

Warszawa, 31 października 2022 r.

Prof. dr hab. Witold Modzelewski
Kierownik Katedry Prawa Finansowego
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Warszawski

RECENZJA

pracy doktorskiej Pani mgr Dominiki Kaźmierczak

pt. *„Podmiotowość spółki cywilnej a zasady odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe w systemie krajowego porządku prawnego. Konteksty antropologiczno-filozoficzne”*

Opracowano pod kierunkiem naukowym Pana prof. dr hab. Andrzeja Bałandynowicza.

I. Wprowadzenie

W związku z tym, że przewód doktorski Pani Dominiki Kaźmierczak został otwarty w dniu 26 kwietnia 2015., mają w tym zakresie zastosowanie przepisy ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach i tytułach naukowych oraz o stopniach i tytułach w zakresie sztuki¹. W myśl art. 13 ust. 1 tej ustawy rozprawa doktorska musi stanowić oryginalne rozwiązanie problemu badawczego oraz wykazać ogólną wiedzę teoretyczną doktoranta w danym obszarze wiedzy oraz umiejętność samodzielnego przygotowania pracy naukowej.

II. Tematyka rozprawy i cele badawcze

1. Przedmiotem rozprawy jest podmiotowość spółki cywilnej i odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe w prawie polskim. Autorka w tytule dzieła wskazuje na kontekst antropologiczno-filozoficzny tego tematu. Bezspornym jest, że problematyka rozprawy jest zagadnieniem istotnym z punktu widzenia nauki prawa, a wybór tematu jest uzasadniony i trafny. Recenzowana praca może wypełnić istniejącą w piśmiennictwie prawnopodatkowym lukę związaną z brakiem kompleksowych opracowań poświęconych spółce cywilnej jako podmiotowi prawa podatkowego oraz jej odpowiedzialności podatkowej a także odpowiedzialności innych podmiotów w związku z działalnością prowadzoną przez spółkę

¹ Dz.U. z 2017 r. poz. 1789 ze zm.

cywilną jako podatnika i jako nie podatnika. Bezspornie Autorka podjęła się ambitnego zadania, gdyż spółka cywilna jest ważnym a jednocześnie specyficznym podmiotem prawnopodatkowym a złożoność problematyki odpowiedzialności prawnopodatkowej związanej z tymi podmiotami ogniskuje w sobie wszystkie istotne problemy tego działu prawa.

Autorka wskazuje również na konteksty antropologiczno-filozoficzne tej podmiotowości, co jest jej oryginalnym wkładem w studia nad tymi zagadnieniami. Opracowanie tak wielowątkowego tematu jest zadaniem trudnym i stanowi wyzwanie badawcze. Jest rzeczą bezsporną, że Autorka sprostała temu zadaniu.

2. Autorka jasno wskazuje cele pracy oraz określa zadania badawcze, które zasługują na pozytywną ocenę. Wątpliwości budzi brak jednoznacznych tez badawczych (szczegółowych), które mają być udowodnione w tej pracy. Autorka formułuje co prawda pytania badawcze (st. 26) oraz hipotezy badawcze (s. 26-27), ale tylko część z nich ma charakter ściśle naukowy (czyli obiektywnie mogą być udowodnione na gruncie danej dyscypliny naukowej). Bezspornie jednak Autorka kontynuuje w całości pracy wywód, który ma cechy naukowości. Istotą tez badawczych jest sformułowanie określonych przypuszczeń (tez) co do występowania zależności lub związków badających zjawiska (tezy opisowe) albo ich genezy (tezy przyczynowo-skutkowe). Wskazanie wyłącznie całkowicie nowatorskich tez badawczych nie jest powszechnie przestrzegany wymogiem dotyczącym przewodu doktorskiego, lecz jest przyjętym zwyczajem, którego przestrzeganie ma istotne znaczenie dla oceny rozprawy doktorskiej. Rozprawa, zgodnie z wymogiem ustawowym, powinna stanowić „oryginalne rozumienie problemu naukowego”: pod tymi względami recenzowana praca jest zgodna z oczekiwaniami ustawowymi.

III. Konstrukcja pracy

Praca dzieli się na sześć rozdziałów poprzedzonych wstępem i całość zamyka zakończenie pt. Wnioski de lege lata i de lege ferenda. Poza tym każdy rozdział kończy się podsumowaniem. Rozdziały dzielą się na podrozdziały ujawnione w spisie treści.

Konstrukcja pracy jest przejrzysta, czytelna i nie budzi zastrzeżeń metodologicznych. Każdemu z istotnych zagadnień poświęcono odrębny rozdział (podmiotowości „niepodatkowa” spółki cywilnej – rozdział I, spółka cywilna w obrocie gospodarczym – rozdział II, istota systemu prawa podatkowego w Polsce – rozdział III, podmiotowość i odpowiedzialność spółki cywilnej i jej wspólników w podatkach państwowych i samorządowych – rozdział 5 i 6).

Podział niniejszej materii wynika z tematu oraz celu pracy: osiã rozwaŹañ jest podmiotowość spólki cywilnej jako podmiotu gospodarczego oraz status tego podmiotu w materialnym prawie podatkowym. Podstawowã metodã badawczã recenzowanej pracy sã metody opisowo-krytyczna i formalno-dogmatyczna. Budowa poszczególnych rozdziałów jest oparta na podstawowej zasadzie: Autorka szczegółowo prezentuje problem wskazany w tytule rozdziału analizujãc obowiązujãcy stan prawny oraz dorobek doktryny uzupełniajãc te rozwaŹania o wlasne poglãdy i spostrzeŹenia.

Formalnã stronã recenzowanej pracy jest pozytywna, mimo Źe zakradły siã drobne usterki redakcyjne. Z wystarczajãcã starannością opracowano przypisy, które bezpośrednio dotyczã zasadniczego wãtku narracji; spełniajã one rolã odsyłaczy Źródłowych dla narracji gólwnej. Rozprawa jest napisana dobrym jãzykiem prawniczym: niewielkie wady, które dostrzegłem w trakcie lektury, nie zmieniajãca pozytywnej oceny jãzykowej wartoœci dzieła.

IV. Ocena merytoryczna pracy

Recenzowane dzieło zasługuje na pozytywnã ocenã i dowodzi dobrego przygotowania Doktorantki do pracy naukowej. Autorce w pełni udało siã uporządkowaã zakres przedmiotowy rozprawy: pomijajãc wãtki nieistotne, uporała siã z bardzo obszernym zakresem tej pracy, który przecieŹ obejmuje problematykã wszystkich podatków, zarówno państwowych jak i samorzãdowych. Problematyka omawiana w rozprawie ma juŹ kilkudziesiãcioletniã historiã (a nawet dluŹszã). Odpowiedź na pytanie, czy spólka cywilna ma byã podmiotem prawa podatkowego, zwlaszcza podatnikiem, jest aktualna dziœ i bẽdzie równieŹ w doœć odległej przyszłości. Rozprawa nie ma w swej zasadniczej czãœci charakteru sprawozdawczego (raportu), który doœć czãœto występuje we wspólczesnym piœmiennictwie podatkowym i nie ogranicza siã do przedstawienia stanu prawnego oraz poglãdów interpretacyjnych na temat treœci norm prawnych, które to poglãdy sã prezentowane w judykaturze i przez organy podatkowe. Istotne znaczenie majã rozwaŹania autorskie i one stanowiã o wartoœci naukowej dzieła.

Nie bẽdę odnosiã siã do wszystkich szczególowych poglãdów Autorki; nie wszystkie podzielam i uwaŹam za trafne, ale rolã recenzenta rozprawy doktorskiej nie jest osãd prezentowanych tez z subiektywnego punktu widzenia, a zwlaszcza poglãdów recenzenta („zgadzam siã” albo „nie zgadzam siã”), lecz stwierdzenie oryginalnoœci rozwaŹañ i ich naukowego (albo nienaukowego) charakteru dzieła. Prace z zakresu prawa podatkowego aspirujãce do miana naukowych sã czãœto wyłãcznie komentarzami dotyczãcymi treœci

przepisów prawa, które w dodatku mają niekiedy charakter subiektywny: autor „podziela” albo „nie podziela” określone poglądy, bez głębszego uzasadnienia dlaczego tak jest, a przede wszystkim bez wskazania dlaczego niektóre cytowane wypowiedzi są istotne a inne nie. Oczywiście nie chcę w niniejszej recenzji wchodzić w spór podstawowy co do naukowości prac z zakresu nauk prawnych, a zwłaszcza nauki prawa finansowego i podatkowego, ale w przypadku recenzji rozprawy są to zagadnienia o kluczowym charakterze. Recenzowane dzieło ma charakter naukowy w zakresie danej dyscypliny naukowej, gdyż Autorka:

- analizuje teoretyczno-prawny problem podmiotowości spółki cywilnej na gruncie polskiego prawa podatkowego w celu sformułowania wniosków, które będą aktualne niezależnie od tego, jakie stanowiska w tej sprawie zajmował, zajmuje obecnie i zajmować będzie prawodawca oraz doktryna sądowa i administracyjna,
- ocenia obowiązujący współcześnie stan prawny z perspektywy krytycznej racjonalności i prakseologii, które mieszczą się w zakresie przedmiotowym badań naukowych,
- pośrednio tworzy teoretyczny model podmiotowości spółki cywilnej w prawie podatkowym, który może mieć znaczenie uniwersalne stając się częścią dorobku wiedzy na ten temat.

O ile przedstawione w recenzowanej rozprawie wnioski i konkluzje uważam za wartościowe, a przede wszystkim (w większości) naukowe, to jednak mam pewne zastrzeżenia co do sposobu prowadzenia niektórych wywodów w rozprawie. Niektóre spostrzeżenia (trafne i wartościowe) powinny być szerzej uargumentowane, a argumentacja ta uporządkowana. Autorka czasami przyjmuje za oczywiste, że niektóre poglądy są na tyle ugruntowane, że nie należy z nimi polemizować lub szerzej omawiać. „Ugruntowane poglądy” co do treści norm materialnego prawa podatkowego części szczegółowej są trudne do wypracowania z racji panującego i trwale podtrzymywanego chaosu interpretacyjnego. Przepisy prawa ulegają ciągłym zmianom, poglądy prawne na ich temat formułowane przez judykaturę i organy administracji rządowej (w mniejszym zakresie samorządowej) są niestabilne i z założenia nieprzewidywalne (tak jest postrzegana ich rola). Autorka musiała się zmierzyć z tym wyzwaniem i dokonała selekcji badanych źródeł: chcąc tylko zinwentaryzować opublikowane wyroki sądowe oraz wszelkiego rodzaju interpretacje urzędowe na temat podmiotowości prawnopodatkowej spółki cywilnej oraz odpowiedzialności podatkowej jej współników, wykaz tych źródeł liczyłby kilkadziesiąt stron. Celem badanej pracy nie była analiza tych źródeł: recenzowana rozprawa nie analizuje przedmiotu „w świetle judykatury”, czy też interpretacji

urzędowych. Autorka częściowo odrzuciła ów багаż mierząc się z istotą problemu. Jej wybór uważam za uzasadniony i właściwy z naukowego punktu widzenia, a przede wszystkim przyczyniający się do powstania dzieła „niewykłanego” źródłowo w części empirycznej, które nie mają (bo nie mogą mieć) istotnego znaczenia badawczego.

V. Uwagi do pozostałych rozdziałów

Pierwszy rozdział poświęcony jest problemom ewolucyjnym (historycznym) w kwestii kształtowania się prawa regulującego spółkę cywilną, przywołano również wybrane regulacje obce. Analiza formalno-dogmatyczna została tu rozszerzona o wątki antropologiczno-filozoficznego, co jest bardzo ciekawym wątkiem pracy, podnoszącym jej rangę naukową. Odwołania autorskie do koncepcji filozoficznej ukazując aspekty antropologiczne z racji na osobisty charakter spółki cywilnej wymagający zaufania pomiędzy jej współnikami oraz – co szczególnie ważne – poczucia wspólnoty. Przeprowadzono w tym rozdziale analizę judykatury cywilistycznej dotyczącej podmiotowości spółki cywilnej oraz dotyczącej innych działów prawa w tym prawa publicznego. Celem tych analiz jest odpowiedź na pytanie, czy spółka cywilna jest podmiotem praw i obowiązków w pozostałych gałęziach prawa, czy też podmiotowość przypisana jest współnikom. W rozdziale tym uwzględniono również wybrane koncepcje filozoficzne, które są istotne dla analizy podmiotowej.

Rozdział ten jest wartością oryginalną i niezbędną częścią dzieła. Niektórych tez faktycznie nie podzielam, co oczywiście w niczym nie umniejsza ich wartości naukowej. Nie będę w tym miejscu podejmował polemiki z niektórymi tezami Autorki, choć są godne uwagi a recenzowane dzieło powinno stanowić inspirację dla poważnej debaty naukowej. Powiem tylko tyle, że najistotniejszy wątek analizy podmiotowości spółki cywilnej w Polsce ma charakter ekonomiczno-prakseologiczny i ... podatkowy. Przedsiębiorstwo prowadzone przez współników w formie spółki cywilnej jest najbardziej adekwatnym sposobem realizacji celów biznesowych w realiach nie tylko Trzeciej Rzeczypospolitej, ale również w okresach wcześniejszych (w tzw. sektorze nieuspołecznionym). Podmiotowość spółki (w istocie przedsiębiorstwa spółki) w zakresie podatków „czynnościowych” (obrotowych) jest stanem uzasadnionym i akceptowanym. Natomiast nie jest ona podatnikiem podatku dochodowego i ma to podstawowe znaczenie.

Powyższe wątki pojawiają się w rozdziale III pracy dotyczącym „spółki w obrocie gospodarczym”. Tu pojawiają się już wątki prawnopodatkowe, które ujęto również w aspekcie filozoficznym jako wynik przemyśleń antropologicznych oraz socjologicznych. Autorka wzięła

pod uwagę aprioryczne cele podatków oceniając, czy spółka cywilna spełnia te warunki. Całość zasługuje na pozytywną ocenę, mimo braku niektórych wątków opisowych. Usprawiedliwiają jednak Autorkę pragnę stwierdzić, że ich szczegółowe omówienie zaburzyłoby wewnętrzną strukturę pracy i doprowadziło do swoistej konkurencyjności rozdziału II z rozdziałem czwartym, piątym i szóstym.

Rozdział III nie jest niezbędną częścią tego dzieła. Autorka mogłaby ograniczyć opisaną materię do syntezy problemu oraz odesłań źródłowych. Powiem więcej: najciekawszą częścią tego rozdziału są rozważania dotyczące roli sądów w kształtowaniu współczesnego prawa podatkowego oraz wpływ regulacji unijnych na stanowienie prawa podatkowego. Niektóre stwierdzenia Autorki uważam za zbyt optymistyczne i nieco wyidealizowane: harmonizację prawa podatkowego należy już bowiem uznać za operację nieudaną lub wręcz szkodliwą, bowiem najważniejszym obiektywnym skutkiem tego procesu jest powstanie nieznannej w historii skali ucieczki od opodatkowania powodującej bez powrotu i trwałą utratę istotnej części dochodów budżetowych. Niemniej wywody Autorki są interesujące i rozdział oceniam jako interesujący.

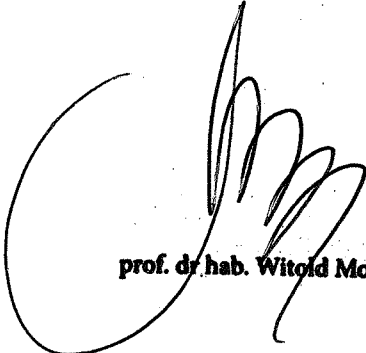
Rozdziały IV, V i VI tworzą najistotniejszą z punktu prawnopodatkowego część dzieła. Autorka znalazła w nich odpowiednią proporcję w doborze analizowanego materiału normatywnego, pominęła wiele wątków, które zbędnie obciążałyby tok narracji. Być może Autorka nieco przecenia porządkując rolę judykatury sądowej w tym dziale prawa poddając się częściowo panującej w tym zakresie manierze. Istotnie judykatura ma swój wkład w pogłębiający się od kilkunastu lat chaos interpretacyjny wynikający również z wadliwej legislacji krajowej i wspólnotowej. Nie ze wszystkimi tezami Autorki zgadzam się biorąc pod uwagę wiedzę na temat prawa podatkowego, ale w pełni szanuje jej prawo do własnych poglądów, które raczej wynikają z pewnych różnic o charakterze aksjologicznym. Przepisy materialnego prawa podatkowego są często stanowione w złej wierze, bez troski o realizację ich podstawowego celu, którym jest efektywność fiskalna systemu podatkowego. Większość współczesnych systemów prawa podatkowego w Europie charakteryzuje się niską i obniżającą się efektywnością fiskalną a przyczyny tego zjawiska mają pozaekonomiczny charakter. Szczególnie interesujące są rozważania Autorki dotyczące kontekstu filozoficznego podmiotowości prawnopodatkowej spółki cywilnej i jej współników odnosząc się do aspektów bezpieczeństwa prawnego, sprawiedliwości podatkowej oraz celowości jako idei prawa podatkowego.

Całość dzieła kończy rozdział pt. warunki de lege lata i de lege ferenda. Jest to swoista rekapitulacja i synteza rozważań zawartych w rozdziałach III-VI dysertacja. Wnioski przedstawione w tej części pracy należy uznać za twórcze a w istotnej części oryginalne. Nie do końca rozumiem dlaczego część z nich Autorka nazywa „tezami” (str. 415) – raczej nazwałbym je „wnioskami”. Nie jest rolą recenzenta podejmowanie dyskusji z poszczególnymi wnioskami Autorki, ale wszystkie uważam za interesujące i twórcze a większość z nich ma charakter naukowy. Muszę bowiem dodać, że postulaty de lege ferenda nie często mieszczą się w kategoriach naukowości, a niektórzy twierdzą, że są poza zakresem nauki jako takiej: naukowy charakter mają wyniki badań, a ich postulaty skonkretyzowane w danym miejscu i czasie są aplikacją wyników badań naukowych. Postulaty Autorki są w całości poprawne metodologicznie i uzasadnione praktycznie.

VI. Konkluzja recenzji

Rozprawa doktorska Pani Dominiki Kazimierczak stanowi wartościowe opracowanie problematyki prawnopodatkowej podmiotowości spółki cywilnej i odpowiedzialności podatkowej jej współników uwzględniające również konteksty antropologiczne i filozoficzne. Jest pod tym względem dziełem oryginalnym. Recenzowana rozprawa świadczy również o imponującej wiedzy Autorki z zakresu prawa podatkowego. Sformułowane w niniejszej recenzji uwagi polemiczne nie wpływają na pozytywną ocenę rozprawy.

W związku z powyższym stwierdzam, że przedłożona recenzentowi rozprawa w pełni odpowiada wymaganiom stawianym rozprawom doktorskim w obowiązujących przepisach prawa i może stanowić podstawę do nadania Doktorantce tytułu doktora nauk prawnych. Wnoszę o dopuszczenie Doktorantki do dalszych etapów przewodu doktorskiego.



prof. dr hab. Witold Modzelewski