

Olsztyn, 10.11.2023 r.



**dr hab. Bogumił Pahl, prof. UWM**  
**Katedra Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego**  
**Wydział Prawa i Administracji**  
**Uniwersytet Warmińsko – Mazurski w Olsztynie**

**Recenzja rozprawy doktorskiej Pana magistra Krzysztofa Woźniaka pt. „Granice stosowania generalnej klauzuli abuzywnej w Polsce”, Gdańsk 2023, ss. 283 maszynopisu, napisanej pod kierunkiem opiekuna naukowego – dra hab. Roberta Gwiazdowskiego prof. Uczelni Łazarskiego w Warszawie**

Tematyka unikania opodatkowania jest bez wątpienia ciekawa ale jednocześnie skomplikowana. Dlatego też już na samym wstępie należy docenić wysiłek Autora rozprawy doktorskiej, który w sposób przejrzysty i zrozumiały przedstawił niełatwe zagadnienie prawne. Generalna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania stanowi ważny instrument walki z unikaniem opodatkowania. Niemniej jednak granice jej stosowania, jak słusznie dostrzega Doktorant, wyznaczane są przez problemy z definicją unikania opodatkowania i przez to nieuchwytność jej substratu, przez prawo polskie i międzynarodowe, przez wykładnię doktrynalną i operatywną, w końcu przez praktykę organów administracji publicznej (podatkowej) i podmiotów gospodarczych.

Wydaje się, że z natury każdego podatnika wynika chęć płacenia niskich podatków. Należy jednak wyraźnie rozgraniczyć działania, które są legalne od działań naruszających przepisy prawa obowiązującego. Ucieczka od podatku może przybrać różne formy. Może to być działalność zachowująca pozory legalizmu przy wykorzystaniu przede wszystkim zachowań fikcyjnych lub pozornych, które ukrywają rzeczywiste źródła dochodu lub majątek: jest to z reguły proceder zorganizowany, przy wykorzystaniu „profesjonalnej” obsługi biznesu podatkowego. Ponadto mogą to być działania w pełni nielegalne polegające na świadomym i celowym niewykonywaniu obowiązków wynikających z przepisów prawa daninowego poprzez kontrabandę, ukrywanie działalności gospodarczej, majątku i dochodów. I wreszcie,

co można ostatnimi laty zaobserwować w Polsce – prawotwórcze działania legalizujące ucieczkę od podatków, której istotą jest „załatwienie” przepisów podatkowych umożliwiających niepłacenie danin lub dostatecznie utrudniających wykrycie tych praktyk.

Poznanie granic stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest doniosłym zagadnieniem prawnym, społecznym i ekonomicznym. Rodzi zarazem liczne problemy natury jurystycznej. W doktrynie prawa podatkowego znajduje się wiele opracowań dotyczących unikania opodatkowania [np. R. A. Nawrot, Międzynarodowe unikanie opodatkowania dochodu i jego regulacje w prawie polskim, Warszawa 2015, ss. 376; D. Gajewski (red.), Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce, Warszawa 2020; K. Cień, Unikanie opodatkowania a planowanie podatkowe, Warszawa 2022]. Trudno jednak dostrzec kompleksowe prace poświęcone *stricto* granicom stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, szczególnie po nowelizacji przepisów Ordynacji podatkowej w 2016 i 2018 r.

W pozostałym zakresie opracowania dotyczące granic stosowania generalnej klauzuli antyabuzywnej są wybiórcze i w znakomitej większości przypadków sprowadzają się do komentarzy, glos i artykułów naukowych. Podjęta w rozprawie tematyka, co należy jeszcze raz wyraźnie podkreślić, nie jest łatwa. Wynika to nie tylko z zawichości regulacji polskiego prawa podatkowego, w tym braku jednolitego rozumienia samego pojęcia unikania opodatkowania ale wymaga również doskonałej znajomości regulacji międzynarodowych. Jest to więc zagadnienie wieloaspektowe, które narzuca wielopłaszczyznowość badań naukowych nad tym zjawiskiem.

W kontekście powyższego wybór tematu rozprawy doktorskiej jest w pełni zasadny. Przedmiotowa rozprawa stanowi ważną pracę naukową, w którym skala problemów i sposób ich ujęcia nie były dotychczas, przynajmniej w części, w polskiej doktrynie prawa podatkowego prezentowane. Zarówno sposób sformułowania tytułu dysertacji naukowej oraz wyznaczone granice prezentowanej w niej problematyki uznaję w wielu miejscach za oryginalne i cenne zarówno z teoretycznego, jak i praktycznego punktu widzenia. Warto zauważyć, że Doktorant we wstępie pracy przekonująco wyjaśnia wybór tematu, przedmiot i cel rozprawy oraz zastosowane metody badawcze.

Nie mam uwag do głównej tezy badawczej. Wątpliwości budzą jednak hipotezy szczegółowe, ponieważ nie zostały one sformułowane prawidłowo. Wynika to z tego, że hipoteza powinna przybrać postać zdania twierdzącego, a nie zdania pytającego. Zdanie twierdzące podlega confirmacji lub falsyfikacji. Na przyszłości warto na to zwrócić uwagę. Jest to kluczowy element każdej pracy naukowej.



Doktorant posłużył się odpowiednią metodologią prowadzonych badań, tj. wykorzystał metodę formalno - dogmatyczną, historycznoprawną, teoretycznoprawną, a także metodę empiryczną. W przypadku tej ostatniej analizą objęto orzecznictwo sądów administracyjnych, Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego oraz sądów powszechnych. Zastosowane metody badawcze niewątpliwie podnoszą wartość merytoryczną rozprawy. Praca jest więc dobrze przygotowana pod względem metodologicznym, a jej koncepcja jest przemyślana i konsekwentnie podporządkowana założonym celom badawczym.

Struktura rozprawy nie budzi zastrzeżeń. Składa się ona ze wstępu, sześciu rozdziałów oraz wniosków i uwag końcowych. Podoba mi się to, że każdy rozdział pracy poprzedzają uwagi wprowadzające a następnie zwieńczony jest podsumowaniem. Umożliwia to każdemu potencjalnemu odbiorcy dotarcie do interesujących go problemów prawnych. Nerozerwalną część dysertacji naukowej stanowi bogata bibliografia. Podkreślić przy tym należy, że Opiniowany bardzo dobrze dobrał i wykorzystał literaturę przedmiotu, w tym literaturę obcojęzyczną. Świadczy to o dużym zaangażowaniu autora w podjęty temat badawczy oraz umiejętności samodzielnego prowadzenia badań naukowych. Istotne jest to, że Doktorant powołując się na poglądy doktryny prawa podatkowego podejmuje z nimi polemikę. Nie ucieka przy tym od trudnych zagadnień prawnych.

Pierwszy rozdział pracy poświęcony został analizie podstawowych terminów związanych z obniżaniem ciężaru podatkowego i poprzez wyodrębnienie podstawowych form zjawiska podjęto próbę umiejscowienia w jego zakresie unikania opodatkowania. W związku z tym Autor ocenianej dysertacji naukowej celnie wyodrębnił takie pojęcia jak: optymalizacja podatkowa, planowanie podatkowe, unikanie opodatkowania, uchylanie się od opodatkowania, oszczędzanie podatkowe oraz dokonał delimitacji tych form obniżania ciężaru podatkowego. Ta część rozprawy ukazuje, że Opiniowany dość swobodnie posługuje się tymi pojęciami, zna i rozumie je. Wyodrębnienie to jest w pełni uzasadnione ze względu na podjęty temat badawczy. W następstwie tego trafnie przyjął, że w ramach optymalizacji podatkowej, w dużym uproszczeniu, należy wyróżnić zjawiska dopuszczalnej i niedopuszczalnej optymalizacji podatkowej.

W kontekście podjętego tematu badawczego istotne są rozważania obejmujące ekonomiczną analizę unikania opodatkowania. W związku z tym w pełni uzasadnione były badania nad podatkiem jako zjawiskiem ekonomicznym, efektywnością prawa oraz sprawiedliwością – doprowadzeniem do sprawiedliwych rozstrzygnięć. Zgadzam się z Doktorantem, że ekonomiczna analiza prawa opiera się na założeniu racjonalnego

ekonomicznie *homo oeconomicus*. Metoda ta w przypadku niedopuszczalnej optymalizacji podatkowej, w szczególności w przypadku stosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, jest szczególnie przydatna, przede wszystkim ze względu na przyjmowane założenia „racjonalnego” zachowania podmiotów obrotu gospodarczego, które to racjonalne zachowanie jest elementem konstrukcyjnym stosowania klauzuli.

Pan mgr Krzysztof Woźniak nie pominął kwestii etycznych. Odniósł się do statusu etycznego unikania opodatkowania. Dowodzi to o wszechstronnym podejściu do podjętego tematu badawczego. Podzielał Jego stanowisko zgodnie z którym, unikanie opodatkowania, mimo, że jest działaniem wykorzystującym legalne instrumentarium, w kategoriach moralnych należy ocenić ujemnie, a negatywna ocena moralna jest wzmocniona konsekwencjami instytucjonalnymi – państwo jest „przeciwko” unikaniu opodatkowania.

Drugi rozdział pracy pt. „Legalność a unikanie opodatkowania” poświęcony jest rozważaniom w zakresie kluczowego elementu definicyjnego unikania opodatkowania, tj. legalności – pozostawianiem czynności (zespołu czynności) w granicach zachowania dozwolonego przez prawo prywatne ma legitymować czynności stanowiące unikanie opodatkowania na gruncie prawa podatkowego. W związku z tym w pełni zasadne było ustalenie relacji unikania opodatkowania względem dobra wspólnego, sprawiedliwości podatkowej a w dalszej kolejności podjęcie analiz nad jakością ustawodawstwa oraz zagadnienia lojalności w stosunkach podatnik – państwo. Legalność, ja podnosi Doktorant, jest wymogiem stawianym zachowaniom podatnika w każdej sytuacji podatkowej, który w razie konieczności musi zostać wymuszony. Zasada legalizmu wynikająca z Konstytucji RP nakłada na organy władzy publicznej obowiązek działania na podstawie i w granicach prawa. Sprowadza się to do tego, że działania Szefa KAS w zastosowaniu ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania mają podstawę prawną także w regulacjach Ordynacji podatkowej, jednak nie można pomijać faktu, na co wskazuje Opiniowany, że klauzula jest wprowadzeniem do polskiego porządku systemu prawa podatkowego normatywnej analogii *legis*. Utożsamiam się z jego poglądem w myśl którego wolność, pewność prawa, bezpieczeństwo prawne pozostają wartościami, których nie można kwestionować jako podstawy ideologii legalności, mimo że nie mają charakteru zasad absolutnych.

W kolejnym, trzecim rozdziale ocenianej dysertacji naukowej podjęte są badania nad polskimi rozwiązaniami normującymi klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania. W ramach tego rozdziału przedstawił rys historyczny przepisów regulujących ogólną klauzulę zapobiegającą unikaniu opodatkowania. Pan mgr Krzysztof Woźniak skrupulatnie



przeanalizował przepisy prawa pozytywnego. Nie pominął przy tym zapadłego w tym zakresie orzecznictwa sądowego, Trybunału Konstytucyjnego oraz Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Analizie poddał również poglądy wyrażane w doktrynie prawa podatkowego. Wyraźnie uwypuklił własne stanowisko w tym zakresie. W jego ocenie trudno wyznaczyć granice, w których można by zamknąć unikanie opodatkowania, ponieważ na kształt wszystkich „organizmów żywych” zjawisko to ewoluuje i przybiera nowe postacie, ale po zidentyfikowaniu form podstawowych, jego mutacje powinny być rozpoznawane, a przy udziale śledzącego rozwój tego „wirusa” uważnego ustawodawcy, a przede wszystkim aparatu skarbowego i sądownictwa powinno się likwidować jego nowe ogniska i obejmować „kwarantanną” te rejony życia gospodarczego, w których jego wystąpienia można się spodziewać.

Ww. określenia (m. in. żywy organizm, wirus, kwarantanna) nie należą do zwrotów wynikających z norm prawa podatkowego, niemniej jednak doskonale przedstawiają w dużym skrócie z jednej strony proces unikania opodatkowania, z drugiej zaś działania mające na celu „uzdrowienie” tej sytuacji. Ta część rozprawy pokazuje, że Autor potrafi pisać o rzeczach trudnych w sposób zrozumiały dla podmiotów niebędących zawodowymi prawnikami. Umiejętność tą należy szczególnie docenić. Bez wątpienia posiada umiejętność odpowiedniego posługiwania się językiem powszechnym i prawniczym.

Utożsamiam się z poglądem Doktoranta, że istniejące, wprowadzane i nowelizowane regulacje prawne przeciwko unikaniu opodatkowania mają za zadanie w sposób jeszcze bardziej pełny uszczelniać polski system podatkowy. Generalna klauzula antyabuzyjna stanowi również ważny instrument, który znajduje zastosowanie w przeciwdziałaniu międzynarodowemu unikaniu opodatkowania przez odpowiednie stosowanie procedury klauzulowej do środków ograniczających umowne korzyści.

Czwarty rozdział pracy obejmuje problematykę stosowania przepisów normujących klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania w Polsce. Zasadnie poświęca uwagę strukturze i kompetencji organów właściwych w sprawach przeciwko unikaniu opodatkowania (Szef Krajowej Administracji Skarbowej, Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania). Nadto podejmuje rozważania nad źródłami informacji o unikaniu opodatkowania, instrumentami prawnymi w interpretacji prawa podatkowego w postępowaniu przeciwko unikaniu opodatkowania i wreszcie w przedmiocie modelu stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Przedostatni rozdział dysertacji naukowej przedstawia przegląd wydanych odmów w postępowaniu o wydanie opinii zabezpieczającej – w takich przypadkach nie stosuje się klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Szkoda tylko że Opiniowany nie dokonuje oceny tych przejawów (efektów) działalności organów administracji publicznej. Zasadne byłoby wyrażenie własnego, nawet krótkiego, stanowiska w tym zakresie.

W ostatnim szóstym rozdziale pracy Doktorant podejmuje analizę konsekwencji finansowych i możliwych następstw karnoskarbowych unikania opodatkowania. W pierwszej kolejności skupia się na finansowych konsekwencjach unikania opodatkowania. W tej części słusznie przedstawia m. in. dolegliwości wynikające ze stwierdzonego unikania opodatkowania, dodatkowe zobowiązanie podatkowe, wysokość stawek dodatkowego zobowiązania. W dalszej zaś analizie poddaje problemy związane z cofnięciem skutków unikania opodatkowania (tryb wydania decyzji, elementy postępowania, czynności kontrolne organu podatkowego).

Ważne, z punktu widzenia podjętego tematu badawczego, są zagadnienia karnoskarbowych konsekwencji unikania opodatkowania oraz redukcji skutków karnoskarbowych. Podjęte w tym zakresie analizy przeprowadzone zostały prawidłowo i w konsekwencji wyciągnięte na ich kanwie wnioski są trafne.

Rolą recenzenta jest nie tylko dostrzeżenie zalet rozprawy doktorskiej – są one niekwestionowane – ale również wskazanie wad po to aby w przyszłej pracy naukowej nie powielać błędów, a tylko na nich się uczyć. Nie jest ich wiele niemniej jednak należy na nie zwrócić uwagę.

- 1) Dostrzegam braki w ostatniej części pracy, tj. „Wnioski i uwagi końcowe” (s. 245 i nast.). Doktorant zbyt ogólnie odniósł się do zasadniczego przedmiotu i celu pracy. Brakuje mi wskazania konkretnych postulatów *de lege ferenda*. W związku tym prosiłbym aby Doktorant przedstawił je podczas obrony przedłożonej dysertacji naukowej.
- 2) Dość chaotycznie sporządzona została bibliografia. W pierwszej kolejności należałoby wykonać wykaz literatury (w mojej ocenie zbędne jest „dzielenie jej” na wydawnictwa zwarte, rozdziały w wydawnictwach zwartych, wydawnictwa ciągłe). Następnie powinien być sporządzony uporządkowany wykaz orzeczeń (w obecnym kształcie jest bałagan – należałoby wyróżnić wykaz orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, Trybunału Konstytucyjnego, Sądu

Najwyższego, Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz sądów powszechnych. W dalszej zaś kolejności wykaz innych źródeł).

- 3) Błąd w numeracji rozdziału. W otrzymanej papierowej wersji rozprawy rozdział zatytułowany „Czy za unikanie opodatkowania czeka kara?” oznaczony jest jako V a powinno być numerem VI (s. 214)
- 4) Za nie poprawne uznaję posługiwanie się w pracy naukowej słowem „*fiscus*” – w starożytnym Rzymie słowem tym określano skarbiec cesarski (s. 147). Obecnie jest to zbyt potoczne określenie organów podatkowych.
- 5) Nie właściwe jest używanie słowa „zapis” w odniesieniu do konkretnego „przepisu” (s. 152 drugi akapit).

Ww. uwagi nie zmieniają ogólnej, pozytywnej oceny przedłożonej rozprawy doktorskiej. Stwierdzam, że praca napisana została na dobrym poziomie. Recenzowaną dysertację naukową czytałem z przyjemnością.

Mając powyższe na uwadze jednoznacznie stwierdzam, że Doktorantowi udało się osiągnąć zamierzony cel rozprawy. Recenzowana praca doktorska stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego. Koncepcja opracowania, przyjęty sposób argumentowania i ocen, zasługują na pozytywną ocenę. Mając powyższe na uwadze jednoznacznie stwierdzam, że panu magistrowi Krzysztofowi Woźniak udało się osiągnąć zamierzony cel rozprawy. Recenzowana praca doktorska stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego. Koncepcja opracowania, przyjęty sposób argumentowania i ocen, zasługują na pozytywną ocenę. Tym samym praca odpowiada wszystkim wymaganiom określonym w art. 187 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Tekst jednolity: Dz. U. z 2022 poz. 574). Jest to staranna analiza granic stosowania generalnej klauzuli antyabuzywnej w Polsce. Rozprawa wykazuje ogólną, wysoką wiedzę teoretyczną kandydata w dyscyplinach prawnych oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

Biorąc powyższe pod uwagę w pełni zasadne jest dopuszczenie pana magistra Krzysztofa Woźniak do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia doktora w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie nauki prawne.

Olsztyn, 10.11.2023 r.

  
dr hab. Bogumił Pahl, prof. UWM