

Białystok, dnia 29 stycznia 2020 r.

dr hab. Rafał Dowgier, prof. UwB
Katedra Prawa Podatkowego
Wydział Prawa
Uniwersytetu w Białymstoku

Recenzja

rozprawy doktorskiej mgr. Sławomira Śliwowskiego

pt. *Konsekwencje przekształcenia indywidualnej działalności gospodarczej w materialnym prawie podatkowym*

1. Wybór tematu pracy, założenia i metody badawcze

Podstawową formą prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce jest działalność o charakterze indywidualnym. Z tego punktu widzenia recenzowana dysertacja odnosi się do problematyki istotnej zarówno z teoretycznego, jak i praktycznego punktu widzenia. Wybór tematu pracy należy więc uznać za trafny, podkreślając przy tym, że do tej pory zagadnienie będące jej przedmiotem nie doczekało się spójnego opracowania. Nie oznacza to, że problematyka szeroko pojętej sukcesji podatkowej w odniesieniu do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą nie była przedmiotem zainteresowania przedstawicieli nauki prawa podatkowego. Była ona jednak prezentowana w ujęciu odmiennym od zaproponowanego przez Doktoranta.

Uzasadnienie wyboru tematu pracy, przyjęte na jej potrzeby założenia oraz metody badawcze, zostały w dobry sposób przedstawione w jej wstępie. Autor dysertacji trafnie zdefiniował kluczowe dla prowadzonych wywodów pojęcie „*przekształcenie indywidualnej działalności gospodarczej*”, ograniczając je do przekształcenia w spółkę kapitałową oraz wniesienia jako wkładu niepieniężnego do spółki niemającej osobowości prawnej całego przedsiębiorstwa osoby fizycznej tytułem pokrycia wkładów. Odnosząc się do tematu pracy brakuje jednak w jej wstępie odpowiedzi na pytanie, dlaczego rozważania ograniczono

wyłącznie do materialnego prawa podatkowego, pomijając przy tym niezwykle przecież istotny wymiar proceduralny przekształceń. Wprawdzie ma on, jak się wydaje w wymiarze postępowania podatkowego, czy innych procedur podatkowych, znaczenie przede wszystkim dla organów podatkowych, ale niekiedy (np. przy wykonywaniu obowiązków związanych ze złożeniem deklaracji podatkowych) również dla podatników. Podobnie nie jest to kwestia obojętna w tych przypadkach, gdy na gruncie ogólnego prawa podatkowego zachodzą przesłanki do przeniesienia odpowiedzialności za zaległości podatkowe na osoby trzecie, co musi wiązać się z wydaniem odpowiedniej decyzji w tym zakresie.

Po drugie, we wstępie brakuje wyjaśnienia, jak Doktorant rozumie pojęcie materialnego prawa podatkowego. Z lektury pracy (s. 70) wywieść można, że przy przyjętej przez Autora definicji tego pojęcia, zakres pracy nie do końca pokrywa się z jej tematem, o czym w dalszej części recenzji.

Z zakresu przedmiotowego dysertacji wyłączono inne niż podatki daniny publiczne. Jak wskazano w odniesieniu do opłat, poszerzenie o nie materii badawczej prowadziłoby do nadmiernego rozbudowania pracy. Jako recenzent muszę z całą stanowczością zgodzić się z takim założeniem, bo praca w przedłożonej formie ma już ponad 400 stron. Na marginesie wydaje się, że objętość ta mogłaby być, bez większego negatywnego wpływu na jakość prowadzonych rozważań, jeszcze ograniczona. W mojej ocenie zbędne było bowiem prezentowanie w rozdziale III ogólnej konstrukcji poszczególnych podatków bezpośrednich. Podobne zastrzeżenie należy poczynić do rozdziału IV rozprawy, w którym Autor prezentuje w bardzo ogólny sposób konstrukcję podatków pośrednich oraz wybranych podatków stanowiących dochód gmin.

W pracy sformułowano w formie pytań dwa zasadnicze problemy badawcze:

„1. Czy w polskim prawie podatkowym istnieje zasada sukcesji uniwersalnej praw i obowiązków w zakresie materialnego prawa podatkowego w związku z wniesieniem całego przedsiębiorstwa do spółki osobowej, bądź przekształcenia indywidualnej działalności gospodarczej w spółkę kapitałową?

2. Czy obowiązujące normy prawne w sposób kompleksowy regulują kwestię przejścia praw i obowiązków podatkowych przy wniesieniu całego przedsiębiorstwa oraz przekształceniu działalności gospodarczej w spółkę kapitałową, zabezpieczając przy tym zarówno interes Skarbu Państwa i prawa podatników?”

W oparciu o wskazane zagadnienia badawcze sformułowano podlegającą weryfikacji w rozprawie tezę badawczą, która zakłada, że w polskim prawie podatkowym nie obowiązuje zasada uniwersalnej sukcesji praw i obowiązków podatkowych w związku z przekształceniem indywidualnej działalności gospodarczej, a obowiązujące regulacje prawne

w tym zakresie są niekompletne i nie zapewniają należytej ochrony praw Skarbu Państwa, ale i podatników.

Autor rozprawy, zarówno wskazane założenia badawcze jak i weryfikowaną tezę, odnosi do Skarbu Państwa pomijając gminy, co uzasadnia relatywnie niskim znaczeniem podatków lokalnych dla bieżącej działalności gospodarczej. Z takim uogólnieniem trudno jest się jednak zgodzić, gdyż nie uwzględnia ono zupełnie specyfiki prowadzonej działalności gospodarczej. W szczególności podatek od nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zasługuje na marginalizację i to zarówno z punktu widzenia gmin, dla których stanowi główne źródło dochodów własnych, jak i podatników, dla których nie jest on obciążeniem nieodczuwalnym (w przypadku niektórych branż jest wprost przeciwnie). Zresztą sam Doktorant ostatecznie zagadnieniom tym poświęca małą, ale jednak część swojej rozprawy (rozdział IV).

Kończąc tę część recenzji warto podkreślić, że we wstępnej części rozprawy wyróżniono użyte w pracy metody badawcze, przypisując je do rozważań prowadzonych w kolejnych jej częściach. Spośród wskazanych (empirycznej, formalno-dogmatycznej, komparystycznej oraz historycznej), w pracy dominuje metoda formalno-dogmatyczna. Mamy bowiem do czynienia z rzetelną pod względem naukowym oceną istniejących rozwiązań prawnych odnoszących się do problematyki objętej tematem rozprawy, opartą na analizie zarówno poglądów doktryny, jak i judykatury.

2. Struktura i aspekty formalne pracy

Strukturę pracy podzielono na 5 części, w ramach których wyodrębniono Wstęp oraz Zakończenie. Na końcu rozprawy ujęto bibliografię, wykaz orzeczeń oraz wykaz aktów prawnych. W ramach rozdziałów Autor wyodrębnia mniejsze jednostki redakcyjne, przez co układ pracy jest bardziej czytelny. Rozdziały kończą syntetyczne podsumowania, którymi (choć niekonsekwentnie) opatrzone także niektóre części wydzielone w ramach tych rozdziałów.

Struktura pracy podporządkowana jest postawionym celom. Doktorant konsekwentnie przedstawia temat poczynając od rozważań natury ogólnej po bardziej szczegółowe. Wyraźnie zarysowany jest też podział pracy na część związaną z prawem gospodarczym oraz prawem podatkowym. Teoretyczna podbudowa zawarta w części 1 i 2 rozdziału I jest wystarczająca do prowadzenia szczegółowych rozważań w obszarze prawa podatkowego.

Zasadniczo uzasadniony jest też podział treści w rozdziałach II, III i IV. Autor w pierwszej kolejności prezentuje zagadnienia z zakresu ogólnego prawa podatkowego, objęte zakresem ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.). Wytknąć przy tym trzeba, że akt ten we wstępie do pracy (przypis

3) został omyłkowo nazwany ustawą o prawach i obowiązkach następców prawnych oraz podmiotów przekształconych.

W dalszej kolejności dysertacja opiera się na analizie regulacji z zakresu szczegółowego prawa podatkowego - w rozdziale III odnoszącego się do podatków bezpośrednich, a w rozdziale IV do podatków pośrednich, majątkowych i lokalnych. Podkreślić przy tym należy, że tytuł tego ostatniego rozdziału nie jest trafny, gdyż podatki lokalne to zasadniczo podatki majątkowe. Zatem w istocie, co wynika ze wstępu do tego rozdziału, jego przedmiotem są właśnie podatki pośrednie oraz majątkowe.

Praca jest napisana starannym językiem prawniczym, a zarazem, co do zasady, charakteryzuje się jasnością przekazu. Powyższe wskazuje, że Autor dysertacji legitymuje się dużą wiedzą teoretyczną i praktyczną z zakresu prawa podatkowego.

W warstwie formalnej w dysertacji stwierdziłem pewne błędy językowe oraz stylistyczne, których ilość, mając na uwadze ponad 400 stron rozprawy, nie jest duża. Odsyłacze i wykaz literatury sporządzono z należytą starannością, chociaż konsekwentnie stosowany przez Autora w przypisach sposób powoływania autorów wykorzystanych publikacji jest wadliwy (wskazanie najpierw nazwiska a potem skrótu imienia).

Docenić należy wykorzystaną w pracy i wykazaną w bibliografii literaturę przedmiotu, orzecznictwo (samiych wyroków sądów administracyjnych w wykazie wyróżniono ponad 300) oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego (ponad 180). Wszystko to świadczy o wysiłku, jaki włożył Autor w zgromadzenie rzetelnego materiału badawczego.

Reasumując - zarówno struktura pracy, jak i język oraz aspekty formalne wskazują, że Doktorant bardzo dobrze opanował warsztat badawczy i w tym zakresie wykazał umiejętności samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

3. Uwagi szczegółowe

Dokonując szczegółowej oceny pracy należy zwrócić uwagę na to, że zawiera ona istotne rozważania nie tylko z punktu widzenia teoretycznego, ale i praktycznego. Dowodem na to jest bogate orzecznictwo sądów administracyjnych oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego wykorzystane w pracy. Można się jednak zastanawiać, biorąc pod uwagę objętość opracowania, czy nie powinno się ono skupiać na wybranych aspektach prawopodatkowych przekształcenia indywidualnej działalności gospodarczej, w szczególności np. w zakresie podatków dochodowych. W mojej ocenie takie ujęcie tematu byłoby wystarczające dla spełnienia wymogów, jakie stawiane są rozprawom doktorskim.

Praca opatrzona jest poprawnym wprowadzeniem odnoszącym się do sfery regulacji spoza obszaru prawa podatkowego. Autor w rozdziale I trafnie przedstawił podstawowe

zagadnienia z zakresu prawa gospodarczego, w szczególności mające istotne znaczenie dla tematu rozprawy pojęcia: „sukcesja prawna”, „indywidualna działalność gospodarcza” oraz „przedsiębiorstwo”. Odniósł się także do sposobu rozumienia pojęcia „spółka niemająca osobowości prawnej”, sygnalizując, że na gruncie prawa podatkowego istnieją rozbieżności co do uznania jej za podatnika. W tym kontekście zauważyć należy, że ten rodzaj podmiotu, jako podatnika wskazuje wprost art. 7 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa. Pojawia się on także w przepisach szczegółowego prawa podatkowego. W tym kontekście warto byłoby w nieco szerszym zakresie odnieść się do podmiotowości prawnopodatkowej tej kategorii podatników. W szczególności istotne znaczenie ma pytanie o relacje, w jakich pozostaje wskazana regulacja ogólnego prawa podatkowego do regulacji szczególnych? Czy faktycznie w każdym przypadku spółka niemająca osobowości prawnej może posiadać status podatnika? Pytanie to jest szczególnie zasadne w odniesieniu do spółki cywilnej, której - jak słusznie wskazano w pracy - status podatnika w przypadku podatku od nieruchomości, rolnego czy leśnego jest kwestionowany.

Nie umniejszając znaczenia rozdziału I recenzowanej rozprawy, zasadniczą jej część stanowią rozważania *stricto* podatkowe, które znalazły się w rozdziałach II-IV. W tym zakresie Doktorant rozpoczyna od przedstawienia konstrukcji prawnych uregulowanych w ogólnym prawie podatkowym. We wprowadzeniu do tej części rozważań brakuje jednak precyzyjnego dookreślenia, czym owo ogólne prawo podatkowe jest. W pracy wskazano jedynie (s. 67), że ustawa - Ordynacja podatkowa stanowi załączek części ogólnej prawa podatkowego, co sugeruje, że pojęcia tego do tej ustawy ograniczać nie można.

Należy też wskazać, że omawiając problematykę związaną z miejscem prawa podatkowego w systemie prawa, Autor wyróżnia w ramach prawa podatkowego przepisy o charakterze ustrojowym, materialnoprawnym oraz procesowym. Przepisy materialnoprawne definiuje przy tym w ten sposób, że uznaje za nie regulacje określające przedmiot opodatkowania, podatników oraz zasady powstawania obowiązku podatkowego. Przy tej definicji powstaje jednak pytanie, czy prezentowane w rozprawie rozważania faktycznie mieszczą się w zakresie określonym tytułem pracy? Czy np. problematyka urzędowych interpretacji przepisów prawa podatkowego faktycznie regulowana jest w przepisach o charakterze materialnoprawnym, czy też może mamy raczej do czynienia z konglomeratem regulacji materialnoprawnych i proceduralnych? W wielu bowiem przypadkach jednoznaczne zakwalifikowanie regulacji prawnych do jednej ze wskazanych grup jest trudne, żeby nie powiedzieć niemożliwe.

Solidne warsztatowo i interesujące są rozważania odnoszące się do problematyki przekształcenia indywidualnej działalności gospodarczej w przepisach ordynacji podatkowej. Autor poprzez rys historyczny przechodzi do analizy dwóch regulacji powołanej ustawy (art.

93a § 4 i 5). Prezentuje bogate orzecznictwo sądów z tego zakresu, dokonując przy tym jego krytycznej oceny. Trafnie też Autor komentując powołane przepisy wskazując na wątpliwości interpretacyjne, które powstają na ich tle. Podobną ocenę należy odnieść do tej części pracy, która ogniskuje wokół zagadnień związanych z odpowiedzialnością osób trzecich (art. 112b oraz art. 112c).

Zarówno z punktu widzenia wskazanych wyżej aspektów pracy, jak i jej części odnoszącej się do problematyki urzędowych interpretacji przepisów prawa podatkowego, kluczowe znaczenie ma zakres użytego przez ustawodawcę pojęcia „*praw przewidzianych w przepisach prawa podatkowego*”. Obok tych praw przedmiotem sukcesji podatkowej są także obowiązki. W tym kontekście należy postawić pytanie, czy możliwe jest, w ocenie Doktoranta, zdefiniowane w przepisach ogólnego prawa podatkowego tych kluczowych pojęć? Czy możliwe jest wskazanie ogólnych, albo też mających charakter katalogu zamkniętego lub otwartego, definicji wskazanych pojęć? Należy przy tym mieć na uwadze, że w ramach podziału na prawa i obowiązki ustawodawca dokonuje dalszych klasyfikacji, przykładowo w art. 97 § 1, 1b i 2 ordynacji podatkowej wskazuje na prawa o charakterze majątkowym oraz niemajątkowym.

W rozdziale II pracy wykorzystano komparystyczną metodę badawczą odnosząc się do rozwiązań prawnych na gruncie ogólnego prawa podatkowego, które funkcjonują w Niemczech oraz Francji. Mam jednak przekonanie, że zabieg ten miał czynić wyłącznie zadość utartemu stereotypowi, wedle którego w każdej pracy doktorskiej należy posłużyć się wskazaną metodą badawczą. Osobiście nie jestem zwolennikiem tego poglądu, gdyż jej wykorzystanie powinno być determinowane tematem pracy. Oceniając rozważania zawarte na s. 123-126 recenzowanej rozprawy utwierdzam się w przekonaniu, że czasami nieuzasadnione i niepodparte metodologicznie sięganie do obcych systemów prawnych, nie prowadzi do zwiększenia walorów naukowych pracy.

Za najbardziej wartościową część rozprawy uznaję jej rozdział III, jednak i w tym zakresie Doktorant nie uniknął pewnych błędów. Przede wszystkim na wyrost we wstępie do tej części pracy (s. 129) wskazano, że „... rozważania w ramach niniejszego rozdziału będą się skupiać na analizie skutków przekształcenia indywidualnej działalności gospodarczej w podatkach bezpośrednich ...”, gdy tym czasem w istocie rozważania te ograniczono do podatków dochodowych. Dobrze zresztą, że tak się stało, ale należało - na podobnej zasadzie jak w odniesieniu np. do opłat - po prostu inne świadczenia niż podatki dochodowe w tej części pracy zignorować. Czyniłoby to bezprzedmiotowymi rozważania odnoszące się do ich konstrukcji (z korzyścią dla objętości pracy).

Jak wskazano, przedstawiony w rozprawie aspekt przekształcenia indywidualnej działalności gospodarczej w podatkach dochodowych, zasługuje na wysoką ocenę. W

szczegółności podkreślić należy wysoki stopień dociekliwości Autora w prowadzonych rozważaniach. Docenić należy dokonany na potrzeby tej części pracy wybór literatury przedmiotu, ale przede wszystkim dobrze dobrane i wykorzystane orzecznictwo sądów administracyjnych. Nie można też pominąć znaczenia, jakie dla prezentowanych zagadnień mają indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego, które Doktorant zebrał i w sposób właściwy wykorzystał. Na podstawie tej części pracy należy stwierdzić, że Autor posiada specjalistyczną wiedzę odnoszącą się do prawnopodatkowych skutków przekształcenia indywidualnej działalności gospodarczej na gruncie podatków dochodowych.

