy, że „Wspólnym mianownikiem postępowania egzekucyjnego i postępowania podatkowego, są ogólne zasady tych postępowań." (s.84). Jest ona błędna z

dwóch powodów. Po pierwsze, zasady ogólne postępowania podatkowego stosowane są odpowiednio, a nie wprost, do postępowania egzekucyjnego w administracji. Po drugie, katalog zasad ogólnych egzekucji administracyjnej jest bardziej rozbudowany, gdyż występują inne, nieuregulowane w Ordynacji podatkowej, dyrektywy wiążące organy egzekucyjne.

Kolejna, kontrowersyjna teza polega na utożsamieniu ulgi z uznaniem administracyjnym („Przyznana w ten sposób ulga jest uznaniem administracyjnym" - s.153.). Niewątpliwie ulga w postaci umorzenia kosztów upomnień jest jedną z możliwych preferencji, o które może ubiegać się zobowiązany. Jednak nie jest ona uznaniem administracyjnym, która ma zastosowanie do procedury rozpatrywania wniosku tego podmiotu. Podobne niezrozumienie istoty tego uznania można odnaleźć w tezie, że „umorzenie (lub odmowa umorzenia) postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a. jest decyzją uznaniową organu" (s.195). Decyzja jest aktem administracyjnym zawierającym stanowcze rozstrzygnięcie indywidulanej sprawy administracyjnej. Może być ona wydawana w ramach uznania administracyjnego lub związania prawem. Umorzenie postępowania egzekucyjnego jest inną instytucją proceduralną niż decyzja. Co więcej, wynika ono nie z decyzji, a postanowienia organu egzekucyjnego (zob. art. 59 §4 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji).

Nie jest zasadny pogląd Doktorantki, że „W odniesieniu do podatków i opłat stanowiących dochody gminy, wierzycielem jest organ podatkowy, a organem podatkowym, zgodnie z Ordynacją podatkową, jest wójt, burmistrz, prezydent miasta" (s. 166). Wynika on z błędnego utożsamienia organu gminy z całą jednostką samorządu terytorialnego. Co więcej, jest on niezgodny z legalną definicją wierzyciela W myśl art. 1a pkt 13ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji wierzycielem jest podmiot uprawniony do żądania wykonania obowiązku lub jego zabezpieczenia w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym lub zabezpieczającym. Oznacza to, że dochody budżetu gminy z tytułu podatków i opłat lokalnych są wierzytelnością gminy, a nie jej organu wykonawczego, który zarazem ma status organu podatkowego.

Błędna jest teza, że „Podatki lokalne należą do grupy obowiązków podatkowych ściśle związanych z osobą zmarłego." (s.199). Po pierwsze, podatki to świadczenia pieniężne, a nie obowiązali. Po drugie, występują odrębne definicje ustawowe podatku i obowiązku podatkowego (art. 4, art. 6, art. 3 pkt 3 Ordynacji Podatkowej). Po trzecie, obowiązek zapłacenia podatku ma charakter majątkowy, a nie osobisty. Po czwarte, śmierć podatnika nie powoduje wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Po piąte, następca prawny wstępuje w

majątkowe prawa podatkowego po zmarłym dłużniku podatkowym. Po szóste, na podstawie decyzji orzekającej odpowiedzialność podatkową spadkobierców lub zapisobiorców staje się adresatem powinności zapłacenia cudzego podatku.

IV. Konkluzja

Podsumowując swoje oceny zawarte w niniejszej recenzji stwierdzam, że dysertacja Pani magister Hanny Kmieciak spełniała w wystarczającym stopniu ustawowe wymagania stawiane pracom doktorskim. Na tej podstawie wnoszę o dopuszczenie Doktorantki do dalszych etapów przewodu doktorskiego, w tym publicznej obrony przedłożonej rozprawy doktorskiej.

Andrzej Gogol