Prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Śląski w Katowicach

R E C E N Z J A

Rozprawy doktorskiej pani mgr Hanny Kmieciak pt. „Dochodzenie podatków i opłat lokalnych przez jednostki samorządu terytorialnego i ich związki”

Olsztyn 2020 r., 340 stron maszynopisu.

I. Uwagi ogólne

Recenzowana praca doktorska jest opracowaniem obszernym, liczącym wraz z wykazami materiałów źródłowych 340 stron. W tekście zasadniczym, który liczy 298 stron Autorka przywołała 464 przypisy odsyłające do źródeł (w tym aktów normatywnych i orzeczeń sądów i trybunałów). Na potrzeby niniejszej recenzji zostały zastosowane następujące kryteria i elementy oceny:

- trafność wyboru obszaru, przedmiotu badań i tematu rozprawy,
- oryginalność tez naukowych, złożoność celów badawczych, struktura rozprawy,
- przydatność praktyczna rozprawy,
- stopień realizacji założeń badawczych,
- skala uwag metodycznych i formalnych,
- konkluzja końcowa.

II. Ocena pracy przedłożonej do recenzji

1. Wybór tematu rozprawy doktorskiej uznać należy za cenny tak z teoretycznego, jak i przede wszystkim z praktycznego punktu widzenia, ponieważ podatki i opłaty lokalne stanowią podstawowe źródło dochodów własnych budżetów gmin, a władztwo podatkowe jednostek samorządu terytorialnego powinno stanowić istotny przejaw ich samodzielności finansowej. Istotnym elementem tej samodzielności jest również prawo dochodzenia pieniężnych należności budżetowych także w trybie przymusowym.

Poruszana w pracy problematyka jest niezwykle istotna i aktualna ze względu zwłaszcza na to, że efektywna realizacja zobowiązań podatkowych stanowi szczególny obszar zainteresowania organów samorządowych. Udział dochodów własnych w budżecie jednostki samorządu terytorialnego jest nie tylko odzwierciedleniem jej kondycji finansowej, ale także miarą jej samowystarczalności, potencjału gospodarczego i zdolności inwestycyjnej. Samodzielność jest zatem tym większa, im większy jest zakres dochodów własnych, będących najbardziej stabilnym elementem budżetu, pozwalającym uniezależnić się finansowo od czynników zewnętrznych, takich jak koniunktura polityczna w kraju czy środki uzyskane ze źródeł pozabudżetowych. Samodzielność po stronie gromadzenia dochodów przejawia się nie tylko w ocenie wysokości wpływów z poszczególnych źródeł i możliwości decydowania o wysokości stawek oraz wprowadzania przez organy stanowiące ulg i zwolnień, ale także w prawie do prowadzenia aktywnej polityki finansowej w zdobywaniu środków. A ponadto w umiejętnym przekonywaniu podatników do dobrowolnego wykonania obowiązków wynikających z ustaw, nałożonych ostatecznymi decyzjami administracyjnymi i dopiero w ostateczności sięganiu po środki przymusu (środki egzekucyjne). Podatki wywołują różne skutki społeczno-gospodarcze decydując często o redystrybucji dochodu lub majątku, natomiast celem egzekucji administracyjnej jest wyegzekwowanie obowiązku podatkowego i będącego jego następstwem zobowiązania podatkowego. Egzekucja podatków i opłat lokalnych, to przymusowe dochodzenie należności podatkowych na rzecz gmin.

Kompetencja jednostki samorządu terytorialnego do dochodzenia należności z tytułu podatków i opłat lokalnych nie wynika z ogólnej zasady jej autonomii, ale wymaga wyraźnego upoważnienia ustawowego. Zatem granice władztwa wynikają z przepisów ustaw podatkowych i doznają różnych ograniczeń. Ponadto wątpliwości budzi – na co zwróciła uwagę Autorka rozprawy – sam zakres pojęcia „podatki i opłaty lokalne", bowiem nie zostało ono w żadnym akcie prawnym zdefiniowane, a trudno uznać, że intencją twórców Konstytucji było ograniczenie go do świadczeń wskazanych w przepisach ustawy z 1991 roku pod tym właśnie tytułem. W tej sytuacji Doktorantka słusznie podjęła wątek ustalenia treści tego pojęcia oraz granic władztwa podatkowego gmin. Mimo, że EKSL wymaga, by wysokość zasobów finansowych społeczności lokalnych była dostosowana do zakresu uprawnień przyznanych im przez Konstytucję lub przez prawo i by przynajmniej część z tych zasobów pochodziła z podatków i opłat lokalnych, w polskim ustawodawstwie jej postanowienia nie

zostały w pełni uwzględnione. Dotyczy to zwłaszcza powiatów i województw, których podstawowymi dochodami są źródła transferowe i udziały we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz z podatku dochodowego od osób prawnych, ponieważ ani powiat, ani województwo nie zostały wyposażone w żaden podatek własny, a ich organy stanowiące nie mogą wykonywać przewidzianego w przepisach uprawnienia do „podejmowania uchwał w sprawach wysokości podatków i opłat w granicach określonych ustawami". Stąd też wątpliwości budzi tak szeroki tytuł rozprawy i – w mojej ocenie – należało go zawęzić wyłącznie do gmin. Jeśli bowiem inne jednostki samorządu terytorialnego nie posiadają własnych podatkowych źródeł dochodów to nie mogą tym samym ich dochodzić. Uwaga ta dotyczy również związków jednostek samorządu terytorialnego, tworzonych dobrowolnie (lub wyjątkowo obowiązkowo) w trybie Rozdziału 7 ustawy o samorządzie gminnym, którym także nie przyznano żadnych dochodów o charakterze daninowym.

Zasadniczym założeniem Autorki pracy było wykazanie jak istotną rolę w dochodzeniu należności budżetowych z tytułu podatków i opłat lokalnych odgrywa egzekucja i postępowanie egzekucyjne prowadzone na podstawie przepisów wielokrotnie nowelizowanej ustawy z 1966 roku o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Celem pracy była więc ocena i weryfikacja obowiązujących jeszcze – przynajmniej w części – ponad pięćdziesięcioletnich regulacji, wskazanie problemów oraz sposobów ich rozwiązania. Stąd też już we wstępie do dysertacji Doktorantka postawiła szereg pytań pomocniczych, na które próbowała udzielać odpowiedzi w trakcie dalszych rozważań. Biorąc pod uwagę, że tylko nieliczne gminne organy wykonawcze są organami egzekucyjnymi, należało ustalić m.in. kto lepiej wypełnia te funkcje: naczelnik urzędu skarbowego czy prezydent miasta i czy rozwiązania egzekucji administracyjnej wykorzystywanej przy przymusowym dochodzeniu podatków gminnych są wystarczające? Czy rozwiązania prawne regulujące egzekucję podatków i opłat lokalnych są właściwe, a środki egzekucyjne wystarczające? Czy system egzekucyjny stosowany w przymusowym dochodzeniu podatków i opłat lokalnych jest całkowicie poprawny czy nie oraz czy system ten jest dobrze i w sposób wyczerpujący wykorzystywany, a jeśli nie to dlaczego? po które rozwiązania prawne najchętniej sięgają zobowiązani, a które wykorzystują wierzyciele czy organy egzekucyjne w osiągnięciu swoich celów?

Tak sformułowane pytania miały umożliwić zweryfikowanie zasadniczej tezy rozprawy, że uregulowania dotyczące egzekucji podatków i opłat lokalnych w Polsce

nie są doskonałe, ale są wystarczające i pozwalają na dość skuteczną egzekucję. Nie jest to jednak rozwiązanie zawsze prowadzące do osiągnięcia wyznaczonego celu, to jest wyegzekwowania zaległości podatkowych. Co prawda przepisy starej ustawy w większości przystają do realiów dnia dzisiejszego, co jednak nie zawsze przekłada się na wzrost dochodów własnych gmin z tytułu podatków i opłat lokalnych.

Biorąc pod uwagę zasadniczą tezę rozprawy Doktorantka podjęła próbę odnalezienia i wskazania skutecznych rozwiązań zawartych w obowiązujących przepisach oraz dokonała ich ocenę, a ponadto ukazała niedoskonałości, które należałoby – jej zdaniem – wyeliminować w odniesieniu do sposobów dochodzenia należności gminnych z tytułu podatków i opłat lokalnych. Tak sformułowane cele badawcze i postawiona na wstępie teza legły u podstaw zarówno koncepcji rozprawy i zakresu prowadzonych rozważań teoretycznych oraz prawnoporównawczych, jak i zastosowanych metod badawczych oraz umożliwiły Autorce przeprowadzenie interesujących rozważań w obrębie zakreślonego tematu pracy, który w sposób właściwy zarysowuje obszar badań.

Badanie problematyki przymusowego dochodzenia podatków i opłat lokalnych Autorka poprzedziła charakterystyką najważniejszych – z punktu widzenia poziomu dochodów budżetów gmin – danin publicznych. Podjęła także próbę zdefiniowania pojęcia podatków i opłat lokalnych oraz terminu „egzekucja", które są różnie rozumiane w nauce prawa podatkowego i administracyjnego. Aby zrealizować założone cele Doktorantka poddała analizie dogmatycznej obowiązujące regulacje prawne oraz zapadłe na tle ich stosowania orzeczenia krajowych sądów zarówno administracyjnych, jak i powszechnych oraz trybunałów (TK i TSUE). Na potrzeby rozprawy przeanalizowano blisko 500 orzeczeń różnych sądów. Podjęta próba kompleksowej analizy egzekucji podatków i opłat lokalnych wymagała również zbadania rzeczywistych, realnych problemów występujących w praktyce stosowania przepisów regulujących tę instytucję. Autorka przeprowadziła więc badania empiryczne, oparte na metodzie socjologicznej, kierując ankiety do wszystkich gmin w Polsce. Odzew był co prawda niewielki, ale w ocenie Doktorantki jednostki, które odpowiedziały na ankietę stanowiły grupę reprezentatywną. Zebrane wyniki pozwoliły na empiryczne zweryfikowanie założonych hipotez.

W dysertacji zastosowano również komparatystykę prawniczą, poddając badaniu postępowania egzekucyjne w administracji z tytułu podatków i opłat lokalnych w Republice Czeskiej. Autorka uznała, że Polskę i Czechy wiele łączy, a po

roku 1989 obydwa państwa, ich obywatele znaleźli się w nowej i bardzo podobnej rzeczywistości, zatem uzasadniona jest prawno-porównawcza analiza postępowania egzekucyjnego podatków w Czechach z dochodzeniem podatków i opłat lokalnych przez jednostki samorządu terytorialnego w Polsce.

Poddana analizie praktyka stosowania prawa, zmierzająca do wyegzekwowania – również w sposób przymusowy – podatków i opłat lokalnych pozwoliła na sformułowanie postulatów *de lege ferenda,* a tłem prowadzonych rozważań była analiza przepisów prawa, poglądy doktryny oraz orzecznictwo, co pozwoliło na refleksję nad stanem polskich regulacji i dokonanie oceny istniejących rozwiązań oraz sformułowanie wniosków pod adresem ustawodawcy.

2. Treść pracy odpowiada jej tytułowi, chociaż – jak już wskazałam – należało zawęzić go do gmin, bowiem inne jednostki samorządu terytorialnego nie mają podatkowych źródeł dochodów, a związki j.s.t. mogą być wierzycielem i organem egzekucyjnym tylko epizodycznie. Nie budzi zastrzeżeń pod względem metodologicznym struktura rozprawy złożonej z czterech rozdziałów, poprzedzonych wstępem i opatrzonych zakończeniem. Dobrym rozwiązaniem, zwiększającym przejrzystość rozważań byłoby jednak zamieszczenie na końcu każdego rozdziału krótkiego podsumowania, zawierającego cząstkowe wnioski.

Kolejność rozdziałów recenzowanej rozprawy nie budzi wątpliwości. Stanowią one logiczny ciąg zdarzeń, bowiem trudno omawiać i odzwierciedlają ewolucję polskiego ustawodawstwa w tym zakresie. Rozdział pierwszy stanowi wprowadzenie do właściwych rozważań. Trudno bowiem analizować aktualny stan ustawodawstwa w zakresie dochodzenia należności z tytułu podatków i opłat lokalnych bez odniesienia się do istoty tych danin oraz sposobów powstawania i wygasania zobowiązań podatkowych z nimi związanych. Rozdział drugi z kolei poświęcony został teoretycznym rozważaniom dotyczącym istoty i definicji egzekucji i postępowania egzekucyjnego. Doktorantka omówiła również zasady postępowania egzekucyjnego konfrontując je z zasadami postępowania administracyjnego. W ostatniej części tego rozdziału znalazła się analiza prawno-porównawcza postępowań egzekucyjnych w Republice Czeskiej i Rzeczpospolitej Polskiej. W rozdziale trzecim omówiona została problematyka przedegzekucyjnego postępowania wierzycieli począwszy od działań informacyjnych, poprzez Rejestr Należności Publicznoprawnych, na zagadnieniu upomnień kończąc. Rozdział ostatni pracy – najbardziej obszerny –

poświęcony został przymusowemu dochodzenia podatków i opłat lokalnych w trybie egzekucji administracyjnej. Rozdział ten kończą rozważania dotyczące egzekucji w państwie obcym.

W zakończeniu pracy Autorka sformułowała tezę, że przymusowe dochodzenie podatków samorządowych w toku egzekucji administracyjnej zasadniczo nie rodzi uwag, a całee postępowanie, stosowane środki egzekucyjne, prawa i obowiązki wierzyciela w postępowaniu egzekucyjnym, środki obrony zobowiązanego przez lata obowiązywania ustawy zostały wielokrotnie sprawdzone i dopracowane w każdym szczególe. Pozytywnie oceniła też wprowadzone w 2016 r. zmiany dotyczące zbiegu egzekucji administracyjnej z sądową wskazując, że wprowadzone rozwiązanie jest najbardziej optymalne i najprostsze. Zgodzić należy się z Doktorantką, że przyjęcie zasady, iż w przypadku zbiegu egzekucji administracyjnej i sądowej do tej samej rzeczy albo prawa majątkowego egzekucję do tej rzeczy albo prawa majątkowego prowadzi łącznie sądowy organ egzekucyjny albo organ egzekucyjny, który jako pierwszy dokonał zajęcia, a w razie niemożności ustalenia tego pierwszeństwa – organ, który dokonał zajęcia na poczet należności w wyższej kwocie. Szkoda jednak, że zawarte w podsumowaniu pracy wnioski nie zostały uporządkowane, a oceny istniejących rozwiązań nie zostały „podzielone" na pozytywne i negatywne. Trudno także znaleźć zapowiadane we Wstępie „kierunki zmian" w obowiązujących przepisach, które mają pozwolić na uczynienie egzekucji bardziej skuteczną i przyczynić się do wzrostu dochodów własnych gmin z tytułu podatków i opłat lokalnych. Zawarte w podsumowaniu propozycje rozwiązań *de lege ferenda* nie wybrzmiały niestety zbyt mocno, a lakoniczne stwierdzenie, że „system i rozwiązania prawne są dobre, choć dalekie od ideału" nie przybliża nas do tego ideału.

3. Rozprawa jest dobrze udokumentowana poglądami doktryny (wykorzystano 168 pozycji literatury przedmiotu, uzupełnionych jeszcze o 11 źródeł internetowych), umiejętnie dobranymi wyrokami Trybunału Konstytucyjnego (10), TSUE (3), orzeczeniami wojewódzkich sądów administracyjnych (232) i NSA (130) oraz rozstrzygnięciami sądów powszechnych i SN (10), a także aktami normatywnymi prawa krajowego i obcego (92). Na uznanie zasługuje trud zebrania i przeanalizowania tak wielu orzeczeń i aktów normatywnych oraz umiejętne ich wykorzystanie. Powyższe dowodzi nie tylko dużego nakładu pracy ze strony pani mgr

Hanny Kmieciak, ale również dobrej znajomości podjętego tematu oraz sumienności w jego rozwiązaniu.

Myśli formułowane są w sposób w pełni zrozumiały. Autorka dysertacji wypowiada się z łatwością, jasno i z dbałością o poprawność językową. Sposób prowadzenia rozważań nie budzi zastrzeżeń, wywody są dojrzałe i rzetelnie udokumentowane, a poglądy i oceny wyważone i dobrze uzasadnione. Podjęte zadanie doktorskie nie należało do łatwych, ale przyjęte metody badawcze oraz właściwie dobrane źródła umożliwiły wyciągnięcie prawidłowych wniosków. Oceniana dysertacja jest pracą dojrzałą, poprawną warsztatowo, wartościową merytorycznie i przydatną w praktyce dochodzenia należności stanowiących dochody budżetów gmin. Zaproponowane przez Autorkę rozwiązania *de lege ferenda* mogą stanowić podstawę do zmian legislacyjnych, które powinny zostać przeprowadzone.

III. Uwagi szczegółowe

Recenzowana praca obejmuje – jak już wskazano – cztery rozdziały merytoryczne, poprzedzone wstępem oraz opatrzonych zakończeniem, zawierającym wnioski płynące z jej treści. Autorka umiejętnie prowadzi wywód, korzystając z przyjętych metod badawczych, z uwzględnieniem zgromadzonej literatury przedmiotu oraz powołanych aktów prawnych, a także orzeczeń trybunałów i sądów. Dokonane oceny i wnioski nie budzą zastrzeżeń, chociaż podsumowanie pracy zatytułowane „Wnioski" jest jej najsłabszym fragmentem.

Odnosząc się do uprawnień organów egzekucyjnych dotyczących egzekucji należności stanowiących dochody budżetów gmin Autorka zwraca uwagę na powierzenie – od 2013 roku – funkcji organów egzekucyjnych wszystkim wójtom (burmistrzom, prezydentom miast) na mocy ustawy o gospodarowaniu odpadami komunalnymi. Zabrakło mi jednak oceny tego rozwiązania, które – biorąc pod uwagę zróżnicowanie gmin i brak kompetencji ich organów w tym zakresie – budzi istotne wątpliwości. Proszę zatem ustosunkować do tej kwestii.

Wydaje się także, że więcej uwagi można było poświęcić rozstrzygnięciom samorządowych kolegiów odwoławczych, jako organów drugiej instancji, których orzecznictwo i przewlekłość postępowania utrudnia egzekwowanie niektórych zaległości podatkowych.

Recenzowaną rozprawę cechuje głównie problemowe ujęcie. Rozważania podporządkowane są założonym celom rozprawy i służy temu zarówno jej układ merytoryczny, jak i redakcyjny. Ze względu na wielowątkowość i szczegółowość rozważań w poszczególnym rozdziałach szkoda, że nie zawierają one krótkich podsumowań, co z kolei pozwoliłoby na syntetyczne ich ujęcie w ostatnim rozdziale pracy i dokonanie oceny obowiązujących w Polsce przepisów oraz zaproponowanie rozwiązań *de lege ferenda*.

Recenzowana praca pod względem merytorycznym zasługuje na pozytywną ocenę, a z zawartymi w niej uwagami i wnioskami Autorki należy się zgodzić. W wielu przypadkach wskazują one na samodzielność myślenia, bardzo dobre merytoryczne przygotowanie, znajomość omawianej problematyki i kompetencje Doktorantki, która ujawniła również cechę niezwykle ważną dla naukowca, jaką jest samodzielność poszukiwań, a wywody potwierdzają roztropność w zakresie proponowanych rozwiązań. Na podkreślenie zasługuje także niezwykła staranność redakcyjna dysertacji.

Ogólne zadowolenie z lektury recenzowanej rozprawy nie zwalnia jednak recenzenta od obowiązku zadawania pytań i podniesienia kwestii, które w przedstawionym ujęciu wydają się być dyskusyjne, albo nie całkiem jasne. Mając zatem na uwadze przedstawione w pracy aspekty chciałabym jeszcze poznać stanowisko Doktorantki czy jednak organy wykonawcze gmin nie powinny uzyskać uprawnień organów egzekucyjnych w zakresie podatków i opłat stanowiących w całości ich dochody? Być może takie rozwiązanie przyczyniłoby się do przyspieszenia postępowań egzekucyjnych.

IV. Konkluzja.

Zgłoszone wyżej uwagi nie umniejszają w żadnym stopniu pozytywnej oceny recenzowanej rozprawy. Większość z nich ma charakter polemiczny. Uważam, że zarówno ogólna koncepcja pracy, przyjęty sposób argumentowania i ocen, jak też rozważania i analizy szczegółowe rozwijane w kolejnych rozdziałach zasługują na uznanie.

Praca doktorska pani magister Hanny Kmieciak w pełni odpowiada wymogom określonym w art. 187 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 20 lipca 2018 roku Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. z 2020 r. poz. 85 ze zm.), stanowiąc oryginalne rozwiązanie

problemu naukowego i wykazując jednocześnie ogólną wiedzę teoretyczną Autorki w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie nauki prawne i umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. W związku z powyższym uzasadnione będzie dopuszczenie mgr Hanny Kmieciak do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia naukowego doktora nauk prawnych.



Katowice, 31 grudnia 2020 roku Prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic