

Dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK

Toruń, 28 sierpnia 2016 r.

Katedra Prawa Finansów Publicznych

Wydział Prawa i Administracji

Uniwersytet Mikołaja Kopernika

w Toruniu

**Recenzja rozprawy doktorskiej Pana Krystiana Czarnego pt. *Wpływ zwolnień podatkowych na powszechność opodatkowania w podatku od towarów i usług*, przygotowanej pod opieką promotora Pana Prof. UJ dr hab. Adama Nity**

oo0O0oo

## **1. Temat i tytuł pracy**

Oceniając wybór tematu pracy nie sposób nie zwrócić uwagi z jednej strony na jego aktualność, a z drugiej na rozległość.

Pierwsza kwestia jest oczywista. Powszechność opodatkowania to stan, który bez wątplenia można określić jako powszechnie oczekiwany. Nawet osoby nie zajmujące się zawodowo prawem podatkowym z pewnością bez chwili zastanowienia zaakceptują pogląd, że podatki powinni płacić wszyscy. Co do tego, czy opodatkowane powinno być wszystko mogą się pojawić już pewne wątpliwości. Jeżeli jednak dodać do tego postulat równości i sprawiedliwości opodatkowania, to tzw. statystyczny Polak jest ZA. Problem w tym, że niezbyt wiadomo, jak należy postrzegać ową powszechność opodatkowania, nie wspominając już nawet o sprawiedliwości. Nawet jeżeli ukazują się świetne opracowania na ten temat (Np.

A. Gomułowicz, Zasada sprawiedliwości podatkowej, Warszawa 2001) to i tak pozostaje wiele miejsca dla dyskusji o praktycznej implementacji tych koncepcji.

Druga kwestia to pytanie, czy analiza powszechności opodatkowania nie będzie oznaczała benedyktyńskiej analizy tego, co zostało podatkiem od towarów i usług objęte. Od razu można zastrzec, że taka perspektywa dla recenzenta musi być dość odstręczająca z uwagi na kazuistykę. Oczywiście w takiej pracy nie można od odrobiny kazuistyki uciec, ale nie powinna ona składać się z samej analizy klasycznych „kazuśów”. Szczęśliwie Autorowi udało się zachować właściwe proporcje między teorią a „kazuistyką”.

## **2. Analiza treści pracy**

### **2.1.**

Praca składa się z sześciu rozdziałów. Logika układu pracy jest dość prosta, co nie oznacza krytyki, a aprobatę. Udziwnienia niczemu dobremu by tu nie służyły.

Autor zaczyna od kwestii zupełnie teoretycznych i ogólnych (rozdziały I i II), aby potem przejść do analizy szczegółowych kwestii zakresu przedmiotowego i podmiotowego podatku od towarów i usług, a następnie zwolnień podatkowych, które dotyczyć mogą tylko tego, co zostało wprawdzie pozytywnie objęte przepisami dotyczącymi zakresu opodatkowania.

### **2.2.**

Wstęp do recenzowanej pracy stanowi jej swoiste streszczenie. W bardzo ogólny sposób zarysowano podstawowy problem badawczy, którym jest rozstrzygnięcie, czy zwolnienia podatkowe należy postrzegać jako odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania. Zasadniczo oczekiwałbym tu nieco wyjaśnień od Autora, co do znaczenia

zarówno teoretycznego jak i praktycznego tego problemu. Takie rozważania się pojawiają, ale są dość ogólnikowe (strona 8 i 9).

### 2.3.

Rozdział I pracy nosi tytuł „Powszechność opodatkowania jako jeden z elementów sprawiedliwości podatkowej”. Autor w sprawny sposób relacjonuje ten dość dobrze już w doktrynie (ale tylko na płaszczyźnie ogólnej) zanalizowany problem. Trudno tu od niego oczekiwać jakiegoś indywidualnego wkładu. Problemem sprawiedliwości filozofowie greccy zajmowali się już ponad 2.000 lat, a sprawiedliwością podatkową, może nieco krócej, zajmuje się tyle uznanych autorytetów, że trudno tu o „wartość dodaną”. Analiza zagadnienia sprawiedliwości podatkowej ściśle wiąże się w pracy z równością opodatkowania. Autor prezentuje stanowisko, że powszechność opodatkowania stanowi wraz z równością opodatkowania składniki zasady sprawiedliwości podatkowej. To oczywiście stanowisko w pełni zasadne. Obserwacja argumentacji sądów administracyjnych i TK wskazuje, m. zd. wręcz na praktyczne problemy z „rozerwaniem” tych trzech koncepcji.

### 2.4.

Rozdział II nosi tytuł „Charakter i treść zasady powszechności opodatkowania w podatku od wartości dodanej”. To rozdział, w którym Autor przechodzi do problematyki podatku od towarów i usług. Gwoli ścisłości trzeba zauważyć, że w tym rozdziale używa nazwy „podatek od wartości dodanej”; tymczasem w tytule rozdziału III już terminu „podatek do towarów i usług”, w rozdziale V z kolei znowu „podatek do wartości dodanej”. Nie jest dla mnie jasna zmienność terminologii. Domyślać się mogą jedynie, że Autor starał się używać pierwszej nazwy, gdy znajduje się na gruncie prawa unijnego, a nazwy „podatek od towarów i usług”, gdy przenosi rozważania na grunt prawa polskiego. Teoretycznie było to rozróżnienie może i zasadne, ale w praktyce analizy problemu powszechności podatku od towarów i usług jest ono trudne do konsekwentnego przeprowadzenia, gdyż po prostu regulacja unijna i

krajowa zlewa się ze sobą. Nawet gdy odnosimy się do „polskiego” podatku od towarów i usług, to i tak nieraz trzeba oprzeć się na dyrektywie, a więc prawie unijnym – gdy doszło do wadliwej implementacji. W efekcie takie rozróżnianie uważam za zbędne, a nawet gdyby zostało wprowadzone, to Autor powinien na nie wyraźnie wskazać we wstępie do pracy. Jest to jednak problem drugorzędny. Bardziej istotne jest to, że Autor stara się oddzielnie analizować powszechność opodatkowania na gruncie dyrektyw unijnych (podrozdział 3.2.) oraz na gruncie polskiej ustawy o podatku od towarów i usług (rozdział III). Powoduje to, że momentami praca przeradza się w analizę poprawności implementacji prawa unijnego do polskiego porządku prawnego. Nie o to chyba Autorowi chodziło. Widać, że ciężko mu niekiedy takich, zresztą dość wartościowych, rozważań uniknąć.

Autor zastanawia się w analizowanym rozdziale między innymi nad tym, do kogo adresowana jest zasada powszechności opodatkowania – czy do podatnika w znaczeniu formalnym, czy też do konsumenta, czyli podatnika w znaczeniu materialnym. Wydaje mi się, że sposób postawienia problemu jest nieprawidłowy. Skoro Doktorant analizuje to zagadnienie w kontekście dyrektyw unijnych, to skoro adresatem dyrektywy jest państwo członkowskie, to tak samo adresatem zasad w niej zawartych jest to państwo. Czyli to państwo musiałoby zrealizować zasadę powszechności opodatkowania. Wydaje się, że problem należałoby ująć inaczej: czy opodatkowanie ma być powszechne na poziomie podatnika formalnego, czy na poziomie konsumenta? Oczywiście to nie zawsze to samo. Nieraz bowiem zwolnienie z podatku od towarów i usług na jakimś etapie obrotu może prowadzić wręcz do wzrostu ceny towaru i wyższego opodatkowania konsumenta. Tak rozumiejąc postawiony przez Autora problem, zgadzam się z tezą, że zasada ta powinna dotyczyć podatnika w sensie formalnym (s. 51).

## 2.5.

Rozdział III nosi tytuł „Elementy normatywne determinujące kształt powszechności opodatkowania na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług”. W rozdziale tym Autor przechodzi do analizy normatywnego charakteru zasady powszechności opodatkowania na gruncie podatku od towarów i usług.

Autor słusznie neguje tu opieranie zasady powszechności opodatkowania na podstawie normatywnej jaką miałyby być przepisy dyrektywy 2006/112 (art. 1 ust. 2). Można mieć wątpliwości co do kompletności uzasadnienia tego stanowiska. Nie wydaje mi się, że podstaw do takiego poglądu można poszukiwać tylko w art. 217 Konstytucji RP. Zresztą taka argumentacja nie spotkałaby się pewnie ze zrozumieniem TS UE, który niezbyt przejmując się nawet przepisami konstytucyjnymi państw członkowskich. Moim zdaniem istotniejsze jest to, że dyrektywa jest adresowana do państwa, nie zaś do jednostki. Nie może być więc ona podstawą do nakładania obowiązków. Tym samym nie można na niej bazować przy rozstrzyganiu, czy jakiś obowiązek ma charakter powszechny.

Nie budzi wątpliwości stanowisko autora, że powszechność opodatkowania determinowana jest przez treść, jaka nadana została przedmiotowi i podmiotowi podatku.

Znaczną część analizowanego rozdziału obejmuje analiza regulacji normatywnej polskiej ustawy o podatku od towarów i usług. Rozważania te dotyczą m. in. sposobów pojmowania odpłatności świadczenie, pojęcia towaru, usługi w tym rozgraniczenia między świadczeniem usług a dostawą towarów. Nie mam do tej części pracy zastrzeżeń merytorycznych. To dobra analiza regulacji normatywnej. Szczegółowe odniesienie się do tej części pracy uważam za zbędne.

Zasadne jest postawienie pytania, czy możliwe jest opodatkowanie wszystkich zdarzeń ze sfery działalności gospodarczej, co teoretycznie realizowałoby w pełni zasadę powszechności opodatkowania. Zdaniem Doktoranta urzeczywistnienie tego postulatu jest wielce dyskusyjne. To teza poprawna, ale dość lakonicznie uzasadniona. Wydaje mi się, że podstawowy problem to kwestie praktyczne związane z definiowaniem przedmiotu opodatkowania i ewentualnymi problemami z określaniem podstawy opodatkowania lub „wychwytywaniem” czynności, niekiedy drobnych, które mogłyby być opodatkowane. Przykładowo prowadząc restaurację zasadniczo posiadać trzeba toaletę. Jeżeli ktoś korzysta z toalety, to jest to usługa przedsiębiorcy. Jeżeli korzysta z niej przechodzień, to jest ona nieodpłatna i nieopodatkowana. Restryktywna powszechność opodatkowania powinna chyba polegać na opodatkowaniu także usług nieodpłatnych, co byłoby oczywiście absurdem. Aktualnie nie jest to wielki problem, dzięki kryterium odpłatności. Jeżeli jednak opodatkujemy wszystko, co wiąże się z działalnością gospodarczą, to trzeba byłoby opodatkować także wszystkie usługi nieodpłatne. Oczywiście w tym kontekście można bronić

poglądu, że przecież odpłatność to wyznacznik zakresu przedmiotowego podatku, a więc nie jest to wyjątek od zasady powszechności opodatkowania. Jednak argumentując w ten sposób zasada powszechności opodatkowania sprowadzona zostałaby do zasady „opodatkowania wszystkiego, co jest przedmiotem opodatkowania”. Oznaczałoby to, że nawet podatek bardzo wybiórczy, selektywny, byłby podatkiem „powszechnym”. W pewnym sensie to prawda, ale tylko w pewnym sensie. Wszystko wydaje się sprowadzać do kwestii pojmowania powszechności opodatkowania.

Konstatując nierealność postulatu tak rozumianej powszechności opodatkowania, Doktorant postuluje przeniesienie punktu ciężkości na kwestię identycznego traktowania osób dokonujących tym samych transakcji w celu realizacji zasad uczciwej konkurencji. Postulat jak najbardziej zasadny, ale czy to jest jeszcze kwestia powszechności opodatkowania, czy już zagadnienie równości? W ujęciu Doktoranta – jeszcze powszechność opodatkowania, gdyż powszechność łączy on już od początku pracy (rozdział II) ściśle z równością.

Po powyższych rozważaniach o charakterze bardzo teoretycznym nieco dziwi, że znowu Autor wraca na niwę analizy regulacji normatywnej. W podrozdziale 4.1.4. (rozdziału III) „Niezachowanie warunków oraz form określonych przepisami prawa i ich wpływ na powszechność opodatkowania” odnosi się On do szeroko rozumianej kwestii „wadliwości” działań podatnika w kontekście przedmiotu opodatkowania. Innymi słowy, czy działanie naruszające prawo może być opodatkowane? Rozpoczynając lekturę tego rozdziału spodziewałem się bardziej rozważań na temat moralności w kontekście prawa podatkowego. Można byłoby tu postawić pytanie, czy zasada powszechności nie powinna ustąpić przed zastrzeżeniami natury moralnej? Tych rozważań w recenzowanej pracy nie ma. Czy to dobrze, czy źle? Na pewno, gdyby Autor ten aspekt problemu szerzej rozważał, to byłoby mu po prostu łatwiej, chociażby z tego względu, że miałby gotowy materiał w literaturze przedmiotu. Autor jednak dokonuje analizy problemu w kontekście konkurencyjności operacji gospodarczej. Czyni tak zresztą wzorem TS UE, który koncepcję opodatkowania transakcji wątpliwych prawnie rozwiązywał zarówno na gruncie podatku od towarów i usług, akcyzy, jak i prawa celnego, właśnie patrząc na problem z punktu widzenia rynku i konkurencyjności nielegalnej operacji w stosunku do legalnej. Chociaż podejście to nie było zupełnie pozbawione pierwiastka moralnego, czy może lepiej: sprawiedliwościowego. Otóż TS UE argumentował, że nie można lepiej traktować te jednostki, które łamią prawo. Rozważając kwestie braku odniesienia do moralności w rozważanym rozdziale, można

byłoby stwierdzić, że nawet gdyby Doktorant ten aspekt problemu poruszył, to i tak musiałby skonstatować, że nie ma on większego znaczenia, bo tok rozumowania TS UE jest po prostu inny.

Merytorycznie poziom analizy powyższego zagadnienia nie sposób ocenić inaczej niż pozytywnie. Autor wykorzystał orzecznictwo i podszedł do niego częściowo krytycznie. Słusznie Autor kładzie nacisk na kwestię konkurencyjności jako czynnik istotny dla oceny konieczności opodatkowania danej transakcji. Niestety przepis polskiej ustawy podatkowej nie odzwierciedla tu dorobku orzecznictwa TS UE.

Następnie Autor rozważał kwestię, czy wyłączenie z opodatkowania czynności nie mogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy stanowi ograniczenie zasady powszechności opodatkowania (s. 99). Teza, iż czynności wyłączone z opodatkowania mieszczą się w zakresie przedmiotowym opodatkowania, a wyłączenie stanowi tylko negatywną przesłankę opodatkowania, jest m. zd. wadliwa. Wyłączenie polega przecież na „niestosowaniu” ustawy. Jeżeli do jakiejś czynności w ogóle ustawy nie stosuje się, to jak może ona być objęta przedmiotem opodatkowania? Oczywiście, tezę autora może wpierać umiejscowienie art. 6 ustawy o podatku od towarów i usług w dziale II ustawy „Zakres opodatkowania” i to po art. 5, który wskazuje na czynności opodatkowane. Jest to rozwiązanie inne niż umiejscowienie wyłączeń z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w art. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Moim zdaniem wyłączenie z opodatkowania to jednak „tylko” negatywny sposób opisu przedmiotu opodatkowania. Dalsze rozważania Autora w tym zakresie są dla mnie dość niejasne. Najpierw Autor wskazuje, że czynności nie mogące być przedmiotem prawnie skutecznej umowy mieszczą się w zakresie przedmiotowym opodatkowania (s. 102, wers. 4-5), aby na tej samej stronie stwierdzić, że wyłączenie ich z opodatkowania nie wpływa na zasadę powszechności opodatkowania, gdyż w zakresie tych czynności brak konkurencyjnego rynku. Oznacza to, że w ogóle nie mogą być one objęte zakresem przedmiotowym opodatkowania. Nawiązując do wcześniejszych moich uwag dotyczących rozumienia zakresu przedmiotowego opodatkowania kluczowa jest kwestia, czy sam wymóg konkurencyjności, jako wyznacznik zakresu przedmiotowego opodatkowania, nie ogranicza zasady powszechności opodatkowania.

Kolejny podrozdział rozdziału III o numerze 4.2. nosi tytuł „Aspekt podmiotowy powszechności opodatkowania”. Jego układ jest logiczny. Najpierw Autor prezentuje teoretyczne ujęcie podmiotu opodatkowania (rozdział 4.2.1.). Niestety autor pomija tu podstawowe opracowanie teoretyczne na ten temat w postaci rozprawy M. Kalinowskiego, Podmiotowość prawna podatnika, Toruń 1999 r. Co prawda jest to książka dość trudno dostępna z uwagi na datę wydania oraz niewielki nakład, ale nie są to przeszkody nieusuwalne.

Nie mam zastrzeżeń merytorycznych do większości uwag autora w tym rozdziale. Konsekwentnie wskazuje on na kwestie konkurencyjności także w kontekście problemu opodatkowania organów władzy publicznej. Wskazuje przy tym na wątpliwości, które targały polskim orzecznictwem przez dość długi czas.

## 2.6.

Rozdział IV nosi tytuł „Zwolnienia podatkowe w konstrukcji prawnej podatku” i stanowi on swoiste teoretyczne wprowadzenie do rozdziału kolejnego, który będzie poświęcony analizie zwolnień w podatku od towarów i usług.

Z niektórymi poglądami prezentowanymi przez Autora nie zgadzam się. Nie uważam m. in. za uzasadnione traktowanie zwolnień podatkowych, jako negatywnego sposobu kreowania zakresu podmiotowego i przedmiotowego podatku (s. 141), zwłaszcza gdy wcześniej Autor uważa, że czynności wyłączone z opodatkowania mieszczą się w zakresie przedmiotowym podatku. Moim zdaniem wyłączenie z zakresu opodatkowania ma skutek dalej idący niż zwolnienie, oznacza bowiem nie tylko, że dany stan faktyczny nie zostanie obciążony podatkiem, ale że w ogóle ustawa się nim nie interesuje. Różnicę widać wyraźnie, gdy podda się analizie relacje między zakresem przedmiotowym podatku dochodowego od osób fizycznych a zakresem podatku od spadków i darowizn. Skutki zwolnienia z podatku od spadków i darowizn są zupełnie inne niż skutki wyłączenia z zakresu opodatkowania. Stan faktyczny „tylko” zwolniony z podatku od spadków i darowizn pozostaje nadal objęty tym podatkiem, a więc nie może być objęty podatkiem dochodowym. Z kolei wyłączenie z podatku od spadków i darowizn oznacza skutek głębszy – dany stan faktyczny nie jest objęty



tym podatkiem, a więc może być objęty opodatkowaniem podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Autor do tej kwestii wraca w podrozdziale 5 (s. 160 i nast) „Różnice pomiędzy zwolnieniem z opodatkowania a niepodleganiem opodatkowaniu (wyłączeniem z opodatkowania). Niestety nie są one dla mnie satysfakcjonujące.

Nie zgadzam się też ze stanowiskiem Autora, jakoby art. 217 Konstytucji wyznaczał konieczne elementy konstrukcyjne każdego podatku (s. 146). Moim zdaniem przepis ten określa tylko, że jeżeli dany podatek ma wskazane w nim elementy, to muszą być one uregulowane w ustawie. Zdarzają się podatki, które elementów zawartych w art. 217 nie posiadają. Przykładowo, to co określa się jako stawki karty podatkowej, to w istocie wysokość podatku, a nie stawka podatkowa, gdyż nie odnosi się ona do podstawy opodatkowania, która w karcie podatkowej nie występuje. Tak samo nie muszą występować w konstrukcji prawnej podatku takie elementy jak zwolnienia podatkowe.

Ciekawe są rozważania Autora dotyczące pytania, czy zwolnienie podatkowe, to obowiązek czy uprawnienie podatnika (s. 153-156). Dobrze, że coraz częściej zauważa się ten praktyczny problem.

## 2.7.

Rozdział V nosi tytuł „Zasady kształtowania zwolnień w podatku od wartości dodanej w świetle przepisów prawa unijnego i ich odzwierciedlenie w polskiej ustawie o podatku od towarów i usług”. Można mieć pewne zastrzeżenia do jego konstrukcji. Otóż zaczyna się on swego rodzaju powtórzeniami związanymi ze specyfiką zwolnień podatkowych w podatku od towarów i usług (s. 164 i nast.), które to zagadnienie było już omawiane.

Podrozdział 2 „Sposób sformułowania zwolnień podatkowych w dyrektywie 2006/112” zaczyna się od prezentacji zasad ogólnych prawa unijnego. Są to zagadnienia ogólne, które powinny być omówione, albo na początku pracy, albo w rozdziale IV, który pełni funkcję teoretycznego wstępu do rozdziału V. Zastrzec jednak trzeba, że co do meritum to rozważania Autora są poprawne. Warto byłoby oprzeć je także na dorobku doktryny zagranicznej, z innych krajów UE.

Niepotrzebne w znacznym są, moim zdaniem, rozważania zawarte w podrozdziale 2.2. Dyrektywa i rozporządzenie jako źródła prawa unijnego wtórne kształtujące zwolnienie podatkowe. Zbędna jest prezentacja w rozprawie doktorskiej podstawowych informacji o źródłach prawa unijnego i zasadach harmonizacji prawa. Są to zagadnienia powszechnie znane. Rozdział ten właściwie mógłby rozpoczynać się od podrozdziału 2.3. „Harmonizacja zupełna w zakresie określenia przedmiotu zwolnienia, a margines władzy dyskrecjonalnej państw członkowskich”.

Prezentacja tytułowego zagadnienia podrozdziału 2.3. została dokonana w sposób kompetentny. Autor celnie wskazuje na główny problem, który pojawia się w procesie tworzenia krajowej regulacji podatkowej. Z jednej strony musi być ona zgodna z prawem unijnym, trzeba zachować spójność regulacji w różnych krajach, a z drugiej strony trzeba dążyć do zwalczania oszustw podatkowych. Środki temu służące z natury będą różne w różnych krajach, gdyż muszą być dostosowane do specyfiki prawa krajowego. Naturalnym jest pojawianie się sporów, czy przypadkiem prawodawca krajowy nie wykroczył poza przyznane mu granice swobody. Same zresztą granice swobody przyznanej państwu członkowskiemu nie są jasne, gdyż wyznaczają je w pewnym stopniu zasady ogólne prawa unijnego, jak np. zasada proporcjonalności (183 i nast.).

Trudno uchwycić logikę podrozdziałów analizowanego rozdziału. Materiał czyta się dość dobrze, gdyż autor kompetentnie analizuje trudne zagadnienia (jak np. transakcje złożone), ale nie jest to spójny ciąg analizy. Nie ustrzegł się Doktorant drobnych wpadek. Przykładowo tytuł podrozdziału 3 brzmi: „Zwolnienia podatkowe uregulowane w Dyrektywie 2006/12, jako autonomiczne pojęcia prawa unijnego”. Oczywiście zwolnienie nie może być pojęciem autonomicznym, nie o to z pewnością Doktorantowi chodzi. Porusza on oczywiście problem autonomiczności pojęciowej prawa unijnego i krajowego jako dwóch porządków prawnych. Robi to zresztą w sposób kompetentny.

## 2.8.

Rozdział VI pracy nosi tytuł „Skutki zastosowania zwolnień podatkowych w kontekście zasady powszechności opodatkowania obrotu towarami i usługami”. Jego

zawartość uzasadnia potraktowanie go częściowo jako rozbudowanego podsumowania. Doktorant odnosi się w nim bowiem niekiedy do tematyki, która już uprzednio była przedmiotem analizy (np. czy zwolnienia podatkowe naruszają zasadę powszechności opodatkowania – s. 211). Ponownie pojawia się problem postrzegania zasady powszechności opodatkowania i jej relacji do zasady równości. Doktorant stwierdza m. in, że „Argumentem przemawiającym za tym, aby przepisów dotyczących zwolnień podatkowych nie traktować w kategoriach odstępstwa od zasady powszechności opodatkowania jest również i to, że zwolnienia dokonują wprawdzie korekty zakresu przedmiotowego i podmiotowego podatku, jednakże według jednakowych, tych samych dla każdego przedmiotu zasad”. Problem ten analizowałem już wcześniej w pkt 2.5. recenzji.

### **3. Metodologia pracy**

Przedstawiona powyżej analiza pracy pozwala wskazać na kilka niedostatków metodologicznych. Przede wszystkim dość słabo wykorzystano dorobek doktryny innych krajów UE. Nie jestem zwolennikiem cytowania „na siłę” publikacji zagranicznych, ale akurat w wypadku tematu poruszanego przez Doktoranta szersze ujęcie tego dorobku byłoby w pełni zasadne. W efekcie brakuje pokazania tła, na jakim należy postrzegać polską regulację.

Doktorant dość szeroko korzysta z orzecznictwa TSUE, wybór orzecznictwa jest staranny i trafny. Znowu niestety brakuje wskazania na recepcje tegoż orzecznictwa w innych krajach UE.

Praca ma charakter teoretyczny, co nie jest samo w sobie zarzutem. Jednak, moim zdaniem, każda praca teoretyczna powinna mieć jakieś przełożenie na efekt praktyczny. Innymi słowy – z pracy teoretycznej praktyk powinien wyciągnąć informacje, które będą użyteczne w jego pracy. Czy ten wymóg spełnia recenzowana praca? W pewnym stopniu tak, gdyby brać pod uwagę rozważania Autora np. dotyczące transakcji złożonych, czy opodatkowania operacji nielegalnych.

Wydaje mi się, że można byłoby tu pokusić się o szersze wykorzystanie efektów badań. Warto byłoby bowiem zastanowić się nad skutkami istnienia zasady powszechności VAT dla wykładni prawa podatkowego. Czy zasada powszechności VAT uprawnia do wydawania rozstrzygnięć, zgodnie z którymi w razie wątpliwości należy preferować opodatkowanie transakcji? Czy też należy potraktować zasadę powszechności, jako dyrektywę skierowaną do prawodawcy krajowego, a nie do podatnika. W takim wypadku nie można byłoby się na nią powoływać w toku wykładni operacyjnej krajowego prawa podatkowego.

#### **4. Ocena formalna pracy**

Autor w dość zróżnicowany sposób cytuje wyroki TS UE. Wydaje się, że sposób cytowania zależy od źródła. Jeżeli Autor cytuje wyrok na podstawie bazy LEX to nazwa strony się nie pojawia (np. przypis 128 na stronie 33). Moim zdaniem użyteczne jest podawanie zawsze także nazwy strony. Prawnik zajmujący się prawem podatkowym nie zna przecież sygnatur wyroków TS UE, ale zazwyczaj zna najważniejsze wyroki pod nazwami strony lub stron. Lektura pracy, która dość często odnosi się tylko do sygnatur jest pracochłonna. Poza tym wszystkie wyroki dostępne są na stronie internetowej TS UE i wydaje mi się, że jest to właściwe źródło do cytowania. Nie ma więc potrzeby zamieszczać informacji nawet o czterech miejscach publikacji wyroku (tak we wskazanym powyżej przypisie 128 ze strony 33), ale wystarczy podać link do strony [www.curia.eu](http://www.curia.eu).

Cytowanie prac dostępnych w LEX jest także problemem Autora. Powoływanie w przypisie np. „M. Wystrychowski, Wewnątrzspółnotowe nabycie... LEX, nr 495574” niewiele daje czytelnikowi. Za celowe należy w takim wypadku uznać podanie chociażby numeru rozdziału cytowanej pracy, co na pewno nieco ułatwi znalezienie materiału, do którego odwołuje się Autor.

Niestety praca nie jest „czysta” z punktu widzenia edytorskiego. Zdarzają się często literówki, pierwsza na pierwszej stronie – już w trzeciej linii można przeczytać „chodzi o ustalenii” zamiast: „chodzi o ustalenie”. Niestety jest ich więcej. Co prawda będąc sam lekkim przypadkiem dysleksji jestem w tym zakresie wyrozumiały dla Autora, ale w przyszłości

zalecałbym mu dokładniejszą korektę. Zwłaszcza gdy chodzi o pracę ważną dla niego, a taką jest z pewnością rozprawa doktorska.

Zdarzają się oczywiste błędy w cytowaniu źródeł. Przykładowo na stronie 247 bibliografii autor wskazuje jako miejsce publikacji glosy Janusza Orłowskiego [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl), a więc stronę internetową NSA. Jest oczywiste, że glosa nie mogła być tam opublikowana.

## 5. Konkluzja

*Recenzowana praca dotyczy istotnego i trudnego problemu, który Doktorant poddał kompleksowej i przeprowadzonej w sposób kompetentny analizie. Nie ustrzegł się pewnych niedoskonałości metodologicznych. Można wskazać na pewne kwestie dyskusyjne, poglądy z którymi można polemizować (co też kilkakrotnie czynię w recenzji). Zastrzeżenia te trzeba jednak zestawić z walorami pracy ocenianymi przez pryzmat trudności analizowanego zagadnienia.*

*W efekcie podniesione w recenzji pewne zastrzeżenia nie mogą podważać uznania, iż przedstawiona do recenzji rozprawa doktorska stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego oraz wykazuje ogólną wiedzę teoretyczną Doktoranta w dyscyplinie nauk prawnych a w szczególności w zakresie prawa finansowego. Dowodzi także umiejętności samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. Tym samym praca – moim zdaniem – spełnia wymogi 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 stanowić podstawę do dalszych czynności w przewodzie doktorskim.*



dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK