

Recenzja

rozprawy doktorskiej Pana mgr. Łukasza Pajora nt.: *Sytuacja prawna wspólnika spółki niemającej osobowości prawnej jako dłużnika podatkowego*, Łódź 2019, której promotorem jest Pani prof. dr hab. Teresa Dębowska-Romanowska.

Recenzowana rozprawa doktorska Pana mgr. Łukasza Pajora, została poświęcona omówieniu kwestii prawnych związanych z funkcjonowaniem wspólnika jednego z rodzajów spółek handlowych w aspekcie ciążących na nim zobowiązań podatkowych. Wybrany temat należy uznać za ważny tak dla teoretyków prawa, jak i praktyków z uwagi na przenikające się rozwiązania prawne z zakresu prywatnego prawa gospodarczego, prawa cywilnego, jak i prawa podatkowego powodujące wątpliwości interpretacyjne.

W celu przybliżenia tej problematyki, jak przystało na opracowanie z zakresu prawa, Autor koncentruje swoją uwagę zarówno na obowiązujących, jak i historycznych już unormowaniach prawnych. W tym zakresie swoje rozważania rozpoczyna od wskazania prawnych podstaw ich funkcjonowania od roku 1918, upatrując w tym okresie podwalin legislacyjnych dla działania także w zakresie podatkowym, spółek niemających osobowości prawnej (s.15-16 pracy). Wykazuje przy tym trzy polskie podstawy prawne ich działania: Kodeks zobowiązań, Kodeks handlowy (wzorowany na niemieckim *Handelsgesetzbuch*) oraz Kodeks cywilny.

Podstawą analizy prowadzonych wywodów jest również bogata polska literatura przedmiotu, choć nie brak także odwołań do zagranicznych pozycji bibliograficznych. Co oczywiste przy tego typu dysertacjach, zastosowanie mają liczne pozycje orzecznictwa sądowego przede wszystkim krajowego ale również wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Wykorzystanie tych wskazanych podstaw należy uznać za niezbędne i konieczne z punktu widzenia teoretyków prawa analizujących kwestie związane z szeroko rozumianą sytuacją prawną wspólników spółek niemających osobowości prawnej z tytułu ich długu podatkowego, jak i praktyków stosujących obowiązujące regulacje prawne. Przy tym, na podkreślenie zasługuje fakt, że podjęta problematyka została potraktowana kompleksowo, co czyni omawianą pozycję istotną w stosunku do innych jedynie częściowych opracowań dotyczących wybranych zagadnień. Stąd niebagatelne znaczenie należy przypisać przejrzystości struktury pracy, co przejawia się w jej układzie. Praca składa się z: Wykazu

ważniejszych skrótów, Wstępu, pięciu Rozdziałów, Zakończenia, Bibliografii oraz Wykazu orzecznictwa sądowego i Wykazu aktów prawnych.

W Wykazie ważniejszych skrótów, zawartym na stronie 7 pracy, Autor odnosi się jedynie do uznanych przez Niego za najważniejsze skrótów wykorzystanych w dysertacji. Przy tym co warto podkreślić, w przypadku aktów prawnych Wskazuje na obowiązujące teksty jednolite powoływanych aktów.

Treść Wstępu, w sposób precyzyjny, wprowadza w problematykę mającą stanowić przedmiot rozważań Autora, określając ramy analizowanego tematu. Obok zatem, krótkiego opisu zawartości poszczególnych rozdziałów pracy, zawiera także określenie jej celu, przedmiot analizy, tezy badawcze oraz zastosowane metody.

Z kolei poszczególne rozdziały opracowania stanowią uporządkowany, według zamysłu Autora, logiczny ciąg prowadzonej analizy. Począwszy od zagadnień ogólnych dotyczących genezy prawa źródeł spółek niemających osobowości prawnej i charakterystyki ich działania na gruncie obowiązujących unormowań, przez dokładne określenie statusu podmiotowego tych spółek i wspólnika, wskazaniem relacji zachodzących pomiędzy zobowiązaniem spółki a zobowiązaniem wspólnika do zasad realizacji odpowiedzialności wspólnika spółki niemającej osobowości prawnej.

Całość pracy wieńczy Zakończenie, w którym następuje reasumpcja przemysłów Autora prowadzonych w poszczególnych rozdziałach oraz Bibliografia określająca odrębnie literaturę przedmiotu a także podstawy normatywne i orzecznicze z tego zakresu.

I. Analizując przedłożoną rozprawę doktorską należy wskazać na dość zawile określenie jej celu badawczego. W tym zakresie Autor przyjmuje za cel główny wykazanie „relacji między sytuacją prawną spółek a sytuacją prawną wspólników oraz określenie czy i za co ci drudzy mają odpowiadać, a więc czy mają odpowiadać za zaległość podatkową, czy też za zobowiązanie podatkowe” (s.10). Przyjęty cel, zdaniem Autora, uzasadnia konieczność podjęcia się charakterystyki „podmiotowości prawnej spółek osobowych i sytuacji prawnej wspólników na gruncie prawa prywatnego i szeroko pojmowanego prawa podatkowego jako przedmiotu analizy w rozprawie” (s.10).

W pracy postawiona została także jedna, teza badawcza (nazwana podstawową) ujęta w stwierdzeniu, „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”. Zdaniem Autora, „wspólnikom spółek osobowych znacznie bliżej jest do pierwotnego dłużnika podatkowego (osoby pierwszej) aniżeli do osoby trzeciej, która wtórnie ponosi

odpowiedzialność za cudze zobowiązania podatkowe” (s.11) gdyż odpowiedzialność podatkowa osób trzecich nie może znaleźć w pełnym zakresie zastosowania do wspólników spółek osobowych (cd. za Autorem – s.11).

Zastosowana metodologia prowadzonych badań podzielona została przez Autora na dwie, najistotniejsze zdaniem Doktoranta, metody badawcze: historyczno-prawną oraz teoretyczno-prawną. Przy czym pierwszą z nich, należy traktować jako podstawę do „analizy ewolucji w zakresie poszczególnych aspektów wyznaczających pozycję prawną wspólnika jako dłużnika podatkowego ...” (s.13); podczas gdy druga teoretyczno-prawna ma przybliżyć „formy spółek osobowych, ich strukturę majątkową, pozycję prawną poszczególnych wspólników, kwalifikacji podmiotowej tak na gruncie prawa prywatnego, jak i podatkowego itd.” (s.13).

II. Określając zawartość poszczególnych rozdziałów pracy można przyjąć, że jej Rozdział pierwszy zatytułowany *Charakterystyka spółek niemających osobowości prawnej*, poświęcony został, w pierwszej kolejności, określeniu podstawowych kwestii dotyczących genezy ich powstania, utożsamionej przez Autora z tytułem podrozdziału „Źródła prawa spółek niemających osobowości prawnej”, z niewielkim odniesieniem się do wzorców niemieckich (s.16). Z treści tego podrozdziału wynika komparatystyczny charakter regulacji prawnych zarówno tych publicznoprawnych, jak i cywilnych, które znajdują swoje potwierdzenie w funkcjonowaniu tego rodzaju spółek (s.17-18).

Kolejny podrozdział został poświęcony wskazaniu normatywnych uwarunkowań funkcjonowania różnych typów spółek niemających osobowości prawnej. W tym zakresie Autor słusznie odnosi swoje rozważania do poprzednio obowiązujących regulacji prawnych, które jedynie ze względu na kryterium jakościowe pozwalały odróżnić spółki osobowe od kapitałowych, wykazując jednocześnie, że dopiero obowiązujące regulacje prawne uzupełniły tę lukę prawną (odpowiednio, s. 18 i 19). Oceniając pozytywnie przyjęte unormowania Wykazuje, że pozwoliły na legalne wyróżnienie pięciu rodzajów spółek osobowych: cywilnej, jawnej, partnerskiej, komandytowej oraz komandytowo-akcyjnej, których odmienności funkcjonowania poddaje krótkiej, aczkolwiek wyczerpującej charakterystyce (s.20-30).

W dalszej kolejności Doktorant przechodzi w swojej analizie do rozważań dotyczących spółek niemających osobowości prawnej, dążąc do wskazania stopnia ich wyodrębnienia w stosunku do pozycji wspólników (s.30). W tej kwestii, w mojej opinii, w mało przekonujący sposób Wskazuje, że nie istnieje takie całkowite wyodrębnienie, tym bardziej nie określa stopnia odrębności ich działania. Wydaje się, że w tym miejscu dysertacji zabrakło własnych przemyśleń Autora (s.34-35) potwierdzonych rozważaniami wynikającymi

przecież z treści kolejnych podrozdziałów dotyczących I.5. Powstawania spółek niemających osobowości prawnej (s.35-38); I.6. Struktury majątkowej spółek niemających osobowości prawnej (s.39-44); I.7. Zasad prowadzenia spraw i reprezentacji spółek osobowych (s.44-49); I.8. Udziału wspólnika w zyskach i stratach spółki (s.49-50); I.9. Rozwiązywania i likwidacji spółki (s.51-54).

Z tytułu Rozdziału drugiego dysertacji *Status podmiotowy spółek niemających osobowości prawnej na gruncie prawa podatkowego*, wynika że zawiera omówienie istotnych zagadnień związanych z funkcjonowaniem spółek niemających osobowości prawnej jako podmiotu prawa podatkowego. Kwestia ta jest fundamentalna w analizowanym aspekcie podatkowym funkcjonowania spółek niemających osobowości prawnej stąd Autor w sposób rzetelny wskazuje na oczywiste różnice pomiędzy regulacjami cywilnoprawnymi a publicznoprawnymi, które kształtują stosunki podatkowe pomiędzy podatnikiem jakim jest spółka niemająca osobowości prawnej a Skarbem Państwa (s.59-63). Co istotne i zasługujące na podkreślenie, w celu potwierdzenia możliwości występowania ich w roli podatników Doktorant powołuje konkretne regulacje prawne wynikające z ustaw podatkowych w ramach wybranych podatków zgrupowanych w ramach grupy podatków: dochodowych, obrotowych, majątkowych i majątkowo-przychodowych oraz podatku od czynności cywilnoprawnych, od wydobywania niektórych kopalin i węglowodorowego (odpowiednio, s.77-84).

Ostatnim podrozdziałem zamykającym przeprowadzone rozważania jest kwestia odpowiedzialności podatkowo-prawnej spółek niemających osobowości prawnej. Początkowo zdaniem Autora sprowadza się ona do „obowiązków płatniczych” i „powinności uiszczenia należności podatkowej” (s.84). Jednakże po przeprowadzeniu dogłębnej analizy na gruncie rozwiązań prawnych oraz literatury przedmiotu, Doktorant słusznie konkluduje, że spółki niemające osobowości prawnej stają się „pełnoprawnymi podmiotami odpowiedzialności podatkowej” (s.89).

Rozdział trzeci zatytułowany *Wspólnik spółki osobowej jako podmiot odpowiedzialności podatkowej i osoba trzecia* stanowi kontynuację poprzednio przeprowadzonych rozważań. Zawiera on cenne uwagi dotyczące wskazania czy, a jeśli tak to na ile wspólnik spółki niemającej osobowości prawnej jest także podmiotem w rozumieniu przepisów prawa podatkowego.

Wyjaśnieniu tych kwestii służyć mają rozważania zawarte w tym niezwykle obszernym Rozdziale zawierającym różnego rodzaju dywagacje niewątpliwie potrzebne i związane z analizowaną problematyką jednakże zbyt mocno rozproszone bez wspólnego mianownika. W szczególności, Autor rozpoczyna od określenia znaczenia wspólnika spółki

osobowej jako osoby trzeciej w sensie podatkowo-prawnym, jego zakresu odpowiedzialności oraz przyczyn ustanowienia takiej odpowiedzialności (s.93-105) w dalszej kolejności odnosząc się do określenia podstaw prawnych tej odpowiedzialności oraz jej charakteru prawnego – gdzie prowadzi bardzo ciekawe rozważania (115-119).

Następnie swoją uwagę koncentruje na kolejnych aspektach (nadających się na odrębny Rozdział) dotyczących genezy odpowiedzialności i jej znaczenia w przypadku każdej z kategorii spółek niemających osobowości prawnej (s.120-134). W tym obszarze bardzo interesujący aspekt (aczkolwiek mało rozwinięty) stanowi zagadnienie odpowiedzialności wspólników spółek prawa obcego (s.134-135).

Całość rozważań tego rozdziału kończy bardzo rozbudowane, co należy ocenić pozytywnie, wskazanie zakresu przedmiotowego odpowiedzialności wspólnika. W tym obszarze Doktorant wykazuje się dogłębną wiedzą pozwalającą na wskazanie 10 obszarów różnego rodzaju odpowiedzialności z doprecyzowaniem okoliczności i konsekwencji wynikających z naruszenia przepisów podatkowych (s.136-157).

Rozdział czwarty pracy zatytułowany *Relacje zachodzące między zobowiązaniem spółki a zobowiązaniem wspólnika* został poświęcony analizie relacji zachodzących pomiędzy zobowiązaniem spółki a zobowiązaniem wspólnika. W Rozdziale tym, Autor poświęca swoją uwagę na kwestie związane z zagadnieniem akcesoryjności zobowiązań podatkowych tak na gruncie obowiązujących regulacji prawnych, jak i doktryny oraz orzecznictwa sądowego (s.165-174). W tym zakresie, co jest uzasadnione i konieczne, Odnosi swoje rozważania także do kwestii subsydiarności charakteru odpowiedzialności wspólnika (s.174-186), a także solidarności dłużników (s.187-197) wraz z przybliżeniem poszczególnych terminów oraz ich znaczeniem z punktu widzenia rozwiązań podatkowych oraz cywilnoprawnych (s.199).

