

Dr hab. prof. nadzw. UWr Paweł Borszowski  
Katedra Prawa Finansowego  
Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii  
Uniwersytetu Wrocławskiego

## **Recenzja**

**rozprawy doktorskiej mgra Krystiana Czarnego**

**„Wpływ zwolnień podatkowych na powszechność opodatkowania w podatku od  
towarów i usług”**

**Kraków 2016 r., str. 257**

### **I**

Zagadnienie zwolnień podatkowych niejako w relacji z powszechnością opodatkowania stanowi jedno z istotniejszych w obszarze nauki prawa podatkowego. Z jednej bowiem strony ustawodawca podatkowy w założeniu realizuje zasadę powszechności opodatkowania, z drugiej zaś strony może i korzysta z takich regulacji prawnych, których konsekwencją staje się wprowadzenie zwolnienia podatkowego. Przy dokonywaniu jedynie zestawienia tych dwóch umownie nazwanych płaszczyzn badawczych można byłoby stwierdzić, iż zwolnienia stanowią odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania, z uwagi na to, iż zmniejszają obszar podlegający opodatkowaniu. Takie stwierdzenie jest jednak dużym uproszczeniem i nie daje się obronić przy dokonywaniu pogłębionej analizy zarówno zasady powszechności opodatkowania, jak i zwolnień podatkowych, a także relacji pomiędzy tymi dwoma płaszczyznami analizy. Należy zatem uznać, że zbadanie relacji pomiędzy zwolnieniami podatkowymi a zasadą powszechności opodatkowania jest zagadnieniem, które wymaga mocno pogłębionych analiz zarówno doktryny z zakresu prawa podatkowego, jak i materiału normatywnego oraz orzecznictwa. Staje się to tym bardziej doniosłe, gdy badanie relacji pomiędzy zwolnieniami podatkowymi a zasadą powszechności opodatkowania przenosi się w obszar regulacji podatku od towarów i usług (ustawa z dnia 11 marca 2004r. Dz. U. z 2011r. Nr 177, poz. 1054 ze zm. – dalej jako podatek od towarów i usług), gdzie dochodzi „kontekst unijny” i cechy charakterystyczne tego podatku.

Dlatego też należy jednoznacznie zaakceptować temat rozprawy doktorskiej, który nie tylko dotyczy samej relacji ujmowanej w podstawowym wymiarze, ale jednocześnie niejako jej kwalifikowanego ujęcia w postaci wpływu zwolnień podatkowych na powszechność opodatkowania w podatku od towarów i usług. Dotyka on bowiem w równej mierze skomplikowanych problemów z zakresu doktryny prawa podatkowego, jak i wnikliwej analizy materiału normatywnego wraz z praktyką podatkową kształtowaną w obszarze podatku od towarów i usług nie tylko z uwzględnieniem orzecznictwa sądów administracyjnych, ale także orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej/Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Warto również podkreślić, iż tak ujmowana tematyka badawcza nie była dotąd przedmiotem opracowania, które byłoby jej poświęcone wyłącznie. Pojawiają się opracowania dotyczące problematyki zwolnień podatkowych w obszarze podatku od towarów i usług, jak choćby najnowsze opracowanie pod red. nauk. dr D. Dominik-Ogińskiej, *Zwolnienia w zakresie podatku od towarów i usług. Komentarz*, Warszawa 2016r. Jednakże mają one albo formę komentarza, bądź też są podejmowane przy okazji innych zagadnień. Stąd też wydaje się, iż rozprawa doktorska mgra Krystiana Czarnego wypełnia pewną lukę w badanym obszarze tematycznym.

Jako główny cel rozprawy doktorskiej uczynił jej Autor ustalenie „(...) jaki wpływ na zasadę powszechności opodatkowania w podatku od towarów i usług, szerzej w podatku od wartości dodanej mają zwolnienia podatkowe(...)” - s. 8. Tak określony podstawowy cel badawczy wynika wprost z tytułu rozprawy i wskazuje jednoznacznie na podstawowy kierunek badań prowadzonych przez doktoranta. Cel ten zasługuje na aprobatę i prowadzi jednocześnie Autora do konieczności przeprowadzenia bardzo wnikliwej analizy zasady powszechności opodatkowania rozważanej w obszarze podatku od towarów i usług, jak i podatku od wartości dodanej i odniesienia do tej zasady funkcjonujących zwolnień. Pomimo, iż mgr Krystian Czarny nie użył sformułowania wskazującego wprost na hipotezę badawczą wydaje się, że tą hipotezą jest ustalenie, czy zwolnienia te należy postrzegać jako odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania rozpatrywanej w regulacji podatku od towarów i usług (s. 8).

Tematyka związana ze zwolnieniem podatkowym od wielu już lat stanowi jedno z istotniejszych zagadnień rozpatrywanych zarówno jako element konstrukcji danego podatku, jak również z punktu widzenia „realności” ciężaru fiskalnego. Stąd też nie dziwi, że jako jedno z uzasadnień poczynił doktorant stwierdzenie, iż zwolnienia podatkowe w obszarze podatku od towarów i usług „(...)zwiększają koszt czynności gospodarczej(...)” – s. 8. Nie tylko bowiem w ramach analiz dokonywanych w podatku od towarów i usług, ale także w ramach innych rodzajów obciążeń podatkowych można rozważać zastosowanie zwolnień podatkowych z

punktu widzenia efektywności opodatkowania. W tym względzie pojawia się - co zauważa także doktorant - problem oddziaływania na inne elementy konstrukcji prawnej podatku, jak choćby stawkę podatkową, czy też podstawę opodatkowania.

Przyjęty jako podstawowy cel badawczy wraz ze szczegółowymi zagadnieniami dotyczącymi zasady powszechności rozważanej w ramach podatku od towarów i usług i podatku od wartości dodanej oraz odniesieniem do tego zwolnień podatkowych wymagały obrania przez Autora właściwych metod badawczych. Doktorant zasadnie przyjął metodę analityczno-prawną oraz dogmatyczną. Te dwie metody badawcze umożliwiły dokonanie wnikliwej analizy materiału normatywnego na bazie poglądów doktryny oraz poglądów formułowanych zarówno w orzecznictwie sądów administracyjnych, jak również Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej/Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.

Z przyjętym zadaniem badawczym wyrażonym w postaci celu podstawowego doktorant poradził sobie bardzo dobrze, wykazując w wielu miejscach rozprawy właściwy poziom rozważań teoretycznych oraz analizy normatywnej, dając przykład dobrego zastosowania warsztatu nauki prawa podatkowego do skomplikowanych zagadnień dotyczących zwolnień w podatku od towarów i usług. Potwierdzeniem zastosowania bazy doktrynalnej jest wykorzystana ilość literatury, na którą składa się 216 pozycji. Z kolei wnikliwa analiza materiału normatywnego została wzbogacona sporym warsztatem orzecznictwem, na który składa się ponad 100 orzeczeń sądów krajowych (Trybunału Konstytucyjnego, Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych) oraz ponad 160 orzeczeń Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości/ Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Należy przy tym zauważyć, a jednocześnie podkreślić, że doktorant w wielu częściach rozprawy nie tylko przywołuje odpowiednie pozycje literatury z zakresu prawa podatkowego, czy też właściwe orzeczenia sądów krajowych i unijnych, lecz poddaje je jednocześnie analizie formułując momentami również uwagi polemiczne. Świadczy to o dogłębnym ujęciu badanej problematyki oraz dojrzałości naukowej mgra Krystiana Czarnego.

Ukazanie wpływu zwolnień podatkowych na zasadę powszechności opodatkowania rozpatrywaną na gruncie podatku od towarów i usług i szerzej podatku od wartości dodanej wymagało właściwego ułożenia kluczowych zagadnień w konstrukcji pracy. Także z tym zadaniem doktorant poradził sobie bardzo dobrze, konsekwentnie podporządkowując strukturę pracy tematowi, a wraz z tym podstawowemu celowi pracy. Całość obszernych rozważań umieścił Autor w sześciu rozdziałach, rozpoczynając od syntetycznie zebranych podstawowych problemów we wstępie pracy i kończąc równie syntetycznie skonstruowanym zakończeniem. Konstrukcja rozprawy doktorskiej jest typowa dla prac prawniczych, co oczywiście stanowi jej

zaletę. Doktorant podejmuje bowiem rozważania od bardzo ogólnych uwag teoretycznych, by stworzyć właściwą bazę dla pogłębionych analiz materiału normatywnego wzbogaconych literaturą i orzecznictwem zarówno sądów krajowych, jak również Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej/Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Każdy z sześciu rozdziałów rozpoczyna się od wskazania pewnych kwestii wprowadzających, które określił Autor jako zagadnienia ogólne, natomiast kończy się wnioskami, gdzie zawarto zarówno podsumowanie poczynionych w danych rozdziale badań, jak również sformułowano pewne wnioski. Taki zabieg techniczny pomaga w opanowaniu często trudnej problematyki teoretycznej i jej powiązania z pogłębionymi analizami materii normatywnej a jednocześnie wskazuje na bardzo dobrą znajomość badanej materii prawnopodatkowej.

Analizując konstrukcję pracy można wyraźnie wyodrębnić jej dwie części, tj. pierwszą dotyczącą powszechności opodatkowania z jej odniesieniem do podatku od towarów i usług i szerzej podatku od wartości dodanej oraz drugą dotyczącą zwolnień podatkowych rozpatrywanych nie tylko w konstrukcji prawnej podatku, ale także z ich odniesieniem do kluczowego obszaru rozważań podatkowych. Należy zauważyć i jednocześnie podkreślić duże zdyscyplinowanie doktoranta, gdy idzie o podział materii badawczej, co bardzo często bywa trudne, a jest konsekwencją przyjętej jako kluczowa problematyki badawczej w danej rozprawie doktorskiej. Autor bowiem każdej z części poświęca trzy rozdziały. Oczywiście podział materii w poszczególnych rozdziałach na mniejsze jednostki redakcyjne jest zróżnicowany i zapewne uzasadniony podejściem mgra Krystiana Czarnego do danej tematyki. Najbardziej obszerny treściowo i jednocześnie wyróżniający się podziałem na mniejsze jednostki jest rozdział trzeci, który liczy ponad 80 str. Można byłoby ewentualnie rozważać próbę jego podziału na dwa mniejsze rozdziały, jednakże takie ujęcie w strukturze pracy jest uzasadnione wagą podjętej problematyki. Chodzi bowiem o analizę powszechności opodatkowania pod kątem czynników determinujących ją w obszarze regulacji podatku od towarów i usług. Wydaje się więc, iż podział na dwa mniejsze rozdziały zakłóciłby nieco przyjętą dyscyplinę w strukturze opracowania.

Porównując wskazane dwie części dysertacji należy zauważyć, że obszerniejsza pod względem objętości jest część poświęcona powszechności opodatkowania. Wydaje się, iż uzasadnieniem dla takiego podziału badanej problematyki jest poszukiwanie właściwego poziomu szczegółowości rozważań zasady powszechności opodatkowania, by móc następnie znaleźć także płaszczyznę analizy, która pozwoli ukazać wpływ zwolnień na tę zasadę.

Badania w pierwszej części mgr Krystian Czarny rozpoczyna od powszechności opodatkowania ujmując ją jako jeden z elementów sprawiedliwości podatkowej – rozdz. 1. Jest

to bardzo dobre „wyjście” dla całości dysertacji. Kolejne dwa rozdziały poświęcił Autor de facto odniesieniu zasady powszechności opodatkowania w obszar podatku od towarów i usług oraz podatku od wartości dodanej. Uzyskana płaszczyzna badawcza powszechności opodatkowania w obszarze podatku od towarów i usług stanowiła punkt wyjścia do rozważań dotyczących już wpływu na tę zasadę zwolnień podatkowych. Doktorant w celu „przejścia” do problematyki zwolnień musiał rozdział czwarty poświęcić zagadnieniom dotyczącym umiejscowienia zwolnień podatkowych w konstrukcji prawnej podatku. Kluczowe dla całości rozważań rozprawy doktorskiej zdają się być rozdziały piąty i szósty, gdzie analizie poddano zasady kształtowania zwolnień w podatku od wartości dodanej w świetle przepisów prawa unijnego – rozdz. V oraz skutki stosowania zwolnień podatkowych w kontekście powszechności opodatkowania obrotu towarami i usługami – rozdz. VI.

Analiza rozprawy doktorskiej mgra Krystiana Czarnego pod względem wybranego tytułu, celu badawczego, metody badawczej, warsztatu oraz przyjętej struktury zasługuje na pełną aprobatę. Można oczywiście wskazać na pewne uwagi przy konstrukcji poszczególnych rozdziałów, zostaną one zaprezentowane przy ich analizie. Uwagi te mają jednak wyłącznie charakter polemiczny i są konsekwencją pewnego podejścia do analizy danego zagadnienia ogólnego i jego uszczegółowienia na wyższym poziomie badań.

Oceniając ogólnie wartość rozprawy doktorskiej należy także podkreślić, że została ona napisana dobrym i przystępnym językiem pisarskim, a jedynie drobne i nieliczne uchybienia pisarskie tzw. literówki w żadnej mierze nie obniżają jej wartości także pod względem pisarskim. Ponadto wykorzystane w treści liczne orzecznictwo w wielu miejscach bardzo dobrze obrazuje i przybliża pole badawcze.

## II

Przechodząc do oceny treści merytorycznych zawartych w poszczególnych rozdziałach, już na samym początku, należy podkreślić i jednocześnie pochwalić Autora za dojrzałość spojrzenia naukowego wykazywaną w wielu miejscach pracy doktorskiej, zarówno gdy chodzi o zagadnienia teoretyczne dotyczące zasady powszechności, czy też zwolnień w konstrukcji prawnej podatku, jak również gdy idzie o materię normatywną rozpatrywaną w obszarze podatku od towarów i usług czy też podatku od wartości dodanej.

Rozdział pierwszy dysertacji został poświęcony powszechności opodatkowania jako jednemu z elementów sprawiedliwości podatkowej. Należy zgodzić się z doktorantem, iż „(...)współcześnie sprawiedliwe opodatkowanie nabiera coraz większego waloru(.)” – s. 11.

Nie chodzi bowiem jedynie o odczucie adresatów norm prawnych, gdyż w tym przypadku wydaje się, iż samo odniesienie opodatkowania do sprawiedliwości może powodować problemy, lecz o pewien szerszy kontekst opodatkowania. Szczególne miejsce zajmuje sprawiedliwość opodatkowania w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, stąd też dobrze się stało, że doktorant poświęcił temu zagadnieniu osobny podrozdział, dostrzegając, iż w orzecznictwie tym na kontekst sprawiedliwości opodatkowania składa się zarówno równomierność, jak i powszechność opodatkowania – s. 22. Rozpatrując powszechność opodatkowania jako element sprawiedliwości podatkowej mgr Krystian Czarny dochodzi do słusznego wniosku, że należy ją rozumieć w taki sposób, jaki jest zaprezentowany w nauce prawa podatkowego – s. 23. Warto podkreślić, że potwierdzeniem podniesionej już dojrzałości doktoranta jest umiejętność polemiki z poglądami autorów formułowanymi w oparciu o artykuł 84 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. 1997r Nr 78, poz. 483 ze zm. – dalej jako Konstytucja RP) – s. 27-28. Zgodzić wypada się ze stanowiskiem Autora formułowanym w oparciu o poglądy Profesora Bogumiła Brzezińskiego, iż powszechność opodatkowania należy odnosić do danej ustawy podatkowej – s. 29. Godny uwagi jest pogląd mgra Krystiana Czarnego, iż treść przepisów art. 84 i 217 Konstytucji RP może odpowiadać sprawiedliwości formalnej, natomiast sprawiedliwość materialną należy poszukiwać w konkretnej ustawie podatkowej – s. 31, przy czym wypada jednak podkreślić, iż przy takim ujęciu samo sformułowanie – powszechność opodatkowania ulega pewnej dewaluacji.

Rozdział pierwszy oceniam bardzo dobrze, Autor swobodnie porusza się po trudnych zagadnieniach teoretycznych wykazując umiejętność także krytycznego spojrzenia na formułowane poglądy i wskazując jednocześnie własne poglądy odpowiednio je uzasadniając.

Rozdział drugi „przenosi” doktoranta od zagadnień stricte teoretycznych dotyczących sprawiedliwości opodatkowania i umiejscowienia w niej zasady powszechności opodatkowania do badań dotyczących tej zasady na gruncie podatku od wartości dodanej. Wypada zgodzić się z doktorantem, iż zasada powszechności opodatkowania rozpatrywana niejako na podłożu podatku od wartości dodanej zapewnia równowagę warunków konkurencji, co również wspiera cały system podatku od wartości dodanej - s.35. Autor w rozdziale drugim, dla uzyskania szerszego kontekstu badawczego, podjął się również zagadnienia dotyczącego rozumienia zasad w prawie. Warto zasugerować, iż te ogólne uwagi, oparte na poglądach formułowanych w teorii prawa, można byłoby umieścić w rozdziale pierwszym. Niemniej jednak ich analiza także na tym etapie badań pozwala doktorantowi na uchwycenie właściwej płaszczyzny analizy teoretycznoprawnej, co w znacznym stopniu przyczyni się do pogłębienia analiz

dokonywanych w obszarze prawa podatkowego. Rozpatrując zasadę powszechności opodatkowania w ujęciu podatku od wartości dodanej Autor zasadnie zajął się jako punkt wyjścia „przybliżeniem” istoty tego podatku, określając tę część rozważań jako „charakterystyka podatku od wartości dodanej”- s. 38-41 Nie ulega wątpliwości, iż taka charakterystyka jest w tym miejscu dokonywana. Wydaje się jednak, że doktorant mógłby uniknąć samego sformułowania - „charakterystyka” w tytule wskazując np. na istotę tego podatku. W dalszej części tego rozdziału Autor słusznie podkreśla, iż źródeł rozpatrywanej zasady należy doszukiwać się nie tylko w treści dyrektyw, które dotyczą wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, ale także w unormowaniach pierwotnego prawa unijnego – s. 42. Doktorant dostrzega, iż zasada powszechności opodatkowania nie ma jednolitego charakteru, określając to jako mieszany charakter, tj. opisowy i normatywny -s. 46. Zgodzić należy się z poglądem doktoranta, że zasada powszechności opodatkowania aktualizuje się na każdym z etapów dokonywanych transakcji i jest pierwotna w stosunku do pozostałych zasad – s. 50.

Rozdział drugi również oceniam bardzo dobrze. Doktorant właściwie przeniósł ogólne rozważania dotyczące zasady powszechności opodatkowania w obszar podatku od wartości dodanej.

Niezwykle istotny dla całości dysertacji doktorskiej jest rozdział trzeci, w którym mgr Krystian Czarny podjął się wykazania elementów normatywnych determinujących kształt powszechności opodatkowania w podatku od towarów i usług. Jako elementy normatywne determinujące powszechność opodatkowania wskazał doktorant podmiot i przedmiot. Na pełną akceptację zasługuje wybór tych dwóch de facto elementów konstrukcji prawnej podatku jako kształtujących powszechność opodatkowania. Są one wyjściowe w ramach konstrukcji prawnej podatku, a jednocześnie „obrazują” zakres podmiotowy zasady powszechności opodatkowania i zakres przedmiotowy tej zasady w odniesieniu do podatku od towarów i usług. Należy zasugerować, iż Autor wymieniając te elementy powinien jednak rozpocząć analizę od podmiotu, by następnie przejść do przedmiotu. Wybór takiej kolejności badań został zapewne przez doktoranta podporządkowany regulacji ustawy o podatku od towarów i usług, gdzie w pierwszej kolejności reguluje się przedmiot podlegający opodatkowaniu a następnie podmiot, co jest cechą charakterystyczną również innych podatków. Niemniej jednak w pierwszej kolejności należałoby wskazać zakres podmiotów, do których jest adresowana ta zasada w ujęciu podatku od towarów i usług. Ta uwaga ma jedynie charakter techniczny i w niczym nie uchybia wysokiemu poziomowi rozważań dokonanych w niniejszym rozdziale. Warto podkreślić, iż badania dotyczące tych elementów normatywnych mgr Krystian Czarny rozpoczyna od ich zdefiniowania, co oznacza, iż nabył on solidne podstawy dla dokonywanych

następnie szczegółowych analiz. Godne uwagi i zasługujące na aprobatę jest stwierdzenie doktoranta przy ogólnych rozważaniach na temat tych normatywnych elementów, iż powszechność opodatkowania odniesiona do podatku od towarów i usług jest kształtowana nie tyle przez sam podmiot i przedmiot, lecz przez właściwe „(...)ujęcie treści normatywnej przedmiotu i podmiotu podatku(...)” s. 62. Na wysoką ocenę zasługuje ten fragment rozważań w rozdziale trzecim, gdzie doktorant formułuje ogólne uwagi o elementach normatywnych kształtujących powszechność opodatkowania w podatku od towarów i usług – s. 56-66.

Interesujące są refleksje dotyczące wyznaczenia normatywnego wzorca przedmiotu podatku ujętego w ustawie o podatku od towarów i usług, gdzie Autor słusznie dostrzega – posiłkując się literaturą -, iż przy ocenie stosunku prawnego należy nie tyle koncentrować się na regulacji prawnej w zakresie prawa cywilnego w poszczególnych państwach członkowskich, co raczej na ekonomicznych skutkach tych czynności – s. 72. Zgodzić należy się z doktorantem, który przy badaniu realizacji powszechności opodatkowania w ujęciu podatku od towarów i usług wskazuje, iż nie jest możliwa jej realizacja w ujęciu modelowym – s. 84. Ciekawe jest spostrzeżenie mgra Krystiana Czarnego dotyczące kształtu normatywnego przedmiotu opodatkowania odniesionego do zasady powszechności opodatkowania, gdzie Autor podkreśla, iż przedmiot ten został ujęty w sposób elastyczny – s. 84. W tym miejscu pojawia się jednak „potrzeba” pogłębienia rozważań. Zagadnienie elastyczności tekstu aktu normatywnego sugerowane przez normodawcę w przepisie § 155 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. z 2016r. poz. 283) można odnieść do poszczególnych regulacji wskazując na określone źródła elastyczności. Wypadałoby zatem zająć stanowisko w kwestii elastyczności regulacji przedmiotu opodatkowania w podatku od towarów i usług w odniesieniu do zasady powszechności opodatkowania.

Z kolei przy analizowaniu aspektu podmiotowego powszechności opodatkowania doktorant zasadnie zajął się również definicją działalności gospodarczej sformułowaną przez ustawodawcę w przepisie art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Ponadto przy analizie pojęcia organu władzy publicznej Autor podkreśla, iż definicje danego pojęcia formułuje się wówczas, gdy chodzi o wyeliminowanie wieloznaczności, bądź nieostrości nazwy – s. 121. W tym miejscu pojawia się jednak wątpliwość w związku z tym, iż w podstawach formułowania definicji legalnych w przepisie § 146 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” jako jeden z powodów wprowadzenia definicji legalnych przewidziano sytuacje, gdy ze względu na dziedzinę regulowanych spraw istnieje potrzeba ustalenia nowego znaczenia danego określenia. Nie ulega wątpliwości, iż definicja



działalności gospodarczej przyjęta w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług różni się od definicji tego pojęcia uznawanej jako uniwersalna, a sformułowanej w przepisie art. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2015r., poz. 584). Przyjęta zatem w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług definicja tego pojęcia jest przykładem realizacji przez ustawodawcę podatkowego tej sytuacji, którą określono w przepisie § 146 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”. Na marginesie rozważań należy zauważyć, iż ustawodawca podatkowy nadużywa tej podstawy formułowania definicji legalnych. Niemniej jednak – analizując aspekt podmiotowy powszechności opodatkowania - pojawia się potrzeba szerszej analizy odrębnej definicji działalności gospodarczej w powiązaniu z badaną powszechnością opodatkowania.

Doktorant rozpatrując aspekt podmiotowy powszechności opodatkowania dostrzega konieczność szerokiego rozumienia pojęcia działalności gospodarczej, a zatem również jako podejmowanie, wykonywanie i zakończenie tej działalności – s. 128, co w odniesieniu do „kluczowej” powszechności opodatkowania oznacza, iż dotyczy ona także czynności przygotowawczych do tej działalności – s. 130.

Wnikliwa analiza elementów normatywnych kształtujących powszechność opodatkowania w odniesieniu do podatku od towarów i usług doprowadziła mgra Krystiana Czarnego do słusznych wniosków, iż gdy chodzi o przedmiot podatku cel prawodawcy unijnego nie został osiągnięty, natomiast w przypadku „aspektu podmiotowego” cel normodawcy należy uznać za zgodny z treścią normatywną – s. 137.

Całość rozdziału trzeciego zasługuje na wysoką ocenę, której nie obniżają podniesione uwagi polemiczne, bądź wskazujące na możliwość pogłębienia niektórych zagadnień.

Rozdział czwarty stanowi pewne przejście od płaszczyzny rozważań dotyczących powszechności opodatkowania do zagadnień związanych już z odniesieniem tej zasady do zwolnień w podatku od towarów i usług, czy podatku od wartości dodanej. Autor dostrzega rolę zwolnień w konstrukcji podatku podkreślając, że w przypadku, gdy zostają one wprowadzone w strukturę normy prawa podatkowego to podlegają uwzględnieniu na równi z pozostałymi elementami konstrukcji prawnej podatku – s. 146. Doktorant rozważając charakter prawny zwolnienia opowiada się za przyjęciem „(...)obligatoryjności stosowania zwolnień podatkowych(...)” - s. 154. Jest to pogląd reprezentowany przez część przedstawicieli doktryny prawa podatkowego, który wpasowuje się w koncepcje rozważań przyjętych przez mgra Krystiana Czarnego. Zagadnienie to nie jest jednakże tak oczywiste, a osobiście skłaniałbym się jednak za przyjęciem w ostatecznym rozrachunku takiej koncepcji, która oparta jest na uprawnieniu do korzystania ze zwolnienia podatkowego. Zagadnienie obligatoryjności

zwolnienia podatkowego można rozważać na poziomie elementu konstrukcji prawnej podatku, czyli niejako w ramach analizy statycznej, natomiast biorąc pod uwagę analizę dynamiczną, a zatem „korzystanie” ze zwolnienia, skłaniałbym się raczej do przyjęcia konstrukcji uprawnienia, które de facto różni się znacznie z uprawnieniem niejako klasycznym, a zatem rozpatrywanym w modelowym stosunku prawnym zobowiązania w prawie cywilnym. Jest to oczywiście uwaga polemiczna, który w niczym nie umniejsza wysokiego poziomu rozważań Autora prowadzonych także na poziomie zwolnień podatkowych jako elementu konstrukcji prawnej podatku.

Rozdział ten oceniam bardzo dobrze.

Rozpatrywanie zwolnień w konstrukcji prawnej podatku, po wnikliwym badaniu zasady powszechności opodatkowania odniesionej do podatku od towarów i usług, czy też podatku od wartości dodanej, stanowiło punkt wyjścia do - jak się wydaje – kluczowych rozważań dla całości rozprawy doktorskiej, a zawartych w rozdziałach piątym i szóstym.

Rozdział piąty został poświęcony zasadom kształtowania zwolnień w podatku od wartości dodanej w świetle przepisów prawa unijnego oraz ich odzwierciedleniu w ustawie o podatku od towarów i usług. Bardzo dobrze się stało, iż Autor dokonując analizy sposobu formułowania zwolnień podatkowych w świetle Dyrektywy 2006/112 (Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej Dz. Urz. UE L 347 z dnia 11 grudnia 2006 r., s. 1, ze zm.) zajął się zasadami ogólnymi prawa unijnego i ich wpływem na zwolnienia podatkowe – s. 165 i nast. Doktorant wskazując kontekst harmonizacji zupełnej i odnosząc go do zwolnień podatkowych zasadnie podkreśla, iż odnosi się ona do przedmiotu zwolnienia, natomiast państwa członkowskie mają możliwości ustalania warunków wprowadzanych zwolnień – s. 179. Interesujące są rozważania mgra Krystiana Czarnego dotyczące zwolnień podatkowych jako elementu transakcji złożonej i uzależnienia zastosowania zwolnienia od kwalifikacji poszczególnych świadczeń jako transakcji jednolitej s. 191 i nast. Warte podkreślenia są wreszcie uwagi Autora dotyczące skutku nieprawidłowej implementacji Dyrektywy 2006/112 w odniesieniu do zwolnień podatkowych wraz z koniecznością stosowania doktryny bezpośredniej skuteczności dyrektywy – s.198 i nast.

Rozdział ten oceniam bardzo dobrze.

Ostatni z rozdziałów wydaje się zawierać te uwagi, do których doktorant zmierzał przez całą dokonaną wszechstronnie analizę. Chodzi zatem o skutki stosowania zwolnień podatkowych w kontekście powszechności opodatkowania obrotu towarami i usługami. Autor te zasadnicze dla całości pracy rozważania koncentruje wokół trzech pytań, tj. czy zwolnienia podatkowe naruszają zasadę powszechności opodatkowania, czy zwolnienia te wpływają na

konkurencyjność pomiędzy podatnikami, jak również pytanie dotyczące tego, jak można ocenić wpływ zwolnień na powszechność opodatkowania, biorąc pod uwagę to, iż stanowi ona gwarancje neutralności podatkowej ?- s. 211.

Na akceptacje zasługuje pogląd Autora, iż zwolnienia podatkowe nie należy traktować jako odstępstwa od zasady powszechności opodatkowania, gdyż są one związane z ustalaniem granic opodatkowania, a ponadto dokonując korekty zakresu podmiotowego i przedmiotowego podatku czynią to według tych samych reguł dla każdego podmiotu – s. 214. Zgodzić należy się także z doktorantem, iż jako odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania można traktować sytuacje braku „(...)ściślej wykładni przepisów kształtujących zwolnienia podatkowe(...)”. – s. 222. Taka wykładnia, jak słusznie zauważa mgr Krystian Czarny, jest gwarancją nieuprawnionego nieograniczenia zakresu opodatkowania – s. 223. Natomiast złagodzenia wymaga dość ostro sformułowany pogląd o powszechności w zakresie zwolnień podatkowych – s. 215. Pogląd ten da się obronić przy przyjęciu - co uczynił mgr Krystian Czarny- obligatoryjnego charakteru zwolnień podatkowych.

Warto również zauważyć, iż doktorant w kategoriach naruszenia zasady powszechności opodatkowania postrzega błędną interpretacje przepisów dotyczących zwolnień podatkowych jako skutek nieuwzględnienia reguły neutralności dla konkurencji – s. 228. Autor z kolei analizując relacje pomiędzy zasadą powszechności opodatkowania a zasadą neutralności podatkowej dochodzi do słusznego wniosku, iż powszechność opodatkowania pełni służebną rolę w stosunku do neutralność podatkowej - s. 235. Doktorant wskazuje dalej, iż „(...) w przypadku wykonywania czynności zwolnionych zasada ta ulega zachwianiu głównie z uwagi na brak prawa do odliczenia podatku naliczonego(...)”- s. 235.

Całość rozważań zawartych w tym rozdziale zasługuje na wysoką ocenę.

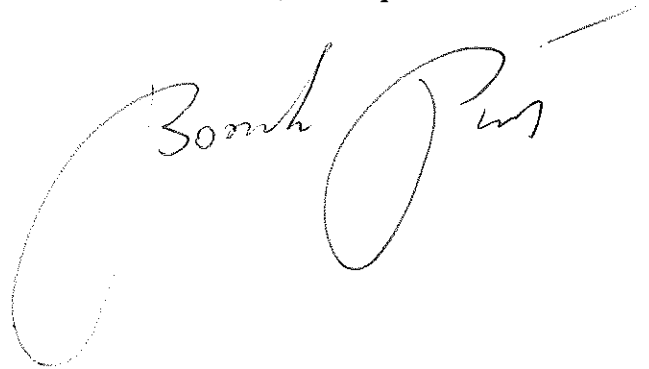
Dysertacje kończy syntetycznie sformułowane zakończenie, gdzie Autor zasadnie podkreśla, iż zasada powszechności opodatkowania w odniesieniu do podatku od towarów i usług nie została zrealizowana w takim stopniu, jaki jest wymagany w przepisach prawa unijnego, co daje się zaobserwować przy zakresie przedmiotowym podatku od towarów i usług. Ponadto doktorant podkreśla raz jeszcze, że nie tyle samo wprowadzenie zwolnień godzi w zasadę powszechności, co ich błędna interpretacja i implementacja – s. 240.

## III

Praca mgra Krystiana Czarnego spełnia wymogi stawiane dysertacjom doktorskim. Autor sformułował cel badawczy oraz tezę badawczą i udowodnił ją korzystając z wyników własnych badań. Ponadto Autor wykazał się znajomością bogatej literatury przedmiotu. W przeprowadzonych badaniach doktorant wykazał się bardzo dobrą znajomością analizowanej problematyki i bardzo dobrym warsztatem naukowym.

Konkludując, należy stwierdzić, że przedłożona do recenzji rozprawa doktorska mgra Krystiana Czarnego **„Wpływ zwolnień podatkowych na powszechność opodatkowania w podatku od towarów i usług”** stanowi oryginalne rozwiązanie ważnego problemu naukowego. Jej Autor wykazał się bardzo dobrą wiedzą prawniczą, w szczególności z zakresu nauki prawa finansowego. Rozprawa ta może stanowić wkład w rozwój badań w zakresie prawa podatkowego. Ponadto doktorant wykazał się umiejętnością samodzielnego prowadzenia badań naukowych. Tym samym należy przyjąć, że rozprawa doktorska mgra Krystiana Czarnego spełnia przesłanki określone w art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz. U. z 2016, poz. 882) i może być przedmiotem dalszych czynności w przewodzie doktorskim. Wnoszę zatem o przyjęcie rozprawy doktorskiej i dopuszczenie mgra Krystiana Czarnego do dalszego postępowania w przewodzie doktorskim, zgodnie z obowiązującymi regulacjami.

Kłodzko, 17 sierpnia 2016 r.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Zornik', is written over a large, faint, circular watermark or stamp.