

Olsztyn, 15.07.2024 r.

dr hab. Michał Mariański, prof. UWM

Katedra Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego

Wydział Prawa i Administracji

Uniwersytet Warmiński – Mazurski w Olsztynie

E-mail : michal.marianski@uwm.edu.pl

ORCID : <https://orcid.org/0000-0001-6212-914X>

RECENZJA ROZPRAWY DOKTORSKIEJ

Pani mgr. Justyny Skwirowskiej

pt. *Prawna relewantność przesłanki zubożenia w nadpłacie*, Warszawa 2024,
napisanej pod kierunkiem– prof.zw. dr hab. Bronisława Sitka.

Niniejszą recenzję przedkładałam w związku z powołaniem mnie przez Radę Naukową Instytutu Prawa Uniwersytetu SWPS w Warszawie do pełnienia funkcji recenzenta w postępowaniu w sprawie nadania stopnia doktora Pani mgr. Justynie Skwirowskiej

Niniejsza recenzja została sporządzona w oparciu o niżej przedstawioną strukturę:

- I. Ocena ogólna tematu oraz oryginalności rozprawy doktorskiej
- II. Ocena zastosowanej metodologii badawczej
- III. Ocena układu i formalnej struktury rozprawy doktorskiej
- IV. Ocena wniosków rozprawy doktorskiej
- V. Uwagi szczególne
- VI. Konkluzja

I. OCENA OGÓLNA TEMATU ORAZ ORYGINALNOŚCI ROZPRAWY DOKTORSKIEJ

Na wstępie warto zaznaczyć, iż problematyka poruszona przez Autorkę w ramach przedłożonej do recenzji rozprawy doktorskiej jest nie tylko bardzo aktualna, ale również oryginalna, zarówno w aspekcie teoretycznym jak i również praktycznym.

W mojej ocenie Autorka bardzo dobrze zrealizowała postawione przed sobą zadanie, a zaproponowane w rozprawie ujęcie problemu jest nie tylko interesujące i stwarzające nowe perspektywy badawcze, co przede wszystkim bardzo praktyczne. W rozprawie z jednej strony

uwzględniono ogólne zagadnienia teoretyczne w zakresie badanej problematyki, a z drugiej dokonano analizy wielu zagadnień szczegółowych, wymagających od Autorki dużej wiedzy tak teoretycznej jak i praktycznej.

Wartością dodaną pracy, wyróżniająca ją spośród innych rozpraw doktorskich jest również umiejętność krytycznej analizy i oceny oraz formułowania uzasadnionych wniosków. Ten praktyczny aspekt niniejszej pracy świadczy nie tylko o bardzo dobrym opanowaniu warsztatu pisarskiego przez Autorkę, ale również o posiadaniu zdolności analizy i formułowania konkretnych postulatów.

W ocenie recenzenta, w nauce prawa finansowego i podatkowego, brakuje tak kompleksowych i mających walor praktyczny opracowań poświęconych temu czy w ramach instytucji nadpłaty podatkowej prawną relewantność ma przesłanka zubożenia. Brak takich kompletnych opracowań dotyczy zwłaszcza aspektu praktycznego, gdyż argumentacja zmierzająca do wykazania prawnej relewantności przesłanki zubożenia w nadpłacie koncentruje się głównie na próbach stosowania analogii do przepisów w zakresie bezpodstawnego wzbogacenie lub stosowania wykładni celowościowej bądź systemowej.

Podjęta w rozprawie tematyka nie jest łatwa, wymaga bowiem od autorki nie tylko wiedzy teoretycznej, ale również i praktycznej, w tym wynikającej z pewnego poziomu doświadczenia zawodowego. Bardzo istotnym i podnoszącym wartość pracy elementem jest fakt, iż możliwość ograniczenia zwrotu nadpłaty z uwagi na przerzucenie jej ciężaru ekonomicznego była przedmiotem zainteresowania TSUE, z dorobku którego wynikają przesłanki, które muszą być spełnione przez państwa członkowskie, aby regulacje w tej materii były zgodne z prawem UE. Podjęte zagadnienie jest zatem wieloaspektowe, dlatego też Autorka prezentuje swoje rozważania i badania wielopłaszczyznowo.

