

Poznań 17 września 2018 r.

dr hab. Ryszard Sowiński, prof. WSB
Wyższa Szkoła Bankowa w Poznaniu
Instytut Prawa i Administracji

Recenzja rozprawy doktorskiej

mgr Jakuba Jankowskiego

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

przygotowanej pod kierunkiem dr. hab Roberta Gwiazdowskiego
na Wydziale Prawa i Administracji Uczelni Łazarskiego.

Obszar badawczy

Problem optymalizacji podatkowej w podatkach dochodowych jest tak stary jak ta forma opodatkowania. Sposobów na ograniczenie tego zjawiska poszukiwano już w dwudziestoleciu międzywojennym gdy m.in. Stefan Rosmarin proponował wprowadzenie do polskiego systemu podatkowego klauzuli obejścia ustawy podatkowej¹ uzasadniając to potrzebą znalezienia uniwersalnego narzędzia powstrzymania zjawiska unikania opodatkowania.

Po ponownym wprowadzeniu podatku dochodowego do systemu polskiego prawa finansowego w 1991 roku rozpoczęły się poszukiwania sposobów na optymalizację podatku przez podatników i (równolegle) działania ustawodawcy mające na celu ograniczenie tego zjawiska.

¹ Rosmarin S. Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa, Lwów 1939.

Autor pracy podjął próbę oceny, na ile skuteczne były te działania w okresie 2011-2016.

Wybór obszaru badawczego może budzić wątpliwości, ponieważ literatura poświęcona unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania jest już dosyć obszerna, na co wskazuje sam Autor. Sposób podejścia do analizowanego zagadnienia jest jednak nowatorski. Praca wypełnia lukę pomiędzy prawniczymi monografiami o charakterze teoretycznym, w których nie dokonuje się rozbudowanej analizy praktyki tworzenia i stosowania prawa podatkowego przez podatników i administrację podatkową, a opracowaniami z zakresu nauk ekonomicznych, w których do analizy skuteczności i efektywności działań ograniczających zjawisko unikania i uchylania się od opodatkowania wykorzystuje się obce naukom prawnym metody rozwiązywania problemów badawczych.

Oceniając zasadność ponownego zajęcia się problematyką optymalizacji podatkowej trzeba mieć na względzie, że:

- prawo podatkowe jest jedną z najbardziej dynamicznie zmieniających się dziedzin prawa - jedną z ważnych przyczyn tych zmian są próby powstrzymania zjawiska optymalizacji podatkowej. Biorąc pod uwagę ciągle poszukiwanie przez podatników nowych metod redukcji ciężaru podatkowego - do analizy zachowań podatników, administracji podatkowej oraz ustawodawcy warto zatem regularnie wracać,
- zarówno w literaturze naukowej jak i publicystyce stawia się często tezę o niedoskonałości procesu ustawodawczego. Powszechnym stało się stwierdzenie, że ustawodawca w niewystarczającym stopniu przewiduje skutki regulacji podatkowych zamykając jedne a tworząc jednocześnie nowe możliwości optymalizacji. W recenzowanej pracy Autor dokonał obszernej, szczegółowej i opartej na imponującej liczbie konkretnych konstrukcji optymalizacyjnych, analizy badanego zjawiska potwierdzając prawdziwość tego stwierdzenia,
- problematyka poruszana w pracy jest doniosła ze społecznego punktu widzenia. Z jednej strony zjawisko erozji podstawy opodatkowania w czasach utrzymującego się deficytu budżetowego zmusza do poszukiwania sposobów na zwiększenie wpływów podatkowych. Z drugiej jednak strony, podatnicy prowadzący działalność gospodarczą mają interes i prawo do poszukiwania

sposobów poprawy efektywności finansowej ich przedsiębiorstw, również poprzez redukcję obciążeń podatkowych.

Wprowadzane przez ustawodawcę rozwiązania mające na celu ograniczenie zjawiska optymalizacji podatkowej budzą często kontrowersje, ponieważ mogą ograniczać swobodę podejmowania decyzji biznesowych (np. wybór formy prowadzenia działalności), nakładają na przedsiębiorców dodatkowe obowiązki administracyjne (np. dokumentacja cen transferowych) i wiążą się z naruszeniem zasady określoności oraz pewności opodatkowania (np. klauzula obejścia ustawy).

W takiej sytuacji formułowany jest często postulat tworzenia prawa podatkowego, które nie będzie dawało podatnikom możliwości optymalizacji podatkowej niezgodnej z intencjami ustawodawcy. Czy ustawodawca tworzy prawo uwzględniając ten postulat? Czy uczy się na własnych błędach? Czy w ogóle możliwe jest spełnienie tego postulatu w systemie podatku dochodowego?

Przeprowadzona w recenzowanej pracy analiza obszernego katalogu konkretnych rozwiązań optymalizacyjnych i reakcji ustawodawcy na pojawiające się nowe formy optymalizacji pozwala odpowiedzieć, przynajmniej częściowo, na te pytania.

Analiza zachowań podatników oraz ustawodawcy w obszarze optymalizacji podatkowych jest potrzebna i uzasadniona. Powinna być nieustannie przedmiotem badań naukowych i nadaje się na temat rozprawy doktorskiej. Autor, pomimo bogatego dorobku nauki w tym zakresie, znalazł sposób na oryginalne rozwiązanie problemu badawczego.

Cel pracy, tytuł, tezy i metody badawcze

Celem pracy jest ustalenie “czy problem erozji podstawy opodatkowania w Polsce może być w sposób kompleksowy i strukturalny rozwiązany w ramach aktualnie istniejącego systemu podatku CIT”. Ma temu służyć “analiza skuteczności poszczególnych wewnątrz krajowych metod przeciwdziałania optymalizacji podatkowej.” W obszernym wstępie Autor wyjaśnia kontekst badań i formułuje główną hipotezę pracy.

Za niedostatek pracy uznaję brak szczegółowych hipotez lub tez dotyczących badanych zagadnień, a przynajmniej szczegółowych pytań badawczych. Praca realizuje co prawda główny cel badawczy, cele pomocnicze nie zostały jednak nigdzie w wyraźny sposób zdefiniowane i można je odkodować jedynie poprzez analizę treści merytorycznej pracy.

Tytuł rozprawy odpowiada jej treści, choć Autor mógłby przemyśleć (w przypadku publikacji pracy), by temat dotyczył bezpośrednio raczej celu pracy ("Skuteczność metod...") a nie procesu badawczego ("Analiza skuteczności metod...").

Autor posługuje się w pracy metodą dogmatycznoprawną, teoretycznoprawną oraz historyczną. Interesującym podejściem jest konsekwentne posługiwanie się przykładami schematów optymalizacyjnych w całej treści pracy – nawet w podsumowaniu. Autor łączy w ten sposób wiedzę teoretyczną z praktyczną. Ta metoda powoduje, że w całej pracy rozważania teoretyczne nie są oderwane od rzeczywistości życia gospodarczego. Z drugiej strony – rozważania dotyczące praktyki działania podatników i ustawodawcy stanowią pretekst do rozważań o charakterze teoretycznym. To silna strona pracy.

Struktura i objętość pracy

Praca składa się z czterech rozdziałów merytorycznych, wstępu i zakończenia. Układ treści rozdziałów jest harmonijny - kolejne rozdziały liczą 60, 58, 71 i 66 stron. Merytoryczna część pracy liczy 336 stron, co odpowiada, a nawet przekracza rozmiary typowej pracy doktorskiej.

We wstępie (25 stron) Autor wyjaśnia społeczny, ekonomiczny i prawny kontekst poruszanej problematyki. Tak jak już wskazałem, przydałoby się we wstępie wskazanie, obok głównej hipotezy pracy hipotez lub tez szczegółowych, a przynajmniej szczegółowych pytań badawczych.

Kolejne rozdziały merytoryczne realizują zamierzenia badawcze Autora a ich układ jest logiczny i uzasadniony celem pracy:

- określenie obszaru badawczego, poprzez rozróżnienie pojęć pokrewnych pojęciu "optymalizacja podatkowa",
- analiza prawnych przyczyn zjawiska,

- analiza stosowanych przez podatników metod optymalizacji,
- analiza skuteczności rozwiązań prawnych mających na celu ograniczenie zjawiska,
- analiza porównawcza możliwości optymalizacji (rok 2016 w stosunku do roku 2011).

W obszernym zakończeniu (56 stron) Autor przedstawia wnioski z analizy badanego zjawiska dokonanej w kolejnych rozdziałach. Wnioski te są poparte konkretnymi przykładami zaczerpniętymi z treści pracy a także stanowiącymi uzupełnienie dotychczasowych rozważań.

Wykorzystane źródła

Źródła pracy zostały, z jednym istotnym zastrzeżeniem, poprawnie dobrane i wykorzystane. Bogata literatura liczy 428 pozycji. Autor wykorzystał także 144 interpretacje, opinie i komunikaty administracji podatkowej, 159 orzeczeń sądowych i 57 aktów prawnych.

Autor skrupulatnie przywołuje w przypisach źródła wykorzystywane w poszczególnych fragmentach pracy.

Istotnym mankamentem pracy jest brak wykorzystania w pracy literatury zagranicznej. Jest to poważny niedostatek pracy. W bibliografii znalazłem tylko jedną pozycję angielskojęzyczną i to z 1997 roku. Brak uwzględnienia, choć w podstawowym zakresie, literatury zagranicznej obniża jej wartość tym bardziej, że zarówno analizowane przepisy jak i schematy optymalizacyjne mają silne umocowanie w międzynarodowym otoczeniu politycznym, regulacyjnym i biznesowym. Rozumiem, że praca nie ma charakteru prawnoporównawczego - nie takie było założenie Autora. Nie zmienia to jednak faktu, że zagraniczne doświadczenia we wdrażaniu i stosowaniu omawianych w pracy regulacji prawnych powinny być choć w podstawowym zakresie uwzględnione np. przy formułowaniu postulatów *de lege ferenda*.

Strona formalna pracy

Autor posługuje się językiem świadczącym o dojrzałości intelektualnej i znajomości języka prawnego i prawniczego.

Język pracy jest zrozumiały, dobór środków stylistycznych odpowiedni, zdania formułowane są w sposób nie utrudniający zrozumienia treści pracy.

Autor posługuje się poprawnie i precyzyjnie zarówno pojęciami zdefiniowanymi na potrzeby pracy jak i używanymi w prawoznawstwie.

W pracy nie zauważyłem poważniejszych błędów edycyjnych.

W bibliografii Autor nie zawsze podaje pozycje w układzie alfabetycznym.

W pracy brakuje streszczenia w języku angielskim, co nie spełnia wymogu art. 13 ust. 6 ustawy o stopniach naukowych i tytule w zakresie sztuki

Uwagi merytoryczne

Pod względem merytorycznym praca stanowi cenne kompendium wiedzy o zjawisku optymalizacji podatkowej. Z treści pracy można wnioskować o dużym doświadczeniu praktycznym Autora. Opis poszczególnych schematów optymalizacyjnych oraz analiza przepisów umożliwiających oraz zamykających możliwości optymalizacji zasługują na uznanie.

Autor odnosi omawiane zagadnienia do teoretycznych, aksjologicznych i konstytucyjnych zasad tworzenia i stosowania prawa podatkowego.

W rozdziale pierwszym Autor dokonuje dość dogłębnej, jak na potrzeby rozprawy, analizy form oporu podatkowego. Zaletą tej części pracy jest uporządkowanie oraz rozwinięcie, w stosunku do innych opracowań na ten temat, typologii zachowań podatników dążących do redukcji obciążeń podatkowych a także wizualizacja tych form poprzez stworzenie oryginalnego, autorskiego schematu (str. 93).

W rozdziale drugim dokonano rozróżnienia prawnych i pozaprawnych przyczyn optymalizacji podatkowej. Zaletą tej części pracy jest stworzenie interesującej, autorskiej typologii dotyczącej przyczyn prawnych I i II stopnia.

W rozdziałach 3 i 4 dokonano analizy skuteczności działań ustawodawcy, rozróżniając doraźne i systemowe rozwiązania mające na celu ograniczenie zjawiska optymalizacji podatkowej. W rozdziałach przedstawiono 67 schematów podatkowych i na tle tych przykładów Autor dokonuje analizy skuteczności działania ustawodawcy.

W zakończeniu pracy Autor przedstawia krytyczną ocenę działania ustawodawcy. Jest ona uzasadniona merytorycznie w świetle rozważań zawartych w poprzednich rozdziałach. Ustawodawca podejmował w badanym okresie głównie działania doraźne, żywiąc „złudne przekonanie, że wprowadzenie ogólnej klauzuli obejścia prawa podatkowego będzie uniwersalnym remedium na wszelkie problemy związane z optymalizacją podatkową” (str. 308). Autor przedstawia katalog rozwiązań, które mogłyby przyczynić się do dalszego ograniczania skali zjawiska – katalog ten obejmuje zarówno rozwiązania problemów szczegółowych jak i rozwiązania systemowe. Zabrakło mi jednak w zakończeniu jednoznacznej odpowiedzi na jedno z fundamentalnych pytań zadanych w pracy (str. 10) – czy eliminacja zjawiska optymalizacji podatkowej w obecnie obowiązującym systemie CIT jest w ogóle możliwa i czy przejście na opodatkowanie przychodu jest właściwym rozwiązaniem – zagadnieniu temu poświęcono zaledwie jedną stronę pracy.

Konkluzje

Praca jest samodzielnym, oryginalnym opracowaniem problemu naukowego jakim jest analiza skuteczności stosowanych przez polskiego ustawodawcę środków prawnych mających na celu ograniczenie optymalizacji podatkowej.

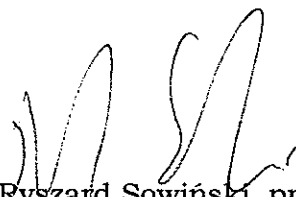
Praca jest wartościową pozycją mającą charakter nie tylko teoretyczny ale również praktyczny - może być cennym materiałem umożliwiającym przedstawicielom nauki, praktyki i administracji skarbowej lepsze zrozumienie

metod wykorzystywanych przez podatników do obniżania wysokości zobowiązań podatkowych oraz odpowiedź na pytanie o celowość funkcjonowania podatku CIT.

Unikalną stroną dysertacji jest obszerny katalog metod optymalizacji, które (o ile mi wiadomo) nigdy nie zostały tak kompleksowo omówione w jednym opracowaniu.

W pracy Autor wykazał się ogólną wiedzą teoretyczną w zakresie prawa podatkowego oraz wykazał umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

W związku z powyższym stwierdzam że rozprawa pana mgr. Jakuba Jankowskiego spełnia wymagania stawiane pracom doktorskim, o których mowa w przepisach ustawy z dnia 14 marca 2003 roku o stopniach naukowych i tytule w zakresie sztuki oraz wnoszę o dopuszczenie pana magistra Jakuba Jankowskiego do publicznej obrony rozprawy doktorskiej na Wydziale Prawa i Administracji Uczelni Łazarskiego.



dr hab. Ryszard Sowiński, prof. WSB