

Warszawa, dnia 8 września 2023 r.

Dr hab. Maciej Ślifirczyk  
Katedra Prawa Finansowego  
Wydział Prawa i Administracji  
Uniwersytet Warszawski

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

**I. Uwagi wstępne**

Niniejsza recenzja została przygotowana zgodnie z 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 (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1789 ze zm.) i § 6 ust. 3 rozporządzenia Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 19 stycznia 2018 r. w sprawie w sprawie szczegółowego trybu i warunków przeprowadzania czynności w przewodzie doktorskim, w postępowaniu habilitacyjnym oraz w postępowaniu o nadanie tytułu profesora (Dz. U. z 2018 r., poz. 261), w związku z art. 179 ust. 2 ustawy z dnia 3 lipca 2018 r. – Przepisy wprowadzające ustawę i prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z 2018 r., poz. 1669 ze zm.). Zgodnie z tymi przepisami rozprawa doktorska powinna stanowić oryginalne rozwiązanie problemu naukowego oraz wykazywać ogólną wiedzę teoretyczną kandydata w danej dyscyplinie naukowej oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. Podane kryteria stanowią podstawę oceny przedłożonej rozprawy doktorskiej mgr Michała Ciecierskiego pt. „Granice kształtowania treści obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług poprzez czynności cywilnoprawne”, napisanej pod kierunkiem prof. dr. hab. Artura Mudreckiego i dr. Piotra Stanisławiszyna.

**II. Wybór tematu i tematyki rozprawy doktorskiej**

Tytuł pracy jest nieco enigmatyczny. Wskazuje bowiem z jednej strony na kształtowanie treści obowiązku podatkowego, z drugiej natomiast ma być to czynione poprzez czynności cywilnoprawne. Jeśli za wyznacznik pojęcia obowiązku podatkowego – jak czyni to zresztą Autor – potraktować treść art. 4 Ordynacji podatkowej to wskazuje on na to, że treścią obowiązku podatkowego jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana

powinność przymusowego świadczenia pieniężnego. Już samo to stwierdzenie czyni wątpliwym założenie, że treść ta jest kształtowana przez czynność cywilnoprawną. Również omawiane przez autora czynności cywilnoprawne są obliczone na wywołanie skutków cywilnoprawnych i zasadniczo wola stron jeśli chodzi o wywołanie skutku w obszarze prawa podatkowego w ogóle nie musi być obecna. Jak wynika jednak ze wstępu i dalszych rozważań zawartych w pracy Autor w istocie rozumie temat pracy jako odnoszący się do zależności pomiędzy czynnościami prawnymi a powstaniem obowiązku podatkowego lub poszczególnymi elementami konstrukcji podatku związanymi z obowiązkiem podatkowym. Oczywiście w zależności od konkretnych okoliczności obowiązek podatkowy może mieć różną treść wynikającą z różnych regulacji ustawowych. Chodzi zatem w istocie nie tyle o bezpośrednie kształtowanie treści obowiązku podatkowego, a o różnego rodzaju wpływ na powstanie tego obowiązku, bądź też jego treść (które to pojęcie również zostało w pracy wyjaśnione). Tytuł pracy jest zatem pewnego rodzaju skrótem myślowym. W świetle wywodów zawartych w dalszej części pracy nie powinien on budzić poważniejszych wątpliwości (chodzi zwłaszcza o podrozdział 1.13).

Sam wybór tematu pracy ocenić należy jak najbardziej pozytywnie a jego doniosłość nie budzi wątpliwości. W zakresie podjętej tematyki mieści się wiele zagadnień dyskutowanych w prawie podatkowym.

### **III. Struktura i układ pracy**

Praca dotyczy wielu zagadnień z różnych obszarów prawa zgrupowanych wokół pytań badawczych postanowionych na wstępie pracy. Autor dobrze poradził sobie z uporządkowaniem prowadzonego wywodu i konstrukcją pracy. Układ rozdziałów jest logiczny, przemyślany i czytelny. Potwierdza to umiejętności Autora w zakresie prowadzenia pracy naukowej.

Zasadniczo klarownie przeprowadzono również podział rozdziałów na podrozdziały i mniejsze jednostki redakcyjne wydzielając poszczególne zagadnienia, choć tu można mieć już pewne zastrzeżenia po lekturze treści niektórych podrozdziałów. Uważam, że z niektórych podrozdziałów można było po prostu zrezygnować bez uszczerbku dla zasadniczego wywodu.

Pewną słabością przyjętej struktury pracy, choć prawidłowej i uzasadnionej, jest występowanie niekiedy powtórzeń z uwagi na podobieństwo problemów omawianych w różnych miejscach pracy. Być może inna struktura pracy pozwoliłaby uniknąć tej słabości, ale nie podejmuję się jej wskazania.

Na marginesie dodam, że nie jestem zwolennikiem umieszczania w rozdziałach z podrozdziałami treści, która nie jest przyporządkowana do żadnego podrozdziału (jak np. początkowa część rozdziału 5.2. i 5.3.). Podział na podrozdziały nie ma w takiej sytuacji

charakteru wyczerpującego a prowadzony wywód traci na czytelności. Znane jest mi jednak także inne podejście do tego zagadnienia, moja uwaga jest zatem wyrazem moich osobistych preferencji a nie zarzutem wobec pracy.

#### **IV. Ocena merytoryczna**

##### **a) Uwagi ogólne**

Autor podejmuje się analizy w pracy wielu dyskusyjnych i trudnych dla doktryny prawa podatkowego zagadnień. Pewnego rodzaju punktem wyjścia dla rozważań zawartych w pracy jest stanowisko prezentowane w doktrynie, że „nie jest możliwe kształtowanie obowiązków podatkowych przez podmioty prywatne, a powstanie stosunku podatkowoprawnego jest następstwem wystąpienia stanu faktycznego z którym norma prawa podatkowego wiąże określone skutki” (str. 31). We wstępie pracy wskazanych zostało siedem pytań badawczych. Dotykają one niewątpliwie ważnych i trudnych kwestii z obszaru polskiego prawa podatkowego. Ich postawienie uznać należy zatem za właściwe i uzasadnione. W prowadzonym w pracy wywodzie Autor konsekwentnie poszukuje odpowiedzi na wspomniane pytania i temu podporządkowany jest układ pracy. Praca daje odpowiedzi na postawione pytania. We wstępie pracy sformułowano również główną tezę badawczą pracy i tezy pomocnicze. Częściowo sprawiają one wrażenie dość oczywistych, ale prowadzone w pracy wywody potwierdzają zasadność ich postawienia. Autor dość skrupulatnie, konsekwentnie i wszechstronnie omawia zagadnienia, które pozwalają na weryfikację postawionych tez. Podsumowanie prowadzonej analizy ujęto w zakończeniu pracy. Sposób rozumowania i argumentacja stosowane przez Autora są zasadniczo poprawne i wskazują na umiejętność prowadzenia pracy naukowej. Nie oznacza to, że poczynione przez Autora ustalenia są bezdyskusyjne. Rozległość poruszanych zagadnień przy uwzględnieniu ograniczeń objętościowych pracy redukuje niekiedy głębię prowadzonych rozważań co zachęca z kolei do polemiki (pewne uwagi polemiczne zostaną sformułowane w dalszej części niniejszej recenzji). Trzeba mieć jednak na uwadze, że liczba problemów, do których Autor się odnosi mogłaby być w mojej ocenie nawet przedmiotem kilku niezależnych rozpraw doktorskich.

##### **b) Uwagi szczegółowe**

Jak wspomniano, Autor porusza w pracy szereg różnego rodzaju zagadnień. Niewątpliwie jest to zarówno zaleta pracy, jak i źródło dużej trudności w prowadzeniu syntetycznego i wyczerpującego wywodu. W efekcie najwyraźniej Autor był zmuszony do dokonywania pewnych skrótów myślowych i bazowania na dość oszczędnie prezentowanych założeniach,

co nie sprzyja niekiedy klarowności wyводу i wywołuje pewien niedosyt. Nie wszystkie bowiem przyjmowane jako punkt wyjścia założenia są przedmiotem chociażby konsensusu w doktrynie prawa podatkowego.

W rozdziale pierwszym pracy Autor zamieścił rozważania o charakterze wprowadzającym. Wychodząc od podziału prawa na gałęzie charakteryzuje – na bazie wypowiedzi doktryny – prawo cywilne, prawo administracyjne i prawo podatkowe. Wywody te są zasadniczo poprawne i nie budzą zastrzeżeń (pomijam kwestię ewentualnej polemiki z niektórymi poglądami powoływanymi przez Autora). W dalszej kolejności Autor przechodzi do identyfikowania zależności pomiędzy prawem podatkowym a prawem cywilnym. Również w tym zakresie Autor referuje liczne wypowiedzi doktryny wzbogacając je swoimi uwagami. W kolejnych czterech podrozdziałach Autor szeroko omawia pojęcie czynności cywilnoprawnej, omawiając w tym zakresie także pojęcie oświadczenia woli, rodzaje czynności prawnych i ich systematykę, a następnie pojęcie umowy cywilnoprawnej, sposoby jej zawierania, jak również rodzaje umów i ich systematykę oraz zasadę swobody umów, zasady wykładni oświadczeń woli w prawie cywilnym oraz problematykę wykonywania zobowiązań umownych. Wywody te, choć syntetyczne, z punktu widzenia celu pracy (która i bez tego jest dość obszerna) wydają się zajmować zbyt wiele miejsca (str. 36-64). Niewątpliwie Autor dobrze czuje się w tych zagadnieniach. Mimo to można mieć pewne, niewielkie zastrzeżenia co do precyzji i konsekwencji prezentowanego stanowiska. Np. Autor jednocześnie prezentuje pogląd, że umowa jest czynnością prawną, będącą wynikiem co najmniej dwóch zgodnych oświadczeń woli, które Autor traktuje także jako dwie czynności prawne (np. str. 45, 56, 325), w innym miejscu jednak stwierdza, że czynność prawna jest pojęciem szerszym a oświadczenie woli uznaje za element czynności prawnej (np. str. 41). Dodać można, że w mojej ocenie druga z tych wypowiedzi w większym stopniu koresponduje z dominującymi obecnie poglądami w cywilistyce.

Odrębnego komentarza wymagają podrozdziały 1.11-1.12, które poruszają problematykę relacji pomiędzy normą prawnopodatkową i stosunkiem prawnopodatkowym a obowiązkiem podatkowym, jak również dotyczą samego pojęcia obowiązku podatkowego. Autor odnosi się również do pojęcia podatkowego stanu faktycznego. Zagadnienia te są w mojej ocenie dość trudne, z uwagi na z jednej strony bardzo lakoniczne, fragmentaryczne i dyskusyjne co do swojej poprawności regulacje prawne, z drugiej strony – z uwagi na brak klarownego i jednolitego stanowiska doktryny prawa podatkowego w omawianym zakresie (poza może kwestią samej normy prawnopodatkowej, która wydaje się zagadnieniem stosunkowo mało kontrowersyjnym). Jednocześnie z punktu widzenia przyjętego tematu pracy (i jej tytułu) wyklarowanie tych kwestii przez Autora uznać można za konieczne, jest bowiem w jakiejś mierze punktem wyjścia do dalszych rozważań. Niestety w tym zakresie wywody zawarte w pracy budzą mój pewien niedosyt. W mojej ocenie nie jest właściwym podejściem powoływanie

licznych (a i tak nie wszystkich) wypowiedzi doktryny bez próby ich uzgodnienia lub odrzucenia poglądów nie mających wystarczających podstaw lub sprzecznych z przyjętą logiką pojęciową. Zaowocować to powinno przyjęciem jasnej siatki pojęciowej, którą Autor uzna za dostatecznie uzasadnioną, właściwą i przydatną do analizy prawnej. Autor niewątpliwie zdaje sobie przy tym sprawę z tego, że powoływane przez niego wypowiedzi nie są koherentne. Dodatkową trudnością jest ponadto to, że skala problemu wydaje się na tyle duża, iż mogłaby nawet zdominować całą pracę, jeśli miałby być on przedmiotem precyzyjnej, wszechstronnej i drobiazgowej analizy. Są tu bowiem zarówno rozbieżności terminologiczne, jak i znaczeniowe. Autor tylko częściowo klaruje omawiane zagadnienia na potrzeby dalszych rozważań. W efekcie nie wiadomo zatem, czy realizacja podatkowego stanu faktycznego prowadzi zdaniem Autora do powstania obowiązku podatkowego (str. 70, 84), zobowiązania podatkowego (str. 82), czy też może stosunku prawnopodatkowego (str. 66-67; czy „zdarzeniem, które powoduje powstanie stosunku prawnego w sferze prawa podatkowego” jest podatkowy stan faktyczny?). Czy podatkowy stan faktyczny stanowi hipotezę normy prawa podatkowego (str. 65), czy też może określa wynikające z normy prawa podatkowego relacje prawne pomiędzy podatnikiem a podmiotem uprawnionym z tytułu podatku (str. 66). Sytuację dodatkowo komplikuje wprowadzanie podziału na podatkowy stan faktyczny pierwszego i drugiej stopnia (str. 66). Czy istotnie stosunek prawnopodatkowy obejmuje „przedmiot opodatkowania, w tym elementy konstrukcyjne jak przychody, koszty uzyskania przychodów, zwolnienia” (str. 69), czy może raczej należałoby te elementy kwalifikować inaczej, np. uznając, że wystąpienie przedmiotu opodatkowania stanowi element hipotezy normy prawnopodatkowej, która wyznacza skutek w postaci powstania stosunku prawnopodatkowego? Nie jest także jasne, czy obowiązek podatkowy to jest „normatywny odpowiednik stosunku podatkowoprawnego” (str. 71, 72) lub po prostu jest stosunkiem podatkowoprawnym (str. 75, 91), czy też może „jest czymś, co można porównać na gruncie prawa cywilnego do czynności cywilnoprawnej, która tworzy lub kształtuje stosunek prawny” (str. 72), lub też może należałoby go utożsamiać z normą prawa podatkowego (str. 72). Czy powstanie instrumentalnych obowiązków podatkowych nie generuje stosunków prawnopodatkowych? (na str. 75 Autor wskazuje, że mogą one poprzedzać pojawienie się stosunku prawnopodatkowego; nieco inaczej w tym przedmiocie wypowiada się na str. 72). Nie jest także jasne na czym ma polegać przekształcenie stosunku podatkowoprawnego w stosunek podatkowoprawny „posiadający cechę pieniężną”. Przyznać jednak trzeba, że Autor trafnie powołuje koncepcje doktrynalne wskazujące na wieloznaczność terminu „obowiązek podatkowy”. Pozostaje jednak pytanie o użyteczność posługiwania się tym terminem w znaczeniu normy prawa podatkowego. Kwestia ta, podobnie jak większość podniesionych wyżej wątpliwości nie ma kluczowego znaczenia dla wyводу prowadzonego w pracy, jednak można byłoby oczekiwać bardziej klarownego stanowiska Autora w powołanym zakresie.

Podstawową kwestią, która wymagała ustalenia w pracy jest pojęcie obowiązku podatkowego. Autor realizuje to zadanie przyjmując określone jego rozumienie. Z pracy (zwłaszcza rozdziału drugiego) wynika, że zdaniem Autora obowiązek podatkowy jest stosunkiem podatkowoprawnym (str. 100, 105, 327) o charakterze pieniężnym (str. 97, 172), choć abstrakcyjnym (nieskonkretyzowanym) (str. 97, 105, 108), w którym jest jednak znany przedmiot stosunku podatkowoprawnego (str. 105). Z prowadzonego wywodu wynika, że powinien on obejmować przedmiot opodatkowania i podmioty podatku „wraz z elementami towarzyszącymi” (str. 106) i elementy te stanowią treść stosunku podatkowoprawnego (str. 107). Wśród wspomnianych elementów towarzyszących Autor widzi miejsce opodatkowania, moment powstania obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatku (należnego), a także zwolnienia z podatku od towarów i usług (np. str. 118, 235). W tym ujęciu „powinność przymusowego świadczenia pieniężnego należy utożsamiać z podatkiem należnym od towarów i usług” (str. 117, 172). Obowiązek podatkowy w ujęciu Autora nie obejmuje natomiast obowiązków o charakterze instrumentalnym (str. 106), chyba, że łączą się one z powstaniem obowiązku podatkowego (str. 118, 173). Z uwagi na przyjęte rozumienie obowiązku podatkowego Autor dochodzi do wniosku, że w przypadku zwolnienia od podatku od towarów i usług obowiązek podatkowy jako obowiązek pieniężny nie powstaje, istnieje natomiast stosunek podatkowoprawnny, który może być określony „obowiązkiem (podatkowym) niepieniężnym” (str. 109). Podobnie przyjmuje, że przy stawce 0%, mimo istnienia podstawy opodatkowania obowiązek podatkowy „wydaje się nie istnieć” (str. 163). Przyjęte przez Autora rozumienie obowiązku podatkowego prowadzi go w dalszej części pracy do wyróżniania dodatkowo tzw. „preobowiązku” podatkowego (tymczasowego obowiązku podatkowego) który przekształca się (lub nie przekształca się) w obowiązek podatkowy sensu stricto (str. 239-240). Chodzi o sytuacje warunkujące zastosowanie 0% stawki podatku w przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów. Podobnie w odniesieniu do stosowania stawki 0% i zwolnienia od opodatkowania w odniesieniu do świadczenia usług stwierdza, że będziemy mieli do czynienia wówczas „ze stosunkiem podatkowoprawnym innym niż obowiązek podatkowy” (str. 312).

Stanowisko Autora jest ciekawym głosem w prowadzonej w doktrynie od dawna dyskusji (zresztą nierozstrzygniętej) nad istotą i treścią obowiązku podatkowego. Autor nawiązuje do poglądów, które były już w niej prezentowane, choć w oryginalny sposób rozwija je i uszczegóławia w różnych miejscach pracy. Ogólnie rzecz biorąc przyjmowana przez niego koncepcja obowiązku podatkowego jest intrygująca. Sformułowaną koncepcję wykorzystuje następnie dla prowadzonych w pracy rozważań i trzeba przyznać, że zasadniczo jest ona z tego punktu widzenia użyteczna. Niewątpliwie wartościowe jest już samo zmierzenie się z podejmowanymi przez Autora problemami. Stanowisko Autora mieści się w ramach dyskursu

naukowego, niezależnie od tego, czy zostanie ono uznane za wystarczająco przekonujące (co będzie przedmiotem poniższej skróconej polemiki).

Ograniczając polemikę z wywodami zawartymi w pracy uważam, że nie ma sensu posługiwać się sformułowaniami „skonkretyzowany obowiązek podatkowy” (np. str. 76) czy też „przekształcenie” (np. str. 77), bądź „przeobrażanie” obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe” (np. str. 106, 107). Autor wspomina ponadto o przeobrażaniu się całego stosunku podatkowoprawnego (od obowiązków instrumentalnych przez obowiązek podatkowy do zobowiązania podatkowego; str. 106). Oczywiście wiele zależy w tym zakresie od sposobu rozumienia obowiązku podatkowego, jednak pierwsze z tych sformułowań („skonkretyzowany obowiązek podatkowy”) zaciemnia różnicę pomiędzy zobowiązaniem podatkowym, które istotnie może być uważane za sprecyzowany obowiązek, i obowiązkiem podatkowym, którego w takiej postaci w mojej ocenie nigdy nie ma. Uważam to za niewłaściwe nie tylko z uwagi na brzmienie art. 4 Ordynacji podatkowej, ale i z uwagi na definicję zobowiązania podatkowego zawartą w art. 5 Ordynacji podatkowej, gdzie mowa o „wynikaniu” zobowiązania podatkowego z obowiązku podatkowego. Wynikanie nie niweczy możliwości równoległego istnienia obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego (na taką równoległość wskazuje sam Autor np. na str. 77). Inaczej należy rozumieć „przekształcenie”, które wszak wyklucza istnienie przekształcanego tworu w dotychczasowej postaci. Wiąże się z tym problematyka wygaśnięcia obowiązku podatkowego, którą jednak Autor potraktował bardzo lakonicznie (str. 79-80). Zasadniczą słabością koncepcji zaprezentowanej przez Autora jest jednak enigmatyczna treść opisywanego przez niego obowiązku podatkowego jako stosunku prawnego. Stosunek prawny powinien oznaczać jakąś zależność pomiędzy co najmniej dwoma podmiotami. Tymczasem z wypowiedzi Autora nie wynika, na czym ta zależność miałaby polegać. Na str. 118 Autor podaje, że Skarb Państwa, jako strona stosunku podatkowoprawnego „ma prawo potencjalnie do otrzymania przymusowego świadczenia pieniężnego (na tym etapie nieskonkretyzowanego)”. Czy można mówić o przymusowym świadczeniu pieniężnym, które nie jest skonkretyzowane? W mojej ocenie jest to niemożliwe, ponieważ nie można przymusowo dochodzić takiej należności. Pośrednio przyznaje to zresztą sam Autor na str. 376 („Z uwagi na to, że obowiązek podatkowy ma nieskonkretyzowany charakter, to z tego względu nie może być on przedmiotem postępowania podatkowego, gdyż decyzja mająca za przedmiot obowiązek podatkowy, w istocie rzeczy nie nakładałaby na stronę postępowania jakichkolwiek praw i obowiązków...”). Nie mamy zatem w ogóle do czynienia z przymusowym świadczeniem. Wątpliwe jest zresztą w ogóle występowanie jakiegokolwiek świadczenia, a co zatem idzie – stosunku zobowiązaniowego. Terminologia stosowana przez Autora maskuje jednak ten fakt. Na marginesie można zauważyć, że nie jest jasne w jaki sposób Autor wiąże oparcie podatku od towarów i usług o otwarty podatkowy stan faktyczny związany z przyjętymi w tym podatku okresami rozliczeniowymi, z powstawaniem obowiązku podatkowego w

związku z każdą czynnością podlegającą opodatkowaniu, których wszak w danym okresie rozliczeniowym może być wiele. W efekcie jedno zobowiązanie podatkowe wynikać będzie z wielu obowiązków podatkowych, co m.zd. budzi pewne zastrzeżenia z punktu widzenia definicji zobowiązania podatkowego zawartej w art. 5 Ordynacji podatkowej. Inna wątpliwość wynika z faktu, że Autor z jednej strony jest przywiązany do braku konkretyzacji obowiązku podatkowego, z drugiej natomiast postrzega podstawę opodatkowania i stawkę podatku jako elementy kształtujące treść tego obowiązku (np. str. 308). Skoro zastosowanie podstawy opodatkowania i stawki podatku daje konkretną kwotę, to na czym ma polegać nieskonkretyzowanie obowiązku?

Rozdział drugi poświęcony jest omówieniu obowiązku podatkowego w przepisach dotyczących podatku od towarów i usług (zarówno unijnych, jak i polskich). Autor rozpoczyna rozważania od wykazania, że pojęcie obowiązku podatkowego użyte w Dyrektywie 2006/112/WE nie jest tożsame z pojęciem używanym w Ordynacji podatkowej. Pomocniczo odnosi się przy tym do wersji angielskiej i francuskiej ww. dyrektywy. Wywód prowadzony przez Autora jest przekonujący. Autor trafnie identyfikuje również problem w postaci ustalenia, czy podatek od towarów i usług bazuje zasadniczo na konstrukcji otwartego czy zamkniętego podatkowego stanu faktycznego. Dylemat ten Autor rozstrzyga na rzecz pierwszej możliwości. Główna treść tego rozdziału to jednak omawianie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług wiązanych przez niego z pojęciem obowiązku podatkowego. Nie wydaje się m.zd. jednak właściwa wypowiedź, że „Skarb Państwa w indywidualnym stosunku prawnym na etapie powstawania obowiązku podatkowego nie wpływa na jego treść swoimi działaniami, można więc stwierdzić, że jest podmiotem biernym w tych stosunkach, a pośredni wpływ na obowiązek podatkowy ma jedynie poprzez kreowanie przepisów, które stanowią wzorce stosunku podatkowo prawnego” (str. 129). Pomijając już odejście od przyjętej w doktrynie konwencji w zakresie posługiwania się określeniem podmiotu biernego stosunku prawnopodatkowego, to uznanie, że prawodawcą jest Skarb Państwa jest zbyt daleko idącym uproszczeniem. Niekiedy wnioski wyciągane przez Autora są moim zdaniem również zbyt daleko idące (np. str. 130-131). Omawiając podmiotowy zakres zastosowania art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług (str. 170) Autor pominął również wyrok TSUE z dnia 6 listopada 2003 r., C-78/02, z którego wynika, że regulacja ta nie dotyczy osoby, która nie jest podatnikiem (choć kwestia ta nie jest też jednoznaczna w świetle orzecznictwa).

Rozdział trzeci i czwarty pracy skoncentrowany jest na rozważaniu relacji pomiędzy czynnościami cywilnoprawnymi a obowiązkiem podatkowym w zakresie dostawy towarów i świadczenia usług. Autor wydziela te umowy, które w jego ocenie prowadzą do wystąpienia dostawy towarów lub świadczenia usług na gruncie podatku od towarów i usług. Ogranicza się przy tym do umów nazwanych wymienionych w Kodeksie cywilnym. W tym zakresie dokonuje wyboru kilku umów, które są przedmiotem dalszych analiz. Wybór ten jest dość arbitralny (por.



str. 183-184) a przyjęte kryteria nie zawsze przekonują, co jednak nie oznacza, że wyselekcjonowane umowy (w przypadku dostawy towarów: umowa sprzedaży, darowizny i o dzieło, zaś w przypadku świadczenia usług: umowa najmu, zlecenia, o roboty budowlane i umowa pożyczki) nie są wystarczające dla ilustracji stosowanych rozwiązań ustawowych. W dalszej części rozdziału Autor charakteryzuje wcześniej wyselekcjonowane umowy. Ten fragment jest w obu przypadkach stosunkowo obszerny (str. 185-202, 259-276). Wydaje się, że prezentowaniu wielu – z konieczności przecież i tak uproszczonych w opisie – zagadnień można było uniknąć bez uszczerbku dla prowadzonego w pracy wywodu. Nie zawsze też wywód jest w pełni precyzyjny, co jest zapewne właśnie wynikiem koniecznych uproszczeń. W szczególności nie jest dla mnie jasna potrzeba wydzielenia podrozdziału 3.4 i 4.4. Zasada autonomii woli stron powinna być raczej omawiana w rozdziale 1 pracy, gdzie mowa jest już chociażby o swobodzie umów (które to zagadnienie pojawia się i później w pracy, np. na str. 327). Powielanie wypowiedzi o swobodzie umów w podrozdziale 3.4. (i częściowo w podrozdziale 4.4.) jest więc zbędne. Inne zawarte w tych podrozdziałach kwestie są natomiast omawiane dalszych podrozdziałach. Nie wnoszą one zatem wiele do prowadzonego wywodu. Odnotować przy tym trzeba, że prowadzone przez Autora rozważania zawierają wiele ciekawych spostrzeżeń, w szczególności interesujące są rozważania Autora dotyczące relacji pomiędzy pojęciem podatnika a stroną wybranych umów cywilnoprawnych. Powstaje jednak wrażenie zbieżności w pewnym zakresie omawianych zagadnień w podrozdziałach 3.5. (dot. podatnika przy dostawie towarów) i 4.5. (dot. podatnika przy świadczeniu usług). Autor trafnie wskazuje również na różnice pomiędzy skutkiem wywoływanym przez omawiane przez niego umowy a wystąpieniem dostawy towarów lub świadczeniem usług w rozumieniu przepisów dotyczących podatku od towarów i usług. Niefortunne jest jednak cytowanie wypowiedzi, które posługują się pojęciami prawnymi w sposób odbiegający od przyjętego w doktrynie prawa (np. utożsamiające czynności nieważne z czynnościami niezpełnymi, por. str. 219). Niekiedy wywody są też nieco uproszczone. Można bowiem zauważyć, że nie każde rozbicie danej operacji gospodarczej na kilka umów czy też wprowadzenie w zapisach umowy określonych postanowień (np. dotyczących tego, czy jest ona zawierana w ramach prowadzonej działalności gospodarczej) będzie prowadziło do zmiany oceny sytuacji z punktu widzenia skutków podatkowych. W istocie umowy odgrywają istotną rolę dowodową w postępowaniu podatkowym, nie oznacza to jednak, że są to dowody jedyne i rozstrzygające. Nie wydają się również szczególnie odkrywczymi stwierdzenia, że w zależności od przedmiotu świadczenia, jego miejsca czy stron umowy mogą występować inne skutki podatkowe. Biorąc pod uwagę, że przedmiot opodatkowania w podatku od towarów i usług stanowią określone czynności to jasnym jest, że dla wywołania opodatkowania dana czynność musi wystąpić. Podobnie jest jeśli różne czynności wywołują różne skutki podatkowe - jeśli podmiot wykona inną czynność może być ona inaczej opodatkowana. Uznawanie, że w ten sposób dochodzi do „kształtowania

treści obowiązku podatkowego” jest jedynie opisem tych zależności. Bardziej interesującym obszarem badawczym wydaje się analizowanie możliwości wpływu na obowiązek podatkowych różnych czynności, które pozwalają na osiągnięcie tego samego celu gospodarczego. Zagadnienie to zresztą również jest poruszane w pracy. Pewne wypowiedzi Autora mogą być dyskusyjne, np. stwierdzenie na str. 291-292, że jeżeli strony umowy określiłyby, że przedmiotem umowy ma być bon jednego przeznaczenia, który jest ekwiwalentem określonej usługi, to należy przyjąć, że nie może to nastąpić na gruncie umowy zlecenia (o świadczenie usług). Takie ujęcie pomija bony jednego przeznaczenia np. na usługi fryzjerskie czy kosmetyczne.

W prowadzonym wywodzie Autor dostrzega różny sposób oddziaływania postanowień umownych na obowiązek podatkowy w przyjętym przez niego rozumieniu oraz podejmuje próbę ich systematyzacji. Analiza prowadzona jest stosunkowo szeroko obejmując zróżnicowane zagadnienia zarówno dotyczące czynności prawnych, jak i wynikające z przepisów podatkowych. I tu jednak niekiedy powstaje wrażenie niekonsekwencji. Przykładowo na str. 297 Autor przyjmuje, że kwestie okresów rozliczeniowych i płatności w umowie najmu nie mają bezpośredniego wpływu na powstanie obowiązku podatkowego, na str. 298 stwierdza natomiast, że „umowa najmu określając terminy płatności związane z wykonaniem usługi ma bezpośredni wpływ na powstanie obowiązku podatkowego związanego z tego rodzaju usługami”. Nie zmienia to faktu, że Autor trafnie wskazuje na wiele zależności pomiędzy postanowieniami umów a różnego rodzaju konsekwencjami dla podatku od towarów i usług. Można przy tym zauważyć, że Autor dobrze porusza się zarówno w obszarze prawa cywilnego, jak i podatkowego. Umiejętnie łączy obserwacje z obu tych obszarów prawa nawiązując przy tym nie tylko do samego brzmienia przepisów, ale i praktyki ich stosowania. Wykorzystuje także opracowania doktrynalne z tych dwóch dziedzin. Nawiązuje także do licznych problemów z omawianego zakresu przedstawiając swoje stanowisko co do sposobu ich rozwiązania. W prowadzonych rozważaniach Autor nie ogranicza się jedynie do umów, ale analizuje również konsekwencje czynności prawnych innego rodzaju, które mają wpływ na umowy, takich jak odstąpienie od umowy. Rozległość prowadzonego wyводу wymusza syntetyczne ujęcie wynikające z ograniczonych rozmiarów pracy a to sprawia, że niekiedy można mieć jednak pewien niedosyt jeśli chodzi o uzasadnienie formułowanych przez Autora wypowiedzi.

Szczególnie istotne znaczenie z punktu widzenia przedmiotu pracy ma rozdział 5. Częściowo syntetyzuje on rozważania z wcześniejszych rozdziałów i wprowadza finalną systematykę powiązań między czynnościami cywilnoprawnymi a obowiązkiem podatkowym. Niestety niekiedy powstaje w ten sposób wrażenie powielania wcześniejszych wypowiedzi. Trafnie w kontekście ograniczeń dla czynności cywilnoprawnych w odniesieniu do ich wpływu na obowiązek podatkowy Autor omawia regulacje dotyczące podmiotów powiązanych oraz

nadużycia prawa. Broni się też poruszenie zagadnień dotyczących art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, aczkolwiek nie wszystkie wywody z tego zakresu są w pełni klarowne i wyczerpujące (np. kwestia sankcyjnego charakteru prawnego tej regulacji w kontekście prowadzącym do uznania, że generuje ona obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe oraz w świetle wyroku TSUE w sprawie o sygn. C 642/11, czy też kwestia zakresu podmiotowego zastosowania tej regulacji). Stwierdzenia, że w przypadku tzw. pustej faktury czynności cywilnoprawne nie będą miały znaczenia z punktu widzenia powstania i treści obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług wymagałoby również konfrontacji z poglądem TSUE pozwalającym na uznanie umowy za fakturę (wyrok z dnia 29.9.2022 r., sygn. C-235/21). Większe kontrowersje budzić mogą rozważania dotyczące traktowania jako ograniczeń orzeczeń organów, sądów i trybunałów. Nie zgadzam się z niektórymi wypowiedziami Autora co do przepisów dotyczących interpretacji indywidualnych i ogólnych. M.zd. z przepisów nie wynika zasada uwzględniania tych interpretacji przez organ podatkowy w prowadzonym postępowaniu (por. str. 366). Uważam również, że nie ma potrzeby interpretowania art. 14l Ordynacji podatkowej a contrario (w pracy na str. 366 błędnie wskazano, że chodzi o przepis ustawy o podatku od towarów i usług), bowiem sytuacji prawnej związanej z wystąpieniem skutków podatkowych po opublikowaniu interpretacji ogólnej lub doręczeniu interpretacji indywidualnej dotyczy art. 14m Ordynacji podatkowej. Autor zresztą w dalszej części wyводу odwołuje się do tego przepisu. M.zd. dochodzi również do zlania się różnych płaszczyzn badawczych w tej części pracy. Czym innym jest bowiem pewnego rodzaju statystyczne, wysokie prawdopodobieństwo wpływu interpretacji urzędowej na praktykę, czym innym natomiast przyjmowanie, że tego rodzaju wypowiedzi kształtują porządek normatywny dotyczący obowiązku podatkowego (por. wypowiedzi Autora na str. 367-368). Odnosząc się do tej ostatniej kwestii można zauważyć, że albo mamy do czynienia z interpretacją, która odpowiada stanowi normatywnemu i wówczas z natury rzeczy nie ma na niego żadnego wpływu, albo też nie odpowiada temu stanowi normatywnemu i wówczas jest wadliwa. Oczywiście zagadnienia te mają głębszy wymiar i wykraczają poza wywody zawarte w pracy dotykając samej koncepcji źródeł prawa w polskim porządku prawnym, a także problematyki wymiaru zobowiązań podatkowych. Dobrze ilustruje to jak szerokiego i trudnego zadania podjął się Autor w swojej pracy. Uwagi te odnieść należy także do poruszonego przez Autora zagadnienia prawotwórstwa sądowego. Nie podzielam niektórych wypowiedzi dotyczących wpływu postępowania podatkowego na treść obowiązku podatkowego (podrozdział 5.4.). Autor zdaje się nawiązywać przede wszystkim do płaszczyzny formalnej zobowiązania podatkowego, pomija zaś płaszczyznę materialną (szerzej na temat tego rozróżnienia w mojej pracy: Wykonanie, niewykonanie i nienależyte wykonanie zobowiązania podatkowego, Warszawa 2018, str. 502-503). Nie jest to jednak zarzut z mojej strony a jedynie uwaga

polemiczna. Z punktu widzenia prowadzonego przez Autora wywodu przyjęta przez niego optyka ma uzasadnienie.

## V. Strona redakcyjna pracy

W pracy w mojej ocenie można było inaczej nieco rozłożyć akcenty w zakresie prowadzonego wywodu, co pozwoliłoby rozbudować wypowiedzi dotyczące najbardziej kontrowersyjnych kwestii, zaś zredukować inne. Autor dużo miejsca poświęca bowiem referowaniu zagadnień, które mają stosunkowo niewielkie znaczenie dla prowadzonych rozważań (np. omawia systematykę czynności prawnych, czy rodzaje umów sprzedaży). W przypisach powoływane są całe, bardzo obszerne przepisy prawa. W mojej ocenie nie jest to niezbędne. Choć układ pracy jest przemyślany i uzasadniony, to jednak w kolejnych rozdziałach dochodzi – w mniejszym lub większym zakresie – do powtórzeń omawianych zagadnień. Dobrze widać to przy okazji „kaskadowych” podsumowań, które stosuje Autor. Ostatnie akapity podrozdziałów poświęcane są z reguły podsumowaniu zawartych w nich wypowiedzi, poza tym w rozdziale występuje odrębny podrozdział jako podsumowanie, pewnego rodzaju synteza rozważań stanowi następnie część rozdziału 5 (chodzi zwłaszcza o podrozdział 5.2.), zaś całość wieńczy podsumowanie zawarte w zakończeniu.

Zasadniczo Autor posługuje się klarownym i zrozumiałym językiem a prowadzony wywód jest przystępny. Nie udało się jednak uniknąć Autorowi pewnych niedociągnięć redakcyjnych i językowych (np. str. 147, 150). Zdarzają się również literówki. Niektóre stwierdzenia Autora nie są w pełni zrozumiałe lub też nie wydają w pełni fortunate.

Autor powinien w mojej ocenie dążyć do wskazywania pierwotnych źródeł informacji, a nie źródeł wtórnych, które referują treść informacji ze źródeł pierwotnych (tak uczynił Autor na str. 368 powołując zamiast treści przepisów tekst uzasadnienia do projektu ustawy).

Nie wydaje się w pełni poprawne wskazywanie jako źródła samej bazy danych, bez bliższego sprecyzowania (np. Legalis, Lex), jeśli w bazach tych stosowana jest numeracja orzeczeń.

Wykaz skrótów powinien być m.zd. ujęty na początku a nie na końcu pracy. Jest on przy tym daleko niekompletny. Autor bowiem posługuje się różnymi określeniami, których znaczenia można się jedynie domyślać. Np. obok siebie używa określeń „podatnik VAT” i „podatnik podatku od wartości dodanej” (np. str. 137, 212), „podatnik podatku od towarów i usług” (np. str. 212, 313), „podatnik VAT w Polsce” i „podatnik podatku od towarów i usług w innym kraju UE” (str. 152). Zapewne jest to częściowo intuicyjne odniesienie do terminologii stosowanej w przepisach prawa.

Bibliografia jest obszerna, choć mogłaby być sformułowana w bardziej czytelny sposób (np. poprzez numerowanie podawanych pozycji). Biorąc pod uwagę zakres poruszanych zagadnień trudno oczekiwać wyczerpującego uwzględnienia wszystkich pozycji piśmiennictwa przez Autora, odczuwalny jest jednak brak niektórych istotnych prac polskiej doktryny prawa podatkowego, np. istotnej z punktu widzenia prowadzonych przez Autora rozważań pozycji prof. Henryka Dzwonkowskiego, Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych, Warszawa 2003. Jest to o tyle istotne, że w wypowiedziach Autora widać wpływ koncepcji prof. Dzwonkowskiego. Przyznać jednak trzeba, że Autorowi znane są wypowiedzi prof. Dzwonkowskiego i powołuje je w swojej pracy.

## **VI. Wniosek**

W mojej ocenie przedstawiona rozprawa doktorska spełnia ustawowe warunki. Autor podjął się trudnego zadania zmierzania się z wieloma trudnymi i dyskusyjnymi dla doktryny prawa podatkowego zagadnieniami. Mimo pewnych ułomności, które posiada praca, niewątpliwie wykazał on, że posiada wiedzę teoretyczną w dyscyplinie nauki prawne oraz umiejętność prowadzenia pracy naukowej. Choć nie podzielam niektórych formułowanych przez Autora wniosków uważam, że jego wypowiedzi mieszczą się w granicach dyskursu naukowego i stanowią interesujący głos w odniesieniu do wielu poruszanych przez niego kwestii.

