



PU/290/2022 P
data: 2022-01-28

Olsztyn, 25.01.2022 r.

dr hab. Bogumil Pahl, prof. UWM
Katedra Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Warmińsko – Mazurski w Olsztynie

Recenzja rozprawy doktorskiej Pana magistra Piotra Konrada Skalimowskiego pt.
„Nieodpłatność w prawie podatkowym”, Białystok 2021, ss. 326 maszynopisu, napisanej
pod kierunkiem opiekuna naukowego – prof. dr hab. Leonarda Etela

Tematyka nieodpłatności ma niewątpliwie szczególny charakter zarówno na gruncie prawa cywilnego, jak i podatkowego, co wynika z faktu, że w obrocie prawnym i gospodarczym przeważają czynności i zdarzenia odpłatne. Nieodpłatność jest zagadnieniem wielowątkowym i interdyscyplinarnym. Jej rodowodu należy poszukiwać w prawie prywatnym, w szczególności w regulacjach prawa cywilnego. Instytucje i pojęcia wykształcone w prawie cywilnym służą do budowania podatkowoprawnego stanu faktycznego. Uwzględniając przy tym fakt pełnienia przez podatek funkcji redystrybucyjnej, nietrudno ustalić przyczynę zainteresowania ustawodawcy tworzącego prawo podatkowe instytucjami prawa cywilnego. Pomimo istotnych różnic między prawem podatkowym a prawem cywilnym gałęzie te zbiegają się wywierając przy tym na siebie szczególny wpływ. Wszystko to pociąga za sobą daleko idące konsekwencje, nadając związkowi prawa cywilnego z prawem podatkowym walor wyjątkowości. Szczegółowa analiza unormowań prawa podatkowego potwierdza zwłaszcza fakt ogromnego ich nasycenia instytucjami prawa cywilnego. Obecność tych instytucji w regulacjach podatkowoprawnych służy realizacji określonych, doniosłych społecznych i ekonomicznych celów, rodzi zarazem liczne problemy natury jurystycznej. Doskonałym tego przykładem są wszelkie nieodpłatne zdarzenia i zjawiska o charakterze gospodarczym oraz czynności prawne dokonane pod tytułem darmym. Determinują one przede wszystkim przedmiot opodatkowania w wielu podatkach i mają niejednokrotnie wymiar międzynarodowy.

Tematyka nieodpłatności w prawie podatkowym ma doniosłe znaczenie zarówno na etapie jego stosowania, jak i stanowienia. W doktrynie prawa podatkowego trudno jednak doszukać się kompleksowego opracowania poświęconemu nieodpłatności. Dotychczasowe analizy i badania skupiały się w znacznej części na podatkowopravných skutkach świadczeń nieodpłatnych na gruncie podatków dochodowych (np. J. Grabarczyk, *Opodatkowanie przychodów z nieodpłatnych świadczeń*, Warszawa 2009). W pozostałym zakresie są wybiórcze i w znakomitej większości przypadków sprowadzają się do komentarzy, glos i artykułów naukowych. Podjęta w rozprawie tematyka nie jest łatwa. Wynika to nie tylko z zawłości regulacji prawa podatkowego, w tym braku jednolitego rozumienia nieodpłatności w tej gałęzi prawa ale wymaga również doskonałej znajomości regulacji prawa cywilnego i gospodarczego. Jest to więc zagadnienie wieloaspektowe, które narzuca wielopłaszczyznowość badań naukowych nad tym zjawiskiem.

W kontekście powyższego wybór tematu rozprawy doktorskiej jest w pełni zasadny. Przedmiotowa rozprawa stanowi ważną pracę naukową, w którym skala problemów i sposób ich ujęcia nie były dotychczas w polskiej doktrynie prawa podatkowego prezentowane. Zarówno sposób sformułowania tytułu dysertacji naukowej oraz wyznaczone granice prezentowanej w niej problematyki uznaję w wielu miejscach za oryginalne i cenne zarówno z teoretycznego, jak i praktycznego punktu widzenia. Hipotezy badawcze pracy – główna i szczegółowe – zostały sformułowane prawidłowo. Bezspornie wskazują na zasadniczy cel prowadzonych badań naukowych.

Doktorant posłużył się odpowiednią metodologią prowadzonych badań, tj. wykorzystał metodę dogmatycznoprawną, teoretycznoprawną, a także metodę empiryczną. W przypadku tej ostatniej analizą objęto liczne orzecznictwo sądów administracyjnych, Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Nadto ważną częścią rozprawy doktorskiej są badania dotyczące analizy ustawodawstw obcych porządków prawnych w zakresie opodatkowania zdarzeń nieodpłatnych. W tym zakresie wykorzystano metodę porównawczą. Zastosowane metody badawcze niewątpliwie podnoszą wartość merytoryczną rozprawy. Praca jest więc dobrze przygotowana pod względem metodologicznym, a jej koncepcja jest przemyślana i konsekwentnie podporządkowana założonym celom badawczym.

Struktura rozprawy nie budzi zastrzeżeń. Składa się ona ze wstępu, pięciu rozdziałów oraz wniosków. Nerozerwalną jej część stanowi bibliografia. Podkreślić przy tym należy, że opiniowany bardzo dobrze dobrał i wykorzystał literaturę przedmiotu, w tym literaturę

obcojęzyczną. Świadczy to o dużym zaangażowaniu autora w podjęty temat oraz umiejętności samodzielnego prowadzenia badań naukowych. Szkoda tylko, że doktorant nie zamieścił na końcu rozprawy usystematyzowanego wykazu orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, Trybunału Konstytucyjnego, sądów administracyjnych oraz Sądu Najwyższego.

Pierwszy rozdział pracy poświęcony został nieodpłatności w prawie cywilnym. Jest to w pełni zasadne, ponieważ ustawodawstwo podatkowe nie zawiera normatywnej definicji nieodpłatności, zaś dorobek ustawodawstwa i doktryny prawa cywilnego w tym zakresie jest bogaty. Wprawdzie reguły wykładni prawa, wobec braku wyraźnego zdefiniowania i odesłania do innego aktu prawnego nakazują w pierwszej kolejności zastosowanie wykładni językowej, niemniej jednak mając na uwadze system prawa, który z założenia, ma stanowić koherentną całość, opartą na wspólnych założeniach i wartościach niezbędne jest sięgnięcie do innych gałęzi prawa, szczególnie tych w których dany termin ma ugruntowane znaczenie normatywne. Bez wątplenia relacje pomiędzy prawem cywilnym a prawem podatkowym są zjawiskiem wyjątkowym, niemającym odpowiednika w odniesieniu do innych gałęzi. Związki systemowe polegają na posługiwaniu się przez prawo podatkowe instytucjami wykształconymi na gruncie prawa cywilnego. W tej sytuacji następstwa zdarzeń lub czynności prawnych związanych z określonymi pojęciami prawa cywilnego stwarzają przesłanki dla funkcjonowania instytucji podatkowopravných. W ich następstwie może dochodzić m. in. do powstania i wygaśnięcia obowiązku podatkowego w zakresie określonego podatku, zastosowania wyższych lub niższych stawek podatkowych czy możliwości korzystania z ulg i zwolnień podatkowych.

Mając powyższe na uwadze opiniowany celnie podjął rozważania w zakresie podziału czynności prawnych, ich charakteru, ochrony i skutków. Podjęta tematyka wymagała także rozważań obejmujących relacje między nieodpłatnością a brakiem ekwiwalentności świadczeń. Zgadzam się z doktorantem, że nie ma tożsamości znaczeniowej pomiędzy czynnością nieodpłatną a świadczeniem nieodpłatnym. Świadczenie (odpłatne lub nieodpłatne) jest elementem powstałego stosunku i nie wystąpi poza nim. Natomiast w przypadkach w których nie ma dwóch stron stosunku prawnego a dochodzi do powstania pewnej korzyści materialnej o wartości ekonomicznej można mówić o przysporzeniu. Istotne znaczenie z punktu widzenia przedmiotu dysertacji naukowej ma pojęcie ekwiwalentności. Odnosi się ono do świadczeń umów wzajemnych o charakterze odpłatnym, zaś każde świadczenie nieodpłatne występujące bez żadnej odpłaty wzajemnej będzie zatem nieekwiwalentne.

Zagadnienie ekwiwalentności lub jej braku nie jest również obce nauce i ustawodawstwu z dziedziny szeroko rozumianych danin publicznych. Tematyce tej poświęcony został drugi rozdział rozprawy doktorskiej. Podatek z samego założenia ustawodawcy (art. 6 Ordynacji podatkowej) jest świadczeniem nieodpłatnym w przeciwieństwie do opłaty której zasadniczą cechą jest odpłatność. Brak odpłatności danej daniny publicznej wyklucza, w mojej ocenie, możliwość uznania jej za podatek niezależnie od tego jaką nazwę nadano danemu świadczeniu publicznoprawnemu. Słusznie zauważa doktorant, że w doktrynie prawa podatkowego nie ma jednolitości w zakresie rozumienia pojęcia „nieodpłatność” podatku. Według niektórych badaczy prawa podatkowego nieodpłatność zakłada, że podatkowi jako świadczeniu nieodpłatnemu nie towarzyszy wzajemne świadczenie związku z publicznoprawnego. Nieodpłatność rozumiana jest jako nieprzysługiwanie podatnikowi żadnego świadczenia w związku z zapłatą podatku. Zapłata podatku nie daje więc podstaw do oczekiwania i żądania w zamian konkretnego świadczenia ze strony państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Natomiast zgodnie z drugim nurtem nieodpłatność podatku koncentruje się wokół kwestii nieekwiwalentności tego świadczenia. W tym zakresie zgadzam się z opiniowanym, że takie ujęcie może być zawodne, chociażby z faktu, że w większości przypadków wartość zapłaconego podatku oraz otrzymane przez podatnika świadczenia nie będą ekwiwalentne to mogą zdarzyć się sytuacje odwrotne, a nawet takie, gdzie wartość otrzymanych od państwa lub jednostki samorządu terytorialnego świadczeń znacząco przewyższać będzie wysokość zapłaconego podatku.

Podjmując rozważania na temat nieodpłatności podatku w nauce prawa polskiego doktorant adekwatnie odniósł się do normatywnej definicji podatku uregulowanej w niemieckiej ordynacji podatkowej z 1976 r., która ewidentnie wskazuje się na brak świadczenia wzajemnego ze strony państwa. Autor umiejętnie analizuje prawodawstwo także innych krajów (Austria, Szwajcaria, Hiszpania) w zakresie normatywnego ujęcia kategorii (cechy) nieodpłatności i formułuje spójne, logiczne wnioski. Ta część rozprawy doktorskiej potwierdza sumiennność i dokładność doktoranta w zakresie prowadzonych badań naukowych.

W pełni aprobuje stanowisko opiniowanego, zgonie z którym pojęcie nieodpłatności i przeciwstawne mu pojęcie odpłatności funkcjonuje w sferze opisu charakteru dwóch najważniejszych danin publicznoprawnych (podatku i opłaty). Podatkowa nieodpłatność jako kategoria wyłącznie prawna powinna być rozumiana jako świadczenie podatnika, któremu nie odpowiada wprost (bezpośrednio) i nie pozostaje w związku z żadnym świadczeniem ze strony państwa (gminy).

W tej części dysertacji naukowej doktorant słusznie nawiązał również do projektu nowej ordynacji podatkowej przygotowanego przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego. Projekt ten wprowadza bowiem pojęcie opłaty, które dotychczas nie było zdefiniowane w ustawodawstwie polskim. Termin ten nawiązuje do założeń wypracowanych w doktrynie prawa podatkowego i wykazuje dwie różnice w stosunku do pojęcia podatku, tj. nieodpłatny charakter podatku w przeciwieństwie do opłaty oraz to, że podatek wynika z ustawy podatkowej, natomiast opłata jest ustanawiana jest aktem prawnym o randze ustawy, niekoniecznie podatkowej. Na uwagę zasługuje postulat skierowany przez doktoranta zgodnie z którym istniała (*de facto* obecnie też istnieje, gdyż projekt nie jest jeszcze procedowany) możliwość ujęcia w projekcie nowej ordynacji podatkowej cechy nieodpłatności podatku jako świadczenia niezwiązanego bezpośrednio z żadnym świadczeniem zwrotnym na rzecz podatnika. Uwaga ta stanowi też istotny głos w dyskusji o kształcie przepisów ogólnego prawa podatkowego.

Rozważania przedstawione w dwóch pierwszych rozdziałach ocenianej dysertacji naukowej, mające w znacznej swej części charakter teoretycznoprawny, stanowią doskonałą podstawę do analizy nieodpłatności jako przedmiotu opodatkowania w konstrukcji poszczególnych podatków. Tematyce tej poświęcony jest trzeci rozdział rozprawy doktorskiej. Omawiając tą problematykę autor poprawnie usystematyzował prowadzone badania przyjmując podział na: opodatkowanie nieodpłatnego przyrostu majątku, opodatkowanie nieodpłatnej dostawy towarów i nieodpłatnego świadczenia usług w podatku od towarów i usług, podatek akcyzowy oraz podatki i opłaty lokalne. Przyjęte kryteria zostały wyraźnie uzasadnione w poszczególnych podrozdziałach tego rozdziału.

Z aprobatą przyjmuję stanowisko ocenianego, iż opodatkowanie zdarzeń nieodpłatnych wymaga przyjęcia, że przedmiot opodatkowania to nie tylko forma rzeczowiona korzyści majątkowej, ale także zjawisko lub zdarzenie (akt lub czynność) z którym wiąże się powstanie określonych skutków na płaszczyźnie prawa podatkowego.

Omawiając tematykę nieodpłatności jako przedmiotu opodatkowania na pierwszy plan wysuwa się podatek od spadków i darowizn. Analizując tą tematykę opiniowany dostrzega kluczowe problemy powstające na etapie stosowania przepisów tej konstrukcji podatkowoprawnej. Jako przykład można wskazać rozważania w zakresie relacji między nieodpłatnością a darowizną. Jednoznacznie i właściwie klasyfikuje świadczenia nieodpłatne, które nie mogą być uznane za darowiznę. Słusznie przy tym zauważa, że nieodpłatność stanowi element *essentialia negoti* umowy darowizny, nie skutkuje jednak tym, że każda

czynność prawna skutkująca uzyskaniem korzyści pod tytułem darmym będzie mogła zostać za nią uznana.

Interesujące są analizy dotyczące opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych nieodpłatnej służebności przesyłu. Zgadzam się z doktorantem, że skoro służebność przesyłu jest prawem rzeczowym o charakterze ograniczonym to nie może być jednocześnie świadczeniem. Tym samym otrzymanie tego prawa nieodpłatnie nie stanowi nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W kontekście tej tematyki opiniowany, z czym się utożsamiam, krytycznie odniósł się do stanowiska prezentowanego w niektórych orzeczeniach NSA racjonalnie uzasadniając swoje poglądy.

Pozytywnie należy ocenić pogląd doktoranta, w myśl którego czynności prawne i zdarzenia gospodarcze o charakterze nieodpłatnym nie stanowią w prawie podatkowym kategorii jednorodnej, rozumianej jednolicie we wszystkich aktach prawnych. W konsekwencji konieczne jest ustalanie na gruncie każdej ustawy podatkowej znaczenia pojęcia nieodpłatności, czynności nieodpłatnej i odpłatnej (częściowo odpłatnej), świadczenia nieodpłatnego. Trafnie przy tym dostrzega, że w przypadku podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatku od spadków i darowizn przyjęć należy znaczenie czysto cywilistyczne, gdyż przedmiotem opodatkowania w tych podatkach są z reguły umowy nazwane. Bardziej złożona jest sytuacja w przypadku podatków dochodowych, ponieważ przedmiotem opodatkowania nie są bowiem same czynności prawne lub zdarzenia o charakterze nieodpłatnym, lecz ich rezultat w postaci otrzymania wartości nieodpłatnego świadczenia lub też nieodpłatnego nabycia rzeczy i praw. Jeżeli zaś chodzi o podatek od towarów i usług to słusznie uznaje opiniowany, że nieodpłatność dostawy towaru lub świadczonej usługi polega na faktycznym braku otrzymania jakiegokolwiek wynagrodzenia w ramach stosunku łączącego strony. Natomiast w pozostałych podatkach podatkowopravne konsekwencje nieodpłatności mają marginalne, jednostkowe znaczenie. Niezależnie od tego doktorant dokonał bardzo dokładnej i sumiennej analizy tych aktów prawnych. Świadczy o tym, chociażby treść pracy traktująca o nieodpłatności na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Prowadzone analizy jednoznacznie obrazują dużą wiedzę doktoranta w zakresie podjętej tematyki i umiejętność samodzielnego prowadzenia badań naukowych. Autor poprawnie formułuje swoje poglądy i je uzasadnia. Treść pracy jest adekwatna do postawionej na wstępie hipotezy głównej i szczegółowej i co najważniejsze – praca jest na

temat. Nie ma w niej żadnych, zbędnych rozważań. Świadczy to też o dużej dyscyplinie jej autora.

Bardzo interesującą częścią recenzowanej dysertacji naukowej jest rozdział czwarty poświęcony podstawie opodatkowania zdarzeń nieodpłatnych. Tematyka ta jest bardzo złożona. O ile bowiem w przypadku zdarzeń i stanów faktycznych odpłatnych jej ustalenie jest stosunkowo proste, gdyż w przepisach prawa podatkowego jest wprost mowa o cenie, wartości lub kwocie do których można się odnieść, to w odniesieniu do zdarzeń nieodpłatnych kwestia ta jest o wiele bardziej skomplikowana. W tym ostatnim przypadku doktorant celnie dostrzega trzy podstawowe metody ustalania podstawy opodatkowania, tj. w oparciu o wartość rzeczy, prawa lub świadczenia wyrażonej kwotowo (wartość obiektywna – wartość rynkowa); normatywne nałożenie obowiązku ustalenia i wskazywania przez podatnika (strony) kwoty stanowiącej substytut ceny oraz ustawowe uregulowanie wartości danej rzeczy, świadczenia czy usługi otrzymanej nieodpłatnie. Doktorant bardzo skrupulatnie analizuje wyodrębnione metody ustalania podstawy opodatkowania, dostrzega problemy wynikające na etapie stosowania przepisów je regulujących oraz wskazuje kierunki ich zmian. Wyraża swoje poglądy w sposób jasny i precyzyjny.

Mając na uwadze poruszone w dysertacji zagadnienie ustalenia podstawy opodatkowania zdarzeń nieodpłatnych nasuwają się następujące pytania: jaka jest rola biegłego w ustalaniu podstawy opodatkowania zdarzeń nieodpłatnych? Czy organy podatkowe zobowiązane są do powoływania biegłego w celu jej ustalenia? Jeżeli tak, to w jakich sytuacjach? Kto ponosi koszty biegłego?

W pracach naukowych ważną rolę odgrywa część prawnoporównawcza. Doświadczenia innych krajów w danej dziedzinie prawa pozwalają na recypowanie do porządku prawnego państwa podobnych instytucji bądź też rezygnację z nich. Trudnym zagadnieniem w każdej tego typu pracy jest dobór krajów, których rozwiązania prawne mają być poddane badaniom. Opiniowany dokonał słusznego wyboru i uzasadnił go wskazując m. in. na nietypowe rozwiązania występujące w Zjednoczonym Królestwie Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej w zakresie opodatkowania nieodpłatnego przyrostu majątku w drodze nabycia spadku lub darowizn. Podoba mi się sposób w jaki doktorant wykorzystuje metodę prawnoporównawczą. Z jednej strony zagadnieniom tym poświęca podrozdziały w poszczególnych częściach rozprawy, z drugiej zaś omawiając rozwiązania obowiązujące w prawie polskim nawiązuje do regulacji innych krajów (np. Czech, Słowacji). Potwierdza to wszechstronność prowadzenia badań naukowych.

Ostatni, piąty rozdział dysertacji naukowej, poświęcony jest regulacjom międzynarodowego prawa podatkowego w zakresie opodatkowania zdarzeń o charakterze nieodpłatnym. Doktorant słusznie zauważa, że międzynarodowe prawo podatkowe tworzą przede wszystkim umowy bilateralne, których celem jest stworzenie ram prawnych, pozwalających na unikanie podwójnego opodatkowania tego samego dochodu, majątku bądź też spadków i darowizn. Niewątpliwie kluczowe znaczenie ma w tym zakresie Modelowa Konwencja OECD w sprawie podwójnego opodatkowania dochodu i majątku. Jest to akt wzorcowy dla postanowień umów międzynarodowych. Wprawdzie prawo podatkowe międzynarodowe nie posługuje się pojęciami nieodpłatne otrzymanych świadczeń, rzeczy lub praw majątkowych, nie mniej jednak, jak celnie dostrzega doktorant, nie oznacza to, że dochód w postaci otrzymania rzeczy, praw lub świadczeń w sposób nieodpłatny pozostaje poza zakresem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Wynika to z faktu, że Modelowa Konwencja OECD, jak i umowy międzynarodowe posługują się pojęciem tzw. innych dochodów. Muszą jednak przy tym być spełnione przesłanki warunkujące powstanie (osiągnięcie) przez podatnika dochodu w postaci nieodpłatnego przysporzenia o rzeczywistej wartości.

Rolą recenzenta jest nie tylko dostrzeżenie zalet rozprawy doktorskiej – są one niekwestionowane – ale również wskazanie wad po to aby w przyszłej pracy naukowej nie powielać błędów, a tylko na nich się uczyć. Nie jest ich wiele, a w zasadzie jedna (poza brakiem wykazu orzecznictwa) - autor cytując akty prawne powołuje nieaktualne ich publikatory – nie posługuje się tekstami ujednoliconymi. W przyszłości warto na to zwrócić uwagę, w szczególności gdy praca zostanie opublikowana do czego gorąco namawiam.

Kończąc stwierdzam, że praca napisana została na wyróżniającym poziomie. Recenzowaną dysertację naukową czytałem z wielką przyjemnością. Wnioski przedstawione w recenzowanej rozprawie powinny być dostrzeżone przez ustawodawcę na etapie stanowienia przepisów prawa podatkowego. Są one spójne, logiczne i rozwiązują wiele dotychczasowych problemów i sporów prawnych.

Mając powyższe na uwadze jednoznacznie stwierdzam, że Autorowi udało się osiągnąć zamierzony cel rozprawy. Recenzowana praca doktorska stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego. Koncepcja opracowania, przyjęty sposób argumentowania i ocen, zasługują na pozytywną ocenę. Tym samym praca odpowiada wszystkim wymaganiom określonym w art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (tj. Dz. U.

z 2017 r. poz. 1789). Jest to staranna analiza nieodpłatności w prawie podatkowym. Rozprawa wykazuje ogólną, bardzo wysoką wiedzę teoretyczną kandydata w dyscyplinach prawnych oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

Biorąc powyższe pod uwagę w pełni zasadne jest dopuszczenie Pana magistra Piotra Konrada Skalimowskiego do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia doktora w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie nauki prawne.

Korzystając z przywileju pełnienia funkcji recenzenta w przewodzie doktorskim, mając na uwadze bardzo wysoki, wyróżniający się poziom dysertacji naukowej, wnoszę o nadanie Panu mgr Piotrowi Konradowi Skalimowskiemu stopnia doktora w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie nauki prawne z wyróżnieniem.

Olsztyn, 25.01.2022 r.

dr hab. Bogumił Pahl, prof. UWM

