

Dr hab. Artur Mudrecki prof. ALK  
Zakład Prawa Finansowego  
i Podatkowego  
Akademii Leona Koźmińskiego  
w Warszawie

Warszawa, dnia 18 maja 2021 r.

### **Recenzja**

**pracy mgr Sylwii Adamczyk-Kaczmery pt. „Nadużycie prawa a zasada neutralności podatku od wartości dodanej” przygotowana pod opieką naukową prof. dr. hab. Elżbiety Kornberger-Sokołowskiej.**

#### **1. Wybór tematu pracy i założenia badawcze**

Problematyka opodatkowania nadużycia prawa w kontekście zastosowania zasady neutralności ma charakter interdyscyplinarny, łączy w sobie przede wszystkim wątki prawa podatkowego i europejskiego. Podjęta tematyka sprawia spore problemy naukowe. Wymaga ona rozległej wiedzy praktycznej i teoretycznej ze wskazanych dziedzin prawa oraz umiejętnej analizy rozwiązań unijnych dotyczących podatku od wartości dodanej.

Rzetelna analiza nadużycia prawa jest szczególnie istotna dla Unii Europejskiej, państw członkowskich, organów podatkowych, którzy muszą dbać o właściwe ukształtowanie i funkcjonowanie podatku od wartości dodanej oraz podatników. Regulacje prawne dotyczące podatku od wartości dodanej sprawiają spore trudności praktyczne dotyczące ich wykładni zwłaszcza z uwagi na to, że podatek ten należy do samoobliczalnych. Aby prawidłowo dokonać interpretacji przepisów VAT nie wystarczy posługiwać się językową dyrektywą interpretacyjną, ale również należy sięgać po dyrektywę systemową oraz funkcjonalną, przyjmując jednocześnie jako priorytet w stosowaniu prawa wykładnię prounijną. Jeszcze bardziej skomplikowana jest problematyka związana z nadużyciem prawa w konfrontacji z zasadą neutralności stanowiącą fundament podatku od wartości dodanej. Recenzowana praca powstała w przełomowym okresie, bo w czasie ożywionej dyskusji nad

zwiększeniem efektywności podatku od towarów i usług oraz wprowadzenia rozwiązań prawnych mających na celu ograniczenie oszustw podatkowych, a także nadużyć prawa w celu ograniczenia „luki podatkowej”.

Z tych powodów praca może się spotkać z dużym zainteresowaniem organów Unii Europejskiej, organów państwowych odpowiedzialnych za harmonizację podatków obrotowych i stosowanie przepisów podatkowych, podatników, doradców podatkowych, pracowników organów podatkowych oraz sędziów sądów administracyjnych, rozstrzygających spory podatkowe.

Tematyka dotycząca nadużyć prawa w kontekście stosowania zasady neutralności podatku od wartości dodanej w Unii Europejskiej nie doczekała się dotąd aktualnej i kompleksowej analizy naukowej w literaturze polskiej. Powyższa problematyka była podejmowana w literaturze jedynie wycinkowo: jako artykuły w czasopiśmie, rozdziały w szerszych monografiach, komentarzach oraz glosach do wyroków wymienionych przez Autorkę pracy w wykazie literatury. Jednak w nauce prawa brak jest monografii poświęconej nadużyciu prawa a zasadzie neutralności podatku od wartości dodanej. Z tego względu takie ujęcie tematu pracy doktorskiej stanowi nowe i oryginalne podejście do problematyki badawczej.

Autorka we wstępie do pracy przedstawia w sposób klarowny swoje założenia badawcze. Celem rozprawy była analiza instytucji nadużycia prawa oraz stosowania w praktyce ww. klauzuli, ze szczególnym uwzględnieniem działań organów podatkowych podejmowanych w związku z nadużyciem prawa. Jej celem było również odpowiedź na pytanie o to, czy w takim przypadku istnieją granice wpływania przez organy na swobodę działalności podatnika, a także zarysowanie niektórych takich granic.

Następnie sformułowano główny problem badawczy sprowadzający się do pytania: czy w odniesieniu do instytucji nadużycia prawa istnieją nieprzekraczalne granice ingerencji organów podatkowych?

Ponadto przyjęto główną tezę badawczą: 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. Granica ta implikuje dyrektywy skierowane do organów administracji podatkowej stosujących prawo.

## 2. Metody badawcze

Problematyka nadużycia prawa w kontekście zastosowania zasady neutralności w podatku usług od wartości dodanej wymagała wypracowania odpowiedniego podejścia metodologicznego. Autorka posługuje się zasadniczo jedną metodą badawczą, tj. metodą dogmatycznoprawną. Autorka dokonuje analizy prawa europejskiego, zarówno prawa pierwotnego jak i pochodnego. Po przedstawieniu cech podatku od wartości dodanej opisano zasadę neutralności jako podstawową zasadę analizowanego podatku w wspólnym sytemu VAT Unii Europejskiej. Autorka dokonuje analizy tej zasady w powiązaniu z zasadą pewności co do stosowania prawa. W kolejnym rozdziale pracy autorka przedstawia zasadę swobody działalności gospodarczej związanej z prawem do odliczenia podatku naliczonego w zakresie podatku od towarów i usług. Kolejne rozdziały pracy poświęcone są nadużyciu prawa w aspekcie unijnym i perspektywie krajowej. Ostatni rozdział poświęcony jest nadużyciu prawa w kontekście stosowania zasady neutralności. Mgr Sylwia Adamczyk-Kaczmaro precyzyjnie w stosunku do każdego z rozdziałów weryfikuje tezy postawione we wstępie tej części pracy. Na szczególne wyróżnienie zasługuje właściwy dobór i dogłębna analiza orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego. Widać, że autorka dosyć swobodnie orientuje się w orzecznictwie ww. Trybunałów. Szczególnie cenne są przypisy, w których doktorantka wyjaśnia faktyczne tło zapadłych rozstrzygnięć. Towarzyszy temu pogłębiona analiza literatury przedmiotu. Autorka wszechstronnie przedstawia stanowisko nauki prawa, a następnie wskazuje na właściwe (jej zdaniem) rozwiązanie rozpatrywanego problemu. Dokonuje ona dosyć swobodnie i jednocześnie precyzyjnie opisu mechanizmu nadużycia prawa podatkowego w różnych jej aspektach. Taka metoda badawcza zasługuje w pełni na akceptację, gdyż praca nabiera kształtu rzetelnego dyskursu naukowego. Ponadto mgr Sylwia Adamczyk-Kaczmaro starannie dobrała orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (148 orzeczeń), Trybunału Konstytucyjnego RP (9 orzeczeń) i sądów administracyjnych w Polsce (łącznie 106 orzeczeń). W dokładny sposób dokonuje doboru literatury przedmiotu, które starannie przeanalizowała (127 pozycji).

Metoda badawcza przyjęta w pracy jest adekwatna do celów pracy. Na wyróżnienie zasługuje staranne i obszerne posługiwanie się orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego.

### **3. Struktura i aspekty formalne pracy**

Praca składa się z sześciu rozdziałów, tj. I. Zasada neutralności i jej znaczenie w systemie podatku od wartości dodanej, II. Swoboda prowadzenia działalności gospodarczej a prawo podatnika do obniżenia zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług, III. Instytucja nadużycia prawa w zakresie podatku od wartości dodanej na gruncie unijnym, IV. Instytucja nadużycia prawa w zakresie podatku od towarów i usług – perspektywa krajowa, V. Stosowanie instytucji nadużycia prawa przez krajowe sądy administracyjne i organy podatkowe, VI. Nadużycie prawa a ograniczenie swobody prowadzenia działalności gospodarczej.

W pracy wyodrębniono wprowadzenie i zakończenie. Na końcu rozprawy ujęto spis wykaz aktów prawnych, orzecznictwa, literatury oraz innych źródeł, który stanowią doskonały wykaz materiałów źródłowych wykorzystanych przez doktorantkę przy pisaniu pracy. W ramach rozdziałów Autorka wyodrębnia mniejsze jednostki redakcyjne i każdy z rozdziałów kończy wnioskami, przez co układ pracy jest bardziej czytelny.

Struktura pracy podporządkowana jest postawionym celom. Autorka, jak już wcześniej wspomniano, określa problemy badawcze i hipotezy badawcze, aby w kolejnych rozdziałach dokonać analizy nadużycia prawa oraz roli zasady neutralności w podatku od wartości dodanej w wytyczeniu granic zwrotu podatku wraz z analizą sposobów nadużycia prawa.

Widać, że układ pracy został starannie przemyślany.

Praca jest napisana bardzo starannym językiem prawniczym, a zarazem charakteryzuje się jasnością przekazu. Powyższe wskazuje, że Autorka dysertacji naukowej legitymuje się dużą wiedzą teoretyczną i praktyczną z zakresu prawa podatkowego i unijnego. Przypisy są sporządzone bardzo rzetelnie i stanowią źródło dodatkowych informacji.

Jedynie na stronie 183 i 402 w nazwisku prof. Włodzimierza Nykiela wkradł się błąd.

Podsumowując - zarówno struktura pracy jak i język i aspekty formalne wskazują, że Autorka pracy bardzo dobrze opanowała warsztat pisarski i w tym aspekcie wykazała umiejętności samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

### **4. Uwagi szczegółowe**

Dokonując szczegółowej oceny pracy, która stanowi obszerną analizę nadużycia prawa a stosowanie zasady neutralności w podatku od wartości dodanej. należy

zwrócić uwagę na to, że zawiera ona istotne rozważania dotyczące przede wszystkim prawa unijnego z którym wiąże się podatek od wartości dodanej pozostający w ścisłej harmonizacji z Unią Europejską. W szczególności dysertacja dotyczy nadużycia prawa podatkowego – doktryny orzeczniczej wypracowanej przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

W rozdziale I pracy dokonano omówienia zasady neutralności i jej znaczenia w systemie podatku od wartości dodanej. Służyły temu: przedstawienie ogólnej charakterystyki cech i zasad podatku od wartości dodanej, szczegółowa analiza zasady neutralności na gruncie unijnego podatku od wartości dodanej (w aspekcie teoretycznym) oraz orzecznictwa TSUE dotyczącego stosowania tej zasady, a także ocena relacji między zasadą neutralności a zasadą pewności prawa i zasadą proporcjonalności. Przetawione rozważania są cenne. W przypadku jednak publikacji pracy, co ze względu na wysokie walory poznawcze i aktualność problematyki dla praktyków stosujących prawo podatkowe, proponuje uzupełnić pracę o zdefiniowanie zasad prawa w oparciu literaturę teoretyków prawa między innymi M. Zieliński, Wykładnia prawa. Zasady prawa. Zasady - reguły – wskazówki. Warszawa 2017, M. Korycka – Zirk, Teoria zasad prawa a zasada proporcjonalności, Warszawa 2012, M. Kordela, Zasady prawa. Studium teoretycznoprawne. Poznań 2014.

Tym miejscu warto zauważyć, że także w dziedzinie podatków zasady mogą mieć postać normatywną lub mieć wyraz jedynie doktrynalny bądź orzeczniczy. Zasady normatywne znajdują swój wyraz *expressis verbis* w przepisach prawa podatkowego. Z kolei zasady doktrynalne są wyrazem poglądów doktryny na kształt, czy też funkcjonowanie instytucji prawa podatkowego, poszczególnych podatków, czy wręcz całego systemu podatkowego. Z kolei zasady orzecznicze odzwierciedlają stanowisko judykatury w określonych, bardziej lub mniej szczegółowych kwestiach, związanych zwłaszcza z wykładnią prawa (B. Brzeziński, Zasady ogólne prawa podatkowego. Toruński Rocznik Podatkowy, 2015, s. 6). W związku z tym warto wskazać jaki charakter ma zasada neutralności.

Podobne uwagi można odnieść do zdefiniowania nadużycia prawa, która została pierwotnie przyjęta w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W rozdziale II Autorka nie tylko omawia pojęcie nadużycia prawa, ale również wskazuje na wypracowaną przez TSUE doktrynę „dobrej wiary”. Szczególnie cenna jest analiza pojęć i ich rozróżnienie w zakresie unikania opodatkowania, obejście prawa

podatkowego, nadużycie prawa podatkowego, uchylanie się od opodatkowania i oszust podatkowych. Autorka w tym zakresie wykazała się znakomitą znajomością wskazanej problematyki.

Równie wartościowy jest rozdział III dotyczący nadużyć prawa w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, a zwłaszcza przesłanek uznania, że nastąpiło nadużycie prawa. Jednak w punkcie 7 tego rozdziału wbrew tytułowi brak uwag dotyczących zasady proporcjonalności, która w orzecznictwie TSUE często jest powoływana obok zasady neutralności. Uwagi w tym zakresie znalazły się dopiero w rozdziale VI w pkt 4.1.

W rozdziale IV przedstawiono genezę wprowadzenia do polskiego systemu prawa podatkowego klauzulę nadużycia prawa.

Rozdział V dotyczy stosowanie instytucji nadużycia prawa przez krajowe sądy administracyjne i organy podatkowe. Bardzo aktualne i precyzyjnie rozpracowane są uwagi dotyczące ograniczeń samorządów gminnych przy przekazywaniu w najem innym podmiotom wodociągów i kanalizacji po skończeniu inwestycji w tym zakresie przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej pod pretekstem nadużycia prawa podatkowego.

Ostatni rozdział poświęcony jest nadużyciu prawa w kontekście ograniczenie swobody prowadzenia działalności gospodarczej. Wartościowa jest analiza dotycząca zakresu uprawnień i obowiązków organów podatkowych w walce z nadużyciami podatkowymi i przypadki odmowy prawa do odliczenia podatku naliczonego.

Niezwykle pozytywnie należy ocenić wnioski, jakie Autorka pracy w sposób niezwykle rzetelny i uporządkowany przedstawia na końcu pracy. Stanowią one odpowiedź na cele badawcze wytyczone na początku rozprawy doktorskiej i poszczególnych rozdziałach pracy doktorskiej.

Najbardziej cenne są wnioski *de lege lata* i *de lege ferenda*, których celem jest lepsze dostosowanie nadużycia prawa z zasadą neutralności w podatku od towarów i usług do wymogów wspólnego systemu VAT. Mgr Sylwia Adamczyk-Kaczmaro postuluje zmiany możliwe do zastosowania w praktyce organów podatkowych i w orzecznictwie sądów administracyjnych.

## Podsumowanie

Przedmiot pracy przedstawiony przez Autorkę nadużycie prawa a zasada neutralności podatku od wartości dodanej wymagał pogłębionej wiedzy z zakresu prawa podatkowego i europejskiego. Nie ulega wątpliwości, że mgr Sylwia Adamczyk-Kaczmaro wykazała się dogłębną wiedzą teoretyczną i praktyczną z zakresu prawa podatkowego i przyjętego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Przyjęty temat pracy, a następnie określone cele badawcze zostały skrupulatnie zrealizowane w kolejnych rozdziałach. Szczególnie wysoko należy ocenić zastosowaną metodę badawczą i strukturę pracy. Nie ulega wątpliwości, że praca stanowi oryginalne rozwiązanie problemu badawczego, który dotychczas nie doczekał się monografii w zakresie nadużycia prawa a zasady neutralności w podatku od wartości dodanej. Praca ta zachowuje szczególną aktualność w związku z ożywioną dyskusją na forum Unii Europejskiej i w Polsce nad zwiększeniem efektywności podatku od towarów i usług oraz ograniczeniem oszustw podatkowych, a także nadużyć prawa w celu ograniczenia „luki podatkowej”. Bardzo wysoka ocena pracy jednoznacznie wskazuje, że Sylwia Adamczyk-Kaczmaro posiada umiejętności samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. Ze względu na wskazane wybitne walory pracy doktorskiej wnioskuję o jej wyróżnienie.

Recenzowana praca w pełni spełnia wszystkie kryteria określone w art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz. U. z 2017, poz. 1789 ze zm.) w związku z art. 179 ust. 1 ustawy z dnia 3 lipca 2018 r. Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z 2018, poz. 669 ze zm.) i może być przedmiotem dalszego procedowania w przewodzie doktorskim, zgodnie z obowiązującymi regulacjami.

Artur Kudnecki