

Olsztyn, 13.04.2022 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 Pani magister Agnieszki Modzelewskiej pt. „Obowiązek raportowania o schematach podatkowych w prawie polskim i prawie wybranych państw członkowskich Unii Europejskiej”, Białystok 2022, ss. 362 maszynopisu, napisanej pod kierunkiem opiekuna naukowego – prof. dr hab. Leonarda Etela

Na samym wstępie podkreślić należy, że instytucja informacji o schematach podatkowych wprowadzona została do polskiego porządku prawnego z dniem 1.01.2019 r. Dotychczas w polskim prawie podatkowym nie było obowiązku ujawniania informacji o schematach podatkowych umożliwiających administracji podatkowej pozyskiwanie informacji opartych na dobrowolnym czy też obowiązkowym ich przekazywaniu przez podmioty opracowujące czy stosujące takie schematy. Istota tej instytucji sprowadza się do obowiązkowego ujawniania informacji o schematach podatkowych (ang. *Mandatory Disclosure Rules* – dalej MDR). Stanowi ona częściową transpozycję dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z 25.05.2018 r. zmieniającą dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz.Urz. UE L 139, s. 1, ze zm.). Dyrektywa 2018/822 dotyczy uzgodnień transgranicznych oraz ich automatycznej wymiany pomiędzy państwami członkowskimi. Wynika to z faktu ścisłego zainteresowania prawodawcy unijnego funkcjonowaniem wspólnego rynku i związanych z tym transgranicznych operacji gospodarczych. Wprowadzenie tej instytucji do przepisów Ordynacji podatkowej nie dotyczy wbrew pozorom uzgodnień transgranicznych. Implementacja stała się okazją dla polskiego ustawodawcy do stworzenia mechanizmu zmuszającego część podatników i ich doradców do ujawniania wobec administracji

podatkowej sposobów struktur, które podatnicy mogą zastosować w celu optymalizacji podatkowej.

Niespełna pięć lat obowiązywania tej instytucji w systemie polskiego prawa podatkowego wymaga zweryfikowania obecnie obowiązujących w tym zakresie konstrukcji prawnych, wskazanie ich zalet i wad oraz sformułowanie określonych postulatów *de lege ferenda*. Jest to tym bardziej zasadne, że uchwalanie nowej instytucji prawa podatkowego następowało w wyjątkowym pośpiechu. Następstwem takiego procedowania jest to, że obowiązujące przepisy są nieprecyzyjne, niejasne i nadmiernie skomplikowane, a przez to stanowią źródło licznych wątpliwości interpretacyjnych. Dostrzega je opiniowana w recenzowanej rozprawie doktorskiej. Dodać należy, że tryb procedowania nad regulacjami traktującymi o informacjach o schematach podatkowych budzi poważne wątpliwości zgodności z przepisami Konstytucji RP. Tematyka ta nie umknęła również uwadze doktorantki.

W nauce prawa podatkowego brakuje kompleksowych opracowań poświęconych MDR. Dotychczas zagadnienie to poruszane było wybiórczo i w znakomitej większości przypadków sprowadzało się do wąskich, pojedynczych, zagadnień i komentarzy (np. A. Gorgol, *Niezharmonizowany obowiązek raportowania schematów podatkowych w świetle standardów konstytucyjnych* [w:] *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje i rozwiązania*, red. A. Gorgol, Warszawa 2020, s. 159 i n.; A. Ladziński, D. Wasiluk, *O nieprawidłowej implementacji dyrektywy 2018/822 (MDR) i jej konsekwencjach*, *Przegląd Podatkowy* 2019/5, s. 9 i n.; R. Wilk-Formanowicz, *Nowy obowiązek informowania o schematach podatkowych (MDR)*, *Palestra* 2019/1–2, s. 70 i n. S. Obuchowski, *Obowiązek raportowania schematów podatkowych (MDR) a zaufanie do władzy publicznej* [w:] *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, red. D.J. Gajewski, Warszawa 2020, s. 490.). Z całą pewnością recenzowana dysertacja naukowa wypełni tę lukę. Rozprawa, co należy wyraźnie podkreślić, stanowi doskonałe połączenie doświadczeń praktycznych autorki oraz jej wiedzy prawniczej. Tym samym praca wtapia się w aktualny nurt dysertacji naukowych w których scala się aspekty praktyczne i naukowe.

Podjęta w rozprawie tematyka nie jest łatwa. Ma charakter prawno-porównawczy. Wymaga bardzo dobrej i wnikliwej znajomości polskiego prawa podatkowego, prawa konstytucyjnego, prawa podatkowego wybranych krajów, unijnego prawa podatkowego oraz międzynarodowego prawa podatkowego. Jest to więc zagadnienie wieloaspektowe, które narzuca wielopłaszczyznowość badań naukowych nad tym zjawiskiem. Przedmiotowa

rozprawa stanowi ważną pracę naukową, w którym skala problemów i sposób ich ujęcia nie były dotychczas w polskiej doktrynie prawa podatkowego prezentowane. Wyznaczone granice prezentowanej w niej problematyki uznaję w wielu miejscach za oryginalne i cenne zarówno z teoretycznego, jak i praktycznego punktu widzenia.

Pani mgr Agnieszka Modzelewska jednoznacznie określiła problem badawczy, który sprowadza się do odpowiedzi na pytanie: czy wprowadzona do polskiego systemu prawa podatkowego instytucja raportowania o schematach podatkowych realizuje zakładane cele, w tym w szczególności w zakresie dążenia do ochrony bazy podatkowej w wymiarze międzynarodowym oraz uproszczenia regulacji podatkowych?

Jednocześnie odpowiednio sformułowała główną hipotezę badawczą. Jej zdaniem obowiązujące w Polsce przepisy dotyczące raportowania o schematach podatkowych w ich aktualnym kształcie nie realizują zakładanych celów w postaci dążenia do maksymalnej ochrony bazy podatkowej w wymiarze międzynarodowym oraz uproszczenia regulacji podatkowych. W związku z tym, z czym się w pełni utożsamiam, zachodzi potrzeba całościowego podejścia do problematyki instytucji raportowania o schematach podatkowych, w szczególności poprzez ograniczenie nadmiernego *gold platingu*, tj. uchylenie przepisów nadmiernie rozbudowujących zakres obowiązku raportowego, zmianę problematycznych zapisów polegającą na doprecyzowaniu niejasnych przepisów oraz weryfikację podejścia organów publicznoprawnych w kwestii pomocy podatnikom przy dokonywaniu wykładni przedmiotowej regulacji. Zweryfikowaniu powyższej hipotezy głównej posłużyły cztery hipotezy szczegółowe.

Doktorantka zastosowała odpowiednią metodologię prowadzonych badań, tj. wykorzystwała metodę dogmatycznoprawną, historycznoprawną, prawno porównawczą, a także metodę statystyczno – dokumentacyjną. Zakres zastosowania każdej z metod badawczych został właściwie przedstawiony (s. 13 – 14).

Zaprezentowany problem badawczy oraz hipoteza badawcza główna i szczegółowe bezsprzecznie wskazują na zasadniczy cel prowadzonych badań naukowych. Determinują również strukturę recenzowanej rozprawy doktorskiej, która jest im podporządkowana. W tym kontekście uznaję, że dysertacja jest spójna i logiczna. Stanowi usystematyzowany ciąg rozważań teoretycznych i prawnych opartych na badaniach. Zastosowane metody badawcze 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 w zasadzie nie budzi zastrzeżeń. Składa się ona z wprowadzenia, czterech rozdziałów oraz wniosków końcowych. Każdy z rozdziałów, w niektórych przypadkach także podrozdziałów, poprzedzony jest uwagami ogólnymi (zagadnieniami wstępnymi), wprowadzającymi do tematyki w nim podejmowanej. Szkoda tylko, że doktorantka na końcu poszczególnych rozdziałów nie zawarła wniosków podsumowujących. Nie umniejsza to jednak wartości merytorycznej całej dysertacji naukowej. W przypadku jej publikacji, do czego gorąco zachęcam, warto zastanowić się nad uwzględnieniem przedmiotowej uwagi.

Nierozzerwalną część ocenianej pracy naukowej stanowi bibliografia. Opiniowana bardzo dobrze dobrała i wykorzystała literaturę przedmiotu, w tym literaturę obcojęzyczną oraz inne źródła. Poddała analizie wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, wyroki Trybunału Konstytucyjnego, orzecznictwo Sądu Najwyższego oraz orzecznictwo sądów administracyjnych. Świadczy to o bardzo dużym zaangażowaniu autorki w podjęty temat badawczy.

Pierwszy rozdział pracy poświęcony jest teoretycznym rozważaniom na temat ogólnych zagadnień dotyczących instytucji raportowania o schematach podatkowych. Przedstawione zostały przyczyny i cele wprowadzenia tej instytucji do polskiego porządku prawnego. Doktorantka przeanalizowała rozwiązania stosowane w Polsce oraz w państwach członkowskich OECD. Mając na uwadze aspekt konstytucyjności sposobu procedowania przepisów MDR ważne znaczenie mają rozważania podjęte w podrozdziale 5 rozdziału I ocenianej pracy naukowej. Pani mgr Agnieszka Modzelewska dokonała analizy zasady demokratycznego państwa prawnego, zasady społecznej gospodarki rynkowej oraz zasady proporcjonalności i wolności prowadzenia działalności gospodarczej. Zastrzeżenia budzi krótki okres konsultacji społecznych oraz zbyt krótki, zważywszy na istotność procedowanej instytucji, okres *vocatio legis*. Ustawa wprowadzająca została ogłoszona nieco ponad miesiąc przed jej wejściem w życie. Z tego też powodów uzasadnione są wątpliwości co do zgodności przepisów MDR z uwagi na sposób ich procedowania, z wywodzonymi z art. 2 Konstytucji RP zasadami zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, prawidłowej legislacji oraz odpowiedniego *vocatio legis*. W efekcie podatnicy nie mieli czasu na dokładną analizę przepisów traktujących i informacjach o schematach podatkowych. Jest to tym bardziej doniosłe, że regulacje te mają skomplikowaną, trudną do zrozumienia dla przeciętnego odbiorcy strukturę, a do tego są niejednoznaczne i nieprecyzyjne. Słusznie dostrzega doktorantka, że prawodawca mimo, że miał jeszcze rok na zaimplementowanie dyrektywy MDR, zdecydował się na jak najwcześniejsze jej wprowadzenie w życie. Nadto bardzo krótki

okres konsultacji publicznych budzi wątpliwości w kontekście zasady wyrażonej w art. 20 Konstytucji RP, w szczególności zasady dialogu i współpracy partnerów społecznych.

Analizując proces stanowienia przepisów traktujących o obowiązku raportowania o schematach podatkowych, w kontekście art. 2 Konstytucji RP, zasadne byłoby również odniesienie się do zasady pewności prawa. Należy zwrócić uwagę, że pewność prawa rozumiana jest jako cecha prawa polegająca na tym, że podmiot do którego prawo się odnosi (adresat normy, obywatel, podatnik) jest w stanie przewidzieć determinowane prawem skutki faktów (stanów rzeczy) w tym czynów (działań i zaniechań) własnych i innych podmiotów. Dla pewności prawa kategorią centralną jest przewidywalność, która jest osiągnięta w szczególności przez jawność, dookreśloność, jasność i stabilność prawa (w znaczeniu niezmienności, trwałości czy też pokoju prawnego w aspekcie jego stanowienia i stosowania). Prawo podatkowe stanowi gałąź prawa charakteryzującą się dużym stopniem ingerencji w prawa i wolności jednostki. W związku z tym rezultaty procesu tworzenia i stosowania tego prawa muszą być przewidywalne dla jego adresatów. Przewidywalność prawa jest bardzo mocno eksponowana w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W wielu orzeczeniach przyjął on, iż obywatel ma prawo ochrony swoich przewidywań opartych na obowiązującym prawie jako zasadniczej przesłance jego zaufania do systemu prawa. Przewidywalność jest możliwa przy stabilnym i jasnym prawie. Przede wszystkim normy nakładające ciężary podatkowe muszą być przejrzyste, aby podatnik nie miał wątpliwości jakie są jego prawa i obowiązki i żeby miał możliwość odpowiedniego odniesienia się do nich w swojej działalności.

Idąc dalej zrealizowane przez opiniowaną badania dowiodły, że tempo jakie narzucił sobie prawodawca (Polska jako pierwsze z państw członkowskich UE implementowała dyrektywę MDR) spowodowało, że ustawodawca polski dokonując transpozycji, nie tylko nie podjął prób zawężenia zakresu obowiązków sprawozdawczych, ale zdecydował się na ich znaczne poszerzenie. Szef KAS zbiera dane nie tylko na temat podlegających zaraportowania schematów podatkowych transgranicznych, który to obowiązek narzuca prawodawca unijny, ale również na temat schematów podatkowych innych niż transgraniczne (tzw. schematy podatkowe krajowe). W tym kontekście zasadne są wątpliwości co do zachowania zasady proporcjonalności – zbyt dalekie wyjście poza minimalny zakres dyrektywy MDR.

Opiniowana celnie dostrzega problem stosowania objaśnień Ministra Finansów wydanych w związku z wejściem w życie przepisów nakładających obowiązek raportowania. W tym zakresie dostrzega kwestię ich wiążącej mocy prawnej oraz zakładając, że mają one nawet moc wiążącą, to czy wywołują one skutki prawne w zakresie wprowadzonej w ich

treści abolicji w stosunku do naruszeń popełnionych w określonym czasie. Utożsamiam się ze stanowiskiem doktorantki w przedmiocie sposobu skonstruowania objaśnień. Są one bardzo kazuistyczne, niejednokrotnie udzielają wymijających lub niejednoznacznych odpowiedzi, dając pole do powstawania kolejnych wątpliwości i pytań. W związku z tym cel, który przyświecał wydaniu objaśnień – ułatwienie podatnikom realizacji obowiązków raportowych – nie w pełni został osiągnięty.

Interesujące są rozważania doktorantki w zakresie relacji zachodzących pomiędzy obowiązkiem raportowania a obowiązkiem zachowania tajemnicy zawodowej. W tym kontekście powstaje zasadnicze pytanie: które przepisy i w jakim zakresie powinny być znowelizowane aby nie dochodziło do naruszania obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej w związku z obowiązkiem raportowania?

W drugim rozdziale dysertacji naukowej podjęto badania w zakresie przedmiotowym instytucji raportowania schematów podatkowych oraz podmiotowym. W tym ostatnim przypadku szczególnej uwagi wymaga kwestia nałożenia obowiązków raportowych na jednostki samorządu terytorialnego i działające w ich ramach jednostki budżetowe. Jest tym bardziej zasadne, że są to podmioty realizujące zadania publiczne. Niemniej jednak, jak trafnie podnosi opiniowana, nie zostały one uprzywilejowane względem innych uczestników obrotu gospodarczego. Są one obowiązane do raportowania o schematach podatkowych. Obowiązek raportowy spoczywać będzie na tych podmiotach najczęściej w przypadku jako korzystających, tj. podmiotom, którym udostępniany jest lub u którego wdrażany jest schemat podatkowy, bądź też podmioty, które są przygotowane do wdrożenia schematu podatkowego lub dokonały czynności służącej takiemu wdrożeniu. Nie można również wykluczyć sytuacji w których jednostki samorządu terytorialnego w ramach danego uzgodnienia pełnić będą funkcję promotora lub wspomagającego. Zaaprobować należy stanowisko doktorantki, że nakładanie na te kategorie podmiotów obowiązku raportowania nie znajduje logicznego uzasadnienia, w szczególności jeżeli weźmie się pod uwagę cel tej instytucji. W tym kontekście słuszny jest wniosek wyłączenia jednostek samorządu terytorialnego oraz jednostek budżetowych z kręgu podmiotów zobowiązanych do raportowania albo przynajmniej ograniczenie zakresu tego obowiązku przez wskazanie konkretnych sytuacji, w których na ww. podmiotach ciążyłby obowiązek raportowy.

Kolejny trzeci rozdział dysertacji poświęcony jest proceduralnym aspektom raportowania schematów podatkowych. Przedstawione zostały obowiązki poszczególnych podmiotów zobowiązanych do składania informacji o schematach podatkowych. Dostrzega

istotny problem sprowadzający się do obowiązku zgłaszania schematów podatkowych, co do których pierwszej czynności wdrożeniowej dokonano jeszcze przed wejściem w życie przepisów MDR. Polski prawodawca wprowadził obowiązek wstecznego raportowania także w stosunku schematów podatkowych krajowych. Rozwiązanie to nie ma uzasadnienia w wymogach unijnych. Zgodzić się należy z doktorantką, że ustawodawca z łatwością mógł ograniczyć zakres retrospektywnego raportowania, po pierwsze, nie stosując go do schematów podatkowych krajowych, a po drugie, prawidłowo implementując wymogi unijnej schemy lub przynajmniej nie przerzucając ciężaru swoich błędów na raportujących, tj. samodzielnie dostosowując dotychczas zgłoszone przez raportujących schematy do wymogów unijnej schemy.

Wprowadzenie retrospektywnego obowiązku raportowania budzi również istotne wątpliwości w kontekście art. 2 Konstytucji RP – naruszenie zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Przyjęte rozwiązania skutkują tym, że obywatel nie jest pewny czy jego działania, które w chwili podejmowania były zgodne z prawem, na skutek nowelizacji przepisów z mocą wsteczną nie okażą się z pewien czas naruszeniem za które będzie musiał ponosić konsekwencje.

W pełni popieram uwagi opiniowanej dotyczące procedury wewnętrznej w zakresie przeciwdziałania nie wywiązywania się z obowiązku raportowania o schematach podatkowych. Zasadne jest poszerzenie katalogu jej wymaganych elementów, w szczególności o zasady dotyczące wykonywania przez promotorów ich obowiązków względem korzystających czy wspomagających w zakresie odpowiedzialności za wykonanie obowiązków wynikających z przepisów traktujących o MDR oraz określenie sposobu, w jaki osoby te zostały wybrane, a także określenie metody publikacji wewnętrznej procedury w ramach wprowadzającego ją podmiotu.

W ostatnim, czwartym rozdziale dysertacji naukowej, dokonana została analiza prawnooporównawcza przepisów implementujących dyrektywę MDR do systemów podatkowych wybranych państw członkowskich UE, tj. Niemiec, Irlandii i Portugalii. Podkreślić należy, że doktorantka uzasadniła wybór tych krajów w ten sposób aby pokazać jak odmiennie może zostać dokonana transpozycja tych samych przepisów. To z kolei umożliwiło jej wyciągnięcie wniosków w zakresie polskich przepisów dotyczących raportowania schematów podatkowych oraz zaproponowanie zmian.

Istotna różnica w stosunku do rozwiązań obowiązujących w Niemczech oraz Irlandii polega na tym, że kary za naruszenie przepisów związanych z obowiązkiem raportowania w

Polsce są wielokrotnie wyższe. Znaczna rozbieżność kar nie ma racjonalnego uzasadnienia. W mojej ocenie ustawodawca polski zbyt restrykcyjnie podchodzi do realizacji obowiązku raportowania czyniąc z wysokości potencjalnych kar swoistego rodzaju „straszak” na zobowiązanych. Surowość polskich regulacji można dostrzec także w karaniu za brak procedury wewnętrznej. W badanych porządkach prawnych przepisy nie sankcjonują braku procedury wewnętrznej. Dowodzi to o represyjności regulacji polskich. W analizowanych krajach, jak celnie podnosi opiniowana, wprowadzenie procedur wewnętrznych ma jedynie ułatwiać wypełnianie obowiązków raportowych, zaś głównym celem jest ich dopełnienie. Bez wątplenia zasadny jest postulat rezygnacji z karania za brak procedury wewnętrznej także przez ustawodawcę polskiego.

Słusznie dostrzega mgr Agnieszka Modzelewska, że w badanych porządkach prawnych wydawane są objaśnienia do przepisów MDR, w przeciwieństwie jednak do rozwiązań polskich są one na bieżąco aktualizowane (np. w Irlandii). Praktyka ta powinna być również wdrożona w Polsce, co znakomicie powinno ułatwić zrozumienia skomplikowanych regulacji prawnych. W pełni utożsamiam się ze stanowiskiem doktorantki, iż najistotniejszą zmianą, jaka powinna być wprowadzona w Polsce, jest ograniczenie *gold platingu*. Nadmierne rozbudowywanie przepisów normujących obowiązek raportowania o schematach podatkowych prowadzi do szeregu problemów w jej praktycznym stosowaniu, a tym samym powoduje, iż nie realizują ona zakładanych problemów, w tym uproszczenia regulacji podatkowej.

Reasumując powyższe stwierdzam jednoznacznie, że prowadzone w opiniowanej dysertacji naukowej analizy obrazują dużą wiedzę doktorantki w zakresie podjętej tematyki i umiejętność samodzielnego prowadzenia badań naukowych. Autorka poprawnie formułuje swoje poglądy i je uzasadnia. Treść pracy jest adekwatna do postawionej na wstępie hipotezy głównej oraz hipotez cząstkowych, i co najważniejsze – praca jest na temat. Nie ma w niej żadnych, zbędnych rozważań. Świadczy to też o dużej dyscyplinie autorki.

Rolą recenzenta jest nie tylko dostrzeżenie zalet rozprawy doktorskiej – są one niekwestionowane – ale również wytknięcie wad po to aby w przyszłej pracy naukowej nie powielać błędów, a tylko na nich się uczyć. Recenzowana dysertacja naukowa należy jednak do kategorii prac, w których trudno doszukać się istotnych błędów merytorycznych i metodologicznych. W tym zakresie praca została napisana na bardzo dobrym poziomie. Czytałem ją z przyjemnością. Wnioski przedstawione w recenzowanej rozprawie powinny być dostrzeżone przez ustawodawcę na etapie stanowienia przepisów prawa podatkowego. Są

one spójne, logiczne i przyczyniłyby się do uproszczenia przepisów regulujących obowiązek informowania o schematach podatkowych.

Mając powyższe na uwadze jednoznacznie stwierdzam, że Pani magister Agnieszce Modzelewskiej 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 przepisów traktujących o obowiązku raportowania schematów podatkowych w prawie polskim oraz wybranych państwach członkowskich Unii Europejskiej. Rozprawa wykazuje ogólną, wysoką wiedzę teoretyczną kandydatki w dyscyplinach prawnych oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

Biorąc powyższe pod uwagę w pełni zasadne jest dopuszczenie Pani magister Agnieszki Modzelewskiej do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia doktora w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie nauki prawne.

Olsztyn, 13.04.2022 r.

dr hab. Bogumił Pahl, prof. UWM