Podobną ocenę można wystawić po lekturze tej części rozdziału IV pracy, która odnosi się do podatku od towarów i usług. Analogiczne będą jednak też zastrzeżenia co do zasadności prezentowania w tym rozdziale podstawowych elementów konstrukcyjnych wskazanego podatku oraz podatku akcyzowego i od gier, czy podatków lokalnych. W mojej ocenie te bardzo lakoniczne (tabelaryczne) informacje nie były niezbędne do realizacji tematu pracy. Co więcej, z treści rozprawy (s. 314) można wywieść wątpliwości, czy w ogóle prezentowanie np. podatku od gier w kontekście tematu rozprawy było zasadne. Sam Autor wskazuje bowiem na marginalne znaczenie tego świadczenia, w istocie nie identyfikując w jego obszarze żadnych problemów badawczych, które mieściłyby się w zakresie rozprawy.

Z metodologicznego punktu widzenia należy też zauważyć, że w tytule rozdziału IV Doktorant posługuje się pojęciem podatków majątkowych oraz lokalnych, a w dalszej części także podatków stanowiących dochód gminy. W pracy nie znalazłem jednak jasnego określenia znaczenia tych pojęć. Tymczasem nie są to pojęcia odrębne a raczej wzajemnie się w swym zakresie pokrywające. Zasadne byłoby więc, przed przystąpieniem do rozważań o charakterze szczegółowym dookreślenie, co Doktorant rozumienie pod pojęciem podatków lokalnych oraz majątkowych. Interesujące byłoby także poznanie stanowiska Autora w przedmiocie klasyfikowania jako podatku majątkowego podatku rolnego oraz leśnego, co - chociaż akceptuję ten pogląd - nie jest bezdyskusyjne mając na uwadze sposób ustalania stawek tych podatków.

W końcowej części pracy sformułowano trafne wnioski. Ich lektura potwierdza, że mamy do czynienia z opracowaniem, które w oryginalny sposób rozwiązuje problem badawczy, a tym samym spełnia wymogi stawiane rozprawom doktorskim. Pozytywnie zweryfikowano postawioną tezę badawczą identyfikując mankamenty w regulacjach prawnych dotyczących prawnopodatkowych konsekwencji przekształcenia indywidualnej działalności gospodarczej. Co warto podkreślić zdiagnozowaniu problemów towarzyszy też wskazanie konkretnych propozycji, których zrealizowanie mogłoby pomóc w ich rozwiązaniu. Doktorant poczynił nie tylko interesujące wnioski na tle analizowanych regulacji,

ale także sformułował postulaty *de lege ferenda*, które mogą być wprost wykorzystane przez ustawodawcę.

4. Podsumowanie

Przedmiot rozprawy przedstawiony przez Autora, którym były konsekwencje przekształcenia indywidualnej działalności gospodarczej w materialnym prawie podatkowym, wymagał pogłębionej wiedzy nie tylko z zakresu prawa podatkowego, a również innych dziedzin prawa (gospodarczego, cywilnego). Nie ulega wątpliwości, że mgr Sławomir Śliwowski wykazał się w tym zakresie pogłębioną wiedzą teoretyczną i praktyczną. Przyjęty temat pracy, a następnie określone cele badawcze zostały w pełni zrealizowane w jej kolejnych rozdziałach. Nie ulega wątpliwości, że praca stanowi oryginalne rozwiązanie problemu badawczego, który dotychczas nie doczekał się, w tym ujęciu, opracowania o charakterze monograficznym. Zaprezentowany temat jest przy tym szczególnie aktualny w kontekście jego znaczenia dla praktyki.

Wysoka ocena pracy jednoznacznie wskazuje, że mgr Sławomir Śliwowski posiada umiejętności samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

xxxXxxx

W konkluzji stwierdzić należy, iż rozprawa doktorska mgr. Sławomira Śliwowskiego spełnia wymogi stawiane tego typu pracom w art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 1789), gdyż stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, wykazując jednocześnie ogólną wiedzę teoretyczną kandydata w dyscyplinach prawnych, zwłaszcza w zakresie prawa podatkowego oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

W związku z powyższym uzasadnione jest dopuszczenie Pana mgr. Sławomira Śliwowskiego do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia naukowego doktora nauk prawnych.


dr hab. Rafał Dowgier, prof. UWB