

8.08.2023 r.

notariusz dr hab. Wojciech Gonet,  
prof. uczelni Uniwersytet Przyrodniczo-Humanistyczny w Siedlcach

Recenzja rozprawy doktorskiej mgr Michała Ciecierskiego pt. *Granice kształtowania treści obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług poprzez czynności cywilnoprawne.*

## 1. Wybór tematu rozprawy

Problematyka oddziaływania instytucji prawa cywilnego na prawo podatkowe a w szczególności na podatek od towarów i usług jest bardzo złożoną i skomplikowaną materią. Jak słusznie Autor zauważa we wstępie tematyka ta dotychczas nie było przedmiotem kompleksowych opracowań. Wskazywane przez Autora dwie pozycje dotyczące wpływu prawa cywilnego na prawo podatkowe tj.:

- monografia dr Krzysztofa Radzikowskiego, *Prawnopodatkowe skutki wadliowości czynności cywilnoprawnych*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2014, w rozdziale I, pkt. 2 dotyczy związków pomiędzy prawem podatkowym i prawem cywilnym, w rozdziale IV, pkt 3 dotyczy prawnopodatkowych skutków wadliowości czynności cywilnoprawnych w zakresie podatku od towarów i usług,
- książka współautorstwa Aleksy Goettel, Mieczysław Goettel, Mariola Lemonnier, Janusz Orłowski, Bogumił Pahl, Marek Tyrakowski, Jakub Jan Zięty, *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2011, w rozdziale I dotyczy wzajemnych relacji pomiędzy prawem cywilnym a prawem podatkowym oraz w rozdziale 5 pkt 2 dotyczy wybranych aspektów cywilnoprawnych podatku od towarów i usług,

a także publikacje powołane na str. 8-9 dysertacji, dotyczyły jedynie w części zakresu badań zawartych w rozdziale pierwszym dysertacji doktorskiej.

Temat jakiego opracowania podjął się Autor jest trudny, złożony o czym świadczy m.in. fakt jedynie bardzo jego fragmentarycznych opracowań we wcześniejszych publikacjach. W większym zakresie przedmiotową problematyką zajmowały się: Naczelny Sąd Administracyjny, Wojewódzkie Sądy Administracyjne oraz dyrektorzy izb skarbowych uprawnieni do wydawania interpretacji indywidualnych.

Dostrzeżone przez Autora w Wstępie do dysertacji problemy jak np.:

- czym jest obowiązek podatkowy,

- jakie są relacje pomiędzy czynnościami cywilnoprawnymi a treścią obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług,
- różnice pomiędzy czynnościami cywilnoprawnymi a treścią obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług w sytuacji gdy przemytem opodatkowania jest dostawa towarów albo świadczenie usług,
- jakie są możliwości kształtowania przez czynność cywilnoprawną przedmiotu opodatkowania, miejsca opodatkowania, statusu podatnika, momentu powstania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług,

a w ich następstwie sformułowane tezy badawcze, m.in.:

- podatnik przez czynności cywilnoprawne może w sposób dopuszczalny regulacjami ustawy o podatku od towarów i usług, kształtować treść obowiązku podatkowego,
- przedmiotowe kształtowanie obowiązku podatkowego czynnościami cywilnoprawnymi może dotyczyć wszystkich elementów obowiązku podatkowego tj.: przedmiotu, podatnika, miejsca opodatkowania, momentu powstania obowiązku podatkowego, nie może być to jednak sprzeczne z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług oraz Dyrektywy 2006/112/WE,

są problemami naukowymi o doniosłym znaczeniu teoretycznym, których rozwiązanie ma ważne znaczenie dla praktyki stosowania prawa podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług dla podatników, organów podatkowych, Wojewódzkich Sądów Administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego.

## 2. Układ dysertacji, treść merytoryczna dysertacji

W rozdziale pierwszym Autor na podstawie przeglądu dotychczasowej literatury przedmiotu związanej z wyjaśnieniem pojęć jak np. czynności cywilnoprawnej, obowiązku podatkowego formułuje konkluzje dotyczące relacji pomiędzy tymi instytucjami. Autor zacytował bardzo wiele pozycji z zakresu prawa cywilnego w tym wiele komentarzy do k.c., wybrane tomy *Systemu prawa cywilnego*, orzeczenia Sądu Najwyższego związane z tematyką rozdziału, co świadczy o chęci dogłębnego wyjaśnienia przedmiotowych pojęć, istotnych dla dalszych części dysertacji. W zakresie wyjaśniania pojęcia „czynności cywilnoprawnej” Autor przytoczył wiele poglądów zaprezentowanych w literaturze przedmiotu. Spostrzeżenie z 1983 r., że „jak dotąd nie zdołano sprecyzować w pełni zadawalającego pojęcia czynności

prawnej”<sup>1</sup> nadal jest aktualne. Pominięte jednak zostały następujące pozycje bibliograficzne, artykuły:

- W. Rozwadowskiego, *Spory wokół definicji czynności prawnej*, Państwo i Prawo 2014, nr 9,
- G. Wolaka, *O pojęciu czynności prawnej. Rozważania na kanwie uchwały Sądu Najwyższego w sprawie III CZP 100/18*, Krakowski Przegląd Notarialny 2019, nr 3.

Pominięcie ww. publikacji nie stanowi uszczerbku dla całości dysertacji, gdyż przegląd literatury, orzecznictwa, interpretacji indywidualnych w całej dysertacji jest bardzo obszerny a dobrane publikacje są właściwe. Autor w zakresie pojęcia czynności cywilnoprawnych oprócz zaprezentowania różnych poglądów, powinien przedstawić własną koncepcję tej instytucji prawnej, gdyż rozdziały 3, 4, 5 ściśle związane są przedmiotowym zagadnieniem. Rozdział pierwszy ma charakter opisowy, Autor w niewielkim zakresie podejmuje polemikę z cytowanymi poglądami.

W kolejnych rozdziałach widoczny jest coraz większy wkład własny Autora do nauki prawa podatkowego, w szczególność w zakresie podatku od towarów i usług. Autor dysponuje dużą wiedzą, którą umiejętnie wykorzystuje do rozwiązania postawionych we wstępie hipotez badawczych. Cała dysertacja napisana jest bardzo szczegółowo, precyzyjnym językiem a trudne zagadnienia Autor objaśnia przykładami, które pomagają zrozumieć złożenie zagadnienia analizowane przez Autora. Zastosowane przez Autora metody badawcze tj.: dogmatyczno-prawna, teoretyczno-prawna są wystarczające i zostały właściwie wykorzystane.

Kolejność rozdziałów jest właściwa, a ich wewnętrzna struktura logiczna. Niepotrzebnie w końcowej części pracy, po rozdziałach merytorycznych zamieszczono wykaz skrótów jakimi posługuje się Doktorant w dysertacji. Tradycyjne przedmiotowy wykaz zamieszcza się na początku opracowania, za spisem treści, co ułatwia zapoznanie się z treścią publikacji. Wszystkie tezy badawcze sformułowane we Wstępie zostały przekonywująco udowodnione przez Autora. Nieco dziwi niejednoznaczne sformułowanie zawarte w Zakończeniu na stronie 395 „Wydaje się, że w pełni potwierdzenie znalazła trzecia pomocnicza teza badawcza.” Przedmiotowa teza brzmiała „Treść czynności cywilnoprawnych ma pośredni wpływ na kształtowanie obowiązku podatkowego i służy wskazaniu elementów określonych w ustawie o podatku od towarów i usług, które miały zastosowanie do powstałego stanu faktycznego”. Przedmiotowa teza została przekonywująco udowodniona przez Autora.

---

<sup>1</sup> J. Preussner-Zamorska, *Nieważność czynności prawnej w prawie cywilnym*, Warszawa 1983 r., s. 214.

Praca napisana jest bardzo starannie. Autor prawie ustrzegł się błędów literowych. Zauważono potoczne słownictwo jedynie na stronach:

- 9, 89, 384, 387, 394 - „odnośnie”

- 39, 88, - „jeżeli chodzi”.

a na stronie 382 błąd literowy tzn. napisano słowo „wynikający” powinno być napisane „wynikające”.

Dysertacja jest obszerna, ma blisko 400 stron treści merytorycznej, zawiera istotne walory teoretyczne i praktyczne. Warto byłoby doprowadzić do jej publikacji w naukowym wydawnictwie ogólnopolskim, aby z jej treścią mogli się zapoznać i stosować w codziennej pracy sędziowie orzekający w sprawach podatku od towarów i usług w Wojewódzkich Sądach Administracyjnych, Naczelnym Sądzie Administracyjnym, pracownicy Izb Skarbowych przygotowujących interpretacje indywidualne.

### 3. Konkluzje

Problemy jakich rozwiązania podjął się Autor w dysertacji zostały, opracowane więcej niż dobrze. Należy ponownie podkreślić, że wybrany temat dysertacji jest trudny i rozległy pod względem teoretycznym i praktycznym. Autor umiejętnie wykorzystując swą dużą wiedzę z zakresu prawa podatkowego i cywilnego, posługując się teoretycznymi narzędziami badawczymi rozwiązał w dysertacji wiele zawiłych i skomplikowanych problemów praktycznych.

Dysertacja mgr. Michała Ciecierskiego pt. *Granice kształtowania treści obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług poprzez czynności cywilnoprawne*, stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, wykazuje ogólną wiedzę teoretyczną Autora w dyscyplinie naukowej prawo oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej w przyszłości.

Rozprawa spełnia wszystkie wymagania stawiane pracom doktorskim wskazane 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, wobec czego należy dopuścić ją do publicznej obrony.

Wojciech Gonet