

Dr hab. Beata Kucia-Guściora, prof. KUL  
Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II  
Wydział Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji  
Katedra Finansów i Prawa Finansowego  
Al. Raławickie 14  
20-950 Lublin

Lublin, 19 listopada 2019 r.

**Recenzja rozprawy doktorskiej mgr Łukasza Pajora pt: „Sytuacja prawna wspólnika spółki niemającej osobowości prawnej jako dłużnika podatkowego”  
- przygotowanej pod kierunkiem prof. zw. dr hab. Teresy Dębowskiej-Romanowskiej**

**I. Podstawa prawna i kryteria oceny**

Podstawą sporządzenia poniższej recenzji jest uchwała Rady Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego podjęta na posiedzeniu w dniu 20 września 2019 r. powierzająca mi funkcję recenzenta. (*Pismo dr hab. Agnieszki Liszewskiej, Prof. nadzw. UŁ z dnia 23 września 2019 r.*). Przedmiotem recenzji jest rozprawa doktorska Pana Łukasza Pajora pt: „Sytuacja prawna wspólnika spółki niemającej osobowości prawnej jako dłużnika podatkowego”, Łódź 2019, licząca 249 stron maszynopisu.

Zgodnie z wymaganiami ustawowymi (art. 13 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki, - tekst jedn. Dz. U. z 2016 r. poz. 882 z późn. zm. w związku z art. 179 ustawy z dnia 3 lipca 2018 r. Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce Dz.U.2018 r. poz.1669) rozprawa doktorska, przygotowywana pod opieką promotora powinna stanowić oryginalne rozwiązanie problemu naukowego wykazywać ogólną wiedzę teoretyczną kandydata w danej dyscyplinie naukowej oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

Mając powyższe na uwadze, przy ocenie rozprawy doktorskiej Pana mgra Łukasza Pajora przyjęto następujące kryteria: wybór i znaczenie podjętej tematyki, poprawność w sformułowaniu celów badawczych, zastosowaną metodologię badań, wykorzystane źródła prawa, orzecznictwo oraz piśmiennictwo, a także strukturę i treść dysertacji wraz z jej stroną formalną.

**II. Wybór i znaczenie podjętej tematyki**

Podjęta w dysertacji problematyka sytuacji prawnej dłużnika podatkowego, jakim wspólnik spółki niemającej osobowości prawnej stanowi ważny i aktualny problem badawczy, zarówno z punktu widzenia teoretycznego, jak i jego praktycznego odniesienia. Wynika to z kilku przyczyn.

Po pierwsze, ogólna refleksja nad doniosłością problematyki dysertacji uprawnia do konstatacji, że dotyczy ona bardzo istotnego zagadnienia teoretycznego, jakim jest wzajemna relacja przepisów prawa prywatnego (prawo spółek) i prawa publicznego (prawo podatkowe). Jednakowoż ustalenie tej relacji nie ogranicza się do badania zakresu autonomii czy influencji obu dziedzin, a raczej jest pogłębionym uwypukleniem tej relacji prowokującym pytanie o spójność systemu prawa w szczególności w zakresie podmiotowości spółek osobowych i wspólników. Takie spojrzenie wydaje się być niezwykle potrzebne w polskiej nauce prawa w szczególności prawa podatkowego. Zrozumienie relacji między modelem kształtowania relacji prywatnoprawnych opartych na normach o charakterze dyspozytywnym, a modelem ingerencyjnym, imperatywnym właściwym dla prawa podatkowego, stanowi znakomite pole krytycznej analizy niezbędnej nie tylko na łonie nauki, ale konieczne także na gruncie legislacji. Można oczekiwać, że wnioski naukowe będą miały niebagatelne znaczenie dla kształtu prawa podatkowego, co uzasadnia podjęcie badań naukowych w ramach tej dyscypliny prawa.

Po drugie, główne zagadnienie pracy ma niezwykle silne uzasadnienie prawnogospodarcze, odnosi się bowiem do szerokiej grupy podmiotów jakimi są wspólnicy spółek niemających osobowości prawnej. Nie ulega wątpliwości, że prowadzenie działalności gospodarczej przez zrzeszenia wspólników, jakimi są spółki nieposiadające osobowości prawnej jest powszechnym i stale rozszerzającym się zjawiskiem w życiu gospodarczym. Ten aspekt jest objęty także szerokim zainteresowaniem ustawodawcy podatkowego. Zainteresowanie to ma nie tylko wymiar kształtowania poszczególnych podatkowych stanów faktycznych, ale także właściwego ujęcia systemowego sytuacji prawnej wspólników tychże spółek. Pozytywna ocena wyboru tematu także uzasadniona jest, więc tymi względami.

Po trzecie, na uwagę merytoryczną w nauce i praktyce prawa podatkowego zasługuje nie tylko kompleksowe odniesienie się do poszczególnych elementów i ich charakteru prawnej konstrukcji – modelu – odpowiedzialności wspólników, ale także relacji zachodzących między zobowiązaniem spółki a zobowiązaniem wspólnika. Związki, jakie można wyeksponować w takiej konfiguracji problemu wskazują na wielowątkowość i złożoność problematyki, ujawniają także niewystarczająco eksponowane w nauce prawa podatkowego cechy te same odpowiedzialności, które wynikają z wewnętrznej konstrukcji poszczególnych spółek, eksponującej silne natężenie elementów osobowych. Stąd podjęcie tej tematyki stanowi znakomite wielopłaszczyznowe i wielowątkowe pole badawcze.

