Lublin, dnia 20 czerwca 2021 r.

Dr hab. Andrzej Gorgol, prof. UZ
Katedra Prawa Administracyjnego i Finansowego
Instytut Nauk Prawnych
Uniwersytet Zielonogórski

RECENZJA

w postepowaniu habilitacyjnym dra Adama Drozdka z oceną osiągnięć naukowych habilitanta po uzyskaniu stopnia doktora ze szczególnym uwzględnieniem rozprawy *Stosunki podatkowo-prawne w nadpłacie podatku,* Toruń 2020, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictw „Dom Organizatora", ss. 422, ISBN 978-83-7285-931-0.

1. Kryteria i zakres oceny

Zgodnie z art. 219 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. — Prawo o szkolnictwie wyższym, t. jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 478, ze zm., powołanej dalej jako ustawa, stopień doktora habilitowanego może być nadany w dyscyplinie nauki prawne osobie fizycznej, która spełnia trzy kumulatywne wymagania:

1) ma stopień doktora,

2) jej dorobek obejmuje osiągniecia naukowe stanowiące znaczny wkład w rozwój określonej dyscypliny, w tym co najmniej: a) jedną monografię naukową wydaną przez wydawnictwo, które w roku opublikowania monografii w ostatecznej formie było ujęte w wykazie sporządzonym zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie art. 267 ust. 2 pkt 2 lit. a ustawy, lub b) jeden cykl powiązanych tematycznie artykułów naukowych opublikowanych w czasopismach naukowych lub w recenzowanych materiałach z konferencji międzynarodowych, które w roku opublikowania artykułu w ostatecznej formie były ujęte w wykazie sporządzonym zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie art. 267 ust. 2 pkt 2 lit. b ustawy , lub c) zrealizowane oryginalne osiągnięcie projektowe,

3) wykazuje się istotną aktywnością naukową realizowaną w więcej niż jednej uczelni, instytucji naukowej lub instytucji kultury, w szczególności zagranicznej.

Z kolei art. 221 ust. 8 ustawy określa zadania recenzenta w postępowaniu habilitacyjnym. Powinien on ocenić, czy osiągnięcia naukowe osoby ubiegającej się o stopień doktora habilitowanego odpowiadają wymaganiom określonym w art. 219 ust. 1 pkt 2 ustawy i przygotować recenzje. Wynika z tego wniosek, ze zakres przedmiotowy recenzji nie obejmuje osiągnięć innych niż naukowe, a wiec dydaktycznych, popularyzatorskich i organizacyjnych habilitanta. Nie mniej istotne jest również to, że obowiązek dokonania przez recenzenta oceny osiągnieć naukowych jest powiązany tylko z wymaganiem opisanym w art. 219 ust.1 pkt 2 ustawy, a więc pominięto kwestie stopnia naukowego doktora i istotnej aktywności naukowej habilitanta.

Szczegółowe zasady postępowań w sprawie nadania stopni naukowych określa załącznik do uchwały nr 99/2019 Senatu Uniwersytetu Szczecińskiego z dnia 11 lipca 2019 r., powołany dalej jako załącznik. W myśl § 32 załącznika recenzja w postępowaniu habilitacyjnym powinna zawierać szczegółową i uzasadnioną ocenę spełniania przez habilitanta wymagań wskazanych w art. 219 ustawy. Oznacza to, że zakres przedmiotowy niniejszej recenzji został rozciągnięty na wszystkie wymagania określone w tym przepisie.

2. Ocena wstępna osiągnięcia naukowego wskazanego przez dra Adama Drozdka

Habilitant wskazał we wniosku z dnia 21 grudnia 2020 r. o przeprowadzenie postępowania w sprawie nadania stopnia doktora habilitowanego w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie nauki prawne na swoje osiągnięcie naukowe, którym jest recenzowana rozprawa. Z tego powodu wymaga ustalenia, czy publikacja zatytułowana *Stosunki podatkowo-prawne w nadpłacie podatku* stanowi monografię naukową opublikowaną w ostatecznej formie w wydawnictwie ujętym w wykazie wydawnictw publikujących recenzowane monografie naukowe. Ten wykaz jest zawarty w załączniku do komunikatu Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 29 września 2020 r w sprawie wykazu wydawnictw publikujących recenzowane monografie naukowe, powołanego dalej jako wykaz. Należy zauważyć, że osiągnięcie naukowe nie może być utożsamione z samą monografią. Koniecznym warunkiem uznanie jej za takie osiągnięcie jest sporządzenie w procesie wydawniczym jej recenzji. Dysertacja habilitanta spełnia to wymaganie. Została zrecenzowana przez prof. zw. dra hab. Zbigniewa Ofiarskiego. Publikacja nastąpiła w

wydawnictwie Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictw „Dom Organizatora", które jest ujęte na poziomie I- 80 punktów, Lp. 460, UIW 5580 wykazu.

Sformułowanie legalne „monografia naukowa" nie zostało zdefiniowane w ustawie, lecz w rozporządzeniu wykonawczym. W myśl § 10 ust.1 rozporządzenia Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 22 lutego 2019 r. w sprawie ewaluacji jakości działalności naukowej, Dz.U. z 2019 r. poz. 392, ze zm., powołanego dalej jako rozporządzenie wykonawcze, jest nią recenzowana publikacja książkowa, przedstawiająca określone zagadnienie naukowe w sposób oryginalny i twórczy oraz opatrzona przypisami, bibliografią lub innym właściwym dla danej dyscypliny naukowej aparatem naukowym. W ramach wstępnej oceny dysertacji dra Adama Drozdka należy podkreślić, że stanowi ona recenzowaną publikację książkową. Tytuł rozprawy sygnalizuje, że jej treść odnosi się do zagadnienia naukowego. Już *primo facie* można stwierdzić, że zawiera ona przypisy, wykazy źródeł, stanowiące aparat naukowy typowy dla dyscypliny nauki prawne. Natomiast ocena naukowej wartości dodanej prze habilitanta do dorobku przedstawicieli tej dyscypliny, oryginalności i twórczości opublikowanej rozprawy wymaga szczegółowej analizy jej treści i formy.

3. Szczegółowa ocena recenzowanej monografii

Zagadnienie stosunków prawnopodatkowych występujących w nadpłacie podatku ma niewątpliwie istotny walor zarówno naukowy, jak i praktyczny. Judykatura i doktryna prawa podatkowego nie wypracowała jeszcze jednolitych standardów kwalifikowania pod względem prawnym sytuacji, gdy nadpłacone lub nienależnie zapłacone świadczenie podatkowe powoduje interakcje z udziałem podmiotów określonych w Ordynacji podatkowej. Wybór problematyki badawczej przez habilitanta należy oceniać jako trafny z powodu występowania istotnego problemu badawczego, który powoduje żywy dyskurs prawniczy. Jednak nie mniej ważne jest to, że dr Adam Drozdek zaproponował własne, twórcze, oryginalne rozwiązanie. Recenzowana monografia naukowa wypełnia lukę w dorobku przedstawicieli nauki prawa podatkowego, gdyż dotychczasowe publikacje naukowe na temat nadpłaty podatku nie ujmowały tego zagadnienia w sposób kompleksowy. Większość z nich ma charakter wycinkowy, przyczynkarski i deskryptywny. Jednak nie sposób pominąć ważkich, pogłębionych merytorycznie i wieloaspektowych badań prof. Mariusza Popławskiego, a w szczególności jego monografię *Nadpłata i zwrot podatku. Zagadnienia wspólne dotyczące realizacji uprawnień podatkowych,* Warszawa 2014, Wydawnictwo: Wolters Kluwer Polska, ISBN: pdf 978-83-264-6827-8, ss. 268. Niewątpliwie

wyznacza ona kluczowy punkt odniesienia dla oceny zarówno wartości dodanej przez dra Adama Drozdka do dorobku doktryny prawa podatkowego, jak i walorów jego dysertacji. W mojej ocenie na uznanie zasługuje nowatorski, twórczy, oryginalny i owocny pomysł osadzenia wywodu autorskiego o nadpłacie podatku na kanwie powstających stosunków prawnopodatkowych.

Tytuł recenzowanej monografii znajduje pełne odzwierciedlenie w jej treści, strukturze, przyjętych założeniach badawczych, zastosowanych metodach rozwiązania problemu badawczego, doborze materiału źródłowego, wywodzie habilitanta, formułowanych przez niego ocenach i wnioskach. Należy jednak zauważyć, że nie tylko w tytule, ale i w treści rozprawy habilitacyjnej występuje błąd językowy. Autor posługuje się sformułowaniem „podatkowo-prawne", zamiast określeniami „prawnopodatkowe" lub „podatkowoprawne".

Dysertacja zawiera wstęp, pięć rozdziałów merytorycznych i zakończenie. Poszczególne rozdziały dzielą się na podrozdziały. Zawierają one uwagi wprowadzające i podsumowanie. Taka struktura jest w pełni prawidłowa, logiczna, przejrzysta, zgodna z aparatem naukowym właściwym dla dyscypliny nauki prawne. Natomiast krytycznie oceniam wprowadzenie do układu formalnego recenzowanej monografii dalszych jednostek redakcyjnych. Zastosowanie tego rozwiązania powoduje, że treść tych „podpodpodziałów" jest skrajnie ogólnikowa, wręcz symboliczna pod względem merytorycznym. Można odnieść wrażenie, że te jednostki redakcyjne tworzone są wręcz „na siłę". Wymownym przykładem jest dwuzdaniowy akapit 2.2 *Istotne cechy nadpłaty podatkowej.* Trudno uznać, że w obu zdaniach jest możliwe sensowne opisanie cech istotnych tej instytucji prawa podatkowego, a tym bardziej zaproponowanie własnego rozwiązania problemu badawczego. Ogólnikowość wywodu autorskiego jest również widoczna w uwagach wprowadzających w poszczególnych rozdziałach merytorycznych, gdyż ich treść nie przekracza jednej strony dysertacji.

Należy zauważyć, że materiał źródłowy jest obszerny, zróżnicowany i prawidłowo dobrany z punktu widzenia celu badawczego. Ta pozytywna ocena nie wyklucza jednak sformułowanie pewnych uwag krytycznych. Uznaję za bardzo skromne pod względem ilościowym i merytorycznych publikacje obcojęzyczne wykorzystane przez habilitanta. Czerpał on z dorobku przede wszystkim doktryny prawa niemieckiego. Jednak nadpłata podatku i stosunki prawne z nią związane występują także w innych systemach prawnych. Autor stosuje zasadnie metodę komparatystyczną, a więc można byłoby oczekiwać, że wykorzysta szerzej zagraniczną bibliografię lub wyjaśni, dlaczego tego nie zrobił. Za błąd warsztatowy traktuję również ujęcie w punkcie 5 wykazu źródeł kategorii stron internetowych. Tak jak Dziennik Ustaw nie jest źródłem, ale miejscem ich publikacji, tak

strona internetowa nie ma takiego charakteru. Zarówno w wykazie źródeł, jak i w przypisach elektroniczne opracowania powinny być one prezentowane z podaniem tytułu i danych autora (jeżeli można je ustalić), a nie tylko z odwołaniem się do strony www. Sygnalizuję błąd w nazewnictwie źródeł ujętych w punkcie 4 ich wykazu. Określenie „Pisma Organów podatkowych" zawiera błąd nie tylko językowy związany z dużą literą wyrazu „Organów", ale co jest istotniejsze - również merytoryczny. Prawidłowa nomenklatura to *Pisma z urzędową interpretacją przepisów prawa podatkowego.* Dokumentem pisemnym organu podatkowego są przede wszystkim akty administracyjne. Interpretacje nie mają takiego charakteru. Niewątpliwie pismo Ministerstwa Finansów nie jest pismem organu podatkowego, gdyż w jego nazwie pojawia się urząd jako aparat pomocniczy Ministra Finansów. Habilitant nie powinien mylić organu z urzędem.

Jak już wspomniano, metody badawcze zostały dobrane właściwie z punktu widzenia realizacji zamierzenia naukowego. Moje zastrzeżenie budzi stwierdzenie habilitanta, że zastosował metodę empiryczną w badaniach nad prawem. Jest ona typowa dla nauk przyrodniczych i ścisłych. Natomiast nauki prawne należą do grupy nauk humanistycznych, a więc innych niż empiryczne. Z treści dysertacji nie wynika, że były przeprowadzane jakiekolwiek doświadczenia, eksperymenty, wywiady, itp. Niewłaściwe jest także zastosowanie metody opisowej, gdyż nie jest ona metodą badawczą, lecz co najwyżej techniką analizowania zjawisk i stanów rzeczy. Niewątpliwie podstawową, najbardziej typową dla doktryny prawa podatkowego jest metoda dogmatyczna. Kontrowersje budzi nie sam fakt jej zastosowania, ale sposób w jaki zrobił to habilitant. W praktyce zastosował on znaną już w średniowieczu metodę scholastyczną. Obszernie przytacza poglądy, niekiedy wręcz przeciwstawne, przedstawicieli nauki, ale nie opowiada się jednoznacznie za jednym z nich. Prawidłowe zastosowanie metody scholastycznej wymaga nie tyle cytowania stwierdzeń każdego naukowca, ale wskazania na istotę dyskursu prawniczego. W tym celu konfrontowane powinny być różne poglądy i argumenty, ale dobrane w sposób rzetelny z uwzględnieniem bogatej bibliografii. Natomiast lektura recenzowanej monografii budzi wrażenie, że dobór tych źródeł został dokonany w taki sposób, że habilitant „ułatwia sobie badania", gdyż nie zauważa wszystkich istotnych publikacji naukowych, ogranicza się do cytowania poglądów, nie dokonując bezpośredniej krytyki ich uzasadnienia lub potwierdzenia ich trafności. Walor rozprawy naukowej powinien przejawiać się w rzetelnym, oryginalnym i twórczym wykorzystaniu źródeł, a nie w ograniczeniu się do dokonania kompilacji połączonej jedynie z ich opisem. Prowadzi to niekiedy do wykazywania przez dra Adama Drozdka jako własnych ocen i wniosków stwierdzeń, które już zostały ujęte w opublikowanych opracowaniach naukowych innych przedstawicieli nauki. Tego typu

mankamenty widoczne są zwłaszcza w wywodzie autorskim o zobowiązaniach w prawie podatkowych, czy istocie i cechach stosunków prawnych. Wydaje się, że po części jest to spowodowane tym, że dla autora dysertacji treść przepisów prawa jest na tyle oczywista, że „muszą" być one interpretowane tylko w jedyny, bezsporny sposób. Można to uznać za przejaw stosowania klaryfikacyjnej koncepcji wykładni prawa.

Habilitant wskazał, że „Głównym celem badawczym przedłożonej rozprawy habilitacyjnej było dokonanie szczegółowej analizy charakteru prawnego stosunku podatkowo-prawnego nadpłaty podatkowej łączącego podmiot uprawniony oraz zobowiązany z tytułu nadpłaty podatku". Niewątpliwie nie jest to właściwe ujęcie celu badań naukowych. Jak już wspomniano, celem monografii naukowej powinno być przedstawienie określonego zagadnienia naukowego w sposób oryginalny i twórczy, zgodny z aparatem naukowym dyscypliny nauki prawne, wnoszący znaczny wkład w rozwój tej dyscypliny. Analiza jest tylko środkiem prowadzącym do realizacji tego zamierzenia i to niewystarczającym do jego osiągnięcia. Warto zauważyć, że dr Adam Drozdek prawidłowo i zasadnie sformułował cztery szczegółowe cele badawcze, nadając im także postać postać hipotez.

We wstępie dysertacji powinna być ujęta główna jej teza, podsumowująca wywód autorski i rozwiązanie problemu naukowego. Niestety, należy stwierdzić, że nie została ona sformułowana, co jest błędem warsztatowym. Jednak pojawia się ona w zakończeniu dysertacji. Teza jest zawarta w zdaniu: „stosunek podatkowo-prawny nadpłaty podatkowej jest szczególnym rodzajem stosunku prawnego występującego na gruncie prawa podatkowego." Podkreślić należy, że jest ona trafna. W mojej ocenie nie budzi wątpliwości również sposób jej umotywowania. Habilitant wykazał, że w stosunku prawnym nadpłaty podatku występuje powiązanie dwóch typów stosunków prawnych, tj. podległości kompetencyjnej oraz zobowiązaniowego. Na aprobatę zasługuje także obszerne, wielowątkowe podsumowanie zamierzenia badawczego z licznymi własnymi ocenami i wnioskami autorskimi.

Pozytywna ocena realizacji celu badawczego nie wyklucza stwierdzenia, że w recenzowanej rozprawie występują błędy merytoryczne. Częściowo są one wynikiem zastosowanej metody scholastycznej, gdyż przytaczane poglądy są „wyrwane" z pierwotnego kontekstu, w którym były prawdziwe. Natomiast użycie ich w wywodzie habilitanta sprawia, że tracą ten walor, stając się „półprawdą", czy wręcz nieprawdą. Na przykład dotyczy to zdania, że „obowiązki i prawa podmiotów stosunku prawnego występującego na gruncie prawa podatkowego wynikają wprost z ustawy, a ich rola sprowadza się wyłączne do realizacji wskazanych w ustawie zachowań (s.18 rozprawy). Habilitant nie zauważa, że mogą

one także wynikać z konstytutywnej decyzji. Nie jest prawdziwy pogląd o występowaniu „wyłącznego warunku" zwrotu podatku, którym jest fakt zapłacenie nienależnego podatku lub jego nadpłacenia (s.19 rozprawy). Pisze o tym dalej sam dr Adam Drozdek, analizując chociażby przesłanki proceduralna i pozostałe warunki materialne. Całkowicie jest błędna teza cząstkowa, że nadpłatą podatkową jest kwotą, która zostanie uiszczona ponad wartość wynikającą z obowiązku podatkowego (s. 19 rozprawy). Ten obowiązek stanowi bowiem nieskonkretyzowaną m.in. kwotowo powinność zapłacenia podatku. Autor pomylił tę instytucję ze zobowiązaniem podatkowym. Kolejny błąd dotyczy wyjaśniania istoty i powstania nadpłaty podatkowej przez odwoływanie się do sytuacji, gdy podatek staje się nadpłacony lub nienależnie zapłacony (s. 21 rozprawy). Już sama nazwa nadpłaty trafnie sygnalizuje, że jej istotą nie może być podatek. Nie uwzględnienie tej dystynkcji w logicznym rozumowaniu, powoduje zanik różnicy między zwrotami podatku i nadpłaty podatkowej. Nie sposób także zaaprobować stwierdzenia, że normy prawne opisywane są za pomocą stosunku prawnego (s. 31 rozprawy). W rzeczywistości jest zupełnie odwrotnie. Fałszywy jest pogląd, że stosunki zobowiązaniowe charakteryzują się równorzędnością stron (np. s. 38 i 56 rozprawy). Dla zobowiązań wynikających z prawa podatkowego jest bowiem charakterystyczna nadrzędność podmiotu prawa publicznego w stosunku do dłużnika podatku. Nie jest prawdą, że gałęzią prawa publicznego jest zarówno prawo finansowe, jak i podatkowe (s. 41 rozprawy). Dominuje bowiem pogląd, że prawo podatkowe jest działem prawa podatkowego. Fałszywe jest zdanie o tym, że prawo publiczne reguluje stosunki prawne, w których co najmniej po jednej stronie występuje organ państwa, organ j.s.t. lub inna jednostka organizacyjna powołana do realizacji zadań publicznych (s. 41 rozprawy). Już na przykładzie zobowiązania podatkowego można wykazać, że pomylony został przez habilitanta status strony stosunku zobowiązaniowego z organem reprezentującym wierzyciela. Elementem konstrukcyjnym stosunku prawnego nie może być podmiot (np. s. 42 rozprawy), gdyż jest to więź łącząca podmioty. Z tego powodu stosunek publicznoprawny nie może być jednostronny (np. s. 52 rozprawy). Za fałszywy należy uznać pogląd, że stosunek zobowiązaniowy pozostaje w ścisłym związku z prawem prywatnym (np. s. 42 rozprawy). Przeczą temu zobowiązania uregulowane przepisami prawa podatkowego. Nie jest prawdą, że obowiązek może być nazywany długiem (np. s. 43 rozprawy), gdyż znane są obowiązki nie ciążące na dłużniku. Fałszywe jest stwierdzenie, że podmioty stosunku prywatnoprawnego nie korzystają z przymusu w dążeniu do jego realizacji (np. s. 43 rozprawy). W przypisie nr 60 został zawarty oczywiście błędny pogląd, że do umownego przeniesienia składników majątku podatnika na rzecz wierzyciela podatkowego nie mają zastosowania przepisy prawa podatkowego. W rzeczywistości jest to efektywny sposób wygaśnięcia zobowiązania

podatkowego opisany w art. 66 Ordynacji podatkowej. Nie jest także prawdą, że zawierając umowę z podatnikiem organ podatkowy reprezentujący wierzyciela podatkowego nie ma statusu organu administracyjnego (np. s. 43 rozprawy). Warto także podkreślić niekonsekwencję w kwalifikowaniu przez habilitanta zachowania jako elementu stosunku prawnego. Nie może być tak, że jest to zarówno przedmiot (np. s. 47 rozprawy), jak i jego treść (np. s. 111 rozprawy). W mojej ocenie przedmiotem stosunku publicznoprawnego jest sprawa, a nie zadanie publiczne wykonywane w ramach przyznanych kompetencji (np. s. 59 rozprawy). Przy wyodrębnieniu stosunków publicznoprawnych i prywatnoprawnych habilitant pominął kluczowe kryterium interesów w nich występujących. Błędny jest pogląd, że stosunek prywatnoprawny jest w pełni ukształtowany przez jego podmioty (np. s. 50 rozprawy). Pominięto bowiem ograniczenia autonomii woli podmiotu i swobody umów. Wbrew poglądowi autora nie zawsze warunkiem powstania stosunku publicznoprawnego jest wniosek przyszłej jego strony (np. s. 54 rozprawy), gdyż organ może działać także z urzędu. Błędne jest stwierdzenie, że w sprawie o wydanie zezwolenia lub koncesji pozycja podmiotów jest równorzędna (np. s. 54 rozprawy). Nie jest także prawdziwy pogląd, że obie strony nie mają wpływu na wyznaczone prawem uprawnienia i obowiązki (np. s. 54 rozprawy). Niezrozumiałe jest w kontekście opisu przedmiotu stosunku prawnego formułowanie wniosku, że podmiot tego stosunku należy łączyć z zakresem zadań (np. s. 60 rozprawy). Wydaje się, że habilitant nie dostrzega różnicy między wielostronnością i wielopodmiotowością. Błędny jest pogląd, że stosunek publicznoprawny to więź prawna łącząca dwa podmioty (np. s. 62 rozprawy). W stosunku zobowiązaniowym na gruncie prawa podatkowego wielu solidarnych dłużników może mieć status tej samej strony. Nie jest prawdą, że cechą każdego stosunku jest władczość i to błędnie utożsamiana tylko z możliwością stosowania tylko środków przymusu (np. s. 62 rozprawy). Należy uznać za niewłaściwe rozpatrywanie stosunku prawnopodatkowego w kategoriach jedynie więzi zobowiązaniowej (np. s. 63, 64 rozprawy). Habilitant niezasadnie pominął oczywisty fakt, że są to stosunki nie tylko materialne, ale i proceduralne oraz organizacyjne. Nie podzielam poglądu, że art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej odnosi się jedynie do tworzenia norm prawa podatkowego (np. s. 65 rozprawy), gdyż chociażby ma on fundamentalne znaczenie również dla ochrony praw podmiotowych. Niewłaściwe jest mylenie obowiązku podatkowego z jego skutkami. Autor błędnie uznał, że obejmuje on nie tylko zapłatę podatku, ale także powinności instrumentalne (np. s. 66 rozprawy). W mojej ocenie obowiązek podatkowy nie może być zindywidualizowany (np. s. 68 rozprawy), gdyż z jego ustawowego źródła wynika cecha ogólności opisu zakresu podmiotowego jego występowania. Nie zgadzam się z poglądem, że źródłem powstania tego obowiązku są także przepisy o

podstawie opodatkowania i stawkach podatkowych (np. s. 69 rozprawy). Z definicji legalnej tego pojęcia wynika, że jego źródłem jest tylko zdarzenie opisane w ustawie. Nie mniej istotne jest to, że w uproszczonych formach opodatkowania nie ma podstawy opodatkowania i stawki podatkowej. *Contra legem* jest stwierdzenie, że w z chwilą powstania obowiązku podatkowego organy podatkowe uzyskują prawo do wymiaru zobowiązania, a na podatniku spoczywa ciężar jego ujawnienia w deklaracji podatkowej (np. s. 70 rozprawy). Wymiar podatku to także wydanie decyzji określającej, co może nastąpić dopiero po upływie terminu zapłaty podatku. Istotne jest, że deklaracje są oświadczeniem wiedzy lub woli, a ich treść nie ogranicza się do ujawnienia faktu istnienia obowiązku podatkowego. Autor sam sobie przeczy, łącząc błędnie wymiar i złożenie deklaracji także z chwilą powstania zobowiązania podatkowego (np. s. 80 rozprawy). Fałszywy jest pogląd, że obowiązek podatkowy wyróżnia osobisty charakter (np. s. 71 rozprawy), gdyż wiąże się on z powinnością zapłaty nieskonkretyzowanej kwoty podatku przez niezindywidualizowany podmiot. *Contra legem jest* stwierdzenie jakoby podatnik nie może w drodze umowy cywilnoprawnej zwolnić się z więzi łacącej go z wierzycielem podatkowym (np. s. 71 rozprawy), gdyż np. zmiana adresata obowiązku podatkowego w podatku rolnym jest następstwem zawarcia dzierżawy gospodarstwa rolnego na podstawie przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników. Błędne jest kwalifikowanie zobowiązania podatkowego jako elementu stosunku prawnopodatkowego (np. s. 73, 74 rozprawy), gdyż w istocie jest on takim stosunkiem. Habilitant nie zauważa różnic w treści definicji legalnych zobowiązania podatkowego i podatku, utożsamiając obie instytucje (np. s. 75 rozprawy). Błędnie dopuszcza możliwość występowania zobowiązania podatkowego, które jest nieskonkretyzowane (np. s. 79 rozprawy). W mojej ocenie zobowiązanie podatkowe nie może istnieć na etapie poprzedzającym konkretyzację obowiązku podatkowego (np. s. 80 rozprawy). Nie jest prawdą, że zobowiązanie podatkowe wymaga zawsze przeprowadzenia operacji matematycznej polegającej na wymierzeniu konkretnej kwoty (np. s. 80 rozprawy). Dowodzi tego przykład karty podatkowej i ryczałtu płaconego przez osoby duchowne. Całkowicie jest błędna teza, że obowiązek podatkowy wygasa z chwilą, w której skonkretyzowane zostanie zobowiązanie podatkowe (np. s. 81 rozprawy). Habilitant myli się, twierdząc, że zobowiązanie musi być deklarowane przez podatnika lub wymierzane przez organ podatkowy (np. s. 81 rozprawy). Pomija bowiem technikę obliczenia podatku przez płatnika. Obowiązek podatkowy nie może być uznany za zespół uprawnień i obowiązków podatnika (np. s. 82 rozprawy), gdyż jest to sprzeczne z jego definicją ustawową. Niezrozumiałe i niekonsekwentne jest stwierdzenie, że strona stosunku prawnopodatkowego nie jest jego elementem konstrukcji (np. s. 84 rozprawy). Za fałszywe należy uznać sformułowanie, że organ podatkowy nie może przenieść na inny podmiot

swoich kompetencji (np. s. 87 rozprawy). Naczelnik urzędu skarbowego może bowiem zawrzeć porozumienie powierzające wykonywanie niektórych swoich zadań podmiotowi spoza struktury Krajowej Administracji Skarbowej, a w jej ramach mają miejsce procesy dekoncentracji i delegacji wykonywania zadań publicznych. Nie jest prawdą, że podatnik musi być elementem i to podstawowym konstrukcji stosunku prawnopodatkowego (np. s. 90 rozprawy). Nie jest on bowiem dłużnikiem w stosunku zobowiązania osoby trzeciej, płatnika, inkasenta, następcy prawnego. Błędny jest pogląd, że podmioty te nie mają statusu strony stosunku podatkowego (np. s. 92, 95, 96, 97 rozprawy). Nie sposób uznać za prawdziwe zdanie, że podstawą sukcesji podatkowej jest ogólny akt, na mocy którego następca prawny – podmiot, który powstał w wyniku przekształcenia, wchodzi w prawa i obowiązki swego poprzednika (np. s. 99 rozprawy). Podmiot przekształcany to bowiem inna kategoria niż następca prawny. Organ podatkowy wydaje decyzję określającą odpowiedzialność podatkową spadkobierców, a jest ona podwójnie skonkretyzowanym aktem administracyjnym. Następca prawny nie powstaje w wyniku przekształcenia swojego poprzednika. Habilitant nie dostrzega, że płatnik, inkasent, osoba trzecia dążą nie tylko do wykonania zobowiązania podatkowego (np. s. 102, 103 rozprawy) , ale przede wszystkim odrębnego, własnego zobowiązania. *Contra legem* jest pogląd, że świadczenie podatkowe należy identyfikować z kwotą podatku (np. s. 106 rozprawy). Niewątpliwie nie ma zobowiązania podatkowego bez podatku, ale zakres zobowiązania osoby trzeciej obejmuje inne niż podatek świadczenia, w tym koszty egzekucji administracyjnej i odsetki od zaległości podatkowej. Warto także zauważyć, że w swoich rozważaniach o istocie podatku habilitant pominął definicję *sensu largo* tego pojęcia. Na stronie 107 rozprawy autor myli pojęcie zakresu świadczenia podatkowego i jego kwoty. Niezrozumiałe jest zdanie, że miejsce świadczenia podatkowego należy uznać za element współtworzący termin (np. s. 107 rozprawy). Fałszywe jest sformułowanie, że dłużnik podatkowy nie ma możliwości ustalenia miejsca i terminu płatności podatku, co jakoby jest przejawem władczości powierzonej wierzycielowi podatkowemu (np. s. 107 rozprawy). Nie zgadzam się z tezą *contra legem*, że art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej reguluje jakieś bliżej nieokreślone elementy konstrukcyjne nieujęte w jego treści (np. s. 112 rozprawy). Z tego samego powodu uznaję za błędne sformułowanie, że ten przepis nie stanowi podstawy do tworzenia konstrukcji podatku (np. s. 113 rozprawy). Niewłaściwe jest postrzeganie stosunków proceduralnych tylko w powiązaniu z tylko z jedną formą procedury podatkowej, jaką jest postępowanie podatkowe (np. s. 117 rozprawy). Habilitant myli się twierdząc, że trwają one do chwili doręczenia decyzji ostatecznej (np. s. 118 rozprawy). Nawet w postępowaniu odwoławczym aktem kończącym jego bieg może być postanowienie, które stwierdza chociażby niedopuszczalność

wniesienia odwołania. Nie jest prawdą, że stosunek procesowy jest oparty tylko na przepisie Ordynacji podatkowej (np. s. 118 rozprawy), gdyż kontrola celno-skarbowa jest uregulowana w odrębnej ustawie. Nie zgadzam się z niekonsekwentną tezą autora, że stosunki prawnopodatkowe są całkowicie od siebie niezależne (np. s. 118 rozprawy). Sam bowiem podkreśla akcesoryjność relacji stosunku proceduralnego rozpatrywanej w odniesieniu do więzi materialnej łączącej dłużnika z wierzycielem. Błędne jest stwierdzenie, że cały ciężar kształtowania tych stosunków nie spoczywa na ich stronach (np. s. 119 rozprawy), gdyż liczne są czynności procesowe dyspozytywne, zależne od woli chociażby strony procedury podatkowej. Niezasadnie habilitant twierdzi, że przedmiotem regulacji prawa podatkowego nie są stosunki ekonomiczne (np. s. 131 rozprawy). Niezrozumiały jest pogląd o wyznaczaniu przez obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe kształtu stosunku prawnopodatkowego (np. s. 131 rozprawy). Zwracam uwagę na nieprawidłowe postrzeganie istoty nadpłaty podatku, która jest postrzegana przez habilitanta jako kwota, nadwyżka podatkowa, wpłata pieniężna, a nie świadczenie (np. s. 141, 143, 145, 148 rozprawy). Błędny jest pogląd o je przynależności do katalogu elementów konstrukcyjnych podatku (np. s. 169 rozprawy). Jak już wspomniano, nie jest ona bowiem podatkiem. Zdumiewa teza, że powodem niestosowania odsetek do nadpłaty podatku i zastąpieniu ich oprocentowaniem jest jakoby „ostrożność ustawodawcy" (np. s. 385 rozprawy). Natomiast w rzeczywistości rozwiązanie to ma racjonalnie uzasadnienie normatywnie, gdyż w prawie podatkowym odsetki są świadczeniem akcesoryjnym tylko w stosunku do zaległości podatkowej. Nie zgadzam się z tezą, że w stosunku nadpłaty podatku nie uległy zmianie role jego uczestników w odniesieniu do typowego stosunku zobowiązaniowego (np. s. 387 rozprawy). Dłużnikiem zobowiązanym do zwrotu tego świadczenia staje się bowiem dotychczasowy wierzyciel podatkowy.

Zwracam uwagę na występowanie następujących uchybień językowych i warsztatowych w recenzowanej monografii. Habilitant nie powinien cytować słowo w słowo przepisów prawnych, lecz komentować ich treść (np. s. 65 rozprawy). W mojej ocenie niewłaściwe jest stosowanie formy *„pluralis maiestaticus"* w rozprawie naukowej (np. s. 35, 48 rozprawy). Dosłowne potraktowanie tej formy ekspresji mogłaby wskazywać na występowaniu co najmniej jednego „cichego współautora", co świadczyłoby o niesamodzielnej pracy twórczej. Z góry wykluczam ten przypadek, wiążąc go z pewną niestarannością redakcji opublikowanej dysertacji. Wywód autorski zakłóca występowanie jednozadaniowych akapitów (np. s. 57 rozprawy). Przy wyliczeniach po dwukropku nie mogą być zdania w zdaniu (np. s. 43, 44 rozprawy). W przypisie powinny być wskazywane konkretne strony bibliografii, a więc nie należy stosować formuły „ i n." (np. przypis 48).

Autor powinien stosować określenie „podsumowując", a nie „reasumując" (np. s. 369 rozprawy). Błędem leksykalnym są także określenia „odbiorca" stosunku prawnego (s. 63 rozprawy) i „posiadanie zobowiązania" (np. s. 95 rozprawy). Zdanie nie może rozpoczynać się wyrazem „Jego", „Ich", „Jej" (np. s. 17, 83, 100 rozprawy). W procesie wydawniczym recenzowanej monografii nie zostały wyeliminowane błędy składniowe, które utrudniają zrozumienie sensu wypowiedzi jej autora (np. s. 133 rozprawy).

4. Ocena spełnienia przez habilitanta pozostałych wymagań nadania stopnia doktora habilitowanego

Stopień naukowy dra nauk prawnych został nadany habilitantowi uchwałą Rady Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach z dnia 10 stycznia 2017 r. na podstawie przedstawionej rozprawy doktorskiej *Charakter prawny cła jako daniny publicznej w krajowym i unijnym prawie celnym*. Promotorem w przewodzie doktorskim był dr hab. Marek Zdebel, prof. US, a recenzentami profesor zw. dr hab. Zbigniew Ofiarski i dr hab. Krystyna Sawicka prof. UWr.

Przedmiotem tej części recenzji jest aktywność naukowa dra Adama Drozdka po uzyskanie przez niego stopnia naukowego doktora nauk prawnych, a więc obejmująca jego dorobek osiągnięty od 11 stycznia 2017 r., czyli w okresie prawie 4,5 lat. Niewątpliwie ten stosunkowo krótki przedział czasowy jest istotnym czynnikiem wpływającym na efekty działalności naukowej habilitanta.

W pierwszej kolejności należy podkreślić, że w analizowanym okresie dr Adam Drozdek był zatrudniony od 1 października 2017 r. do 30 września 2019 r. na stanowisku starszego wykładowcy w Państwowej Wyższej Szkole Zawodowej im. rotmistrza Witolda Pileckiego w Oświęcimiu (obecnie: Małopolska Uczelnia Państwowa im. rotmistrza Witolda Pileckiego w Oświęcimiu). Następnie od 1 października 2019 r. jest zatrudniony na stanowisku adiunkta w Katedrze Polityk Regulacyjnych Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, który pozostaje jego podstawowym miejscem pracy. Prowadzi to do wniosku, że aktywność naukowa habilitanta jest prowadzona w sposób ciągły w więcej niż jednej uczelni, instytucji naukowej lub instytucji kultury w rozumieniu art. 219 ustawy.

Habilitant zamieścił w autoreferacie informację o opublikowanych opracowaniach naukowych i zamieścił ich wykaz. Dorobek ten obejmuje 51 pozycji. Niewątpliwie jest on zróżnicowany pod względem rodzajowym. Poza recenzowaną dysertacją habilitacyjną opublikowana została druga monografia, będąca rozprawią doktorską Adama Drozdka.

Kolejną grupę publikacji naukowych stanowią rozdziały w monografiach naukowych w ogólnej liczbie 17. Największa jest liczba opublikowanych artykułów naukowych. Łącznie jest ich 35. Osiągniecia publikacyjne habilitanta obejmują także udział w redakcji 5 monografii naukowych. Podkreślić należy, iż dorobek ten nie obejmuje publikacji w zagranicznych wydawnictwach i periodykach naukowych. Aktywność naukowa habilitanta ma zatem wymiar krajowy. Poza dwoma artykułami w języku angielskim jego osiągnięcia naukowe są polskojęzyczne. Dr Adam Drozdek publikuje artykuły w periodykach nie mających najwyższej punktacji. Po uzyskanie stopnia naukowego doktora uzyskał łącznie 590 punktów, co może być uznane za znaczne osiągnięcie.

Stopień międzynarodowego odziaływania publikacji habilitanta jest skromny. Według danych z bazy Google Scholar Citation były one cytowane 26- krotnie. Jednak występuje w tej liczbie aż 12 autocytowań. Przekłada się to na Indeks Hirscha na poziomie 3. Warto zauważyć, że jeszcze niższy jest ten parametr ustalony przez obecnego pracodawcę dra Adama Drozdka. Biblioteka Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie obliczyła, że wynosi on tylko 2.

Niewątpliwie za istotną aktywność naukową może być uznany udział habilitanta w krajowych towarzystwach naukowych. Jest on członkiem czterech takich organizacji: Komisji Nauk Prawnych i Ekonomicznych Polskiej Akademii Nauk o/Katowice - Sekcja Nauk Prawnych; Stowarzyszenia Centrom Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Krajów Europy Środkowej i Wschodniej przy Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; Stowarzyszenia Badań nad Źródłami i Funkcjami Prawa „Fontes" w Rzeszowie. Dodatkowo uczestniczy w pracach Sekcji Prawa Podatkowego przy Okręgowej Radzie Adwokackiej w Warszawie, ale nie spełnia ona formalnych wymagań uznania jej za towarzystwo naukowe.

Należy także zauważyć, że dr Adam Drozdek uczestniczył w sposób czynny w 16 konferencjach naukowych, wygłaszając referaty. Ta forma aktywności naukowej była ograniczona do konferencji odbywających się w Polsce. Jednak miały one formułę zarówno konferencji krajowych, jak i międzynarodowych. Aktywność konferencyjna habilitanta przyjęła postać także udziału w trzech komitetach organizacyjnych tych przedsięwzięć naukowych.

Przy formułowaniu oceny aktywności naukowej dra Adama Drozdka nie można pominąć braku jego udziału w pracach zespołów badawczych realizujących projekty finansowane w drodze konkursów krajowych i zagranicznych. Jednak uczestniczył w projekcie Jean Monnet Moduł „National Public Administration and European Integration" I

„Krajowa administracja publiczna a integracja europejska", wygłaszając referat. Nie jest członkiem zespołów oceniających wnioski finansowanie badań naukowych. Dorobek naukowy nie obejmuje także członkostwa habilitanta w komitetach redakcyjnych, radach naukowych czasopism, radach programowych konferencji naukowych. Niemniej jednak pełnił on funkcję recenzenta opracowań aspirujących do publikacji w wydawnictwach i periodykach naukowych.

Podsumowując tą cześć recenzji, należy podkreślić, że pomimo wskazanych wątpliwości analiza aktywności naukowej dra Adama Drozdka dostarcza argumentów przemawiających za sformułowanie oceny, że może być uznana za przekraczającą wartość progową ustawowej istotności. Przemawia za tym przede wszystkim fakt, że jego działalność naukowa wyczerpuje większość znamion ujętych w treści formularza urzędowego – załącznika nr 5 do wniosku o przeprowadzenie postępowania habilitacyjnego.

5. Konkluzja

Pomimo zasygnalizowanych wątpliwości i zastrzeżeń analiza treści rozprawy habilitacyjnej oraz pozostałej dokumentacji postępowania awansowego dr Adama Drozdka pozwala w mojej ocenie na sformułowanie końcowej konkluzji, że recenzowana dysertacja może być uznana za spełniającą wymaganie znacznego wkładu jej autora w rozwój nauki prawa podatkowego, a aktywność naukowa habilitanta wydaje się, że spełnia ustawową przesłankę istotności. Uzasadnia to przeprowadzenie dalszych czynności postępowania habilitacyjnego.

Andrzej Gouqol