

Recenzja  
rozprawy doktorskiej Pani mgr Justyny Skwirowskiej  
nt.: *Prawna relewantność przesłanki zubożenia w nadpłacie*,  
Warszawa 2024,  
napisanej pod kierunkiem Pana prof. dr. hab. Bronisława Sitka

Ocena merytoryczna rozprawy doktorskiej została sporządzona z uwzględnieniem następujących kryteriów:

1. oceny tytułu i znaczenia problematyki podjętej w Rozprawie;
2. oceny struktury;
3. oceny uzasadnienia wyboru problematyki;
4. oceny przyjętych celów;
5. oceny hipotez badawczych;
6. oceny zastosowanych metod badawczych;
7. analizy zawartości pracy i oceny merytorycznej poszczególnych Rozdziałów;
8. oceny wykorzystanej literatury przedmiotu i orzecznictwa sądowego;
9. oceny języka i formalnej strony Rozprawy;
10. oceny całościowej i wniosku końcowego.

1. Ocena tytułu i znaczenia problematyki podjętej w Rozprawie

Przedłożona do recenzji, Dysertacja Pani mgr Justyny Skwirowskiej (dalej nazywana także Rozprawą albo Pracą), została poświęcona określeniu prawnej relewantności przesłanki zubożenia w nadpłacie. Przyjęty tytuł w sposób ewidentny, a nie domniemany potwierdza, że zamiarem Autorki jest zestawienie aspektu ocennego w postaci prawnej relewantności w stosunku do wprowadzenia przesłanki zubożenia w nadpłacie.

W tak sformułowanym tytule, pewne zastrzeżenie wzbudza użycie przez Autorkę pojęcia nadpłaty, bez bliższego określenia jej rodzaju. Zasadniczo bowiem, należy przyjąć na gruncie obowiązujących regulacji prawnych, że mowa o nadpłacie podatku choć rozważania na temat



„prawnej relewantności zubożenia” możliwe są także w przypadku innych rodzajów nadpłat takich jak: nadpłata kredytu hipotecznego czy nadpłata składki zdrowotnej.

Pominąwszy ten brak doprecyzowania rodzaju nadpłaty, przyjęty tytuł uznaję za ważny z uwagi na brak regulacji prawnych w tym zakresie, a przecież tak istotny z punktu widzenia stosunku prawno-podatkowego zachodzącego, co do zasady, pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym. Problematyka ta jest dodatkowo ciekawa także z uwagi na sprzeczne orzeczenia sądowe oraz wciąż spierającą się doktrynę, co pozwala uznać, że wybrany temat wypełnia lukę badawczą.

## 2. Ocena struktury

Recenzowana rozprawa liczy 367 ponumerowanych stron tekstu samej Dysertacji oraz 5 stron bez numeracji, zawierających Stronę tytułową i Spis treści. W ramach tych 367 stron od strony 342 do 357 zawarta została alfabetycznie uporządkowana Literatura przedmiotu (232 pozycje); od strony 357 do 367 orzecznictwo sądowe, w tym: s.357-359 - orzecznictwo Sądu Najwyższego, s.359-360 orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, s.360-365 - orzecznictwo sądów administracyjnych, s.365 - orzecznictwo sądów powszechnych, s.365-366 - orzecznictwo TSUE, s.366-367 – Inne.

Odnosząc się do oceny struktury pracy należy podnieść, że na pozytywną ocenę zasługuje czytelnie sporządzony Spis treści, spełnianiający wymogi stawiane dysertacjom prawniczym. Tworzą go bowiem: Wstęp; cztery, ponumerowane Rozdziały, co istotne każdy zaopatrzony we Wprowadzenie oraz Podsumowanie – w tym także każdy podrozdział zawiera swoje własne Podsumowanie oraz Wnioski końcowe wieńczące całościowe rozważania; Wykaz skrótów zawierający uporządkowane alfabetycznie: Akty prawne, Czasopisma i publikatory, Inne skróty. Tak czytelnie sporządzony Spis treści, w zakresie poszczególnych Rozdziałów został zbyt mocno rozdrobniony w postaci poszczególnych podrozdziałów, które mogłyby stanowić powiązane ze sobą i nazwane zagadnienia wspólne. Spis treści zajmuje pięć stron Dysertacji.

## 3. Ocena uzasadnienia wyboru problematyki

Przechodząc do oceny sposobu uzasadnienia wyboru problematyki podjętej przez Panią mgr Justynę Skwirowską, na podkreślenie zasługuje fakt zaangażowania Autorki w udowodnienie potrzeby zmierzenia się z przesłanką zubożenia w nadpłacie podatku, co jest niezwykle ważne w zakresie ustalenia jej prawnej relewantności.

Jak udowadnia zatem, Autorka obowiązujące regulacje prawne nie przewidują wprost takiej możliwości prawnej, a jej zastosowanie uzależnione jest od rodzaju wykorzystanej wykładni przepisów prawa (s.1). Przy tym, jak słusznie dowodzi, można obecnie dostrzec

dwojakiego rodzaju argumentację przemawiającą za i przeciw uznaniu prawnej relewantności przesłanki zubożenia. Argumenty za, skupiają się na próbach stosowania analogii przepisów regulujących bezpodstawne wzbogacenie lub stosowania wykładni celowościowej bądź systemowej, w tym wykładni w zgodzie z Konstytucją RP. Podczas gdy argumentacja przeciwna, oprócz twierdzenia nadrzędności wykładni językowej w obrębie tej gałęzi prawa, opiera się niekiedy na wykazaniu, że wniosek interpretacyjny o obowiązywaniu *de lege lata* przesłanki zubożenia byłby niezgodny z normami wyższego rzędu (s.1-2).

Stąd też, jak wykazuje także Autorka, konieczność sięgania do niestety niejednoznacznych orzeczeń sądowych. Jak słusznie zauważa bowiem, nawet judykatura nie doprowadziła do wypracowania jednolitej linii orzeczniczej. Powołując się na treść Uchwały NSA z 2011 roku, wskazuje, że w miejsce tak potrzebnego i koniecznego ujednolicenia orzecznictwa wobec kwestii prawnej relewantności zubożenia wobec nadpłaty, ta doprowadziła do jeszcze większych sporów orzeczniczych. „Od ponad 10 lat nie ustalono bowiem, czy uchwała ta ma skutek wiążący w zakresie wszystkich podatków pośrednich, czy tylko podatku akcyzowego od energii elektrycznej” (s.3).

W tym kontekście jak zostało wskazane wcześniej, Autorka potwierdza w pełni, że podjęta przez Nią problematyka zasługuje na jednoznaczne rozstrzygnięcie choć zmierzenie się z tym zagadnieniem będzie stanowić trudne wyzwanie. Jak sama przyznaje, niezbędne będzie sięgnięcie do wiedzy z różnych płaszczyzn badawczych od teorii prawa przez regulacje podatkowe do pewnych koniecznych elementów ekonomii, o czym także wspomina Autorka (s.3).

Przy tym, co za wartościowe uznają także w aspekcie analizowanego uzasadnienia wyboru problematyki badawczej, Autorka nie pozostaje obojętna wobec unormowań unijnych w tym zakresie. Wskazuje bowiem na dorobek Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej TSUE), w tym zakresie, dowodząc jednocześnie ogromnego znaczenia analizowanej problematyki nie tylko z punktu widzenia polskich ale i unijnych rozstrzygnięć prawnych (s.2).

#### 4. Ocena przyjętych celów

Oceniając poszczególne elementy składające się na treść Dysertacji, pozytywnie należy ocenić zaangażowanie Doktorantki w precyzyjne wskazanie celu pracy. Autorka przyjmuje bardzo ambitnie, wykazując przy tym skromne dokonania innych piszących w tym zakresie, zamiar szczegółowego zbadania kwestii czy w obecnym stanie prawnym przesłance zubożenia można przyznać znaczenie normatywne. Jak bowiem wnioskuje, w Jej



ocenie „Dorobek doktryny w tym zakresie nie jest wystarczający, aby można było odpowiedzieć na pytanie odnośnie do występowania tej przesłanki *de lege lata*” (s.3).

Ponadto wobec tego, że nie istnieje obecnie środek prawny przysługujący tzw. podatnikowi ekonomicznemu oraz możliwość jego skutecznego dochodzenia, konieczne jest zbadanie możliwości występowania takiego środka oraz skuteczności jego zastosowania, przy założeniu prawnej relewantności przesłanki zubożenia. Należy domniemywać, że w Jej opinii, uznanie takiej prawnej relewantności przemawiałoby za przyjęciem analizowanej hipotezy interpretacyjnej lub za jej ostatecznym odrzuceniem jako naruszającej prawo europejskie (s.2).

#### 5. Ocena hipotez badawczych

Pozytywnie należy ocenić także przejrzyste określenie hipotez Dysertacji przy uwzględnieniu hipotezy głównej (wprawdzie nienazwanej wprost) oraz hipotez szczegółowych. Za hipotezę główną Autorka przyjmuje wskazanie, że „przesłanka zubożenia w nadpłacie podatkowej nie może być uznana za mającą znaczenie prawne, ponieważ taki wniosek interpretacyjny stanowiłby naruszenie norm wyższego rzędu”.

Tak sformułowaną hipotezę badawczą należy uznać oczywiście za uzasadnioną w świetle obowiązujących unormowań Ordynacji podatkowej, choć pewne wątpliwości natury interpretacyjnej powstają ze względu na możliwości wynikające z treści wspomnianej już wyżej uchwały NSA. Stąd, za wszechmiar uzasadnione i bezwzględnie potrzebne uznaję wskazanie przez Autorkę siedmiu hipotez szczegółowych. Po pierwsze, prawna relewantność przesłanki zubożenia jest zagadnieniem, którego rozstrzygnięcie nie może być oparte jedynie na wykładni językowej art.72 Ordynacji podatkowej. Po drugie, 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, a także na kazuistyczną metodę regulacji prawa podatkowego. Po trzecie, przyjmuje, że 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. Po czwarte, na podstawie praktyki orzeczniczej sądów powszechnych odnoszącej się do roszczeń wysuwanych przez podatników ekonomicznych ustala, że nie pozwala ona na skuteczne dochodzenie przez nich ciężaru podatku, który ponieśli w sensie ekonomicznym. Po piąte, logiczną konsekwencją uznania prawnej relewantności przesłanki zubożenia w nadpłacie jest występowanie jej również w ramach nadpłaty powstałej w podatkach bezpośrednich. Po



szóste, przyznaje, że wprowadzenie do polskiego porządku prawnego przesłanki zubożenia w nadpłacie w celu uniemożliwienia naruszenia norm wyższego rzędu podatku wymagałoby interwencji ustawodawcy. Po siódme, na gruncie ww. uchwały, nadającej przesłance zubożenia prawną relewantność, w przeciwieństwie do obecnej praktyki orzeczniczej sądów administracyjnych, w sprawie zawisłej przed sądem powinno być wyznaczane poprzez faktyczne przerzucenie ciężaru ekonomicznego podatku przez podatnika formalnego na podmiot trzeci (s.4-5).

#### 6. Ocena zastosowanych metod badawczych

W ramach zastosowanej metodologii badawczej, Autorka wykazuje skorzystanie z metody dogmatyczno-prawnej oraz analizy orzecznictwa (s.7-8), co należy uznać za całkowicie uzasadnione z punktu widzenia opracowań prawniczych. Ponadto, jak wykazuje Autorka w Rozprawie przebadano doktrynę prawa podatkowego i to zarówno w kontekście omawianej przesłanki zubożenia ale i „zagadnień bardziej ogólnych, jednak powiązanych z przedmiotową tematyką, np. prymatu wykładni językowej czy też możliwość stosowania analogii w obrębie prawa podatkowego” (s.7).

Przy tym, obok tej głównej przesłanki, stanowiącej przecież kanwę Dysertacji, Autorka zwraca także uwagę na konieczność odniesienia się do zagadnień związanych z bezpodstawnym wzbogaceniem oraz świadczeniem nienależnym, bowiem jak wykazuje, przesłanka zubożenia jest nieraz postulowana jako wynik interpretacyjny zastosowania analogii przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu. Co więcej, jak pisze Autorka, podatnik ekonomiczny potencjalnie może dochodzić „zwrotu nadpłaty” za pomocą roszczenia kondykcyjnego stąd zostanie również przeprowadzona analiza poglądów doktryny odnośnie instytucji bezpodstawnego wzbogacenia. W tym zakresie Rozprawa będzie się koncentrować na bardziej szczegółowych zagadnieniach, np. na wpływie decyzji organu podatkowego lub deklaracji podatkowej na powstanie podstawy prawnej świadczenia w myśl przepisów o świadczeniu nienależnym.

Z uwagi na to, że poddana zostanie analiza także praktyka sądów powszechnych co do możliwości dochodzenia przez podatnika ekonomicznego roszczeń kondykcyjnych wynikających z nadpłaty podatkowej (czy jednak nadpłaty podatku?), omówiony zostanie także dorobek piśmienniczy TSUE w zakresie przedmiotowej przesłanki.

Wreszcie, jak skrupulatnie wykazuje Autorka, istotnym zagadnieniem będzie analiza zgodności omawianego wariantu interpretacyjnego z normami wyższego rzędu, w tym wynikającymi z orzecznictwa TSUE. Jak już bowiem zaznaczono, obecny stan doktryny czy też judykatury nie pozwala jednoznacznie rozstrzygnąć, czy przesłanka zubożenia w ramach

nadpłaty podatku może być uznana za występującą *de lege lata*. Na tym tle, istotne będzie także wskazanie jako postulatu *de lege ferenda* możliwości wprowadzenia do polskiego porządku prawnego przesłanki zubożenia bezpośrednio w przepisach Ordynacji podatkowej bez naruszenia norm wyższego rzędu (s.8).

#### 7. Analiza zawartości pracy i oceny merytorycznej poszczególnych Rozdziałów

Pracę rozpoczyna Strona tytułowa, Spis treści, Zestawienie skrótów zawartych w Rozprawie oraz Wstęp. Te elementy składające się na Dysertację zostały przygotowane w sposób właściwy i przejrzysty, za wyjątkiem Spisu treści, w którym wyraźnie dostrzegalny jest brak oznaczenia stron rozpoczynających poszczególne Rozdziały i podrozdziały. Podobnie pewne zaskoczenie, przy skrupulatności Autorki, wzbudza rozpoczęcie numeracji stron od Wstępu, a nie strony tytułowej Dysertacji.

Odnosząc się do oceny pozostałych elementów Rozprawy, pozytywnie należy ocenić **Wstęp** zawierający dokładne uzasadnienie wyboru problematyki Pracy, jej cele, hipotezy badawcze oraz metodologię prowadzonych badań. Co konieczne, przy tego typu dysertacjach, we Wstępie zostały zawarte także ogólne informacje przybliżające zawartość każdego z Rozdziałów, uporządkowanych według zamysłu Autorki.

**Rozdział I.** pracy zatytułowany *NADPŁATA PODATKU W KONTEKŚCIE WYKŁADNI PRAWA PODATKOWEGO* (s.1-82) ma charakter teoretyczny. Wbrew przyjętemu tytułowi Rozdziału, w pierwszej kolejności zostały poruszone kwestie związane z rolą i znaczeniem wykładni prawa językowej, systemowej oraz celowościowo-funkcjonalnej (s.13). Zgłębiając tę problematykę Autorka prezentuje bardzo bogaty dorobek doktryny i judykatury, typując jak się wydaje, że w przypadku przepisów prawa podatkowego i nadpłaty podatku, zastosowanie powinna odnaleźć przede wszystkim wykładnia językowa, choć nie bez zastrzeżeń. Pewien niedosyt w tym zakresie wzbudza bowiem brak jasnego stanowiska Autorki co do konieczności stosowania wykładni językowej, mimo wykazywanego prymatu (s.13), potwierdzonego zresztą przytoczeniem poglądów doktryny i judykatury zarówno potwierdzającego, jak i zaprzeczającego ten prymat.

W natłoku poglądów doktrynalnych i orzeczniczych nie pomaga także słusznie zestawienie przez Autorkę zasady *in dubio pro tributario*, a nawet sięgnięcie do zasad naczelných wynikających z Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (dalej Konstytucji RP). W tych, co należy przyznać, bardzo systematycznie prowadzonych rozważaniach wyraźnie brakuje prezentacji własnego, wyraźnego, odważnego stanowiska Autorki (odpowiednio s.15 i 27), szczególnie dostrzegalnego w podrozdziale poświęconym możliwości odstąpienia do wykładni językowej w prawie podatkowym (s.27-31). A przecież jest to kwestia





fundamentalna, o czym przekonuje Autorka wskazując na możliwość wystąpienia inflacji przepisów prawa podatkowego (s.31-36) czy stosowania analogii w prawie podatkowym (s.36-40).

W dalszej kolejności Autorka odnosi swoje rozważania do instytucji nadpłaty podatku, słusznie początkowo, na gruncie obowiązujących regulacji prawnych, przytacza jej definicję legalną. Odnosząc się do nadpłaty podatkowej prowadzi dokładne rozważania związane ze skonkretyzowaniem, w szczególności stosunku podatkowo prawnego występującego pomiędzy podmiotem zobowiązanym do uiszczenia/zwrotu nadpłaty (nie tylko podatnika) a organem podatkowym. W tym obszarze Autorka nawiązuje również do obowiązku i zobowiązania podatkowego, jako elementów niezbędnych dla wystąpienia nadpłaty (s.40-41). Konsekwentnie w nawiązaniu do instytucji nadpłaty podatku, poddaje w następnej kolejności analizie sytuacje skutkujące jej powstaniem. W tym ogromnie istotnym aspekcie z punktu widzenia tytułu dysertacji, prezentuje nie tylko regulacje prawno-podatkowe ale także doktrynę (L.Etela) określającą powstanie sytuacji nadpłaty podatku. Każdy z tych czterech przypadków Autorka poddaje pod rozagę, bardzo słusznie, w kontekście ewentualnych roszczeń podatnika (s.40-45).

Na tym tle, w dalszej kolejności prowadzonych wywodów zwraca uwagę obszerny fragment Dysertacji poświęcony problemom terminologicznym związanych, jak wykazuje Autorka, z brakiem definicji legalnej nadpłaty podatkowej (s.46-59). W Jej przekonaniu bowiem, popartym doktryną, nie jest definicją legalną ta przyjęta przez obowiązujące unormowania Ordynacji podatkowej, a co dość polemiczne uznaje, że „konieczność wypracowania takiej definicji spoczywa na doktrynie i judykaturze” (s.59).

Rozdział pierwszy Rozprawy kończą dywagacje związane z dążeniem do określenia charakteru prawnego nadpłaty. W tym celu Autorka wprowadza czytelnika w pierwszej kolejności w zagadnienia związane z podziałem prawa na publiczne i prywatne, po to by wykazać charakter prawny nadpłaty odrębnie w ujęciu doktrynalnym (s.63-70) oraz judykatury (s.72). Swoje rozważania w tym zakresie kończy podrozdziałem, którego tytuł jednoznacznie przesądza o krytycznym podejściu Autorki do jednego i drugiego rozwiązania, z konstatacją jednak, że mimo publicznoprawnego (niewątpliwie) charakteru nadpłaty nie można jej rozpatrywać w oderwaniu od przepisów wynikających z unormowań cywilnoprawnych w zakresie bezpodstawnego wzbogacenia (s.73).

Rozważania zawarte w **Rozdziale II.** zatytułowanym *BEZPODSTAWNE WZBOGACENIE A NADPŁATA PODATKOWA* (s.83-143), nawiązują bezpośrednio do kwestii wynikających z cywilnoprawnych regulacji prawnych. W tym obszarze Autorka



poświęca bowiem, swoją analizę instytucji bezpodstawnego wzbogacenia wraz z określeniem jego szczególnej postaci, za jaką uznaje świadczenie nienależne. Dążąc do przybliżenia tych kwestii, Autorka rozpoczyna od określenia celu oraz istoty instytucji bezpodstawnego wzbogacenia (s.85-86), po to by na podstawie obowiązujących regulacji cywilnoprawnej oraz bogatej doktryny, płynnie przejść do charakterystyki przesłanek warunkujących powstanie roszczenia z bezpodstawnego wzbogacenia (s.86-96).

Za bardzo ciekawy element w tym obszarze badawczym, uznaję zamieszczenie także rozważań *a contrario* bo związanych z brakiem podstawy prawnej wzbogacenia z dwóch wybranych przez Autorkę tytułów, tj. czynności prawnej (s.96-102) oraz aktu administracyjnego będącego następstwem czynności administracyjnej (s.102-108). Pozostając w tym nurcie swoich rozważań, Autorka nie pozostaje obojętna także wobec zdefiniowania świadczenia nienależnego jako fragmentu instytucji bezpodstawnego wzbogacenia, który nawiązuje doskonale do tematu pracy, wskazując z doktryną na to, że zubożonym – a więc podmiotem uprawnionym jest świadczący, a wzbogaconym, podmiotem zobowiązanym jest odbiorca świadczenia (s.109).

Chronologicznie, do prowadzonych ww. badań, stało się określenie znaczenia świadczenia ze szczególnym uwzględnieniem, co w pełni uzasadnione ze względu na odniesienie się świadczenia nienależnego (s.109-112). W tym obszarze, bez omówienia pojęcia i znaczenia kondykcji, a posługując się regulacjami wynikającymi z Kodeksu cywilnego, doktryny oraz orzecznictwa sądowego, Autorka wymienia i dokonuje analizy czterech kondykcji (*condicto sine causa*) powodujących możliwość uznania świadczenia za nienależne (s.109-120). Przy tym zauważa, chyba zbędnie, że każda z nich ma charakter rozłączny, co przecież wynika wprost z unormowań Kodeksu poprzez zastosowanie pojęcia „albo” (s.113).

W tym obszarze prowadzonych badań za szczególnie istotne uważam te wynikające z kolejnego fragmenty Pracy, a dotyczące przesłanki zubożenia oraz wzbogacenia w świadczeniu nienależnym (s.120-124). W przedmiotowym podrozdziale, Autorka odnosi swoje rozważania do różnych nie tylko podatkowych przypadków potwierdzając ponownie tezę, że świadczenie nienależne nie jest odrębną instytucją prawną, lecz częścią instytucji, jaką jest bezpodstawne wzbogacenie (s.125).

Na tym tle za ważne uważam zestawienie tytułowej nadpłaty podatku ze świadczeniem nienależnym, które Autorka rozpatruje w ramach trzech zagadnień, które szczegółowo rozpisuje w kolejnym fragmencie Rozprawy (s.126-140). Pierwsze z nich dotyczy świadczeń, które nie są nadpłatami, lecz są nienależnie uiszczane na rzecz organów




podatkowych. Podczas gdy drugą identyfikuje jako możliwość skorzystania przy interpretacji przepisów normujących nadpłatę podatkową z przepisów regulujących świadczenie nienależne lub nawet szerzej – z regulacji dotyczących bezpodstawnego wzbogacenia jako analogii interpretacyjnej. Trzecią zaś, Autorka wiąże z wystąpieniem roszczeń cywilnoprawnych pomiędzy podatnikiem ekonomicznym a formalnym z tytułu nadpłaty podatku oraz praktyczną możliwością ich dochodzenia.

Po tych jakże ważnych i holistycznych rozważaniach Autorki całkowicie uprawnione są dywagacje wynikające z Rozdziału III. zatytułowanego wprowadzie *EKONOMICZNY CIĘŻAR PODATKU W RAMACH INSTYTUCJI NADPŁATY PODATKOWEJ* (s.144-247) który jednak, jak wyjaśnia Autorka, zawiera polemikę na temat argumentów przemawiających za uznaniem, albo nie. tytułowego zubożenia jako przesłanki w nadpłacie podatku.

Jak przytacza i udowadnia Autorka, także w odniesieniu historycznym, w judykaturze od wielu lat występuje spór co do tego, czy zubożenie podatnika ma znaczenie normatywne, czy też nie, a początków tego sporu dopatruje się w latach 90. XX wieku, który wywodzi z treści wyroku NSA w Gdańsku z 26 maja 1994 roku. Jednocześnie wykazuje, że także aktualne orzecznictwo sądowe nie zajmuje jednoznacznego stanowiska w tej sprawie (z wyłączeniem nadpłaty powstałej w ramach podatku akcyzowego od energii elektrycznej), gdyż sądy zajmują różne stanowiska (s.144-145).

W celu zmierzenia się z tą zawiłą materią, Autorka podejmuje udaną próbę, zidentyfikowania przerzucalności podatku jako zjawiska znanego w naukach ekonomicznych ale także przecież tak istotnego z punktu widzenia prawa podatkowego, w szczególności tytułowej nadpłaty (s.145-148). W tym celu trafnie wykorzystując ekonomiczny dorobek piśmienniczy, odnosi swoje rozważania do tzw. przerzucalności podatku w obecnym stanie prawnym. Instytucja ta bowiem, jak słusznie za doktryną dowodzi Autorka, znajduje pełne zastosowanie wyłącznie w podatkach pośrednich (s.148).

Za dodatkową wartość poznawczą mającą potwierdzać zróżnicowane stanowiska w kwestii zubożenia jako ewentualnej przesłanki w nadpłacie, świadczy kolejny fragment Dysertacji poświęcony analizie chronologicznie uporządkowanych orzeczeń sądowych w przedmiotowej kwestii. Kolejno Autorka poddaje szczegółowej analizie wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 6 marca 2002 roku, uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego z 13 lipca 2009 roku, postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z 29 listopada 2010 roku, ze szczególnym uwzględnieniem treści uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22 czerwca 2011 roku (odpowiednio: s.148-152, s.152-156, s.156-162, s.163-188). Przy tym



Autorka, nie pozostawia bez omówienia także innych orzeczeń sądowych dotyczących zubożenia (s.188-192), czym udowadnia stale nie utrwaloną linię orzeczniczą związaną z tą problematyką.

Dopełnienie prowadzonych przez Autorkę rozważań stanowi przedstawienie dorobku doktryny, w ramach którego dostrzega słusznie fakt znacznie częstszego negatywnego stanowiska co do relewantności przesłanki zubożenia na gruncie obowiązujących przepisów prawa. Na wielu stronach Dysertacji (s.193-242), Autorka prezentuje szereg kwestii dotyczących przesłanki zubożenia podatnika w nadpłacie podatku z uwzględnieniem argumentacji odwołującej się do norm konstytucyjnych (s.193-196) oraz wykładni celowościowej oraz argumentacji odnoszącej się do roszczeń cywilnoprawnych (s.196-198).

W dalszym fragmencie swoich rozważań Autorka prowadzi, na podstawie doktryny i orzecznictwa sądowego, bardzo interesującą polemikę odnośnie czterech wyróżnionych przez Nią kwestii: możliwości przełamania wyniku wykładni językowej w obrębie przepisów regulujących nadpłatę (s.198-200); Prawo niezubożonego podatnika do nadpłaty a nadużycie prawa (s.200-208); możliwości przełamania wyniku wykładni językowej w obrębie przepisów regulujących nadpłatę Prawo niezubożonego podatnika do nadpłaty a nadużycie prawa Prawo niezubożonego podatnika do nadpłaty a niedozwolona pomoc publiczna (s.208-209); możliwości dochodzenia przez Skarb Państwa zwrotu nadpłaty od niezubożonego podatnika w oparciu o roszczenia cywilnoprawne (s.209-219).

Uwieńczenie rozważań w obrębie tych kwestii stanowią uwagi związane z określeniem przesłanki zubożenia podatnika w nadpłacie podatku w zakresie jej odniesienia do prawnej relewantności. W tym obszarze prowadzonej analizy na podkreślenie zasługuje zróżnicowane, wyodrębnione w grupy spojrzenie Autorki poczynając od traktowania jej prawnej relewantności jako przykładu prawotwórstwa (s.219-221); przez zestawienie prawnej relewantności z brakiem odpowiedzialności Skarbu Państwa za podatki pobrane bez podstawy prawnej (s.221-229); jej niezgodność z prawem europejskim (s.229-236), po uwagi związane z prawną relewantnością przesłanki zubożenia w nadpłacie podatku w ramach podatków bezpośrednich (s.236-238) do innej argumentacji twórców doktryny (s.238-243) włącznie ze zwróceniem uwagi na zubożenie podatnika jako elementu zakresu pojęciowego nadpłaty lub przesłanki odmowy zwrotu nadpłaty (s.243-246).

ROZDZIAŁ IV., ostatni Dysertacji został zatytułowany *PRZESŁANKA ZUBOŻENIA W INSTYTUCJI NADPŁATY PODATKU A NORMY WYŻSZEGO RZĘDU* (s.248-335). W celu przybliżenia tak szeroko określonego zagadnienia, Autorka porządkuje podejmowane przez siebie kwestie rozpoczynając od zdefiniowania uprawnień podatnika do nadpłaty na



podstawie norm wyższego rzędu. W tym zakresie, korzystając z szerokiego dorobku piśmienniczego, potwierdza niewątpliwą tezę o prawie bezwzględnym podatnika do zwrotu nadpłaty które to prawo wynika przecież z unormowań wyższego rzędu Konstytucji RP (s.249 i n.). Przy tym jak słusznie dodaje Autorka, prawo to wywodzone z różnych regulacji konstytucyjnych (s.249-254), może podlegać w praktyce ograniczeniom ze względu na zarzut bezpodstawnego wzbogacenia, gdyż z norm konstytucyjnych nie można wywieść zakazu uregulowania prawa do stwierdzenia czy też zwrotu nadpłaty niezubożonemu podatnikowi w drodze procedury podatkowej (s.253).

W celu poparcia takiej tezy Autorka odnosi swoje rozważania do dorobku orzeczniczego TSUE, gdzie Trybunał w swojej praktyce orzeczniczej wypracował wiele warunków, które muszą być spełnione, aby przepisy państwa członkowskiego przewidujące takie ograniczenie były zgodne z prawem unijnym.

Interesujące w tym zakresie jest ich uporządkowanie w ramach sześciu grup: 1. państwo członkowskie może odmówić zwrotu nadpłaty podatnikowi, który wskutek jej zwrotu byłby bezpodstawnie wzbogacony; 2. bezpodstawnie wzbogacony zwrotem nadpłaty byłby podatnik, który faktycznie przerzucił ciężar podatku na podmiot trzeci w sensie ekonomicznym; państwo członkowskie nie może przyjmować domniemania przerzucenia ciężaru ekonomicznego podatku pośredniego; 3. charakter rynku nie może świadczyć o fackie przerzucenia bądź braku przerzucenia; 4. podatku, a zatem zbadanie rynku pod kątem elastyczności popytu nie będzie wystarczające do udowodnienia podatnikowi przerzucenia podatku w konkretnej sytuacji; 5. podatnikowi ekonomicznemu musi zostać zapewniony środek prawny umożliwiający mu dochodzenie podatku, którego ciężar ekonomiczny poniósł; 6. niedopuszczalne są uregulowania, których skutkiem byłoby pozbawienie realnej możliwości dochodzenia zwrotu nadpłaty przez podatnika ekonomicznego (s.254-259).

Kolejny fragment Rozprawy związany jest z kwestiami praktycznymi tj. możliwością dochodzenia przez tzw. podatnika ekonomicznego świadczenia nienależnego wynikającego z wystąpienia nadpłaty na gruncie przepisów prawa podatkowego.

W celu przybliżenia tego zagadnienia, Autorka dokonuje rzetelnego przeglądu aktualnej praktyki sądów powszechnych oraz Sądu Najwyższego w stosunku do tego rodzaju świadczeń (s.259-276). Na tej podstawie poddaje szczegółowej analizie kwestie związane: z wpływem nienależnego podatku, który został ujęty jako składnik ceny na nieważność czynności prawnej w części jego dotyczącej (s.277-293); ewentualną koniecznością wyrażenia *expressis verbis* w czynności prawnej kwoty podatku, który na gruncie prawa podatkowego okazał się

nienależny, w kontekście możliwości zastosowania sankcji nieważności czynności prawnej (s.293-297); z określeniem momentu powstania roszczenia kondykcijnego wynikającego z nadpłaty (s.295-297); wypełnieniem hipotezy art.409 Kodeksu cywilnego wskutek uiszczenia przez wzbogaconego podatku na rzecz organu podatkowego (s.297-300); koniecznością uzyskania prejudykatu dotyczącego nadpłaty do zasądzenia świadczenia nienależnego – będącego następstwem nadpłaty – na rzecz podatnika ekonomicznego (s.301).

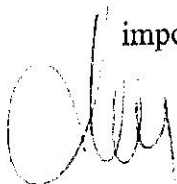
Ten bardzo bogaty pod względem analizy przepisów prawa oraz orzecznictwa sądowego fragment, kończą ponownie wnioski Autorki podsumowujące przeprowadzone rozważania w stosunku do analizowanej w pracy prawnej relewantność przesłanki zubożenia w nadpłacie a normy wyższego rzędu poprzez ponowne przedstawienie wniosków (s.314-319). Jak słusznie konstatuje bowiem Autorka, na gruncie obecnych przepisów prawna relewantność przesłanki zubożenia narusza normy wyższego rzędu: normy prawa konstytucyjnego oraz europejskiego. Prowadzi ona bowiem do stanu prawnego, w którym Skarb Państwa nie będzie ponosił żadnej odpowiedzialności za pobór podatków bez podstawy prawnej lub w oparciu o wadliwą podstawę prawną (s.319).

Wobec takiego stanu prawnego, Autorka postuluje konieczność odniesienia się w przepisach prawa do tej kwestii przytaczając, że były już prowadzone prace legislacyjne w ramach, których zaproponowano wprowadzenie do polskiego porządku prawnego przesłanki zubożenia wprost w przepisach. W art.185 §1 unormowana została definicja nadpłaty, zaś w §2 przewidziano: „Przepisu § 1 nie stosuje się w zakresie, w jakim organ podatkowy udowodni, że w wyniku zwrotu kwot, o których mowa w §1, lub ich części, nastąpi bezpodstawne wzbogacenie” (s.319). Jednakże jak sama przyznaje przesłanka zubożenia w polskim systemie prawnym jest obecnie przedmiotem pytania prejudycjalnego do TSUE. Ewentualny wyrok Trybunału w tej sprawie może kategorycznie rozstrzygnąć o jej niezgodności z prawem europejskim, a przez to zakończyć dotyczące jej wieloletnie spory w judykaturze i doktrynie (s.332).

Pracę wieńczą **Wnioski końcowe** słusznie odnoszące się do postawionej hipotezy głównej i szczegółowej Rozprawy. Autorka, na podstawie przeprowadzonych rozważań, analizy tekstów prawnych i ich wykładni, a także bardzo bogatej literatury przedmiotu oraz orzecznictwa sądowego formułuje przejrzyste i klarowne wnioski, sporządzone także na podstawie Podsumowań występujących w każdym Rozdziale i podrozdziale Pracy.

#### 8. Ocena wykorzystanej literatury przedmiotu i orzecznictwa sądowego

Dokonując oceny wykorzystanej literatury przedmiotu należy podkreślić jej imponującą liczbę oraz umiejętność Autorki jej zastosowania. Przy tym co warto



podkreślenia, jest to literatura przedmiotu tworzona w ramach wielu gałęzi prawa, przede wszystkim prawa finansowego i prawa podatkowego ale także teorii prawa, prawa cywilnego, prawa administracyjnego, a nawet ekonomii.

Na uwagę zasługuje także liczba wykorzystanych i poddanych analizie orzeczeń sądowych, które zgodnie z zamierzeniem Autorki, pozwalają na wskazanie realnych problemów związanych z tytułową prawną relewantnością zubożenia w nadpłacie podatku.

#### 9. Ocena języka i formalnej strony Rozprawy

W Dysertacji zastosowany został poprawny język prawniczy z uwzględnieniem pojęć łacińskich koniecznych dla tego typu opracowań prawniczych. Zastosowany język jest w pełni zrozumiały i komunikatywny, pozwalając czytelnikowi bez zbędnych wątpliwości zrozumieć prowadzone przez Autorkę wywody.

W tak bardzo dobrze przygotowanej Rozprawie, zarówno pod względem merytorycznym, jak i językowym wyraźnie odczuwalny niedosyt wzbudza strona techniczna Pracy. Po pierwsze, dla uniknięcia wątpliwości co do przedmiotu analizy objętej niniejszą Dysertacją, sugeruję tytuł: Prawna relewantność przesłanki zubożenia w nadpłacie „podatku”. Po drugie, zalecam ujednolicenie używania legalnego pojęcia nadpłaty podatku w miejsce wykorzystywanego czasem określenia nadpłaty podatkowej (m.in.: s.5, s.125). Po trzecie, za konieczne uznaję uzupełnienie Spisu treści w oznaczenie stron Rozprawy, gdyż ich brak utrudnia odnalezienie właściwego Rozdziału lub podrozdziału. Po czwarte, rekomenduję w ramach ewentualnej przyszłej publikacji, rozważenie połączenia niektórych podrozdziałów gdyż w moim przekonaniu te w obecnym kształcie są nazbyt rozdrobnione. Po piąte, za konieczne uznaję poprawienie numeracji poszczególnych stron Pracy, zaczynając od strony tytułowej, która jest przecież pierwszą stroną. Po szóste, dostrzegalne są w Pracy puste strony albo strony z jednym przypisem. Po siódme, konieczne należy poprawić sposób sporządzenia przypisów, które występują w różnych czcionkach, z nierównymi odstępami co mocno utrudnia czytanie Pracy. Po ósme, w niektórych przypisach należy uzupełnić brakujące miejsca publikacji i rok wydania.

#### 10. Ocena całościowa i wniosek końcowy

Dokonując kompleksowej oceny Dysertacji należy wskazać na jej mocne aspekty. Po pierwsze, tytuł Dysertacji jest intrygujący i nietuzinkowy. Po drugie, za bardzo istotne uznaję umiejętność Autorki skonkretyzowania problemu badawczego, metodologii prowadzonych rozważań oraz hipotez badawczych. Po trzecie, niewątpliwie należy docenić formułowanie fragmentarycznych wniosków po każdym z podrozdziałów i Rozdziałów, co porządkuje analizowane zagadnienia i jest niezbędne przy tego typu dysertacjach wieloaspektowych. Po



czwarte, wyraźnie dostrzegalna jest wiedza Autorki w różnych aspektach nauk prawnych oraz ekonomicznych jednakże, co istotne, analizowanych zawsze w kontekście wybranego tematu Pracy. Po piąte, na pozytywną ocenę zasługuje stałe sięganie przez Autorkę do pozycji bibliograficznych oraz orzecznictwa sądowego w celu wykazania argumentów za i przeciw tytułowej prawnej relewantności zubożenia w nadpłacie, co wykazuje jej ogromne zaangażowanie oraz merytoryczne przygotowanie do napisania Dysertacji.

Reasumując przyjmuję, że mimo wskazanych mankamentów technicznych, przedstawiona Dysertacja została przygotowana w sposób rzetelny, a przy tym przejrzysty i przemyślany stanowiąc oryginalne rozwiązanie problemu badawczego. Autorka wywiązała się także z określonego przedmiotu badań odnosząc się do tytułowych zagadnień koniecznych dla wyprowadzenia i sformułowania wniosków *de lege lata* oraz postulatów *de lege ferenda*, wykazując się nie tylko znajomością unormowań prawnych polskich i unijnych oraz literatury przedmiotu ale także orzecznictwa sądowego.

Biorąc pod uwagę wskazane argumenty uznaję, że Pani mgr Justyna Skwirowska sprostowała postawionemu przez siebie celowi Pracy. Istotne jest także udowodnienie przez Nią postawionej hipotezy badawczej o niezgodności przesłanki zubożenia w nadpłacie podatku z normami wyższego rzędu.

W mojej opinii, Dysertacja pt. *Prawna relewantność przesłanki zubożenia w nadpłacie* spełnia wymagania wynikające z treści art.13 ust.1 ustawy z dnia 14 marca 2003 roku o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (t.j. Dz.U. z 2017r., poz.1789 ze zm.) w zw. z art.179 ustawy z dnia 3 lipca 2018 roku – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. z 2018r., poz.1669 ze zm.), stanowiąc oryginalne rozwiązanie problemu naukowego oraz wykazując ogólną wiedzę teoretyczną Pani mgr Justyny Skwirowskiej, a także umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej w związku z czym wnoszę o jej przyjęcie i dopuszczenie do publicznej obrony.

Rzeszów, 19.08.2024 r.

