



UNIwersytet Kardynała Stefana Wyszyńskiego
w Warszawie

Prof. nadzw. dr hab. Piotr Zapadka
Prodziekan WPIA UKSW
Kierownik Katedry Prawa Finansowego i Ekonomii

Warszawa, dnia 24 września 2018 r.

Recenzja rozprawy doktorskiej

Pana magistra Jacka Matarewicza

pt. *„Nadużycie koncepcji świadczeń złożonych na gruncie stosowania przepisów
o VAT w Polsce”*
(maszynopis), s. 290

1) Uwagi wstępne

Dla oceny pracy doktorskiej szczególnie ważne jest zwrócenie uwagi na dobór właściwego tematu i jego sformułowanie, znaczenie zawartej w nim treści i doniosłość oraz sposób realizacji celów rozprawy.

Otóż chcę podkreślić, że temat rozprawy doktorskiej Pana mgr Jacka Matarewicza „Nadużycie koncepcji świadczeń złożonych na gruncie stosowania przepisów o VAT w Polsce” został trafnie dobrany i dobrze sformułowany.

Zagadnienie stanowiące przedmiot badań Autora można scharakteryzować jako próbę kompleksowego przedstawienia pojęcia *świadczenia złożonego*, które jakkolwiek nie zostało uregulowane ani w krajowych ani też unijnych aktach prawa powszechnie obowiązującego, to jednak ma istotne znaczenie dla mechanizmów obciążania obrotu podatkiem VAT, a także (jako pojęcie bez definicji legalnej) ma duże znaczenie z punktu widzenia potencjalnych sporów podatników i organów podatkowych.

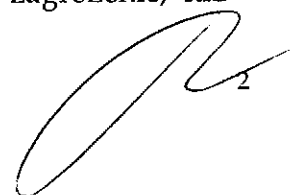
Autor trafnie wyjaśnia, iż *świadczenie złożone*, z punktu widzenia opodatkowania VAT, oznacza opodatkowanie wszystkich elementów towarzyszących świadczeniu zasadniczemu (podstawowemu) – według takich samych (jednakowych) zasad, przy czym jednocześnie Autor zaważa, powołując się na liczne orzeczenia sądowe, że rozstrzygnięcie, które z świadczeń towarzyszących świadczeniu podstawowemu mogą stanowić element „usługi kompleksowej” – nie jest ani oczywiste, ani też jednoznaczne.

Istnieją bowiem mnogie przypadki, gdy rozdzielanie „zespolonych ze sobą funkcjonalnie” świadczeń budzi poważne wątpliwości i spory z organami podatkowymi, do czego podstawą jest „różnica interesów”, rozumiana jako z jednej strony permanentna potrzeba wykonywania funkcji fiskalnych przez organy podatkowe (*vide* obciążanie możliwie najwyższymi stawkami VAT świadczeń towarzyszących świadczeniu zasadniczemu), zaś z drugiej strony, próba uchylania się podatników od stosowania wyższych stawek VAT w przypadkach, gdy istnieją wyraźne podstawy do stosowania stawek preferencyjnych – w odniesieniu do świadczeń towarzyszących świadczeniu zasadniczemu).

Nie sposób nie zgodzić się z Autorem, iż (szczególnie w dzisiejszych czasach) pozostawianie podatników bez jasnych ram regulacyjnych (normatywnych), naraża ich prawa w sporach z organami podatkowymi, które (korzystając właśnie z braku odpowiedniej legislacji) w sposób dowolny mogą próbować kształtować obowiązki daniowe firm i obywateli.

Dlatego też, teza badawcza tej rozprawy, która zmierza do udowodnienia potrzeby uregulowania pojęcia *świadczenia złożonego* na gruncie krajowych przepisów o VAT, jest ze wszech miar trafna. Trzeba stwierdzić, iż Autorowi dowód ten się w pełni powiódł.

Zgadzam się z Autorem, iż pozostawianie norm niedookreślonych o charakterze represyjnym lub daninowym, stanowi większe zagrożenie, niż



wprowadzanie regulacji uciążliwych – lecz przy tym jasnych, precyzyjnych oraz obowiązujących wszystkich obywateli.


Ma to bowiem szczególną doniosłość w dzisiejszych czasach, gdzie profiskalne i restrykcyjne nastawienie organów podatkowych, oparte na założeniu, iż VAT w największym stopniu stanowi o rzeczywistych dochodach budżetu Państwa, w realnej gospodarce skutkuje największą (statystycznie) ilością prowadzonych przez organy podatkowe postępowań właśnie z zakresu rozliczeń z tytułu VAT.

