

**Recenzja rozprawy doktorskiej autorstwa magistra Grzegorza Jarosiewicza pod tytułem „Mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług transakcji krajowych” (ss. 327) napisanej pod kierunkiem naukowym dr hab. Rafała Dowgiera, prof. UwB**

### **1. Wprowadzenie**

Przedłożona do recenzji rozprawa doktorska dotyczy mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług transakcji krajowych. Rozprawa niewątpliwie ma charakter monograficzny.

### **2. Wybór problematyki i sformułowanie tytułu rozprawy**

Mechanizm odwrotnego obciążenia transakcji krajowych pełni coraz to większą rolę w unijnym systemie podatku od wartości dodanej – głównie jako rozwiązanie służące eliminacji niektórych typów oszustw w sferze tego podatku. Jak dotychczas w polskiej literaturze naukowej problematyką odwrotnego obciążenia zajmowała się M. Sęk, przy czym w centrum jej zainteresowań znalazło się odwrotne obciążenie w transakcjach wewnątrzunijnych. Poza tym problematyka odwrotnego obciążenia stawiała się raczej przedmiotem opracowań komentatorskich czy przyczynkarskich, w literaturze naukowej występowała zaś istotna luka. Dobrze zatem, że Autor postanowił wypełnić braki w literaturze przedmiotu i zajął się odwrotnym obciążeniem w podatku od towarów i usług.

Sformułowanie tytułu rozprawy doktorskiej nie budzi większych zastrzeżeń, chociaż Autor często wykracza poza analizę polskich przepisów dotyczących odwrotnego obciążenia. Wydaje się zatem, że bardziej zasadne byłoby odniesienie się w tytule do podatku od wartości dodanej.

**Wybór problematyki oraz sformułowanie tytułu rozprawy doktorskiej należy ocenić w pełni pozytywnie.**

### **3. Struktura pracy**

Praca składa się z pięciu rozdziałów. Rozdział I poprzedzony jest spisem treści, wykazem skrótów i wstępem. Merytoryczna część pracy kończy się podsumowaniem. W końcowej części zawarte są różnorodne wykazy źródeł takie jak bibliografia, wykaz orzeczeń, wykaz innych źródeł, spis tabel i spis wykresów.

We wstępie rozprawy Doktorant postawił pytanie: czy w obecnym stanie prawnym właściwym kierunkiem zmian w opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług jest wprowadzanie mechanizmu odwrotnego opodatkowania w stosunku do nowych grup towarów i usług, a także czy wprowadzenie mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT przyczyniło się do zmniejszenia wyłudzeń tego podatku oraz poprawy sytuacji w branżach, które tym mechanizmem zostały objęte? Postawił też kilka pytań pomocniczych. Wskazał zastosowane metody badawcze: dogmatyczną, empirycznoprawną, prawnoporównawczą oraz historycznoprawną.

Rozdział I dotyczy zagadnień wprowadzających. W rozdziale II Autor analizie poddał wzorzec mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług w Polsce oraz w wybranych krajach Unii Europejskiej. Mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od

towarów i usług w Polsce oraz w wybranych krajach Unii Europejskiej dotyczy rozdział III. Ekonomicznymi konsekwencjami wprowadzenia w Polsce mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług Doktorant zajął się w rozdziale IV. Rozdział V zawiera – w świetle tytułu – wnioski *de lege lata* i *de lege ferenda*.

Podział treści w ramach poszczególnych rozdziałów jest w konsekwentny. Powyższa struktura pozwala na osiągnięcie celów, jakie Autor sobie postawił i udzieleniu odpowiedzi na pytanie, które zostało sformułowane we wstępie. Co równie ważne, dzięki zachowaniu wspomnianej struktury pracę dobrze się czyta. Lektura jednego rozdziału płynnie prowadzi czytelnika do treści rozdziału kolejnego.

Pewnym mankamentem jest jednak zaburzenie proporcji poszczególnych fragmentów pracy. Zbyt wiele uwagi Autor poświęcił problematyce w istocie wprowadzającej. Dopiero około strony 90 zaczyna się analiza prawnej konstrukcji mechanizmu odwróconego obciążenia. Dodatkowo liczne wcześniej zaprezentowane informacje sprawiają wrażenie skierowanych raczej do osób, które miałyby poznawać system VAT od podstaw. Autor prezentuje np. zasady opodatkowania VAT – także poza samym prawem do odliczenia, które rzeczywiście ma istotne znaczenie przy omawianiu tematyki odwrotnego obciążenia.

**Struktura rozprawy jest adekwatna do analizowanej w niej problematyki, lecz proporcje mogłyby być zmienione tak, aby większa część rozprawy dotyczyła wnikliwej analizie odwrotnego obciążenia, a mniejsza wprowadzeniu do systemu VAT.**

#### **4. Uwagi merytoryczne**

Poziom merytoryczny pracy jest dobry. W niniejszym fragmencie recenzent odnosi się wyłącznie do elementów nieco wątpliwych czy dyskusyjnych merytorycznie bądź przynajmniej wartych uzupełnienia.

W niektórych fragmentach Autor używa również pojęcia „nadużycie” (np. s. 7, s. 173 czy s. 251 recenzowanej rozprawy) w odniesieniu do czynów naruszających przepisy regulujące opodatkowanie podatkiem od wartości dodanej. W ocenie recenzenta, nie ma podstaw do utożsamiania oszustw podatkowych z nadużyciem prawa. Oszustwo jest działaniem nielegalnym (np. w ramach karuzeli podatkowej czy oszustwa typu „znikający podatnik” mechanizm oszustwa wymaga, aby wystawca faktury nie zapłacił podatku na rachunek właściwego organu podatkowego, co jest przecież wbrew prawu). Nadużycie natomiast polega na ścisłym przestrzeganiu przepisów pojmowanych literalnie, lecz wbrew celowi prawodawcy, gdzie działanie takie prowadzi do uzyskania korzyści podatkowej. Oczywiście oszustwa podatkowe w pewnym zakresie oparte są na eksploatacji pewnych regulacji w ramach systemu VAT (np. prawo do odliczenia podatku naliczonego przez nabywcę skorelowane jest z powstaniem obowiązku podatkowego u dostawcy, a nie z zapłatą podatku przez dostawcę). Nie mogą one jednak być traktowane jako przejawy nadużycia, jeśli tylko wiążą się z naruszeniem przepisów.

Na stronie 9 Autor napisał: „Ustawodawca poprzez wprowadzenie tego mechanizmu anihiluje te elementy systemu podatku od wartości dodanej, które mogą być wykorzystane przez przestępców podatkowych. Mianowicie nie pozwala na to, aby podatnicy występujący w łańcuchu dostaw mogli ubiegać się o zwrot podatku (nadwyżki podatku naliczonego nad należnym) zapłaconego przez podmioty występujące wcześniej w tym łańcuchu, jak dzieje się to przy normalnym trybie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej.” W cytowanym

fragmentcie zaskakuje użycie słowa „zapłaconego”. Mechanizm przestępstw podatkowych polega na uzyskaniu zwrotu przez nabywcę towaru lub usługi w sytuacji, gdy dostawca towaru lub usługodawca nie zapłacił podatku od dokonanej czynności, a jedynie wykazał go w fakturze.

Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) obowiązywała do dnia 30 kwietnia 2004 r., a nie do dnia 1 maja 2004 r., jak wskazał Autor (s. 84 recenzowanej rozprawy).

Pozytywnie wyróżnia się dojrzała i ukazująca zrozumienie systemu VAT polemika z argumentami prezentowanymi w piśmiennictwie przez przeciwników stosowania odwrotnego obciążenia w systemie VAT.

**Poziom merytoryczny rozprawy należy ocenić jako dobry.**

## **5. Uwagi dotyczące terminologii**

Autor posługuje się określeniem „podatek VAT” (np. s. 8 czy s. 207), co jest o tyle niefortunne, o ile sam skrót „VAT” zawiera słowo „podatek”.

Nie w pełni zrozumiałe dla recenzenta jest używanie przez Doktoranta słowa „wspólnotowy” w odniesieniu do systemu podatku od towarów i usług (zob. np. s. 47). Obecnie adekwatne byłoby raczej określenie „unijny”.

Wydaje się, że akty prawne raczej „obowiązują” niż „funkcjonują” – wbrew temu, co Doktorant napisał na s. 84 recenzowanej rozprawy o ustawie z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.).

Zastanawiające jest odniesienie do pojęcia „przestępstwa podatkowego” i przepisów penalizujących niektóre czyny. Wydaje się, że nie należy utożsamiać czynów penalizowanych (przez poszczególne państwa członkowskie) z czynami naruszającymi reguły opodatkowania VAT (w systemie unijnym).

**Uchybienia terminologiczne są nieliczne i nie wpływają w sposób zasadniczy na ogólną ocenę pracy.**

## **6. Formalne aspekty pracy**

Strona formalna pracy jest przyzwoita, chociaż rozprawa doktorska nie jest wolna (od drobnych i nielicznych) uchybień.

Występują drobne błędy – literówki np. „deregowana” (s. 107).

Dostrzec można brak konsekwencji w zapisie – np. inicjał imienia po nazwisku (przypis nr 277, s. 125), brak inicjału imienia (przypis nr 381, s. 215), chociaż zazwyczaj w przypisach inicjał imienia poprzedza nazwisko. Z kolei w bibliografii inicjał imienia występuje po nazwisku, ale też znaleźć można nieuzasadnione odstępstwo od reguły (s. 307).

Na stronie 249 recenzowanej rozprawy w tekście podstawowym Doktorant napisał o „doktrynie”, a w przypisie wskazał na publikację ze strony internetowej [www.podatki.abc.com.pl](http://www.podatki.abc.com.pl), której autor nawet nie został wskazany (nr 402).

**W pracy występują drobne uchybienia formalne. Trzeba jednak podkreślić, że bardzo mała liczba tych uchybień powoduje, iż nie powinny one wpływać na ogólną ocenę rozprawy.**

## **7. Podsumowanie**

**Jestem przekonany, że przedłożona do recenzji rozprawa doktorska stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, w którym Kandydat wykazał ogólną wiedzę teoretyczną z zakresu prawa i umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej lub artystycznej. Wobec powyższego rozprawa doktorska spełnia wymogi wynikające z 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 r., poz. 1789 ze zm.).**

Toruń, dnia 18 marca 2019 r.



Dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki, prof. UMK  
Uniwersytet Mikołaja Kopernika