



Olsztyn, 02.06.2021 r.

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

Recenzja

osiągnięć naukowych Pana dr. Adama Drozdek, w tym przedłożonej monografii naukowej pt. *„Stosunki podatkowo – prawne w nadpłacie podatków”*, Toruń 2020, ss. 422 przeprowadzona w oparciu o kryteria określone w art. 219 ust. 1 pkt. 1 i 2 lit. a) ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (tj.: Dz. U. z 2021 r. poz. 478 ze zm.).

I Uwagi ogólne

Generalnie już na samym wstępie, po zapoznaniu się z przedłożoną monografią naukową oraz pozostałym dorobkiem naukowym, mając na uwadze kryteria określone ww. ustawie, stwierdzam, że Pan dr Adam Drozdek spełnia wymagania formalne określone w art. 219 ust. 1 pkt. 1 i 2 lit. a) ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce. W szczególności, ubiegając się o stopień doktora habilitowanego w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie nauki prawne, posiada stopień naukowy doktora nauk prawnych uzyskany w dniu 10 stycznia 2017 r. na mocy uchwały Rady Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach.

Osiągnięcia naukowe Habilitanta to nie tylko przedstawiona rozprawa habilitacyjna ale również inne opracowania naukowe – 49 artykułów naukowych i rozdziały w pracach zbiorowych, w tym 6 publikacji w języku angielskim, a 7 opublikowanych we współautorstwie. Ponadto autor w swoim dorobku osiągniętym po uzyskaniu doktora nauk prawnych wykazuje monografię naukową pt. *„Charakter prawny cla jako daniny publicznej w krajowym i unijnym prawie celnym”*, Szczecin 2017 r. Podkreślić jednak należy, że stanowi ona rozszerzoną, uzupełnioną oraz uaktualnioną wersję rozprawy doktorskiej przygotowanej pod opieką naukową prof. UŚ dr hab. Marka Zdebla. Przy czym warto docenić przedłożoną

monografię. Jest ona bardzo wartościowa i na pewno na długo stanie się punktem odniesienia dla przedstawicieli nauki zajmujących się prawem daninowym.

W Jego dorobku naukowym po uzyskaniu doktora nauk prawnych można wyróżnić kilka nurtów badawczych. Należą do nich: nadpłata i zwrot podatku; problematyka cła i prawa celnego, zagadnienia związane z problematyką podatku akcyzowego i podatku od towarów i usług oraz problematyka prawna finansów publicznych. Wprawdzie mam pewne uwagi związane z niektórymi aspektami merytorycznymi pracy, niemniej jednak dotyczą one zagadnień natury terminologicznej i teoretycznoprawnej. Zastrzeżenia te pozostają w sferze dyskursu prawniczego, którego istotą jest polemika, krytyka i odmiennosc stanowisk. Moje uwagi nie zaburzają więc pozytywnej oceny opracowania Pana dr. Adama Drozdek

Pan Adam Drozdek w latach 2007 – 2011 odbył studia magisterskie na kierunku prawo na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Opolskiego w Opolu. Ukończył je z wynikiem bardzo dobrym. Pracę magisterską na temat „Należności celno – podatkowe w prawie celnym” przygotował w Katedrze Prawa Finansowego pod kierunkiem Andrzeja Michóra. W 2011 r. uzyskał tytuł zawodowy magistra. Po ukończeniu studiów magisterskich został słuchaczem niestacjonarnych studiów doktoranckich na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach pod kierunkiem naukowym prof. UŚ dr hab. Marka Zdebla. W dniu 7 grudnia 2016 r. obronił przed Komisją powołaną przez Radę Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach rozprawę doktorską pt. „*Charakter prawny cła jako daniny publicznej w krajowym i unijnym prawie celnym*”. Promotorem w przewodzie doktorskim był profesor dr hab. Marek Zdebel (Uniwersytet Śląski), a recenzentami: prof. zw. dr hab. Zbigniew Ofiarski (Uniwersytet Szczeciński) i prof. dr hab. Krystyna Sawicka (Uniwersytet Wrocławski). W dniu 10 stycznia 2017 r. na mocy uchwały Rady Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach uzyskał stopień naukowy doktora nauk prawnych w dyscyplinie prawo.

Podkreślić należy, że Habilitant w 2020 r. ukończył na Uniwersytecie Ekonomicznym w Krakowie Studium Doskonalenia Dydaktyki Akademickiej.

Habilitant zatrudniony był w kilku jednostkach naukowych, w szczególności takich jak:

1. Państwowa Wyższa szkoła Zawodowa im. Rotmistrza Witolda Pileckiego w Oświęcimiu.
2. Małopolska Szkoła Administracji Publicznej Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie.

3. Górnośląska Wyższa Szkoła Handlowa im. W. Korfańskiego w Katowicach.

Od dnia 1 października 2019 r. zatrudniony jest na stanowisku adiunkta w Katedrze Polityk Regulacyjnych Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie. Poza pracą naukowo – dydaktyczną wykonuje zawód adwokata oraz agenta celnego.

Habilitant prowadzi, obok działalności naukowej, rozbudowaną działalność dydaktyczną realizując różne przedmioty z dyscypliny nauki prawne (materialne prawo podatkowe, postępowanie podatkowe, dyscyplina finansów publicznych, prawo finansów publicznych Unii Europejskiej, prawo karne skarbowe, prawo pracy i prawo urzędnicze, międzynarodowe i wspólnotowe prawo podatkowe, prawo dewizowe i celne, prawo bilansowe i międzynarodowe regulacje rachunkowości, podatki i system podatkowy).

II Ocena monografii naukowej będącej podstawą ubiegania się o nadanie stopnia doktora habilitowanego w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie nauki prawne pt. „Stosunki podatkowo – prawne w nadpłacie podatków”.

Stosownie do treści art. 219 ust. 1 pkt. 1 i 2 lit. a) ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce stopień doktora habilitowanego nadaje się osobie, która: posiada stopień doktora; posiada w dorobku osiągnięcia naukowe albo artystyczne, stanowiące znaczny wkład w rozwój określonej dyscypliny, w tym co najmniej: 1 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).

Pan dr Adam Drozdek jako osiągnięcie naukowe stanowiące podstawę ubiegania się o nadanie stopnia doktora habilitowanego w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie nauki prawne wskazuje monografię naukową zatytułowaną „*Stosunki podatkowo – prawne w nadpłacie podatków*”, Toruń 2020, ss. 422.

Odnosząc się w pierwszej kolejności do wyboru tematu rozprawy habilitacyjnej warto wspomnieć, że tematyka nadpłaty podatkowej, poza licznymi artykułami naukowymi, glosami, komentarzami była przedmiotem monograficznego opracowania naukowego Pana Macieja Ślifirczyk pt. „*Nadpłata podatku*”, Kraków 2005, ss. 393. Nadto tematyka ta była przedmiotem szczegółowych badań M. Popławskiego. Zostały one przedstawione w dwóch monografiach naukowych: „*Nadpłata i zwrot podatku*”, Warszawa 2014, ss. 365 oraz „*Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego*”, Warszawa 2014, ss. 529. Podjęte w nich

rozważania teoretycznoprawne na wiele lat stały się (i będą nadal) przedmiotem analiz i punktem odniesienia dla badaczy prawa podatkowego. Niemniej jednak dynamicznie zmieniające się przepisy prawa podatkowego, meandry ich stosowania, skłaniają do nowego, wieloaspektowego spojrzenia, w szczególności na instytucję nadpłaty jako stosunku podatkowo – prawnego. Celnie dostrzega Opiniowany, że nadpłata stanowi fundamentalną instytucję prawa podatkowego. Należy jednak do najbardziej złożonych w aspekcie prawnym zagadnień, z jakimi spotyka się podatnik dokonując rozliczeń podatkowych. Obecnie funkcjonujące elementy konstrukcyjne nadpłaty i procedury jej dochodzenia zawierają wiele mankamentów. Dostrzega je Habilitant proponując jednocześnie kierunki ich zmian. Dlatego też docenić należy podjętą przez niego w tym zakresie inicjatywę badawczą.

Tematyka stosunku podatkowo – prawnego nadpłaty podatkowej ma więc doniosłe znaczenie zarówno z teoretycznego, jak i praktycznego punktu widzenia. Jest to temat bardzo aktualny wywołujący jednocześnie liczne dyskusje w nauce prawa podatkowego, a zarazem trudny, czego najlepszym dowodem jest niejednokrotnie rozbieżne orzecznictwo sądów administracyjnych w tym zakresie. Dlatego też przez wzgląd na naukowe i praktyczne znaczenie rozważań podjętych w monografii habilitacyjnej należy pochwalić wybór tej tematyki. Wyróżnikiem ocenianej dysertacji naukowej jest jej pewne nowatorstwo. Część zaproponowanych rozwiązań prawnych mających na celu „ulepszenie” tej części prawa podatkowego powinno znaleźć swój normatywny wyraz. Recenzowana rozprawa habilitacyjna stanowi ważny głos w dyskusji nad reformą tej części ogólnego prawa podatkowego, tym bardziej, że w ostatnich latach prowadzone były w tym zakresie intensywne prace przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego. Nie pomija ich również Opiniowany słusznie zauważając, że przedstawione w projekcie zmiany dotyczące regulacji nadpłaty podatkowej podążają w prawidłowym kierunku. Zmierzają one do większej ochrony praw podmiotu uprawnionego poprzez odformalizowanie trybu otrzymania zwrotów nadpłat podatkowych.

Autor we wstępie rozprawy habilitacyjnej wyartykułował główny cel naukowy rozprawy (s. 21). Jest nim dokonanie analizy charakteru prawnego, łączącego podmiot uprawniony oraz zobowiązany stosunku podatkowo – prawnego nadpłaty podatkowej. W tym kontekście, w jego ocenie, kluczowe znaczenie ma to czy stosunek z tytułu nadpłaty podatkowej utracił swój publiczno – prawny charakter i przybrał postać stosunku prywatno – prawnego, czy też w dalszym ciągu jest to stosunek charakterystyczny dla prawa administracyjnego z elementami władczego działania podmiotu administrującego? Tak sformułowany cel badawczy wymaga określenia pozycji podmiotów, jaką posiadają w

analizowanym stosunku prawnym. Jego zdaniem konieczne jest więc ustalenie, czy powstanie stosunku z tytułu nadpłaty podatkowej wiąże się z zamianą ról jaką pełnią strony w stosunku podatkowo – prawnym, czy też organ podatkowy będąc podmiotem zobowiązanym w stosunku podatkowo – prawnym nadpłaty podatkowej działa w dalszym ciągu z pozycji władczej. W tym zakresie badaniem objął relacje prawne zachodzące pomiędzy stronami tego stosunku.

Pozostałe, jak się wydaje, szczegółowe cele badawcze Habilitant formułuje opisując we wstępie zawartość niektórych rozdziałów. I tak, np. w rozdziale I (s. 23) „*Za niezbędne uznano konieczność określenia istoty i charakteru prawnego roszczenia podatkowego*”. Należy jednak zwrócić uwagę, że ewidentnie brakuje wyraźnego wskazania tezy lub tezy pracy. Cel pracy a teza pracy są to dwa różne pojęcia. O ile we wstępie pracy jest mowa o celach pracy, to nie dostrzegłem, poza jednym przypadkiem sformułowania o następującej treści: „*tezą pracy jest....*”, „*teza sprowadza się do założenia....*”. Jedynie na s. 22 w zdaniu wspomniał o tezie pracy tj. „*Wewnętrzna struktura monografii i jej treść odpowiadają założonym celom badawczym i sformułowanej tezie.*”, niemniej jednak brakuje jej jednoznacznego zaprezentowania. W pracach naukowych niezbędne jest uwypuklenie tego elementu. Przypuszczam, iż tezą pracy „*...jest założenie o błędnym sformułowaniu nadpłaty podatkowej w treści art. 72 Ordynacji podatkowej...*” (s. 23). Na przyszłość warto aby Habilitant jednoznacznie i stanowczo formułował tezę lub tezy pracy naukowej.

Celnie dostrzega Habilitant, że w literaturze przedmiotu brak jest jednolitej interpretacji nadpłaty podatkowej, zaś sformułowanie dotyczące pojęcia nadpłaty podatkowej uregulowane w art. 72 Ordynacji podatkowej jest błędne. Nie zawiera bowiem realnej definicji lecz wymienia jedynie stany faktyczne, których zaistnienie skutkuje powstaniem nadpłaty podatkowej. Bez wątpienia jej poprawne zdefiniowanie ma kluczowe znaczenie w zakresie jej właściwej realizacji. Są to kolejne argumenty przemawiające za kompleksowym spojrzeniem na tytułową tematykę.

Opiniowany wyraźnie prezentuje przyjęte metody badawcze. Podstawowa metoda badawcza wykorzystana w rozprawie habilitacyjnej, to metoda dogmatyczno – prawna. Dogłębnej analizie i ocenie poddał obowiązujące przepisy dotyczące nadpłaty podatkowej. Niewątpliwie istotne znaczenie w kontekście podjętego tematu badawczego ma metoda empiryczna sprowadzająca się do badania orzecznictwa z zakresu podjętej tematyki. Rozprawę wzbogaca również część historyczna oraz prawnoporównawcza. Zastosowane metody badawcze niewątpliwie podnoszą wartość merytoryczną rozprawy. Praca jest więc

dobrze przygotowana pod względem metodologicznym, a jej koncepcja jest przemyślana i konsekwentnie podporządkowana założonym celom badawczym.

Struktura rozprawy habilitacyjnej generalnie nie budzi zastrzeżeń. Składa się ona z wprowadzenia, pięciu rozdziałów oraz zakończenia. Praca jest przejrzysta i logiczna. Każdy rozdział pracy zawiera uwagi wprowadzające do badanej tematyki oraz podsumowanie. Nierozzerwalną jej część stanowi bibliografia oraz usystematyzowany, bogaty wykaz orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (obecnie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej), Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego, Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz Wojewódzkich Sądów Administracyjnych. Analizie poddał również pismo i interpretację organów podatkowych. Podkreślić przy tym należy, że Opiniowany dobrze dobrał i wykorzystał literaturę przedmiotu, w tym publikacje obcojęzyczne (łącznie 329 pozycji). Bez wątplenia istotną wartością dodaną w pracy są postulaty *de lege ferenda*.

Rozdział I ocenianej dysertacji naukowej dotyczy problematyki istoty i cechy stosunku podatkowo – prawnego. Nie mam wątpliwości co do jego zasadności, gdyż trudno sobie wyobrazić analizę stosunku podatkowo – prawnego nadpłaty podatkowej, bez dogłębnego zbadania istoty stosunku prawnego ukształtowanej w teorii prawa. Kluczowe znaczenie w kontekście postawionego na wstępie rozprawy pytania badawczego ma podrozdział dotyczący analizy stosunków prywatno – prawnych względem stosunków publiczno – prawnych. Stosunek podatkowo – prawny, w tym stosunek nadpłaty podatkowej ma charakter publicznoprawny, co do tego nie mam najmniejszych wątpliwości. Podmioty tego stosunku występują w pozycji nierównorzędnej, przy czym treść tego stosunku to nie tylko uprawnienia wierzyciela i zobowiązania dłużnika, ale także przyznane prawem podmiotowym roszczenia podatkowe, w tym nadpłaty podatkowe.

Analizując strony stosunku podatkowo – prawnego Habilitant stwierdza, że w polskim prawie podatkowym brak jest normatywnej definicji wierzyciela podatkowego, zaś z art. 13§1 Ordynacji podatkowej wynika, że organy podatkowe są wierzycielem w stosunku podatkowo – prawnym, gdyż występują w imieniu państwa lub jednostek samorządu terytorialnego. W Jego ocenie za takim poglądem przemawia także definicja podatku, zgodnie z którą jest on uiszczany na podstawie ustawy na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu i gminy czyli podmiotu prawa publicznego jakim jest związek publicznoprawny reprezentowany przez organy podatkowe (s. 85). Nie w pełni zgadza się z tym stanowiskiem, gdyż wierzycielem w stosunku podatkowo – prawnym nie jest organ podatkowy lecz Skarb Państwa i jednostka samorządu terytorialnego, które reprezentowane są przez organ podatkowy. Mam wrażenie, że Autorowi zaciera się różnica pomiędzy wierzycielem podatkowym a podmiotem go

reprezentującym. Świadczy o tym stwierdzenie w myśl którego „...wierzycielem podatkowym jest podmiot prawa publicznego, który na podstawie przyznanych przepisów prawa podatkowego posiada uprawnienia władcze. Jako organ administracji publicznej nie może swoich uprawnień przenosić na inne podmioty ani z nich rezygnować”. Podmiotem prawa publicznego jest Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego. Organ podatkowy, co należy jeszcze raz podkreślić, tylko podmioty te reprezentuje.

Ważną wartością dodaną w pracy jest dogłębna analiza istoty i charakteru prawnego roszczenia podatkowego. Zgadzam się z Habilitantem, że roszczenie podatkowe jest prawem podmiotowym, ma charakter indywidualny i konkretny. Jego istota sprowadza się do możliwości żądania od indywidualnie oznaczonego dłużnika określonego konkretnego zachowania wynikającego z norm prawa podatkowego.

Tytuł pracy zobowiązuje również jej Autora do wyjaśnienia kluczowych terminów w nim zawartych. Pojęciu i rodzajom nadpłat podatkowych poświęcony jest II rozdział dysertacji naukowej. Habilitant bardzo skrupulatnie przeanalizował pojęcie nadpłaty prezentowane w doktrynie prawa podatkowego, orzecznictwie sądów administracyjnych oraz Trybunału Konstytucyjnego. Sięgnął do najważniejszych orzeczeń Trybunału oraz uchwał NSA wyciągając słuszne wnioski z ich analizy.

W mojej ocenie błędny jest tytuł podrozdziału 2.2.5. *Nadpłata podatku jako element konstrukcyjny podatku*. Nadpłata nie stanowi elementu konstrukcyjnego podatku. Z zaliczeniem jej do elementów zmiennych podatku nie spotkałem się również w literaturze przedmiotu. Należy zwrócić uwagę, że powołana przez Habilitanta w tym podrozdziale publikacja autorstwa W. Nykiel, M. Sęk wskazuje na jej (nadpłaty) związek z konstrukcją danego podatku a nie jako element konstrukcyjny podatku. Jest to istotna różnica. Nadpłata może stanowić efekt zastosowania określonych elementów konstrukcyjnych danego podatku (np. ulgi z tytułu wychowania dzieci), niemniej jednak nie stanowi ona takiego elementu. Z resztą sam Opiniowany na s. 172 dokonując klasyfikacji nadpłat podatkowych podnosi, że nadpłata może być związana z konstrukcją danego podatku – może stanowić rezultat istnienia ulg lub zwolnień podatkowych, czy też obowiązku płacenia zaliczek w ciągu roku podatkowego i powstania różnicy między kwotą wpłaconych zaliczek a należnością podatkową, która wynika z ustalenia rocznego podatku.

Nie sposób analizować instytucję nadpłaty bez odniesienia się do świadczenia nienależnego – pojęcia cywilnoprawnego. W tym zakresie ważne są rozważania podjęte podrozdziale 2.4. Zgadzam się z nim, że istotą nadpłaty podatkowej jest zapłata świadczenia na rzecz organu podatkowego, które w tym konkretnym momencie jest nadpłacone bądź

nienależne. Jest to świadczenie, które uiszczane jest na rzecz wierzyciela podatkowego (Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego) z zamiarem wywiązania się z ciążącego zobowiązania. Nadpłata podatkowa ma na celu przywrócenie równowagi naruszonej świadczeniem do którego poniesienia podmiot nie był obowiązany. Tym samym służy ona wyłącznie podmiotowi, który faktycznie poniósł ekonomiczny ciężar nienależnie zapłaconego podatku, a więc zapłata podatku ekonomicznie obciąża jego majątek.

Istotne znaczenie w zrozumieniu obecnie obowiązujących regulacji dotyczących nadpłaty podatkowej jest kształtowanie się tej instytucji na przestrzeni lat. Analiza historyczno – prawna instytucji nadpłaty podatku zawarta została w rozdziale III. Ta część rozprawy stanowi dokładną analizę regulacji prawnych dotyczących nadpłaty obowiązujących począwszy od momentu odzyskania przez Polskę niepodległości w 1918 r. aż po rozwiązania prawne przewidziane w projekcie nowej ordynacji podatkowej przygotowanym przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego. Obrazuje to bardzo duże zaangażowanie Habilitanta w podjęty temat badawczy. Pozytywnie należy ocenić jednoznaczne ustosunkowanie się Habilitanta do proponowanych w projekcie ordynacji podatkowej rozwiązań dotyczących nadpłaty podatkowej.

Kolejny czwarty rozdział rozprawy habilitacyjnej poświęcony jest normatywnej analizie stosunków podatkowo – prawnych w zakresie powstawania oraz postępowania z powstałymi nadpłatami. Jak się wydaje, jest to jeden z dwóch kluczowych rozdziałów dysertacji. Uzasadnione jest to tym, że Pan dr Adam Drozdek badaniu poddaje ustawodawstwo obejmujące powstawanie, stwierdzenie i określenie stosunków podatkowo – prawnych zaistniałych w wyniku działań podatników, płatników, inkasentów, jak również powstałych na skutek orzeczeń trybunałów i sądów oraz decyzji organów podatkowych. Dokonany w tym rozdziale podział nadpłat ze względu na źródło ich powstania jest w pełni zasadny.

Zgadzam się z Habilitantem, że stosunek stwierdzenia nadpłaty podatkowej może powstać tylko wskutek złożenia wniosku przez podmioty uprawnione. Prawo to nie przysługuje w sytuacji gdy podatek ustalony został decyzją konstytutywną (np. w podatku od nieruchomości, rolnym i leśnym opłacanym przez osoby fizyczne), jak również wtedy gdy ustalony został decyzją deklaratoryjną (decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego)

W podrozdziale 4.2.3. zatytułowanym „stosunek podatkowo – prawny stwierdzenia nadpłaty podatkowej przez podatnika” Opiniowany porusza tematykę obejmującą zagadnienie związane z rozstrzygnięciem wniosków w przedmiocie nadpłaty podatkowej bez uprzedniego

określenia podatnikowi wysokości zobowiązania podatkowym. W tej części pracy powołuje orzecznictwo sądów administracyjnych oraz poglądy doktryny (m. in. M. Ślifirczyk, s. 281). Szkopuł w tym, że rozważania te począwszy od 1 stycznia 2016 r. są w zasadzie nieaktualne ze względu na fakt dodania do przepisów Ordynacji podatkowej przepisu art. 75§4a. Stosownie do jego treści w decyzji stwierdzającej nadpłatę organ podatkowy określa wysokość zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości w takim zakresie, w jakim powstanie nadpłaty jest związane ze zmianą wysokości zobowiązania podatkowego. W zakresie, w jakim wniosek jest niezasadny, organ odmawia stwierdzenia nadpłaty. A zatem to organ podatkowy w jednej decyzji określa wysokość zobowiązania podatkowego oraz odmawia stwierdzenia nadpłaty w całości lub w części. Przy czym związany jest zakresem wniosku, a co za tym idzie nie określa wysokości zobowiązania podatkowego od wszystkich przedmiotów opodatkowania będących w posiadaniu podatnika w danym roku lecz tylko w zakresie podniesionym we wniosku. Trafnie podnosi się w orzecznictwie (zob. wyrok WSA w Łodzi z dnia 8 stycznia 2020 r. I SA/Łd 750/19, LEX nr 2770105), że wprowadzenie przepisu art. 75 § 4a o.p. oznacza, że zakres postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty będzie ograniczony treścią wniosku podatnika i zakresem dokonanej korekty. W ramach tego postępowania organ podatkowy analizuje wyłącznie stan faktyczny określony przez podatnika. Jednocześnie nie można pominąć treści art. 75§4b o.p., który stanowi, że przepis § 4a nie ogranicza możliwości wydania decyzji w trybie art. 21 § 3, o czym informuje się adresata w decyzji stwierdzającej nadpłatę.

Tym samym określenie wysokości zobowiązania podatkowego w decyzji stwierdzającej nadpłatę nie ogranicza możliwości wydania kompleksowej decyzji wymiarowej w okresie późniejszym (zob. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 stycznia 2020 r. I SA/Po 888/19, LEX nr 2780720). W kontekście powyższego nie można pominąć również art. 81b§ 2a o.p. zgodnie z którym korekta złożona wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty nie wywołuje skutków prawnych w razie odmowy stwierdzenia nadpłaty w całości lub w części oraz w razie umorzenia postępowania w związku z wycofaniem wniosku. W uzasadnieniu wydanej decyzji organ podatkowy wskazuje bezskuteczność takiej korekty.

Wszystkie przytoczone powyżej regulacje stanowią konsekwencję połączenia przez ustawodawcę postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty i określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Szkoda, że Habilitant nie poświęcił tej tematyce w zasadzie żadnej uwagi, a jest to tryb postępowania kluczowy w znacznej części spraw dotyczących nadpłat podatkowych.

Nie zgadzam się z Opiniowanym (s. 292 i 293), że w przypadku powstania nadpłaty podatkowej w wyniku prawomocnego orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego podatnik, którego zobowiązanie podatkowe powstało z dniem zaistnienia zdarzenia prawnego w ramach stosunku podatkowo – prawnego posiada uprawnienie do złożenia wniosku o określenie nadpłaty. Podatnik o u którego zobowiązanie podatkowe powstało z mocy prawa (z dniem zaistnienia zdarzenia określonego w ustawie podatkowej) nie składa wniosku o określenie nadpłaty podatku lecz wnioski o zwrot nadpłaty wraz z korektą deklaracji. To podatnik określa sam wysokość nadpłaty, a nie organ podatkowy (art. 74 pkt. 1 Ordynacji podatkowej). Tylko w przypadku, gdy podatnik nie był obowiązany do składania deklaracji - wysokość nadpłaty określa podatnik we wniosku o jej zwrot (art. 74 pkt. 3 Ordynacji podatkowej). Wskazane sytuacje należy wyraźnie rozróżnić.

Przepisy dotyczące nadpłat podatkowych można podzielić na mające charakter materialny, jak i procesowy. Zagadnienie stosunków podatkowo – prawnych w zakresie postępowania z powstałymi nadpłatami podatków Habilitant przedstawił w piątym – ostatnim rozdziale dysertacji naukowej. Słusznie wyodrębnił procedurę zaliczania nadpłat, sposoby dokonywania ich zwrotu, terminy zwrotów nadpłat, oprocentowanie nadpłat. W tej części rozprawy (ewentualnie w czwartym rozdziale) brakuje jednak, w mojej ocenie, rozważań dotyczących sytuacji w której nadpłata powstaje w wyniku orzeczenia interpretacyjnego Trybunału Konstytucyjnego a organ podatkowy nie zgadza się z wnioskiem podatnika, który błędnie uważa że powstała u niego nadpłata. Jest to temat istotny, chociażby w kontekście wyroku TK z dnia 12 grudnia 2017 r. SK 13/15 (Dz. U. z 2017 r. poz. 2372, OTK-A z 2017 r. poz. 85) w którym skład orzekający uznał, że art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1785 i 2141) rozumiany w ten sposób, że wystarczającą przesłanką zakwalifikowania gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą jego współposiadaczem, jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Na kanwie tego orzeczenia do gminnych organów podatkowych zaczęły wpływać wnioski o zwrot nadpłat w podatku od nieruchomości, które w wielu przypadkach były niezasadne ze względu na błędną wykładnię przez podatników przepisów w kontekście zapadłego orzeczenia. Problem sprowadza się do następujących pytań: w jakiej formie organ

podatkowy może odmówić zwrotu nadpłaty? Czy należy określić wysokość zobowiązania podatkowego?

Podkreślić należy, że zwrot nadpłaty i stwierdzenie nadpłaty to dwa różne tryby postępowania. W przypadku zwrotu nadpłaty nie ma zastosowania art. 75 § 4a o.p. Wynika to chociażby z przepisów dotyczących oprocentowania nadpłat powstałych wskutek orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego.

III Ocena pozostałego dorobku naukowo – badawczego

Przechodząc do oceny pozostałego dorobku naukowo – badawczego stwierdzić mogę, że jest on znaczący i zróżnicowany. Obejmuje kilka nurtów badawczych. Wyniki badań Opiniowanego wydawane były przez znaczące wydawnictwa naukowe, w tym Wolters Kluwer Polska, C.H. Beck, Wydawnictwo Adam Marszałek, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa. Zróżnicowane są również czasopisma naukowe w których ukazywały się jego prace naukowe. Jest to bez wątpienia efekt dość szerokich zainteresowań Opiniowanego. Działalność naukowo – badawcza Habilitanta po uzyskaniu stopnia doktora nauk prawnych koncentrowała się na polach badawczych związanych z prawem finansów publicznych, prawem podatkowym oraz prawem celnym. W ich ramach można wyróżnić takie zagadnienia jak: nadpłata i zwrot podatku; problematyka cła jako daniny publicznej, konstytucyjne podstawy regulacji cła; zagadnienia związane z prawem celnym, a w szczególności: polityka celna, administracja celna, instytucja przedawnienia, ochrona rynku unijnego, podmioty powiązane, optymalizacja celna i tajemnica celna. Ponadto, warte odnotowania są rozważania dotyczące wykorzystywania instytucji prawa celnego na gruncie prawa podatkowego, zagadnienia związane z problematyką podatku akcyzowego i podatku od towarów i usług oraz problematyką prawną finansów publicznych.

W ramach pierwszego obszaru badawczego, tj. dotyczącego nadpłaty i zwrotu podatku poza monografią naukową warto zwrócić uwagę na takie publikacje jak: *Przesłanki podmiotowe prawa do zwrotu podatku akcyzowego*, Studia Prawnoustrojowe 2016, nr 34, s. 113 – 124; *The right to excise duty refund and ensuring tax system tightness by way of legal interpretation*, Ius Novum 2019, nr 3, s. 177 – 194 czy też *A taxpayers claim within the tax law relationship of tax overpayment*, Acta Iuris Stetinensis, 2021, nr 1.

Efektom badań dotyczących cła jako daniny publicznej było siedem opracowań naukowych. Bardzo interesujące są rozważania Habilitanta przedstawione w publikacji pt. *Różnice i podobieństwa pomiędzy cłem a podatkiem jako daninami publicznymi pobieranymi*

w międzynarodowym obrocie towarowym – wybrane zagadnienia, *Studia Elckie* 2017, nr 1 (19), s. 33 – 43. Autor w sposób spójny i logiczny przeanalizował wzajemne relacje prawne pomiędzy cłem a podatkiem. Warte zauważania jest także opracowanie pt. *Różnice i podobieństwa między cłami a opłatami o skutku równoważnym do cel*, *Rocznik Administracji Publicznej* 2018, nr 4, s. 32 – 46.

Istotną tematyką związaną z cłem są jego konstytucyjne podstawy regulacji. Godna odnotowania w tym zakresie jest publikacja pt. *Zawirowania interpretacyjne wokół artykułu 217 Konstytucji RP a prawna regulacja cła jako daniny publicznej*, *Monitor Prawa Celnego i Podatkowego* 2017, nr 12 (269), s. 446 – 451. Habilitant dokonał w niej, kluczowej w mojej ocenie kwestii, jaką jest dopuszczalność Rzeczypospolitej Polskiej stanowienia i poboru cel jako daniny publicznej w oparciu o art. 217 Konstytucji proponując jednocześnie zmiany w ustawie zasadniczej w zakresie cła.

Habilitant w swoich pracach dokonywał badań nie tylko w zakresie aktualnie obowiązujących regulacji prawnych ale również poruszał aspekty prawnohistoryczne. W opracowaniu pt. *Cło w czasach panowania Piastów*, *Miscellanea Historico – Iuridica* 2016, tom XV, z. 1, s. 33 – 47 w sposób zwięzły przedstawił ewolucję cła pobieranego w czasach panowania dynastii Piastów. Słusznie dostrzegł, że od samego początku państwowości Polski przenikały się terminy: cło i myto. W konsekwencji w wielu językach słowiańskich pojęcia cła i myta były synonimami, które zamiennie używano jednocześnie utożsamiając te dwa pojęcia. W okresie średniowiecza cła w Polsce miały charakter opłat a dopiero później w wyniku ewolucji powstały cła właściwe.

Nie sposób również nie zauważyć publikacji pt. *Instrumenty prawne ochrony rynku państw członkowskich Unii Europejskiej*, stanowiącej część pracy zbiorowej pod red. J. Jaskiernia, K. Spryszak, *Nowe wyzwania i rozwiązania w europejskim systemie ochrony prawa człowieka*, tom III, Toruń 2018, s. 360 – 372. Habilitant dokonał w niej rzetelnej oceny zagadnień dotyczących ochrony gospodarki Unii Europejskiej poprzez stosowanie instrumentów prawnych w postaci tymczasowych i ostatecznych cel antydumpingowych. Konsekwencją tych badań były liczne wnioski *de lege lata*.

Wśród zainteresowań naukowo – badawczych Pana dra Adama Drozdek są problemy dotyczące problematyki wykorzystywania instytucji prawa celnego na gruncie prawa podatkowego. Ciekawe są rozważania przedstawione w artykule pt. *Wpływ unijnego prawa celnego na polskie regulacje z zakresu prawa podatkowego – kierunki przeobrażeń i zmian na przykładzie akcyzy*, *Przegląd Prawa Publicznego* 2019, nr 10, s. 98 – 109 obejmujące analizę przesłanek wpływu instytucji unijnego prawa celnego na postępującą harmonizację podatku

akcyzowego, które w przyszłości mają ułatwić wymianę towarową oraz zwiększyć konkurencję pomiędzy państwami członkowskimi Unii Europejskiej. Trafny jest postulat Habilitanta zgodnie z którym na poziomie unijnym należałoby precyzyjnie zdefiniować poszczególne wyroby akcyzowe, co z kolei powinno zapobiegać wątpliwościom i swobodnej interpretacji podczas stosowania przepisów prawa UE w każdym z państw członkowskich. To zaś w przyszłości być może umożliwiłoby stworzenie unijnego podatku akcyzowego obowiązującego we wszystkich krajach członkowskich UE.

Habilitant część swoich publikacji naukowych poświęcił zagadnieniom podatku od towarów i usług. W ramach tego tematu badawczego podejmował różne problemy związane ze stosowaniem przepisów regulujących kluczowy w polskim systemie podatkowym podatek.

Dostrzec należy opracowania Opiniowanego z obszaru prawa finansów publicznych. W tym zakresie ciekawy jest artykuł obejmujący stosowanie skargi pauliańskiej jako instrumentu zabezpieczającego należności publicznoprawne na tle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 18 kwietnia 2018 r. (K 52/16), opublikowany w: *Administracja. Teoria – Dydaktyka – Praktyka* 2018, nr (50), s. 41 – 63. Popieram jego wniosek, zgodnie z którym brak jest podstaw prawnych do odwoływania się przez organy podatkowe do art. 527 i nas. Kodeksu cywilnego w celu ochrony wierzyciela podatkowego. W tej sytuacji jedyną drogą do zgodnego z prawem stosowania tej instytucji prawa cywilnego w prawie podatkowym powinna być nowelizacja przepisów Ordynacji podatkowej. Niewątpliwie zwiększyłyby to skuteczność dochodzenia związkom publicznoprawnym należności podatkowych.

Analiza dorobku naukowego pozwala stwierdzić, że Habilitant wykazuje się systematyczną aktywnością naukową. Realizacja badań w zakresie wskazanych obszarów badawczych doprowadziła do powstania odpowiedniej liczby opracowań naukowych mających znaczny wkład w rozwój nauki prawa celnego, prawa podatkowego oraz prawa finansów publicznych – wzbogacają one dotychczasowy dorobek nauki. Zgodnie z bazą Google Scholar Citation liczba cytowań jego publikacji wynosi 27, zaś Indeks Hirscha według tej bazy wynosi 3.

Poza znaczącym dorobkiem publikacyjnym stwierdzić należy, że Habilitant brał aktywny udział w konferencjach międzynarodowych i ogólnopolskich. Wygłosił na nich 15 referatów. Jest członkiem m. in. Stowarzyszenia 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. Nadto pełni funkcję recenzenta w kilku punktowanych czasopismach naukowych. Przygotowywał również opinie prawne na rzecz jednostek samorządu

terytorialnego, samorządu zawodowego oraz przedsiębiorców. Nie można pominąć także faktu, że Habilitant w 2019 r. na wniosek komisji instytutu ds. nagród otrzymał indywidualną nagrodę I stopnia Rektora Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej im. rtm. Witolda Pileckiego w Oświęcimiu za osiągnięcia naukowe.

Idąc dalej Pan dr Adam Drozdek wykazuje się istotnym dorobkiem dydaktycznym prowadząc zajęcia z różnych, wspomnianych na wstępie, przedmiotów z zakresu prawa i rachunkowości. Prowadzi seminarium magisterskie i licencjackie oraz jest recenzentem 15 prac magisterskich. Habilitant sprawuje również rozmaite funkcje związane z działalnością naukową i dydaktyczną, w tym pełnił funkcję członka Rady Wydawniczej działającej przy Państwowej Wyższej Szkole Zawodowej im. Rotmistrza Witolda Pileckiego w Oświęcimiu.

Na podstawie dotychczasowego dorobku naukowego Habilitanta, ze szczególnym uwzględnieniem recenzowanej monografii naukowej, pt. „Stosunki podatkowo – prawne w nadpłacie podatków”, Toruń 2020, ss. 422 stwierdzam, że posiada on warsztat badawczy oraz ma predyspozycje i umiejętność samodzielnego prowadzenia badań naukowych, a także kierowanie tymi badaniami.

Ocena recenzowanej monografii naukowej opracowana przez Pana dr. Adama Drozdek upoważnia do sformułowania wniosku, że stanowi ona znaczny wkład do nauki prawa. Podobnie pozostałe osiągnięcia naukowe zasługują na pozytywną ocenę. Tym samym Pan dr Adam Drozdek spełnia wszystkie wymagania określone w art. 219 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce. W pełni zasadne jest dopuszczenie Pana dr Adama Drozdek do dalszych etapów postępowania habilitacyjnego i nadanie mu stopnia doktora habilitowanego w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie nauki prawne.

Olsztyn, 02.06.2021 r.

dr hab. Bogumił Pahl, prof. UWM

Bogumił Pahl