

Dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK  
Katedra Prawa Finansów Publicznych  
Wydział Prawa i Administracji  
Uniwersytet Mikołaja Kopernika  
w Toruniu

**Recenzja rozprawy doktorskiej Pana mgr Wiktora Podsiadło *Dobra wiara w prawie podatkowym* przygotowanej pod kierunkiem prof. dr hab. Adama Nity**

oo000oo



## **I. Temat rozprawy**

Temat rozprawy doktorskiej, gdy spojrzałem na pierwszą stronę otrzymanej rozprawy, wzbudził moje zaniepokojenie. Stała mi przed oczami wizja konieczności lektury pracy, w której dokonano analizy orzecznictwa polskich sądów w zakresie dobrej wiary i (powiązanej z tym pojęciem) należytej staranności w kontekście karuzel podatkowych w podatku od towarów i usług, może także w stosunku do działań podejmowanych przez płatnika na przykład w podatku u źródła. Nie wróżyło to nic dobrego, bo dobra wiara i należyta staranność przed sądem administracyjnym oznacza, że najczęściej niewiele z tego wszystkiego zrozumiemy. Oprócz tego, że podatek trzeba zapłacić, bo dobrej wiary/należytej staranności po stronie ofiary – zdaniem organu podatkowego - nie było. Poza tym jest to tematyka, której chyba każdy, kto zajmuje się praktyką prawa podatkowego, ma po prostu dosyć.

Tymczasem treść pracy (i w ogóle podejście do tematu) bardzo pozytywnie mnie zaskoczyła. Doktorant nie zajmuje się tylko tymi najbardziej popularnymi sytuacjami, gdy pojawia się w polskim prawie tzw. dobra wiara. Nie opisuje sytuacji, gdy ta dobra wiara jest, jak trzeba ustalać tę okoliczność etc. Stara się za to dokonać wnikliwej, a jednocześnie syntetycznej, w pewnym sensie uogólniając, analizy problematyki dobrej wiary w polskim prawie podatkowym jako całości.

Nie jest to więc praca, która zawiera nie tylko analizy orzecznictwa polskich sądów. Oczywiście to orzecznictwo się w pracy znalazło, ale pojawia się we właściwej proporcji. Uważam, że taka właśnie analiza tematyki dobrej wiary to świetny pomysł na doktorat. W efekcie wybór tematu muszę ocenić jako bardzo trafny.



## II. Ocena treści pracy

Rozdział pierwszy to bardzo wnikliwa prezentacja dobrej wiary w kontekście różnych dziedzin prawa. Autor oczywiście porusza tę tematykę w kontekście prawa cywilnego, jak i rzymskiego (wszak są to źródła tej koncepcji), ale sięga nawet po prawo celne. Co szczególnie doceniam, jest to bowiem dziedzina jednak niszowa i prawdopodobnie wielu autorów w ogóle nie wpadłoby na pomysł, aby do niej sięgnąć. Ten rozdział jest swoistym wstępem, ogólnym wyjaśnieniem tytułowego pojęcia. Jedyne do czego można by się „pryczepić” to proporcje – jest on może nieco zbyt obszerny w relacji do całości pracy. Jednak z drugiej strony trudno wskazać w nim elementy zbędne.

Rozdział 2 to już analiza wpływu dobrej wiary na powstanie zobowiązania podatkowego. Docenić trzeba, że tematykę tę Doktorant prezentuje w bardzo szerokim kontekście. Odnosi się przykładowo do zasady wyłączności ustawowej, ukazuje znaczenie dobrej wiary dla realizacji postulatu sprawiedliwości prawa podatkowego. Docenić trzeba przemyślany układ pracy, co widać szczególnie dobrze w konstrukcji rozdziału 2.4. Dobra wiara a problematyka podatkowego stanu faktycznego”. Widać jasno już tu, że praca jest przemyślana. Nie jest to prosty opis „jak to z dobrą wiarą jest”.

Rozdział 3 (Manifestacje dobrej wiary w prawie podatkowym) porusza tematykę, która już na pierwszy rzut oka kojarzy się każdemu prawnikowi zajmującemu się podatkami i prawem podatkowym z dobrą wiarą. Chodzi tu o zagadnienia unikania, uchylania się do opodatkowania i zwalczanie tych procedurów. Analizuje tu Doktorant między innymi kwestię traktowania dobrej wiary jako uzasadnienia (swoistej podstawy aksjologicznej) instytucji służących zwalczaniu unikania opodatkowania. W rozdziale tym Doktorant dokonuje skatalogowania regulacji normatywnej, w której pojawia się tytułowa dobra wiara. Gdyby publikować pracę (co uważam za w pełni uzasadnione), to może by warto najpierw przedstawić czytelnikom, gdzie ta dobra wiara kryje się w polskim prawie podatkowym już na początku pracy. Pozwoliłoby im

zorientować się w zakresie tematyki pracy. W pracy doktorskiej taki układ nie jest problemem, w książce chyba nieco inny byłby lepszy.

Rozdział 4 Dobra wiara a problematyka usprawiedliwionych deficytów informacyjnych wydaje mi się najciekawszy z całej prac. Doktorant nie tylko wskazuje na sytuację, w których dochodzi do (w pewnym sensie) niewykonania obowiązków podmiotów prawa podatkowego uwagi na niekompletne rozpoznanie przez nie rzeczywistości, ale także stara się sformułować teorię usprawiedliwionych deficytów informacyjnych. To obecnie dość ciekawy wątek polskiego orzecznictwa. Niewątpliwie koncepcja *impossibilium nulla obligatio est*, gdy zaczyna być stosowana przez polskie sądy administracyjne w sprawach podatkowych, jest dość kontrowersyjna (świadczą o tym ostatnie wyroki NSA uchylające orzeczenia sądów wojewódzkich oparte na tej koncepcji). Co nie oznacza, że na pewno wadliwa. Rozważanie Doktoranta tym kontekście na pewno należy uznać za twórcze i warte uwagi.

### **III. Metodologia pracy**

Praca Pana magistra Wiktora Podsiadło przygotowana jest sposób bez wątplenia prawidłowy pod względem metodologicznym. Autor – dość co prawda skrótowo – ale przedstawił na początku pracy aktualny stan badań, sformułował prawidłowo tezy badawcze, zanim przystąpił do analizy tematyki rozprawy. Zbędne wydaje mi się opisywanie struktury pracy (s. 17-18), skoro mamy spis treści.

Doktorant wykorzystał bogatą literaturę fachową. Trudno tu stwierdzić jakieś poważniejsze braki. Jest to co prawda literatura głównie krajowa, ale jest to uzasadnione tematem pracy. Co nie znaczy, że nie wykorzystano w ogóle literatury zagranicznej. Poziom jej wykorzystania jest adekwatny do tematu. Pozwala to na stwierdzenie, że Doktorant porusza się swobodnie także w doktrynie prawa zagranicznego. Doktorant oczywiście wykorzystał bogate orzecznictwo polskich sądów administracyjnych, a także powszechnych. Szczęśliwie praca nie jest spisem orzecznictwa.

#### **IV. Uwagi „techniczne”**

Praca jest przygotowana starannie. Dostrzec można jedynie nieliczne usterki. Przykładowo na stronie 372 w spisie opinii rzeczników generalnych wskazano opinię rzecznika generalnego „Bobeka”. Tymczasem skoro jest on Czechem (nazywa się Michal Bobek), to powinno to być po polsku zdaje się „Bobka”, albo nie powinno być odmieniane. Zastrzegam, że sam nie jestem tego pewien. Warto byłoby też podawać w wypadku orzecznictwa przypisany im w bazie curia.eu numer. Nie wydaje mi się celowe ciągle wskazywanie w spisie treści, że wyrok NSA został opublikowany w CBOSA. Są to jednak zupełnie drobne wątpliwości. Praca jest napisana poprawnym językiem polskim, bardzo dobrze się ją czyta. Docenić trzeba też umiejętność ograniczania zbędnych dygresji.

#### **Konkluzja:**

**Przedstawiona do recenzji rozprawa doktorska stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego oraz wykazuje ogólną wiedzę teoretyczną Doktoranta w dyscyplinie nauk prawnych a w szczególności w zakresie prawa podatkowego w kontekście innych dziedzin prawa. Dowodzi także umiejętności prowadzenia pracy naukowej. Tym samym praca – moim zdaniem – spełnia wymogi 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 i może stanowić podstawę do dalszych czynności w przewodzie doktorskim.**

Uważam, że praca zdecydowanie korzystnie wyróżnia się na tle innych prac, które miałem przyjemność recenzować. Jeżeli istnieje na UJ procedura wyróżniania prac, to wnoszę o rozważenie skorzystania z tej możliwości w



stosunku do niniejszej pracy. Z uwagi na sposób ujęcia tytułowej problematyki, wnikliwość rozważań Doktoranta, a także z uwagi na fakt, iż jest ona pierwszą tak wnikliwą analizą tej tematyki (pomijam analizy praktyki orzeczniczej), uważam za zasadną jej publikację. Prawdopodobnie celowa mogłaby być wtedy lekka zmiana jej struktury, może aktualizacja z uwagi na aktualne orzecznictwo (m. in. w zakresie *impossibium nulla obligatio est*).

Toruń, 7 kwietnia 2023 r.



Dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK