



Łódź, 15.02.2022 r.

dr hab. Dariusz Strzelec, prof. UŁ
Uniwersytet Łódzki
Wydział Prawa i Administracji
Katedra Prawa Podatkowego

Recenzja
rozprawy doktorskiej mgr. Piotra Konrada Skalimowskiego
pt. „Nieodpłatność w prawie podatkowym”

1. Wybrany przez Doktoranta temat pracy należy uznać za interesujący naukowo i potrzebny praktyce. Praca dotyczy istotnego aspektu funkcjonowania systemów podatkowych, a mianowicie oceny zdarzeń, które nie mają odpłatnego charakteru. Autor pracy słusznie uzasadnia potrzebę analizy w tym zakresie doniosłością tej problematyki oraz brakiem tak kompleksowego ujęcia tego zagadnienia w piśmiennictwie podatkowym. Słuszne jest w tym zakresie stwierdzenie, iż problematyka ta zdecydowanie najwięcej problemów wywoływała w zakresie podatków dochodowych, a dotychczasowe monografie (w tym powołana przez Doktoranta monografia J. Grabarczyka) przedstawiały tę problematykę w nieco węższym ujęciu. Tym samym należy wskazać, że zarówno dobór tematu rozprawy, jak i sposób jego zaprezentowania uprawniają do stwierdzenia, iż mamy do czynienia z rozprawą doktorską, która powinna stanowić podstawę do dopuszczenia Pana mgr. Piotra Konrada Skolimowskiego do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia naukowego doktora nauk prawnych.

2. Recenzowana praca, licząca 326 stron maszynopisu, składa się ze wstępu i pięciu rozdziałów oraz zakończenia. Na końcu rozprawy zamieszczono bibliografię, wykaz aktów prawnych, w tym zestawienie źródeł internetowych. Szkoda, że praca nie zawiera wykazu orzecznictwa, szczególnie że Autor już we

wstępie wskazuje, że przedmiotem analizy będzie bogate orzecznictwo sądów administracyjnych (s. 12).

Jeśli chodzi o konstrukcję pracy to jest ona odpowiednia do zaprezentowania dość rozbudowanej problematyki nieodpłatności w prawie podatkowym pod kątem stawianych celów badawczych oraz w perspektywie sformułowanych hipotez. Badania zostały oparte i pogrupowane w klarowne bloki tematyczne, co wydaje się być uzasadnione.

Z punktu widzenia konstrukcji pracy pozytywnie należy ocenić zamieszczenie uwag wstępnych, w których Autor wskazuje co będzie przedmiotem zainteresowania w danym fragmencie pracy, oraz uwag podsumowujących na końcu każdego z rozdziałów. Dzięki temu Doktorant klarownie prowadzi rozważania i jasno pokazuje, co chce wykazać w określonym fragmencie pracy oraz jakie wnioski formułuje.

3. We Wstępie Doktorant wskazuje na cel pracy, którym jest ujęcie całości problematyki nieodpłatności w prawie podatkowym (s. 7) oraz ustalenie znaczenia pojęcia nieodpłatności, którym posługuje się ustawodawca na gruncie prawa podatkowego w poszczególnych ustawach (s. 10). Jednocześnie uzasadnia potrzebę podjęcia badań nad tematyką nieodpłatności w prawie podatkowym. W tym zakresie formułuje pytania zasadnicze (s. 8) oraz formułuje hipotezę ogólną i trzy hipotezy szczegółowe (jak to określa Doktorant: uzupełniające). Hipoteza główna opiera się na założeniu, że w obszarze prawa podatkowego brak jest jednolitego rozumienia pojęcia nieodpłatności. Interesująco przedstawiają się z kolei hipotezy szczegółowe, szczególnie pierwsza, a zyskuje ona na aktualności zwłaszcza jeśli na problem nieodpłatności podatku spojrzymy przez pryzmat kluczowej zmiany wprowadzonej do systemu danin publicznych od 1.01.2022 r., tj. składki zdrowotnej, która *de facto* jest ukrytym podatkiem.

Zgadzając się zasadniczo z wątpliwościami Doktoranta co do braku kompleksowych badań nad problematyką, której poświęcona jest praca, tylko tytułem uwagi polemicznej można postawić pewne pytanie, a mianowicie: czy rzeczywiście orzecznictwo sądów administracyjnych, w tym uchwały NSA oraz wyroki TK w zakresie nieodpłatnych świadczeń ułatwiły interpretację przepisów, które będą przedmiotem analizy? Takie stwierdzenie pada już na wstępie (s. 7), choć wydaje się, iż można mieć do niego pewne zastrzeżenia, jeśli popatrzeć na rozmaite

podejście np. do tzw. problemu przychodu weekendowego z tytułu używania samochodu służbowego na potrzeby prywatne, zanim odpowiednie regulacje pojawiły się w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Również Autor nieco sceptycznie odnosi się do tej kwestii w innym miejscu, a mianowicie w podsumowaniu rozdziału IV.

Kolejne polemiczne spostrzeżenie wiąże się z próbą odpowiedzi na pytanie, czy można w sposób generalny na gruncie podatków dochodowych unormować problematykę świadczeń nieodpłatnych.

Autor we Wstępie wskazuje jakimi metodami badawczymi posługuje się w pracy, wyliczając metodę dogmatyczno-prawną i opisową. Doktorant wskazuje, iż uzupełniająco zostanie wykorzystana metoda teoretyczna, której uzupełnieniem będzie metoda prawnoporównawcza.

Co do ostatniej kwestii należy poczynić kilka uwag. Recenzowana praca ma częściowo charakter studium prawnoporównawczego i niewątpliwie istotnym walorem pracy jest fakt prowadzenia równoległych badań w obszarze obcych rozwiązań prawnych (szczególnie w rozdziale V). Autor przeanalizował dość złożone zagadnienia polskiego prawa, porównując je z analogicznymi rozwiązaniami obowiązującymi w innych państwach, co już samo w sobie zasługuje na pozytywną ocenę. Podjęte wyzwanie było zadaniem trudnym, z którego Autor wywiązał się w należyty sposób. Potrzeba badań prawnoporównawczych w obszarze prawa podatkowego nie budzi jakichkolwiek zastrzeżeń. Wybór porządków prawnych – dokonany przez Doktoranta – który jest analizowany łącznie z rozwiązaniami krajowymi, został uzasadniony. Oczywiście można sobie wyobrazić inne podejście do problemu badawczego i przykładowo porównanie regulacji odnoszących się do nieodpłatności, obowiązujących w różnych państwach o odmiennej tradycji prawnej, co niewątpliwie miałoby istotny walor poznawczy. Jest to jednak kwestia pewnej strategii, którą przyjmuje osoba prowadząca badania naukowe, co nie wpływa na ocenę tak ukierunkowanych – jak w recenzowanej pracy – badań.

Dokonując oceny prowadzonych rozważań o charakterze porównawczym, niedosyt może budzić pewna niesymetryczność dająca się dostrzec w konstrukcji pracy. Tego typu uwagi nie zmieniają jednak pozytywnej oceny wysiłku badawczego Doktoranta, który włożył On w przygotowanie tych części rozprawy o charakterze porównawczym.

4. Rozdział I ma charakter wprowadzający i odnosi się do zagadnień stanowiących przedpole do dalszych badań. Doktorant dokonuje analizy pojęcia nieodpłatności w ramach prawa cywilnego, wskazując, iż jest to punkt wyjścia do rozważań istotnych z podatkowego punktu widzenia. W rozdziale I, który zgodnie z tym, co sygnalizuje Autor, ma charakter wprowadzający, szczególnie interesująco prezentuje się fragment dotyczący relacji takich pojęć jak odpłatność a ekwiwalentność świadczeń. Prowadzone w tym miejscu rozważania można byłoby wzbogacić wskazaniem pewnych przykładów ilustrujących stwierdzenie Autora, iż stan prawny może pociągać odmienne konsekwencje co do pojęć nieodpłatności i nieekwiwalentności. Przy czym spostrzeżenie to w żaden sposób nie osłabia pozytywnej oceny tej części rozważań.

W rozdziale I z uwagi na kształtowanie relacji podatnik – administracja skarbową bardzo istotnym fragmentem prowadzonych rozważań powinny być uprawnienia organów podatkowych w zakresie badania treści czynności prawnych (pkt 4.3 pracy doktorskiej). We wspomnianym fragmencie Autor trafnie prowadzi analizę znaczenia przepisu art. 199a o.p. i jego relacji do przepisów przewidujących tzw. klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania. Natomiast może budzić pewne zastrzeżenie stwierdzenie: „że jeżeli w wyniku przeprowadzonego postępowania organ doszedłby do wniosku, że dochód nie wystąpił, to kwestionowanie treści umowy jej odpłatnego lub nieodpłatnego charakteru i potencjalnych skutków związanych z przyjęciem różnych hipotez interpretacyjnych co do umowy byłoby całkowicie indyferentne podatkowo”. Wydaje się, iż taki pogląd pomija problemy, jakie w ramach podatków dochodowych ujawniają się w relacjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi, i pewnie ten wątek wymagałby nieco pogłębionych analiz. Niewątpliwie na pełne uznanie zasługują natomiast rozważania Doktoranta dotyczące galimatiasu, jaki na gruncie przepisów podatkowych ujawnił się w związku z ustalaniem podatkowych konsekwencji umowy dożywocia, które swój „renesans” wykorzystania miały w okresie poprzedzającym wprowadzenie przepisów o tzw. hipotece odwróconej. Uwagi te są bardzo trafne.

Analiza rozdziału I skłania do generalnej refleksji, iż rzeczywiście prawo cywilne może jawić się jako dyscyplina pomocnicza dla prawa podatkowego, choć mam świadomość, że percepcja postrzegania tego problemu przez przedstawicieli nauki prawa prywatnego może być diametralnie różna od wyrażonej w tym miejscu.

5. W rozdziale II zatytułowanym „Nieodpłatność i częściowa odpłatność danin publicznych” Doktorant dokonuje analizy danin publicznych pod kątem ich odpłatności i nieodpłatności. W ramach tego rozdziału szczególnie interesujące są spostrzeżenia związane z dostrzeganymi przez Autora różnicami pomiędzy doktrynalnym ujęciem pojęcia nieodpłatności podatku a definicją tej cechy wypracowaną przez orzecznictwo TK. Z kolei gdy Doktorant analizuje sposoby rozumienia nieodpłatności podatku wynikające z art. 6 o.p., szczególnie w zakresie kwestii nieekwivalentności tego świadczenia wskazuje, że jest to metoda zawodna, a może się zdarzyć, że ta zawodność metody będzie wynikać z tego, że to wartość świadczeń otrzymanych od państwa (bądź jednostek samorządu terytorialnego) przez podatnika znacząco będzie przewyższać wartość zapłaconego podatku (s. 62). W tym zakresie tego typu spostrzeżenie – skądinąd słuszne – zyskałoby na ostrości, gdyby zostało podparte jakimiś praktycznymi przykładami tego typu mogących mieć miejsce zdarzeń. Z pewnością należy zgodzić się z Autorem co do przykrych konstatacji, iż nasz ustawodawca coraz częściej wprowadza wiele obciążeń publicznoprawnych, które, choć nie mają takiej nazwy, w istocie są podatkiem (s. 65). Powyższe rozważania zyskują na aktualności szczególnie z uwagi na – sygnalizowane już – zmiany wprowadzone do systemu podatkowego z dniem 1.01.2022 r. W tym zakresie Doktorant ze zrozumiałych względów tych regulacji nie mógł przedstawić, natomiast ciekawym byłoby wyrażenie opinii Autora niniejszej pracy czy o wprowadzonej składce zdrowotnej z punktu widzenia konstrukcji odpłatności można mówić, że jest podatkiem i czy pojęcie odpłatności w sensie ogólnym, o którym pisze Doktorant, może uzasadniać aż takie zwiększenie jej wysokości.

Wydaje się, iż umieszczenie w strukturze tego rozdziału pkt 4.4 „Przykłady normatywnego ujęcia kategorii nieodpłatności w ustawodawstwach innych państw” nie było zabiegiem fortunnym. Z jednej strony pewne zawarte tam spostrzeżenia pojawiają się we wcześniejszych fragmentach pracy (kwestia definicji podatku w niemieckiej Ordynacji podatkowej). Z drugiej zaś może zastanawiać dlaczego jednocześnie Autor odnosi się do takich państw jak Gruzja, Hiszpania, skoro w innych rozdziałach pracy, dokonując bardziej pogłębionej analizy, porównuje inne

porządku prawnym, a tylko w tym miejscu bardzo wprawkowo bez szerszego komentarza akcentuje te kwestie.

6. W rozdziale III pracy Autor przedstawia analizowaną problematykę z perspektywy tego, co ustawodawca na potrzeby podatkowe potraktował jako prawnie relewantne okoliczności mieszczące się w zakresie przedmiotowym różnych podatków. Jest to rozdział wartościowy i stanowiący – w mojej ocenie – sedno prowadzonych rozważań.

Jako pewne niezręczności językowe należy odebrać powtarzanie kolejnych myśli w uwagach ogólnych poprzedzających ten rozdział. Doktorant wskazuje, że odmienności zdarzeń nieodpłatnych na gruncie prawa podatkowego skutkują wieloma wątpliwościami interpretacyjnymi, by zdanie dalej argumentować, iż objęcie ich (zdarzeń nieodpłatnych) „może skutkować powstaniem istotnych wątpliwości” (s. 93). Ponadto generalnie dla większej jasności pojęciowej zasadnym byłoby wyjaśnienie różnicy pomiędzy zdarzeniem nieodpłatnym a czynnością nieodpłatną, albowiem w tych uwagach wstępnych Autor używa ich wielokrotnie, nawet na jednej stronie, w sposób, który może rodzić pytanie o zbiór desygnatów tych pojęć – czy zakresy tych pojęć: pokrywają się, są całkowicie rozłączne, czy może mają tylko pewne elementy wspólne. Przykładowo: „czynności prawne lub zdarzenia prawne o charakterze nieodpłatnym mają odgrywać rolę marginalną”, nieco dalej jest mowa o tym, że „zdarzenia o charakterze nieodpłatnym mogą znaleźć się (...)”, co mogłoby sugerować, że nie dotyczy to czynności. Natomiast w kolejnym zdaniu: „w zakresie opodatkowania zdarzeń nieodpłatnych na wstępie już zaznaczyć należy, że czynności nieodpłatne lub inne zdarzenia o takim charakterze (...)”, a dalej: „zdarzeń (czynności) nieodpłatnych”. Ma to także istotne znaczenie w kontekście tytułu rozdziału IV pracy, w którym jest mowa tylko o zdarzeniach nieodpłatnych. Przed publikacją doktoratu warto byłoby te kwestie uporządkować.

Generalnie w tym rozdziale interesująco przedstawia się typologia zaprezentowana przez Doktoranta w zakresie klasyfikacji aktów prawnych pod względem uwzględnienia w ich treści zasad opodatkowania czynności i zdarzeń nieodpłatnych (s. 95).

7. Rozdział IV pracy dotyczy elementu kwantytatywnego konstrukcji podatku w odniesieniu do zdarzeń nieodpłatnych, jakim jest podstawa opodatkowania. Jako bardzo słuszne należy odebrać stwierdzenie Doktoranta o potrzebie wskazania przez ustawodawcę w odrębny sposób metod określenia podstawy opodatkowania w odniesieniu do zdarzeń nieodpłatnych oraz o możliwych – trzech – sposobach stworzenia parametrów określenia tej podstawy.

Doktorant nie uniknął kilku niefortunnnych „cytowań” wyroków sądów administracyjnych. Przykładowo na s. 242, odwołując się do wyroku w zakresie trybów nadzwyczajnych, dla prowadzonych przez Autora rozważań wskazanie na fragment wyroku, w którym sąd cytował inny wyrok w zakresie wyceny wartości nieruchomości na potrzeby opłaty skarbowej i podatku od spadków i darowizn, zaciemniło jasność wyводу.

Niewątpliwie słuszny jest pogląd Autora zawarty w podsumowaniu tego rozdziału co do tego, iż brak możliwości wycenienia świadczenia otrzymanego nieodpłatnie oznacza brak powstania obowiązku podatkowego (s. 259). Niestety z taką słuszną tezą nie zawsze zgadzają się organy podatkowe i sądy administracyjne.

8. Rozdział V rozprawy został poświęcony aspektowi międzynarodowego prawa podatkowego w zakresie opodatkowania zdarzeń o charakterze nieodpłatnym. Już w samym wprowadzeniu Autor sygnalizuje w uwagach ogólnych istnienie dwóch wzorcowych mechanizmów pozwalających na unikanie podwójnego opodatkowania, tj. Konwencji Modelowe OECD oraz ONZ. I te uwagi poczynione we wstępie skłaniają do kilku refleksji. Pierwsza powstaje w związku z używaną nomenklaturą, tj. Modelowa Konwencja oraz Model Konwencji, zastanawiają przyczyny, dla których Autor opowiedział się na tym drugim nazewnictwem i to nim posługuje się w pracy. Druga rysuje się w formie pytania, dlaczego choć w uwagach wprowadzających Autor wskazuje na Konwencję ONZ jako wzorzec do zawierania konwencji bilateralnych w dalszej pracy, kwestia ta nie została poddana analizie w sposób analogiczny do Konwencji OECD.

We wskazanym rozdziale ciekawie prezentują się rozważania Autora dotyczące Konwencji w zakresie podatku od nieruchomości oraz podatku od spadków i darowizn. Przed publikacją pracy należy jednak poddać rozważeniu to, czy w uwagach ogólnych do tego ostatniego rozdziału nie należałoby wskazać, że w tej

części pracy będą poruszane również takie jak poddane analizie zagadnienia. Podobnie na duże uznanie zasługuje fragment tego rozdziału, w którym Doktorant zwraca uwagę na możliwe problemy związane z dyskryminacyjnym charakterem podatku od spadków i darowizn. Dopelnieniem tych rozważa byłoby stwierdzenie Autora czy aktualnie obowiązujący w Polsce podatek od spadków i darowizn mógłby zostać uznany za regulację dyskryminującą, w zakresie szerszym niż – skądinąd trafnie – zaprezentował to Doktorant na s. 292 rozprawy.

9. W pracy umiejętnie wykorzystano dostępne pozycje literatury oraz orzecznictwo sądów administracyjnych. Co do tego ostatniego można tylko zadać pytanie dlaczego Doktorant niekiedy opiera się na wyrokach wojewódzkich sądów administracyjnych, w sytuacji gdy w danej sprawie wypowiedział się również Naczelny Sąd Administracyjny. Jednocześnie zasadnym byłoby odwoływanie się do najnowszych orzeczeń sądów administracyjnych, w których kwestie podatkowe są dość powszechnie analizowane.

10. Jeśli chodzi o formalną stronę pracy, to nie budzi ona żadnych większych zastrzeżeń, chociaż wypada zwrócić uwagę na kilka kwestii. Przed publikacją pracy – co do potrzeby takiej nie można mieć żadnych wątpliwości – Autor powinien rozważyć skorygowanie pewnych naleciałości językowych: przedmiotowa materia, przedmiotowa norma, przedmiotowe rozważania (s. 37, 103), przedmiotowa kompetencja (s. 42).

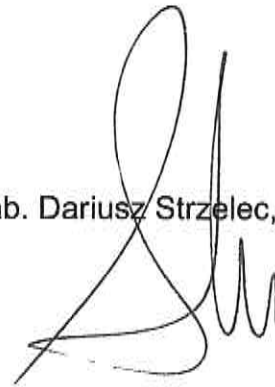
Warto przy tym jednocześnie podkreślić, iż praca została zredagowana w sposób bardzo staranny, w zasadzie wolna jest od tzw. literówek, które pojawiają się na zasadzie wyjątków (zob. s. 93, 100) – także zresztą w wydawanych przez poważne wydawnictwa monografiach, które przechodzą złożony proces korektorsko-redakcyjny – oraz innych niedociągnięć zdarzających się w tego typu pracach. Mając jednak na uwadze rozmiary recenzowanego opracowania, wskazane wyżej drobne uchybienia nie mogą mieć istotnego wpływu na jego ocenę.

Reasumując, zgłoszone wyżej uwagi i wątpliwości w żadnej mierze nie umniejszają pozytywnej oceny merytorycznej recenzowanej pracy. Niektóre z nich mają charakter polemiczny. Koncepcja pracy, sposób argumentowania i formułowania ocen są poprawne.

W konkluzji należy stwierdzić, iż rozprawa doktorska mgr. Piotra Konrada Skalimowskiego pt. „*Nieodpłatność w prawie podatkowym*” spełnia wymogi stawiane tego typu pracom, gdyż stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego. W związku z powyższym uzasadnione jest dopuszczenie Pana mgr. Piotra Skalimowskiego do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia naukowego doktora nauk prawnych.

Łódź, 15.02.2022 r.

dr hab. Dariusz Strzelec, prof. UŁ

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized initial 'D' followed by a series of loops and a final flourish.