Po czwarte, zagadnienie statusu prawnego dłużnika podatkowego, jakim jest wspólnik spółki niemającej osobowości prawnej jak dotąd nie doczekało się szerszego zainteresowania w polskiej nauce prawa podatkowego. Nieliczne opracowania naukowe mają charakter fragmentaryczny i przyczynkowy, zwykle stanowią one praktyczne ujęcie stosowania prawa w omawianym zakresie, niejednokrotnie powielające wcześniej prezentowane tezy w literaturze lub judykaturze bez głębszej ich weryfikacji. Od takiego ujęcia stronił Doktorat. Prezentowane w pracy ujęcie problemu nie jest też jedynie analizą ograniczającą się do wykładni i interpretacji art. 115 Ordynacji Podatkowej. Stąd można stwierdzić, że rozprawa ta jest nie tylko pierwszym tak pogłębionym, ale i nowatorskim – monograficznym – ujęciem

przedmiotowej tematyki. Ten argument także w pełni potwierdza trafność wyboru tematu rozprawy.

Nie ulega wątpliwości, że Pan Magister Łukasz Pajor wybierając zagadnienie wymagające analizy sytuacji prawnej spółnika spółki niemającej osobowości prawnej, jako dłużnika podatkowego, podjął się bardzo ambitnego i trudnego zadania. Można stwierdzić z przekonaniem, że nauka prawa podatkowego została wzbogacona o wartościową i oczekiwaną pracę naukową.

### **III. Cele badawcze, zakres i metodologia pracy**

Główny cel badawczy Autor zaprezentował we Wstępie do rozprawy doktorskiej. Doktorant ukierunkował swoje badania na określenie relacji między sytuacją prawną spółek a sytuacją prawną spółników oraz na określenie czy i za co każdy z wymienionych podmiotów opowiada – czy za zaległość podatkową czy też za zobowiązanie podatkowe (s. 10 rozprawy). W zasadzie, więc głównym przedmiotem analizy stało się zagadnienie podmiotowości spółek osobowych i na tym tle ich spółników z perspektywy prawa prywatnego i prawa podatkowego. Z aprobatą należy przyjąć zastrzeżenie poczynione przez Doktoranta, że nie jest jego celem wyłącznie przygotowanie monografii na temat art. 115 Ordynacji Podatkowej, ale nakreślenie charakteru prawnego relacji związanych z długiem podatkowym zachodzących między bardzo złożonymi i niejednoznacznie oznaczonymi podmiotami, jakimi są przedmiotowe spółki i ich spółnicy.

Nadto wyeksponowano szczegółowe zadania badawcze, chociaż tak ich nie nazwano wprost we Wstępie pracy, co byłoby pożądane ze względów metodologicznych. Z analizy Wstępu oraz uwag zawartych we Wprowadzeniach do poszczególnych rozdziałów można zrekonstruować następujące szczegółowe zadania badawcze.

W ramach pierwszego zadania badawczego, Pan Magister Łukasz Pajor dążył do wyeksponowania prywatnoprawnych determinantów konstrukcji i funkcjonowania spółek nieposiadających osobowości prawnej, a także statusu prywatnoprawnego ich spółników, aby na tym tle wykazać ich przełożenie na konstrukcje prawnopodatkowe, w szczególności na zdolność podatkową tych spółek.

Drugie zadanie badawcze wymagało od Autora odniesienia się do problemu podmiotowości podatkowoprawnej spółek, jako że ustawodawca podatkowy dysponując znaczną swobodą w zakresie jej przyznawania nie jest zobligowany do stosowania wypracowanych reguł prawa prywatnego. Gruntowana analiza samego pojęcia podmiotowości podatkowoprawnej spółek i poszukiwanie jej uzasadnienia miało doprowadzić Autora do ustalenia jej wpływu na sytuację prawną spółnika. Realizacja tego zadania badawczego wymagała z jednej strony określenia sytuacji prawnej poszczególnych typów spółek na gruncie materialnego prawa podatkowego tak w roli podatników jak i płatników, z drugiej zaś strony ustalenia zasad odpowiedzialności podatkowej tych spółek jako samodzielnych podmiotów prawa podatkowego.

Trzecim poddanym analizie problemem badawczym były natura i istota relacji prawnej wspólników i spółki postrzegane przez pryzmat ochrony interesów Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego, jako publicznoprawnych wierzycieli podatkowych. Autor poddał badaniu status wspólników, jako osób trzecich w kontekście tego na ile ich interesy majątkowe dają się oddzielić od interesów samych spółek osobowych. Zadaje przy tym zasadnicze dla pracy pytania: czy możliwe jest nadanie wspólnikom statusu osób odpowiedzialnych za cudzy dług podatkowych, jako osób trzecich, jaki jest charakter odpowiedzialności wspólnika i jaka jest gradacja stosunków prawnych i zakres powiązań w relacji, w której występuje wspólnik i spółka.

Czwarte pole badawcze obejmuje wskazanie zakresu i skutków prawnych ukształtowania postępowania podatkowego w przedmiocie orzeczenia o odpowiedzialności wspólnika. Realizacja tego zadania wymagała, więc uwypuklenia zróżnicowanego charakteru elementów podmiotowych postępowań zmierzających do wydania decyzji o odpowiedzialności, zbadania jej charakteru prawnego a także granic czasowych do orzekania o tej odpowiedzialności.

Taki układ celów badawczych rozprawy wskazuje na jej wielowątkowość i z pewnością przybliży Autora do realizacji celu głównego. Zarówno sformułowanie celu głównego, jak i celów cząstkowych uważam za trafne. Jednocześnie przyjęte cele pracy określiły kierunek i zakres badań zmierzający do udowodnienia głównej tezy badawczej i potwierdzenia prawdziwości tez pomocniczych. Jako tezę główną pracy przyjęto twierdzenie, że natura prawna spółek osobowych oraz wynikające z niej przenikanie się sfery prawnej spółki i wspólników, którzy są gwarantami majątkowymi jej funkcjonowania wyklucza ich zaliczenie do kategorii osób trzecich w rozumieniu Ordynacji Podatkowej. Wspólnikom spółek osobowych znacznie bliżej jest do pierwotnego dłużnika podatkowego – którą Autor określa jako osobę pierwszą, aniżeli co do osoby trzeciej która wtórnie ponosi odpowiedzialność za cudze zobowiązanie podatkowe. Cechy istotne charakteryzujące odpowiedzialność podatkową osób trzecich, w opinii Autora, nie mogą znaleźć w pełnym zakresie zastosowania do wspólników spółek osobowych.

Dokonując ogólnej oceny realizacji zadania naukowego nie można odmówić Autorowi zdyscyplinowania naukowego i konsekwencji prowadzonych rozważań. Możliwe to też było dzięki właściwemu zastosowaniu metodologii badań. Przyjęte przez Doktoranta metody badawcze zasługują na pełną aprobatę. Posłużenie się przede wszystkim metodą dogmatyczno-prawną, uzasadnione było szeroko zakrojoną w pracy koniecznością dokonywania analizy regulacji prawnych, a także odniesienia się do stanowiska judykatury oraz doktryny prawa, nie tylko finansowego. Co godne odnotowania Autor nie pominął także odniesienia do projektu nowej ordynacji podatkowej.

Dokonana w pracy egzegeza przepisów prawa świadczy o wysokim poziomie prawniczego warsztatu naukowego Pana Łukasza Pajora. Stała się ona podstawą do sformułowania dojrzałych i uargumentowanych wniosków oraz ocen własnych (*de lege lata*), a także umożliwiła wysunięcie zasadnych wniosków *de lege ferenda*. Uzupełnienie metody dogmatyczno-prawnej metodami: historyczną oraz prawnoporównawczą umożliwiło

Autorowi nakreślenie genezy omawianych instytucji oraz dokonanie niezbędnych porównań z rozwiązaniami funkcjonującymi w innych państwach, głównie w Niemczech. Zastosowana metodologia pracy zasługuje, więc na uznanie. Autor w pełni skupił się na aspektach prawnych, wszelkie kwestie poboczne o charakterze ekonomicznym czy prakseologicznym nie zdominowały pracy, a ich przytoczenia miały tylko i wyłącznie charakter uzupełniający. Stwierdzam, zatem, że nie tylko tematyka, cel, czy zakres pracy, ale także sposób realizacji zadania badawczego zadecydowały o wysokiej ocenie pracy. Dzięki temu praca stanowi oryginalne w formie i w treści opracowanie.

#### **IV. Wykorzystane źródła prawa, orzecznictwo oraz piśmiennictwo**

Podejmując się oceny wykorzystanych w pracy źródeł prawa, dorobku judykatury i doktryny, należy podkreślić, że omówiona w rozprawie tematyka nie była jak dotąd przedmiotem tak pogłębionego opracowania, zatem ma charakter autorski, gdyż Doktorant nie miał możliwości odniesienia do jakiegokolwiek aktualnego opracowania monograficznego z tego zakresu. Wykorzystana w pracy baza źródłowa jest bardzo dobrze dobrana merytorycznie.

W pracy zostało powołanych 41 aktów prawnych. Obejmują one swym zakresem zarówno akty prawa Unii Europejskiej oraz akty prawa krajowego o różnej randze i zakresie obowiązywania. Autor w zasadzie prawidłowo ujął ich wykaz na końcu opracowania. Pewne wątpliwości może budzić kilka kwestii, które sugerowałabym rozważyć na etapie przygotowania rozprawy do publikacji. Po pierwsze, uważam, że dobrym zabiegiem metodologicznym jest oddzielenie źródeł prawa Unii Europejskiej, od aktów prawa krajowego. Przy czym akty prawa polskiego, w moim przekonaniu powinny zostać wyodrębnione od aktów prawa krajowego innych państw. Taki układ pozwoliłby na zachowanie konstytucyjnej hierarchii źródeł prawa i właściwe wyeksponowanie wykazu zagranicznych źródeł prawa. Po drugie, Autor dość oryginalnie przyjął metodę chronologicznej prezentacji aktów prawnych (choć też niekonsekwentnie) pomijając w zasadzie układ hierarchiczny, co w efekcie spowodowało wymienienie rozporządzeń Prezydenta RP, czy dekretów przed ustawami. Po trzecie, zgodnie z obowiązującymi standardami cytowania aktów prawnych, każdorazowo w metryce aktu prawnego powinien być zaznaczony (o ile został ogłoszony) tekst jednolity –skrótem „tj.” lub „tekst jedn.”. Tymczasem Doktorat powoływał Dzienniki Ustaw, w których zamieszczone zostały teksty jednolite jednak bez zastosowania ww. skrótów. Wykaz aktów prawnych wymaga poprawy od strony formalnej i redakcyjnej, aby nie sprawiał wrażenia chaotycznego, czy niestarannego (np. w pozycji 25 Wykazu aktów prawnych zamiast roku 2002 Autor napisał „2992”).. Dostrzeżone mankamenty nie mają jednak dyskryminującego znaczenia dla bardzo wysokiej oceny doboru źródeł prawa.

W pracy wykorzystany został w niezbędnym zakresie dorobek orzeczniczy. Składa się na niego w sumie 138 judykatów (w tym: 3 wyroki Trybunału Konstytucyjnego, 8 orzeczeń Sądu Najwyższego, 124 orzeczenia sądów administracyjnych, 1 wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE oraz 2 wyroki sądów powszechnych). Autor przygotował wykaz oparty o kryterium chronologiczne, a hierarchię orzeczeń zastosował jedynie do kategorii sądów, nie

stosując jej w ramach poszczególnych kategorii do samych orzeczeń, choć przyjętą praktyką jest także hierarchiczny układ wewnętrzny (uchwały, wyroki, postanowienia). Proponowałabym jednak w toku przygotowań do publikacji rozprawy dokonanie stosowanego – przyjętego w naukach prawnych – uporządkowania układu powołanych orzeczeń sądów. Innym niedociągnięciem jest pominięcie wskazania Dzienników Ustaw, jako legalnych publikatorów dla orzeczeń TK. Pewien niedosyt budzi nadto fakt, że wykorzystany w pracy dorobek orzecznicy sądów administracyjnych obejmujący 76 pozycji zawiera ponad połowę orzeczeń sprzed 10 lat. Może to nasuwać pytanie, czy w aktualnym orzecznictwie przedmiotowa problematyka jest pomijana?

Szczególnego podkreślenia wymaga zgromadzony i przytoczony przez Autora w rozprawie doktorskiej dorobek literatury. Jego ilość, a przede wszystkim dobór dzieł o najistotniejszym znaczeniu dla badanego przedmiotu świadczy o wszechstronności i skrupulatności Doktoranta, ale także o umiejętności pozyskiwania i selekcji materiału badawczego. Wykaz cytowanej literatury obejmuje 270 pozycji. W tym zestawieniu znalazło się 11 pozycji obcojęzycznych (głównie w j. niemieckim). Wszystkie pozycje literatury zostały prawidłowo wykorzystane. Autor unikał raczej pozycji o charakterze podręcznikowym, czy akademickich kompendiów bazując na monografiach, profesjonalnym czasopiśmiennictwie oraz komentarzach do ustaw. Załączona do pracy bibliografia zawiera pewne mankamenty techniczne takie jak: brak pełnej metryki czasopisma np. wskazania numerów (zob. 10, 153, 183, 186, pozycja bibliografii); błędy literowe w nazwiskach czy imionach autorów (poz. 48, 133) oraz powtórzenia (np. 68 i 133; 69 i 154). Błędy te uznaję, jako wynik pośpiechu i niedopatrznie, które można usunąć przygotowując pracę do publikacji.

## **V. Struktura i treść dysertacji**

Struktura ocenianej rozprawy jest zgodna z koncepcją badawczą. Dysertacja składa się ze Wprowadzenia, pięciu rozdziałów merytorycznych oraz Zakończenia. W pracy zamieszczone zostały wykazy wykorzystanych źródeł prawa, literatury oraz orzecznictwa. Każdy z rozdziałów został podzielony na punkty. Niektóre punkty dodatkowo zostały podzielone na podpunkty, zaś niektóre z nich jeszcze na niższe jednostki redakcyjne. Niestety Autor w tym zakresie nie stosuje konsekwentnie jednolitego podziału materiału, co choć może być uzasadnione treścią analizowanych zagadnień, nie realizuje spójnej koncepcji w budowie pracy. Przykładowo: rozdział pierwszy został podzielony na 10 punktów, a tylko w jednym z nich – w punkcie trzecim zamieszczono dalszych sześć podpunktów. Natomiast w rozdziale trzecim zawarto podział na 12 punktów z czego sześć z nich została podzielona na podpunkty, zaś jeden zdezagregowano na podpunkty podpunktów. Zdecydowanie opowiadam się za spójną i jednolitą konstrukcją poszczególnych rozdziałów stanowiących systemowy i analogiczny w każdym rozdziale podział jednostek redakcyjnych. Jego przeprowadzenie wymaga od Autora zdystansowanego, ale także holistycznego podejścia do materii prezentowanej w pracy. Zauważona drobiazgowość nie tyle jest rażąca, co zbędna i z tego powodu budzi wątpliwości.

Rozważania merytoryczne w każdym rozdziale oparte są na schemacie, gdzie punktem wyjścia jest Wprowadzenie, w którym Autor prezentuje cele i zakres przedmiotowych rozważań, natomiast zwieńczeniem rozdziału jest Podsumowanie zawierające wnioski zeń płynące. Wydaje się, że nieco mylące, i niepotrzebne było dodatkowe wprowadzanie – niektórych podpunktach poszczególnych rozdziałów „Zagadnień wprowadzających”. Stało się tak w rozdziale II podpunkt 3.1 oraz 5.1, w rozdziale III podpunkt 3.1, w rozdziale V podpunkt 3.1. Jeszcze większe zdziwienie budzi wprowadzenie w podpunktach niektórych podpunktów także kolejnych „Zagadnień wprowadzających” – rozdział IV podpunkt 2.3.1, czy 3.2.1, zaś w rozdziale III w podpunkcie 7.3.1 „Zagadnień wstępnych”. Podobnie, choć konsekwentnie Autor prezentował swoje oceny i wnioski w Podsumowaniach rozdziałów, to zdarzyło się, że w niektórych miejscach pracy dodawał „Wnioski częściowe”, np. rozdział III punkt 3.5, rozdział IV podpunkt 2.3.5. Uznane jest w metodologii nauk prawnych podejście, w którym dla każdego rozdziału są sporządzane wyczerpujące uwagi wprowadzające w jego problematykę, bez dodatkowego wprowadzania w toku analizy kolejnych wprowadzeń, podobnie właściwe wydaje się zebranie wniosków *de lege lata* i *de lege ferenda* w ostatecznym podsumowaniu rozdziału. Nawet, jeśli Autor chce pewne zagadnienia wyeksponować szczegółowo czy to rozpoczynając rozdział czy to go kończąc, należy pokładać ufność w czytelniku, że zwróci na nie uwagę zapoznając się z wprowadzeniem i podsumowaniem każdego rozdziału. Uważam, zastosowanie tego modelu pozwoliłoby na uniknięcie dublowania się nie tylko tytułów odnoszących się do różnych części pracy i spełniających w niej odmienne funkcje, ale zmniejszyłoby ryzyko powtarzania pewnych treści uwidaczniając pewną regularność i systematyczność, przekładającą się na koherencję treści i układu pracy.

Dokonując oceny wartości treści recenzowanej rozprawy już w punkcie wyjścia trzeba podkreślić, że przedstawia ona bardzo wysoki wręcz wyróżniający się, poziom merytoryczny. Zawarta w pracy analiza dogmatyczno-prawna jest wynikiem rzetelnie przeprowadzonych badań, świadczy ona o umiejętności stosowania zasad wykładni prawa, argumentacji, studiów interdyscyplinarnych i właściwego ich udokumentowania. W ocenianej pracy została ona znakomicie połączona z umiejętnością konfrontacji rozwiązań prywatnoprawnych z ich daleko idącymi skutkami prawnofinansowymi. Autor w sposób dojrzały i odpowiedzialny nie tylko relacjonuje poglądy doktryny, czy stan ustawodawstwa, ale dokonuje ich rzetelnej i kierunkowej oceny, nie uchylając się od uwag krytycznych opatrzonej merytoryczną argumentacją, eksponowanych w pracy z elegancją i wycuciem.

Z przekonaniem, po wnikliwej lekturze stwierdzam, że oceniane dzieło jest prawidłowo i proporcjonalnie skomponowane, przy jednoczesnym zachowaniu przez Autora, reżimu koncepcyjnego i terminologicznego.

We Wprowadzeniu Doktorant zawarł najistotniejsze informacje dotyczące przedmiotu, celu głównego dysertacji, jej celów szczegółowych realizowanych w poszczególnych rozdziałach, omówił metody badawcze oraz wskazał na stan badań w nauce prawa podatkowego w zakresie przedmiotowym pracy, a także na zasadność podjętej problematyki.

*Am*

Uważam za dobrą praktykę wyeksponowanie we Wstępie tego rodzaju prac naukowych także tezy badawczej, co też się stało w ocenianej pracy.

Rozdział pierwszy zatytułowany „Charakterystyka spółek niemających osobowości prawnej” (s. 14-56) ma nie tylko charakter otwierający merytoryczne rozważania oraz determinujący ich zakres. Został on poświęcony konstrukcji prawnej spółek osobowych oraz ich charakteru prawnego. Normatywne podstawy tworzenia tych spółek, ich organizacji funkcjonowania i rozwiązywania określają przepisy prawa prywatnego, warunkując ich charakter prawny. Autor w pełni zdając sobie sprawę, że rozwiązania z zakresu prawa cywilnego stanowią implikację dla prawa podatkowego, dokonuje doboru tych płaszczyzn rozważań, które następnie wyeksponuje na gruncie prawa podatkowego. Uzasadniając specyfikę sytuacji prawnej wspólników spółek osobowych, jako pochodną sytuacji samych spółek przygotował podłoże do dalszych analiz. Bez tego zakorzenienia w regulacje o charakterze prywatnoprawnym (źródła prawa, typy normatywne poszczególnych spółek ich funkcjonowanie począwszy od powstania, aż po rozwiązanie) trudne byłoby do uargumentowania poglądy i propozycje odnoszące się do prawa podatkowego. Pomimo, iż oceniany rozdział nie odnosi się stricte do materii prawnopodatkowej przyjmuję go z uznaniem, gdyż Autor nie tylko przytoczył w niezbędnym zakresie przedmiotowe regulacje prawnohandlowe, ale nie stronił od oceny ich znaczenia. Dodatkowo odniesienie się do ewolucji rozwiązań prawnych wskazuje na uzasadnienie ocenianych konstrukcji prawnych pozywające sięgnąć do ich istoty. W świetle ustaleń poczynionych w omawianym rozdziale należy uznać, że miał on istotne znaczenie dla dalszych rozważań. Jak wynika z dalszej części pracy okoliczności tu podniesione stały się punktem wyjścia dla wskazania ich wpływu na zasady ponoszenia przez wspólników odpowiedzialności. Wyprowadzone przez Autora wnioski poprzedzone są esencjonalną analizą prawną, jednakże w efekcie niepozostawiającą wątpliwości, co do komplementarności i integralności wywodu.

W rozdziale drugim pt. „Status podmiotowy spółek niemających osobowości prawnej na gruncie prawa podatkowego” (s. 57-92) przedstawiona została podatkowoprawna sytuacja spółek niemających osobowości prawnej. Rozdział ten jest konsekwencją dwóch wypadkowych: z jednej strony konstrukcji prawnej danego typu normatywnego spółki oraz niemożności bezpośredniego przeniesienia na grunt prawa podatkowego ustaleń dotyczących podmiotowości prawnej spółek osobowych na tle innych jednostek nieposiadających osobowości prawnej, z drugiej zaś strony, konieczności ustalenia zdolności do występowania tych spółek w charakterze samodzielnych podmiotów prawa podatkowego, a w związku z tym ponoszenia odpowiedzialności podatkowej. Podkreślenia wymaga, że przedstawione problemy w niniejszym rozdziale nie mają jedynie instrumentalnego charakteru, nie stanowią, bowiem tła dla rozważań głównych w pracy. Mają raczej fundamentalne znaczenie gdyż dotyczą podmiotowości prawnopodatkowej, a ta z kolei nie może być postrzegana przez pryzmat ogólnego prawa podatkowego, ale z perspektywy poszczególnych podatków. Zatem konieczne było odniesienie się do ustalenia przyczyn przyznania podmiotowości prawno podatkowej (silnego związku podmiotu z przedmiotem opodatkowania, a w przypadku spółek w szczególności ich uczestnictwo w obrocie gospodarczym), a także przekrojowego wskazania owej podmiotowości na gruncie poszczególnych typów podatków. Ten zabieg

Am

poczyniony przez Autora pozwolił mu wyeksponować de lege lata, swoistą separację spółki i wspólnika w kontekście zobowiązania podatkowego (dłużnika pierwotnego). Jednocześnie przesądzenie, że spółki osobowe są samodzielnymi podmiotami prawa, uprawniło Autora do konstatacji, że nie powinno to skutkować automatycznym uznaniem za ich całkowite wyodrębnienie od ich substratu osobowego. Nadto z uwagi na perspektywę ochrony interesów wierzycieli podatkowych bardzo silny związek sfer: spółki i wspólnika, który jest uwarunkowany charakterem prawnych tychże spółek nie może być unicestwiony.

Trzeci rozdział zatytułowany „Wspólnik spółki osobowej jako podmiot odpowiedzialności podatkowej i osoba trzecia” (s. 92-163) stanowi analizę cech wyróżniających podmioty prawa podatkowego kwalifikowane do kategorii osób trzecich ze szczególnym wyeksponowaniem wspólnika spółki osobowej. Autor w sposób prawidłowy wykorzystując aktualny i historyczny dorobek doktryny proponuje zdefiniowanie osoby trzeciej z punktu widzenia teoretycznego, poprzez uwydatnienie jej cech, a nie tylko zaszeregowania przez ustawodawcę do tej kategorii. Jest to ujęcie istotne, bo pozwala sięgnąć do natury reguł systemowych rządzących tym specyficznym rodzajem odpowiedzialności w prawie podatkowym. Pozwala Autorowi postawić pytanie o zasadność zaliczenia do kategorii osób trzecich tych grup podmiotów, wobec których ze względu na ich właściwości dochodzi do znacznej modyfikacji czy też nawet zniesienia tych reguł. Dogłębne poszukiwanie przyczyn leżących u podstaw uczynienia wspólników spółek osobowych podmiotami odpowiedzialności prowadzi Doktoranta do źródła – czyli do natury prawnej tych spółek, nadto pozwala przywoływać potrzebę kompatybilności rozwiązań prywatno i publicznoprawnych. Dokonując analizy Pan Łukasz Pajor krytycznie odnosi się do stanowiska doktryny o zmianie rozkładu ciężaru podatkowego w odniesieniu do wspólników spółek osobowych i traktowania ich odpowiedzialności jako sytuacji nadzwyczajnej (co ma miejsce w większości przypadków odnoszących się do osób trzecich), przekonywująco udowadniając, iż mechanizm odpowiedzialności wspólnika za zobowiązania podatkowe spółki jest immanentną cechą wynikającą z natury tych spółek. Doktorant twierdzi, że czynienie wspólnika osobą trzecią w tym kontekście jest zabiegiem sztucznym. Przywołując te argumenty demaskuje w sposób merytoryczny niekonsekwencję ustawodawcy.

Wydaje się, że zawarte w niniejszym rozdziale rozważania odnoszące się do modeli eksponujących podstawy prawne odpowiedzialności wspólników, bezsprzecznie konieczne do zaprezentowania, powinny raczej otwierać ów rozdział, a nie stanowić jego kontynuację. Ta uwaga nasuwa się, stąd, że w moim przekonaniu stanowią one tło historyczne i teoretyczno-prawne modelowe ujęcie instytucji. Pewne wątpliwości, których nie rozwiewa analizowany tekst trzeciego rozdziału nasuwają się w związku z niektórymi uszczegółowionymi zagadnieniami – które bynajmniej nie są zbędne, ale zastanawiać musi ich ujęcie. Dotyczy to np. punktu 8.6 zatytułowanego „*Odpowiedzialność za zaległości podatkowe innego wspólnika wynikające z działalności spółki oraz odpowiedzialność spółki za zobowiązania wspólnika związane z jego uczestnictwem w spółce – wzmianka*” (podkreślenie BKG). Po pierwsze, w odrębny punkt został zaopatrzony 1 stronicowy tekst, podczas gdy inne punkty liczą po kilka lub kilkanaście stron. Po drugie wydaje się, że nie jest właściwe dodawanie do tytułu jednostki redakcyjnej „wzmianka” bez wyjaśnienia powodów merytorycznych takiego

ujęcia. Po trzecie, czy nie byłoby bardziej właściwe wspomnienie o tym historycznym rozwiązaniu w części dotyczącej podmiotowej strony odpowiedzialności? Na tym tle wydaje się być uprawnioną uwaga ogólna, że co prawda taki drobiazgowy podział jednostek redakcyjnych daje czytelnikowi komfort odbioru, ale metodologicznie może budzić pewne wątpliwości, wydaje się, że te poszczególne elementy składające się na całokształt zakresu przedmiotowego nie wymagają odrębnej ekspozycji, zawierają się w zagadnieniu głównym, jako jego różne aspekty. Stąd jestem przekonana, że nie uchybiłoby czytelności pracy ujęcie mniej drobiazgowo niektórych zagadnień wyeksponowanych w odrębnych jednostkach redakcyjnych

Przedstawienie w pracy szeregu aspektów tak charakteru prawnego jak i zakresu przedmiotowego i podmiotowego odpowiedzialności, uważam za wszechstronne i wielowątkowe studium umożliwiające ocenę sytuacji wspólnika spółki osobowej (a także byłego wspólnika). Szczególnie, że Autor rozważa problem z wielu perspektyw, odwołując się do przywoływanych wcześniej w pracy rozwiązań prywatnoprawnych, podejmując wątki różnych aspektów funkcjonowania spółek i ich wspólników, różnorodnych obowiązków wynikających z prawa podatkowego. Optyka ochrony interesów wspólników i spółki w kontekście spójności systemowej w zakresie odpowiedzialności ponoszonej przez te podmioty nie jest jednak jedyną obecną w rozważaniach Doktoranta. Należy docenić, że krytyka aktualnych rozwiązań prawnych przejawia się także w aspekcie ochrony interesów wierzycieli publicznoprawnych.

Szczególnie dla mnie ciekawym poruszonym w rozdziale trzecim zagadnieniem wydaje się problem odpowiedzialności wspólników spółek prawa obcego. Autor oparł swoje rozważania w zasadzie na jednym orzeczeniu NSA (o drugim jest tylko wzmianka) słusznie wychwytyjąc lukę prawną w zakresie możliwości ponoszenia odpowiedzialności przez wspólników spółek osobowych prawa obcego za ich zaległości podatkowe, które powstały w Polsce. Badania w tym zakresie wymagają dalszej kontynuacji.

