

Bogumił Brzeziński, prof. dr hab., dr h.c.
Uniwersytet Jagielloński



Recenzja
rozprawy doktorskiej p. mgr. Krzysztofa Woźniaka
pt. Granice stosowania generalnej klauzuli antyabuzywnej w Polsce.
Gdańsk 2023, ss. 283.

I. Prawo podatkowe co najmniej od początku XXI wieku znajduje się w fazie dynamicznych przemian. Ich przyczyn jest wiele i są one generalnie znane – globalizacja gospodarki (niekiedy – regionalizacja), rosnące znaczenie firm międzynarodowych, rosnąca złożoność obrotu gospodarczego i finezja instytucjonalnego oprzyrządowania tego obrotu, a także tendencja do poszukiwania przez podatników – w sposób całkowicie moim zdaniem uprawniony – metod obniżania obciążenia podatkami. To ostatnie działanie spotyka się – co jest równie naturalne i uzasadnione – z oporem ze strony państwa, dążącego do uniemożliwienia takich praktyk ze strony podatników.

Państwa są coraz bardziej zdeterminowane co do obrony własnego interesu fiskalnego, a sekundują im organizacje międzynarodowe, takie jak OECD czy UE. Mają do tego prawo, a granicami tego działania są standardy konstytucyjne oraz standardy wytyczone międzynarodowymi aktami chroniącymi prawa człowieka i obywatela.

Współcześnie zmienia się też paradygmat myślenia i profesjonalnego dyskursu o prawie podatkowym. Do końca XX w. (w dużym przybliżeniu), jeśli prawo było „złe” (tj. dysfunkcyjne, niesprawiedliwe, nieproporcjonalne w stosowanych przezeń środkach do celu etc.), to w dyskursie prawniczym dominował nurt „naprawczy” – zastanawiano się nad tym, jakie zmiany trzeba byłoby wprowadzić, aby niepożądany stan rzeczy zmienić. Współcześnie zalew złego, nieprofesjonalnie tworzonego prawa jest tak przemożny, że dyskurs prawniczy nie koncentruje się na przyczynach, ale już tylko na możliwości ochrony jednostki przed skutkami

działania złego prawa. Pierwsza rubież ochrony jednostki przez złym prawem, tj. jego naprawa, została już porzucona.

II. Recenzowana rozprawa doktorska mieści się w głównym nurcie współczesnego myślenia prawniczego. W najbardziej ogólnym ujęciu Autor stara się zarysować granice, poza którymi działania administracji podatkowej stosującej klauzulę ogólną przeciwko unikaniu opodatkowania będą już ekscesem naruszającym fundamenty prawa podatkowego – ani jedynym, ani też pewnie ostatnim. Brak szacunku dla prawa to coraz wyraźniej nabierający wyrazistego kształtu znak firmowy polskiej administracji podatkowej. Sprzyja temu ogólny klimat polityczny w kraju.

Recenzowana rozprawa mgr. Krzysztofa Woźniaka składa się ze wstępu, sześciu rozdziałów merytorycznych oraz Wniosków i uwag końcowych. Układ pracy jest logiczny, dostosowany do struktury problematyki, której opracowania podjął się Autor.

Celem badawczym pracy jest – jak pisze o tym Autor – poznanie granic stosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania. Nasuwa się tutaj taka refleksja, że sięganie – coraz bardziej na świecie powszechne – po klauzulę ogólną przeciwko unikaniu opodatkowania jest wyrazem *sui generis* kapitulacji państwa na płaszczyźnie zapobieganiu unikania opodatkowania przy wykorzystaniu podstawowego instrumentarium kształtowania stosunków prawnych – tworzenie przepisów składających się na spójny i kompletny, ale i klarowny zarazem system norm budujących przedmiotowo-podmiotowe granice opodatkowania. Tradycyjnie pojmowane regulacje podatkowoprawne okazały się nieefektywne i bezbronne wobec manewrów (prawnie dozwolonych) w sferze kontraktów oraz swobodzie wyboru prawnych form gospodarowania. Reguły prawne *ex ante* zastępowane są regułami *ex post* – stosowanymi nie jako zastane dla przewidywanej działalności gospodarczej podatnika (aktywizowanymi rezultatami takiej działalności), ale stosowanymi do oceny *ex post* rezultatów takiej działalności już po zastosowaniu reguł pierwszej kategorii. To, że reguły stosowane *ex post* są znane podatnikowi przed podjęciem przez niego prawnie relewantnych działań mających podatkowe konsekwencje nie zmienia postaci rzeczy.

Rezultat działań podatnika podlega więc ocenie podatkowoprawnej dwukrotnie. Po raz pierwszy, gdy kwalifikuje się go odpowiednio do materialnoprawnych regulacji ustaw dotyczących podatków, a po raz drugi - gdy taka kwalifikacja prowadzi do niezadowolających z punktu widzenia administracji skarbowej rezultatów fiskalnych. Kauzą jest tutaj

wyczerpanie przesłanek sugerujących aktywność podatnika w kierunku obniżenia opodatkowania poniżej standardu odpowiadającego wysokości podatku należnego w przeciętnych warunkach gospodarowania. Te przesłanki dotyczą zarówno oceny tego, co podatnik robi (np. sztuczność działania) jak i tego, co można mu przypisać (np. dążenie do celu, jakim jest obniżenie obciążenia podatkowego).

III. We Wstępie Autor uzasadnia w sposób całkowicie zadowolający wybór tematu, przedmiot i cel rozprawy – poznanie i sprecyzowanie tytułowych granic stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Jako tezę pracy Autor deklaruje twierdzenie, że granice stosowania generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania są aktualizowane przez zmieniające się unormowania dotyczące klauzuli, doktrynę i praktykę jej stosowania. Autor stawia tam też kilka interesujących pytań, które raczej nieprecyzyjnie określa jako hipotezy szczegółowe (hipotezy mają postać zdań twierdzących, nadających się do weryfikacji bądź falsyfikacji, podczas gdy pytania takiej właściwości nie mają). Deklaruje też zastosowanie w pracy metody dogmatycznoprawnej, a pomocniczo – historycznoprawnej oraz prawnoporównawczej, a ponadto analizy pojęciowo-lingwistycznej.

Rozdział pierwszy rozprawy doktorskiej zawiera m. in. rozważania dotyczące rozgraniczenia pojęć takich, jak planowanie podatkowe, oszczędzanie podatkowe, optymalizacja podatkowa, unikanie opodatkowania czy uchylanie się od opodatkowania. Wbrew panującej powszechnie opinii, że jest to zadanie nieomal nie do rozwiązania, a w każdym razie wymagające przyjęcia wielu założeń wstępnych, Autor radzi sobie z tym zupełnie poprawnie. Dochodzi on do trafnego, a co najmniej użytecznego wniosku, że zasadny jest podział aktów optymalizacji podatkowej na dopuszczalną oraz niedopuszczalną. Ta druga wywołuje reakcję aparatu administracji podatkowej, mającą na celu – w uproszczeniu – do powrotu do „opodatkowania adekwatnego”, a w niektórych sytuacjach polegającą także na stosowaniu rozmaitego rodzaju sankcji. Na uwagę zasługuje tutaj podjęta przez Autora próba ekonomicznej analizy unikania opodatkowania a także – tutaj tylko sygnalizowana – analiza relacji między unikaniem opodatkowania a sprawiedliwością.

Autor wydaje się akceptować tezę (której źródła niestety nie powołuje) o *iunctim* między zasadą lojalności w stosunkach podatnik - państwo a zasadą zaufania podatnika do państwa i stanowionego przezeń prawa (s. 41). Jest to pogląd dyskusyjny. Zaufanie – w skrócie – może pobudzać lojalność, ale nie jest z nią identyczne.

Rozdział II poświęcony jest przybliżeniu relacji między unikaniem opodatkowania a legalizmem czy legalnością. Autor analizuje różne aspekty legalności oraz konteksty, w jakich legalność się wyraża. Chodzi tu o takie zagadnienia, jak zgodność z prawem, moralnością i takimi wartościami jak wolność i sprawiedliwość.

Wątpliwości budzić może nadmiernie uogólniona teza, że unikanie opodatkowania zawsze będzie sprzeczne z etyką. Można zgodzić się z poglądem, że nieetyczna co do zasady jest sytuacja, w której podmiot unikający opodatkowania zyskuje przewagę finansową na konkurentami i ta przewaga nie jest usprawiedliwiona (a na dodatek nie przyczynia się do podniesieniu poziomu tzw. dobra wspólnego). Ale czy podobnie należy ocenić sytuację, w której określony podmiot ma trudności z utrzymaniem się na rynku tylko dlatego, że jego konkurenci stosują powszechnie techniki unikania opodatkowania (i co skłania go ostatecznie do pójścia drogą tych, który mają się na bakier z tak rozumianą moralnością)?

Można też łatwo wskazać sytuacje, w których nawet uchylanie się od opodatkowania trudno będzie jednoznacznie zakwalifikować jako niemoralne. Przykład prezentowany w literaturze przedmiotu – sytuacja, w której podatnik-osoba fizyczna utrzymuje się na powierzchni życia gospodarczego w taki jedynie sposób, że unika płacenia podatków bądź uchyla się od opodatkowania. Nie jest to z pewnością sprawiedliwe (a w konsekwencji i moralne) wobec tych jego konkurentów gospodarczych, którzy podatki płacą. Można powiedzieć – za Autorem dysertacji – że ci ostatni ponoszą ciężar podatkowy zarówno za siebie, jak i za podatnika uchylającego się od opodatkowania.

Z dwóch konkurencyjnych w konkretnej sytuacji wartości, tj. płacenia podatków i utrzymania rodziny podatnik wybrał tę drugą, co powoduje, że w konsekwencji cierpi ta pierwsza. Gdyby jednak wybrał – w uproszczeniu – płacenie podatków, to musiałby zaprzestać prowadzenia działalności gospodarczej (co z punktu widzenia makroekonomicznego nie jest dużym dramatem; jest wręcz przeciwnie), ale w konsekwencji i on, i jego rodzina stałyby się (w naszych realiach społeczno-kulturowych) beneficjentami zasiłków i podobnych transferów finansowych, których źródłem finansowania byłyby podatki płacone przez bardziej efektywnie funkcjonujących (nadal) konkurentów podatnika. Tam, gdzie w grę wchodzi nie jedna, ale szereg konkurencyjnych wartości, jednoznaczna ocena moralna wyboru jest trudna, a w skrajnych wypadkach być może niemożliwa do przeprowadzenia.

Rozdział III dysertacji przedstawia historię wprowadzania do polskiego prawa podatkowego ogólnej klauzuli zapobiegającej unikaniu opodatkowania. Prezentacja biegu wydarzeń prowadzona jest w aspekcie uwarunkowań wynikających z działania organów Unii Europejskiej, dla której zapobieganie unikaniu opodatkowania stało się w pewnym momencie sprawą nad wyraz palącą. Autor przedstawia też rozmaite instytucje prawa podatkowego mające na celu osiągnięcie skutków podobnych, jak przez stosowanie ogólnej klauzuli antyabuzywnej. Chodzi tu o tzw. małe klauzule antyabuzywne, prawne zasady opodatkowania zagranicznych spółek kontrolowanych i inne tego rodzaju rozwiązania (np. wyłączenie stosowania postanowień umów międzynarodowych w sytuacji korzystania z nich w rzeczywistości przez podmioty do tego nieuprawnione). Można zastanawiać się nad tym, czy odrębność tej tematyki nie uzasadniałaby ujęcia jej w odrębnym rozdziale pracy, gdyż z problematyką ogólnej klauzuli zapobiegającej unikaniu opodatkowania – na płaszczyźnie prawnej, a nie funkcjonalnej – niewiele ma ona wspólnego.

Rozdział IV pracy zawiera analizę sposobu stosowania klauzuli w dotychczasowej – dosyć krótkiej – praktyce przez polską administrację podatkową. Sporo uwagi – słusznie – Autor poświęcił kwestii organizacji pracy i sposobowi działania Szefa Krajowej Administracji Podatkowej oraz Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania. Rozważania autora są wieloaspektowe – sporo miejsca poświęca on zarówno kwestiom z zakresu teorii (albo ideologii) podatku, takim jak obowiązek ponoszenia ciężaru podatkowego, idea „jednej i jedynej kwoty podatku” czy idea legalności unikania opodatkowania, jak o kwestiach funkcjonalnych, takim jak wykładnia prawa podatkowego, skutki jego podwyższonego formalizmu itp.

Za pobieżne i na dodatek niezbyt udane trzeba uznać rozważania Autora zmierzające do wykazania, iż polska ogólna klauzula antyabuzywna jest w istocie rzeczy wykorzystaniem analogii *legis* w prawie podatkowym. Jest to jego oryginalny – jak można sądzić – pogląd, gdyż nie przywołuje na poparcie tego poglądu żadnej relewantnej do przedmiotu rozważań literatury. Z pewnością jednak nie wchodzi tutaj w grę analogia *legis*, gdyż w działania podatników unikających opodatkowania trudno dostrzec wykorzystywanie luk konstrukcyjnych (w sensie braku przepisu) w prawie. Nie chodzi także o analogię *legis* jako instrument zamykania luk aksjologicznych (w każdym razie Autor ani słowa o tym nie wspomina). Podatnik unikający opodatkowania z pewnością jest najczęściej na bakier z aksjologią systemu, ale czy zastosowanie klauzuli ogólnej jest wyrazem

zastosowania analogii *legis*? Można mieć tu uzasadnione wątpliwości, gdyż analogia *legis* to metoda wykładni prawa, a nie mechanizm korekty obciążeń podatkowych.

Być może Autorowi chodzi o ideę podobnego traktowania podobnych sytuacji przez system prawa, ale chociaż ta idea leży także u podłoża stosowania analogii *legis*, to w żadnym wypadku nie jest z nią identyczna. Analogia to technika wykładni prawa – i takie znaczenie ma to wyrażenie w polskim języku prawniczym, a w niektórych krajach, takich przykładowo jak Włochy czy Hiszpania – także w języku prawnym. Nie ma, póki co, dobrych racji ku temu, aby to – nawet na potrzeby rozprawy doktorskiej – zmieniać.

To samo dotyczy koncepcji norm sprzężonych jako tłumaczących istotę prawną klauzuli ogólnej. Rozważania Autora są równie zwięzłe, co i w tym wypadku nieprzekonujące. Jeśli przyjąć powszechnie podzielany (także przez Autora rozprawy) pogląd, że norma sankcjonująca ma znaleźć zastosowanie wówczas, gdy naruszana jest norma sankcjonowana, to konstrukcja klauzuli nie odpowiada temu paradygmatowi, gdyż podatnik unikający opodatkowanie NIE narusza normy sankcjonowanej (ani żadnej innej), a wręcz przeciwnie - odnosi korzyść podatkową dlatego, że skrupulatnie się do niej stosuje. Być może teorię norm sprzężonych dałoby się rozciągnąć na inny obszar normowania, tj. poza zespół: norma sankcjonowana-norma sankcjonująca, ale Autor takiej próby nie podejmuje.

Interesujące są rozważania dotyczące „sofizmatu twierdzenia o legalności unikania opodatkowania” (s. 166). Podzielam poglądy wyrażane tu przez Autora, ale niezasadna wydaje mi się konkluzja – tak, jak ją zrozumiałem – że istnieje kategoria nielegalnego unikania opodatkowania. Zabiegi podatników prowadzące do zmniejszenia ciężaru podatkowego bądź też jego eliminacji w ogóle, w sytuacji, gdy reaguje na nie państwo stosując przykładowo ogólną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, nie czyni tych pierwszych zabiegów *in fundamentum* nielegalnymi, a unikanie opodatkowania – nielegalnym. Nieakceptowalność jakiegoś zachowania przez państwo nie oznacza, że staje się ono przez to nielegalne – chyba, że w nowomowie prawniczej, charakterystycznej dla współczesności.

Rozdział V recenzowanej rozprawy doktorskiej zawiera przegląd wydanych dotychczas rozstrzygnięć w sprawie wniosków o wydanie opinii zabezpieczającej, których treścią była odmowa wydania takiej opinii. Wnioski zawarte w Podsumowaniu tego rozdziału są akceptowalne, chociaż należy żałować, że Autor nie pokusił się o ogólną chociażby ocenę tych opinii zabezpieczających, których treść przywołał, co powoduje, że

wspomniane Podsumowanie plasuje się jakby „obok” podstawowych treści zawartych w rozdziale.

Rozdział VI zawiera rozważania poświęcone zasadności stosowania sankcji podatkowych oraz sankcji karnych w przypadku stwierdzenia unikania opodatkowania skutkującego zastosowaniem ogólnej klauzuli antyabuzywnej.

W Podsumowaniu oraz we wnioskach i uwagach końcowych Autor dzieli się z czytelnikami refleksjami na temat ogólnych słabości systemu podatkowego i perspektyw jego naprawy. Stosunkowo niewiele uwag dotyczy przedmiotu opracowania i rezultatów przeprowadzonych badań. Więcej w tym zakresie można dowiedzieć się z podsumowania poszczególnych rozdziałów rozprawy doktorskiej. Taki sposób komunikowania czytelnikowi rezultatów swojej analizy jest moim zdaniem akceptowalny, ale warunkiem *sine qua non* uznania za poprawne takiego *modus operandi* byłoby poinformowanie o tym czytelnika i odesłanie go – w treści Podsumowania - do podsumowań poszczególnych rozdziałów. Jest to drugorzędny, ale dostrzegalny mankament recenzowanej rozprawy doktorskiej.

Językowo praca jest całkowicie poprawna. Autor dosyć swobodnie operuje zarówno językiem powszechnym, jak i językiem prawniczym. Sposób podania informacji, ocen i postulatów przez Autora jest w pełni zadowalający. Drobnie niedostatki językowe nie zacierają bynajmniej ogólnego, jednoznacznie pozytywnego obrazu rozprawy z punktu widzenia estetyki używanego w niej języka. Do tych ostatnich można przykładowo zaliczyć takie oto:

- s. 47. ...podmiot dokonujący unikania opodatkowania...
- s. 48. Wobec postawieniu wobec faktu...
- s. 50. ...jest celem, który funkcjonuje dla całego systemu podatkowego...
- s. 147 – fiskus (?)
- s. 177 – organy skarbowe (?)

Autor pisze w sposób przyciągający uwagę czytelnika nie tylko poprawnością wywodów i trafnością sformułowanych wniosków, ale także licznymi nawiązaniem do artefaktów spoza prawa podatkowego oraz nauki o nim, np. wydarzeń opisanych w tekstach biblijnych, treści listów Św. Pawła czy też do wierszy Juliana Tuwima. Podobnie w sytuacji, gdy Autor relacje między podatnikami unikającym opodatkowania a administracją podatkową obrazuje opisami właściwymi dla naruszeń

zasad ruchu drogowego (s. 50 - z tym, że tutaj porównanie nie wydaje mi się trafione).

IV. Autor rozprawy doktorskiej ma ugruntowaną wiedzę na temat prawa podatkowego. Wywody w pracy są poprawne, a odpowiedni dystans do rozważanych problemów - zachowany. Tym niemniej szerokie spektrum poruszanych problemów powoduje, że Autor, mając w perspektywie analizę kolejnego, interesującego go zagadnienia, dosyć lapidarnie (choć, trzeba przyznać, najczęściej trafnie) puentuje niekiedy prowadzone dotąd wywody.

V. Praca oparta jest o zgromadzoną w całkowicie wystarczającym zakresie literaturę przedmiotu; na dodatek jest ona bardzo poprawnie wykorzystana – merytorycznie, a nie ornamentacyjnie. Ocena w tym zakresie jest jednoznacznie pozytywna – zwłaszcza, że Autor nie stroni od dyskusji z zastanymi w piśmiennictwie poglądami.

VI. W konkluzji można jednoznacznie stwierdzić, że rozprawa doktorska p. mgr. Krzysztofa Woźniaka zatytułowana „Granice stosowania generalnej klauzuli antyabuzywnej w Polsce” spełnia warunki stawiane przez ustawę z dnia 20 lipca 2018 r. - Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. 2018 poz. 1668 ze zm.), prezentując ogólną wiedzę teoretyczną kandydata w dyscyplinie nauki prawne, stanowiąc oryginalne rozwiązanie problemu naukowego.

W związku z powyższym zasadne będzie dopuszczenie Pana mgr. Krzysztofa Woźniaka do dalszych stadiów postępowania w sprawie nadania mu stopnia doktora nauk prawnych.

Toruń, dnia 30 sierpnia 2023 r.