Zasadność pogłębionej analizy kwestii poruszanych w ramach niniejszej rozprawy wynika z faktu, iż wiążą się one bezpośrednio z dorobkiem nauk ekonomicznych. Dodatkowo, na wskutek uchwały NSA z 22.06.2011 roku, zagadnienie dotyczącej przesłanki zubożenia, stało się znacznie bardziej skomplikowane i trudne do przedstawienia.

Waga problemu i tematu poruszonego przez Autorkę jest tym większa, że zagadnienie przesłanki zubożenia w nadpłacie podatku jest wielowątkowe, a doktryna prawa podatkowego z całą pewnością nie daje wystarczających podstaw do przyjęcia jednoznacznej i jednolitej kwalifikacji występowania w ramach instytucji nadpłaty przesłanki zubożenia. Powyższe wynika z faktu, iż analizowana przez Autorkę kwestia była jak do tej pory poruszana jedynie w ramach kilkustronicowych opracowań w monografiach lub pojedynczych artykułach naukowych.

Za główny cel w ramach recenzowanej rozprawy doktorskiej Autorka przyjęła szczegółowe zbadanie kwestii tego, czy w obecnym stanie prawnym przesłanka zubożenia można przyznać znaczenie normatywne.

Postawiono również hipotezę badawczą, która stanowi, iż przesłanka zubożenia w nadpłacie podatkowej nie może być uznana za mającą znaczenie prawne, ponieważ taki wniosek interpretacyjny stanowiłby naruszenie norm wyższego rzędu.

Co istotne, Autorka nie ograniczyła się jedynie do hipotezy głównej, ale postawiła również aż siedem hipotez szczegółowych. Pierwsza hipoteza szczegółowa stanowi, iż prawna relewantność przesłanki zubożenia jest zagadnieniem, którego rozstrzygnięcie nie może być oparte jedynie na wykładni językowej art. 72 o.p.. Druga hipoteza szczegółowa dodaje, iż prymat wykładni językowej w obrębie prawa podatkowego budzi uzasadnione wątpliwości i wymaga przeprowadzenia skrupulatnych badań skupiających się na wpływie tej metody wykładni na jasność i pewność prawa podatkowego. Trzecia hipoteza szczegółowa odnosi się do stwierdzenia, iż w ramach obecnego porządku prawnego wniosek o występowaniu *de lege lata* w ramach nadpłaty przesłanki zubożenia prowadzi do niemożliwości dochodzenia przez podatnika ekonomicznego roszczeń cywilnoprawnych wynikających z nadpłaty. Czwarta hipoteza szczegółowa odwołuje się do praktyki sądów powszechnych, która w zakresie roszczeń wysuwanych przez podatników ekonomicznych nie pozwala na skuteczne dochodzenie przez nich ciężaru podatku, który ponieśli w sensie ekonomicznym. Piąta hipoteza szczegółowa stanowi, iż logiczną konsekwencją uznania prawnej relewantności przesłanki zubożenia w nadpłacie winno być jej rozszerzenie również na instytucję nadpłaty powstałej w podatkach bezpośrednich. Szósta hipoteza szczegółowa odwołuje się do niezbędnej interwencji ustawodawcy w konsekwencji wprowadzenia do polskiego porządku prawnego przesłanki zubożenia w nadpłacie. Ostatnia siódma hipoteza szczegółowa odnosi natomiast się do uchwały NSA, I GPS 1/11, nadającej przesłance zubożenia prawną relewantność.

Co bardzo istotne, w pracy nawiązano również do prac kierowanej przez profesora Leonarda Etela z Uniwersytetu w Białymstoku Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnej Prawa Podatkowego.

W tym miejscu recenzent pragnie dodatkowo zaznaczyć, iż wstęp do pracy oraz sposób wprowadzenia do analizowanej problematyki jest miejscem głębokiej refleksji teoretycznej i stanowi zapowiedź materii przedstawianych w kolejnych rozdziałach rozprawy.

Autorka w sposób trafny wprowadza w czytelnika w temat swojej dysertacji, który bez wątplenia nosi znamiona oryginalności, będąc jednocześnie wypełnieniem swego rodzaju luki badawczej o doniosłym znaczeniu tak teoretycznym jak i praktycznym.

II. OCENA ZASTOSOWANEJ METODOLOGII BADAWCZEJ

Autorka recenzowanej rozprawy doktorskiej zastosowała odpowiednią, tzn. właściwą dla przyjętego zakresu badań, metodologię badawczą.

W pracy Autorka posłużyła się metodą dogmatycznoprawną oraz analizą orzecznictwa. Została ponadto przebadana doktryna prawa podatkowego w zakresie omawianej przesłanki oraz zagadnień bardziej ogólnych, jednak powiązanych z przedmiotową tematyką. Dodatkowo, mając na uwadze niewątpliwy związek podejmowanej tematyki z bezpodstawnym wzbogaceniem oraz świadczeniem nienależnym słusznie przeprowadzono analizę poglądów doktryny w zakresie instytucji bezpodstawnego wzbogacenia. Powyższe uzasadnione zostało faktem, iż przesłanka zubożenia jest nieraz postulowana jako wynik interpretacyjny zastosowania analogii z przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu oraz faktem, iż podatnik ekonomiczny potencjalnie może dochodzić zwrotu nadpłaty za pomocą roszczenia kondykcyjnego.

Z punktu widzenia metodologii na uwagę zasługuje analiza praktyki sądów powszechnych co do możliwości dochodzenia przez podatnika ekonomicznego roszczeń kondykcyjnych wynikających z nadpłaty podatkowej. Omówiony dorobek piśmienniczy pozwolił zweryfikować zasadność tejże praktyki, co dodatkowo autorka motywuje dorobkiem TSUE w zakresie przedmiotowej przesłanki.

W aspekcie metodologicznym, szkoda, iż autorka, choćby w ograniczonym zakresie nie zdecydowała się na skorzystanie z metody prawno-porównawczej. W ocenie recenzenta powyższe podniosłoby i tak już wysoki walor recenzowanej pracy, gdyż metoda prawno-porównawcza może być postrzegana nie tylko w ujęciu teoretycznym jako wskazówka ex-post dla ustawodawcy, ale przede wszystkim w ujęciu praktycznym jako element stosowania prawa. Posługiwanie się, choćby subsydiarnie, tą szczegółowo opisaną przez R. Tokarczyka metodologią (R. Tokarczyk, *Komparatystyka prawnicza*, Warszawa 2008), spowodowałoby, iż praca zyskałaby dodatkowy walor porównawczy, ukazujący poznanie i zrozumienie danego zagadnienia w znacznie szerszym kontekście, gdyż na poziomie ponadnarodowym. Powyższe

warte jest rozważenia przy oddawaniu pracy do druku, gdyż w sposób niewątpliwy analizowana rozprawa na publikację zasługuje.

Reasumując, zaprezentowany problem badawczy oraz hipoteza badawcza główna i szczegółowe bezsprzecznie wskazują na zasadniczy cel prowadzonych badań naukowych, a wykorzystana przez Autorkę metodologia badawcza jest odpowiednia. Powyższe determinuje również strukturę recenzowanej rozprawy doktorskiej, która jest im podporządkowana. W konsekwencji właściwie dobrana metodologia pozwoliła na stworzenie spójnej i logicznej dysertacji stanowiącej usystematyzowany ciąg rozważań teoretycznych i praktycznych opartych na własnych bardzo interesujących i inspirujących przemyśleniach doktorantki. Zastosowane metody badawcze nie tylko pomogły we właściwej redakcji pracy, ale również w sposób istotny podniosły jej wartości merytoryczną. Praca jest więc bardzo dobrze przygotowana pod względem metodologicznym, a jej koncepcja jest przemyślana i konsekwentnie podporządkowana właściwie dobranym celom badawczym.

III. OCENA FORMALNEJ STRUKTURY ROZPRAWY DOKTORSKIEJ

Pod względem formalnej struktury, poszczególne rozdziały recenzowanej rozprawy są spójne i dobrze przemyślane, a ich kolejność jest właściwa. Wartościowe są także wnioski stawiane przez Autorkę rozprawy. W ocenie recenzenta, praca jest prawidłowa pod względem logicznego przeprowadzenia wywodów, co pozwala na pełne osiągnięcie celu badawczego i udowodnienie postawionej tezy. Dodatkowo stosowane przez doktorantkę, bardzo urozmaicone i bogate, słownictwo świadczy o jej dojrzałości naukowej i o bardzo dobrej znajomości analizowanej problematyki. Pracę czyta się z przyjemnością, a kolejne przeanalizowane strony, poruszone zagadnienia oraz wypracowane przez doktorantkę wnioski zachęcają do wnikliwego przeczytania całości rozprawy.

Podkreślenia wymaga, iż zarówno układ całej pracy jak i kompozycja poszczególnych rozdziałów jest prawidłowa, logiczna i konsekwentna. Struktura rozprawy doktorskiej jest ściśle związana z przyjętymi tezami, celami i metodami badawczymi. Poszczególne części pracy zachowują właściwe proporcje i układają się w racjonalnie ułożone treści, co wpływa również na klarowność wyводу, na poparcie którego wykorzystano wystarczającą literaturę przedmiotu.

W aspekcie szczegółowym struktury formalnej pracy, rozprawa składa się ze wstępu, czterech rozdziałów, wniosków końcowych oraz bibliografii. W tym miejscu recenzent z dużą

satysfakcją odnotował, iż zakończenie pracy nie stanowi jedynie jej podsumowania, a zawiera zgodnie z intytucją miejsce wskazania wieńczących całość rozważań wniosków końcowych.

W rozdziale pierwszym intencją doktorantki było skoncentrowanie się na zagadnieniach o charakterze ogólnym, tzn. wykładni prawa podatkowego oraz instytucji nadpłaty podatkowej. Tak też po wprowadzeniu, w drugim punkcie niniejszego rozdziału przedstawiono ogólne zasady wykładni prawa oraz zasady wykładnia prawa podatkowego. Następnie skoncentrowano się na pojęciu nadpłaty podatku, aby w kolejnej części analizie poddać rodzaje nadpłat, sposoby określenia oraz zwrotu nadpłaty. Rozdział ten podobnie jak pozostałe kończy podsumowanie. W rozdziale tym wskazano, iż sama nadrzędność danej metody wykładni w ramach prawa podatkowego jest wątpliwa, gdyż zakładane przez nią zapewnienie wysokiego stopnia komunikatywności pomiędzy ustawodawcą podatkowym a podatnikiem jest mało realne. Ważne, że doktorantka w ramach opisu instytucji nadpłaty podatkowej, wyraźnie odniosła się do kwestii uregulowania tej instytucji bądź jego braku w ordynacji podatkowej oraz jej publicznoprawnego charakteru. Postawiono, również interesujące pytanie co do charakteru prawnego transferu nienależnego bądź zawyżonego podatku przez podatnika formalnego na rzecz organu podatkowego przy założeniu prawnej relewantności przesłanki zubożenia.

W rozdziale drugim rozprawy, skoncentrowano się na instytucji bezpodstawnego wzbogacenia oraz jego szczególnej postaci, jaką jest świadczenie nienależne. W rozdziale tym, po krótkim wprowadzeniu, opisano najpierw genezę i zagadnienia ogólne w zakresie bezpodstawnego wzbogacania (tzn. cel, istotę, przesłanki), aby w kolejnej części dokonać przedstawić analogicznie genezę i zagadnienia ogólne, tym razem w odniesieniu do świadczenia nienależnego. W punkcie czwartym niniejszego rozdziału poruszono problematykę relacji między nadpłatą podatku a świadczeniem nienależnym, aby w punkcie piątym dokonać podsumowania rozdziału. W ramach niniejszego rozdziału, poza kwestiami natury ogólnej i terminologicznej, wprowadzono czytelnika do bardziej szczegółowych rozważań, np. w zakresie występowania oraz możliwości skutecznego dochodzenia przez podatnika ekonomicznego roszczeń cywilnoprawnych, które miałyby być następstwem wystąpienia nadpłaty podatkowej. Doktorantka przeanalizowała również konsekwencje w obrębie prawa cywilnego sprzeczności czynności prawnych z przepisami innych gałęzi niż prawo prywatne w aspekcie ewentualnego skutku w postaci nieważności tych czynności czy też wpływ decyzji administracyjnych na możliwość dochodzenia roszczeń kondykcyjnych. Poruszono również kwestię potencjalnego stosowania w ramach przepisów regulujących nadpłatę podatkową regulacji odnoszących się do bezpodstawnego wzbogacenia.

Kolejny trzeci rozdział dysertacji zatytułowany, ekonomiczny ciężar podatku w ramach instytucji nadpłaty podatkowej, poświęcony jest zasadniczo aktualnemu dorobkowi doktryny prawa podatkowego i judykatury w zakresie prawnej relewantności przesłanki zubożenia w nadpłacie podatku. Rozpoczyna się on od wprowadzenia, a następnie przedstawia w punkcie drugim zjawisko przerzucalności podatku, aby w kolejnym przedstawić linię orzeczniczą w zakresie przesłanki zubożenia w nadpłacie podatku. Kolejno w punkcie czwartym analizie poddano pozostałe zagadnienia w ramach dorobku judykatury dotyczącym przesłanki zubożenia, oraz w punkcie piątym stanowisko doktryny w zakresie przesłanki zubożenia podatnika w nadpłacie podatku. Następnie w punkcie szóstym wyodrębniono przesłankę zubożenia podatnika w nadpłacie podatku w zakresie argumentacji prezentowanej przez przeciwników jej prawnej relewantności, aby w punkcie siódmym przedstawić zubożenie podatnika jako element zakresu pojęciowego nadpłaty lub jako przesłanki odmowy zwrotu nadpłaty. W ocenie recenzenta, kluczowym elementem niniejszego fragmentu pracy są rozważana w zakresie zakresu związania uchwałą NSA, I GPS 1/11, która to zdaje się zawęzać zakres swojego oddziaływania jedynie do nadpłaty w podatku akcyzowym od energii elektrycznej, pozostawiając bez odpowiedzi kwestię jej zastosowania do nadpłat powstałych w innych podatkach. Podobnie jak poprzednie rozdziały, również i ten kończy się przydatnym z punktu widzenia czytelnika podsumowaniem.

Rozdział czwarty, zawiera pogłębioną analizę i próbę rozwiązania problemów badawczych na wstępie pracy wskazanych. Po wprowadzeniu, skupia się on w punkcie drugim na korelacji między uprawnieniem podatnika do nadpłaty a normami wyższego rzędu, aby w kolejnym punkcie przedstawić przesłankę zubożenia w nadpłacie podatku w świetle orzecznictwa TSUE. Punkt czwarty to analiza praktyki orzeczniczej w odniesieniu do roszczenia cywilnoprawnego pomiędzy podatnikiem ekonomicznym i formalnym wynikającym z nadpłaty podatku. Punkt piąty ostatniego rozdziału przedstawia natomiast problematyczne zagadnienia odnoszące się do kwestii roszczenia cywilnoprawnego pomiędzy podatnikiem ekonomicznym i formalnym wynikającym z nadpłaty podatku. Punkt szósty odnosi się do możliwości dochodzenia roszczenia kondykcijnego przez podatnika ekonomicznego przy założeniu relewantności prawnej przesłanki zubożenia w nadpłacie. Punkt siódmy to wnioski w zakresie prawnej relewantności przesłanki zubożenia w nadpłacie w kontekście norm wyższego rzędu, a punkt ósmy dotyczy oceny postulatów *de lege ferenda* co do wprowadzenia przesłanki zubożenia do przepisów ordynacji podatkowej. Rozdział ten wieńczy punkt dziewiąty odnoszący się do pytania prejudycjalnego dotyczącego zwrotu nadpłaty w podatku od towarów i usług w przypadku sprzedaży paragonowej. Ważnym

aspektem tego rozdziału jest brak pominięcia orzecznictwa TSUE odnoszącego się do możliwości wprowadzenia w państwach członkowskich ograniczenia uprawnienia do nadpłat z uwagi na bezpodstawne wzbogacenie podatnika.

IV. OCENA WNIOSKÓW ROZPRAWY DOKTORSKIEJ

Jak już wspomniano w ramach niniejszej recenzji, pracę wieńczą wnioski końcowe, w których Autorka dokonuje podsumowania przeprowadzonych przez siebie rozważań oraz wniosków. Co istotne niejako wprowadzeniem do tej części pracy były konsekwentnie stosowane podsumowania na koniec każdego z czterech rozdziałów pracy.

Za ważne, również w kontekście kompletności formułowanych wniosków, uznać należy dostrzeżenie w rozprawie dorobku wielu cenionych Autorów specjalizujących się między innymi w prawie finansowym oraz prawie podatkowym, ale co istotne również nie pomijanie znacznego dorobku judykatury w omawianym zakresie. Dodać należy, że Autorka, poza wskazywaniem znaczenia przepisów rangi ustawowej, dostrzega także rolę orzecznictwa i doktryny w procesie regulacji współczesnego prawa podatkowego.

Doktorantka słusznie zauważa, iż zagadnienia podjęte w rozprawie przemawiają jednoznacznie za potwierdzeniem wskazywanej we wstępie do niej hipotezy, tj. niezgodności przesłanki zubożenia w nadpłacie podatku z normami wyższego rzędu.

Konkluzje z przeprowadzonych badań zostały zaprezentowane w sposób syntetyczny, wypełniając tym samym wyrażony przez Autorkę postulat, iż przy obecnym skomplikowaniu systemu podatkowego wysoki stopień zrozumienia norm prawnopodatkowych przez ogół obywateli jest niemożliwy do osiągnięcia. Recenzent zgadza się z wnioskiem stanowiącym, iż prymat wykładni językowej ma swoje określone negatywne skutki, w postaci np. wzrostu liczby przepisów prawa podatkowego, co prowadzi do swoistej inflacji regulacyjnej w tym zakresie. Autorka słusznie zauważyła również, iż samo twierdzenie o prymacie wykładni językowej w ramach prawa podatkowego w odniesieniu do prawnej relewantności przesłanki zubożenia nie jest wystarczające.

W konsekwencji, doktorantka, odnosząc się do przedstawianych we wstępie hipotez szczegółowych potwierdza udowodnienie dwóch pierwszych, tzn. odnoszących się odpowiednio do faktu, iż prawna relewantność przesłanki zubożenia jest zagadnieniem, którego rozstrzygnięcie nie może być oparte jedynie na przeprowadzeniu wykładni językowej art. 72 ordynacji podatkowej oraz faktu, iż prymat wykładni językowej w obrębie prawa

podatkowego budzi uzasadnione wątpliwości i wymaga przeprowadzenia bardziej dogłębnych badań.

W zakresie treści szczegółowych zakończenia Autorka słusznie podkreśla, iż z orzecznictwa TSUE bezpośrednio wynika, że ograniczenie zwrotu nadpłaty z uwagi na zarzut bezpodstawnego wzbogacenia nie może pozbawiać możliwości dochodzenia przez podatnika ekonomicznego ciężaru ekonomicznego nadpłaty, który został przez niego poniesiony, gdyż byłoby to trudne do pogodzenia chociażby z art. 2 Konstytucji.

W ocenie Doktorantki, została udowodniona również trzecia hipoteza szczegółowa rozprawy, stanowiąca, iż w ramach obecnego polskiego porządku prawnego wnioski o występowaniu *de lege lata* w ramach nadpłaty przesłanki zubożenia prowadzi do niemożliwości dochodzenia roszczeń cywilnoprawnych wynikających z nadpłaty przez podatnika ekonomicznego.

Kolejna grupa wniosków o bardzo wysokiej wartości merytorycznej, która pokazuje wysoki poziom wiedzy tak teoretycznej jak i praktycznej Autorki, dotyczy potwierdzenia, iż obecna praktyka orzecznicza sądów powszechnych odnosząca się do roszczeń wysuwanych przez podatników ekonomicznych nie pozwala na skuteczne dochodzenie przez nich ciężaru podatku, który został przez nich poniesiony w sensie ekonomicznym. Powyższe jest o tyle istotne, że podstawa prawna świadczenia pomiędzy podatnikiem ekonomicznym i formalnym jest kreowana poprzez decyzję podatkową lub deklarację podatkową.

Recenzent podziela również zdanie doktorantki, iż w zakresie udowodnienia podatnikowi formalnemu faktu przerzucenia ciężaru podatku, sądy administracyjne winny posiłkować się dorobkiem TSUE. Interesującym jest postulat stanowiący, iż model nadpłaty, w którym uprawnienie do niej przysługuje wszystkim podatnikom, bez względu na poniesienie przez nich jej ciężaru ekonomicznego, jest modelem najbardziej optymalnym również z perspektywy Skarbu Państwa.

Za dość kontrowersyjne, aczkolwiek mieszczące się w granicach dyskursu naukowego, uznać należy, stwierdzenie, że uznanie prawnej relewantności przesłanki zubożenia w nadpłacie, nie powoduje, iż odnosi się ona jedynie do podatków pośrednich, gdyż jako koncepcja związana z naukami ekonomicznymi w swojej istocie nie powinna być naznaczona przez podział podatków na pośrednie i bezpośrednie. W konsekwencji, doktorantka, potwierdziła zaznaczoną we wstępie piątą hipotezę szczegółową, stanowiącą, iż logiczną konsekwencją uznania prawnej relewantności przesłanki zubożenia w

nadpłacie jest jej występowanie również w ramach nadpłaty powstałej w podatkach bezpośrednich.

W opinii recenzenta, w wyniku przeprowadzonej w ramach niniejszej rozprawy analizy oraz na podstawie argumentów i wniosków Autorki, wykazano, jakie dokładnie zagadnienia wymagają takich dodatkowych i pogłębionych analiz – co otwiera drogę do dalszego zajmowania się analizowaną problematyką.

Reasumując, lektura całości pracy, w połączeniu z jej zakończeniem oraz wnioskami, wskazuje, że mamy do czynienia z rozprawą bardzo dobrze przemyślaną, merytorycznie bardzo dobrze przygotowaną i będącą wynikiem wszechstronnej analizy, która co istotne może być punktem wyjścia dla dalszych badań w omawianym zakresie.

V. UWAGI SZCZEGÓLNE

Mając na uwadze uprzednio przedstawione rozważania w zakresie oryginalnego charakteru rozprawy, jej struktury oraz metodologii badawczej stwierdzam jednoznacznie, że prowadzone w opiniowanej dysertacji naukowej analizy ukazują dużą i wielopłaszczyznową wiedzę Autorki w zakresie podjętej tematyki i umiejętność samodzielnego prowadzenia badań naukowych. Doktorantka bardzo jasno i poprawnie formułuje swoje poglądy i uzasadnia je w sposób w pełni zrozumiały dla odbiorcy. Treść pracy jest adekwatna do postawionej na wstępie hipotezy głównej oraz hipotez dodatkowych i co najważniejsze nie ma w niej zbędnych rozważań, wykraczających poza obrany zakres badawczy, co niewątpliwie świadczy o dużej samodyscyplinie w prowadzeniu badań naukowych.

Rolą recenzenta nie jest jednak tylko dostrzeżenie zalet rozprawy doktorskiej – które w tym wypadku są niewątpliwe – ale również wskazanie zaobserwowanych w jej ramach wad po to aby przy publikacji rozprawy w formie książkowej, na co rozprawa niewątpliwie zasługuje, móc dokonać jeszcze jej nieznacznej korekty.

W tym konkretnym przypadku, recenzowana dysertacja naukowa należy jednak do kategorii prac, w których trudno doszukać się istotnych błędów merytorycznych i metodologicznych. W tym zakresie praca została napisana na bardzo dobrym poziomie, a jej lektura była dla recenzenta przyjemnością. Co istotne, wnioski przedstawione w recenzowanej rozprawie zasługują na to aby były dostrzeżone w doktrynie prawa finansowego. Zdarzają się jednak nieliczne momenty, w których Autorka mogłaby swoją, słuszną i zrozumianą przez recenzenta argumentację bardziej doprecyzować i rozbudować przed oddaniem pracy do druku (jak np. w podsumowaniu Rozdziału I zdanie „*Prawo*

podatkowe jest gałęzią ingerencyjną, porównywaną nawet do prawa karnego...", w pkt 5 Rozdziału II sformułowanie „*Brak aktualności wzbogacenia...*”, w pkt. 8 Rozdziału III zdanie „*Z niniejszego rozdziału wynika również, że jest to zagadnienie wielowątkowe*”, czy też sformułowanie zawarte w podsumowaniu Rozdziału IV „*W takiej sytuacji należałoby dojść do przekonania o wypełnieniu w sprawie hipotezy art. 409 k.c.,*”) .

Dodatkowo, niejako z obowiązku recenzenta, wskazuję, iż w kontekście przyszłej publikacji rozprawy doktorskiej, być może wartym rozważenia byłoby zastosowanie w aspekcie formalnym pracy podziału na podrozdziały, który już z samej numeracji wskazywałby w którym rozdziale pracy się znajdujemy. Np. zamiast w każdym rozdziale wyodrębniać punkty 1,2,3 i kolejne, wprowadzić numerację dla rozdziału pierwszego w formacie 1.1,1.2,1.3, a dla rozdziału drugiego w formacie 2.1, 2.2, 2.3 itd.... Powyższa wskazówka nie jest jednak zarzutem w stronę Autorki, lecz wynika być może w większego przywiązania recenzenta do innej od zastosowanej w pracy formy redagowania podrozdziałów i winna być traktowana jako sugestia warta rozważania na etapie publikacji książkowej rozprawy.

Drobny niedosyt recenzenta pozostawia jedynie wzmianka dotycząca analizy ekonomicznej, która byłaby zwłaszcza przydatna przy odpowiedzi na kwestię dopuszczalności przyjęcia dwóch środków prawnych opartych odpowiednio na procedurze podatkowej oraz cywilnej.

Być może warto byłoby również bardziej podkreślić i uwydatnić w treści pracy zastosowaną co prawda właściwie przez Autorkę metodę badawczą. Wartym rozważenia mogłoby być choćby szczątkowe i subsydiarne uwzględnienie metody porównawczej (o czym szczegółowo w pkt III recenzji), gdyż w ocenie recenzenta byłby to dodatkowy walor recenzowanej pracy. W tym kontekście wartym rozważenia jest również szersze uzasadnienie dla wyłączenia z zakresu analizy niniejszego opracowania analizy ekonomicznej oraz rozwinięcie pewnych rozważań o aspekty porównawcze, wskazując chociażby czy w prawie francuskim bądź niemieckim podobne problemy występują czy też nie. Powyższe pomogłoby dodatkowo wzbogacić pracę o obcojęzycznej publikacje.

Wyżej wskazane elementy stanowią *de facto* sugestie oraz element dyskusji naukowej z Autorką rozprawy i w żadnym wypadku nie wpływają na ogólną bardzo wysoką ocenę poziomu prezentowanej rozprawy doktorskiej. Recenzent wskazuje przy tym, iż niektóre poglądy mogą wydawać się kontrowersyjne, niemniej jednak na tym właśnie polega dyskusja naukowa, aby wszelkie odrębne od ogólnie przyjętych koncepcji, również dotarły do

szerszego grona odbiorców – co może zostać osiągnięte między innymi poprzez publikację niniejszej rozprawy.

VI. KONKLUZJA

Mając na uwadze kwestie poruszone w poprzednich punktach niniejszej recenzji, jednoznacznie stwierdzam, iż Pani Justyna Skwirowska zrealizowała cel rozprawy. Recenzowana praca stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego i stanowi znaczny wkład nie tylko teoretyczny ale i praktyczny do nauki prawa finansowego. Koncepcja opracowania, przyjęty sposób argumentowania, zasługują na pozytywną ocenę. W konsekwencji w opinii recenzenta niniejsza praca odpowiada wszystkim wymaganiom ustawowym w zakresie rozpraw doktorskich. Sposób przedstawienia zagadnień i problemów badawczych w ramach niniejszej rozprawy oraz bardzo interesujące wnioski wskazują na wysoką ogólną wiedzę teoretyczną i praktyczną doktorantki w zakresie nauk prawnych oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

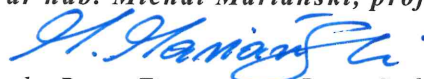
Recenzowaną pracę należy uznać za bardzo dobre opracowanie o wysokich walorach naukowych, które stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego i może być przedmiotem dalszych badań i refleksji. Wysoko ocenić należy jakość oraz ilość zastosowanego piśmiennictwa w ramach rozprawy doktorskiej (ponad 200 pozycji literatury i bardzo bogate orzecznictwo).

Biorąc powyższe pod uwagę w pełni zasadne jest dopuszczenie Pani Justyny Skwirowskiej do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia doktora w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie nauki prawne.

Reasumując, rozprawa doktorska *„Prawna relewantność przesłanki zubożenia w nadpłacie„*, której Autorem jest Pani mgr Justyna Skwirowska, stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego ukazujące ogólną wiedzę kandydatki w dyscyplinie nauki prawne i tym samym spełnia wszelkie wymagania wynikające w szczególności z treści art. 187 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce.

Olsztyn, 15.07.2024 r.

dr hab. Michał Mariański, prof. UWM



Katedra Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego

Wydział Prawa i Administracji UWM w Olsztynie