

Dr hab. Beata Kucia-Guściora, prof. KUL
Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II
Wydział Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji
Katedra Finansów i Prawa Finansowego
Al. Raławickie 14
20-950 Lublin

Lublin, 8 marca 2021 r.

Recenzja rozprawy doktorskiej mgr Sylwii Adamczyk -Kaczmary
„Nadużycie prawa a zasada neutralności podatku od wartości dodanej”
- przygotowanej pod kierunkiem prof. dr hab. Elżbiety Kornberger-Skololowskiej

I. Podstawa prawna i kryteria oceny

Podstawą sporządzenia poniższej recenzji jest powołanie mnie na recenzenta przez Radę Naukową Dyscypliny Nauki Prawne Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego podjęte na posiedzeniu w dniu 30 czerwca 2020 r. (*Pisma Prof. dr hab. Małgorzaty Gersdorf z: 7.08.2020 oraz 18.12.2020 r.*). Przedmiotem recenzji jest rozprawa doktorska Pani Sylwii Adamczyk-Kaczmary pt: „*Nadużycie prawa a zasada neutralności podatku od wartości dodanej*”, Warszawa 2020, licząca 406 stron maszynopisu.

Zgodnie z wymaganiami ustawowymi (art. 13 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki, - tekst jedn. Dz. U. z 2017 r. poz. 1789 w związku z art. 179 ustawy z dnia 3 lipca 2018 r. Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce Dz.U.2018 r. poz.1669) rozprawa doktorska, przygotowywana pod opieką promotora powinna stanowić oryginalne rozwiązanie problemu naukowego wykazywać ogólną wiedzę teoretyczną kandydata w danej dyscyplinie naukowej oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

Mając powyższe na uwadze, przy ocenie rozprawy doktorskiej Pani mgr Sylwii Adamczyk-Kaczmary przyjęto następujące kryteria: wybór i znaczenie pojętej tematyki, poprawność w sformułowaniu celów badawczych, zastosowaną metodologię badań, wykorzystane źródła prawa, orzecznictwo oraz piśmiennictwo, a także strukturę i treść dysertacji wraz z jej stroną formalną.

II. Wybór i znaczenie podjętej tematyki

Podjęta w dysertacji problematyka nadużycia prawa w kontekście zasady neutralności podatku od wartości dodanej stanowi ważny problem badawczy, zarówno z punktu widzenia teoretycznego, jak i jego praktycznego odniesienia. Należy podkreślić, że tematyka rozprawy doktorskiej ma charakter wielowymiarowy. Łączy w sobie kilka komponentów - kontekstów, których zestawienie i poddanie analizie, jak dotąd nie miało miejsca w literaturze przedmiotu, co wskazuje na nowatorski charakter ujęcia przez doktorantkę problematyki, a tym samym stanowi zapowiedź oryginalnego rozwiązania problemu naukowego. Potwierdza tą konstatację kilkana argumentów.



Po pierwsze, godnym uwagi zagadnieniem badawczym jest sama analiza zasady neutralności jej treści oraz znaczenia w podatku od wartości dodanej. Jest to, bowiem zasada wielowymiarowa o złożonej konstrukcji, obejmująca zarówno aspekty prawne, gospodarcze i odnoszące się do konkurencji. Odgrywa ona kluczową rolę w podatku od wartości dodanej (w Polsce w podatku od towarów i usług) gwarantując właściwe i pełne urzeczywistnienie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Nadto, zasada ta koresponduje z innymi zasadami prawa takimi jak pewność prawa, proporcjonalność mającymi istotne znaczenie dla przedmiotowego podatku. Rola owych zasad na czele z zasadą neutralności stanowiącą fundamentalną cechę podatku od wartości dodanej, eksponowana jest w szczególności w procesie wykładni sądowej głównie w orzecznictwie TS UE. Jakkolwiek w literaturze przedmiotu podejmowane były już badania na temat zasady neutralności, to jednak jest ona stale punktem odniesienia doktryny, a jej ujęcie w kontekście nadużycia prawa stanowi zapowiedź nowej perspektywy badawczej. Bogata i stale rozwijająca się praktyka stosowania prawa dotycząca głównego instrumentu, jakim jest prawo do odliczenia wymaga wnikliwych analiz nie tylko samej konstrukcji tego instrumentu, ale przede wszystkim przesłanek odmowy jego stosowania, czy kwestionowania tego prawa. W szczególności w dobie „walki z tzw. oszustwami Vatowskimi”, czy szerzej „luką w VAT” temat jest stale aktualny i rozwojowy.

Po drugie, docenić należy wyraźne wyeksponowanie w ujęciu problemu relacji między zasadą neutralności a nadużyciem prawa. Ukształtowana przez orzecznictwo TS UE zasada zakazu nadużycia prawa w systemie VAT, co prawda nie wymaga implementacji do prawa krajowego, gdyż tak jak inne zasady prawa formułowane przez TS stanowi w praktyce źródło prawa unijnego. W tym kontekście organy podatkowe i sądy poszczególnych krajów członkowskich mają obowiązek jej przestrzegania poprzez stosowanie w toku wykładni operatywnej tzw. testów nadużycia. Jednakowoż w 2016 r. polski prawodawca wprowadził do ustawy o podatku od towarów i usług definicję legalną pojęcia nadużycia prawa. Stąd uczciwe i pożądane naukowo jest, zatem poszukiwanie odpowiedzi na pytanie o charakter i znaczenie teoretyczne i praktyczne tej instytucji. W szczególności uzasadnione jest podjęcie badań naukowych w sytuacji, gdy praktyka rodzi tak wiele wątpliwości, nie tylko, co do warstwy semantycznej, ale jej praktycznego wpływu na podnoszoną w pracy swobodę prowadzenia działalności gospodarczej. Te ustalenia powinny centralizować się wokół ochrony z jednej strony interesów fiskalnych państwa, a z drugiej instytucji służących ochronie podatków.

Po trzecie, na uwagę merytoryczną w dyscyplinie prawa podatkowego zasługuje nie tylko analiza teoretyczna i praktyczna zasad charakteryzujących podatek od wartości dodanej, czy zakazu nadużycia prawa, ale także na bazie tej problematyki uchwycenia kompatybilności prawa krajowego i prawa unijnego, oddziaływania orzecznictwa TS UE na polską judykaturę, czy praktykę stosowania prawa przez organy podatkowe. Dzięki temu „wielowarstwowemu” ujęciu problem badawczy osiąga poziom pewnej głębi merytorycznej, ale także wymaga holistycznego ujęcia. Stanowi on dla badacza także duże wyzwanie i trudność wyważenia proporcji w tak szerokiej materii i dokonania jej rzetelnej oceny. Pozytywna ocena wyboru tematu także uzasadniona jest, więc tymi względami.

Po czwarte, zaproponowane ujęcie problematyki ogniskuje się wokół bardzo praktycznego zagadnienia, jakim jest poszukiwanie odpowiedzi na pytanie czy i w jaki sposób system podatku VAT oddziałuje na swobodę prowadzenia działalności gospodarczej. Pozornie wydaje się, bowiem, że oparcie systemu VAT na zasadzie neutralności wyklucza takie oddziaływanie, a jednak zaproponowane przez Autorkę dysertacji ujęcie, wskazuje wyraźne przełożenie instrumentu, jakim jest stwierdzenie nadużycia prawa na ową wolność gospodarczą. Słusznie, zatem Autorka nie tylko stawia pytania czy jest to w ogóle dopuszczalne, ale na ile jest to dopuszczalne i jakie gwarancje ochrony praw przysługują podatnikowi. Przy tym nieodzownym i niepominiętym pytaniem jest zagadnienie granic ingerencji organów podatkowych w sferę działalności podatnika.

O ile, zatem wzbogacenie doktryny o zaproponowane ujęcie problematyki, stanowi wystarczający powód do pozytywnej oceny wyboru i zakresienia tematyki rozprawy, pewne wątpliwości budzi samo ujęcie tematu. Po wnikliwej lekturze pracy rodzi się bowiem pytanie, czy Autorka dokonuje analizy podatku od wartości dodanej (system UE), czy raczej polskiego podatku od towarów i usług w kontekście systemu VAT. Ta wątpliwość rodzi się jedynie z punktu widzenia dogmatycznego, czyli legalizmu pojęciowego określonego w ustawie o podatku od towarów i usług, a nie umniejsza podjętych w pracy badań, tym bardziej, że konkluzje płynące z pracy odnoszą się nie tylko do rodzimego podatku, a całego systemu VAT. Wskazaną niejasność rekompensuje waga - istota podniesionego w pracy zagadnienia, jego ujęcie, a także brak opracowania w polskiej doktrynie prawa podatkowego, o takim przekrojowym spojrzeniu na problematykę zarówno zasady neutralności jak i nadużycia prawa.

III. Cele badawcze, zakres i metodologia pracy

Przedmiot badań, główny cel badawczy, tezę i hipotezy pracy Autorka zaprezentowała we Wstępie rozprawy doktorskiej. Doktorantka ukierunkowała swoje badania na instytucję nadużycia prawa na gruncie podatku od towarów i usług poprzez analizę samej instytucji ujętej w przepisach, jak również analizy judykatury i praktyki stosowania prawa, po to, aby wskazać, jakie są relacje między zasadą neutralności a działaniami organów w przypadku stwierdzenia nadużycia prawa. Cel pracy podporządkowany został w pełni zakreślonemu przedmiotowi badań. Autorka stawia we Wstępie pytanie: czy istnieją granice wpływania przez organy podatkowe na swobodę działalności podatnika oraz w jaki sposób powinny być one zarysowane. W głównej tezie pracy Pani Doktorantka eksponuje twierdzenie, iż na gruncie regulacji prawnych w zakresie podatku od towarów i usług organy podatkowe mają możliwość ograniczania swobody sposobu prowadzenia działalności gospodarczej w sytuacji nadużycia prawa. Granicą działań organów w tym zakresie jest w szczególności zasada neutralności tego podatku, która nie może być naruszana. Owa granica implikuje dyrektywy skierowane do organów administracji podatkowej stosujących prawo. Sposób sformułowania tezy, a także jej weryfikację na poszczególnych etapach pracy poprzez hipotezy cząstkowe uważam za właściwy.

Pierwsza hipoteza eksponuje fundamentalny charakter zasady neutralności, jako cechy systemu podatku od wartości dodanej. Zakłada ona, iż podatnik pozostaje w ramach

zastosowania mechanizmu odliczenia podatku naliczonego, całkowicie uwolniony od ekonomicznego ciężaru podatku. W tym kontekście to prawo podatnika nie powinno być ograniczane, aby nie dopuszczać do naruszenia zasady neutralności. Druga hipoteza, podlegająca weryfikacji w pracy, konstruuje stwierdzenie, iż istniejąca po stronie podatnika podatku VAT swoboda wyboru sposobu wyboru prowadzenia działalności gospodarczej, skutkującego zapłatą niższej kwoty podatku, nie może legalizować korzystania z rozwiązań stanowiących nadużycie. Trzecia hipoteza zmierza do wykrycia prawdziwości twierdzenia, iż walka z oszustwem podatkowym, unikaniem opodatkowania i ewentualnymi nadużyciami na gruncie podatku VAT jest celem uznanym i wspieranym przez przepisy unijne oraz orzecznictwo TS UE. Niemniej środki, jakie w tym zakresie mogą stosować państwa członkowskie nie powinny wykraczać poza niezbędne minimum do wyeliminowania nadużyć. Czwarta hipoteza pozwoliła potwierdzić, iż wykorzystywanie na gruncie krajowym instytucji nadużycia prawa w polskiej judykaturze jeszcze przed jej wprowadzeniem do porządku prawnego w 2016 r., stanowi mocne zakorzenienie tej instytucji w praktyce stosowania prawa. Dzięki hipotezie piątej, Autorka wykazała, że na gruncie krajowym klauzula nadużycia prawa nie zabrania wprost żadnego zachowania, a działania organów podatkowych, choć mają zróżnicowany charakter, koncentrują się raczej na czynnościach zapobiegawczych.

Uważam, że główny cel pracy jest trafnie sformułowany i w pełni koresponduje z przedmiotem badań. Podobnie właściwie została w moim przekonaniu sformułowana teza główna. Stanowi ona wobec hipotez przyjętych w poszczególnych rozdziałach tezę nadrzędną wskazującą na wielowątkowość i głębię rozważań podjętych w pracy. Wyeksponowanie hipotez badawczych w poszczególnych rozdziałach eksponuje wielopłaszczyznowość pracy, jej wymiar praktyczny, a także jej teoretycznoprawne odniesienie, z pewnością przybliżyła Autorkę do rozwiązania problemu badawczego.

Przyjęte cele pracy określiły kierunek i zakres badań. Podjęte w dysertacji zagadnienie wymagało równoległego rozważenia kilku aspektów prawnych. Tę paralelność Autorka uzyskała poprzez zastosowany w dysertacji układ problematyki, który nazwać można warstwowym. Autorka konstruuje bazową warstwę rozważań obejmującą podstawowe dla pracy zagadnienia merytoryczne, aby na niej nadbudowywać kolejne zagadnienia ogniskujące się wokół przedmiotowej tematyki. Zastosowana metoda pozwala wzbogacać zaprezentowaną treść o nowe elementy merytoryczne, stale odnosząc się przy tym do bazowych zagadnień. Stąd treści te zazębiają się i przenikają, znajdując finalizację w końcowych rozdziałach pracy. Tego typu metodologia wbrew pozorom jest bardzo wymagająca od badacza, gdyż niesie za sobą pewne ryzyko powtórzeń.

Dokonując ogólnej oceny realizacji zadania naukowego nie można odmówić Autorce zdyscyplinowania naukowego i konsekwencji prowadzonych rozważań. Możliwe to też było dzięki właściwemu zastosowaniu metodologii badań. Zastosowane w praktyce przez Doktorantkę metoda badawcza zasługuje w zasadzie na aprobatę. Posłużenie się przede wszystkim metodą dogmatyczno-prawną, uzasadnione było szeroko zakrojoną w pracy koniecznością dokonywania analizy szeregu regulacji prawnych unijnych i krajowych, a także

odniesienia się do stanowiska doktryny prawa i orzecznictwa. Dokonana w pracy egzegeza przepisów prawa świadczy o dobrym przygotowaniu metodologicznym Pani Sylwii Adamczyk - Kaczmary. Stało się ona podstawą do sformułowania wniosków oraz ocen własnych (*de lege lata*), a także umożliwiła wysunięcie wniosków *de lege ferenda*, których sposób sformułowania wskazuje także na odpowiedzialność badawczą Doktorantki. Uzupełnienie metody dogmatyczno-prawnej metodami: historyczną oraz prawno porównawczą, choć nie zostały one wskazane wprost, ale znalazły zastosowanie, umożliwiło Autorce poszukiwanie rozwiązania problemu badawczego poprzez odniesienie się do genezy omawianych instytucji oraz sygnałne porównanie ich z rozwiązaniami funkcjonującymi w prawie unijnym oraz innych dziedzinach prawa krajowego. Nadto szerokie wykorzystanie dorobku judykatury w celu prezentacji praktycznego wymiaru omawianych w pracy zagadnień nosi cechy badań empirycznych, co w pracach doktorskich z zakresu prawa podatkowego jest niewątpliwie elementem ubogacającym. Stwierdzam, że tematyka, cel, czy zakres pracy, a także sposób realizacji zadania badawczego zadecydowały o pozytywnej ocenie dysertacji.

IV. Wykorzystane źródła prawa, orzecznictwo oraz piśmiennictwo

Podjmując się oceny wykorzystanych w pracy źródeł prawa, dorobku judykatury i doktryny, należy podkreślić, że omówiona w rozprawie tematyka nie była w literaturze przedmiotu ujmowana z tak zakrojonej perspektywy badawczej w tym sensie ma charakter autorski.

W pracy zostało powołanych 16 aktów prawnych. Obejmują one swym zakresem zarówno akty prawa Unii Europejskiej oraz akty prawa krajowego. Autorka w zasadzie prawidłowo ujęła ich wykaz na końcu opracowania. Pewne wątpliwości może budzić kilka kwestii. Po pierwsze, w wykazie aktów prawnych UE przyjęto błędny układ hierarchiczny. Dotyczy to Karty Praw Podstawowych, która zaliczana jest do prawa pierwotnego, a w pracy została wymieniona po aktach prawa wtórnego. Nadto Autorka niewłaściwie uporządkowała także rozporządzenia UE, które mają bezpośrednią moc wiążącą i prymat przed dyrektywami. Po drugie, Autorka powołując metryki aktów prawnych powinna bazować na Dzienniku Urzędowym UE a nie na stronach internetowych eurlex.

W pracy wykorzystany został bogaty dorobek orzeczniczy. Składa się na niego w sumie 264 judykatów (w tym: 148 wyroków Trybunału Sprawiedliwości UE, 9 orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego, 2 orzeczenia Sądu Najwyższego, 106 wyroków sądów administracyjnych) Błędnie do orzecznictwa zostały zakwalifikowane: zadanie odrębne sędziego TK (znajduję tu pewną niekonsekwencję, gdyż tego typu materiały zostały jednocześnie zakwalifikowane do Wykazu innych źródeł) oraz Opinie Rzeczników Generalnych, które są elementem procedury przed TS, ale nie są orzeczeniami. Winny być ujęte w Wykazie innych źródeł. Trzeba podkreślić, że zarówno ilość jak i dobór orzecznictwa zasługuje na wyróżnienie.

Pozytywnie należy także ocenić zgromadzony i przytoczony przez Autorkę w rozprawie doktorskiej dorobek literatury, który stał się głównym punktem odniesienia w

oceniającej pracy. Jego ilość i dobór dzieł o najistotniejszym znaczeniu dla badanego przedmiotu świadczy o umiejętności pozyskiwania i selekcji materiału badawczego. Wydaje się, jednak, że z korzyścią dla pracy byłoby szersze sięgnięcie do doktryny teorii prawa w szczególności w zakresie definiowania klauzul generalnych i ich znaczenia w procesie stosowania prawa (w szczególności byłaby pożądana odpowiedź na pytanie czy instytucja nadużycia prawa może być uznana w ogóle za klauzulę generalną), a także prywatnoprawnych i administracyjnoprawnych publikacji dotyczących nadużycia prawa. Jednakże uwaga ta nie tyle ma stanowić zarzut, co wskazówkę, że pewne fragmenty pracy wzbogacone o pogłębione zagadnienia teoretycznoprawne zyskałyby na jakości (dotyczy to monografii na temat zwrotów nieostrych i klauzul generalnych np. M. Münnich „*Nieostre zwroty ocenne w polskim prawie podatkowym*” Lublin 2017, czy J. Parchomiuk, *Nadużycie prawa w prawie administracyjnym*, Warszawa 2018, T. Justyński, *Nadużycie prawa w polskim prawie cywilnym*, Kraków 2000, czy M. Gersdorf, *Kontrowersje w zakresie stosowania konstrukcji nadużycia prawa w prawie pracy indywidualnym i zbiorowym*, Studia Iuridica Lublinensia vol. XXIV”, 2015, nr 3).

Wykaz cytowanej literatury obejmuje 127 pozycji. W tym zestawieniu niestety znalazło się tylko 6 pozycji obcojęzycznych (j. angielski) – wydaje się, że skoro Autorka dotykała płaszczyzny stosowania prawa unijnego warto było odnieść się do kwestii choćby rozmiennia pojęcia nadużycia prawa w zagranicznych rozwiązaniach prawnych (znana jest doktryna w tym zakresie francuska, niemiecka, czy szwajcarska). Warto byłoby, więc skonfrontować polskie ujęcie nadużycia prawa z rozwiązaniami w innych państwach głównie członkowskich UE.

Wszystkie pozycje literatury zostały prawidłowo wykorzystane. Autorka unikała raczej pozycji o charakterze podręcznikowym, czy akademickich kompendiów bazując na monografiach, profesjonalnym czasopiśmiennictwie. Dostrzeżone błędy w wykazie literatury dotyczą braku konsekwencji w przytaczaniu opisów bibliograficznych (niejednolitość ujęcia np. czasopism zob. m.in. poz. 29, 53, 59, 61, 68, - należało zdecydować o jednej formule opisu i ją konsekwentnie stosować) lub niepełnych opisów publikacji w szczególności zaczerpniętych w SIP LEX – także tego rodzaju publikacje mają miejsce i rok wydania, a w wykazie zostały pominięte. Niewłaściwie także w przypisie 1173 wskazanie jedynie na miejsce publikacji w czasopiśmie „Rzeczpospolita” bez podania autora tytułu czy choćby daty wydania czasopisma – nie można też zweryfikować, czy pozycja, na którą Autorka zamierzała się powołać znalazła się w Wykazie literatury. Także, jeśli chodzi o wykaz innych źródeł opisy wydają się niepełne w szczególności wówczas, gdy powoływana jest strona internetowa bez wskazania, o jaki dokument chodzi (pkt. 1, s. 405) czy zamieszczenie w tym wykazie aktu prawa UE, jakim są zalecenia Komisji (pkt18, s. 406).

V. Struktura i treść dysertacji

Struktura oceniającej rozprawy jest zgodna z koncepcją badawczą. Dysertacja składa się ze Wstępu, sześciu rozdziałów merytorycznych oraz Zakończenia. W pracy zamieszczone zostały wykazy wykorzystanych źródeł prawa, literatury, orzecznictwa unijnego i krajowego oraz inne materiały. Każdy z rozdziałów został podzielony na punkty i podpunkty.

Rozważania merytoryczne w każdym rozdziale zwieńczone są *Podsumowaniem*, które zawiera najważniejsze wnioski zeń płynące. Niestety Autorka pominęła zupełnie ważny element każdego rozdziału, jakim winny być *Uwagi wprowadzające*, jest to miejsce w pracy, w którym należy zaprezentować szczegółowe cele i zakres przedmiotowych rozważań. Nie wystarczy w moim przekonaniu zawrzeć tych elementów w sposób ogólny we Wprowadzeniu do pracy, tak jak uczyniła to Autorka. Wyeksponowanie szczegółowych pól eksploracji a następnie koherentne podsumowanie pozwala uznać za prawidłowo skonstruowany metodologicznie rozdział. Nadto samo *Podsumowanie* jako odpowiedź na przyjęte założenia badawcze jest bardziej przejrzyste, uporządkowane gdy poprzedzone jest właściwym wprowadzeniem do rozdziału. Czytelnikowi w znacznej mierze ułatwia odczytanie na bieżąco intencji Autora. Niestety w ocenianej pracy tego zabrakło.

Dokonując oceny relacji struktury recenzowanej rozprawy do jej treści już w punkcie wyjścia trzeba podkreślić, że jest ona logiczna i przemyślana. Jak już wskazywałam opiera się w moim odczuciu na modelu warstwowym, polegającym w tej pracy na zakorzenieniu w problematykę zasady neutralności i wpływających z niej konsekwencji m.in. w postaci swobody prowadzenia działalności gospodarczej, po to aby przejść do węzłowego problemu nadużycia prawa w warstwie tak teoretycznej i praktycznej, jak i unijnej i krajowej. Dopiero na tej podstawie Autorka nadbudowuje wyselekcjonowany problem nadużycia w kontekście ograniczenia swobody prowadzenia działalności gospodarczej. Zawarta w pracy analiza dogmatyczno-prawna jest przede wszystkim wynikiem przeprowadzonych badań źródeł prawa i dorobku judykatury. Świadczy to o umiejętności stosowania zasad wykładni prawa, argumentacji, a także prowadzenia studiów interdyscyplinarnych i właściwego ich udokumentowania. Swego rodzaju mankamentem jest ograniczenie się Autorki do prezentacji dorobku orzeczniczego, w wielu miejscach, Doktorantka przytacza *in extenso* passusy z aktów prawnych, orzeczeń, opinie Rzeczników Generalnych, czy z literatury, niestety nie opatrując komentarzem, czy nie kusząc się na ocenę przytoczonych fragmentów (które same w sobie oczywiście są adekwatne). Dotyczy to także nadmiernego stosowania przez Autorkę wypunktowań, niekiedy zajmujących całe strony. Nadto, nader często występują w pracy powtórzenia. Ten zabieg nie jest sam w sobie naganny, ale w ocenianej pracy jest to element nader często się powtarzający w szczególności w ostatnim rozdziale pracy. Z resztą sama Autorka to wyraźnie eksponuje, co chwila spotykamy sformułowanie: „jak wyżej wskazano”, „jak wspomniano w rozdziale...”. Należy zaufać, czytelnikowi uważnie śledzącemu rozważania i nie powracać do kwestii przytoczonych, gdyż powoduje to z jednej strony niepotrzebne rozbudowanie tekstu, a z drugiej wrażenie „dèjà vu”. Akurat w ocenianej rozprawie podniesiono tak wiele ciekawych wątków, że owe powtórzenia były zupełnie zbędne.

Pewne wątpliwości w odniesieniu do struktury pracy budzi wewnętrzny podział na jednostki redakcyjne. Niestety nie został on przeprowadzony w sposób symetryczny i konsekwentny. Prawidłowo zastosowano podział rozdziałów na punkty. Natomiast Autorka przewidziała w tylko w niektórych punktach podpunkty, a w ramach tych podpunktów tylko w niektórych jeszcze niższe jednostki redakcyjne. Dało to efekt pewnej asymetrii, w konsekwencji znajdujemy w pracy punkty bez podpunktów oraz punkty z kilkoma

podpunktami. A w ramach niektórych podpunktów podział np. na jeszcze kolejne podpunkty podpunktu (zob. rozdział V, punkt 2, podpunkt 2.2 w ramach niego zaś 2.2.1, 2.2.2) Problemem oczywiście nie jest sam podział na jednostki, ale gdy przeanalizować już strukturę łącznie z jej tytulaturą, to rodzi pewne wątpliwości. Należy w moim przekonaniu w pracach naukowych dążyć do maksymalnej przejrzystości i prostoty ujęcia, można w ten sposób też uniknąć zarzutu zbytniej drobiazgowości czy nieadekwatności tytułów.

We Wprowadzeniu Doktorantka zawarła najistotniejsze informacje dotyczące przedmiotu, celu głównego dysertacji, tej pracy i problemu badawczego realizowanych w poszczególnych rozdziałach. Niestety w części wstępnej Autorka nie poświęciła miejsca choćby sygnalnie opisowi stanu badań w nauce prawa podatkowego w zakresie przedmiotowym pracy. Jest to aspekt ważny, bo pozwala na wykazanie oryginalności badań i podkreślenie zakorzenienia pracy w dorobku doktryny. Także metody badawcze właściwe dla nauk prawnych nie zostały wskazane wyczerpująco. Autorka nie wskazała także daty na którą przyjęto stan prawny pracy, co jest w pracach prawniczych, a w szczególności podatkowych niezbędne.

Opracowane elementy Wprowadzenia pozwoliły na wyeksponowanie zasadności podjętej problematyki. Podkreślenia wymaga także fakt, że prezentacja struktury pracy we Wstępie pozwoliła na precyzyjne dookreślenie przedmiotu pracy. Takie ujęcie świadczy o pełnej świadomości zamiarów badawczych Autorki. Uwagę zwraca bardzo dobra argumentacja odnosząca się do struktury pracy tak w zakresie elementów niezbędnych w podjętej tematyce, jak również pominiętych w opracowaniu. Wydaje się, że jedynym zarzutem, jaki można podnieść co do Wprowadzenia pracy jest nieco chaotyczna prezentacja poszczególnych elementów, a zgodnie ze standardami powinna być to bardzo uporządkowana struktura.

Rozdział pierwszy (s. 23- 77) ma charakter otwierający merytoryczne rozważania, gdyż zostały w nim omówione podstawowe cechy i zasady, na których opiera się podatek od wartości dodanej, ogólna charakterystyka zasady neutralności, ze zwróceniem uwagi na jej wieloaspektowy charakter oraz relację między tą zasadą a zasadami pewności prawa i proporcjonalności. Autorka prowadząc te rozważania o charakterze ogólnym zwięźliła je omówieniem prawa podatnika do odliczenia podatku naliczonego, jako podstawowego instrumentu realizacji zasady neutralności i następstw odmowy prawa do odliczenia. Prowadzone rozważania oparte zostały na dorobku orzecznictwym TS UE oraz na polskiej praktyce i judykaturze. Rozważania podjęte w rozdziale pierwszym nie mają odkrywczego charakteru, chociaż Autorka poświęca im dużo miejsca. Podkreślić należy, że pomimo nazbyt rozbudowanych niektórych treści, przemyślenia te są jednak skrupulatną analizą stanowiącą bazę – tło, dzięki którym dalsze rozważania będą oparte o głębokie zakorzenienie w porządku prawnym, ale także uzasadnienie kierunku i słuszności podjętych w pracy badań. Tym bardziej, że Doktorantka posiada zdolność dość przejrzystej analizy wychodzącej od ogólnych problemów ku szczegółowym zagadnieniom. Żałuję, jednak, że w Podsumowaniu rozdziału zbyt dużo miejsca poświęciła streszczeniu rozważań (co spowodowało powtórzenia), a nie

pokusila się o wyprowadzenie konkluzji generalnych. Wydaje się, że osiągnięcie założonego celu tej części rozprawy byłoby także możliwe, gdyby treść merytoryczna została jednak nieco skompresowana i skrócona.

W rozdziale drugim przedstawiona została istotna z punktu widzenia zakresu badawczego dysertacji problematyka swobody prowadzenia działalności gospodarczej w kontekście prawa podatnika do obniżenia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług. (s. 78-130). Godne podkreślenia jest to iż, Pani Sylwia Adamczyk-Kaczmaro prowadziła swoje badania dwutorowo. Z jednej strony słusznie za punkt wyjścia przyjęła rozważania na temat wieloaspektowości praw podatnika w kontekście wyboru formuły i zasad prowadzenia działalności gospodarczej i skutków tegoż na gruncie prawa podatkowego, w szczególności obowiązków, jakie na podatniku ciążyą w związku z prawem do odliczenia (dochowanie należytej staranności). Z drugiej zaś strony dokonała analizy w oparciu o dorobek doktryny i orzecznictwa przyczyn występowania nadużyć w podatku VAT, a także kategorii działań podejmowanych przez podatników mających na celu bądź obniżenie bądź uchylene się od opodatkowania. Te rozważania stanowiły też właściwe wprowadzenie do problemu nadużycia prawa. Niezmiernie interesujące jest także przytoczenie stanowiska doktryny, iż to neutralność podatku VAT jest naturalną przyczyną nadużyć. Żałuję, że Doktorantka tego zadnienia nie pogłębiła i nie oceniła, myślę, że konkluzje rzucałyby inne, być może nowe światło na prowadzone rozważania. Rodzi się tu, oczywiście wydaje się, pytanie o opinię Doktorantki w szczególności, gdy nie można w pracy odnaleźć stanowiska Autorki, podobnie rodzi się pytanie o jednoznaczną (o ile to możliwe) ocenę Doktorantki czy karuzela podatkowa, jest oszustwem podatkowym czy nadużyciem prawa? Słabym elementem tego rozdziału jest stylistyka, zbyt duża liczba przytoczeń in extenso, co znacznie (bez potrzeby) rozbudowuje treść pracy i niestety jest powodem „rozwodnienia” rozważań. Natomiast ewidentnie mocną stroną jest gruntowna znajomość praktyki stosowania prawa. Rozważania teoretyczne nie są zawieszane niejako w próżni. Przeciwnie są mocno osadzone w problemach praktycznych, w szczególności wyeksponowane poprzez kazuistyczne orzecznictwo. Żałuję, także, że wyraźnie dające się wyczytać z pracy doświadczenie Autorki nie znalazło mocnego odzwierciedlenia w śmielszych ocenach własnych.

Trzeci rozdział (s. 130-179) stanowi analizę unijnego prawa zmierzającą do ustalenia zakresu pojęciowego oraz przesłanek i skutków nadużycia prawa na gruncie podatku VAT. Odniesienie się do dorobku UE tak w warstwie dogmatycznoprawnej, jak również przez pryzmat dorobku TS UE w tym zakresie jest w pełni uzasadnione i konieczne. Analiza ta stanowi płaszczyznę wyjściową a zarazem łączącą pierwszy i drugi rozdział pracy z kolejnymi, w których odnajdujemy rozwinięcie zaprezentowanych w rozdziale III tez. Autorka prowadzi rozważania w sposób aż nadto skrupulatny, rozważania są głęboko osadzone w dorobku orzecznictw TS UE, w szczególności w szandarowych wyrokach odnoszących się do tego zagadnienia (*Halifax, Kuršu zeme, Part service, Cussens* itp.). Należy także w pełni zgodzić się z wyprowadzonymi z rozdziału wnioskami, iż tendencja do zwalczania nadużyć, choć w pełni akceptowalna na gruncie UE, nie może upoważniać państw członkowskich do wykraczania poza niezbędne środki do realizacji celów. Popieram także eksponowaną przez Autorkę tezę, iż walka z nadużyciami nie może prowadzić do wypaczenia

czy podważenia zasad wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Dlatego tak ważne jest prawidłowe i precyzyjne zdefiniowanie samego pojęcia nadużycia prawa i właściwego przeprowadzenia testu nadużycia wg przesłanek wypracowanych przez judykaturę UE. Ta perspektywa była niezbędna dla prowadzenia dalszych rozważań dotyczących instytucji nadużycia prawa w polskim podatku od towarów i usług. W związku z powyższym rodzi się pytanie jaka jest relacja między koniecznością przeciwdziałania nadużyciu prawa, a poszanowaniem innych zasad systemowych, konstytucyjnych. Cennym uzupełnieniem wskazanych rozważań byłoby także odniesienie się do wskazania pojęcia nadużycia prawa występującej w innych porządkach prawnych w szczególności w prawie niemieckim i szwajcarskim czy francuskim.

Słusznie Autorka bazując na dorobku UE przechodzi do rozważań na płaszczyźnie krajowej – rozdział IV (s. 180-234). W rozdziale tym znalazły się rozważania odnoszące się do koncepcji nadużycia prawa w świetle przepisów ordynacji podatkowej, prawa cywilnego, a także orzecznictwa sprzed 2016 r. czyli wprowadzenia zmian w podatku od towarów i usług. Jednak centralne miejsce w prowadzonej analizie znajduje omówienie obecnego kształtu przesłanek pozwalających na stwierdzenie nadużycia prawa. Są to analizy wartościowe wskazujące na dojrzałość badawczą Autorki, która nie ucieka ani od porównań z innymi instytucjami, przeciwnie wyciąga właściwe wnioski po ich dokonaniu. Niestety nie mogą nie zauważyć, pewnych potknięć, niedopuszczalnych w moim przekonaniu w pracy prawniczej. Autorka wskazując na ewolucję omawianej instytucji wielokrotnie w ocenianym rozdziale i w dalszych częściach pracy przywołuje „Druk Sejmowy Nr 367” (np. s. 206 208, 209 a także w innych rozdziałach s. 295, 296 itd) zamiast treści projektu aktu wraz z uzasadnieniem. Przedmiotem analizy nie jest bowiem publikator, a treści w nim opublikowane projekt ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa wraz z jego uzasadnieniem z których odkodujemy intencje projektodawców. Wkradł się jednak do języka Autorki żargon prawniczy, na który nie ma miejsca w opracowaniu, jakim jest dysertacja doktorska. Podobnie niewłaściwie używany w pracy jest termin prawniczy znany prawu spadkowemu- zapis, na oznaczenie przepisu prawa. Od strony merytorycznej pewne wątpliwości także budzi stwierdzenie, iż mechanizm odwrotnego obciążenia jest aktualnie najskuteczniejszym sposobem walki z nadużyciami w VAT (s. 180 i n.) – Autorka przytacza poglądy prezentowane w piśmiennictwie i jednocześnie ich nie ocenia, jakoby przyjmowała tę samą optykę, natomiast cały wydzwitek dysertacji – możliwości stwierdzenia nadużycia prawa i jego skutki- niejako przeczą temu twierdzeniu. Podobnie, nie jest do końca jasne, dlaczego na s. 182 w zasadzie bez własnego komentarza przytoczono passus z uzasadnienia do projektu ustawy z 2016 o brzmieniu: „jeszcze kilka lat temu takie wartości konstytucyjne jak równość i powszechność opodatkowania nie były w pełni realizowane...” konkludując że zmiana będzie zaś możliwa dzięki wprowadzeniu instytucji nadużycia prawa. Wydaje się, że to przytoczenie jest nieco wyrwane z kontekstu, a brak komentarza oceniającego Autorki można poczytać jako pełną zgodę. Czy tak jest naprawdę? Pamiętać należy, że uzasadnienie do ustawy oprócz celów merytorycznych, realizuje także cele polityczne, dlatego należy podchodzić do tego rodzaju źródeł z dużą ostrożnością.

Rozdział V (s. 235- 287) stanowi prezentację praktyki stosowania prawa przez sądy administracyjne i organy podatkowe w zakresie instytucji nadużycia. Doktorantka na podstawie wybranych praktycznych przykładów (transakcji związanych z nieruchomościami, tworzenia zestawów i usług kompelskowych) dokonuje analizy eksponującej wątpliwości rodzące się w kontekście przesłanek nadużycia prawa. Analiza ta odnosi się do szeregu orzeczeń sądowych i rzeczywiście daje obraz, w jaki sposób badane są transakcje pod kątem nadużycia prawa. Dobór przykładów i orzeczeń je odzwierciedlających jest trafny, natomiast znów Autorka nie oparła się pokusie i stosowała liczne cytowania in extenso, a podobieństwo niektórych rozstrzygnięć spowodowało powtórzenia, bez wyraźnych ocen własnych. Zastanawiam się, czy nie byłaby lepsza metoda przekrojowej analizy zagadnień, nie tyle poprzez przywołanie kolejnych orzeczeń co zestawienie ich najważniejszych treści i konkluzji. Autorka mimo zapowiedzi, iż w rozdziale będą analizowane wyroki sądów administracyjnych i stanowisko organów podatkowych czyli polskiej praktyki szeroko odnosiła się także do orzecznictwa TS UE. Nie jest to oczywiście naganne, ale w tej pracy pewne obszary badawcze zostały rozgraniczone i należało się tej delimitacji trzymać do końca. Nie do końca też, analizując tekst rozdziału V, rozumiem intencje Autorki co do wydzielania „zestawu promocyjnego” i „świadczona złożonego”- w odniesieniu to tych dwóch wydzielonych zagadnień podano te same przykłady płynące z orzecznictwa. Rodzi się zatem pytanie czy w świetle koncepcji nadużycia prawa są to bardzo zbliżone konstrukcje czy może konieczna jest wyraźna separacja. Moją wątpliwość zrodziło także brzmienie tytułu punktu 2 w rozdziale V „Przejawy stosowania instytucji nadużycia prawa przez organy podatkowe” chyba raczej chodziło o wpływ tej instytucji na inne instrumenty prawa podatkowego – tak przynajmniej wynika z treści zaprezentowanych w tej części pracy. Autorka odnosi się, bowiem do kwestii ostrzeżeń i wyjaśnień MF, odmowy ochrony z interpretacji indywidualnej (przesłanki tej odmowy i kwestie proceduralne). Niestety niejasne są w tym zakresie intencje Autorki, przytoczenie tych jak ważnych dla praktyki aspektów nie zostało opatrzone w tym miejscu wyraźnymi wnioskami *de lege ferenda*. Konkluzja iż konsultowanie z organami podatkowymi planowanych działań przez podatników i ich weryfikacja z punktu widzenia nadużycia prawa jest postulatem wzniosłym, ale na tyle ogólnym że trudno ocenić szanse powodzenia jego wprowadzenia bez wskazania konkretnych propozycji zmian osadzonych jednak w obowiązującym porządku prawnym.

W rozdziale VI (s.288-363) zastosowany został zabieg polegający na zebraniu i podsumowaniu dotychczasowych rozważań w kontekście wpływu stwierdzenia nadużycia prawa na zakres swobody gospodarczej. Trzeba przyznać, że o ile założenie badawcze jest godne pochwały o tyle było to posunięcie mocno ryzykowne. Owo ryzyko tkwiło w poprowadzeniu przez Autorkę rozważań. W moim przekonaniu udało się połowicznie. Z jednej strony spojrzenie przekrojowe podsumowujące częściowe rozważania w pracy udowodnia determinację badawczą Doktorantki i dążenie do wyraźnego wyeksponowania uprawnień i obowiązków organów podatkowych w walce z nadużyciem prawa i jej skutków dla prowadzenia działalności gospodarczej. Z drugiej jednak rozdział ten okazał się dla Doktorantki swoistą pułapką, gdyż nie uniknęła w nim powtórzeń swoich konkluzji z rozdziałów poprzednich. Niestety w ostatnim rozdziale pracy powtórzenia są nagminne, nadto, sama Autorka je uwypukla, używając zwrotów „jak wskazano w rozdziale...”, „jak

wynika z rozdziału”, czy „było wielokrotnie wskazywane powyżej...”. Tym bardziej, że owe powtórzenia nie dotyczą samych konkluzji sformułowanych przez Autorkę w poprzednich rozdziałach, ale są to przytoczenia tych samych wyroków czy pozycji literatury. Zbędne wydaje się także na etapie ostatniego już rozdziału uzasadnianie znaczenia podatków jako dochodów budżetowych (s.288); czy operowanie przykładami typu: „Pan X deklaruje że....” (s. 312 i n.), jako że praca doktorska nie jest poradnikiem. Muszę przyznać, że treść rozdziału VI sama w sobie jest dość ciekawą lekturą, jeśli jego analiza byłaby odseparowana od reszty pracy, natomiast, jako kolejny rozdział sprawia wrażenie powtórzenia nazbyt wielu treści. Jednocześnie w sposób wyraźny w tym właśnie rozdziale Autorka daje się poznać, jako osoba o wysokich kwalifikacjach praktycznych, gruntownie znająca teoretyczne odniesienie do problematyki pracy. Wskazuje na to ilość podniesionych problemów, choć nie zawsze są one w sposób jasny i gruntowny wyjaśnione. Taki niedosyt budzi choćby podjęty problem unikania podwójnego opodatkowania w VAT s. 348 i n. i relacji tego zjawiska do generalnej definicji podwójnego opodatkowania w prawie podatkowym.

W Zakończeniu pracy Autorka dokonała trafnych uogólnień, a jednocześnie w sposób klarowny i zwarty zaprezentowała obraz, jaki wyłania się z analizy dogmatycznej w zakresie nadużycia prawa na tle zasady neutralności w podatku VAT. Doktorantka zastosowała jednak w Zakończeniu zabieg polegający na podsumowaniach cząstkowych opartych na wnioskach z poszczególnych rozdziałów. Wydaje się, że bardziej dojrzałym, ale też trudniejszym byłoby zebranie wniosków *de lege lata* i *de lege ferenda* w sposób problemowy. Na szczęście układ pracy i kolejność analizowanych zagadnień były na tyle przemyślane, że nawet prezentacja podsumowań z poszczególnych rozdziałów dała właściwy efekt obrazujący wyniki badań. Można mieć oczywiście pewne zastrzeżenia, czy niedosyt, co do mocniejszego wyeksponowania w finalnej części pracy wniosków *de lege ferenda*, a także niestety mylenia przez Doktorantkę wniosków *de lege lata* i *de lege ferenda*. Doceniam jednak umiejętność zebrania wszystkich najważniejszych konkluzji w Zakończeniu, co udowadnia dojrzałość badawczą i wysoki poziom merytoryczny Doktorantki. Na marginesie, ujmująca jest także skromność badawcza Doktorantki, która zdaje sobie sprawę z możliwości i konieczności pogłębiania prac badawczych odnoszących się do tematyki rozprawy (ostatni akapit rozprawy).

V. Język i strona formalna pracy

Dysertacja jest napisana językiem komunikatywnym, w sposób czytelny i logiczny. Autorka swobodnie posługuje się językiem prawniczym. Strona formalna pracy raczej nie budzi zastrzeżeń, jednak jak w każdej tego rodzaju pracy zdarzają się potknięcia językowe czy redakcyjne. Nie są one nagminne i rażące, dlatego w mojej opinii nie wymagają przytoczenia. Dysertacja została podzielona proporcjonalnie na mniejsze jednostki redakcyjne: rozdziały oraz punkty, choć jak wyżej wskazywano, nie zawsze było uzasadnione podzielenie tekstu na bardziej szczegółowe jednostki. Przypisy zostały sporządzone w zasadzie starannie i zgodnie ze standardowymi wymaganiami stawianymi tego rodzaju opracowaniom. Mają one nie tylko walor dokumentacyjny, ale także poznawczy. Nawet w tym ostatnim aspekcie nieco nadmierny, gdyż przypisy w ocenianej pracy stanowiły nazbyt

często miejsce w którym cytowane były całe passusy orzeczeń, czy piśmiennictwa, Niestety Doktorantka nie uniknęła także innych potknięć w przygotowaniu przypisów. Zaliczam do nich pewną niedbałość i niejednorodność w przytaczaniu pełnych metryk aktów prawnych czy orzeczeń (m.in. przypisy 285, 289, 292, 349, 385, 404, 444, 477, 478, 486, 491, 816, 829, 875 916, 918 923, 955, 940, 993- gdzie brak tytułu aktu prawnego, albo oznaczenia sądu, albo miejsca publikacji, albo wskazana jest tylko sygnatura bez szczegółowych opisów). Nie dopuszczalne jest także pomijanie opisów bibliograficznych cytowanych publikacji tak jak miało to miejsce we wspomnianym wyżej przypisie nr 1173. Zwraca też uwagę brak konsekwencji w stosowaniu skrótów używanych w pracy. Na oznaczenie ustawy o podatku od towarów i usług Autorka używa różnych skrótów: u.p.t.u, UPTU, VATU, czasami nawet na jednej stronie pracy stosowane były odmienne skróty. Nie właściwe było także przyjęcie 2 różnych skrótów tej ustawy w Wykazie skrótów zamieszczonym na początku pracy, podobna sytuacja dotyczy dyrektywy 112/2006 VAT. Wydaje się, że należało zdecydować się na jeden sposób oznaczania tegoż aktu prawnego i konsekwentnie go używać.

Ogólny pozytywny odbiór treści rozprawy nie zwalnia recenzenta od obowiązku wskazania niedociągnięć, które jednak w sposób zasadniczy nie wpływają na pozytywną ocenę pracy, ale mogą stanowić pomoc przy przygotowywaniu jej tekstu do opublikowania. Zostały one wykazane w większości w treści recenzji, jednakże sumując je, pragnę wyeksponować w sposób uogólniony kilka uchybień, licząc na to, że będą stanowiły pomoc dla Doktorantki w pracy nad własnym stylem pisarskim i ewentualnie zostaną wzięte pod uwagę przy przygotowywaniu publikacji.

Po pierwsze, praca jest rozbudowana, jej rozmiar przekracza nieco standardową objętość dysertacji doktorskiej. Pomimo, iż rzeczywiście tematyka jest obszerna i wymaga dokładnej analizy, rozrost treści nastąpił także w wyniku licznych powtórzeń, przytaczania szeregu cytatów i passusów z orzecznictwa i innych materiałów, czego można było uniknąć stosując bardziej syntetyczną metodę narracji opierającą się na podsumowaniach i ocenach Autorki.

Po drugie, wydaje się, że pożądanym elementem w pracy doktorskiej byłyby badania prawnoporównawcze z jednej strony mające punkt odniesienia w innych niż prawo podatkowe dziedzinach polskiego prawa oraz zawierające element rozwiązań zagranicznych. O ile ten pierwszy aspekt został zasygnalizowany (odniesienie do Kodeksu cywilnego), o tyle brakuje w ocenianej pracy aspektu międzynarodowego.

Po trzecie, w pracy wyeksponowano w sposób niezwykle subtelny wnioski *de lege ferenda*. Natomiast nie można odmawiać racji oczekiwaniom wobec tej kategorii dzieł, że nowatorstwo tematyki będzie także eksponowane poprzez śmiałość, bo poparte szeroką analizą postulatów zmian. Warto byłoby je wypunktować i uwypuklić.

Po czwarte, należy żałować, że Autorka nie zastosowała się do standardów jakie przyjęte są w pracach doktorskich i nie przygotowała uwag ogólnych - wprowadzających do każdego rozdziału. Zabieg ten nie tylko byłby pomocny przy lekturze pracy, ale z pewnością w sposób bardziej syntetyczny umożliwiłby Doktorantce wyeksponowanie celów

szczegółowych i kierunków rozważań, co jednocześnie uporządkowałyby podsumowanie każdego rozdziału i pozwoliło rozważania w rozdziale spiąć jakby klamrą tych dwóch elementów – wprowadzającego i podsumowującego.

Po piąte, pomimo dbałość o staranność strony formalnej pracy, którą doceniam, nie udało się uniknąć potnieć w postaci błędów stylistycznych, interpunkcyjnych czy literówek. Do tej kategorii uchybień zaliczam także brak konsekwencji i dbałości o przypisy.

VI. Konkluzja

Konkludując stwierdzam, że sformułowane w niniejszej recenzji wątpliwości i sugestie, mają charakter polemiczny i w żadnym razie nie podważają wartości ocenianej rozprawy. Oceniam ją wysoko, jako pracę opartą na znajomości literatury przedmiotu, ustawodawstwa oraz dobrym warsztacie naukowym Doktorantki. Treść dysertacji dowodzi zarówno znajomości podjętej problematyki, jak i odpowiedniego poziomu ogólnej wiedzy prawniczej Autorki.

Rozprawa doktorska, Pani Sylwii Adamczyk-Kaczmary pt: „*Nadużycie prawa a zasada neutralności podatku od wartości dodanej*”, Warszawa 2020 - przygotowanej pod kierunkiem prof. dr hab. Elżbiety Kornberger - Sokołowskiej, może być uznana za oryginalne rozwiązanie problemu naukowego oraz wykazuje ogólną wiedzę teoretyczną Autorki w zakresie prawa podatkowego, a także umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. Recenzowana dysertacja, w moim przekonaniu w pełni spełnia wymagania stawiane rozprawie doktorskiej określone w *art. 13 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki, - tekst jedn. Dz. U. z 2017 r. poz. 1789 z późn. zm. w związku z art. 179 ustawy z dnia 3 lipca 2018 r. Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U.2018 r. poz.1669)*, tym samym może stanowić podstawę od ubiegania się o nadanie stopnia naukowego doktora. W związku z powyższym wnoszę o dopuszczenia Pani mgr Sylwię Adamczyk-Kaczmarę do dalszych etapów przewodu doktorskiego.

