

Warszawa, dnia 28 grudnia 2022 r.

dr hab. Robert Zieliński, prof. ALK
Dyrektor Centrum Studiów Fiskalnych i Doradztwa Podatkowego
Katedra Prawa Administracyjnego i Publicznego Gospodarczego
Akademia Leona Koźmińskiego

Recenzja rozprawy doktorskiej
Pani mgr Pauliny Brejda
„Opodatkowanie przychodów osób fizycznych z tytułu nieodpłatnych świadczeń”
(Lublin 2022, ss. 292)
- rozprawa przygotowana pod kierunkiem prof. dr hab. Pawła Smolenia

Podstawą sporządzenia poniższej recenzji jest powołanie mnie na recenzenta przez Radę Instytutu Nauk Prawnych Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II (Pismo Dziekana Wydziału Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji z dnia 11 października 2022 roku). Przedmiotem recenzji jest rozprawa doktorska Pani mgr Pauliny Brejda „Opodatkowanie przychodów osób fizycznych z tytułu nieodpłatnych świadczeń” Lublin 2022, licząca 292 strony maszynopisu i przygotowana pod kierunkiem prof. dr hab. Pawła Smolenia.

Już na samym wstępie należy stwierdzić, że recenzowana rozprawa doktorska mgr Pauliny Brejda zasługuje, generalnie rzecz ujmując, na pozytywną ocenę i może być podstawą do prowadzenia dalszego postępowania w ramach przewodu doktorskiego.

1. Tematyka badawcza podjęta w rozprawie doktorskiej mgr Pauliny Brejda posiada szczególne walory merytoryczne, jak też wyjątkową wagę i aktualność. Nie ulega bowiem wątpliwości, że problematyka nieodpłatnych świadczeń, w głównej mierze z uwagi na brak legalnej definicji pojęcia „nieodpłatne świadczenie”, od wielu lat wzbudza wiele kontrowersji tak w doktrynie prawa finansowego, jak też judykaturze i praktyce podatkowej, będąc tym samym powodem permanentnych rozbieżności w orzecznictwie oraz interpretacjach podatkowych. Doniosłość problematyki opodatkowania podatkiem

dochodowym od osób fizycznych nieodpłatnych świadczeń i potrzeba kompleksowego ujęcia tego specjalistycznego zagadnienia wynika również z faktu, że w literaturze prawa finansowego brak jest pogłębionych merytorycznie, monograficznych opracowań na ten temat. Istniejące piśmiennictwo ma charakter fragmentaryczny i przyczynkowy. Na tym tle rozprawa doktorska Pani mgr Pauliny Brejda stanowi oryginalną próbę prezentacji i analizy tytułowej problematyki. Z tych powodów wybrany przez Doktorantkę temat rozprawy, który w pełni odzwierciedla elementy treści w niej zamieszczone, należy uznać za trafny, uzasadniony merytorycznie, interesujący naukowo i przydatny z praktycznego punktu widzenia.

2. Lektura „Wstępu” wskazuje, że głównym celem badawczym pracy jest kompleksowa analiza prawna i ocena – a przede wszystkim weryfikacja aktualnych rozwiązań dotyczących nieodpłatnych świadczeń w podatku dochodowym od osób fizycznych. Autorka wskazuje ponadto, że prowadzone badania mają umożliwić odpowiedź na pytanie: co to jest nieodpłatne świadczenie na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz szeroko rozumianej praktyki stosowania prawa. Takiemu zadaniu służą także cele szczegółowe sformułowane w rozprawie przez Doktorantkę. Należy stwierdzić, że tak określone cele badawcze obejmują istotę analizowanego w dysertacji problemu.

W ramach realizacji założonego celu badawczego Autorka sformułowała podstawową tezę badawczą, która brzmi: *Konstrukcja prawna nieodpłatnych świadczeń w podatku dochodowym od osób fizycznych, z uwagi na niesprecyzowany zakres pojęciowy, wskazuje daleko idącą niedoskonałość. Przeprowadzone badania pozwalają przyjąć, że trudności interpretacyjne wynikają przede wszystkim z braku legalnej definicji nieodpłatnych świadczeń. Jednocześnie, na podstawie kazuistycznych ustaleń praktyki orzeczniczej oraz interpretacyjnej należy stwierdzić, iż sformułowanie właściwej definicji legalnej jest utrudnione. Wpływa na to przede wszystkim brak spójnej koncepcji kształtowania kryteriów warunkujących przychodotwórczy charakter nieodpłatnych świadczeń. Weryfikując aktualny status prawny nieodpłatnych świadczeń wydaje się, że znaczącą poprawę obecnego stanu umożliwiłoby już, chociażby, określenie otwartego normatywnego katalogu tego typu świadczeń. Pomocnym kryterium mogłoby być również ustalenie konkretnej wartości nieodpłatnych świadczeń, która wyznaczałaby granicę ich opodatkowania lub zastąpienie niedoprecyzowanej konstrukcji prawnej nieodpłatnych świadczeń ogólnie wskazanym świadczeniem o charakterze niepieniężnym.*

Ponadto, celem uzupełnienia (doprecyzowania) głównej tezy pracy, Doktorantka przyjęła tezy pomocnicze, których jest osiem. Uważam, że zarówno podstawowa teza badawcza (choć nieco długa i wobec tego można by rozważyć jej podzielenie na dwie lub trzy tezy badawcze), jak i tezy pomocnicze są spójne oraz w należyтым stopniu uwzględniają zarówno cele, jak też założenia badawcze recenzowanej rozprawy doktorskiej.

3. Temat i cel rozprawy oraz treść głównej hipotezy badawczej zdeterminowały jej zakres i ogólną konstrukcję. Praca, licząca łącznie 292 strony, składa się ze wstępu, czterech rozdziałów merytorycznych oraz z zakończenia. Na końcu pracy została zamieszczona bardzo bogata bibliografia. Przedmiotem badań Doktorantki są akty prawa polskiego oraz orzecznictwo polskich sądów. Autorka powołała w pracy 61 akty normatywne, 442 judykaty!!! (TK, SN, NSA, WSA, SA, SO) oraz 182 interpretacje przepisów prawa podatkowego. Doktorantka uwzględniła starannie dobraną literaturę przedmiotu obejmującą 383 pozycje. Bardzo wysoko oceniam wykorzystany przez Autorkę bogaty dorobek orzeczniczy oraz zgromadzoną i przytoczoną w pracy literaturę przedmiotu, które odzwierciedlają skrupulatność oraz nakład pracy, jaki towarzyszył pisaniu recenzowanej dysertacji. Natomiast pewną omyłką – zapewne z roztrągnięcia – jest zaliczenie do „Bibliografii”: aktów prawnych, orzecznictwa, interpretacji podatkowych, objaśnień podatkowych. Termin „bibliografia” (gr. βιβλιο „książka” + γραφία „pisanie”) obejmuje bowiem literaturę przedmiotu (monografie, artykuły, komentarze, glosy, etc.) oraz teksty źródłowe.
4. W dysertacji Doktorantka wykorzystwała charakterystyczne dla nauk prawnych metody badawcze, tj. metodę prawnodogmatyczną, metodę porównawczą (w odniesieniu do krajowego porządku prawnego), teoretycznoprawną i historycznoprawną. W mojej ocenie, zastosowane metody badawcze są właściwe i zasługują na aprobatę.
5. Sam układ, kolejność i zawartość merytoryczna poszczególnych rozdziałów dowodzi logicznego związku z tematem i celem rozprawy. Jest to klasyczna struktura rozprawy doktorskiej. Każdy z rozdziałów został podzielony na mniejsze jednostki redakcyjne, a zawarte w nim rozważania merytoryczne poprzedzone są „Uwagami ogólnymi”, i zakończone „Uwagami końcowymi”, dzięki czemu struktura każdego rozdziału jest przejrzysta. We wstępie określono datę graniczną (1 czerwca 2022 r.) według której został

przyjęty stan prawny prowadzonych analiz, co także sprzyja przejrzystości i aktualności prowadzonych rozważań oraz przedstawianych ocen i sformułowanych wniosków.

Pierwszy rozdział pracy (s. 18-65) ma charakter ogólny, ściśle związany z jej tematem i stanowi wprowadzenie do rozważań obejmujących bezpośrednio materię określoną tytułem rozprawy. Obejmuje on teoretyczne aspekty związane z opodatkowaniem dochodów osób fizycznych oraz rozważania dotyczące konstrukcji prawnej nieodpłatnego świadczenia w świetle wykładni językowej, celowościowej i systemowej.

W rozdziale II (s. 66-108) zatytułowanym „Normatywna konstrukcja podatkowych nieodpłatnych świadczeń” Autorka podejmuje, udaną w mojej ocenie, próbę wykazania statusu normatywnego nieodpłatnych świadczeń. Prowadząc wielowątkową i wielopłaszczyznową analizę istniejących w tym zakresie regulacji prawnych, poglądów doktryny i judykatury oraz dorobku interpretacyjnego organów podatkowych, Doktorantka opiera ją na trzech zasadniczych płaszczyznach. Po pierwsze, sprawdza czy nieodpłatne świadczenie można zakwalifikować do któregoś ze źródeł przychodów określonych w art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f. Po drugie, bada czy sposób ustalania wartości nieodpłatnego świadczenia może stanowić wypadkową do określenia znaczenia normatywnego pojęcia nieodpłatnych świadczeń i wskazania ich charakterystycznych cech. I po trzecie, ustala, czy wyszczególnienie określonych nieodpłatnych świadczeń w zakresie zwolnień przedmiotowych zawartych w konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych, może stanowić ich *quasi* katalog.

Rozdział III (s. 109-151) jest poświęcony mechanizmom (prawnym instrumentom) służącym weryfikacji przychodotwórczego charakteru nieodpłatnych świadczeń (tj. ogólnej i indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, utrwalonej praktyce podatkowej, objaśnieniom podatkowym oraz sądowej kontroli pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego). W treści niniejszego rozdziału Autorka odnosi się także do wynikającej z ww. instrumentów ochrony prawnej podatnika. Poczynione rozważania doprowadziły Doktorantkę do konstatacji, że *zagwarantowane prawnie mechanizmy, za pomocą których dokonywana jest weryfikacja przychodotwórczego charakteru nieodpłatnego świadczenia, posiadają nie tylko walor stricte informacyjny* (wskazując, czy dane nieodpłatne świadczenie wyczerpuje przesłanki strumienia podatkowego), *ale przede wszystkim posiadają wymiar ochronny*, co wobec istniejących rozbieżności w poglądach

sądów administracyjnych i organów podatkowych stanowi, przynajmniej teoretycznie, gwarancję bezpieczeństwa prawnego dla działań podejmowanych przez podatników.

Rozdział IV (s. 152-204), w mojej ocenie najbardziej interesujący, dotyczy relacji jaka występuje pomiędzy stanowieniem prawa podatkowego, a praktyką jego stosowania. Doktorantka na wybranych przykładach prezentuje istniejącą w zakresie nieodpłatnych świadczeń praktykę interpretacyjną organów podatkowych i orzecznictw sądów administracyjnych, słusznie zauważając, że rola sądów administracyjnych i organów podatkowych, poprzez wydawane rozstrzygnięcia (niekiedy o prawotwórczym charakterze, gdy chodzi o działalność sądów administracyjnych), nie ogranicza się wyłącznie do konkretnej sprawy, ale z jednej strony kształtuje stan świadomości podatników, z drugiej zaś wpływa na rozumienie konstrukcji nieodpłatnych świadczeń. A zatem, dokonując oceny nieodpłatnego świadczenia w zakresie podlegania opodatkowaniu, konieczne jest odwoływanie się do mniej lub też bardziej utrwalonej praktyki. Dokonując pogłębionej analizy interpretacji podatkowych i orzecznictwa sądów administracyjnych, Autorka przyjmuje umowny, trzytorowy podział nieodpłatnych świadczeń na: nieodpłatne świadczenia o wymiarze przychodotwórczym, nieodpłatne świadczenia nieposiadające wymiaru przychodotwórczego oraz nieodpłatne świadczenia o niejednoznacznie rozstrzygniętym wymiarze przychodotwórczym. Podział ten, z jednej strony, pozwolił Jej na wyodrębnienie ugruntowanych stanowisk organów podatkowych i linii orzeczniczych w zakresie przychodotwórczego wymiaru nieodpłatnych świadczeń, z drugiej zaś uwypuklił istniejące w tym zakresie rozbieżności, w stosunku do takich samych stanów faktycznych zachodzących w identycznym stanie prawnym. Wobec tego, podzielam w całości końcowy postulat Doktorantki o konieczności wypracowania takich rozwiązań normatywnych, aby *konstrukcja prawna nieodpłatnych świadczeń bezsprzecznie konstytuowała dane zdarzenie do wymiaru podatkowego lub też bez wątpienia go wykluczała*.

Zakończenie rozprawy (mimo, że we Wstępie Autorka nie wskazała, co stanowi jego treść) zawiera podsumowanie dokonanych ustaleń. Treść zawartych w nim wywodów wskazuje, że całość poczynionych ustaleń pozwoliła Doktorantce na sformułowanie zarówno ogólnych, jak i szczegółowych konkluzji oraz wniosków, z którymi w zdecydowanej większości się zgadzam, stanowiących odniesienie do określonych w dysertacji celów i założeń badawczych. Nie ulega również wątpliwości, że przeprowadzone w dysertacji

teoretyczne rozważania pozwoliły na pełne potwierdzenie przyjętej tezy badawczej. Na podstawie przeprowadzonej w pracy analizy Doktorantka sformułowała również ważne postulaty *de lege ferenda*, słusznie stwierdzając, że *najbardziej oczekiwanym i zasadnym rozwiązaniem byłoby normatywne określenie pojęcia nieodpłatnych świadczeń, chociaż stworzenie takiej definicji, nie jest zadaniem łatwym*. Pomimo tego, Autorka wymienia siedem założeń, na których powinna opierać się oczekiwana podatkowa definicja nieodpłatnych świadczeń. Szkoda jednak, że w dalszej części rozważań zabrakło przysłowiowej „kropki nad i”, w postaci podjęcia przez Doktorantkę próby sformułowania autorskiej definicji tego pojęcia. Być może będzie ku temu okazja podczas publicznej obrony.

Pewien niedosyt odczuwam również w stosunku do postulatu, zgodnie z którym otrzymane przez podatnika nieodpłatne świadczenie mogłoby podlegać opodatkowaniu do określonego limitu lub po przekroczeniu określonej wartości pieniężnej (na takich zasadach, jak aktualnie opodatkowane jest nieodpłatne świadczenie z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych). W moim przekonaniu należałoby ten wywód rozszerzyć wskazując przynajmniej, czy byłaby to ogólna, ryczałtowa kwota dla wszystkich kategorii nieodpłatnych świadczeń, a jeśli tak, to w jakiej wysokości? Czy też chodzi o różne co do wysokości kwoty dla różnych rodzajowo nieodpłatnych świadczeń?

Odnosząc się jeszcze do przyjętej struktury recenzowanej rozprawy, wydaje się, że wartość dodaną dla pracy mógłby stanowić rozdział traktujący o rozwiązaniach normatywnych, poglądach judykatury oraz praktyki podatkowej w zakresie opodatkowania nieodpłatnych świadczeń podatkiem dochodowym od osób fizycznych w kilku wybranych państwach europejskich. Jego brak w żadnym zakresie nie deprecjonuje wartości niniejszej pracy doktorskiej, jednakże uważam, że mógłby on istotnie wzbogacić zarówno jej treść, jak i sformułowane w Zakończeniu wnioski *de lege ferenda*. Jeśli Doktorantka będzie rozważała opublikowanie rozprawy doktorskiej w formie monografii, do czego gorąco zachęcam, warto moim zdaniem rozszerzyć jej treść w tym zakresie.

6. Strona formalna recenzowanej dysertacji nie budzi istotnych zastrzeżeń. Autorka posługuje się poprawnym, komunikatywnym językiem, chociaż praca nie jest wolna od pewnych mankamentów. Dotyczą one przede wszystkim kwestii warsztatowych i językowych. W

recenzowanej rozprawie występują nieliczne literówki oraz błędy gramatyczne i stylistyczne (np. s. 29: „Bez względunie małego wysiłku lub posiadania przeciętnej wiedzy prawniczej....”; s. 32: „...nie można narzucać podatnikowi określanie swojej sytuacji podatkowoprawnej...”; s. 46: „Otrzymanie przez podatnika nieodpłatne świadczenie oznacza...”; s. 47: „...cele i funkcje danej regulacji prawne.”; s. 80: „...określana mianem transparentną podatkowo”; s. 106: „...wynikającym z określonych w większości przypadków poza podatkowych przepisów”; s. 112: „Przy jednoczesnym zagwarantowaniem ochrony prawnej...”; s. 137: „...celowy jest wskazanie na ich oddziaływanie”; s. 143: „...a następstwie rezultacie realizacji prawa do sądu”; s. 192: „Niezwykle istnym kryterium....”; s. 212: „Na podstawie podjętych rozważań wynika, że...”), jak też błędy interpunkcyjne, czy pewne niezręczności językowe (np. s. 47: „ogromny wpływ”; s. 50: „to nie zawsze oznaczają one to samo”; s. 126: „Administracyjny sąd wojewódzki...”; s. 131: „W orzecznictwie organów podatkowych...”).

Doktorantka słusznie umieściła w rozprawie wykaz akronimów (s. 7-11), zatem jak się wydaje, nie ma potrzeby powielania niektórych skrótów w przypisach (np. przypisy nr 34, 35, 36). Ponadto, w treści poszczególnych rozdziałów rozprawy Autorka niewłaściwie posługuje się akronimem „u.p.d.o.f.” – wielokrotnie używa go dla określenia nazwy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (np. s. 75: „Co istotne, w świetle u.p.d.o.f.....”), podczas gdy stosowanie tego skrótu jest dopuszczalne przy powoływaniu określonej jednostki redakcyjnej tego aktu prawnego (np. art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f.)

Większość zauważonych błędów wynika, jak się wydaje, z pośpiechu na etapie dokonywania ostatecznej korekty i przy dołożeniu należytej staranności ze strony Autorki mogłaby zostać w łatwy sposób usunięta. Wskazane mankamenty i potknięcia nie wpływają na jednoznaczną pozytywną ocenę rozprawy.

Mając powyższe na uwadze, jednoznacznie stwierdzam, że rozprawa doktorska Pani Pauliny Brejda „Opodatkowanie przychodów osób fizycznych z tytułu nieodpłatnych świadczeń” przygotowana pod kierunkiem prof. dr hab. Pawła Smolenia stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego. Doktorantka wykazała umiejętność samodzielnej i twórczej pracy naukowej, a także odpowiednią wiedzę z zakresu prawa podatkowego. Tym samym w moim przekonaniu recenzowana dysertacja w pełni spełnia, wymagania stawiane rozprawie doktorskiej

określone art. 13 ustawy z dnia 14 marca 2003 roku o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz. U. z 2017 r., poz. 1789) w związku z art. 179 ustawy z dnia 3 lipca 2018 roku przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z 2018 r., poz. 1669), w związku z tym może stanowić podstawę do ubiegania się o nadanie stopnia naukowego doktora. Niniejszym wnoszę o dopuszczenie Pani mgr Pauliny Brejda do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia naukowego doktora nauk prawnych, w tym do publicznej obrony rozprawy doktorskiej.

Robert Zelincki