

Łódź, 25 czerwca 2018 r.

dr hab. Adam Mariański, prof. UŁ

Katedra Prawa Podatkowego

Wydział Prawa i Administracji

Uniwersytet Łódzki

RECENZJA

rozprawy doktorskiej mgr. Jakuba Jankowskiego

**„Analiza skuteczności środków prawnych stosowanych przez polskiego
ustawodawcę w celu ograniczenia optymalizacji podatkowej w podatkach
dochodowych (lata 2011-2016)”**

Rozprawa doktorska została przedstawiona do obrony na Wydziale Prawa i Administracji Uczelni Łazarskiego, a została napisana pod kierunkiem dr. hab. Roberta Gwiazdowskiego.

1. Wybór tematu

Autor za cel pracy przyjął ustalenie, czy problem erozji podstawy opodatkowania w Polsce może być w sposób kompleksowy i strukturalny rozwiązany w ramach aktualnie istniejącego systemu podatku dochodowego od osób prawnych, gdzie przedmiotem opodatkowania jest dochód, bazując na analizie skuteczności poszczególnych wewnątrz krajowych metod przeciwdziałania optymalizacji podatkowej. Nie ulega wątpliwości, że problematyka poruszona w recenzowanej rozprawie doktorskiej stanowi temat aktualny i doniosły, mający duże znaczenie dla polityki podatkowej przyjmowanej przez podmioty publicznoprawne. Wobec niedoskonałości polskiego systemu podatkowego, rosnącej konkurencji podatkowej na arenie międzynarodowej, rozwoju swobodnych przepływów w ramach Unii Europejskiej oraz braku skutecznych mechanizmów przeciwdziałających unikaniu opodatkowania, zjawisko optymalizacji podatkowej przybrało w analizowanym przez Autora okresie na sile, odnosząc się nie tylko do struktur wdrażanych przez międzynarodowe korporacje, ale również modeli stosowanych przez dużych, a także przez wielu małych i średnich przedsiębiorców. Autor określa stan wyjściowy prowadzonych badań na 2011 rok, a koniec na 2016 rok – tym samym w zakresie badań umieszczono okres, w którym dochodziło do wyjątkowego natężenia działań podejmowanych przez ustawodawcę, a nakierowanych na zahamowanie praktyk

optymalizacyjnych, stosowanych przez polskich przedsiębiorców. Zaprezentowany przez Pana Magistra Jakuba Jankowskiego temat posiada również szerszy, międzynarodowy kontekst i wpisuje się w najżywiej dyskutowane na arenie międzynarodowej zagadnienie współczesnego prawa podatkowego międzynarodowego, znajdujące wyraz nie tylko w pracach nad uszczelnieniem systemów podatków dochodowych poszczególnych jurysdykcji, ale również społeczności międzynarodowej jako takiej - przede wszystkim poprzez zainicjowany w ramach OECD projekt BEPS (Base Erosion Profit Shifting), zmierzający do uszczelnienia zarówno rozwiązań o charakterze *stricte* wewnętrznym, jak również do zmiany regulacji prawa podatkowego międzynarodowego na poziomie umów międzynarodowych i ich wykładni. Zaprezentowany temat stanowi przy tym zagadnienie nieopisane w kompleksowy sposób w krajowej literaturze, w szczególności biorąc pod uwagę kompleksowość postulatów *de lege ferenda* pod adresem ustawodawcy, odnoszących się nie tylko do konkretnych rozwiązań legislacyjnych, ale również do fundamentalnych założeń opodatkowania, takich jak pojawiająca się w bieżącym dyskursie politycznym i prawnym idea podatku przychodowego.

Pomimo niekwestionowanej trafności w doborze tematu, należy jednak stwierdzić, iż sposób jego określenia posiada pewien mankament. Autor na stronie 10 rozprawy zarysowuje cel prowadzonych badań, w którym stwierdza, iż cel będzie odnoszony do systemu podatku dochodowego od osób prawnych. Również biorąc pod uwagę rozważania czynione w dalszej części pracy, Autor skupia się na uregulowaniach podatku dochodowego od osób prawnych, niekiedy wprost wychodząc z założenia, iż podatek dochodowy od osób fizycznych pozostaje poza zakresem pracy (np. spostrzeżenie na stronie 27, uzasadniające omówienie również kwestii optymalizacji wynagrodzeń kadry zarządzającej, rozwinięte na początku podrozdziału 3.7, na str. 216, a umotywowane poprzez stanowienie przez opisywane zjawisko jednego ze sposobów dystrybucji zysków osoby prawnej; czy też treść przepisu nr 101, w którym Autor wprost wskazuje na cel rozprawy, jaką jest zbadanie jedynie skutków optymalizacji podatkowej na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych). Tak zarysowany cel badań pomija problematykę podatku dochodowego od osób fizycznych, która zgodnie z tematem pracy również powinna podlegać analizie. W tym zakresie można zatem rekomendować doprecyzowanie tytułu poprzez jego zmodyfikowanie w następujący sposób „Analiza skuteczności środków prawnych stosowanych przez polskiego ustawodawcę w celu ograniczenia optymalizacji podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych oraz na etapie dystrybucji zysków (lata 2011-2016)” - obecny kształt tytułu wskazuje bowiem na omówienie w treści pracy również kwestii optymalizacji podatkowej w podatku dochodowym

od osób fizycznych (np. stosowania zryczałtowanych 50% kosztów uzyskania przychodów przy niektórych rodzajach umów, czy wyboru przez podatników innych form wykonywania obowiązków służbowych, aniżeli podatkowo nieatrakcyjny stosunek pracy). Oczywiście, cel pracy został jasno określony we wprowadzeniu, a poszczególne etapy pracy prowadzą w klarowny i logiczny sposób do jego osiągnięcia. Brak dostatecznej precyzji w tytule wymaga jednak poczynienia powyższego spostrzeżenia. Należy również podkreślić, iż wskazane uchybienie ma charakter marginalny w odniesieniu do istoty pracy, doniosłości, trafności oraz oryginalności celu badań, poziomu zaprezentowanej refleksji prawniczej i w tym kontekście nie ma wpływu na ostateczną ocenę.

2. Układ pracy i przyjęta metodologia

Recenzowana rozprawa doktorska składa się z czterech rozdziałów, a ponadto ze wstępu i podsumowania, wyodrębnionych jako odrębne jednostki redakcyjne. We wstępie Autor zarysowuje znaczenie problematyki erozji podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych państw wysoko rozwiniętych, wskazując, iż dotyczy ona również Polski. Autor określa również cel pracy wraz z przyjętą metodologią, polegającą na dokonaniu pięciu kroków, z których cztery stanowią odrębne rozdziały rozprawy, a krok piąty został wykonany w podsumowaniu.

W rozdziale pierwszym autor skupia się na analizie pojęcia optymalizacji podatkowej - ze szczególnym uwzględnieniem różnic pomiędzy optymalizacją podatkową a oszczędzaniem podatkowym, uchylaniem się od opodatkowania, unikaniem opodatkowania, obejściem prawa podatkowego, planowaniem podatkowym, zjawiskiem *treaty shopping*. W trakcie czynionych rozważań Autor formułuje kategoryczne, ale odpowiednio uzasadnione i trafne wnioski, odnoszące się do optymalizacji podatkowej, która powinna być uznana za „prawo podatnika”, wynikające wprost z wartości konstytucyjnych. Autor bardzo trafnie zakreśla granicę pomiędzy omawianymi pojęciami, korzystając przy tym z bogato przywoływanej literatury, będąc niekiedy krytycznym wobec poglądów doktryny i wchodząc z nimi w polemikę.

W rozdziale drugim Autor przedstawia przyczyny powstawania zjawiska optymalizacji podatkowej, którą jest możliwość różnicowania skutków podatkowych dla określonych stanów faktycznych. Możliwość ta wynika przy tym nie tylko z różnorodności form realizacji obrotu gospodarczego oraz złożoności obrotu gospodarczego, ale również z wadliwej legislacji podatkowej. Legislacja ta charakteryzuje się znacznym stopniem skomplikowania, niską jakością techniki legislacyjnej oraz niestabilnością. Często przy tym regulacje prawnopodatkowe są niedostosowane do bieżących realiów gospodarczych. Autor podkreśla

również, że niespójność i niekompletność stanowią cechę każdego systemu prawnego - jednak w prawie podatkowym co do zasady nie jest możliwe wykorzystanie instytucji, które korygują niekorzystne skutki wskazanych przymiotów (funkcję taką spełnia m.in. instytucja analogii w prawie cywilnym). Z uwagi na ingerencyjny charakter prawa podatkowego przewidziano również szereg gwarancji dla podatnika, które powodują, iż jest on traktowany w sposób uprzywilejowany - choćby poprzez zasadę *nullum tributum sine lege*, wyartykułowaną już wprost w systemie prawnym zasadę *in dubio pro tributario*, czy reguły wykładni prawa unijnego w związku z obowiązkami podatkowymi i idąca w ślad za nimi możliwość powoływania się przez podatnika zarówno na regulacje rangi unijnej, jak i krajowej, podczas gdy organom pozostawiono możliwość powoływania się wyłącznie na przepisy rangi krajowej. Zjawiskiem przy tym normalnym oraz legalnym jest dążenie przedsiębiorcy do maksymalizacji zysku - także poprzez podejmowanie decyzji gospodarczych, wywołujących określone skutki podatkowe. Autor wskazuje również, iż niejednokrotnie to wyroki sądów administracyjnych stanowiły źródło nowych sposobów optymalizacji - przywołując przykład wyroku WSA w Warszawie z dn. 15 marca 2011 r., III SA/Wa 1637/10, w którym stwierdzono - z pominięciem ugruntowanej linii orzeczniczej, opinii doktryny, w tym międzynarodowej - iż spółka komandytowo-akcyjna nie stanowi zakładu w Polsce dla jej cypryjskiego akcjonariusza.

W rozdziale trzecim Autor ocenia skuteczność corocznych, doraźnych nowelizacji ustaw podatkowych jako środka prawnego zapobiegającego optymalizacji podatkowej. Dokonana Analiza odbywa się na przykładach najczęstszych obszarów optymalizacji podatkowej na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych, a mianowicie: aktywacji znaku towarowego dla celów podatkowych, sprzedaży kluczowych środków trwałych, wykorzystania straty podatkowej, strukturyzacji niepodzielnego zysku, wynagrodzenia kadry menedżerskiej, neutralizacji dochodu z tytułu działalności operacyjnej oraz sprzedaż udziałów/akcji.

W rozdziale czwartym Autor przedstawia analizę ogólnych oraz szczególnych środków zwalczania optymalizacji podatkowej. Do środków szczególnych Autor zaliczył przepisy o zagranicznej spółce kontrolowanej, cieką kapitalizację, ceny transferowe, natomiast do środków ogólnych - klauzulę ogólną obejścia prawa podatkowego, przepisy Ordynacji podatkowej odnoszące się do pozorności czynności prawnej oraz tzw. „małe klauzule obejścia prawa podatkowego” (ang. *targeted anti avoidance rules*).

W podsumowaniu Autor przedstawia szereg spostrzeżeń i postulatów pod adresem ustawodawcy (wskazanych poniżej). Analiza dokonywana na gruncie poszczególnych rozdziałów w sposób logiczny i uporządkowany prowadzi Autora do wniosków zaprezentowanych w podsumowaniu, przyjęta metodologia badań jest zatem prawidłowa.

3. Tytuł i treść rozprawy

Analiza merytorycznej zawartości rozprawy Pana Mgr. Jakuba Jankowskiego prowadzi do jednoznacznego wniosku, że Autor celnie rozpoznaje istotne problemy w ramach wybranego obszaru badawczego, potrafi formułować właściwe pytania i proponować właściwe oraz odpowiednio uzasadnione rozwiązania. Na szczególne podkreślenie zasługuje prezentowanie zagadnień w kontekście praktycznych sytuacji podatników, co oznacza że Autor nie tylko zważa na dogmatykę prawną rozważań, ale również dostrzega praktyczne problemy i zagrożenia wynikające ze słabości określonych regulacji.

Zaprezentowane w pierwszym rozdziale uwagi co do definicji optymalizacji podatkowej oraz rozróżnienia semantyczne pomiędzy ww. pojęciami należy uznać za przedstawione poprawnie, w sposób rozbudowany oraz poparty licznymi przykładami. Autor pozostawał przy tym krytyczny w odniesieniu do poglądów doktrynalnych, uzasadniając wątpliwości co do trafności niektórych tez. Warto zwrócić uwagę, iż Autor wychodzi z trafnego założenia, że międzynarodowa optymalizacja podatkowa nie oznacza wyłącznie lokowania zysku w krajach o niskim poziomie obciążeń fiskalnych, ale powinna być rozumiana szerzej - w odniesieniu do wyboru najefektywniejszego wariantu transakcji bądź inwestycji. Wzbudzającą liczne kontrowersje problematykę różnicy pomiędzy optymalizacją podatkową a unikaniem opodatkowania Autor obrazowo i trafnie podsumowuje - zaznaczając, iż jest to pewne uproszczenie - iż w przypadku optymalizacji podatkowej podatnik w pierwszej kolejności myśli o realizacji określonego przedsięwzięcia, a dopiero później analizuje skutki podatkowe związane z możliwymi wariantami jego realizacji. W przypadku optymalizacji podatkowej sytuacja jest odwrotna - podatnik w pierwszej kolejności myśli o obniżeniu wysokości obciążeń podatkowych, a dopiero następnie i w tym celu dokonuje określonych operacji gospodarczych. Autor opowiada się również za ciekawą koncepcją granicy pomiędzy optymalizacją podatkową a planowaniem podatkowym, opartej na rozróżnienie pomiędzy podstawowe planowanie podatkowe i zaawansowane planowanie podatkowe. Rozważania definicyjne są stosunkowo obszerne, jednak w pełni uzasadnione znaczeniem definicji dla zakreślenia obszaru badań prowadzonych przez Autora, jak również stopniem skomplikowania i liczebnością analizowanych pojęć, pozostających ściśle związanymi z definicją optymalizacji podatkowej. Zwieńczeniem rozważań definicyjnych jest nie tylko poczynienie szeregu uwag terminologicznych o rozbudowanym i kompleksowym charakterze, dokonanie klasyfikacji zachowań podatników, które są ukierunkowane na redukcję ciężarów fiskalnych pod kątem ich akceptowalności przez ustawodawcę podatkowego oraz biorąc pod uwagę kryterium

ekonomicznego uzasadnienia, ale również skonstruowanie grafu obrazującego różne poziomy form oporu podatkowego.

Zaprezentowana w rozdziale drugim analiza przyczyn optymalizacji podatkowej jest przemyślana oraz cechuje się interdyscyplinarnym podejściem. W trakcie omawiania zagadnień Autor wykazuje się dużą erudycją oraz przedstawia usystematyzowane i poprawne pod względem logicznym wnioski. Na szczególną uwagę zasługuje dokonane przez Autora spostrzeżenie, iż źródłem optymalizacji podatkowej jest tak naprawdę działalność organów władzy publicznej (ustawodawcy, orzecznictwa), a naturalnym i w pełni legalnym działaniem jest zmierzanie przez przedsiębiorców do minimalizacji obciążeń podatkowych. Autor przedstawia w sposób kompleksowy i wyczerpujący przyczyny prawne optymalizacji podatkowej, do których zalicza: możliwości wynikające wprost z przepisów, luki prawne w ustawach podatkowych, manipulowanie instytucjami prawa podatkowego (np. zakresem ochronnym interpretacji indywidualnej, instytucją podatkowych grup kapitałowych. Zagadnienie manipulowania instytucjami prawa podatkowego zasługuje na szczególną uwagę, z uwagi na wyjątkowo skromny dorobek doktryny w przedstawionym obszarze), ale również kreowanie możliwości optymalizacyjnych przez orzecznictwo sądów administracyjnych (czego przykładem jest chociażby tylko uchwała NSA z dn. 16 stycznia 2012 r., II FPS 1/11, dotycząca opodatkowania przychodu akcjonariuszy w spółce komandytowo-akcyjnej), zasady wykładni prawa podatkowego w polskim systemie prawnym, czy szkodliwą konkurencję podatkową w wymiarze międzynarodowym. Autor proponuje również oryginalną klasyfikację rodzaju przyczyn prawnych optymalizacji podatkowej, która wypełnia lukę w dotychczasowej literaturze przedmiotu i zostaje przez Autora odpowiednio uzasadniona.

W rozdziale trzecim Autor proponuje wyodrębnienie poza klauzulą ogólną i szczególną również trzeciego rodzaju środków krajowych, zapobiegających optymalizacji podatkowej - przepisów *ad hoc*, wymierzonych w konkretne zachowania podatników. Zabieg taki stanowi oryginalne podejście do zaprezentowanego zagadnienia. Problematykę aktywacji znaku towarowego Autor przedstawia w sposób szczegółowy oraz chronologiczny, omawiając następujące struktury, wraz z podaniem okresu, w którym były wykorzystywane - aport przedsiębiorstwa, aport znaku nieujawnionego w ewidencji zorganizowanej części przedsiębiorstwa, darowiznę w ramach podatkowej grupy kapitałowej, sprzedaż z wykorzystaniem spółki komandytowo-akcyjnej, aport z agio, wymiana udziałów i likwidacja, aport z agio i przekształcenie w spółkę osobową, jak również leasing znaku towarowego. Podobnego zabiegu Autor dokonuje w odniesieniu do sprzedaży kluczowych środków trwałych, wypłaty niepodzielonych zysków, wykorzystania straty podatkowej, neutralizacji

dochodu z tytułu działalności operacyjnej oraz wynagrodzenia kadry zarządzającej. Takie zestawienie w doskonały sposób oddaje reakcję podatników na działania ustawodawcy, zmierzające do uszczelnienia systemu podatkowego oraz ukazuje daleko idącą niedoskonałość wprowadzanych przez ustawodawcę środków *ad hoc*.

W rozdziale czwartym Autor prezentuje środki przeciwdziałania optymalizacji podatkowej inne niż środki *ad hoc*: przepisy dotyczące cienkiej kapitalizacji, zagranicznych spółek kontrolowanych, cen transferowych, klauzuli ogólnej obejścia prawa podatkowego, przepisy ordynacji podatkowej dotyczącej czynności pozornych oraz małe klauzule obejścia prawa podatkowego – do których Autor zalicza klauzulę dotyczącą połączeń i podziałów; przepisy ograniczające tzw. zwolnienie dywidendowe (art. 20 ust. 3 i art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p.), wynikające z art. 22c u.p.d.o.p.; klauzulę *beneficial owner*, zawartą w art. 21 ust. 3 pkt 4 u.p.d.o.p. Do katalogu środków innych niż *ad hoc*, Autor zalicza również środki antyabuzywne przewidzianych na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (tzw. *saving clause*, LOB, umowna klauzula GAAR, jak również szczególne umowne środki antyabuzywne).

Aby osiągnąć cel pracy, Autor operuje licznymi i praktycznymi przykładami, odnoszącymi się do różnych instytucji podatku dochodowego od osób prawnych (jak również miejscami do innych podatków) co wskazuje na dokonanie w ramach rozprawy doktorskiej nie tylko gruntownej, teoretycznej analizy przedstawionego zagadnienia, ale również zważenie na praktyczny wymiar prowadzonych badań. Część przykładów Autor przedstawia również w przejrzystej i dostosowanej do specyfiki rozprawy doktorskiej formie graficznej. Pewnym *novum* jest operowanie komentarzami podatkowymi do przedstawianych przykładów oraz do kroków bardziej skomplikowanych konstrukcji. Autor dobiera przy tym przykłady w odpowiednio przemyślany oraz odpowiadający specyfice rozprawy doktorskiej sposób. Wobec rozważenia również teoretycznych aspektów prezentowanych zagadnień, przykłady oraz komentarze nie mają charakteru nieuzasadnionego i nie tylko współgrają z teoretycznym podłożem rozprawy doktorskiej, ale wręcz stanowią jej dużą wartość dodaną. Należy również podkreślić, iż Autor obraca się bardzo swobodnie pośród znacznej ilości przykładów, w tym odnoszących się do sytuacji transgranicznych oraz prawodawstwa obcych jurysdykcji, co znacząco zwiększa wartość naukową pracy oraz dowodzi doskonałej znajomości tematu, zaprezentowanej przez Autora.

Niekwestionowanym atutem pracy jest sformułowanie postulatów *de lege ferenda*, odnoszących się do alternatywnych metod przeciwdziałaniu optymalizacji podatkowej. Autor przedstawia trafne wnioski, odnoszące się do różnych środków przeciwdziałania optymalizacji podatkowej. Zdaniem Autora przepisy *ad hoc* powinny stanowić jedynie uzupełnienie środków

generalnych i szczególnych - tymczasem na początku analizowanego okresu (w roku 2011) ustawodawca nie dysponował właściwie żadnymi środkami prawnymi, z wyjątkiem przepisów *ad hoc*, a sama optymalizacja podatkowa była bardzo atrakcyjnym narzędziem redukcji ciężarów fiskalnych oraz przedstawia chronologicznie czynności podejmowane w celu uszczelnienia systemu podatkowego i przeciwdziałania optymalizacji podatkowej. Zaistniałą sytuację Autor traktuje w kategorii błędu ustawodawcy oraz formułuje śmiałą tezę, iż *„działania ustawodawcy miały w większym stopniu charakter doraźnej interwencji, ukierunkowanej na eliminację najbardziej typowych schematów optymalizacyjnych, niż kompleksowego planu działania, opartego na pewnej konkretnej strategii”*. Pogląd Autora - choć sformułowane w sposób kategoryczny i śmiały - został uzasadniony na podstawie dogłębnej i logicznej analizy oraz poparty licznymi przykładami. Na podkreślenie zasługuje również formułowany przez Autora postulat takiego formułowania norm *ad hoc*, aby wprowadzana norma prawna - nie będąc tak kompleksowa jak klauzula szczególna - jednocześnie obejmowała hipotezę większą ilość stanów faktycznych, aniżeli zwykłe przepisy *ad hoc*. Efekt taki może być osiągnięty na podstawie zrozumienia istoty optymalizacji podatkowej oraz przeciwdziałanie nie jednostkowej strukturze podatkowej, ale optymalizacji podatkowej w określonym obszarze. Autor formułuje również zasługujący na uwypuklenie postulat, skierowany pod adresem ustawodawcy, wprowadzania małych klauzul obejścia prawa podatkowego, gdy przepis prawa materialnego gwarantujący neutralność podatkową transakcji jest wykorzystywany w co najmniej kilku obszarach optymalizacji podatkowej. Jednocześnie na pełną aprobatę zasługuje krytyczne odniesienie się przez Autora do braku reakcji na szereg konstrukcji optymalizacyjnych, stosowanych przez podatników w analizowanym okresie. Jak trafnie wskazuje Autor, brak reakcji dotyczył nie tylko interwencji ustawodawczej, ale również praktyk organów podatkowych (polegających np. na niewykorzystywaniu przepisów o cenach transferowych do zapobiegania określonym strukturom). W pracy wskazywane są również mankamenty klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w obecnym kształcie. Autor podkreśla także rolę szkodliwej konkurencji podatkowej pomiędzy państwami, w szczególności Państwami Członkowskimi Unii Europejskiej - również tych, które nie kojarzą się ze wskazanym zagadnieniem (np. Austria, Francja, Belgia). W tym kontekście Autor formułuje postulaty odnoszące się do zmian w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania (m.in. co do umownych klauzul ogólnych przeciwko unikaniu opodatkowania) jak również np. do opłat za usług niematerialne. Autor zważa również na aspekty optymalizacji podatkowej występujące na gruncie zasad prawa podatkowego - m.in. stawiając postulat sprecyzowania relacji pomiędzy zasadą rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika do

klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania. Odważnym, ale jednocześnie niezwykle interesującym postulatem jest stworzenie regulacji obligujących ustawodawcę do oceniania wpływu projektowanych przepisów pod kątem ryzyka uszczuplenia dochodów budżetu państwa na skutek agresywnej optymalizacji podatkowej, w tym zakresie poddając pod dyskurs naukowy opracowaną przez siebie ideę. Autor wskazuje również na wykorzystywanie w ostatnich latach przez ustawodawcę alternatywnych konstrukcji opodatkowania - takich jak podatek przychodowy (podatek od sprzedaży detalicznej) oraz minimalny podatek od nieruchomości komercyjnych, które to zjawisko Autor ocenia pozytywnie. Chociaż w tym ostatnim zakresie refleksja Autora pozostaje jakby niedokończona, wobec mnogości i stopnia pogłębienia pozostałych postulatów nie można Autorowi zarzucić nie dość kompleksowego opracowania tematu. W podsumowaniu pracy zarysowano również stan implementacji działań BEPS w polskim porządku prawnym oraz skutki dyrektywy ATAD, co umiejscowiło formułowane postulaty oraz istotę zapobiegania optymalizacji podatkowej w szerszym, międzynarodowym kontekście.

Formułowanie powyżej zarysowanych wniosków świadczy o dużej dojrzałości naukowej Autora oraz przedstawianiu śmiałych, ale należycie i logicznie uzasadnionych postulatów. Warto wskazać, iż wnioski zaprezentowane przez Autora stanowią efekt zaawansowanych badań, częściowo opartych również na wcześniejszych publikacjach Autora, co stanowi dodatkowy atut rozprawy.

4. Opracowanie stylistyczne pracy, bibliografia

Opracowanie stylistyczne pracy co do zasady nie budzi poważniejszych zastrzeżeń. Na uwagę zasługuje wprowadzony przez Autora wykaz skrótów, w którym zastosowano nowatorski sposób przywoływania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania ("UPO nr 1" - "UPO nr 8"). Sposób ten okazał się w pełni przejrzysty - w każdym momencie pracy można było łatwo wywnioskować z kontekstu, do której umowy dany skrót się odnosi.

Autor nie ustrzegł się jednak drobnych niedociągnięć. W pracy występują drobne literówki, zarówno o charakterze językowym (np. „narastająca szkodliwa konkurencja podatkowa”), jak i interpunkcyjnym (np. „Wpływ dyrektyw unijnych na kształtowanie CIT w Polsce (1), Przegląd Podatkowy nr 1/2005, s.16-22, Wpływ dyrektyw unijnych na kształtowanie CIT w Polsce (2), Przegląd Podatkowy nr 2/2005, s.23-29 oraz”), czy też oczywiste omyłki (np. przypis nr 23: „B.Kuźniacki, Skuteczność polskich ogólnych norm prawnopodatkowych jako narzędzi i potencjalnie służących zwalczaniu unikania opodatkowania przez wykorzystanie kontrolowanych zagranicznych spółek, Toruński Rocznik Podatkowy 2012, s. 31.”; na stronie

21: „W wyniku przeprowadzonej transakcji A jest udziałowcem spółki Y, która jest z kolei staje się udziałowcem spółki X.”). Przy źródłach internetowych brakuje niekiedy daty dostępu (np. „druk sejmowy nr 2330, Sejm VII kadencji, źródło: <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/druk.xsp?nr=2330>” – wskazany przypis nie kończy się również kropką). W przypisach brakuje również podania numeru strony przy używaniu odniesienia „Ibidem” (np. przypis nr 187), a niektóre przypisy zawierają błędy formatowania (np. przypis nr 348, czy też 1325).

Autor wspomina również o „podatku CIT”, podczas gdy sformułowanie takie stanowi tautologię. „CIT” stanowi rozwinięcie angielskiego skrótu: Corporate Income Tax – mówienie zatem o „podatku CIT” stanowi powtarzanie elementu skrótu, jakim jest „podatek”. W tym zakresie poprawne byłoby używanie albo pojęcia „CIT” albo pojęcia „podatek dochodowy od osób prawnych”.

Należy podkreślić, że poczynione uwagi, odnoszące się do opracowania stylistycznego pracy, mają marginalny charakter, występują na stosunkowo niewielką skalę (w szczególności biorąc pod uwagę obszerność rozprawy) oraz nie odnoszą się do istoty pracy, która została sporządzona poprawnie. Warto jednak poprawić wskazane mankamenty przed oddaniem pracy do druku.

Zgromadzona przez Autora literatura przedmiotu jest bardzo obszerna i wyczerpująca - analizie poddane zostały kluczowe pozycje problemowe. Niektóre przywoływane przez Autora publikacje, w szczególności odnoszące się do konstrukcji angażujących prawodawstwo obcych jurysdykcji pochodzą sprzed trzynastu lat (np. sposób wyliczeń podatku w prawodawstwie Republiki Federalnej Niemiec na stronach 71-73) – należy jednak podkreślić, iż regulacje przedstawione przez Autora są w pełni aktualne oraz były takie tym bardziej w odniesieniu do analizowanego w pracy okresu. Autor opiera się również na bardzo bogatym orzecznictwie sądów administracyjnych, Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz praktyce organów, prezentowanej w wydawanych interpretacjach indywidualnych, odmowach wydania opinii zabezpieczającej, ostrzeżeniach Ministra Finansów i Rozwoju oraz informacjach Szefa KAS. Powyższe prowadzi do jednoznacznego wniosku, iż Autor w pełni wykorzystał istniejącą literaturę przedmiotu oraz oparł się na szeroko zbadanym orzecznictwie i praktyce organów podatkowych.

5. Wnioski

Autor trafnie identyfikuje i przedstawia w sposób kompleksowy działania ustawodawcy, podejmowane w latach 2011-2016 w celu ograniczenia optymalizacji podatkowej w podatkach

dochodowych. Dokonanie kompleksowej analizy badanego tematu, zaproponowanie innowacyjnych klasyfikacji doktrynalnych, zważenie na alternatywne konstrukcje przeciwdziałania optymalizacji podatkowej, przy jednoczesnym uwzględnieniu na praktyczne skutki przedstawionych struktur, w tym poprzez operowanie licznymi i odpowiednio przemyślanymi przykładami powoduje, iż rozprawa doktorska Pana Mgr. Jakuba Jankowskiego zasługuje tylko na ocenę bardzo dobrą. Autor wykazał się umiejętnością samodzielnego prowadzenia badań naukowych oraz dużą erudycją. W szczególności podkreślić należy ogromną wiedzę Autora, łatwość poruszania się w poglądach wyrażanych w doktrynie i orzecznictwie, jak również gotowość do wejścia z niektórymi poglądami w polemikę, która zawsze nabierała charakteru uzasadnionego w sposób logiczny i wyczerpujący. Ogromnym atutem pracy jest ukazanie zmian omawianych instytucji również w układzie temporalnym, prezentującym dynamizm reakcji podatników na środki wprowadzane przez ustawodawcę w celu ograniczania optymalizacji podatkowej. Zwieńczeniem pracy jest sformułowanie szeregu postulatów pod adresem ustawodawcy, które mają charakter innowacyjny, kompleksowy oraz uwzględniają uwarunkowania zarówno konstytucyjne, jak i międzynarodowe. Postulaty posiadają przy tym nie tylko solidną podbudowę badań teoretycznych (oraz zaproponowanych trafnych klasyfikacji doktrynalnych), ale przede wszystkim poparte są praktycznymi przykładami. Przedstawionej do recenzji rozprawie nie sposób odmówić waloru oryginalności i innowacyjności, wysokiego poziomu refleksji intelektualnej oraz zrealizowania celu postawionego na wstępie.

Rozprawa doktorska Pana Mgr. Jakuba Jankowskiego spełnia warunki określone w ustawie z 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz. U. z 2011 r., Nr 84, poz. 455 ze zm.), stanowiąc oryginalne rozwiązanie problemu naukowego oraz wykazując ogólną wiedzę teoretyczną Autora w zakresie prawa podatkowego. Podjęcie się przez Autora próby sformułowania szeregu postulatów pod adresem ustawodawcy, zmierzające do ograniczenia zjawiska optymalizacji podatkowej, uwzględniające również alternatywne zasady opodatkowania, oparte o ideę opodatkowania przychodu, należy uznać za udane.

W związku z powyższym wnoszę o dopuszczenie Pana Magistra Jakuba Jankowskiego do dalszego postępowania w sprawie nadania stopnia doktora nauk prawnych.


Dr hab. Adam Mariański, prof. UŁ