Reasumując, wybór tego tematu jest bardzo trafny, aktualny i w mojej ocenie badana tematyka jest obszarem nie tylko prawnopodatkowym, ponieważ ukazuje on realia funkcjonowania współczesnego obrotu prawnego w Naszym Kraju, na styku kompetencji organów Państwa, profiskalnej polityki fiskusa, mechanizmów ochrony praw obywateli i firm, a także niedozwolonej dowolności w interpretacji przepisów podatkowych na niekorzyść podatników.

Bezsprzecznie, dużym walorem pracy jest także jej interdyscyplinarność, rozumiana jako bardzo dobre i adekwatne posługiwanie się pojęciami/instytucjami zarówno z zakresu prawa (jego różnych gałęzi), jak i ekonomii oraz finansów, co w przypadku koncentracji Autora na tematyce wybranej w rozprawie doktorskiej, było zabiegiem wręcz niezbędnym, acz mogącym powodować pewne trudności.

2) Analiza warsztatu naukowego

Jednak trafność wyboru tematu, prawidłowe zakreślenie obszaru badawczego i celów rozprawy jeszcze nie gwarantują ostatecznego sukcesu. Ten bowiem zależy w ogromnym stopniu od bazy źródłowej jaką Autor wykorzystuje w toku prowadzonych studiów i badań.



3

W przypadku ocenianej rozprawy doktorskiej należy stwierdzić, że literatura ta została zgromadzona w rozmiarze jak sądzę - co najmniej optymalnym. Zarówno ilość przywołanych w rozprawie pozycji literatury naukowej oraz staranna selekcja autorów i ich dzieł zasługuje na uznanie.

Do tego uwagę zwraca dość duża ilość trafnie wybranych orzeczeń sądów prawa polskiego i prawa obcego, a także rozstrzygnięć (decyzji) organów administracji publicznej.

Należy również podkreślić, że założonemu celowi pracy towarzyszyły adekwatne metody badawcze. W ocenianej pracy Autor wykorzystał przede wszystkim metodę formalno - dogmatyczną, porównawczą oraz empiryczną.

Nadto, dodać należy, iż praca jest znakomicie udokumentowana, a przypisy - zwłaszcza ich sporządzenie - nie budzą wątpliwości.

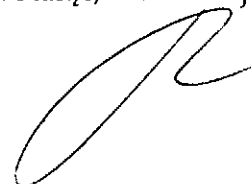
3) Konstrukcja pracy

Konstrukcja pracy jest prawidłowa i podporządkowana wymogom płynącym ze sformułowania tematu, jak i celom stawianym sobie przez Autora.

Autor (poza *Wprowadzeniem* i *Postulatami de lege ferenda*) formułuje cztery rozdziały dysertacji, niezbędne dla prawidłowego przeprowadzenia wywodu.

Prima facie mogło budzić pewne wątpliwości, dlaczego Autor w swojej pracy nie zdecydował się na klasyczną konstrukcję, gdzie treść rozprawy zamknięta jest *Zakończeniem*. Jednak po analizie *Postulatów de lege ferenda* widać, iż funkcje „Zakończenia” realizowane są właśnie w tej części pracy, i to z bardzo interesującymi rezultatami.

Otóż Autor w *Postulatach de lege ferenda* najpierw odniósł się do postawionej przez siebie na wstępie do pracy tezy badawczej, dowodząc, że istnieje



4

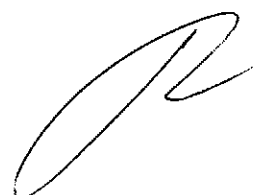
rzeczywista potrzeba wprowadzenia definicji pojęcia *świadczenia złożonego* na gruncie przepisów o VAT. Argumentacja w tej części wyводу jest trafna, gdyż taką potrzebę Autor uzasadnia koniecznością zapewnienia zasady pewności prawa, co w swoich skutkach miałyby sprzyjać zapewnieniu większego bezpieczeństwa obrotu i ograniczałoby uznaniowe (dowolne) i nie zawsze zrozumiałe rozstrzygnięcia administracji skarbowej.

Natomiast w dalszej części *Postulatów de lege ferenda* Autor „idzie krok dalej” i od razu proponuje definicję legalną „świadczenia złożonego”. Jest to bardzo pożyteczne i użyteczne podejście do pracy nad dysertacją doktorską, gdzie Autor nie dość, że logicznie formułuje trafną argumentację za przyjęciem tezy badawczej, to od razu przechodzi niejako w sferę wykonawczą i proponuje określone brzmienie postulowanej definicji legalnej.

Jednak aby dojść do określonych konkluzji, Autor musiał przeprowadzić określoną pracę badawczą. Rozdziały tej dysertacji są logiczne, spójne i sekwencyjne, co powoduje, iż z uwagi na zachowaną przejrzystość wyводу, pracę czyta się bardzo dobrze.

W rozdziale 1 pracy Autor odnosi się do tytułowego pojęcia *świadczeń złożonych* na tle istniejących regulacji normatywnych, które choć nie definiują tego pojęcia, to jednak dają pewne podstawy do poszukiwania wskazówek interpretacyjnych niezbędnych do dokonywania wykładni oraz uchwycenia tytułowego pojęcia w pewnym kontekście systemowym, gospodarczym a nawet ustrojowym.

Rozdział 2 i Rozdział 3 to koncentracja Autora na licznych orzeczeniach sądów odnoszących się przede wszystkim do tytułowego pojęcia *świadczeń złożonych*, w następującej kolejności - orzeczenia TSUE jako pierwsze - a orzeczenia polskich sądów jako drugie.



5

Dopełnieniem powyższego jest bardzo interesujący Rozdział 4 rozprawy, gdzie Autor odnosi się do pewnego rodzaju nadużywania koncepcji *świadczeń złożonych* zarówno przez polskie organy podatkowe oraz podatników, co jest wynikiem swoistej „różnica interesów” stron stosunku prawnopodatkowego, o czym już była mowa powyżej.


4) Podsumowanie

Reasumując, jako jeden z pierwszorzędnych walorów rozprawy Pana mgr Jacka Matarewicza należy wskazać solidność prezentacji, ukazywanie zjawisk, procesów i instytucji w ich pełnej złożoności. W znakomitej większości ustalenia Autora są rzetelne, dobrze uzasadnione, oparte na optymalnej bazie bibliograficznej i merytorycznie trafne. Należy podkreślić również, że rozprawa napisana została z dużą kulturą słowa, językiem komunikatywnym, z wyraźnym dążeniem do jasności prezentacji.

Zauważalną i bardzo cenną cechą Autora jest generalna umiejętność dokonywania syntetycznego przybliżania zagadnień, które ze swojej istoty są bardzo rozległe zakresowo. Autor, co do zasady, nie uległ pokusie „opisywania wszystkiego” co bardzo dobrze świadczy o wewnętrznej dyscyplinie naukowej i bardzo dobrym warsztacie prawniczym.

Umiejętności prawnicze w obszarze przybliżania i analizy aktów prawnych, dokonywania wykładni prawa oraz korzystania z dorobku orzecznictwa i doktryny przedmiotu, także nie budzą wątpliwości.

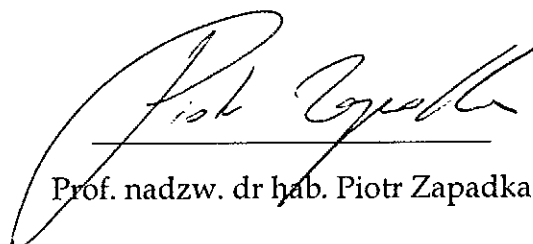
Praca przy tym opatrzona została licznymi przypisami, które przekaz Autora czynią bardziej atrakcyjnym, dając czytelnikowi szerszy pogląd na opisywaną instytucję. Bez wątpienia niniejsza praca doktorska posiada dużą wartość poznawczą i praktyczną z uwagi na podjętą problematykę oraz konkretne wnioski końcowe – w części oznaczonej jako *Postulaty de lege ferenda*.



Na koniec pragnę podkreślić, iż przedłożona rozprawa doktorska Pana mgr Jacka Matarewicza zasługuje na w pełni pozytywną ocenę. Odpowiada ona wymogom stawianym pracom doktorskim, gdyż Autor dowiódł znajomości regulacji prawnych, i literatury przedmiotu. Nadto, Autor pomyślnie wywiązał się ze swojego zadania badawczego.

Reasumując swoją ocenę, uważam, że przedstawiona mi do oceny rozprawa doktorska Pana mgr Jacka Matarewicza spełnia warunki 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.

Z pełnym przekonaniem wnoszę zatem, o dopuszczenie Pana mgr Jacka Matarewicza do dalszych stadiów przewodu doktorskiego.



Prof. nadzw. dr hab. Piotr Zapadka