

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

RECENZJA

Rozprawy doktorskiej Pana mgr. Tadeusza Onisko

**pt. „Zakres i przesłanki opodatkowania podmiotów prawa publicznego
podatkiem od wartości dodanej”**

Warszawa 2018 r., 348 strony maszynopisu.

I. Uwagi ogólne.

1. Recenzowana rozprawa pod względem objętościowym jest dziełem obszernym i w wielu aspektach bardzo interesującym, a nawet nowatorskim. Wybór tematu pracy doktorskiej jest trafny, zarówno z teoretycznego, jak i z praktycznego punktu widzenia. Podjęty temat, forma, treść i zakres rozważanej problematyki, a także przyjęta metodologia i sformułowane wnioski zasługują na pozytywną ocenę. Autor przedstawił dzieło oryginalne pod względem koncepcji merytorycznej – zwłaszcza, że tematyka ta należy do trudnych i skomplikowanych, zarówno na gruncie prawa krajowego, jak i unijnego. Zauważyć należy, że problematyka ta była już wielokrotnie podejmowana i rozważana w różnych aspektach, ale Doktorantowi udało się znaleźć nowe, dotychczas nie opracowane wątki. Recenzowana praca zawiera w sobie element nowości, gdyż w polskiej doktrynie na ten temat nie było monograficznych opracowań ujętych w kontekście tak zakreślonego przez Autora tematu.

Mimo upływu lat i stale zwiększającej się liczby orzeczeń TSUE, temat pracy jest stale aktualny z punktu widzenia dokonujących się procesów ogólnej integracji finansowej w ramach Unii Europejskiej, a także konieczności harmonizacji prawa polskiego ze standardami obowiązującymi w Unii. Recenzowana praca doktorska dobrze wpisuje się w nurt wspierania procesów dostosowawczych polskich podatków pośrednich do prawa unijnego. Procesy te mają istotne znaczenie nie tylko dla uczestników stosunków prawnopodatkowych, ale i dla interesu publicznego, ponieważ podatki stanowią podstawowe źródło dochodów budżetowych, a efektywna realizacja zobowiązań podatkowych stanowi

szczególny obszar zainteresowania zarówno organów państwowych, jak i samorządowych. Podatki wywołują różne skutki społeczno-gospodarcze wpływając często na decyzje podmiotów (zarówno prowadzących, jak i nieprowadzących działalności gospodarczej) oraz decydując o redystrybucji dochodu lub majątku. W warunkach gospodarki rynkowej państwo stara się korygować lub uzupełniać istniejące mechanizmy dokonując zmiany podziału dochodu narodowego lub dostarczając dobra, których nie zapewnia sam rynek.

Przypomnieć należy, że podstawową funkcją podatku jest oczywiście funkcja fiskalna, jednakże system podatkowy państwa powinien uwzględniać także potrzeby społeczeństwa, a zatem polityka podatkowa winna wykorzystywać również funkcje pozafiskalne podatków. Możliwości, jakimi dysponuje współcześnie ustawodawca pozwalają mu świadomie ukierunkować poszczególne instrumenty i instytucje finansowe, w tym podatki, w ten sposób, iż mogą one spełniać wielorakie i różnorodne zadania i cele polityki państwa. Obciążenia podatkowe, wpływające w istotny sposób na procesy gospodarcze, występują w określonych formach prawnych, które – podobnie jak i inne instytucje polskiego prawa – zbliżyć się powinny do rozwiązań obowiązujących w innych państwach Unii Europejskiej.

Zasadniczym założeniem Autora pracy jest próba wykazania (udowodnienia tezy), że podmioty prawa publicznego, jeżeli prowadzą samodzielnie (niezależnie) działalność gospodarczą – specyficznie definiowaną w przepisach o podatku od wartości dodanej – są podatnikami tego podatku, tak samo jak każdy podmiot prywatny. W tym celu Doktorant przeprowadził analizę kwestii opodatkowania podmiotów prawa publicznego podatkiem od wartości dodanej ze szczególnym uwzględnieniem wpływu orzecznictwa TSUE na dotychczasowy przebieg harmonizacji podatkowej w ramach Unii Europejskiej. Wnioski dotyczące opodatkowania podmiotów prawa publicznego Autor oparł na szczegółowym przebadaniu kilkudziesięciu wyroków Trybunału Sprawiedliwości UE oraz opinii Rzeczników Generalnych. Doktorant stawia sobie także cele pośrednie, do których zaliczył wykazanie, że polski ustawodawca dokonał wadliwej implementacji przepisów VI Dyrektywy do polskiego systemu prawa, skutkiem czego zakres opodatkowania podmiotów prawa publicznego różni się znacząco od „probierza” jakim są przepisy aktualnie obowiązującej Dyrektywy 2006/112 z dnia 28 listopada 2006 roku. Ponadto przeprowadzone analizy powinny pozwolić mu na udowodnienie tezy, że pojęciem kluczowym dla opodatkowania sfery publicznej jest pojęcie „podmiotów prawa publicznego”, a nie „organów władzy publicznej” oraz że przesłanka „władztwa publicznego”, która jest powszechnie przyjmowana w doktrynie prawa oraz orzecznictwie polskich sądów jako rozstrzygająca o zakresie

opodatkowania, jest w istocie zupełnie irrelevantna dla ustalenia zakresu opodatkowania podatkiem od wartości dodanej.

Już we wstępie do dysertacji Autor zaznacza, że celowo będzie posługiwał się sformułowaniami: „podatek od wartości dodanej” oraz „podatnik podatku od wartości dodanej” zamiast stosowanymi w polskiej ustawie nazwy „podatek od towarów i usług”, ponieważ – w jego ocenie – Dyrektywa 2006/112 posługuje się takimi pojęciami i są to terminy prawne. Doktorant przyjmuje, że krajowy podatek od towarów i usług jest podtypem unijnego podatku od wartości dodanej, który powinien być zgodny z jego modelowym ujęciem w ramach instytucji prawnej Dyrektywy, zatem oba terminy: „podatnik podatku od wartości dodanej” oraz „podatnik podatku od towarów i usług” powinny być synonimami, a jeśli tak nie jest to dlatego, że polski ustawodawca nienależycie wdrożył go do krajowego porządku prawnego. Ponadto Autor podkreśla, że wielokrotnie będzie odwoływał się w swoich rozważaniach do anglojęzycznych wersji tekstów prawnych oraz orzeczeń, bowiem lepiej oddają one pierwotną myśl danego organu, a ponadto jakoś wielu tłumaczeń na język polski jest bardzo słaba, a niektóre pojęcia przetłumaczone zostały wręcz niefortunnie. Uwagi te należy, niestety, w pełni podzielić.

W ocenie Doktoranta istniejący stan rzeczy nie jest zadawalający i wymaga zmian, bowiem polska implementacja art. 4 ust. 5 VI Dyrektywy (aktualnie art. 13 Dyrektywy 2006/112) w niewielkim stopniu oddaje znaczenie przepisów unijnych, a ten brak usiłuje wypełnić orzecznictwo sądów administracyjnych w drodze wykładni, znacznie jednak przekraczając granice możliwego sensu wyrazów i pogarszając sytuację podatnika poprzez zwiększenie jego obciążeń fiskalnych stosując wykładnię *in dubio pro fisco*. Rozwiązanie tego problemu wymaga zatem nowelizacji art. 15 ust. 6 polskiej ustawy o podatku od towarów i usług, czemu mają służyć zawarte w pracy propozycje rozwiązań *de lege ferenda*.

Tak sformułowany cel badawczy i postawione na wstępie tezy umożliwiły przeprowadzenie interesujących rozważań w obrębie wyraźnie określonego tematu pracy, który w sposób właściwy zarysowuje obszar badań.

2. Autor recenzowanej rozprawy wskazując na złożoność omawianej problematyki nie deklaruje jednak, jakie zastosuje w pracy metody badawcze ograniczając się jedynie do stwierdzenia, że w pracy wykorzysta i „szczegółowo przebadana kilkadziesiąt wyroków Trybunału Sprawiedliwości UE”, opinii rzeczników generalnych oraz tekstów prawnych poddając je głębokiej analizie. Pominięcie w tego typu pracy określenia wykorzystywanych w niej metod badawczych jest dosyć istotnym mankamentem, chociaż nie umniejsza to

walorów pracy, w której Doktorant posługuje się jednak sprawnie różnymi metodami, których wcześniej nie nazwał i nie określił.

3. Treść pracy odpowiada w pełni jej tytułowi, który sformułowany został w sposób zwarty i komunikatywny, oddając należycie najistotniejsze elementy tej treści. Konstrukcja pracy jest przejrzysta, Autor starał się zachować stosowne – uzasadnione rangą rozważanych zagadnień – proporcje między poszczególnymi rozdziałami. Pozytywnego odnotowania wymaga zamieszczenie we wszystkich rozdziałach wprowadzenia oraz dokonywanie podsumowań, odrębnie w ramach każdego z nich, niezależnie od ogólnej syntezy. Struktura rozprawy złożonej z pięciu rozdziałów, poprzedzonych wstępem i opatrzonej zakończeniem wraz z wnioskami nie budzi zastrzeżeń pod względem metodologicznym.

Rozdział pierwszy jest niejako wprowadzeniem do zasadniczej części rozprawy. Trudno bowiem prowadzić rozważania dotyczące zakresu i przesłanek opodatkowania podmiotów prawa publicznego podatkiem od wartości dodanej bez wyjaśnienia genezy, istoty i klasyfikacji tego podatku oraz „usytuowania” jego konstrukcji w polskim systemie prawa. Rzeczą niezbędną była także analiza samej istoty harmonizacji i zdefiniowanie pojęć używanych w pracy, zarówno na gruncie postanowień Dyrektywy 2006/112 jak i polskich przepisów o podatku od towarów i usług. Co prawda Autor zastrzegł, że będzie używał określenia „podatek od wartości dodanej”, ale w polskiej nomenklaturze nosi on inną nazwę i ta – moim zdaniem – powinna pojawić się w tytule pkt 4 rozdziału I. Ponadto uważam, że rozdział ten powinien jednak zostać inaczej zatytułowany, ponieważ rozważania w nim zawarte nie dotyczą jedynie samego pojęcia podatnika podatku VAT.

Rozdział drugi poświęcony został podmiotom prawa publicznego jako podatnikom podatku od wartości dodanej w świetle prawa Unii Europejskiej. Autor – powołując się na sposób implementacji w krajach członkowskich Unii Europejskiej koncepcji opodatkowania podmiotów prawa publicznego i uznania ich, co do zasady, za podatników – przeprowadził analizę prowadzącą do wniosku, że państwa członkowskie szeroko i chętnie rezygnują z literalnej transpozycji art. 13 Dyrektywy 2006/112, na korzyść przyznanej im swobody wyboru formy i środków w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty w zakresie opodatkowania podmiotów prawa publicznego. Opierając się na metodologii przyjętej przez I. Jimeneza wskazał, że Polska należy do kategorii państw, których teksty tendencja prawne wprowadzić nawiązują do konstrukcji przewidzianej w Dyrektywie, to jednak nie transponują jej treści literalnie. W podsumowaniu rozdziału słusznie zauważył, że tendencja ta zmierza jednak w przeciwnym kierunku niż idzie orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE, które

kładzie nacisk na unijne rozumienie podstawowych terminów systemu podatku od wartości dodanej, w tym pojęcie podatnika. Wydaje się, że zbyt słabo wybrzmiała zawarta jedynie w przypisie (nr 413) uwaga Autora, że „*brak implementacji w prawie polskim załącznika Nr 1 do dyrektywy 2006/112 w polskiej doktrynie prawa jest uznawany za niedoskonałość tej implementacji*”. Szkoda także, że Doktorant nie dokonał w tym miejscu własnej oceny istniejącego stanu rzeczy.

W rozdziale trzecim przedstawione zostały przesłanki opodatkowania podmiotów prawa publicznego zawarte w polskich przepisach regulujących system podatku od wartości dodanej. Autor słusznie zauważa, że celem regulacji za pomocą dyrektyw jest zbliżenie porządków prawnych państw członkowskich, a nie stworzenie jednolitego systemu prawnego. Jednakże na gruncie tego podatku przepisy dyrektywy są bardzo szczegółowe i w sposób drobiazgowy wyznaczają cele w zakresie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, że należy mówić o praktycznej unifikacji. Co jednak nie stanęło na przeszkodzie polskiemu ustawodawcy, który nie zdecydował się na literalne przetransponowanie regulacji zawartej w art. 4 ust. 5 VI Dyrektywy, którą ujął znacznie bardziej lapidarnie w art. 15 ust. 6 obowiązującej ustawy o podatku od towarów i usług. Stąd też trudno mówić o poprawnej harmonizacji polskich przepisów z prawem Unii Europejskiej. Tym bardziej, że z dwóch kluczowych pojęć niezbędnych do prawidłowego określenia zakresu wyłączenia z opodatkowania sfery publicznej („podmiotów prawa publicznego” i „organów władzy publicznej”) krajowy ustawodawca przetransponował do naszej ustawy jedynie to drugie pojęcie. Zgodzić należy się więc ze stanowiskiem Doktoranta, że w polskiej ustawie powstała konstrukcja, która z trudnością przystaje do Dyrektywy 2006/112, a wysiłki organów skarbowych oraz sądów administracyjnych by jej rozumienie przynajmniej zbliżyć do unijnego wzorca, nie przyniosły jak dotąd oczekiwanego rezultatu, pomimo podejmowanych prób, by w drodze wykładni prounijnej zbliżyć rozumienie polskiej implementacji do unijnego wzorca. W pełni należy podzielić pogląd Autora, że państwa członkowskie nie mogą tworzyć własnych konstrukcji prawnych na użytek podatku od wartości dodanej, ani opodatkowywać podmiotów, które w świetle Dyrektywy podatkowi temu nie podlegają. Jeżeli zatem orzecznictwo TSUE przesądziło, że nie jest możliwe interpretowanie zwrotu „działanie w charakterze organu władzy publicznej” przez pryzmat władztwa publicznego, to sądy krajowe nie powinny traktować tej linii orzeczniczej jako adekwatnej.

Następny rozdział – czwarty – poświęcony został zakresowi podmiotowemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do jednostek polskiego sektora finansów publicznych. W ocenie Doktoranta istotne wątpliwości budzi analiza treści art. 15 ust. 6 ustawy o podatku

od towarów i usług, w świetle którego nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych przez nie zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. W tej sytuacji Autor stawia pytanie czy podmioty te mieszczą się w jednej z kategorii podatników wymienionych w art. 15 ust. 1 ustawy, czy też uzupełniają katalog podatników o dwie nowe kategorie: organy władzy publicznej i urzędy je obsługujące. Przeprowadzona analiza – uwzględniająca regulacje zawarte w ustawie o finansach publicznych – prowadzi do wniosku, że z uwagi na brak przyjęcia jednego kryterium zaliczania poszczególnych podmiotów do sektora publicznego, koniecznym jest zastosowanie kryteriów pozostających w zgodzie z orzecznictwem TSUE i dokonanie ich podziału na dwie kategorie: organy władzy publicznej i podległe im jednostki organizacyjne oraz państwowe i samorządowe osoby prawne i inne jednostki organizacyjne nieobjęte KRS, których działalność finansowana jest ze środków publicznych w całości lub w części z wyjątkiem przedsiębiorstw państwowych, banków państwowych i spółek prawa handlowego. Najistotniejsza część rozważań w tym rozdziale poświęcona została podmiotowości prawnopodatkowej jednostek samorządu terytorialnego i ich jednostek organizacyjnych oraz stosowanej w tym zakresie praktyce. Autor słusznie nazwał wyrok TSUE z dnia 29 września 2015 r. „trzęsieniem ziemi” dla całego systemu podatku od wartości dodanej w Polsce podnosząc, że zakwestionował on dotychczasową praktykę organów skarbowych i linię orzeczniczą sądów w zakresie podmiotowości prawnopodatkowej samorządowych jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej. Podzielić należy pogląd Autora, że wizja centralizacji państwowych jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej ze Skarbem Państwa jakkolwiek trudna do przyjęcia przez organy skarbowe powinna nastąpić, bowiem jest konsekwencją orzeczenia TSUE i tylko kwestią czasu jest jej wprowadzenie. Zatem wpływ orzecznictwa Trybunału na proces harmonizacji podatkowej i tworzenie, czy modyfikowanie przepisów prawa podatkowego tak w UE, jak i w państwach członkowskich jest znaczny i może być realizowany na dwa sposoby – poprzez „inspirację” przymusową oraz „inspirację” swobodną.

