

Dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK

Toruń, 26 września 2023 r.

Katedra Prawa Finansów Publicznych

Wydział Prawa i Administracji

Uniwersytet Mikołaja Kopernika

w Toruniu

**Recenzja rozprawy doktorskiej Pani Anny Justyńskiej**

***Mechanizmy przeciwdziałania zjawisku unikania opodatkowania a ochrona praw  
podatnika***

**przygotowanej pod kierunkiem dr hab. Adama Mariańskiego prof. UŁa**

**oo0O0oo**

## **1. Temat i tytuł pracy**

Temat pracy doktorskiej został wybrany bardzo dobrze. Prac dotyczących zwalczania unikania opodatkowania jest już chyba aż nadto, czas więc na spojrzenie na problem jakby z drugiej strony. Efektywność systemu podatkowego to idea oczywiście słuszna. Unikanie płacenia podatków to nie tylko strata dla budżety, ale także czyn niemoralny, a nawet wg Katechizmu Kościoła Katolickiego – grzech. Problem w tym, że we współczesnym świecie zwalczanie wszelkich nadużyć podatkowych stało się jakimś zaklęciem, które likwiduje wszelkie problemy, zasady, umiar i wszelką przyzwoitość po stronie organów podatkowych – byleby tylko dopaść łobuza, który nie płaci podatków.

Kończąc lekturę pracy zacząłem zastanawiać się nad zakresem pracy, w tym sensie, czy praca dotyczy całego prawa podatkowego, czy tylko niektórych podatków. Tytuł wskazuje, że chodzi o całość prawa podatkowego, ale we wstępie (s. 17) Autorka wskazuje, że dotyczy praca tylko podatków dochodowych. W treści pracy pojawiają się pobocznie także wątki VAT-owskie (np. intersujący mnie wyrok TS UE w sprawie *Herst*). To niestety pewna usterka pracy. W tytule należałoby wyraźnie wskazać zakres pracy. VAT to jednak zupełnie inny świat niż podatki dochodowe. A jeżeli dodamy, że pierwsze sprawy z GAAR dotyczyły podatku od nieruchomości i rolnego, to problem tematu pracy jest jeszcze ciekawszy.

## **2. Analiza treści pracy**

### **2.1.**

Praca składa się z 6 rozdziałów, poprzedzona jest wstępem oraz zawiera zakończenie.

We wstępie Doktorantka dokonuje delimitacji zakresu badań. Szkoda, że jasno stwierdziła, że nie będzie zajmowała się klauzulą *beneficial owner*. Merytorycznie się z nią zgadzam, rację ma bowiem cytowany przez nią B. Kuźniacki, że my w Polsce (i nie tylko) źle rozumiemy funkcję tej klauzuli. Z drugiej strony jednak ona *de facto* funkcjonuje jako klauzula antyabuzywna. Poza tym coś to za świetny materiał do pokazania absurdu tzw. walki z unikaniem opodatkowania za wszelką cenę! Mamy do czynienia z pojęciem, którego nie wiemy nawet jak przetłumaczyć na język polski. Nie ma ono definicji międzynarodowej. W polskim prawie, gdy już się pojawia,

to nie za bardzo zgodna jest z dorobkiem doktryny prawa międzynarodowego. Powstają na temat tych dwóch słów książki (M. Wilk, B. Kuźniacki), a podatnik musi ją stosować. Nie tylko zresztą podatnik, bo i płatnik przy WHT musi dołożyć należytej staranności, aby ustalić, czy wypłaca on środki podmiotowi, który jest „beneficial owner”. Art. 84 i 217 Konstytucji RP jakby zniknęły z horyzontu zainteresowania prawodawcy. Rozumiem argumentację Doktorantki, ale pozwolę sobie żałować, że nie poruszał tego tematu. Inna sprawa, że materia pracy jest na tyle szeroka, że mogła spokojnie z tego zagadnienia zrezygnować.

## 2.2.

Rozdział 1 „Unikanie opodatkowania – zakres znaczeniowy pojęcia” to typowe wprowadzenie terminologiczne. Bardzo potrzebne, biorąc pod uwagę aktualny stan terminologii polskiego prawa podatkowego. Z założenia nie jest to rozdział w jakiś sposób twórczy, a jedynie porządkujący używaną terminologię. Zastrzec jednak trzeba, że jest on przygotowany w sposób bardzo wnikliwy i solidnie oparty na analizie dorobku doktryny, aczkolwiek z natury rzeczy musiał być on nieco skrótowy. Tematem pracy nie było wszak definiowanie takich terminów jak unikanie opodatkowania, obejście prawa podatkowego, nadużycie prawa podatkowego, uchylanie się od opodatkowania czy też agresywne planowanie podatkowe (które to pojęcie robi ostatnio niesamowitą karierę). Dzięki tym definicyjnym rozważaniom udało się autorce umiejscowić zjawisko unikania opodatkowania na tle innych zachowań podatników, które przecież też mogą prowadzić do obniżenia obciążeń podatkowych.

## 2.3.

Rozdział 2 nosi tytuł „Zasadność przeciwdziałania unikaniu opodatkowania a system ochrony praw podatników. Sam tytuł zawiera w sobie pewną „oczywistą oczywistość”. Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania z punktu widzenia, aparatu skarbowego jest warunkiem sprawnego funkcjonowania systemu podatkowego i trudno poddawać je w wątpliwość. W treści rozdziału autorka zajmuje się oceną motywów, które wpływają na podejmowanie działań przeciwdziałających unikaniu opodatkowania. Jest to podstawa do

oceny, czy podejmowane działanie zmierzające do zwalczania unikania opodatkowania są usprawiedliwione? Działania te bowiem przecież sprowadzają się do ograniczeń naszej sfery praw i wolności. To przecież ingerencja w naszą własność, możliwość komunikowania się z innymi, a więc to ingerencja w naszą wolność. Zasadnie Autorka wskazuje, że podstawą do zwalczania unikania opodatkowania nie może być tylko samo dążenie do zapewnienia dochodów budżetowych. Zwalczanie unikania opodatkowania służy nie tylko zdobyciu pieniędzy, ale też zapewnił pewnej sprawiedliwości między ludźmi. Pojawia się tu więc element moralność i etyki prawa podatkowego. Jednocześnie Autorka zasadnie wskazuje, że podatnikowi przysługuje prawo do minimalizowania obciążeń podatkowych, oczywiście nie jest ono bezwzględne.

W rozdziale tym pojawiają się nieraz stwierdzenia, które moim zdaniem nie wymagają szczególnego dowodu, gdyż są jakby z natury prawdziwe i prawidłowe. Jak na przykład konieczność ukształtowania takiego systemu przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, które uwzględnić będzie prawa należne podatnikowi.

#### 2.4.

Rozdział 3 nosi tytuł „Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania a wykładnia prawa w świetle ochrony praw podatnika”. Rozdział ten stanowią w znacznym stopniu rozważania dotyczące tego, czy da się zwalczać unikanie opodatkowania poprzez wykreowanie odpowiednich doktryn orzeczniczych, czyli po prostu poprzez wykładnię przepisów prawa podatkowego. Zasadnie Autorka wskazuje tutaj na pewne ryzyka związane z podkładaniem nadziei w wykładnię prawa podatkowego, zwłaszcza, gdy prowadzi ją organy podatkowe. Rzeczywiście, z natury rzeczy organ podatkowy będzie preferował takie metody wykładni, które będą prowadziły do efektów profiskalnych, a nawet może - na co Autorka słusznie zwraca uwagę - będą mogły prowadzić do sytuacji tak zwanego nadużycia prawa podatkowego przez organ podatkowy. Rzeczywiście „rozpędzoną” organ podatkowy, dążąc do zapewnienia słusznych dochodów budżetowi państwa może zapomnieć o wszelkich zasadach państwa prawnego. W pełni podzielam pogląd Doktorantki o konieczności wielkiej powściągliwości w ograniczeniu zasady ochrony zaufania w kontekście zwalczania unikania opodatkowania. To problem, że obecnie ta zasada jest powszechnie deprecjonowana w praktyce orzecznictwa także unijnego (vide spory dotyczące zwrotu pomocy podatkowej dla przedsiębiorców, gdzie dobrze widać dylematy związane z jej stosowaniem, a właściwie – w tym wypadku – brakiem stosowania). Cieszę się, że Doktorantka dość ostrożnie podchodzi do bardzo ładnie

wyglądającej koncepcji, odwoływania się do ratio legis przepisu. Niestety dla organu podatkowego owym ratio legis najczęściej są konkretne, znacznie pieniądze wpływające do budżetu państwa. Jest to oczywiście ogólne uzasadnienie istnienia regulacji podatkowej, ale czymś zupełnie innym jest przecież ratio legis poszczególnych rozwiązań podatkowych, poszczególnych sformułowań tekstu prawnego, czy ratio legis jakichś instytucji podatkowych.

Rozdział 3.2. „Paradygmat interpretacyjny a dopuszczalność przeciwdziałania unikania opodatkowania poprzez wykładnię przepisów prawa podatkowego” należy moim zdaniem do najciekawszych w całej pracy. To bardzo ciekawe rozważania z pogranicza prawa i filozofii, dotyczące w ogóle wykładni prawa. Zwrócić mogę jedynie uwagę na pewien problem związany z zasadą *in dubio pro tributario*. Otóż w wielu krajach bywa ona traktowana jako przeciwstawna zasadzie zakazu unikania opodatkowania. Dla prawników z wielu krajów Europy Zachodniej Europejska koncepcja rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika jawi się jako coś zupełnie nielogicznego, bo przecież (ich zdaniem) może ułatwiać optymalizację podatkową, przyznawać podatnikom jakieś nieuzasadnione korzyści. Także Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie *Herst*, raczej sceptycznie podchodzi do tej zasady na gruncie podatku od towarów i usług. Do wyroku w sprawie *Herst* i zasady *in dubio pro tributario* Autorka wraca jeszcze na stronie 224 i następnych. Warto tu jednak zauważyć, że w sprawie *Herst* Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej zrobił swego rodzaju unik przed jasnym wyrażeniem swojego stanowiska wobec zasady *in dubio pro tributario*. Trybunał Sprawiedliwości bowiem w uzasadnieniu wyroku uznał, że doszło do prawidłowej implementacji prawa unijnego do prawa czeskiego, tymczasem rzecznik generalny Juliane Kokott sugerowała, że mamy do czynienia z czysto krajowym problemem, czyli: czy w świetle standardów prawa krajowego doszło do prawidłowej implementacji prawa unijnego do prawa krajowego. Szkoda, że Autorka nie zebrała tych wątków związanych z zasadą *in dubio pro tributario* w kontekście unikania opodatkowania w jednym miejscu. Oczywiście łatwo jest to formułować recenzentowi, ale znacznie trudniej byłoby to prawdopodobnie (także recenzentowi) zrealizować.

W toku lektury tego rozdziału dobrze widać ryzyka tak szerokiego zakresu pracy. Autorka świetnie porusza się po literaturze zagranicznej, cytuje orzeczenia sądów zagranicznych. Brakuje jednak dostatecznie głębokiej eksploracji pojawiających się wątków. Przykładowo wątek niemieckiego wyroku Trybunału Konstytucyjnego, który uznaje w pewnym uproszczeniu unikaniu opodatkowania za niekonstytucyjne, wart byłby szerszego rozważenia. Niestety szerszej analizy chociażby tego zagadnienia niestety mi zabrakło. A szkoda, bo widać, że autorka ma kompetencje do prowadzenia takich rozważań. Oczywiście moje uwagi należy widzieć w kontekście całej pracy, która jest i tak bardzo obszerna i wnikliwa.

## 2.5.

Rozdział 4 pod tytułem „Mechanizmy prawne przeciwko unikaniu opodatkowania o ogólnym charakterze” jest niezbędny z punktu widzenia tematu pracy. Tytuł tego rozdziału sugerował, że będę musiał przebijać się przez opis klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, a może jeszcze jakiś innych regulacji prawnych. Dobrze, że Autorka darowała mi to. Opisów regulacji prawnej naczytałem się już w swoim życiu dosyć. Oczywiście na początku rozdziału Autorka wspomina o tych instrumentach, ale nie poddaje ich jakiegś szczegółowej analizie rozumianej jako dokładne analizowanie sformułowań zawartych w polskiej ustawie podatkowej. Autorka za to przygląda się tym zagadnieniom nieco „z lotu ptaka”, a więc rozważa na przykład przesłankę celu gospodarczego, przesłankę sztuczności, ale w lekkim oderwaniu od aktualnej polskiej regulacji prawnej. Autorka podchodzi do problemu bardziej z punktu widzenia prawa unijnego, orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, co jest uzasadnione, biorąc pod uwagę jego ekspansję.

Znaczna część tego rozdziału to rozważania dotyczące jednolitej strategii interpretacyjnej przepisów dotyczących zwalczania unikania opodatkowania. Autorka rozważa między innymi, czy strategia ta powinna być wypracowana w orzecznictwie, czy też powinna być formułowana w przepisach prawa podatkowego. Co ciekawe, za pewną formę strategii interpretacyjnej uważa ona także wytyczne formułowane przez brytyjskie organy podatkowe. Z pracy wynika jej przekonanie, że dobrze by było, aby analogiczny dokument pojawił się także w Polsce. I chyba autorka ma tutaj rację. Oczywiście dokument tego typu nie rozwiązałby na pewno wszystkich problemów, nie dałby też na pewno podatnikom poczucia pełnej pewności prawa, co wynika z natury GAAR. Ale na pewno ograniczyłby taki dokument w pewnym stopniu inwencję organów podatkowych w poszukiwaniu nieraz domniemanych przejawów unikania opodatkowania. Można założyć, że jeżeli Minister Finansów w objaśnieniu lub interpretacji ogólnej stwierdziłby, że pewne działania nie podpadają pod GAAR, to organy podatkowe, by to zaakceptowały. Tak więc w ograniczonym zakresie doszłoby do pewnego wyjaśnienia zakresu stosowania tej klauzuli poprzez zanegowanie jej stosowania do jakiejś grupy zachowań podatników. Doktorantka odnosi się w tym rozdziale także do takich instytucji jak opinie zabezpieczające. Czyni to jednak dość ogólnie. Może to być uzasadniony w faktem obszerności tematyki pracy.

## 2.6.

Rozdział 5 dotyczący szczególnych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania nie może być przejrzysty - jest to uzasadnione tematyką. Klauzule te są na tyle zróżnicowane, że trudno je poddać jakiejś spójnej analizie. Ponownie doceniam autorkę za to, że nie dokonała analizy regulacji normatywnej wszystkich klauzul metodą rozkładania na czynniki pierwsze wszystkich kontrowersyjnych sformułowań w nich zawartych, ale starała się wskazać na pewny problem o charakterze bardziej ogólnym związane z ich stosowaniem.

## 2.7.

Rozdział 6 nosi tytuł „Mechanizmy prawne zapewniające transparentność podatkową podatników”. Oczywiście ta tematyka mieści się w zakresie tematu pracy - nie mam tu żadnej wątpliwości. Jednak z uwagi na obszerność dotychczasowych rozważań, wydaje mi się, że celowe byłoby wyłączenie jej z zakresu pracy. Pozwoliłoby to rozwinąć wcześniej pojawiać się ciekawe wątki. Transparentności podatkowej jest po prostu zbyt obszerna, aby ująć się w jednym rozdziale. Nie mam zastrzeżeń merytorycznych co do jego treści, ale widać w nim pewne pominięcia, chwilami skrótowość rozważań. Przykładowo tematyka MDR została ledwie muśnięta, mimo że obecnie jest ona przedmiotem żywego zainteresowania z uwagi na pojawiające się pierwsze orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Kwestia wymiany informacji o interpretacjach podatkowych w znacznym stopniu uniemożliwiła uzyskiwanie efektywnych interpretacji transgranicznych – regulacje unijne były uzasadniane właśnie walką z unikaniem opodatkowania i szkodliwą konkurencją podatkową. Oczywiście trudno formułować tutaj postulat, aby poświęcono jeszcze więcej uwagi tej tematyce, skoro praca jest i tak już bardzo obszerna. Z tego względu lepiej byłoby ją pominąć, gdyż to temat na odrębną pracę doktorską. Zastrzec muszę, że nie traktuję pojawienia się tego rozdziału jakiegoś poważnego błędu. Nawet rozumiem Doktorantkę, która mogła się obawiać, że ktoś zarzuci jej niekompletność rozważań (zamiast zarzutu z mojej recenzji, iż za szeroko ujęła temat pracy).

Oczywiście w pracy można wskazać jakieś inne drobne mankamenty związane z jej konstrukcją. Przykładowo, zaskakują mnie dość długie podsumowania, na przykład podsumowanie rozdziału 5, które ma ponad 10 stron (296-306).

### **3. Metodologia pracy**

Praca jest oparta na solidnej analizie literatury przedmiotu. Naprawdę budzi to mój podziw. Nieco powyżej narzekałem na brak rozwinięcia niektórych ciekawych wątków zagranicznych. Jest to skutkiem właśnie tej solidnej bazy źródłowej i tego, że Autorska porusza się po niej bardzo płynnie. Raczej nie ma „kronikarskiego” referowania tego, co powiedział prof. X, a co prof. Y. Gdy widzę świetne wykorzystanie literatury z całego świata, to chciałbym więcej dowiedzieć się o „narodowych” podejściach do tego tematu. Powstaje wrażenie, jakby Autorka najpierw chciała napisać pracę na temat polskiego porządku prawnego (wspomina o tym we wstępie - s. 19), ale potem zaczęła wypływać na szersze wody „światowe”. Zazwyczaj w pracach jest odwrotnie, czyli szumne zapowiedzi, a potem znacznie ograniczona realizacja tych planów w rzeczywistości. Zadecydowanie wolę sytuację z recenzowanej pracy.

Bardzo dobrze oceniam umiejętność formułowania oryginalnych poglądów. Dzięki temu praca nie ma charakteru deskryptywnego, co jest niestety częste w pracach doktorskich.

### **4. Ocena formalna pracy**

Praca została napisana językiem poprawnym. Zawiera kompletne materiały w postaci bibliografii etc. Nie mam tu żadnych zastrzeżeń. Trudno znaleźć nawet jakieś drobne błędy formalne.

### **Wnioski**

**Recenzowana praca dotyczy istotnego i trudnego problemu, który Doktorantka poddała kompleksowej i przeprowadzonej w sposób kompetentny analizie. Można mieć pewne zastrzeżenia do pracy, które wskazano w recenzji. Zastrzeżenia te trzeba jednak zestawić z walorami pracy ocenianymi przez pryzmat trudności analizowanego zagadnienia. Pracę należy ocenić jako odbiegającą od średniego poziomu prac doktorskich. Jeżeli jest taka możliwość, to warto aby Rada Dyscypliny rozważyła wyróżnienie tej pracy.**

W efekcie podniesione w recenzji pewne zastrzeżenia nie mogą podważać uznania, iż przedstawiona do recenzji rozprawa doktorska stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego oraz wykazuje ogólną wiedzę teoretyczną Doktorantki w dyscyplinie nauk prawnych a w szczególności w zakresie prawa finansowego. 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.



