

Szczecin, dnia 22 sierpnia 2018 r.

Prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski

Katedra Prawa Finansowego

Wydział Prawa i Administracji

Uniwersytet Szczeciński

### Recenzja

rozprawy doktorskiej mgra Tadeusza Onisko

*pt. Zakres i przesłanki opodatkowania podmiotów prawa publicznego podatkiem od wartości dodanej (ss. 322 oraz wykazy materiałów źródłowych)*

#### I. Uwagi ogólne oraz uzasadnienie wyboru tematu rozprawy i przyjętych założeń

Problem opodatkowania podmiotów prawa publicznego, z uwagi na ich szczególny status prawny oraz zakres wykonywanych zadań publicznych, których beneficjentami są duże grupy społeczne, od wielu lat wzbudza liczne kontrowersje i jest przedmiotem zainteresowania przedstawicieli doktryny prawa podatkowego. Przykładem może być opodatkowanie podatkiem od towarów i usług podmiotów sektora samorządowego, w szczególności jednostek samorządu terytorialnego. Określenie „podmiot prawa publicznego” jest bardzo pojemne i może być odnoszone np. do fundacji prawa publicznego, związków wyznaniowych, jednostek samorządu terytorialnego, agencji państwowych, Bankowego Funduszu Gwarancyjnego. Różny jest zakres działania poszczególnych rodzajów podmiotów prawa publicznego oraz przysługującego im władztwa. Podobne uwagi można odnieść do innych fundamentalnych pojęć stosowanych w doktrynie i judykaturze, np. zadanie publiczne, władza publiczna lub organ władzy publicznej.

Problematyka opodatkowania podmiotów prawa publicznego podatkiem od wartości dodanej, dalej VAT (podatkiem od towarów i usług) od wielu lat jest przedmiotem badań naukowych lub popularnonaukowych. Ich rezultaty przybierają przede wszystkim postać

artykułów, referatów na konferencje lub opracowań w pracach zbiorowych. W zasadzie brak w tym zakresie naukowych prac o charakterze monograficznym. Obok tych, które Doktorant wykorzystał do napisania rozprawy doktorskiej można wskazać również na inne wybrane przykłady: M. Szymankiewicz, *Opodatkowanie podatkiem VAT działalności gospodarczej podmiotów prawa publicznego w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, „Finanse Komunalne” 2011, nr 3, s. 21-31; R. Cieślak, E. Kornberger-Sokołowska, *Działalność gospodarcza podmiotu publicznego - na przykładzie Agencji Mienia Wojskowego*, „Prawo i Podatki” 2009, nr 11, s. 18-24; S. Czajka, K. Czerwińska, *Organ władzy publicznej jako podatnik VAT*, „Prawo i Podatki” 2009, nr 6, s. 16-20; K. Czarny, *Zakres i sposób definiowania pojęcia organów władzy publicznej na gruncie VAT*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2010, nr 6, s. 27-33; Ł. Postrzech, *Organ władzy publicznej jako podatnik VAT*, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 9, s. 21-25.

Doktorant względnie szeroko wyznacza zakres prowadzonych przez siebie badań. Decydujące znaczenie ma w tym przypadku sposób ujęcia określenia „podmioty prawa publicznego” oraz w aspekcie problematyki opodatkowania odniesienie się do najpowszechniejszej współcześnie daniny publicznej, jaką jest podatek VAT. Wyznaczenie granic problematyki badawczej dowodzi, że Doktorant jest zdeterminowany rozwiązać istotny problem mający znaczenie nie tylko teoretyczne, ale również praktyczne. Zebrane w tym zakresie doświadczenia mogą być przydatne w kolejnych procesach legislacyjnych dotyczących stanowienia krajowego prawa podatkowego oraz implementowania do niego standardów unijnego prawa podatkowego. Ponadto, uwzględniając znaczenie sektora publicznego w Polsce i liczbę funkcjonujących w nim podmiotów mających status podmiotów publicznych, wybrany problem badawczy jest doniosły. Status podmiotu prawa publicznego, jako podatnika VAT, związany jest zarówno z określonymi obowiązkami, jak i uprawnieniami, co zostało wyraźnie zaakcentowane przez Doktoranta (s. 11).

Przyjęta przez Doktoranta koncepcja prowadzenia badań jest właściwa. Rozwiązanie problemu dotyczącego zakresu i przesłanek opodatkowania podatkiem VAT określonej kategorii podmiotowej, a nie tylko jej części, może stanowić impuls do podjęcia działań legislacyjnych, które mogą w przyszłości doprowadzić do większej przejrzystości rozwiązań prawnych i ograniczenia w tym zakresie „twórczości” w postaci urzędowych interpretacji przepisów prawa podatkowego podatnych na przyjmowane cele polityki fiskalnej oraz rosnące potrzeby budżetu państwa.

Autor formułuje główny cel badań, którym jest „przeprowadzenie analizy zagadnienia opodatkowania podmiotów prawa publicznego podatkiem od wartości dodanej (podmiotowości prawnopodatkowej jednostek sfery publicznej) ze szczególnym uwzględnieniem orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej” (s. 12). Sformułował także tezę, że „podmioty prawa publicznego, o ile prowadzą samodzielnie (niezależnie) – specyficzną definiowaną w przepisach o podatku od wartości dodanej – działalność gospodarczą, są podatnikami podatku od wartości dodanej, tak samo, jak każdy podmiot prywatny” (s. 13). Dodatkowym celem Doktoranta jest wykazanie, że „polski ustawodawca dokonał wadliwej implementacji przepisów szóstej dyrektywy do polskiego systemu prawa, skutkiem czego zakres opodatkowania podmiotów prawa publicznego różni się znacząco do probierza, jakim są aktualnie przepisy dyrektywy 2006/112 z 28 listopada 2006 r.”. Ponadto, zamierza udowodnić, że pojęciem kluczowym dla opodatkowania VAT sfery publicznej jest pojęcie „podmiot prawa publicznego”, a nie „organ władzy publicznej” oraz, że przesłanka „władztwa publicznego” – powszechnie przyjmowana w doktrynie i judykaturze – jest w istocie irrelevantna do ustalenia zakresu opodatkowania podatkiem VAT (s. 13).

Przyjęte cele rozprawy doktorskiej oraz sformułowana teza determinują potrzebę prowadzenia wielowątkowych i złożonych analiz materiału normatywnego, dorobku judykatury oraz dorobku doktryny prawa podatkowego, zarówno krajowego, jak i unijnego. Z uwagi na specyfikę problemu badawczego Autor uznał, że niezbędne było przeprowadzenie badań anglojęzycznych wersji tekstów prawnych. Trafnie uzasadnia to potrzebą pracy „u źródła, które oddaje pierwotną myśl odpowiedniego organu unijnego, a także pozwala uniknąć błędów tłumaczeń pochodzących sprzed wejścia Polski do UE”. Przyjęcie takiego sposobu prowadzenia badań istotnie podnosi walory recenzowanej rozprawy doktorskiej.

Należy ponadto pokreślić, że rozprawa doktorska poświęcona jest ważnej problematyce prawnej sytuowanej przede wszystkim w obszarach regulowanych przepisami unijnego i krajowego prawa podatkowego. Z uwagi na znaczenie wpływów podatkowych z VAT w konstruowaniu strony dochodowej budżetu państwa oraz zobowiązań finansowych Rzeczypospolitej Polskiej wobec budżetu UE, a także utrzymywanie równowagi budżetowej oraz dopuszczalnego poziomu deficytu budżetu państwa, poddanie naukowej analizie i ocenie tej problematyki należy uznać za konieczne i niezbędne z punktu widzenia dalszego doskonalenia krajowego prawa podatkowego oraz działalności administracji skarbowo-podatkowej w Polsce. Względnie szerokie ujęcie badanej przez Autora problematyki ma

pozytywny wpływ na głębię prowadzonych rozważań i stwarza możliwość formułowania ocen o charakterze uniwersalnym, co jest istotne z punktu widzenia standardów przyjmowanych dla rozpraw doktorskich.

Tytuł rozprawy doktorskiej został sformułowany w sposób zwięzły, a wyznaczone nim ramy analiz umożliwiają przeprowadzenie badań w ważnym obszarze współczesnej nauki prawa podatkowego. Oceniam, że w recenzowanej rozprawie dokonano właściwego wyboru zagadnień, tzn. tych, które mają bezpośredni związek z tytułem rozprawy, jej celami oraz tezą. Przyjęta przez Autora koncepcja pozwala na analizę zagadnień o charakterze teoretycznym oraz praktycznym. Walorem recenzowanej rozprawy jest również to, że wpisuje się ona w ważny nurt współczesnych badań nad prawem podatkowym, podmiotowością podatkowoprawną oraz zasadami, które powinny być uwzględniane przy nakładaniu ciężarów podatkowych. Ważne jest również to, że Autor nie ogranicza się do analizy regulacji prawnych, ale podejmuje również udane próby porządkowania dorobku doktryny i orzecznictwa sądów w badanym zakresie. Jego ustalenia w wielu przypadkach mają charakter uniwersalny i ponadczasowy, a więc mogą być przydatne także w przyszłości, nawet po ewentualnych istotnych zmianach ustawodawstwa regulującego zasady opodatkowania podatkiem VAT.

Przyjęta przez Autora koncepcja rozprawy oraz sposób wyznaczenia obszaru badawczego, którego efektem jest tytuł rozprawy doktorskiej, determinują zastosowanie określonych metod badawczych. Z tych względów podstawową jest metoda dogmatycznoprawna zastosowana przede wszystkim w odniesieniu do analizy materiału normatywnego, dorobku doktryny oraz dorobku judykatury. Pomocniczo Doktorant stosuje metodę empiryczną oraz komparatystyczną. Wyznaczone tytułem rozprawy doktorskiej ramy badań determinują prowadzenie analiz i formułowanie ocen w obszarze regulowanym przepisami prawa podatkowego, zarówno krajowego, jak i unijnego.

Rozprawa doktorska dotyczy oryginalnej problematyki podatkowoprawnej oraz jest kompletna, a więc spełnia ustawowe standardy adresowane do rozpraw doktorskich. Z punktu widzenia rozwoju nauki prawa podatkowego, jest opracowaniem potrzebnym, odnoszącym się do istotnego zagadnienia prawnego mającego znaczący wpływ na sposób tworzenia i stosowania prawa podatkowego, w szczególności w zakresie podatków pośrednich. Cele rozprawy oraz teza pozostają we właściwych relacjach z konstrukcją rozprawy i źródłami wykorzystanymi przy jej pisaniu. Autor podjął udaną próbę połączenia aspektów

normatywnych z dorobkiem doktryny prawa podatkowego oraz orzecznictwa sądów krajowych i unijnych. W tym kontekście można uznać, że nie tylko wyboru tematu recenzowanej rozprawy, ale również wyznaczenia granic problematyki badawczej dokonano w sposób poprawny, umożliwiając przeprowadzenie szczegółowej i pogłębionej analizy normatywnych, doktrynalnych i empirycznych aspektów odnoszących się do zakresu i przesłanek opodatkowania podatkiem VAT podmiotów prawa publicznego.

## II. Ocena przyjętej struktury i sposobu realizacji koncepcji rozprawy

Struktura rozprawy została podporządkowana wynikającemu z jej tytułu zakresowi przedmiotowemu oraz przyjętej przez Autora koncepcji badawczej. Rozprawa składa się z wprowadzenia, pięciu rozdziałów, zakończenia, a także z załączników, w których zamieszczono wykazy: wykorzystanej literatury przedmiotu, orzeczeń sądów i trybunałów (unijnych, krajowych), opinii Rzeczników Generalnych przy TSUE, pism urzędowych, a także stosowanych skrótów. Każdy kolejny rozdział wynika z poprzedniego i jest niezbędny następnemu, wyczerpując prawną materię opodatkowania podatkiem VAT podmiotów prawa publicznego.

W rozprawie zachowano właściwe proporcje między poszczególnymi rozdziałami, co oznacza, że z jednakową uwagą potraktowano poszczególne kwestie związane z badaną problematyką. Zagadnienia o charakterze ogólnym (podstawowym) dobrze korespondują ze szczegółowymi problemami i łącznie tworzą wewnątrznie spójną całość. Zachowano przejrzysty układ narracji zapoczątkowany prezentacją zagadnień ogólnych i zakończony rozważaniami o bardzo szczegółowym charakterze. Autor właściwie wyselekcjonował problemy badawcze oraz umiejętnie pogrupował je w określone sekwencje. Oceniam, że właśnie taki sposób wyodrębnienia badanych zagadnień pozytywnie wpływa na przejrzystość oraz komunikatywność prowadzonych rozważań.

W rozdziale pierwszym podjęto próbę wyjaśnienia i usystematyzowania podstawowych pojęć, w tym zastosowanych w tytule rozprawy doktorskiej. Można uznać, że rozważania zawarte w tej części rozprawy są kontynuacją wprowadzenia i jednocześnie pełnią funkcję tzw. bilansu otwarcia, niezbędnego do dalszych szczegółowych badań. Doktorant przywołał argumenty, którymi uzasadnił stosowanie określeń „podatek od wartości dodanej” zamiast polskiego ustawowego pojęcia „podatek od towarów i usług”. Można tym zakresie polemizować z Autorem, czy było to konieczne również w tych przypadkach, w których rozważania odnoszą się do polskiego ustawodawstwa podatkowego. Niemniej jednak trzeba

stwierdzić, że Doktorant jest konsekwentny w swoim wyborze i w całej rozprawie w tym zakresie stosuje jednakowy aparat pojęciowy. Rozważania dotyczące istoty podatku VAT oraz jego cech, a także podatnika tego podatku oraz pojęcia działalności gospodarczej w aspekcie statusu podatnika VAT są wyczerpujące i niezbędne z punktu widzenia przyjętych założeń koncepcyjnych w recenzowanej rozprawie.

Doktorant stwierdza, że pojęcie podatnika nie istnieje w oderwaniu od instytucji prawnej podatku (s. 19), a także w oderwaniu od przedmiotu opodatkowania, który ma istotny wpływ na kształtowanie podmiotowości podatkowoprawnej (s. 20). W tle tych rozważań przywołano pogląd przedstawiciela doktryny, według którego „podmiotowość prawnopodatkową może mieć małżeństwo, rodzina, podatkowa grupa podatkowa w podatku dochodowym od osób prawnych lub masa spadkowa w podatku od spadków i darowizn” (s. 21). Trudno zgodzić się z takim twierdzeniem, ponieważ tylko podatkowa grupa kapitałowa, jako podmiot zbiorowy i wyłącznie na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych jest podmiotem tego podatku. Masa spadkowa, jako podmiot podatku, to konstrukcja jedynie historyczna i dotyczyła rozwiązań przyjętych w art. 5 dekretu z dnia 3 lutego 1947 r. o podatku od nabycia praw majątkowych (Dz. U. z 1951 r. Nr 9, poz. 74 ze zm.) – obowiązek podatkowy obciążał m.in. spadki nieobjęte. Małżeństwo lub rodzina nie są podatnikami, w szczególności podatku dochodowego od osób fizycznych. Podatnikami pozostają poszczególni małżonkowie nawet wtedy, gdy swoje dochody poddają łącznemu opodatkowaniu.

Autor słusznie akcentuje wątpliwości dotyczące statusu podatkowoprawnego spółek cywilnych, w tym w odniesieniu do podatku dochodowego lub podatku od nieruchomości (s. 22-24). Wątpliwości te mogą być jeszcze większe w kontekście unormowań zawartych w art. 115 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym wspólnik spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej oraz komplementariusz spółki komandytowej albo komandytowo-akcyjnej odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie ze spółką i z pozostałymi wspólnikami **za zaległości podatkowe spółki**. Przepis ten stosuje się również do odpowiedzialności byłego wspólnika za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie, gdy był on wspólnikiem. Z cytowanego przepisu wynika, że pierwotnie podatnikiem jest wymieniona w nim spółka, a wspólnik ponosi odpowiedzialność dopiero od momentu powstania zaległości podatkowej. W art. 115 o.p. mowa jest ogólnie o zaległościach podatkowych, a więc wynikających z różnych tytułów podatkowych. Czy zdaniem Doktoranta dokonując konfrontacji postanowień art. 115 oraz art. 7 § 1 o.p., zgodnie z którym podatnikiem jest

osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca **na mocy ustaw podatkowych** obowiązkowi podatkowemu (przy czym istotna jest legalna definicja pojęcia „ustawa podatkowa” sformułowana w art. 3 pkt 1 o.p.) pozwala na wyprowadzenie wniosku o podmiotowości podatkowoprawnej wszystkich spółek wymienionych w art. 115 o.p. w zakresie wszystkich danin publicznych, do których stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej (vide art. 2 o.p.), czy też przepis art. 115 o.p. jest odpowiednio modyfikowany przepisami ustaw regulujących poszczególne rodzaje danin publicznych? Czy z art. 115 o.p. można wywodzić uniwersalną (powszechną) podmiotowość podatkowoprawną spółek wymienionych w tym przepisie, czy też nie ma on samodzielnego bytu prawnego i powinien być analizowany łącznie z przepisem odpowiedniej ustawy podatkowej?

Doktorant szczegółowo analizuje pojęcie oraz cechy działalności gospodarczej zdefiniowanej w przepisach dyrektywy 2006/112/UE (s. 45-64). W efekcie tych rozważań dokonuje podsunowania w formie czterech cech, którymi charakteryzuje się działalność gospodarcza w rozumieniu dyrektywy 2006/112/UE, tzn.: posiada stały (profesjonalny) charakter, jest wykonywana za wynagrodzeniem, występuje indywidualny konsument dostawy lub usługi, jest wykonywana w warunkach konkurencji gospodarczej (s. 62). Autor krytycznie ocenił zamieszczenie w polskiej ustawie o VAT autonomicznej definicji działalności gospodarczej (s. 63). Zarówno w okresie obowiązywania ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, jak i od dnia 30 kwietnia 2018 r., tzn. od momentu wejścia w życie przepisów ustawy Prawo przedsiębiorców, definicja działalności gospodarczej sformułowana w polskiej ustawie o VAT istotnie różni się od definicji tego pojęcia w ww. ustawach. Ustawa – Prawo przedsiębiorców m.in. implementuje postanowienia dyrektywy 2006/123/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 12 grudnia 2006 r. dotyczącej usług na rynku wewnętrznym (Dz. Urz. UE.L Nr 376, str. 36). Dyrektywa m.in. nie ma zastosowania do: usług zdrowotnych niezależnie od tego, czy są one świadczone w placówkach opieki zdrowotnej, jak również niezależnie od sposobu ich zorganizowania i finansowania na poziomie krajowym oraz tego, czy są to usługi publiczne, czy prywatne; działań, które są związane z wykonywaniem władzy publicznej zgodnie z art. 45 Traktatu. Ponadto nie dotyczy ona liberalizacji usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym zarezerwowanych dla podmiotów publicznych lub prywatnych, ani prywatyzacji podmiotów publicznych świadczących usługi. Nie oznacza to jednak pełnego wyłączenia wszystkich podmiotów publicznych, które w rozumieniu tej dyrektywy mogą być usługodawcami.

Wielokrotnie w dyrektywie 2006/123/UE używane jest określenie „działalność gospodarcza”, ale nie zostało ono zdefiniowane ani nie odesłano w sposób wyraźny do innego aktu unijnego co do sposobu rozumienia działalności gospodarczej.

Uwzględniając wyżej opisany stan prawny, czy zdaniem Doktoranta polski podmiot prawa publicznego, będący usługodawcą w rozumieniu dyrektywy 2006/123/UE, dla potrzeb podmiotowości podatkowoprawnej w podatku VAT powinien być oceniany – w kontekście prowadzonej działalności gospodarczej – poprzez pryzmat cech „działalności gospodarczej” przyjętych w polskiej ustawie o VAT lub w polskiej ustawie – Prawo przedsiębiorców, lub w unijnej dyrektywie 2006/112/UE w związku z dyrektywą 2006/123/UE? Czy wejście w życie ustawy – Prawo przedsiębiorców od dnia 30 kwietnia 2018 r. w jakikolwiek sposób może wpłynąć na unifikację pojęć „działalność gospodarcza” stosowanych w polskim porządku prawnym i pełniejsze nawiązanie do unijnego rozumienia tego pojęcia (projektodawca ustawy wyraźnie w projekcie ustawy deklarował zamiar implementacji przepisów dyrektywy 2006/123/UE), czy też aktualny stan polskiego ustawodawstwa jest taki, jaki był w okresie obowiązywania ustawy o swobodzie działalności gospodarczej i ustawa – Prawo przedsiębiorców nie wprowadza nie tylko nowych rozwiązań prawnych, ale nawet możliwości nowych kierunku interpretacji? Słusznie Doktorant stwierdza, że prowadzenie działalności gospodarczej przez podmiot prawa publicznego nie decyduje o nabyciu statusu przedsiębiorcy, a posiadanie takiego statusu nie oznacza jeszcze o opodatkowaniu lub wyłączeniu z opodatkowania (np. s. 317).

W podsumowaniu rozdziału pierwszego został wyrażony pogląd, że gminne jednostki budżetowe m.in. „nie osiągają własnych dochodów i nie ponoszą kosztów dotyczących działalności, a więc nie spełniają kryterium samodzielności (niezależności) przewidzianego w art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/UE i w konsekwencji nie mogą być one uznane za podatników podatku od wartości dodanej” (s. 73). Czy Doktorant podtrzymuje ten pogląd również w odniesieniu do tych samorządowych jednostek budżetowych, które na podstawie art. 223 ustawy o finansach publicznych i odpowiedniej uchwały organu stanowiącego j.s.t. mogą posiadać wydzielony rachunek dochodów i gromadzić na nim wpływy z określonych źródeł (np. opłat za wynajem sal i innych powierzchni, opłat za korzystanie z komputerów, innych urządzeń i wyposażenia) oraz dokonywać z niego określonych wydatków (np. bieżących i inwestycyjnych)? Podobny problem dotyczy państwowych jednostek budżetowych uprawnionych na podstawie art. 11a ustawy o finansach publicznych do posiadania wydzielonego rachunku dochodów.



W rozdziale drugim wyczerpującej i kompleksowej analizie poddano problem podmiotowości w zakresie podatku VAT podmiotów prawa publicznego. Rozważania dotyczące sposobu rozumienia pojęć „podmioty zarządzane prawem publicznym”, „podmioty prawa publicznego” oraz „organy władzy publicznej” oraz dokonana przez Doktoranta ich delimitacja zasługują na uwagę i są poprawnie uzasadnione. Za istotny wkład Autora w wyjaśnianiu różnych w tym zakresie wątpliwości można uznać wyselekcjonowanie oraz uporządkowane zestawienie tez i znaczących fragmentów uzasadnień orzeczeń TSUE. Przedstawiony przez Doktoranta materiał źródłowy potwierdza, jak trudnym zadaniem dla unijnego prawodawcy jest sformułowanie, uniwersalnej i możliwej do zaakceptowania we wszystkich krajowych porządkach prawnych państw członkowskich, definicji pojęcia „podmiot prawa publicznego”. Autor dostrzega możliwość rozwiązania problemu braku definicji tego pojęcia przez orzecznictwo TSUE (s. 89). Czy można jednak przypuszczać, że będą to rozwiązania trwałe i powszechnie akceptowalne? Może raczej dochodzić do eskalacji sporów w celu np. zmiany dotychczasowej linii orzeczniczej? Wydaje się, że pożądanym rozwiązaniem byłoby sformułowanie definicji legalnej podmiotu prawa publicznego w unijnym akcie prawnym, co mogłoby przyczynić się do większej stabilizacji w tak newralgicznym obszarze, który jest regulowany przepisami prawa podatkowego.

Badając kolejny aspekt statusu podmiotu prawa publicznego Autor zajął się także jego działaniem w charakterze organu władzy publicznej (s. 89 i nast.). Prowadzona w tym zakresie analiza orzeczniczego dorobku TSUE prowadzi do konstatacji, że „dla zwolnienia podmiotu prawa publicznego z podatku VAT obok przesłanki podlegania prawu publicznego jest działanie w charakterze organu władzy publicznej, tzn. łączne spełnianie tych przesłanek” (s. 90). W związku z tym Doktorant wskazuje na problemy interpretacyjne związane z rozumieniem stwierdzenia „w charakterze organu władzy publicznej” oraz „działania w zakresie władztwa publicznego”. Przywołane orzeczenia TSUE wskazują na wieloletni proces kształtowania się linii orzeczniczej. Podobnie szczegółowo analizowana jest przesłanka „znaczącego zakłócenia warunków konkurencji” (s. 101 i nast.). Słusznie pojęcia „konkurencja” oraz „znaczące zakłócenie konkurencji” łączone są z zasadą neutralności podatku VAT. Na poparcie tego stanowiska przywołuje wybrane orzeczenia TSUE.

Poprawnie są prowadzone rozważania, w tym formułowane krytyczne oceny, dotyczące opcji uznania za działalność wykonywaną w charakterze organów władzy publicznej (s. 118-120) oraz charakterystyka opodatkowania podmiotów prawa publicznego podatkiem VAT w państwach unijnych. Autor przejrzyście przedstawia różne sposoby

uregulowania tego problemu w poszczególnych grupach państw członkowskich. W obszernym podsumowaniu rozdziału drugiego Doktorant wskazuje na przyczyny braku w unijnym prawie podatkowym, a w szczególności w dyrektywie 2006/112/UE, definicji pojęcia „podmiot prawa publicznego”. Wyjaśnia również, dlaczego takiej uniwersalnej definicji nie wypracowano w orzecznictwie TSUE.

W rozdziale trzecim poddano szczegółowej analizie przesłanki opodatkowania podmiotów prawa publicznego polskim podatkiem VAT. Trafnie Autor podkreśla, że szczegółowość rozwiązań przyjętych w dyrektywie 2006/112/UE pozostawia państwom członkowskim wąski margines wprowadzania odmiennych rozwiązań w krajowym porządku prawnym. Przejrzyste i kompleksowe analizy odnoszą się do pojęcia „organ władzy publicznej”. Trafnie podkreślono, że w Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r. posłużono się nie tylko ww. pojęciem, ale również określeniem „władze publiczne” (s. 141). Należy zgodzić się z oceną, że nie są to pojęcia tożsame, a dodatkowe argumenty potwierdzające ten wniosek Autor umiejętnie wskazuje w rozwiązaniach ustawowych (np. w ustawie o dostępie do informacji publicznej lub w ustawie o finansach publicznych) oraz w poglądach wybranych przedstawicieli doktryny prawa. W konkluzji Doktorant przyjmuje, że polskie regulacje prawne nie są przydatne w procesie ustalania znaczenia pojęcia „organ władzy publicznej” z uwagi na brak jednolitej jego definicji oraz zakaz nadawania temu pojęciu innej treści od przyjętej w orzecznictwie TSUE (s. 147).

Wartościowe są także oceny dotyczące stosowanego w polskim prawie określenia „podmioty prawa publicznego”. Autor koncentruje swoją uwagę przede wszystkim na instytucji samorządu terytorialnego (s. 149-153). Wskazane byłoby jednak objęcie prowadzonymi w tym zakresie badaniami także innych podmiotów, które z uwagi na ich sposób utworzenia, ustawowy zakres zadań, możliwość stosowania określonych instrumentów władczych oraz inne cechy mogą być zaliczane do kategorii „podmioty prawa publicznego”. Powyższa uwaga może dotyczyć m.in. Bankowego Funduszu Gwarancyjnego (interesujący w tym zakresie jest artykuł profesora Michała Kuleszy opublikowany w miesięczniku „Glosa” z 2000 r. nr 10), Ubezpieczeniowego Funduszu Gwarancyjnego lub Krajowego Depozytu Papierów Wartościowych SA. W orzecznictwie sądów pojawia się również określenie „podmiot wykonujący zadania publiczne przekazane ustawowo” (np. Polski Związek Łowiecki). Nie bez znaczenia jest również to, że w odniesieniu do niektórych z nich, np. Bankowego Funduszu Gwarancyjnego oraz Ubezpieczeniowego Funduszu Gwarancyjnego wprost są adresowane określone przepisy ustaw podatkowych, tzn. art. 6 ust.

1 pkt 17, art. 11 ust. 8 pkt 4 oraz art. 17 ust. 1 pkt 22 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Przedstawiając zakres opodatkowania podmiotów prawa publicznego polskim VAT w ujęciu historycznym, Doktorant omówił ewolucję unormowań poczynawszy od 1993 r. Trafnie ocenił, że zasada powszechności opodatkowania oraz brak wyraźnego wyłączenia podmiotów prawa publicznego przesądzały ówczasie o ich podmiotowości podatkowoprawnej na gruncie VAT (s. 154). Słusznie krytycznie ocenia zbyt ogólnie sformułowany przepis art. 15 ust. 6 aktualnie obowiązującej ustawy o VAT. Na tle tej krytycznej oceny można postawić pytanie o określenie „urząd” zastosowane w treści art. 15 ust. 6 ustawy o VAT. Czy ustawodawca nie uznając za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy, a więc odwołując się kryteriów podmiotowych (zestawienie określeń „podatnik”, „organ władzy publicznej” oraz „urząd”) zignorował wieloletni dorobek doktryny prawa administracyjnego? W tym zestawieniu „urząd” nie posiada samodzielnego bytu prawnego i będąc aparatem pomocniczym (strukturą urzędniczą) wykonuje uprawnienia i obowiązki przysługujące właściwemu „organowi władzy publicznej”. Doktorant w pewnym zakresie odnosi się do tego problemu na stronach 228 i 231 rozprawy. Czy ewentualne usunięcie z treści art. 15 ust. 6 ustawy o VAT określenia „oraz urzędów obsługujących te organy” byłoby merytoryczną zmianą przepisu ustawowego wpływającą na zakres opodatkowania? Dorobek orzecznicy sądów administracyjnych odnoszący się do tego przepisu ustawy wskazuje natomiast, że „motyw urzędu” jest względnie często obecny w tezach wyroków oraz ich uzasadnieniach.

Kompletne i wyczerpujące są rozważania Doktoranta dotyczące przesłanek wyłączenia z opodatkowania podmiotów prawa publicznego za gruncie polskiej ustawy o VAT. Analizując dorobek orzecznicy polskich sądów administracyjnych Autor m.in. podkreśla, że ważną przesłanką uwzględnianą wielokrotnie przez sądy jest „działanie jako organu władzy publicznej” rozumiane „jako działanie w ramach władztwa publicznego” (s. 169). Jak Doktorant ocenia te wyroki sądów administracyjnych, w których niepodleganie gminy podatkowi VAT uzasadniane jest „szeroko pojętą edukacją” (zorganizowanie stołówki i wyżywienia dla dzieci jest zadaniem szkoły lub przedszkola realizowanym w ramach szeroko pojętej edukacji, które należy do zadań publicznych gminy realizowanych jako organ władzy publicznej; podobnie kwalifikuje się organizowanie wypoczynku dzieci i młodzieży, uczestnictwa dzieci i młodzieży w widowiskach artystycznych i nauce pływania oraz uczestnictwa dzieci i młodzieży w wymianie międzynarodowej – np. wyrok WSA w Łodzi z

6 marca 2018 r., sygn. I SA/Łd 26/18 lub wyrok WSA w Poznaniu z 21 marca 2018 r., sygn. I SA/Po 67/18)? Czy granice pojęcia „usługi edukacyjne” powinny być ukształtowane przez prawodawcę, czy powinny być elastycznie wyznaczone przez sądy w drodze stosowania prawa podatkowego?

W rozdziale czwartym rozprawy poddano analizie podmiotowy zakres podatku VAT w odniesieniu do jednostek sektora finansów publicznych. Na stronie 216 rozprawy po wyliczeniu jednostek sektora finansów publicznych, określonych w art. 9 ustawy o finansach publicznych, Autor stwierdza, że „wszystkie ww. podmioty są w stanie prowadzić działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów podatku od towarów i usług i wszystkie mogą być podatnikami tego podatku, jeżeli prowadzona przez nich działalność gospodarcza jest wykonywana samodzielnie”. Czy stwierdzenie to jest adresowane również do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych i funduszy administrowanych przez ZUS (w szczególności FUS oraz FRD), a także do Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i funduszy administrowanych przez Prezesa KRUS? Szczegółowa analiza zadań ZUS i KRUS, które ustawodawca grupuje w katalogach o charakterze zamkniętym chyba nie uzasadnia stwierdzenia, że podmioty te prowadzą działalność gospodarczą. W odniesieniu natomiast do Narodowego Funduszu Zdrowia wniosek taki w ogóle nie jest uprawniony, ponieważ zgodnie z art. 97 ust. 5 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1510 ze zm.) NFZ nie wykonuje działalności gospodarczej.

Poprawne są analizy oraz oceny odnoszące się do istoty sektora finansów publicznych, potrzeb jego wyodrębnienia oraz ewolucji wewnętrznej struktury. Wyraźnie również wprowadzono rozróżnienie między sektorem finansów publicznych oraz sektorem publicznym. Badając problem podmiotowości podatkowoprawnej jednostek sektora finansów publicznych najwięcej uwagi Autor poświęcił jednostkom samorządu terytorialnego, jednostkom budżetowym, samorządowym zakładom budżetowym oraz państwowym i samorządowym osobom prawnym zaliczanym do tego sektora. W szczególności istotne są badania dotyczące kształtującej się praktyki opodatkowania jednostek samorządu terytorialnego oraz jednostek organizacyjnych tworzonych przez te podmioty, w tym w świetle działalności orzeczniczej sądów oraz często niespójnych urzędowych interpretacji przepisów prawa podatkowego (s. 222-232). Prawidłowo przedstawiono również problematykę tzw. centralizacji rozliczeń w podatku VAT w jednostkach samorządu terytorialnego (s. 244-256).

Interesujące są także rozważania dotyczące przesłanki samodzielności (niezależności) jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych w kontekście podmiotowości podatkowoprawnej. Stwierdzenie Doktoranta, że podobny status do jednostek budżetowych posiadają państwowe fundusze celowe trudno zaakceptować, a zwłaszcza dotyczące jego wyodrębnienia pod względem organizacyjnym (s. 233). Jest to już pogląd wyłącznie historyczny, ponieważ po zakończeniu okresu przejściowego związanego z wchodzeniem w życie przepisów ustawy o finansach publicznych z 2009 r. państwowy fundusz celowy stanowi wyodrębniony rachunek bankowy, którym dysponuje minister wskazany w ustawie tworzącej fundusz albo inny organ wskazany w tej ustawie (art. 29 ust. 4 u.f.p.). Można co najwyżej mówić o wyodrębnieniu finansowym takich funduszy (odrębny rachunek bankowy) oraz planistycznym (odrębny od budżetu plan finansowy umieszczany w załączniku do ustawy budżetowej). Tylko Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych posiada osobowość prawną, organy (zarząd i radę nadzorczą) oraz biuro funduszu. Zarząd PFRON może tworzyć i likwidować oddziały funduszu, a więc tylko w tym przypadku uzasadnione może być twierdzenie o pewnym wyodrębnieniu pod względem organizacyjnym.

W rozdziale piątym rozprawy przedstawiono wybrane szczegółowe problemy związane z krajową transpozycją przesłanek dotyczących opodatkowania podatkiem VAT podmiotów prawa publicznego. Autor omówił praktyczne implikacje efektów wykładni przesłanek warunkujących opodatkowanie podmiotów prawa publicznego podatkiem VAT. Oceniał, kierując się standardami wypracowanymi przez TSUE, orzeczenia polskich sądów administracyjnych oraz urzędowe interpretacje organów skarbowych. W celu zachowania przejrzystości i komunikatywności tych ocen dokonał pogrupowania, według kryterium przedmiotowego, różnych świadczeń i usług wykonywanych przez podmioty prawa publicznego. Są to: realizowane inwestycje, a także usługi w zakresie udostępniania miejsc do parkowania w strefie płatnego parkowania, udostępniania przystanków komunikacyjnych, udostępniania autostrad do przejazdu, gospodarowania odpadami komunalnymi, wydawania zezwoleń na sprzedaż alkoholu, oraz usługi medyczne, z zakresu pomocy społecznej i oświatowe. W każdym z tych obszarów Autor szeroko komentuje dorobek orzeczniczy sądów oraz podejmuje próbę identyfikacji kierunków ewolucji zakresu opodatkowania. Ustalenia dokonane w tej części pracy oparte zostały o utrwalony dorobek doktryny prawa podatkowego, a przywołane poglądy wybranych przedstawicieli doktryny są reprezentatywne.

Właściwie zostały także wybrane przykłady orzeczeń sądowych, które wskazują na pewną zmienność linii orzeczniczej.

Interesujące są rozważania dotyczące problemu obciążania lub rezygnacji z obciążania VAT-em opłat pobieranych za czynności (chyba tylko możliwość) parkowania w strefie płatnego parkowania. Należy zaakceptować dominujący pogląd, że pobierane z tego tytułu opłaty mają charakter publicznoprawny. Jeżeli prawodawca przyjął w tym zakresie prawną konstrukcję opłaty, to podstawowe pytanie dotyczy rodzaju ekwiwalentu (świadczenia wzajemnego), jaki przysługuje ponoszącemu opłatę, np. miejsce do parkowania powinno być we właściwym stanie technicznym i odpowiednio utrzymane w okresie zimowym (odsnieżone); organ władzy publicznej nie powinien jedynie ograniczać się do wskazania granicy strefy płatnego parkowania poprzez umieszczenie znaku informującego (trudno za miejsce w strefie uznać fragment chodnika z bardzo wysokim krawężnikiem, bez linii oddzielających poszczególne miejsca). Reasumując, jeżeli opłata traci walor ekwiwalentności, to *de facto* jest podatkiem, a więc czy w takiej sytuacji uprawnione są rozważania o ewentualnym jej obciążeniu podatkiem VAT, bowiem prowadzi do naliczania podatku od podatku. W związku z tym, czy Doktorant wskazując na przyczyny braku opodatkowania usług parkowania w strefach płatnego parkowania w Polsce (s. 282) opowiadałby się za ich opodatkowaniem, po ewentualnej nowelizacji ustawodawstwa, czy też obecny stan prawny jest bardziej właściwy (tzn. brak opodatkowania) w szczególności uwzględniając względnie dużą swobodę gmin w ustalaniu granic tych stref oraz wieloletnie zaniechania dotyczące budowy miejsc do parkowania o odpowiednich parametrach technicznych?

W zakończeniu rozprawy (s. 307-322) odniesiono się do tezy oraz do głównych celów rozprawy doktorskiej. Doktorant jednoznacznie nawiązuje w zakończeniu do tych założeń stwierdzając, że samodzielne (niezależne) wykonywanie działalności gospodarczej stanowi podstawę podmiotowości podatkowoprawnej w podatku od wartości dodanej. W ten sposób Autor marginalizuje lub wręcz odrzuca przesłankę „sprawowania władztwa publicznego”. Nawiązuje do obecnego w całej rozprawie dylematu, czy w art. 13 dyrektywy 2006/112/UE zawarto zwolnienie z opodatkowania, czy wyłączenie z opodatkowania? Ostatecznie Doktorant przyjmuje pogląd o wyłączeniu z opodatkowania i w tym zakresie krytycznie ocenia niezdecydowaną postawę TSUE oraz pozytywnie z kolei ocenia konsekwencję polskich sądów (s. 308). Opowiada się również za takim rozumieniem art. 15 ust. 6 polskiej ustawy o VAT, które umożliwia przyjęcie wniosku o zastosowanym wyłączeniu, a nie zwolnieniu z opodatkowania (s. 318).

Autor podkreśla, że unijne rozumienie przesłanki „działania w charakterze organu władzy publicznej” dopuszcza zaistnienie konkurencji między podmiotami prawa publicznego oraz podmiotami prywatnymi, nawet wtedy, gdy podmiot prawa publicznego działa w charakterze organu władzy publicznej. W związku z tym, broniąc tezy swojej rozprawy, stwierdza, że zakazana jest wykładnia przesłanki „działania w charakterze organu władzy publicznej” przez pryzmat władztwa publicznego, ponieważ władztwo publiczne jest wyłączną prerogatywą państwa lub samorządu terytorialnego na mocy delegacji państwa i nie dopuszcza konkurencji (s. 310). Wyraźnie również stwierdza, że „zaniechanie transpozycji przesłanki znaczącego zakłócenia warunków konkurencji do krajowego porządku prawnego narusza wiele zasad unijnego prawa: powszechności opodatkowania, unikania zakłócania warunków konkurencji oraz wykładni jednolitej i efektywnej” (s. 311).

W konkluzji Autor krytycznie ocenia niepełne wdrożenie do polskiego porządku prawnego unijnej koncepcji opodatkowania podmiotów prawa publicznego oraz nieskuteczność działalności interpretacyjnej organów skarbowych oraz orzeczniczej sądów administracyjnych w zbliżaniu się do unijnego wzorca (s. 321). Można jedynie w tym miejscu zgłosić zastrzeżenie, czy organy stosujące prawa powinny wkraczać w sferę krajowego organu stanowiącego prawo.

W zakończeniu rozprawy Autor wprost odnosi się do założeń (tezy, celów) przyjętych we wprowadzeniu. Odpowiada na wszystkie zasadnicze pytania, które sformułował we wprowadzeniu. W ten sposób wykazuje postawę zdyscyplinowanego badacza. Można z niektórymi Jego ocenami polemizować, ale jednocześnie należy wyraźnie podkreślić, że swoje wnioski Doktorant wyprowadza ze szczegółowo i wielostronnie prowadzonych analiz oraz przywołuje materiały źródłowe uzasadniające Jego twierdzenia. Zakończenie rozprawy nie jest jedynym miejscem, w którym zostały zamieszczone oceny, wnioski i konkluzje. W tym kontekście można wyodrębnić aż trzy poziomy takich ocen Doktoranta. Pierwszy poziom, to formułowane oceny bieżące w toku prowadzonych rozważań na przestrzeni całej rozprawy. Poziom drugi tworzą obszernie podsumowania zamieszczone w każdym rozdziale rozprawy. Trzeci i najbardziej uniwersalny poziom ocen oraz wniosków stanowi zakończenie rozprawy doktorskiej.

Zarówno w podsumowaniach poszczególnych rozdziałów rozprawy doktorskiej, jak i w jej zakończeniu Doktorant formułuje jednoznaczne oceny (krytyczne lub pozytywne). Jego wnioski bezpośrednio wynikają z prowadzonych badań - w podsumowaniach w

poszczególnych rozdziałach są cząstkowe i bardzo szczegółowe, natomiast sformułowane w zakończeniu rozprawy są bardziej ogólne i uniwersalne, odnoszą się do przyjętej koncepcji, na której opiera się problem badawczy. Ponadto mają one charakter porządkujący i nawiązują do fundamentalnych założeń podatku od wartości dodanej, zarówno w aspekcie unijnym, jak i krajowym. Oceniam, że wnioski sformułowane przez Doktoranta w zakończeniu rozprawy zasługują na uwagę, są przejrzyste, komunikatywne i w pełni nawiązują do przyjętych we wstępie głównych celów, tezy oraz założeń badawczych. Sposób argumentowania Doktoranta jest logiczny i wewnętrznie spójny. Wykazał się on dobrą znajomością głównych trendów doktrynie prawa podatkowego oraz w orzecznictwie TSUE i polskich sądów administracyjnych, które dotyczą zakresu i przesłanek opodatkowania podmiotów prawa publicznego podatkiem VAT. Doktorant zrealizował swoją koncepcję badawczą i jednocześnie przeprowadził badania w sposób zdyscyplinowany. Sformułowane w zakończeniu postulaty i wnioski, aby mogły zostać zrealizowane, wymagają w pierwszej kolejności przeprowadzenia istotnych zmian regulacji prawnych, które dotyczą polskiej ustawy o VAT. Recenzowana rozprawa jest nie tylko pracą porządkującą dotychczasowy stan wiedzy, co należy uznać za cenne z punktu widzenia dalszego rozwoju i popularyzacji nauki prawa podatkowego, ale również może być impulsem do podejmowania dalszych badań nad licznymi problemami dodatkowymi, które towarzyszyły prezentacji tytułowego zagadnienia.

### **III. Ocena selekcji i sposobu wykorzystania źródeł**

Ustalenia w rozprawie doktorskiej zostały dobrze podbudowane warstwą doktrynalną. W całej pracy wykorzystano 223 pozycje literatury przedmiotu, w tym 32 zagranicznej. Autor wykorzystał wszystkie reprezentatywne pozycje literatury przedmiotu niezbędne do badania problematyki prawnej zakresu oraz przesłanek opodatkowania podmiotów prawa publicznego podatkiem od wartości dodanej. W rozprawie doktorskiej znajdują się odesłania nie tylko do dorobku nauki prawa podatkowego, ale również do prawa unijnego, prawa i postępowania administracyjnego, prawa cywilnego, prawa finansowego samorządu terytorialnego, prawoznawstwa. Materiał normatywny, poddany analizie w rozprawie, obejmuje kilkadziesiąt aktów prawa unijnego i prawa krajowego. Problemy związane ze stosowaniem przepisów regulujących opodatkowanie podatkiem od wartości dodanej są rozwiązywane przez Doktoranta z wykorzystaniem tez orzeczeń TSUE (85), sądów konstytucyjnych innych państw członkowskich UE (2) oraz sądów polskich (79), a także opinii rzeczników generalnych przy TSUE (14) i urzędowych interpretacji przepisów prawa podatkowego (20).



Rozważania prowadzone w rozprawie są dobrze wsparte wyselekcjonowanymi poglądami przedstawicieli doktryny, źródłami prawa oraz dorobkiem judykatury i innymi materiałami. W całej rozprawie sporządzono 881 przypisów. Cenna jest również ujawniona w rozprawie umiejętność konstruktywnego myślenia, zdolność do formułowania wyważonych ocen i wniosków, prowadzenia polemiki z niektórymi przedstawicielami doktryny w sposób kulturalny, a zarazem umiejętność krytycznego analizowania przepisów prawnych oraz przywoływanych poglądów przedstawicieli doktryny. Walorem rozprawy jest ponadto szczegółowa analiza obszernego dorobku orzeczniczego sądów, przy czym Autor nie ogranicza się do badania tez orzeczeń, ale wielokrotnie szeroko nawiązuje do treści ich uzasadnień.

W zakresie standardów formalnych dotyczących prac doktorskich Autor w większości je spełnił. Poprawnie są sporządzone odsyłacze i przypisy. Materiały wykorzystane w pracy uporządkowano w poprawnie sporządzonych wykazach. Nie sporządzono jednak wykazu wszystkich wykorzystanych w pracy aktów prawnych. We wprowadzeniu Autor nie określił konkretnej daty, według której przyjął w rozprawie obowiązujący stan prawny (z informacji umieszczonej na stronie tytułowej wynika tylko data roczna, ale jest to informacja zbyt ogólna).

#### IV. Konkluzja

Rozprawa doktorska jest poprawnie skonstruowana. W sposób wyczerpujący, przejrzysty i logicznie uzasadniony przedstawiono poszczególne kwestie dotyczące zakresu i przesłanek opodatkowania podatkiem VAT podmiotów prawa publicznego. Wypowiedzi Doktoranta są komunikatywne, wywody dobrze uzasadnione umiejętnie dobranym materiałem normatywnym i poglądami przedstawicieli doktryny oraz dorobkiem judykatury i innymi materiałami. Właściwie są stawiane problemy, formułowane myśli i wnioski płynące z przeprowadzonych badań. W całej pracy zachowana jest jej myśl przewodnia, co świadczy o przejrzystości pracy i logicznym układzie poszczególnych jej rozdziałów. Zamieszczone w zakończeniu wnioski wynikają z treści rozprawy, a formułowane oceny zasługują na uwagę. Praca napisana jest poprawnym językiem i jedynie w nielicznych przypadkach Autor nadużywa tzw. górnolotnych stwierdzeń, które nie powinny w ogóle pojawiać się w tekstach prac naukowych, np. „kamieniem milowym była...” (s. 25), „trzęsieniem ziemi dla całego systemu podatku od wartości dodanej w Polsce” (s. 264) lub „ciała ustawodawcze” (s. 310).

Stosownie do standardów sformułowanych przez ustawodawcę stwierdzam, że rozprawa doktorska przygotowana przez Pana mgra Tadeusza Oniśko stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego. Jej Autor wykazał się ogólną wiedzą teoretyczną z zakresu prawa podatkowego i w niezbędnym zakresie prawa i postępowania administracyjnego, prawa cywilnego, prawa finansowego samorządu terytorialnego, prawa unijnego oraz prawoznawstwa. Doktorant spełnia również trzecie kryterium wymienione 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 r. poz. 1789 ze zm.), a mianowicie wykazał się umiejętnościami samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

Oceniam, że sposób prezentowania efektów badań przeprowadzonych przez Doktoranta jest przejrzysty, poprawny językowo i stylistycznie, a poszczególne założenia i cele zostały zrealizowane, natomiast wnioski i oceny są właściwie uzasadnione. Doktorant umiejętnie posługuje się naukowymi metodami pracy, a efekty jego badań mogą być przydatne w przyszłości. Rozprawa doktorska zarówno pod względem merytorycznym, metodologicznym, jak i formalnym spełnia standardy sformułowane przez ustawodawcę. Rozprawa doktorska mgra Tadeusza Oniśko pt. *„Zakres i przesłanki opodatkowania podmiotów prawa publicznego podatkiem od wartości dodanej”* może być podstawą dopuszczenia do publicznej obrony, po spełnieniu przez Autora innych wymogów określonych prawem.



Prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski