

Prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic
Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Śląski w Katowicach

RECENZJA

Rozprawy doktorskiej pana mgr. **Jacka Matarewicza** pt.

„Nadużycie koncepcji świadczeń złożonych na gruncie stosowania przepisów o VAT w Polsce”

Warszawa 2018 r., 290 stron maszynopisu.

I. Uwagi ogólne.

Recenzowana praca doktorska jest opracowaniem obszernym, liczącym wraz ze streszczeniem w j. angielskim i wykazami materiałów źródłowych 290 stron. W tekście zasadniczym, który liczy 260 stron Autor przywołał 668 przypisów odsyłających do źródeł (w tym orzeczeń, interpretacji i raportów) jak również komentujących i rozszerzających treści zasadnicze. Na potrzeby niniejszej recenzji zostały zastosowane następujące kryteria i elementy oceny:

- trafność wyboru obszaru, przedmiotu badań i tematu rozprawy,
- oryginalność tez naukowych, złożoność celów badawczych, struktura rozprawy,
- przydatność praktyczna rozprawy,
- stopień realizacji założeń badawczych,
- skala uwag metodycznych i formalnych,
- konkluzja końcowa.

II. Ocena pracy przedłożonej do recenzji

Wybór tematu rozprawy doktorskiej należy uznać za w pełni uzasadniony i cenny zarówno z teoretycznego, jak i z praktycznego punktu widzenia. O trafności podjęcia rozważań na ten temat może świadczyć również fakt, iż termin „świadczenie złożone” nie został do tej pory zdefiniowany ani w przepisach podatkowego prawa krajowego, ani międzynarodowego. Oznacza to, że ustawodawca pozostawia

rozwiązanie problemu jaką zastosować stawkę podatku całkowicie swobodnej decyzji organu podatkowego lub sędziego rozstrzygającego spór. A to narusza i pozostaje w sprzeczności z konstytucyjnymi zasadami pewności prawa oraz równości wobec prawa. Zgodzić należy się z Autorem, że w systemie prawa stanowionego większym zagrożeniem jest istnienie luk podatkowych lub pozostawienie norm niedookreślonych o charakterze represyjnym, niż wprowadzenie regulacji jasnych, precyzyjnych choć uciążliwych. Na aprobatę zasługuje fakt, że ujęcie tej problematyki zostało dokonane w oparciu o bardzo bogate orzecznictwo zarówno sądów krajowych, jak i TSUE. Ponadto za trafnością wyboru tematu przemawia dodatkowo fakt, iż problematyka ta – tak jak i świadczenia – jest niezwykle złożona i nawet wśród przedstawicieli różnych środowisk (doktryny, judykatury czy doradców podatkowych – praktyków) wzbudza wiele kontrowersji. Podobne problemy występują nie tylko w Polsce, ale także w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej, co również stanowiło inspirację dla Doktoranta w dokonaniu analizy porównawczej z niezwykle interesującymi wnioskami i konkluzjami. Oznacza to, że z jednej strony problematyka ta nie była w żaden sposób rozpoznana w takim ujęciu, z drugiej zaś strony – stanowiła trudne pole badawcze, bowiem nie było możliwości odniesienia się do innych opracowań, które podejmowałyby wiele aspektów tak kompleksowo. I na koniec podkreślić należy, że o trafności wyboru tematu świadczy także i to, że nie powstała dotąd w języku polskim żadna publikacja, która podejmowałaby w tak szerokim i dogłębnym ujęciu problematykę opodatkowania świadczeń złożonych na gruncie podatku od towarów i usług. Wprawdzie w literaturze przedmiotu występują pozycje, które odnoszą się do tych aspektów, lecz wielopłaszczyznowość i wysoki stopień skomplikowania zagadnień, z którymi nie radzą sobie nawet sądy sprawiają, że wiele z nich nie zostało opracowanych w sposób wyczerpujący, a ujęcie ich przez pryzmat nie tylko teoretyczny, ale i praktyczny stanowi pewien element nowości w podejściu do tego tematu. Przedłożona mi do recenzji rozprawa doktorska jest pierwszym tak kompleksowym opracowaniem, które posiada walor nie tylko naukowy, ale i praktyczny. Oceniana dysertacja stanowi niewątpliwie odpowiedź na istniejącą w tej materii lukę w prawniczej literaturze przedmiotu i jest udaną próbą zaproponowania regulacji (definicji) wypełniającej istniejącą lukę w ustawie. Wiedza i doświadczenie praktyczne Doktoranta niewątpliwie wpłynęły na wysoką jakość merytoryczną rozprawy doktorskiej.

Te wszystkie argumenty świadczą o trafności wyboru tematu rozprawy.

Recenzowana praca w wielu aspektach jest dziełem bardzo interesującym, a nawet nowatorskim. Temat, forma, treść i zakres rozważanej problematyki, a także przyjęta metodologia i sformułowane wnioski zasługują na bardzo pozytywną ocenę. Autor przedstawił pracę oryginalną pod względem koncepcji merytorycznej – zwłaszcza, że koncepcja świadczeń złożonych od lat budzi poważne wątpliwości praktyczne i często prowadzi do bardzo istotnych kwotowo sporów z organami podatkowymi. Słusznie Doktoranta niepokoi i to, że te same orzeczenia TSUE są podstawą do przyjęcia skrajnie różnych i sprzecznych ze sobą stanowisk, co w zasadniczy sposób narusza pewność prawa i zaufanie podatnika do państwa i jego organów. Stąd też ustawowe zdefiniowanie pojęć „świadczenie złożone” i „czynność dominująca” powinno uprościć i ujednoczyć stosowanie prawa oraz ograniczyć w sposób zdecydowany liczbę sporów interpretacyjnych w tym zakresie.

Zgodzić należy się też z poglądem Autora, że brak regulacji powoduje chęć „optymalizatorów” podatkowych do tworzenia sztucznych zestawów i tym samym zaniżania stawek podatku na sprzedawane towary i usługi, co nie zawsze spotyka się z aprobatą organów podatkowych, choć zastosowana klasyfikacja budzi wątpliwości, ale nie wypełnia znamion czynu zabronionego.

Poruszana w pracy problematyka jest niezwykle istotna i aktualna w szczególności ze względu na to, że podatek od towarów i usług stanowi podstawowe źródło wśród daninowych dochodów budżetu państwa, a z drugiej strony jest podatkiem harmonizowanym w ramach Unii Europejskiej, a część wpływów pochodzących z tego tytułu to jedno z tradycyjnych źródeł dochodów budżetu ogólnego UE. Stąd też efektywna realizacja należności znajduje się w szczególnym obszarze zainteresowania państwa, natomiast relacje zachodzące pomiędzy organami a innymi uczestnikami stosunków prawnopodatkowych mają tak dla nich, jak i dla interesu publicznego istotne znaczenie, ponieważ podatki wywołują różne skutki społeczno-gospodarcze wpływając często na decyzje podmiotów prowadzących działalność gospodarczą oraz decydują o redystrybucji dochodu lub majątku. Możliwości, jakimi dysponuje współcześnie ustawodawca pozwalają mu świadomie ukierunkować poszczególne instrumenty i instytucje finansowe w ten sposób, iż mogą one spełniać wielorakie i różnorodne zadania oraz cele polityki państwa. Tym bardziej dziwi występowanie luki prawnej w obowiązujących regulacjach (nie tylko krajowych). Stąd też cenne są wnioski Doktoranta pod adresem ustawodawcy, który powinien dokonać stosownych zmian legislacyjnych mających na celu usprawnienie

procesu wymiaru podatku od towarów i usług, bowiem jest to zjawisko wielowątkowe, wywołujące skutki na płaszczyźnie ekonomicznej, społecznej, politycznej, a nawet karnoskarbowej i karnej.

W warunkach gospodarki rynkowej państwo powinno starać się korygować lub uzupełniać istniejące mechanizmy dokonując zmiany podziału dochodu narodowego lub dostarczając dobra, których nie zapewnia sam rynek. Trudno więc dziwić się podatnikom, że poszukują rozwiązań, które umożliwią im obniżenie obciążeń publicznoprawnych, wykorzystując przy tym brak jednoznacznych przepisów oraz „zderzenie” różnych porządków prawnych na terenie UE. Tym bardziej państwo w obronie swoich interesów powinno dbać o przynajmniej „ramowe” zdefiniowanie pewnych pojęć wykorzystywanych dla ustalenia właściwej kwoty podatku. Zatem podkreślić należy, że poruszana w pracy tematyka jest niezwykle istotna zarówno z punktu widzenia ochrony interesów finansowych podatników, jak też interesów budżetu państwa i ma istotne znaczenie tak dla teorii, jak i dla praktyki.

W świetle powyższych refleksji uznać należy, że wybór przez Autora przedmiotu badań odnoszącego się kompleksowo do zagadnień dotyczących świadczeń złożonych i prób nadużywania ich koncepcji przez podatnika w celu obniżenia ciężaru podatkowego, a przez organy w celu jego podwyższenia był w pełni uzasadniony. W polskim piśmiennictwie brak tego typu opracowań monograficznych szeroko zogniskowanych na tak szczegółowej problematyce. Podjęte w dysertacji wysiłki badawcze znakomicie łączą walory poznawcze oraz aplikacyjne, tym samym stanowiąc ważne uzupełnienie wiedzy, jak i głos w debacie co do potrzeby zdefiniowania oraz normatywnego określenia wskazówek interpretacyjnych dla pojęcia świadczenia złożonego.

2. Recenzowana praca – jak już wcześniej podkreślałam – w sposób kompleksowy ujmuje problematykę nadużycia koncepcji świadczeń złożonych przez uczestników stosunków prawnopodatkowych na gruncie stosowania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług w Polsce, przy uwzględnieniu interpretacji organów podatkowych oraz bogatego orzecznictwa sądów administracyjnych i TSUE. Zasadniczym założeniem Autora recenzowanej dysertacji jest więc próba wykazania, iż rzeczą niezbędną jest potrzeba uregulowania pojęcia „świadczenie złożone” w polskiej ustawie, bowiem istnienie luk lub pozostawianie norm niedookreślonych o charakterze represyjnym lub daninowym jest o wiele bardziej niekorzystne niż

wprowadzanie regulacji uciążliwych, lecz przy tym jasnych, precyzyjnych i powszechnie obowiązujących. Zgodzić należy się ze stanowiskiem Doktoranta, że nie można pozostawić rozwiązania tego problemu całkowicie swobodnej decyzji sędziego lub urzędnika, jeśli podatnik nie decyduje się na spór sądowy. Tym bardziej, że nawet te same orzeczenia sądów i TSUE są podstawą do przyjęcia skrajnie różnych i sprzecznych ze sobą stanowisk, co w istotny sposób narusza kardynalną zasadę pewności prawa. Natomiast z braku regulacji próbują czerpać korzyści tak podatnicy tworzący sztuczne zestawy w celu zaniżenia stawki podatku na sprzedawane towary i usługi, jak i organy podatkowe domagające się zapłaty podatku według wyższej stawki od wszystkich świadczeń dodatkowych (pobocznych). Rozważania prowadzone są przez pryzmat regulacji ustawowej obowiązującej w naszym kraju na tle orzecznictwa Trybunału, sądów i organów administracji.

Zasadnicza teza rozprawy legła u podstaw zarówno koncepcji rozprawy i zakresu prowadzonych rozważań teoretycznych oraz prawnoporównawczych, jak i zastosowanych metod badawczych. Poza wskazaną metodą prawnoporównawczą Autor zastosował metodę formalno-dogmatyczną uznając ją za wystarczającą do analizy obowiązujących przepisów oraz zaprezentowania poglądów doktryny, piśmiennictwa i orzecznictwa, a także metodę empiryczną, która posłużyła mu do wykazania braku konsekwencji w opodatkowaniu tych samych produktów i usług. Analiza prawnoporównawcza pozwoliła na refleksję nad stanem polskiej regulacji prawnej, zaś w ujęciu praktycznym praca miała pozwolić Autorowi na wykazanie konsekwencji istniejących błędów (braków) legislacyjnych. Zastosowane metody badawcze pozwoliły na sformułowanie wniosków *de lege lata* i *de lege ferenda*, w tym na sformułowanie propozycji definicji świadczenia złożonego oraz czynności dominującej. Praca jest dobrze przygotowana pod względem metodologicznym, a jej koncepcja jest przemyślana i konsekwentnie podporządkowana założonemu celowi badawczemu.

Dysertacja składa się ze wstępu, czterech rozdziałów i zakończenia. Zasadniczy cel pracy, jak też przyjęte hipotezy badawcze, które nie do końca zostały wyartykułowane, zdeterminowały strukturę rozprawy i konwencję prowadzonych w niej rozważań. To z kolei spowodowało, że Autor przeprowadził szczegółową analizę postawionego problemu z wykorzystaniem wskazanych wyżej metod badawczych. Tytuły poszczególnych rozdziałów oraz ich zawartość są dobrze powiązane z zakresem rozprawy i stanowią udaną próbę rozwinięcia założonych wyzwań badawczych.

3. Treść pracy odpowiada jej tytułowi, chociaż można by się było zastanowić nad tym, czy nie użyć zamiast „VAT” polskiej nazwy „podatku od towarów i usług”, a we wstępie wyjaśnić, że w pracy – dla uproszczenia – Autor będzie używał określenia VAT. Nie budzi żadnych zastrzeżeń pod względem metodologicznym struktura rozprawy złożonej z czterech rozdziałów oraz zakończenia, poprzedzonych wstępem. Także kolejność rozdziałów w recenzowanej dysertacji nie budzi wątpliwości, ponieważ stanowią one logiczny ciąg zdarzeń. Rozdział pierwszy (s. 18-124) jest wprowadzeniem do właściwych rozważań. Trudno bowiem analizować aktualny stan polskich regulacji prawnych bez odniesienia się do istoty problemu i wyjaśnienia przynajmniej potocznego znaczenia pojęcia „świadczenie złożone” na gruncie obowiązujących przepisów. W rozdziale tym znalazła się analiza podstawowych pojęć, w tym wskazanie tzw. elementu dominującego i oczekiwań ostatecznego konsumenta. Autor zwraca uwagę, że brak definicji powoduje, że rolę ustawodawcy przejmuje orzecznictwo sądowe i to nie tylko sądów krajowych. Zgodzić należy się ze stanowiskiem Doktoranta, że w prawie publicznym, inaczej niż w cywilnym, wykładnia sądowa powinna odgrywać niewielką rolę. Tymczasem brak uregulowań ustawowych powoduje, że jej rola jest znaczna, ale niepokój budzi fakt, że orzecznictwo nie wypracowało ugruntowanej linii i rozstrzygnięcia sądów w tych samych kategoriach spraw często różnią się między sobą.

Przeprowadzone rozważania i analizy posłużyły Autorowi na dokonanie oceny również naturalnych przyczyn stosowania koncepcji świadczeń złożonych wynikających z systemu VAT związanych z korzyściami dla podatnika, jak i aparatu państwowego. Na tle zaprezentowanej argumentacji rodzi się jednak pytanie, czy – w ocenie Doktoranta – dążenie podatników do opodatkowania poszczególnych towarów i usług „dodawanych” do świadczenia głównego jak najniższą stawką podatku stanowi realne zagrożenie dla budżetu państwa i czyn nieuczciwej konkurencji? I czy działania prewencyjne podejmowane przez polskiego ustawodawcę przeciwko nadużyciom związanym z rozliczaniem VAT przyniosą spodziewane efekty?

W rozdziale drugim (s. 125-153) Doktorant omówił kluczowe orzeczenia TSUE, które bezpośrednio lub pośrednio odnoszą się do świadczeń złożonych, dokonując ich podziału na cztery kategorie, z których pierwsza ukształtowała podstawowe kryteria decydujące o wytypowaniu świadczenia dominującego oraz włączeniu wszystkich usług pobocznych do podstawy opodatkowania VAT usługi dominującej. Do drugiej grupy Autor zaliczył orzeczenia dotyczące kryteriów pozwalających ocenić, które ze

świadczeń ma charakter dominujący, natomiast w trzeciej omówił te z nich, które przesądzają o uznaniu, że podatnik korzysta z tzw. stałego miejsca prowadzenia działalności i powinien opodatkować świadczenie złożone w kraju właściwym dla usługi dominującej. Wreszcie w grupie czwartej znalazły się wyroki dotyczące szczególnej procedury VAT marża.

W kolejnym rozdziale (trzecim – s. 154-216) rozważania koncentrują się na omówieniu orzeczeń polskich sądów administracyjnych oraz organów administracji podatkowej, które odnoszą się do problematyki świadczeń złożonych w wybranych branżach. Warto zauważyć, że dokonany przez Doktoranta wybór jest właściwy, bowiem świadczy o tym, że nie jest to problem marginesowy i dotyczy właściwie wszystkich rodzajów działalności (branż) podlegających opodatkowaniu. Dokonując analizy i oceny orzeczeń Autor skonstatował, że rozstrzygnięcie, które ze świadczeń mogą stanowić element usługi kompleksowej nie jest oczywiste i jednoznaczne, co potwierdza Jego tezę o konieczności stworzenia ustawowej definicji świadczenia złożonego.

Wreszcie rozdział czwarty pracy (s. 217-256) dotyczy nadużywania koncepcji świadczeń złożonych w Polsce zarówno przez organy podatkowe, jak i podatników. Doktorant przedstawił w nim przykłady i dokonał oceny nadużywania tej koncepcji, zwracając uwagę na fakt, iż podatek od towarów i usług stanowi podstawowe źródło daninowych dochodów budżetu państwa, stąd chęć organów podatkowych obłożenia wszystkich towarów i usług jak najwyższą stawką. Z kolei z punktu widzenia przedsiębiorców zastosowana stawka może mieć wpływ na ich konkurencyjność na rynku, ponieważ w zależności od preferencji grup docelowych odbiorcy mogą być zainteresowani wyższą lub niższą stawką podatku. Stąd Autor wysnuwa wniosek, że podatek od towarów i usług staje się często kartą przetargową w negocjowaniu kontraktów komercyjnych. Dla potwierdzenia tej tezy w pracy omówiona została problematyka wpływu interesów kupującego na kształtowanie zasad opodatkowania VAT świadczeń związanych z konserwacją obiektów wspólnot mieszkaniowych oraz konsekwentnego przyjmowania przez organy podatkowe, że w przypadku refakturowania mediów na najemcę mamy do czynienia z kompleksową usługą właściwą dla tej usługi jako całości. Umożliwiło to Autorowi wykazanie, że nie da się pogodzić interesu publicznego z interesem podatnika, a zwłaszcza konsumenta finalnego i koniecznym jest ustawowe zdefiniowanie oraz normatywne określenie wskazówek interpretacyjnych dla pojęcia świadczenia złożonego. W dalszej części

rozważań zawartych w tym rozdziale zwrócono uwagę na nieudane próby definiowania w polskim prawie podatkowym pojęcia „jednolitej gospodarczo transakcji” (na potrzeby tzw. odwrotnego obciążenia), których celem miało być ukroczenie patologii podatkowych. Autor zwraca także uwagę na nadużycie prawa związane ze sprzedażą zestawów, wprowadzaniem promocji pozwalających manipulować ceną za pomocą stawki VAT czy obniżania ceny poprzez przyznawanie tzw. rabatów transakcyjnych lub sprzedaży premiowej. Mając na uwadze brzmienie obowiązujących przepisów i brak definicji Doktorant zaleca przeanalizowanie ryzyka związanego ze sprzedażą zestawów składających się z towarów objętymi różnymi stawkami VAT, by wyeliminować zarzuty dotyczące nieprawidłowego ustalania podstawy opodatkowania. Z drugiej strony zwraca także uwagę, że sprzedaż łączona nie musi być wcale uznawana za świadczenie złożone i w konsekwencji może być oceniona jako działanie nieprawidłowe. Rozdział kończą uwagi poświęcone dwuznaczności też zawartych w orzeczeniach TSUE. Zgodzić należy się w całej rozciągłości z oceną, że wyroki TSUE zawierają na tyle ogólne sformułowania, że stają się one motywem uzasadniającym zastosowanie koncepcji świadczeń złożonych prowadzącym zarówno do niższego, jak i wyższego opodatkowania, a czasem uzasadniającym postawienie tezy, że w konkretnej sprawie koncepcja świadczeń złożonych w ogóle nie znajduje zastosowania, chociaż pozostające w sporze strony powołują się na te same orzeczenia, chcąc uzasadnić skrajnie niedające się pogodzić ze sobą stanowiska.

Dobrym rozwiązaniem konstrukcyjnym było więc rozdzielenie w odrębnych rozdziałach rozważań odnoszących się do orzecznictwa TSUE i polskich sądów, chociaż wnioski Autora nie są optymistyczne i słusznie uważa on, że brak legalnej definicji tak w prawie krajowym, jak i unijnym stanowi w tym zakresie najpoważniejszy problem.

Pracę kończy podsumowanie (s. 257-260), które Autor nazwał „Postulaty *de lege ferenda*”. Zawarta w podsumowaniu pracy konkluzja wraz z rezultatami uzyskanymi w wyniku przeprowadzonych badań empirycznych i analiz omawianych w kolejnych rozdziałach dysertacji przesądziły – w ocenie samego Autora – o pozytywnej weryfikacji postawionej na wstępie zasadniczej tezy rozprawy, która sprowadza się do stwierdzenia, że „z punktu widzenia wielu zasad demokratycznego państwa prawa, istnieje potrzeba wprowadzenia definicji pojęcia świadczenia złożonego na gruncie przepisów o VAT”. Normatywne określenie tego pojęcia

sprzyjałoby bowiem zapewnieniu większego bezpieczeństwa obrotu i ograniczałoby uznaniowe i nie zawsze zrozumiałe rozstrzygnięcia administracji skarbowej i sądów. Doktorant postuluje, by definicja była zasadniczo wzorowana na dotychczasowym dorobku orzecznictwem TSUE, polskich sądów i dorobku interpretacyjnym organów podatkowych. Zdaje sobie jednak sprawę, że sformułowanie takiej definicji nie jest zadaniem łatwym, bowiem musi być ona użyteczna dla wielu podmiotów, ale jednocześnie zwięzła, precyzyjna, jasna i zrozumiała, zgodnie z zasadami przyzwoitej legislacji i na dodatek „długowieczna” w obliczu postępu technologicznego. Oznacza to, że nie powinna się ona zdezaktualizować po krótkim okresie obowiązywania. Ale też nie może być ani zbyt ogólnikowa, ani zbyt szczegółowa. Biorąc pod uwagę argumenty zawarte w pracy i powyższe zastrzeżenia Autor proponuje uzupełnienie art. 2 polskiej ustawy o podatku od towarów i usług o dwa punkty zawierające definicję świadczenia złożonego i czynności dominującej (37 i 38). Zgodzić należy się z twierdzeniem, że ustawowe uregulowanie tego problemu pozwoli uporządkować rozbieżności w stosowaniu w praktyce przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz zminimalizuje ryzyko interpretowania przepisów w sposób niezgodny z duchem prawa UE i dotychczasowym orzecznictwem TSUE.

Podkreślić należy, że Autor analizował postawiony problem z punktu widzenia prawa materialnego i procesowego, co jest w pełni uzasadnione teoretycznie. Na podkreślenie zasługuje „chłodna” narracja i dystans do przeprowadzonych analiz, uzasadnień orzeczeń i treści interpretacji podatkowych, które budzą jednak w organach podatkowych i u podatników (ale także konsumentów finalnych) liczne emocje. Dokonany w pracy przegląd literatury i orzecznictwa wskazuje, że w związku z tym, iż polski ustawodawca nie ma koncepcji jak zdefiniować pojęcie świadczeń złożonych są one wykorzystywane w sposób niewłaściwy, a toczące się spory i niejednolite orzecznictwo nie zabezpieczają ani interesów budżetu państwa, ani podatników. Ponadto podzielić należy obawy Autora, że utrzymywanie dotychczasowego stanu rzeczy powodującego naruszanie zasady pewności opodatkowania przyczyni się do dalszego spadku zaufania obywateli do państwa i tworzonego przez nie prawa.

4. Poza generalną zgodnością z wymogami ustawowymi, recenzowana rozprawa posiada kilka zalet. Na podkreślenie zasługuje zwłaszcza swoboda oraz szeroki zakres źródeł, które Autor wykorzystał, a następnie uporządkował i zamieścił

w wykazach na końcu dysertacji. Dobrze to świadczy o kwalifikacjach merytorycznych i samodzielności naukowej Autora rozprawy.

Niewątpliwą zaletą recenzowanej pracy jest bardzo dobra znajomość tematu podjętego przez Pana mgr. Jacka Matarewicza jako przedmiotu rozważań. Myśli formułowane są w sposób zrozumiały. Autor dysertacji wypowiada się z łatwością, jasno i z dbałością o poprawność językową. Sposób prowadzenia rozważań nie budzi zastrzeżeń, wywody są dojrzałe, a poglądy i oceny wyważone i rozsądne. Należy uznać, że cele rozprawy określone we wstępie zostały zrealizowane, a przyjęte metody badawcze oraz właściwie dobrane źródła umożliwiły wyciągnięcie prawidłowych wniosków oraz ukazanie problemu i jego konsekwencji, jeśli nie zostanie on przez ustawodawcę rozwiązany. Przedmiot i układ zagadnień prezentowanych oraz analizowanych w poszczególnych rozdziałach jest logiczny i spójny, a treści merytoryczne będące wynikiem studiów literaturowych, analizy regulacji prawnych i orzecznictwa, jak również dywagacji odzwierciedlających spostrzeżenia i własne poglądy Doktoranta, nie budzą zastrzeżeń, choć inspirują do polemicznych refleksji. Opracowanie naukowe wszak powinno skłaniać do dyskusji i polemik, a dla Autora stanowić inspirację do dalszych dociekań i badań. I taki walor spełnia przedstawiona mi do recenzji dysertacja.

5. Recenzowana rozprawa ma charakter opisowo-analityczny, uwzględniający aspekt historyczno-prawny (w okresie obowiązywania ustawy), dogmatyczno-prawny, jak i funkcjonalny. Zawiera wiele wartościowych i twórczych wątków w wymiarze dorobku teoretycznego, jak i, co należy szczególnie podkreślić, aplikacyjnego.

Praca jest dobrze udokumentowana poglądami doktryny (wykorzystano ponad 90 pozycji literatury przedmiotu odnoszących się bezpośrednio do tematu), niezwykle umiejętnie dobranymi wyrokami (powołano 91 orzeczeń ETS/TSUE, 258 wyroków i postanowień Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz Wojewódzkich Sądów Administracyjnych, w tym także część wyroków nieprawomocnych i 3 wyroki Krajowej Izby Odwoławczej) oraz interpretacjami ogólnymi i indywidualnymi przepisów prawa podatkowego (87), a także raportami urzędowymi NIK (4) i raportami zbiorowymi (3) zaczerpniętymi ze stron internetowych. Na uznanie zasługuje trud zebrania i umiejętnego wykorzystania tak wielu źródeł, co dowodzi nie tylko dużego nakładu pracy ze strony Pana mgr. Jacka Matarewicza, ale również bardzo dobrej znajomości podjętego tematu oraz sumienności w jego rozwiązaniu.

6. Uważam, że przedłożona przez Pana mgr. Jacka Matarewicza rozprawa, a zwłaszcza jej konstrukcja i sposób prezentacji, a także wykorzystanie zebranego materiału źródłowego oraz zastosowana metoda krytycznej analizy problemu połączona z logicznym wnioskowaniem, pozwala stwierdzić, że zakładane przez Doktoranta cele badawcze zostały osiągnięte. Autor udowodnił, iż posiada szeroką wiedzę teoretyczną w reprezentowanej dyscyplinie (prawo) oraz własny warsztat badawczy umożliwiający kompleksowe i skuteczne badanie złożonych zagadnień ustrojowych i prawno-finansowych.

7. Recenzowana praca doktorska została przygotowana sumiennie pod względem edytorskim. Zagadnienia przedstawiono w sposób przejrzysty, z zachowaną logiką kolejnych wywodów i poprawną argumentacją. Tekst uzupełniają poprawnie sporządzone odnośniki do odpowiednich pozycji bibliograficznych. W pracy zdarzają się niewielkie uchybienia redakcyjno-językowe i interpunkcyjne, zwłaszcza tzw. „literówki”, które są jednak marginalne i mają jedynie charakter redakcyjny nie wpływając na generalnie bardzo pozytywną ocenę rozprawy.

III. Konkluzja.

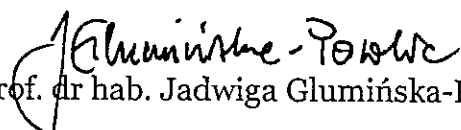
Recenzowana rozprawa pana mgr. Jacka Matarewicza jest skonstruowana poprawnie, a wybór problematyki badawczej, tak ważnej i aktualnej, należy ocenić wysoko, tak z teoriopoznawczego, jak i praktycznego punktu widzenia. Interesujące jest podejście koncepcyjne Autora, eksponujące logikę i spójność rozważań teoretycznych zwłaszcza na tle niezwykle bogatego orzecznictwa. Wypowiedzi Autora są komunikatywne i właściwie uzasadnione. Problemy stawiane są prawidłowo, a wnioski płyną z przeprowadzonych analiz. W całej pracy zachowana jest jej myśl przewodnia, a wnioski zawarte w podsumowaniu całej rozprawy wynikają z jej treści, natomiast formułowane oceny zasługują na uwagę.

Stosownie do standardów sformułowanych przez ustawodawcę stwierdzam, że recenzowana rozprawa doktorska jest twórczym, wartościowym opracowaniem, potwierdzającym umiejętności samodzielnego prowadzenia pracy naukowej przez Doktoranta. Pan mgr Jacek Matarewicz wykazał się dobrą wiedzą teoretyczną w dyscyplinie nauk prawnych oraz sformułował ważny problem naukowy, który następnie rozwiązał w oryginalny sposób. Zarówno dobór tematu, konstrukcja pracy,

przeprowadzone badania, a także poprawne argumentowanie, wnioskowanie i kompleksowość analizy, bez wątpienia czynią zadość wymogom określonym w art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 1789 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym w dniu przedłożenia mi jej do recenzji.

Uwzględniając powyższe, rekomenduję Wysokiej Radzie Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego przyjęcie niniejszej rozprawy Pana mgr. Jacka Matarewicza zatytułowanej „*Nadużycie koncepcji świadczeń złożonych na gruncie stosowania przepisów o VAT w Polsce*” oraz dopuszczenie do publicznej obrony i do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia naukowego doktora nauk prawnych po spełnieniu przez jej Autora innych wymogów określonych prawem.

Katowice, dnia 12 października 2018 roku


Prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic