

Prof. dr hab. Dominik J. Gajewski
Katedra Prawa Podatkowego
Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

RECENZJA

rozprawy doktorskiej mgr Justyny Skwirowskiej
pt. „*Prawna relewantność przestanki zubożenia w nadpłacie*”
Warszawa 2024, ss. 416
napisanej pod kierunkiem prof. dra hab. Bronisława Sitka

1. Wybór tematu pracy

Założenia badawcze, które postawiła sobie Doktorantka Justyna Skwirowska w rozprawie nt. „*Prawna relewantność przestanki zubożenia w nadpłacie*” są niezwykle ciekawe i intrygujące naukowo. Mimo, że problematyka prawnej relewantności przestanki zubożenia w nadpłacie jest przedmiotem szerokiej dyskusji zarówno w doktrynie, jak i na kanwie orzecznictwa sądowego, to Doktorantce udało się sformułować oryginalne ujęcie, dotychczas nie prezentowane w literaturze przedmiotu. Ujęcie zagadnienia badawczego zostało sformułowane w sposób wielowątkowy, kompleksowy, interdyscyplinarny, ale i szczegółowy, co utwierdza mnie - w konkluzji - o słuszności podjęcia tego zagadnienia.

Należy jednocześnie zauważyć, że podjęte przez Doktorantkę zagadnienie wpisuje się w dużo ogólniejszą problematykę, jaką jest prymat wykładni językowej w obrębie prawa podatkowego. Zarówno w dorobku piśmiennictwa, jak i orzecznictwie sądów wyrażany jest niekiedy pogląd o nadrzędności tej metody wykładni, zaś Doktorantka podejmuje wyzwanie sformułowania swojego indywidualnego stanowiska.

Omawiane zagadnienie wiąże się bezpośrednio również z dorobkiem nauk ekonomicznych, gdyż przesłanka zubożenia opiera się na założeniu, że podatnik nie ma prawa do nadpłaty, jeżeli jej ciężar został przerzucony na podmiot trzeci. Autorka podejmuje problematykę z perspektywy prawnej, zaś kwestie łączące się z naukami ekonomicznymi jedynie sygnalizuje. Jednocześnie Doktorantka wskazuje konkretne zagadnienia, które wymagałyby pogłębionej analizy na gruncie nauk ekonomicznych. Niewątpliwie rozszerzenie rozważań o te wątki ekonomiczne – zapewne wzbogaciłyby rozważania i nadałyby pracy walor bardziej interdyscyplinarny.

2. Hipoteza i cele badawcze

Głównym celem niniejszej rozprawy było szczegółowe zbadanie kwestii, czy w obecnym stanie prawnym przesłanka zubożenia można przyznać znaczenie normatywne. Jak słusznie zauważa Doktorantka - dorobek doktryny w tym zakresie nie jest wystarczający. Cel badawczy postawiony został w sposób logiczny, a przede wszystkim konieczny dla rozpoznania postawionego zagadnienia. Dostrzec można nie tylko wątki teoretyczne, ale również aspekty z zakresu judykatury.

Doktorantka – na podstawie wstępnej analizy zagadnienia badawczego - postawiła dojrzałą naukowo hipotezę: przesłanka zubożenia w nadpłacie podatkowej nie może być uznana za mającą znaczenie prawne, ponieważ taki wniosek interpretacyjny stanowiłby naruszenie norm wyższego rzędu. Hipotezę należy uznać jako interesującą badawczo i dotyczącą istoty zagadnienia. Wsparciem dla głównej hipotezy są sformułowane hipotezy szczegółowe (aż siedem).

Wszystkie sformułowane przez Doktorantkę hipotezy są komplementarne i w pełni nawiązują do celów badawczych. Przedstawiona ilość hipotez jest uzasadniona ze względu na złożony i skomplikowany charakter analizowanej problematyki. Zmierzenie się z tak postawionymi zagadnieniami niewątpliwie wymagało głębokiej znajomości problematyki, nie tylko na gruncie teoretycznym, ale i orzeczniczym.

Z pełnym przekonaniem należy uznać, że tak skonstruowane hipotezy badawcze świadczą o wiedzy i doświadczeniu Doktorantki w zakresie podejmowanej problematyki.

3. Metody badawcze

Doktorantka w pracy umiejętnie wykorzystwała: metodę dogmatyczną i analizę orzecznictwa sądowego. Takie połączenie pozwoliło kompleksowo podjąć problematykę jakże praktyczną, nowatorską i interesującą.

Dodatkowo została przebadana doktryna prawa podatkowego w zakresie omawianych przesłanek oraz zagadnień bardziej ogólnych, jednak powiązanych z przedmiotową tematyką, np. prymat wykładni językowej czy też możliwość stosowania analogii w obrębie prawa podatkowego. Ze względu na związek podejmowanej tematyki z bezpodstawnym wzbogaceniem oraz świadczeniem nienależnym została również przeprowadzona analiza poglądów doktryny odnośnie instytucji bezpodstawnego wzbogacenia. W tym zakresie zostało to dokonane w sposób bardzo interesujący.

Od strony metodologicznej szczególnie istotna, ale i ciekawa naukowo była również 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. Niezmiernie ważne było również zaprezentowanie dorobku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w zakresie przedmiotowej przesłanki. Nadmienić należy, że dotychczas tak głębokich rozważań nie można było spotkać w literaturze przedmiotu.

Poddane analizie orzecznictwo sądowe należy uznać za bardzo wartościowe dla rozważań podejmowanej problematyki. Dobór orzeczeń należy uznać za celny i właściwy merytorycznie.

4. Systematyka rozprawy doktorskiej

Praca składa się ze Wstępu, czterech rozdziałów merytorycznych oraz Zakończenia (Wnioski końcowe). Doktorantka wprowadziła podział w poszczególnych rozdziałach

merytorycznych na podrozdziały, co sprawia, że układ pracy jest przejrzysty i rzeczowy merytorycznie. Każdy rozdział kończy się podsumowaniem (za wyjątkiem Rozdziału IV), co czyni je bardzo uporządkowanymi. Podsumowania zawierają ciekawe i wartościowe merytorycznie wnioski, które stanowią częściowo konkluzje dla finalnego Zakończenia dysertacji. Wydaje się jednak, że podsumowania poszczególnych rozdziałów merytorycznych mogłyby być bardziej rozbudowane, co czyniłoby pracę jeszcze bardziej ciekawszą.

Uporządkowany i przemyślany układ pracy został dostosowany do sformułowanych hipotez badawczych. Wszystkie rozdziały w sposób wyczerpujący odnoszą się do pytań badawczych postawionych przez Doktorantkę. Na aprobatę zasługuje również chronologia poszczególnych rozdziałów, która pozwala odbiorcy w sposób właściwy zrozumieć istotę problemu i przedstawione przez Doktorantkę zagadnienia badawcze.

W pierwszym rozdziale rozprawy Doktorantka prezentuje zagadnienia ogólne, tj. wykładnia prawa podatkowego oraz instytucję nadpłaty podatkowej. W sposób ciekawy Doktorantka analizuje – przez pryzmat judykatury, jak i dorobku doktryny - prymat wykładni językowej w obrębie prawa podatkowego.

Następnie analizowana jest instytucja nadpłaty podatkowej, a w szczególności – uwaga jest ukierunkowana na zagadnienie dotyczące uregulowania bądź braku uregulowania definicji legalnej w Ordynacji podatkowej. Jak słusznie zauważa Autorka, jest to zagadnienie niezwykle istotne, ponieważ brak definicji legalnej nadpłaty może przemawiać za większą elastycznością w dookreślaniu jej elementów poprzez dorobek judykatury i doktryny.

Drugi rozdział poświęcony jest instytucji bezpodstawnego wzbogacenia oraz jego szczególnej postaci, jaką jest świadczenie nienależne. Podobnie jak pierwszy również i ten rozdział cechuje się dużym stopniem ogólności. Autorka przyjmuje założenie, że te rozważania są konieczne, by w dalszej części dysertacji prowadzić bardziej szczegółowe wywody ukierunkowane na realizację postawionych celów badawczych.

W rozdziale trzecim analizowane jest zagadnienie prawnej relewantności przestanki zubożenia w nadpłacie podatku przez pryzmat dorobku doktryny prawa podatkowego i orzecznictwa sądowego. Autorka ciekawie przeanalizowała argumentację

prezentowaną zarówno przez przeciwników, jak i zwolenników występowania tej przesłanki *de lege lata* w polskim systemie podatkowym. Wartościową częścią jest podjęta przez Autorkę polemika z wyrażanymi poglądami.

W rozdziale trzecim pojawił się podrozdział zatytułowany „*Niezgodność przesłanki zubożenia w nadpłacie z prawem europejskim*”. Po pierwsze – zwrot „prawo europejskie” powinien być zastąpiony pojęciem „prawo unijne”, skoro Autorka powołuje się na dorobek Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Po drugie – mimo zapowiedzi zawartej w tytule (nawiązanie do prawa unijnego) Autorka powołała zaledwie dwa wyroki TSUE, co jest znacznie niewystarczające.

W czwartym rozdziale – Doktorantka – zaprezentowała rozważania, które stanowią szczególnie wartościowe i oryginalne rozwiązanie podjętego w dysertacji problemu badawczego. W pierwszej kolejności przeanalizowana została dopuszczalność ograniczenia stwierdzenia lub też zwrotu nadpłaty w ramach norm prawa unijnego. Doktorantka – w sposób oryginalny - analizuje dorobek orzeczniczy TSUE odnoszący się do możliwości wprowadzenia w państwach Unii Europejskiej ograniczenia uprawnienia do nadpłat z uwagi na bezpodstawne wzbogacenie podatnika. Przeanalizowała również możliwość ich dochodzenia na gruncie polskiego systemu prawnego. Wreszcie Autorka umiejętnie odniosła się do możliwości ich dochodzenia na gruncie polskiego systemu prawnego.

Pracę podsumowuje Zakończenie w którym Doktorantka przedstawiła konkluzje i wnioski stanowiące odniesienie do postawionych celów badawczych i sformułowanych hipotez. Zakończenie stanowi niezwykle ciekawe i interesujące podsumowanie wraz z wyartykułowanymi licznymi spostrzeżeniami badawczymi, które stały się podstawą do formułowanych postulatów *de lege lata* i *de lege ferenda*.

Recenzowana praca analizuje zagadnienia w ujęciu teoretycznym oraz przez pryzmat bogatego orzecznictwa sądów administracyjnych i sądów powszechnych, co czyni ją nie tylko wartościową, ale i interesującą.

Docenić trzeba wysiłek Doktorantki i ostateczny Jej rezultat, bowiem stanowi on oryginalne i cenne opracowanie. Cenne wnioski *de lege lata* i *de lege ferenda* sformułowane

przez Doktorantkę w zakończeniu rozprawy doktorskiej niewątpliwie będą stanowiły wkład do dorobku doktryny prawa podatkowego.

5. Zakres i sposób wykorzystania literatury oraz orzecznictwa

Recenzowana praca została oparta na obszernej i bardzo dobrze dobranej literaturze przedmiotu (232 pozycje). Mimo, że podejmowany problem badawczy nie był w literaturze (krajowej i zagranicznej) kompleksowo analizowany, Doktorantka wykorzystwała najważniejsze opracowania, które odnosiły się do omawianego zagadnienia.

Na uznanie i aprobatę zasługuje wsparcie - prowadzonej analizy – bogatym orzecznictwem polskich sądów (szczególnie administracyjnych – aż 136: uchwał, wyroków i postanowień), Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (12 wyroków), Trybunału Konstytucyjnego (26 wyroków i postanowień). Pewien niedosyt budzi brak najnowszego orzecznictwa TSUE, bowiem powołane wyroki pochodzą z lat 1980-2013. Poza tym powoływane wyroki zostały dobrane w sposób przemyślany, ponieważ nawiązywały do istotnych problemów związanych z przedmiotem dysertacji.

Uporządkowania wymaga powołane - na końcu - orzecznictwo. Przyjęte jest, że najpierw powołuje się orzecznictwo sądów najwyższej instancji (np. Naczelnego Sądu Administracyjnego); według porządku – uchwała/wyrok/postanowienie; od najstarszych orzeczeń do najmłodszych. Później powołuje się orzecznictwo sądów niższej instancji według powyższych zasad.

6. Język, styl i forma pracy

Styl, jakim została napisana praca jest satysfakcjonujący. Pracę czyta się łatwo, mimo że podejmowana problematyka jest złożona i wielowątkowa. Język i styl recenzowanej pracy świadczy o wysokich kwalifikacjach naukowych Autorki, która formułuje swoje poglądy w sposób jasny i precyzyjny, co sprawia, iż prezentowane przez Doktorantkę tezy i konkluzje są czytelne i zrozumiałe. Praca jest napisana bardzo ładnym językiem prawniczym. Styl i formę pracy należy ocenić bardzo dobrze, co niewątpliwie wpływa na całościową wysoką ocenę recenzowanej rozprawy doktorskiej.

7. Konkluzje

Mając na uwadze powyższe stwierdzam, że recenzowana rozprawa doktorska mgr Justyny Skwirowskiej pt. *„Prawna relewantność przestanki zubożenia w nadpłacie”* stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, zaś Doktorantka wykazuje się ogólną wiedzę teoretyczną w dyscyplinie nauki prawne oraz umiejętnością samodzielnego prowadzenia pracy naukowej, a zatem w pełni odpowiada to przesłankom określonym w art. 13 ust. 1 i 2 ustawy z 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (tekst jedn. Dz. U. z 2017 r., poz. 1789 ze zm.), w związku z czym może stanowić podstawę dalszych stadiów przewodu doktorskiego. W konkluzji opowiadam się za dopuszczeniem mgr Justyny Skwirowskiej do publicznej obrony rozprawy doktorskiej.

Dominik J. Gajewski