Rozdział czwarty dysertacji (s. 163- 202) poświęcony został relacjom zachodzącym między zobowiązaniem spółki a zobowiązaniem wspólnika. Analizie poddano owo zagadnienie na trzech płaszczyznach. Pierwsza z nich to normatywny kształt akcesoryjności w przypadku odpowiedzialności wspólnika. Druga odnosi się do ustalenia gradacji między zobowiązaniem spółki a zobowiązaniem wspólnika, a w konsekwencji subsydiarnego charakteru odpowiedzialności wspólnika. Trzecia wreszcie to ustalenie, jaki jest zakres i następstwa solidarności zobowiązań wspólników oraz spółki. Autor nie negując eksponowanych w doktrynie cech odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe zadaje fundamentalne pytania posiłkując się tymże dorobkiem w stosunku do wspólników spółek osobowych. Cenne jest to, że Doktorant korzystając ze stanowiska nauki prawa podatkowego, potrafi zaprezentować własne oceny i poglądy, zaś sposób ujęcia tematyki dowodzi umiejętności analitycznego podejścia Doktoranta. Zwrócić należy uwagę, że Pan Łukasz Pajor prezentując odmienne poglądy niż powoływani autorzy podejmuje krytykę w sposób kulturalny i taktowny, a własne odmienne stanowisko dobrze argumentuje.

*Am*

Przeprowadzona w tym rozdziale analiza potwierdziła założenia badawcze, że zobowiązanie wspólnika ponoszącego odpowiedzialność za spółkę na charakter akcesoryjny, subsydiarny i solidarny. Szczególnie wartościowe są te wieloaspektowe rozważania zawarte w pracy, które pozwalają Autorowi dostrzec zróżnicowaną sytuację wspólników istniejących spółek, w tym spółki cywilnej oraz byłych wspólników - spółek rozwiązanych. Wskazuje on bowiem nie tylko na przełamywanie wskazanych wyżej cech odpowiedzialności (akcesoryjności, subsydiarności czy solidarności), ale ich współzależność i daleko idące skutki tejże współzależności.

Ostatni rozdział piąty (s. 203-254) osnuty jest wokół zagadnienia realizacji odpowiedzialności wspólnika. Przeprowadzona w tej części pracy analiza ogniskuje się na dwóch elementach. Pierwszy, to zagadnienia procesowe związane z postępowaniem zmierzającym do orzeczenia od odpowiedzialności wspólnika. Drugi, to możliwe formy wykonywania spoczywającego na wspólniku zobowiązania. Punktem wyjścia jest przyjęcie założenia, że także płaszczyzna proceduralna daje podstawy do wniosku, że sytuacja prawna wspólnika na tle innych osób trzecich jest nietypowa. Z jednej, bowiem strony wspólnicy są traktowani „standardowo” jak inne osoby trzecie - prowadzone jest wobec nich typowe postępowanie dwufazowe. Tę zaś sytuację Autor kontestuje wskazując na „sztuczne oddalenie wspólnika od spółki”, co z kolei pozostaje w sprzeczności z naturą prawną spółek. Z drugiej ustawodawca dostrzegając silne przenikanie się sfer wspólników i spółki wprowadza specyficzny tryb orzekania od odpowiedzialności tych pierwszych w postaci jednofazowego postępowania, co z kolei na płaszczyźnie procesowej prowadzi do zrównania pozycji wspólników i spółki. Pan Magister właściwie ocenia ten stan rzeczy i nazywa go wprost wysoce niedoskonałym, z uwagi zarówno na sztuczne wkomponowanie wspólników w system odpowiedzialności osób trzecich, jak i ryzyko arbitralnego kształtowania przez organ podatkowy pozycji byłego wspólnika. Argumentacja Doktoranta jest przekonująca tym bardziej, że jest poparta szeroką wiedzą na temat natury odpowiedzialności osób trzecich i na jej tle specyfiki sytuacji wspólników, a także dostrzeżeniem i wyeksponowaniem problemów, „jaki narosły” w orzecznictwie sądów administracyjnych takich jak sposób wyznaczenia zakresu podmiotowego postępowania, charakter prawny decyzji dotyczącej odpowiedzialności wspólnika, czy zasadności wskazania terminów do wydania ww. decyzji. Przyjmując założenie, że nie jest właściwe podtrzymanie przez ustawodawcę modelu dwufazowego postępowania opartego na swoistym dystansie między spółką a wspólnikami, Autor konsekwentnie analizuje kolejne regulacje prawne wykazując prawdziwość swoich twierdzeń. Dotyczy to przede wszystkim kwestii wadliwości ukształtowania przepisów o zabezpieczeniu, które nie tylko są wyrazem pominięcia natury prawnej spółek osobowych, ale także skutkują osłabieniem pozycji wierzyciela publicznoprawnego i narażają interes fiskalny na ryzyko uszczerbku.

W Zakończeniu pracy liczącym 14 stron Autor dokonał trafnych uogólnień, a jednocześnie w sposób klarowny i zwarty zaprezentował obraz, jaki wyłania się z analizy dogmatycznej wzbogaconej o prawnoprównawczy aspekt w odniesieniu do sytuacji wspólnika spółki niemającej osobowości prawnej. Ten aspekt parwooporównawczy ma znamieny rys, Autor bowiem z jednej strony ogniskuje podatkowoprównawcze rozważania wokół



natury prawnej spółek niemających osobowości prawnej, ale też z drugiej strony zdaje sobie sprawę z trudności w wypracowaniu - swego czasu - w doktrynie prawa prywatnego obecnego stanowiska na temat tychże spółek. Ewolucyjny więc rozwój prawa podatkowego odbija echo cywilistycznych sporów. Dlatego słusznie Doktorant postuluje, aby podatkowy ustawodawca właściwie ukształtował relacje między spółką a wspólnikami w kontekście odpowiedzialności. Oryginalnym zabiegiem naukowym jest także zwięźczenie rozważań identyfikacją i oceną relacji zachodzących pomiędzy spółką a wspólnikami. Przyznanie spółkom osobowym podmiotowości podatkowoprawnej nie przesądza automatycznie o jej oddaleniu od wspólników, ten zabieg ustawodawcy, określony przez pana Łukasza Pajora jako zabieg techniczny, ma jednak daleko idące skutki prawne, które Autor rzeczowo ocenia jako prowadzące do „ukrycia rzeczywistego podatnika”. Zrozumienie natury relacji między spółką a wspólnikami jest niezbędne, aby prawidłowo ukształtować odpowiedzialność tych ostatnich za zobowiązania a nie dopiero za zaległości podatkowe. W tym kontekście trudno się nie zgodzić, z głównym argumentem Doktoranta, o błędnym, nazbyt automatycznym i nieodpowiednim do natury prawnej wkomponowaniem odpowiedzialności wspólników w systematykę odpowiedzialności osób trzecich. Przedstawiana dalej argumentacja jest pokłosiem tej konstatacji, a dotyczy nieadekwatności aktualnej konstrukcji tej odpowiedzialności opartej na art. 115 Ordynacji Podatkowej. Przedstawione przez Autora propozycje zmian legislacyjnych są uzasadnione jego diagnozą, aczkolwiek zostały przedstawione w raczej w ogólnym zarysie. Interesujące byłoby także zapoznanie się ze szczegółami proponowanych rozwiązań w zakresie modyfikacji obecnego modelu odpowiedzialności. Wydaje się, że przygotowanie takiej szczegółowej propozycji modelu docelowego – optymalnego- autorstwa Doktoranta byłoby istotnym wkładem w naukę prawa podatkowego, ten aspekt pozostaje więc zadaniem badawczym na przyszłość.

Sumując stwierdzam, że konkluzje zaprezentowane w Zakończaniu znajdują pełne uzasadnienie w rozważaniach będących treścią merytorycznych rozdziałów. Wskazane zaś wnioski są przemyślane i wyważone, a w konsekwencji zasługują na aprobatę. Ocena, więc strony merytorycznej pracy nie pozostawia żadnych wątpliwości, że cele, jakie Autor sobie postawił, zostały w pełni osiągnięte.

## **V. Język i strona formalna pracy**

Dysertacja jest napisana językiem komunikatywnym, w sposób czytelny i logiczny. Autor swobodnie posługuje się językiem prawniczym. Strona formalna pracy nie budzi większych zastrzeżeń. Dysertacja została podzielona na mniejsze jednostki redakcyjne: rozdziały oraz punkty a niekiedy podpunkty, jak wskazywałam wyżej, niekiedy nazbyt drobiazgowo. Przypisy zostały sporządzone ze starannością i rzetelnością zgodnie ze standardowymi wymaganiami stawianymi tego rodzaju opracowaniom. Mają one nie tylko walor dokumentacyjny, ale także poznawczy.

Bardzo pozytywny odbiór ogólny treści rozprawy nie zwalnia recenzenta od obowiązku wskazania niedociągnięć, które jednak w sposób zasadniczy nie wpływają na ocenę pracy, ale mogą stanowić pomoc przy przygotowywaniu jej tekstu do opublikowania. Mają głównie charakter formalny. Zaliczam do nich: w niektórych partiach pracy nazbyt

drobiazgową i niesymetryczną strukturę (liczne podpunkty i ich kolejne podpunkty), zamieszczenie dodatkowych uwag wprowadzających lub wniosków częściowych do niektórych punktów obok uwag wprowadzających i podsumowań ogólnych dla każdego rozdziału. Żałuję, że Autor nie wypunktował argumentów zawartych w Zakończeniu wprost w odniesieniu do przyjętej na wstępie tezy i nie podzielił wyraźnie wniosków na *de lege lata* i *de lege ferenda*, choć przecież znalazły się one przecież w tej części pracy. Na etapie publikacji proponowałaby je klarownie ująć i wyeksponować, gdyż stanowią wartość dodaną pracy. Pomimo bardzo wysokiej staranności o stronę językową pracy, którą doceniam, nie udało się uniknąć drobnych potknięć w postaci błędów interpunkcyjnych czy literówek. Były to jednak incydentalne uchybienia.

## VI. Konkluzja

Konkludując stwierdzam, że sformułowane w niniejszej recenzji wątpliwości i sugestie, mają charakter polemiczny i w żadnym razie nie podważają wartości ocenianej rozprawy. Oceniam ją bardzo wysoko, jako pracę opartą na bardzo dobrej znajomości literatury przedmiotu, ustawodawstwa oraz godnym uznania warsztacie naukowym Doktoranta. Wnikliwa lektura treści pracy pozwala mi stwierdzić jej komplementarność i integralność merytoryczną, co wymagało z pewnością od Autora skrupulatności i samodyscypliny. Treść dysertacji dowodzi zarówno znakomitej znajomości podjętej problematyki, jak i szerokiej ogólnej wiedzy prawniczej Autora. Mająca bardzo aktualny charakter dyskusja nad modelem odpowiedzialności podatkowej w szczególności w odniesieniu do wspólników spółek niemających osobowości prawnej została wzbogacona o cenny głos doktryny. Z tego względu zachęcam Autora do jej opublikowania w celu upowszechnienia tak istotnych treści.

Rozprawa doktorska, Pana mgr Łukasza Pajora pt: „Sytuacja prawna wspólnika spółki niemającej osobowości prawnej jako dłużnika podatkowego” - przygotowanej pod kierunkiem prof. zw. dr hab. Teresy Dębowskiej-Romanowskiej, stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego oraz wykazuje ogólną wiedzę teoretyczną Autora w zakresie prawa finansowego, a także umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. Recenzowana dysertacja, w moim przekonaniu w pełni spełnia wymagania stawiane rozprawie doktorskiej określone w *art. 13 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki, - tekst jedn. Dz. U. z 2016 r. poz. 882 z późn. zm.* w związku z *art. 179 ustawy z dnia 3 lipca 2018 r. Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce Dz.U.2018 r. poz.1669* tym samym może stanowić podstawę od ubiegania się o nadanie stopnia naukowego doktora. W związku z powyższym wnoszę o dopuszczenia Pana mgra Łukasza Pajora do dalszych etapów przewodu doktorskiego.

*Beata Anna Anna*