Ostatni Rozdział dysertacji nazwany *Realizacja odpowiedzialności wspólnika* wieńczy przeprowadzone badania poprzez charakterystykę zasad realizacji odpowiedzialności wspólnika. Rozdział ten nawiązując do tematu rozprawy, zawiera precyzyjne i przejrzyste skonstruowane przemyślenia Autora dotyczące zróżnicowanych modeli postępowania w przedmiocie orzekania o odpowiedzialności wspólnika (s.206-213). Walorem dodatkowym jest określenie także odniesienie się Doktoranta do dodatkowych kwestii związanych z charakterem decyzji orzekającej o tej odpowiedzialności (s.216-218), ram czasowych wydawanych decyzji (s.218 – 220), a także sposobów zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych (s.220-221) i wykonania zobowiązania podatkowego (s.222-224), co potwierdza znajomość i szerokie spojrzenie Autora na analizowaną problematykę.

Całość dysertacji wieńczy Zakończenie koncentrujące konkluzje zawarte w Podsumowaniach każdego Rozdziału pracy. Na stronach od 226 do 230, wracając do tematu pracy, Autor przedstawia samodzielnie sformułowane wnioski *de lege lata* i postulaty *de lege ferenda*, które porządkuje w pięciu odrębnych punktach (s.228-229). Na szczególną uwagę zasługują postulaty *de lege ferenda*, które choć dość śmiałe, wykazują rzetelność przeprowadzonych badań oraz dojrzałość formułowania własnych wniosków (s.230).

Konstatując zatem należy uznać, że Autor podołał trudnemu wyzwaniu związanemu z określeniem sytuacji prawnej wspólnika spółki niemającej osobowości prawnej jako dłużnika podatkowego. W pełni potrafił powiązać ze sobą zróżnicowane regulacje prawne tak z zakresu prawa prywatnego, handlowego jak i specyficznego jakim jest prawo podatkowe. Podjęcie się tak śmiałego wyzwania oraz wywiązanie się niego poprzez przygotowanie całościowego opracowania w tym zakresie, pominiawszy pewne niedociągnięcia, należy ocenić w pełni pozytywnie.

III. Analizowana dysertacja, ambitna i nowatorska, nie jest jednak pozbawiona pewnych wad merytorycznych, jak i pewnych uchybień technicznych (formalnych).

W zakresie zastrzeżeń merytorycznych warto zastanowić się nad następującymi kwestiami.

1. We Wstępie nie zostały należycie wyeksponowane: cel czy też cele badawcze pracy (Autor nie może się zdecydować – s.10 a s.11). Ponadto postawiony cel jest zbyt mało czytelny poprzez zawile ujęcie problematyki badawczej w jednym nazbyt rozbudowanym zdaniu. Korzystniejsze z punktu widzenia jego przejrzystości byłoby podzielenie celu na główny i poboczne (dodatkowe). Podobne zastrzeżenie można podnieść odnośnie tezy badawczej dysertacji, która została określona jako podstawowa bez wskazania dodatkowych, które przecież występują w rozprawie (s.11).

2. Dla porządku, warte rozważania jest wskazanie i omówienie kwestii statusu przedmiotowego spółek niemających osobowości prawnej skoro w pracy wyeksponowano ich status podmiotowy w odrębnym Rozdziale (s.57-91).

3. Nie do końca zrozumiałe jest wskazanie we Wstępie pracy na czym ma polegać zastosowanie metody historyczno-prawnej określonej przez Autora jako „analiza ewolucji w zakresie poszczególnych aspektów wyznaczających pozycję prawną wspólnika jako dłużnika podatkowego ...” (s.13).

4. Pewien niedosyt z uwagi na brak dokładnej analizy a jedynie poprzez odesłanie do

regulacji prawnych, wzbudza odniesienie się do przepisów prawa niemieckiego, które także zdaniem Doktoranta było „pierwowzorem powstawania, funkcjonowania i rozwiązywania spółki cywilnej” (s.16).

5. Brak dowodu, poza powołaniem się na doktrynę, potwierdzającego wskazanie przez Autora, że „szczególną postacią wyjątkowo popularnej w obrocie (nie tylko w Polsce, ale również w Niemczech i Austrii) spółki komandytowej jest spółka z komplementariuszem będącym spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, której wspólnicy są zarazem komandytariuszami spółki komandytowej” (s.27).

6. Jak podniesiono już wyżej dostrzegalne jest zbyt mocne rozbudowanie, pod względem zawartych informacji Rozdziału trzeciego dysertacji, powodujące małą czytelność i przejrzystość prowadzonych tam rozważań. Rozdział ten mógłby zostać podzielny co najmniej na dwa odrębne (s.92-162), podobnie jak Rozdział piąty. Takie nowe uporządkowanie zdaje się dostrzegać także Autor zamieszczając w niektórych podrozdziałach wnioski częściowe (odpowiednio, s.114 oraz s.213).

W przypadku uchybień formalnych konieczne jest zwrócenie uwagi na następujące kwestie.

1. Niewłaściwie zostały oznaczone poszczególne strony dysertacji. Strona oznaczona jako 1. nie rozpoczyna pracy od Spisu treści ale jej początkiem jest już strona tytułowa, która choć nie numerowana winna być wliczona.

2. Bibliografia została potraktowana odrębnie w stosunku do Wykazu orzecznictwa sądowego i Wykazu aktów prawnych (odpowiednio s.243 i 248). Za Bibliografię Autor niesłusznie uznał wyłącznie pozycje bibliograficzne (s.231).

3. Zastrzeżenia i wątpliwości wzbudza zastosowanie pewnych sformułowań, które nie są do końca zrozumiałe: „prowadzenie działalności gospodarczej jest możliwe w różnych formach” (s.8); „umożliwienie wykonywania działalności gospodarczej za pośrednictwem spółek osobowych skutkuje ...” (s.8).

4. Autor często stosuje w miejsce języka prawniczego sformułowania o charakterze pospolitym np. „pole” (s.8), „w dzisiejszych czasach” (s.8), „swoisty trójkąt” (s.9), „za co ci drudzy” (s.10), „pierwotny dłużnik podatkowy” (s.11), „kościć” (s.16), „w połowie drogi” (s.35), „na pierwszy rzut oka” (s.35, 86), „jądro” (s.86), „dotyka” (s.86).

5. Zastosowane zostały także pewne powtórzenia m.in.: „więc”, „”więc” (s.10).

6. W pracy występują także pewne omyłki pisarskie „pojmowanego prawna podatkowego” (s.10), „nie mogą zależeć w pełnym zakresie ...” (s.11).

III. Mimo wskazanych uchybień czy mankamentów warto podkreślić, że praca zawiera liczne walory, które można także uporządkować w następujących punktach:

1. bardzo istotne jest ciągle odnoszenie się Autora opracowania do historycznych aspektów funkcjonowania analizowanych instytucji, co pozwala na zdecydowanie szersze zaznajomienie czytelnika z badanymi kwestiami;
2. ważny jest interdyscyplinarny charakter pracy, co uwidacznia się w kolejnych wywodach Autora, świadcząc o zrozumieniu przez Niego problematyki i chęci przedstawienia sposobów na rozstrzygnięcie sygnalizowanych problemów w oparciu o zagraniczne rozwiązania prawne;
3. na ocenę pozytywną zasługuje przejrzysta i uporządkowana struktura pracy, w której każdy Rozdział rozpoczyna Wprowadzenie i kończy Podsumowanie;
4. znaczącą wartością pracy jest wykorzystanie obok aktów normatywnych i licznych pozycji bibliograficznych także bogatego orzecznictwa sądowego;
5. ogromnie istotne jest określenie stanu prawnego jakiego dotyczą prowadzone rozważania (Wstęp, s.13).

Z uwagi na powyższe, w mojej ocenie, podjęcie się przez Autora zadania przeprowadzenia dogłębnej i kompleksowej analizy kwestii związanych z określeniem sytuacji prawnej wspólnika spółki niemającej osobowości prawnej jako dłużnika podatkowego, zostało spełnione zgodnie z wymaganiami wynikającymi z treści art.179 ust.1 ustawy z dnia 3 lipca 2018r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. poz.1669 w zw. z art.14 ust.2 pkt2) ustawy z dnia 14 marca 2003r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (tekst pierwotny Dz.U. Nr 65, poz.595 ze zm.), stanowiąc oryginalne rozwiązanie problemu naukowego oraz wykazując ogólną wiedzę teoretyczną Pana mgr. Łukasza Pajora, a także umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

Rzeszów, dn. 18. listopada 2019 roku

Elżbieta Ferle