

Lublin, 14 września 2023 r.

Prof. dr hab. Artur Kuś
Wydział Prawa i Nauk Społecznych
Uniwersytet Jana Kochanowskiego w Kielcach



Recenzja rozprawy doktorskiej

Krzysztof Woźniak, *Granice stosowania generalnej klauzuli antyabuzywnej w Polsce*, Gdańsk 2023 (s. 283)

Promotor: dr hab. Robert Gwiazdowski, prof. Uczelni Łazarskiego w Warszawie

I. Wybór tematu, cele badawcze i teza rozprawy

1. Wybór tematyki rozprawy doktorskiej zasługuje na szczególną aprobatę. Jednym z instrumentów służących zwalczaniu narastającego zjawiska ucieczki podatników od płacenia podatków jest klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Jest to instrument prawny już teraz dosyć powszechnie wykorzystywany w państwach Unii Europejskiej. Najczęściej przybiera on postać przepisu prawnego, którego celem jest umożliwienie organom podatkowym rozstrzygającym sprawę pominięcia skutków podatkowych stworzenia przez podatnika sztucznej konstrukcji prawnej, której podstawowym celem jest wyeliminowanie lub zminimalizowanie obciążenia podatkowego. W doktrynie przyjmuje się, że zachowania podatników, wobec których istnieje możliwość zastosowania klauzuli przeciwdziałania unikaniu opodatkowania (albo wobec których klauzulę tę zastosowano), nie są bezprawne. Pozostają one zgodne z obowiązującym porządkiem prawnym. Przepisy działu IIIa Ordynacji podatkowej (dalej: O.p.) nie wprowadzają bowiem generalnego zakazu dokonywania tego typu czynności. Wprowadzają jedynie szczególne rozwiązania prawne dotyczące skutków podatkowych tych czynności. W polskim piśmiennictwie unikanie opodatkowania postrzegane bywa jako forma oporu podatkowego lub obejście prawa. Wskazuje się, że istotę tego zjawiska stanowi dokonywanie działań legalnych, lecz sprzecznych z intencją ustawodawcy, w celu redukcji obciążeń podatkowych, wbrew logice i ekonomicznie działań. Z drugiej jednak strony pamiętać trzeba, że „optymalizacja”, jako dążenie do zmniejszenia efektywnego obciążenia

podatkowego, jeżeli nie jest *per se* niezgodna z prawem, nie obejmuje nadużycia lub obejścia prawa, nie stanowi naruszenia normatywnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania - nie jest niedopuszczalna, tym bardziej nie jest zakazana (por. wyrok NSA z 11 lipca 2019 r., sygn. akt II FSK 2033/17).

Obecnie obowiązujące w Polsce przepisy regulujące klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania weszły w życie 15 lipca 2016 r. (podkreślić trzeba, że klauzula ta nie działa wstecz – por. wyrok NSA z 25 listopada 2021 r., sygn. akt II FSK 669/19; stan ten jest równoznaczny z zakazem pomijania przez organy podatkowe skutków podatkowych czynności prawnych dokonanych głównie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej – por. wyrok WSA w Poznaniu z 22 stycznia 2021 r., sygn. akt I SA/Po 471/20). W krótkim czasie po wprowadzeniu polskiej klauzuli weszła w życie dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (tzw. dyrektywa ATAD). Implementowanie do polskiego porządku prawnego dyrektywy 2016/1164 wyznacza granice dopuszczalnej optymalizacji podatkowej i powinno przyczynić się do jednolitego stosowania przepisów ogólnych przeciwko unikaniu opodatkowania w sytuacjach wewnątrz krajowych, w obrębie UE i w relacjach z państwami trzecimi, tak aby ich zakres i wyniki stosowania były takie same zarówno w przypadku sytuacji wewnętrznych, jak i transgranicznych.

Nie tyle sama klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania może okazać się środkiem przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, co jej prewencyjne oddziaływanie. Zgodzić się można z tym poglądem, ale pod warunkiem, że klauzula ta jednak będzie w praktyce stosowana wyłącznie tam, gdzie będzie niwelować korzyści podatkowe uzyskane w wyniku sztucznych działań sprzecznych z przedmiotem lub celem przepisów podatkowych. Rolą klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania miało być przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji podatkowej. Od 2019 r. fiskus może stosować klauzulę przeciw unikaniu opodatkowania w każdej najdrobniejszej, podejrzanej sprawie (zniknął limit 100 tys. zł korzyści). Zdaniem Autora, zniesienie wskazanego progu nie jest dobrym rozwiązaniem (można byłoby pozostawić próg przy jednoczesnym podziale kompetencji, do 100 tys. zł – Dyrektorowi KIS a powyżej – Szefowi KAS; por. s. 246).

Recenzowana praca dotyczy zatem istotnych zagadnień związanych z praktyką stosowania prawa podatkowego, jak i jest niezwykle ważna od strony

doktrynalnej i praktyki orzeczniczej. Tytuł rozprawy jest poprawnie sformułowany i pozwala na precyzyjne określenie zakresu przedmiotowego, podmiotowego, terytorialnego i prawnego, gdyż praca dotyczy:

- a) generalnej klauzuli antyabuzywnej (tj. art. 119a i następnych O.p); a *contrario* nie dotyczy innych szczególnych klauzul antyabuzywnych (por. s. 85);
- b) granic stosowania tej klauzuli,
- c) polskich regulacji prawnych w tym zakresie (choć w pracy wpadkowo wskazano również na rozwiązania występujące w innych państwach).

Recenzowaną pracę można zatem sklasyfikować jako rozprawę typowo prawniczą z zakresu szeroko pojętego polskiego proceduralnego prawa podatkowego.

2. W ocenie Recenzenta, rozprawa doktorska uzupełnia pewną lukę w polskiej literaturze przedmiotu. W literaturze przedmiotu nie ma opracowania odnoszącego się do granic stosowania generalnej klauzuli antyabuzywnej w Polsce. Są oczywiście różne opracowania odnoszące się ogólnie do klauzuli (pośród wielu zob. *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, red. D. Gajewski, Wolters Kluwer 2018). Jednak wspomniany aspekt proceduralny nie był dotąd tak szczegółowo opisywany. Podejmowana przez Autora tematyka budzi wiele kontrowersji zarówno w zakresie stosowania prawa, jak i prowadzi do przeróżnych sporów doktrynalnych. Niekiedy w literaturze przedmiotu podnosi się, że klauzula może być „brzytwą w ręku małpy (organów skarbowych)”. Głównym zarzutem przeciwko klauzuli była możliwość nadużywania tego instrumentu przez organy skarbowe. Z drugiej strony podnoszono również, że klauzula może być jedynie „straszakiem” organów podatkowych i pełnić wyłącznie rolę prewencyjną. To z kolei mogło powodować, że po pewnym czasie przedsiębiorcy mogli orientować się, że w praktyce nic im nie grozi i wracać do stosowania agresywnej optymalizacji podatkowej.

3. Celem badawczym rozprawy była próba kompleksowej analizy przepisów dotyczących postępowania podatkowego w sprawie zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania zamieszczonych w O.p.

Autor już we Wstępie (s. 13) wskazał na główną tezę pracy (wskazał, że stosowanie tej klauzuli ma granice i są one aktualizowane przez zmieniające się normy prawne, doktrynę i orzecznictwo) oraz kilka hipotez szczegółowych (s. 13). Postawiona na wstępie teza badawcza jest ze swej istoty ogólna, zaś szczegółowe

hipotezy badawcze dookreślają cele pracy wskazujące właśnie na granice stosowania generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w polskim systemie podatkowym.

Podkreślić trzeba również to, że Autor, w sposób bardzo precyzyjny i nie budzący wątpliwości, w całym tekście opracowania, konsekwentnie stara się odpowiadać na postawioną we Wstępie tezę i szczegółowe hipotezy badawcze. W całej rozprawie Autor w sposób jednoznaczny, przekonujący, czasami oczywiście skłaniający do polemiki – a na pewno do zastanowienia - prezentuje również własne poglądy dotyczące omawianej problematyki lub przychylił się do poglądów wyrażonych w doktrynie i orzecznictwie albo wreszcie je w sposób wyważony poddaje konstruktywnej krytyce.

II. Układ treści

1. Wskazana przez Autora główna teza rozprawy ma odzwierciedlenie w poprawnie sporządzonym układzie treści recenzowanej pracy doktorskiej. Układ pracy jest prawidłowy i logicznie skonstruowany. Został podporządkowany wskazanemu tematowi, podejmowanym problemom badawczym i założonym celom. Odpowiada kolejności dokonywanej analizy prowadząc od rozważań ogólnych do bardziej szczegółowych. Metodologicznie taki układ pracy nie budzi zastrzeżeń.

Struktura rozprawy obejmuje (oprócz „Wstępu” i „Wniosków końcowych”) 6 rozdziałów merytorycznych. Rozdział I to opis istoty zjawiska jaki jest „unikanie opodatkowania” (ma charakter typowo wprowadzający). Rozdział II dotyczy relacji w zakresie legalności i unikania opodatkowania (jest istotny ze względu na wyjaśnienia terminologiczne i wzajemne relacje różnych instytucji prawnych). Rozdział III to analiza zagadnień związanych z klauzulą przeciwko unikaniu opodatkowania w Polsce. Rozdział IV to charakterystyka i analiza stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w Polsce. Rozdziały te stanowią istotę recenzowanej pracy w sensie merytorycznych analiz i wniosków. Rozdział V to analiza problematyki związanej z opiniami zabezpieczającymi w praktyce Szefa KAS (jest to typowy rozdział wskazujący na praktykę stosowania prawa w omawianej kwestii). W Rozdziale VI zasadnie odniesiono się do finansowych i karnoskarbowych konsekwencji unikania opodatkowania. Recenzowaną rozprawę doktorską zamyka poprawnie sporządzone Zakończenie (nazwane „Wnioski i uwagi końcowe”) oraz wykaz Źródeł.

2. Można przyjąć, że układ treści rozprawy doktorskiej jest poprawny i zasługuje na pozytywną ocenę. Autor zastosował zatem logiczną metodę dedukcyjną mającą na celu dojście do określonego wniosku na podstawie założonego wcześniej zbioru przesłanek. Istotą takiego podejścia jest przechodzenie we wnioskowaniu od „ogółu do szczegółu”. We „Wnioskach końcowych” zostały przedstawione wnioski szczegółowe płynące z poszczególnych rozdziałów i wnioski o charakterze ogólnym.

III. Metodologia i dobór źródeł

1. W recenzowanej rozprawie prawidłowo zostały wykorzystywane podstawowe metody badawcze powszechnie wykorzystywane w naukach prawnych. Korzystanie przez Autora ze wskazanych metod badawczych było, z punktu widzenia założonego celu rozprawy, poprawne i w pełni zasadne. O wyborze metod badawczych zdecydowały zdefiniowane cele i tezy rozprawy doktorskiej, wynikające z podjętego przez Autorkę problemu naukowego. Wymagało to zastosowania metody analizy dokumentów prawnych (tzw. metody dogmatyczno-prawnej) oraz metody prawno-historycznej oraz metody prawno-porównawczej (szczególnie w systemie *common law*).

2. Dobór źródeł wykorzystanych w rozprawie i ich podział jest zasadniczo prawidłowy. Niezbędne było sięgnięcie przez Autora do literatury przedmiotu z dziedziny nauk prawnych i ekonomicznych. Bibliografia zawiera wykaz najważniejszych pozycji z zakresu prezentowanej problematyki. Generalnie stwierdzić należy, iż dobór źródeł i ich wykorzystanie było właściwe i zasadne dla tego typu prac badawczych. Autor dokonał również prawidłowej selekcji szerokiego materiału badawczego i wybrał, co do zasady, właściwe dla tematu opracowania i źródła. Bibliografia zawiera ich sporą ilość. Składają się na nie między innymi akty prawne, dokumenty i materiały źródłowe oraz monografie, opracowania i artykuły, studia. Zasadnie wskazano również na orzecznictwo sądów polskich (TK, NSA, WSA, SN) i unijnych.

IV. Uwagi szczegółowe

1. Recenzowana rozprawa stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, co jest warunkiem uznania jej za pracę doktorską. Ma nowatorski charakter oraz niewątpliwie dotyczy bardzo ważnych i aktualnych zagadnień postrzeganych zarówno od strony teoretycznej jak i praktycznej. Podstawową zaletą pracy jest to, iż Autor w sposób zdecydowany prezentuje własne (autorskie) poglądy

na analizowane problemy badawcze. Wskazuje także na interesujące „ciekawostki” pośrednio związane z tematem (np. s. 111 – najdłużej działająca firma świata) lub używa dosyć barwnego języka (np. „damoklesowy miecz odpowiedzialności karnoskarbowej” – s. 244, czy podatnicy stający na „sąd boży” - s. 178). Praktycznie w każdym z rozdziałów merytorycznych dokonuje autorskich podsumowań, ocen i wniosków. Generalnie, już sama decyzja i wybór na rozprawę doktorską takiego tematu (a co za tym idzie tytułu pracy) zasługuje na uznanie i akceptację.

2. Praca jest napisana, co do zasady, poprawnym, bardzo klarownym językiem prawniczym. Zwraca uwagę szczególna dbałość Autora o słowo i bardzo cenne poznawczo zwracanie uwagi na różnorodne pojęcia i ich definicje. Styl opracowania, formułowanie przypisów dolnych (przypisy są zarówno opisowe jak i informacyjne) nie budzi zastrzeżeń. W pracy nie ma zbyt wielu niepotrzebnych rozważań i szerokich, monotonnych opisów. W rozprawie zawarto również szereg autorskich opinii, które są bardzo przydatne dla dalszych ocen i wniosków. Własne uwagi, opinie, komentarze są - moim zdaniem - najważniejszą zaletą recenzowanej pracy doktorskiej. Świadczą o dojrzałości naukowej Autora, jak i znajomości praktycznych zagadnień z zakresu szeroko pojętego prawa i postępowania podatkowego.

Autor wskazuje również na dostrzeżone spory w doktrynie prawa i orzecznictwie sądowym dotyczące przedmiotowych zagadnień i wskazuje przy tym na własne stanowisko w sprawie. Jakość i forma wywodów Autora jest wysoka. Są one starannie uporządkowane i prowadzone z dużą dyscypliną.

3. Kolejną zaletą pracy jest także poruszanie przez Autora w rozprawie pewnych wątków szczegółowych, niejednoznacznych lub dyskusyjnych. Są to właśnie te elementy w pracach naukowych, które są najbardziej interesujące i intrygujące. Świadczyć mogą o dobrym opanowaniu tematyki i zasadnym wyborze istoty wskazywanych w pracy problemów badawczych. Doktorant w rozprawie między innymi zwraca uwagę na:

a) różne ujęcia terminologiczne (s. 21 i nast.) w zakresie: „unikania opodatkowania”, „planowania podatkowego”, „legalnego” unikania opodatkowania, „optymalizacji podatkowej”, „uchylania się od opodatkowania”, „oszczędzania podatkowego”;

b) funkcjonowanie zasady formułowania przepisów podatkowych w sposób precyzyjny i jasny w kontekście omawianej instytucji prawnej;

c) zasadnicze różnice pomiędzy „legalnością” a „unikaniem” opodatkowania (rozdział II);

d) klauzule generalne w doktrynie i orzecznictwie (s. 58 i nast.) oraz hipotetyczny brak klauzul generalnych w systemie prawa i jego konsekwencje (prawo kazuistyczne); Autor zwrócił również uwagę na problem konstytucyjności klauzuli w kontekście wyroku TK (sygn. akt K 4/03) w zakresie dookreśloności wcześniej obowiązujących przepisów;

e) zwroty nieostre i pojęcia niedookreślone w prawie podatkowym (s. 61); wskazać można np. na to, że w jednym z wyroków sąd administracyjny (por. wyrok WSA w Warszawie z 30 maja 2018 r., sygn. akt III SA/Wa 2226/17) uznał, że przesłanki wskazane w art. 119a O.p. – pomimo użycia przez ustawodawcę dość nieostrych pojęć – są wystarczająco precyzyjne i gwarantują ochronę podatnika przed arbitralnym działaniem organu podatkowego; z drugiej strony nagromadzenie w dyspozycji normy prawnej wielu zwrotów niedookreślonych i nieostrych, tworzy pole dla uznaniowości rozstrzygnięć organu i sprzyja ingerencji w sferę praw podatnika; to z kolei rodzi wątpliwości co do zgodności wydanego rozstrzygnięcia z Konstytucją; powstaje zatem pytanie, czy klauzula przypadkiem nie zmusza podatnika do wyboru drogi najbardziej opodatkowanej?

f) tzw. małą klauzulę antyabuzywną (art. 199a O.p.);

g) praktyczne zastosowanie klauzuli w polskim prawie (s. 113 i nast.), tj. procedurę, wykładnię „progospodarczą” i inne rodzaje wykładni prawa podatkowego; wskazano na pozycję ustrojową Szefa KAS (organ właściwy w postępowaniu, który nie jest jednocześnie wierzycielem w postępowaniu egzekucyjnym) i Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (która nie jest organem podatkowym); w postępowaniu podatkowym w sprawie zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania pewnym przekształceniom podlegają także prawa podatnika (np. prawo podatnika do prywatności, prawo podatnika do złożenia korekty deklaracji); ten wątek jest niezwykle ciekawy i mógłby zostać w sposób syntetyczny zestawiony (porównany) z prawami podatnika w zwykłym postępowaniu podatkowym;

h) opinie zabezpieczające w praktyce orzecniczej (s. 178); przypomnieć trzeba, że postępowanie w przedmiocie wydania opinii przez Radę stanowi odrębny rodzaj czynności w postępowaniu, nieznanym dotąd O.p. (jest to postępowanie opiniodawcze, procedura opiniowania);

i) status unikania opodatkowania na tle k.k.s. i wynikające z niego konsekwencje prawne (s. 214 i nast.);

j) relacje pomiędzy „interpretacjami podatkowymi” a „opiniami zabezpieczającymi” (s. 136); interesującą kwestią proceduralną jest np. zagadnienie odmowy wydania interpretacji indywidualnej z uwagi na przypuszczenie unikania opodatkowania.

4. Pośród wielu zalet, praca posiada pewne uchybienia. Jest to zupełnie oczywiste, gdyż nie istnieją „w przyrodzie” prace doktorskie bez żadnych uchybień formalnych czy też merytorycznych. Tym bardziej, że są to „uchybienia” subiektywnie dostrzeżone przez recenzenta. Wskazane poniżej uchybienia techniczno-stylistyczne, merytoryczne i pewne braki pracy, w żadnym stopniu nie umniejszają jednak pozytywnej oceny recenzowanej rozprawy doktorskiej. Podstawowe mankamenty pracy, można przedstawić w następujący sposób:

a) brak wyjaśnienia już we Wstępie pracy kluczowego pojęcia używanego w tytule rozprawy, tj. „generalnej klauzuli antyabuzywnej”; oczywiście pojęcie to zostało wyjaśnione i opisane w dalszej części rozprawy, jednak ze względu na istotną „branżowość” i swoistą „hermetyczność” pracy, zasadne byłoby wyjaśnić je już na początku, tak aby nie było żadnych wątpliwości odnośnie do zakresu przedmiotowego pracy;

b) wyjaśnienia w przypisie wymagałoby również to, w jakim zakresie niektóre części pracy zostały już wcześniej wykorzystane (opublikowane) w innych publikacjach (np. s. 35); zabieg taki jest, zdaniem recenzenta, dopuszczalny ale wymaga precyzyjnego odniesienia się do zakresu i formy, czy udziału cytowanych (a opublikowanych wcześniej) fragmentów pracy;

c) niektóre przypisy dolne nie są sporządzone poprawnie (np. przypis 180, przypis 553); podobnie niepotrzebnie Autor używa pojęcia „zapis” w kontekście konkretnego przepisu prawa (s. 152);

d) zwraca uwagę niestety zbyt ogólne i nieuporządkowane zakończenie pracy (brak wyraźnie wyodrębnionych uwag *de lege lata* i *de lege ferenda*);

e) chaotycznie sporządzony wykaz aktów prawnych i orzecznictwa (bez podziału na rodzaje aktów prawnych, rodzaje orzeczeń sądowych) oraz niepotrzebny dodatkowy podział wykorzystanej literatury (wydawnictwa zwarte, ciągłe, czy rozdziały);

f) w pracy są zawarte rozważania odnośnie do wykładni prawa podatkowego (por. s. 155 i nast.), ale wydaje się, że ten aspekt można było bardziej rozbudować w kontekście zakresu przedmiotowego pracy (w szczególności, gdy omawiane przepisy prawne zawierają zwroty nieostre lub niedookreślone); przypomnieć trzeba, że w procesie wykładni prawa interpretatorowi nie wolno jednak całkowicie ignorować wykładni systemowej lub funkcjonalnej poprzez ograniczenie się wyłącznie do wykładni językowej pojedynczego przepisu; może się bowiem okazać, że sens przepisu, który wydaje się językowo jasny, okaże się wątpliwy, gdy go skonfrontujemy z innymi przepisami lub weźmiemy pod uwagę cel regulacji prawnej; jednym z najmocniejszych argumentów o poprawności interpretacji jest okoliczność, że wykładnia językowa, systemowa i funkcjonalna dają zgodny wynik (por. uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 2 kwietnia 2012 r., sygn. akt II FPS 3/11 oraz wypowiedzi doktryny: M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2010, s. 291 i n., L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010, s. 74-83).

V. Konkluzja

1. Rozprawa doktorska mgr Krzysztofa Woźniaka, zatytułowana „*Granice stosowania generalnej klauzuli antyabuzywnej w Polsce*”, spełnia wymagania stawiane pracom doktorskim wynikające między innymi z art. 187 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 742). Stanowi oryginalne rozwiązanie ważnego i aktualnego problemu naukowego. Analiza pracy skłania do konkluzji, że Autor wykazuje ogólną wiedzę teoretyczną w zakresie prawa finansowego i administracyjnego. Poruszane w rozprawie wątki, własne opinie i komentarze oraz poprawność analitycznego formułowania wypowiedzi wskazują na to, że Doktorant posiada umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

2. W związku z powyższym wnoszę o przyjęcie recenzowanej pracy jako rozprawy doktorskiej i jednoznacznie rekomenduję o dopuszczenie mgr Krzysztofa Woźniaka do dalszych etapów przewodu doktorskiego.

Prof. dr hab. Artur Kuś