W ostatnim merytorycznym rozdziale (piątym) omówione zostały zagadnienia dotyczące praktycznych reperkusji przeprowadzonej analizy statusu podmiotów prawa publicznego jako podatników podatku od wartości dodanej. Autor wybrał jako przedmiot rozważań kwestie budzące – w Jego ocenie – najwięcej kontrowersji w zakresie opodatkowania podmiotów prawa publicznego, ale i takie, które co prawda nie budzą kontrowersji, ale w świetle przesłanek wskazanych przez TSUE powinny być – Jego zdaniem

– ponownie ocenione. Stąd też przedmiotem rozważań stała się realizacja inwestycji samorządowych, usługi udostępniania miejsc do parkowania w strefach płatnego parkowania, usługi w zakresie udostępniania przystanków komunikacyjnych czy autostrad do przejazdu, usługi gospodarowania odpadami komunalnymi, usługi wydawania zezwoleń na sprzedaż napojów alkoholowych, wreszcie usługi medyczne, z zakresu pomocy społecznej i oświatowe. W podsumowaniu tego rozdziału Autor słusznie konstatuje, że interpretowanie przesłanki „działania w charakterze organów władzy publicznej” przez pryzmat władztwa publicznego znacząco zmienia jej treść, a także konstrukcję prawną wyłączenia podmiotów prawa publicznego z opodatkowania. W związku z tym brak jest możliwości zastosowania wprost do polskich regulacji wielu wyroków TSUE. Polski ustawodawca zmieniając konstrukcję przepisu i treść przesłanek wyłączenia doprowadził do sytuacji, w której nie jest możliwe utrzymanie jednolitej wykładni postanowień Dyrektywy 2006/112 w całej Unii, a zatem i wpływ orzecznictwa TSUE na proces harmonizacji podatkowej został w ten sposób ograniczony. Nie sprzyja to procesowi pogłębiania integracji w Unii Europejskiej ani postępom w harmonizacji podatkowej.

Pozytywnie należy ocenić podjętą przez Doktoranta próbę przedstawienia procesów harmonizacji podatków przez pryzmat konkretnych orzeczeń Trybunału, w wyniku których następują pozytywne zmiany w ustawodawstwach krajowych państw członkowskich, wynikające m.in. z konieczności uwzględniania przepisów unijnych i orzecznictwa TSUE, bowiem niezastosowanie się do faktycznie wiążących interpretacji może wywołać dotkliwe sankcje, zwłaszcza finansowe. Zgodzić należy się z tezą, że bez dokładnej lektury całych orzeczeń Trybunału – zwłaszcza w wersji oryginalnej – i wiedzy na temat charakteru UE, zasad funkcjonowania Trybunału, stosowanych metod wykładni przepisów oraz zmian w aktach prawa unijnego, nie jest możliwe przygotowanie projektów przepisów prawa krajowego, tak by były one zgodne z prawodawstwem unijnym. Warunkiem faktycznej harmonizacji systemów podatkowych jest także dobra znajomość orzecznictwa TSUE przez sędziów sądów krajowych, w tym sądów administracyjnych oraz przedstawicieli organów stosujących prawo unijne i wewnętrzne w obszarach regulowanych także przez to prawo, co powinno zapewnić jednolite jego stosowanie na obszarze całej Unii Europejskiej.

W zakończeniu pracy Autor ponownie wyartykułował tezę, którą w rozprawie udowodnił, że polska implementacja art. 4 ust. 5 VI Dyrektywy (aktualnie art. 13 Dyrektywy 2006/112) w niewielkim tylko stopniu oddaje znaczenie przepisów unijnych, kreując własne przesłanki wyłączenia organów prawa publicznego, wbrew stanowisku TSUE. Natomiast podejmowane przez sądy administracyjne próby zastąpienia tej wadliwej regulacji wykładnią

prouijną pogarszają tylko sytuację polskiego podatnika. Zgodzić należy się więc z zasadniczą tezą pracy, że art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług wymaga gruntownej zmiany.

4. Recenzowana rozprawa jest bardzo dobrze udokumentowana poglądami doktryny (wykorzystano ponad 220 pozycji literatury przedmiotu, w tym także literatury obcojęzycznej), umiejętnie dobranymi uchwałami, wyrokami i postanowieniami sądów (TSUE, Trybunału Konstytucyjnego oraz sądów konstytucyjnych innych krajów UE, SN, NSA i WSA) oraz opiniami rzeczników generalnych przy TSUE i pismami urzędowymi. Na uznanie zasługuje trud zebrania tak bogatej literatury oraz jej umiejętne wykorzystanie. Autor wnikliwie zapoznał się z regulacjami prawnymi oraz poglądami doktryny i bardzo bogatym orzecznictwem, dokonując nie tylko ich przeglądu, ale także podjął udaną próbę ich analizy oraz sformułował wynikające z tej analizy oceny i wnioski. Powyższe dowodzi nie tylko dużego nakładu pracy ze strony Pana mgr. Tadeusza Oniśko, ale również dobrej znajomości podjętego tematu oraz sumienności w jego rozwiązaniu. Podjęte zadanie doktorskie należało – moim zdaniem – do trudniejszych, a Autor rozprawy nie wahał się przed zajmowaniem własnego, krytycznego stanowiska. W wielu przypadkach należy podzielić Jego krytyczne oceny, które odsłaniają słabości procesu harmonizacji podatków w UE.

Nie ulega kwestii, że jurystyczne umiejętności Doktoranta reprezentują wysoki poziom. Myśli formułowane są w sposób w pełni zrozumiały, a Autor dysertacji wypowiada się z łatwością, jasno i z dbałością o poprawność językową. Sposób prowadzenia rozważań nie budzi zastrzeżeń, wywody są dojrzałe i rzetelnie udokumentowane, a poglądy i oceny wyważone i rozsądne.

Postawiony przez Autora cel i tezy dysertacji zostały przekonywająco udowodnione. Nie oznacza to, że wszystkie poglądy Doktoranta należy bezkrytycznie przyjąć. Niektóre kwestie rodzą nowe, dalsze pytania, inne skłaniają do dyskusji i polemik. W sumie rozważania zaprezentowane w pracy są dla mnie satysfakcjonujące z kilku powodów. Wachlarz poruszonych w pracy problemów jest ogromny, co wymagało od Autora dużej dyscypliny intelektualnej, koncentracji problemów i konsekwencji. Doktorant ujawnia również cechę niezwykle ważną dla naukowca, jaką jest odwaga intelektualna i samodzielność poszukiwań, a wywody potwierdzają roztropność w zakresie proponowanych rozwiązań. Autor stara się, by Jego argumentacja była przekonywająca i wystarczająca – i na ogół mu się to udaje. Należy uznać, że cele rozprawy określone we wstępie zostały zrealizowane, a właściwie dobrane źródła umożliwiły wyciągnięcie prawidłowych wniosków

w poszczególnych rozdziałach. Oceniana dysertacja jest pracą dojrzałą, poprawną warsztatowo i wartościową merytorycznie, a przyjęty tok rozważań pozwolił w interesującej formie ująć pracę w taki sposób, że istnieje związek pomiędzy treścią Wstępu, tematyką pięciu rozdziałów oraz Zakończeniem przedstawiającym wynik weryfikacji tezy badawczej. Wnioski Autora stanowią logiczne następstwo problematyki podjętej w rozdziałach, nie są sformułowane powierzchownie, są dobrze uzasadnione i nie są oderwane od treści analizy. Uważam, że wartość tej pracy polega także na tym, że jest to pogłębiona refleksja nad przeobrażeniami porządku prawnego w Polsce, które są związane z integracją europejską, a to oznacza, że praca ta będzie impulsem do polemik, które wzbogacają naukę.

5. Ogólne zadowolenie z lektury recenzowanej rozprawy nie zwalnia jednak recenzenta od obowiązku zadawania pytań i podniesienia kwestii, które w przedstawionym ujęciu wydają się być dyskusyjne, albo nie całkiem jasne. Mam zatem pytanie do Doktoranta, czy Jego zdaniem – jeśli Trybunał wywiera istotny wpływ na kształt systemów podatkowych państw członkowskich, a więc też na ich harmonizację to czy „inspiracja swobodna”, polegająca na odwoływaniu się decydentów do orzecznictwa TSUE nie może stanowić podstawy do nadużyć i wprowadzania regulacji nie do końca zgodnych z intencją orzeczeń Trybunału? Jaki wpływ na stosowanie prawa podatkowego mają nieudolne tłumaczenia aktów prawa unijnego i wyroków TSUE? Mam także wątpliwość, czy rozważania dotyczące spółek cywilnych jako podatników powinny zostać faktycznie rozstrzygnięte na gruncie prawa podatkowego, czy też ich status i zakres działania powinien zostać na nowo uregulowany, a jeśli tak – to w jaki sposób?

Jak w każdej rozprawie naukowej, także i w recenzowanej pracy, zdarzają się elementy słabsze, dyskusyjne, a nawet wynikające ze zwykłych niedopatrzeń autorskich. Przykrym obowiązkiem recenzenta jest ich wskazywanie, często zaraz po omówieniu najlepszych fragmentów rozprawy; ich celem jest jednak dążenie do eliminacji błędów w przyszłej pracy naukowej oraz do utrwalenia w świadomości Autora, że praca ta wymaga stałego śledzenia zmian i podwyższania kwalifikacji zawodowych. Wydaje się, że wiele wątków i uwag jest zbędnych lub zbyt rozwlekłych. Dużą umiejętnością badacza jest selekcja dostępnego materiału, a wnikliwej analizie powinna towarzyszyć synteza.

Na marginesie należy jeszcze dodać, że recenzowana dysertacja – mimo dużej staranności redakcyjnej zawiera pewne rażące niezręczności – Autor wielokrotnie odwołuje się do poglądów „doktryny”, podczas gdy z przypisów wynika, że mamy do czynienia jedynie z piśmiennictwem. W pracy zdarzają się także drobne błędy językowe czy literowe, ale jest

ich niewiele (dla przykładu na s. 11 wiersz 10 od góry jest „którym” winno być „którymi”, czy na s. 220 w wierszu 17 od góry jest „w” zamiast „z”, a na s. 321 w wierszu 15 od góry jest „z”, a powinno być „a”). Oceniając recenzowaną rozprawę pod względem warsztatowym, językowym oraz stylistycznym należy podkreślić to, że nie wywołuje ona zastrzeżeń co do techniki jej opracowania. Przypisy formułowane są prawidłowo, a i stylistyka rozważań jest właściwa – Autor na ogół sprawnie operuje chłodnym językiem naukowym. Jednakże po lekturze całej dysertacji trudno mi zaakceptować operowanie niezgodnym z tytułem polskiej ustawy określeniem „podatek od wartości dodanej”. W moim przekonaniu Doktorant udowodnił, że polska regulacja odbiega od unijnego standardu i wymaga jeszcze wielu zmian. Te niedomagania nie wpływają jednak na mój pozytywny odbiór recenzowanego dzieła.

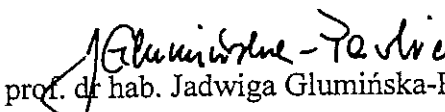
III. Konkluzja.

Zgłoszone wyżej uwagi nie umniejszają w żadnej mierze bardzo wysokiej merytorycznej oceny recenzowanej rozprawy. Większość z nich ma jedynie charakter redakcyjny. Uważam, że zarówno ogólna koncepcja pracy, przyjęty sposób argumentowania i ocen, jak też rozważania i analizy szczegółowe rozwijane w kolejnych rozdziałach zasługują na uznanie.

Praca doktorska Pana mgr. Tadeusza Oniśko pt. „Zakres i przesłanki opodatkowania podmiotów prawa publicznego podatkiem od wartości dodanej” w pełni odpowiada wymogom określonym w art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 roku 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.) w brzmieniu obowiązującym w dniu przedłożenia mi jej do recenzji, stanowiąc oryginalne rozwiązanie zagadnienia naukowego i wykazując jednocześnie ogólną wiedzę teoretyczną Autora w zakresie prawa finansowego i umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

W związku z powyższym uzasadnione będzie dopuszczenie Pana mgr. Tadeusza Oniśko do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia naukowego doktora nauk prawnych.

Katowice, 5 grudnia 2018 roku


prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic