

Warszawa, dnia 9 maja 2023 r.

Dr hab. Maciej Ślifirczyk
Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Warszawski

Recenzja rozprawy doktorskiej
Pani Agnieszki Modzelewskiej pt. „Obowiązek raportowania o schematach
podatkowych w prawie polskim i prawie wybranych państw członkowskich Unii
Europejskiej”

I. Uwagi wstępne

Niniejsza recenzja została przygotowana na podstawie art. 190 ust. 2 w zw. z art. 187 ust. 1 i 2 Prawa o szkolnictwie wyższym i nauce (t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 742 ze zm.). Zgodnie z tymi przepisami rozprawa doktorska prezentować ma ogólną wiedzę teoretyczną kandydata w dyscyplinie albo dyscyplinach oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. Ponadto przedmiotem rozprawy doktorskiej powinno być oryginalne rozwiązanie problemu naukowego lub oryginalne rozwiązanie w zakresie zastosowania wyników własnych badań naukowych w sferze gospodarczej lub społecznej. Podane kryteria stanowią podstawę oceny przedłożonej rozprawy doktorskiej mgr Agnieszki Modzelewskiej pt. „Obowiązek raportowania o schematach podatkowych w prawie polskim i prawie wybranych państw członkowskich Unii Europejskiej”, napisanej pod kierunkiem prof. dr hab. Leonarda Etela (Uniwersytet w Białymstoku, Wydział Prawa).

II. Wybór tematu i tematyki rozprawy doktorskiej

Tytuł pracy jest ujęty szeroko i wskazuje na opracowanie o charakterze monograficznym. Wybór tematu ocenić należy jak najbardziej pozytywnie a jego doniosłość nie budzi wątpliwości. Za zasadne jest przy tym poświęcenie całej rozprawy doktorskiej wskazanemu tematowi, bowiem złożoność prezentowanych zagadnień niewątpliwie na to zasługuje. Zauważyć przy tym trzeba, że omawiane zagadnienia stosunkowo niedawno stały się istotnym

elementem polskiego systemu prawa podatkowego i brak jest w tym zakresie kompleksowych opracowań w polskiej doktrynie prawa.

Temat pracy sugeruje przeprowadzenie analizy prawnoporównawczej i w pracy rzeczywiście można zauważyć tego rodzaju elementy. Choć nie wynika to jednoznacznie z tytułu pracy to jednak dominującym elementem prowadzonych rozważań jest analiza polskich rozwiązań prawnych. Prezentacja i rozważania dot. innych systemów prawnych zostały zasadniczo skoncentrowane w rozdziale IV pracy. Zważywszy jednak na fakt, że – jak wynika ze wstępu – tezy pracy skoncentrowane są na rozwiązaniach polskich można uznać to za rozwiązanie właściwe. Poza polskim systemem prawnym omówione zostały regulacje prawne dotyczące Niemiec, Irlandii i Portugalii. Wybór wskazanych systemów prawnych państw Unii Europejskiej został przekonująco uzasadniony we wstępie do rozprawy doktorskiej.

III. Struktura i układ pracy

Praca dotyczy wielu zagadnień z różnych obszarów. Ponadto kompleksowe i prawidłowe przedstawienie stanu normatywnego składającego się na instytucję raportowania schematów podatkowych na gruncie regulacji polskich i obcych wymaga przemyślanej struktury pracy. Jest to tym bardziej utrudnione, że mamy do czynienia z nową instytucją prawną, bez ukształtowanych w polskiej doktrynie założeń teoretycznych leżących u jej podstawy. Mimo tych trudności Autorka zasadniczo dobrze poradziła sobie z konstrukcją pracy. Układ rozdziałów jest przemyślany i czytelny. Klarownie przeprowadzono podział rozdziałów na podrozdziały i mniejsze jednostki redakcyjne wydzielając poszczególne zagadnienia. Również w przejrzysty i konsekwentny sposób dokonano podziału zagadnień związanych z przepisami państw obcych.

Ogólne, dobre wrażenie nie oznacza, że struktura i układ pracy nie jest pozbawiony pewnych wadliwości. Praca podzielona została na cztery rozdziały. Można mieć wątpliwości, czy przy tak obszernej pracy i szerokim spektrum poruszanych zagadnień wydzielenie tylko czterech rozdziałów było trafną decyzją. Zapewne chęć podzielenia tekstu na porównywalne objętością rozdziały doprowadziła do ujęcia w pierwszym rozdziale kwestii zasadniczo różnych. W rozdziale tym Autorka wydzieliła bowiem zagadnienia o charakterze ogólnym: dotyczące przyczyn wprowadzenia analizowanych rozwiązań do polskiego systemu prawnego, wcześniejszego stanu prawnego w omawianym zakresie (zarówno w Polsce, jak i w innych państwach), kwestie związane z zakresem implementacji w Polsce rozwiązań wynikających z przepisów unijnych, jak również kontekst konstytucyjny i poboczne zagadnienia związane z funkcjonowaniem obowiązku raportowania schematów podatkowych (relacja tego obowiązku do obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, problematyka objaśnień podatkowych wydanych w odniesieniu do przepisów dot. obowiązku raportowania

schematów podatkowych, kwestia dopuszczalności wydawania interpretacji indywidualnych dot. tych przepisów). Podobnie ujmowanie sankcji za niewywiązywanie się z obowiązku raportowania w ramach rozdziału pt. „Procedura raportowania schematów podatkowych” budzi pewne zastrzeżenia. Ponadto kolejność omawiania zagadnień w rozdziale pierwszym nie jest w pełni zrozumiała. Autorka najpierw prezentuje bowiem przyczyny i cele wprowadzenia obowiązku raportowania schematów podatkowym do polskiego porządku prawnego (podrozdział 2) a następnie dopiero dotychczasowy stan prawny (podrozdział 3). Bardziej zrozumiałe byłoby m.zd. omawianie tych zagadnień w odwrotnej kolejności. Zakłóca przyjętą systematykę również omawianie problemu konstytucyjności wprowadzenia obowiązku w zakresie raportowania schematów podatkowych, których wdrażanie rozpoczęto przed wejściem w życie omawianych przepisów, w ramach podrozdziału 2.5. rozdziału II, podczas gdy problematyki konstytucyjności dotyczy zasadniczo podrozdział 5 rozdziału I. Wprawdzie Autorka ten ostatni podrozdział powiązała w jego tytule z oceną konstytucyjności procedowania przepisów dot. raportowania schematów podatkowych, jednak można mieć wątpliwości, czy treść tego podrozdziału jest zgodna z jego tytułem (np. rozważania dot. abolicji wynikającej z objaśnień podatkowych). W mojej ocenie bardziej zasadne i łatwiejsze w odbiorze byłoby zbiorcze omówienie problematyki konstytucyjności analizowanych przepisów.

Zasadniczo jednak wywód jest prowadzony w sposób logiczny i przemyślany oraz prezentuje w systematyczny sposób poszczególne elementy omawianej instytucji prawnej. Potwierdza to umiejętności Autorki w zakresie prowadzenia pracy naukowej.

IV. Ocena merytoryczna

a) Uwagi ogólne

Autorka jako problem badawczy pracy wskazała odpowiedź na pytanie, czy wprowadzona do polskiego systemu 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. Na tym tle została sformułowana hipoteza badawcza, że obowiązujące w Polsce przepisy nie realizują wspomnianych celów. To z kolei, zgodnie z przyjętą hipotezą, powinno prowadzić z jednej strony do zmian prawnych, z drugiej natomiast – do zweryfikowania podejścia organów publicznoprawnych do kwestii pomocy podatnikom przy dokonywaniu wykładni przedmiotowych regulacji. Zweryfikowaniu głównej hipotezy miała służyć – jak należy sądzić – weryfikacja hipotez szczegółowych wskazanych na str. 13 pracy.

Opisany układ badanych problemów nie jest w pełni klarowny. Trzeba bowiem zwrócić uwagę, że jedna z hipotez szczegółowych (H3) właściwie pokrywa się z hipotezą główną

(brzmi ona: „Aktualny kształt instytucji raportowania o schematach podatkowych nie realizuje zakładanych celów, dlatego konieczne jest dokonanie przez ustawodawcę daleko idących zmian (...).”). Pozostałe hipotezy szczegółowe bądź służą wykazaniu przyczyn nieefektywności wprowadzonych regulacji (H1 i H2), bądź też mają pomóc w znalezieniu właściwych, bardziej efektywnych rozwiązań prawnych (H4). Zasadniczą oś rozważań zawartych w pracy stanowi zatem weryfikacja tego, czy obecne regulacje są wystarczająco efektywne, przy czym Autorka przyjmuje – jak się zdaje – założenie, że wątpliwości, które generują przepisy sprzyjają trudności w ich stosowaniu a to obniża efektywność regulacji prawnych. To założenie wydaje się intuicyjnie prawdziwe. Jeśli uznać, że nie wymaga ono weryfikacji to Autorce niewątpliwie udało się wykazać, że omawiane regulacje są źródłem licznych wątpliwości interpretacyjnych, których rozstrzygnięcie nie jest proste i bezdyskusyjne. Wątpliwości te nasilają się wobec podnoszonych zarzutów co do konstytucyjności przyjętych rozwiązań oraz ich zgodności z prawem unijnym. Autorka trafnie wskazuje także na oczywiste i potwierdzone wadliwości wprowadzonych przepisów skutkujące np. koniecznością ponownego raportowania przez zobowiązane podmioty schematów podatkowych transgranicznych, czy też niemożnością dotrzymania terminu nadawania NSP przez Szefa KAS.

Bardziej dyskusyjne jest to, czy rzeczywiście w pracy wykazano, iż można wiązać niską jakość legislacji w omawianym zakresie z „bardzo szybkim tempem prac nad przepisami”. Nie podzielam poglądu, że negatywnie oceniać należy fakt, iż Polska jako pierwsza z państw członkowskich UE implementowała dyrektywę w swoim prawodawstwie. Nie ma wystarczających podstaw również domniemanie, że bez zagranicznych wzorców nie jest możliwe przygotowanie i wdrożenie efektywnych przepisów w polskim prawie. Autorka nie wskazała też klarownie, w którym momencie rozpoczęły się prace nad polskimi regulacjami. Podaje jedynie datę wpłynięcia projektu do Sejmu i zestawia to z datą podpisania przez Prezydenta (str. 19), ale nie jest to wyznacznikiem tego, ile czasu trwały prace nad projektem ustawy przed skierowaniem go do Sejmu. Najwyraźniej zatem w omawianym zakresie doszło do powtórzenia przez Autorkę opinii prezentowanych w piśmiennictwie bez ich pełnej weryfikacji. Uzupełniając wywód Autorki można dodać, że projekt pojawił się na stronie internetowej Rządowego Centrum Legislacyjnego w dniu 24 sierpnia 2018 r., a zatem na ok. miesiąc przed wniesieniem go do Sejmu. Co ciekawe wpisy na wspomnianej stronie wskazują rzeczywiście na dużą dynamikę prac nad projektem i bardzo krótki okres, w którym miała ona miejsce. Szkoda, że Autorka nie wykorzystała tych informacji. Łączny czas procedowania projektu od ww. daty do momentu podpisania go przez Prezydenta był zatem krótszy niż 3 miesiące. O ile można zgodzić się z odczuciem, że przy tego rodzaju ustawie jest to okres bardzo krótki, to jednak przekonanie, że długi czas procedowania wpływa na poprawę jakości projektu jest w pracy prezentowane jako domniemane założenie, bez jego wykazania. W

rzeczywistości można wskazać przykłady ustaw procedowanych przez znacznie dłuższy czas, których poziom legislacyjny również pozostawia wiele do życzenia.

Wbrew stwierdzeniom Autorki nie ma też jednoznacznego i oczywistego związku pomiędzy pośpiechem legislacyjnym a przyjmowaniem „rozbudowanych, złożonych i zawiłych regulacji” (str. 302). Może tak być ale nie musi. Badanie tych aspektów regulacji prawnych wydaje się szczególnie trudne i precyzyjne ustalenia w tym zakresie wymagałyby przyjęcia określonych kryteriów kwalifikacji przepisów prawnych oraz zapewne przeprowadzenia odpowiednich badań empirycznych. Autorka powołuje się zresztą również na praktykę stosowania omawianych przepisów, jednak w ograniczonym zakresie są to odwołania do danych ilościowych.

Intuicyjnie można zgodzić się z Autorką, że przy tego rodzaju aktach prawnych powinien być stosowany dłuższy okres *vacatio legis*, a termin wynoszący nieco ponad miesiąc mógł utrudnić zapoznanie się z przepisami. Twierdzenia jednak w tym zakresie (str. 303) są jedynie opinią Autorki, nie posiadającą wystarczającego uzasadnienia prawnego. Autorka pomija przy tym, że zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych wystarczające jest *vacatio legis* wynoszące 14 dni. Formułowanie w tym kontekście zarzutu niekonstytucyjności wymagałoby przeprowadzenia zdecydowanie bardziej pogłębionego wywodu.

W mojej ocenie nie zostało wystarczająco wykazane z pracy, że zasadne jest całkowite zniesienie lub przynajmniej znaczne ograniczenie obowiązku raportowania schematów krajowych. To, że takie działania zmniejszyłyby rozmiar obowiązków wynikających z przepisów prawa (jak podaje Autorka na str. 306-307 pracy) jest oczywiste i trudno to kwestionować. Ewentualne rekomendacje w tym zakresie wymagają jednak konfrontacji wprowadzonych obowiązków z celami, którym te obowiązki służą i efektami, które realnie generują. M.zd. nie jest wystarczające wskazanie, że w niektórych innych państwach takie rozwiązania nie występują.

Liczne, szczegółowe postulaty Autorki dotyczące zmian w przepisach prawa zasługują na aprobatę. Trafnie zidentyfikowała ona szereg problemów i zaproponowała wprowadzenie określonych zmian w przepisach ułatwiających ich stosowanie oraz zapewniających zwiększenie efektywności raportowania schematów podatkowych. W tym zakresie przykładowo wskazać można na zmiany w terminach na wykonanie obowiązków związanych z raportowaniem schematów podatkowych, czy też w przepisach dotyczących wprowadzenia procedur wewnętrznych.

b) Uwagi szczegółowe

Praca we wszechstronny sposób odnosi się do problematyki raportowania schematów podatkowych. W zakresie prawa polskiego, poza charakterystyką pojęć wykorzystanych w treści przepisów, zakresu przedmiotowego i podmiotowego obowiązku raportowania schematów podatkowych, omówieniem procedury raportowania, wymagań co do wewnętrznej procedury przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku raportowania, sankcji za niewywiązywanie się z raportowania, jak również regulacji wprowadzonych w związku z pandemią COVID-19, omówiono także szereg innych zagadnień o charakterze bardziej ogólnym (skoncentrowanych zwłaszcza w rozdziale I). Niewątpliwie na pozytywną ocenę zasługuje dostrzeżenie przez Autorkę złożoności i wielości aspektów prezentowanej problematyki, jak również szeregu problemów, które generują wprowadzone rozwiązania. Niestety wywód dotyczący niektórych prezentowanych kwestii wywołuje pewien niedosyt. W podrozdziale 5 rozdziału I poruszono bardzo interesującą kwestię zgodności z Konstytucją RP wprowadzonych rozwiązań. Odnosząc się do potencjalnego naruszenia zasady społecznej gospodarki rynkowej Autorka wskazuje, że wynikać ona może z „bardzo krótkiego terminu konsultacji publicznych” (str. 48). Autorka powołuje się przy tym na konsultacje przeprowadzone od dnia 20 października 2017 r. do dnia 15 listopada 2017 r. (str. 48-49). Warto odnotować, że projekt ustawy projekt pojawił się na stronie internetowej Rządowego Centrum Legislacyjnego w dniu 24 sierpnia 2018 r. a został wniesiony do Sejmu RP dnia 25 września 2018 r. Powołane konsultacje nie mogły zatem dotyczyć projektu ustawy i trudno zgodzić się z Autorką (str. 47-48 pracy), że nie było czasu na odniesienie się do uwag przesłanych w ramach wskazywanych przez nią konsultacji. Konsultacje samego projektu ustawy miały natomiast miejsce w 2018 r., choć również i w tym przypadku termin ich przeprowadzenia był stosunkowo krótki. Dość powierzchowne jest omówienie w pracy problemu zgodności analizowanych przepisów z zasadą proporcjonalności i wolności prowadzenia działalności gospodarczej. Opisując to dość istotne zagadnienie Autorka w istocie ogranicza się z jednej strony do przywołania stanowiska samorządu doradców podatkowych, z drugiej natomiast - wypowiedzi zawartych w uzasadnieniu projektu ustawy. Przeprowadzony wywód (str. 50-51) pozbawiony jest jednak klarownych konkluzji i właściwie nie wiadomo, czy zdaniem Autorki przepisy związane z tzw. gold platingiem są zgodne z Konstytucją RP czy nie. Podkreślić trzeba, że opowiedzenie się za niekonstytucyjnością wymaga mocnych podstaw z uwagi na domniemanie konstytucyjności ustawy. Wypowiedzi Autorki nie dostarczają w mojej ocenie takiej argumentacji.

Zasadnie Autorka podnosi problem dopuszczalnego zakresu oddziaływania oraz skutków prawnych objaśnień podatkowych dotyczących przepisów o raportowaniu schematów podatkowych (rozdział I, paragraf 6). W przekonujący sposób Autorka wykazuje, że doszło

do przekroczenia uprawnień przez Ministra Finansów. Autorka sporo miejsca (str. 53-63) poświęciła również problematyce potencjalnego naruszenia tajemnicy zawodowej przy realizacji obowiązku raportowania schematów podatkowych, przy czym duża część tego wywodu skoncentrowana jest na referowaniu poglądów prezentowanych przez różne ośrodki lub w literaturze. Jest to rzeczywiście problem istotny o czym świadczy chociażby wydany przez TSUE już po oddaniu pracy, w dniu 8 grudnia 2022 r., wyrok w sprawie C-694/20, Orde van Vlaamse Balies i inni przeciwko Vlaamse Regering. Wyrok ten potwierdza obawy co do należytego respektowania tajemnicy zawodowej przez przepisy dotyczące raportowania schematów podatkowych, choć z pewnością nie rozstrzyga wszystkich problematycznych kwestii. Stąd też rozważania Autorki wskazujące na te zagadnienia należy uznać za trafne.

Trafna jest także ocena Autorki dotycząca dopuszczalności wydawania interpretacji indywidualnych dotyczących przepisów o raportowaniu schematów podatkowych. W sposób syntetyczny przedstawiła ona ewolucję orzecznictwa co do tej kwestii. Omawiany problem ma zresztą głębszą genezę (sygnalizowaną przez Autorkę) związaną z odmawianiem wydawania interpretacji indywidualnych w odniesieniu do przepisów o charakterze proceduralnym. Trafność tego, wykreowanego przez orzecznictwo stanowiska jest w mojej ocenie dyskusyjna, ale jego analiza wykracza to poza zakres recenzowanej pracy.

Autorka szczegółowo analizuje w rozdziale II pracy zakres obowiązku raportowania o schematach podatkowych co wiąże się z precyzowaniem użytych przez ustawodawcę pojęć i ich definicji. Takie ujęcie prowadzonego wywodu znajduje uzasadnienie w stosunkowo złożonych i kazuistycznych konstrukcjach formułowanych przez ustawodawcę. Prowadzony przez Autorkę wywód służy rekonstrukcji norm prawnych składających się na instytucję informowania o schematach podatkowych. Trudno też nie zgodzić się z obserwacją, że nie jest to zadanie łatwe z uwagi na brak precyzji tekstu prawnego. Zwrócenie uwagi na ten stan rzeczy przez Autorkę (podrozdział 3.4. rozdziału II) nie jest jednak konkluzywne. Podkreślić jednak trzeba, że Autorka biegle porusza się w literaturze przedmiotu i obszernie korzysta ze wskazywanych przez siebie źródeł.

Wobec wielości szczegółowych ustaleń Autorki, z którymi można się zgodzić nie wydaje się właściwe pełne ich wyliczanie w treści recenzji. Znacznie wydłużyłoby to treść recenzji i obniżyło jej czytelność. Zwrócę natomiast uwagę na kwestie, które w mojej ocenie skłaniają do polemiki.

Bardzo dyskusyjne jest przekonanie autorki, że „międzynarodowe korporacje, pomimo że wiedzą, iż poszczególne państwa zasadniczo nie mogą skutecznie ukarać, nie podejmują czynności w zakresie doradztwa, które są niezgodne z normami prawnymi kraju, których ich usługi dotyczą” (str. 126). Formułowanie takich stwierdzeń wymagałoby ich odpowiedniego wykazania, co w moim przekonaniu jest mało prawdopodobne. Samo odniesienie do obowiązywania wewnętrznych procedur *corporate governance* i przywiązywanie wagi do

wizerunku danego podmiotu moim zdaniem nie stanowi dowodu prawdziwości podanego stwierdzenia.

Niewątpliwie trafnie Autorka wydzieliła w pracy rozważania dot. obowiązku raportowania schematów podatkowych przez jednostki samorządu terytorialnego (choć tytuł podrozdziału 4.2. z rozdziału II nie jest zbyt fortunny, nie wydaje się bowiem trafne odnoszenie się w omawianym zakresie do jednostek samorządu terytorialnego „jako organów publicznoprawnych”; podobne zastrzeżenia wywołuje również to sformułowanie pojawiające się w treści tego podrozdziału). Trudno nie zgodzić się z Autorką, że rozwiązania wprowadzone przez ustawodawcę stawiają jednostki samorządu terytorialnego wobec konieczności kosztownych działań, których racjonalność może być dyskusyjna. Założenie, że jednostka samorządu terytorialnego, jako podatnik, nie ma żadnego interesu w stosowaniu schematów podatkowych nie jest jednak oczywiste i wymaga ono odpowiedniego uzasadnienia. Dyskusyjny jest także postulat, że powinno nastąpić wyłączenie „w drodze objaśnień” jednostek samorządu terytorialnego z zakresu podmiotów zobligowanych do raportowania schematów podatkowych (str. 139). W moim przekonaniu odpowiednią drogą dla osiągnięcia takiego skutku jest nowelizacja ustawy.

W rozdziale III pracy Autorka szczegółowo rekonstruuje procedurę raportowania schematów podatkowych. Wskazuje trafnie na szereg wątpliwości interpretacyjnych, które powstają na tle obowiązujących przepisów. Należałoby jednak oczekiwać wskazania stanu normatywnego, który z nich wynika, zamiast wskazywania najbezpieczniejszego sposobu postępowania dla adresatów przepisu (co niekiedy czyni Autorka, np. na str. 148, 149 i 151). Czym innym jest bowiem rekonstrukcja norm prawnych, będąca zadaniem dogmatyki prawa, a czym innym formułowanie praktycznych (skądinąd zapewne użytecznych) porad. Na marginesie można zwrócić uwagę, że prezentowane przepisy powinny być oceniane m.in. w świetle stosowanego analogicznie art. 2a Ordynacji podatkowej nakazującego rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Nie podzielam też wszystkich wniosków w zakresie interpretacji prezentowanych przepisów (np. dotyczących terminu na wykonanie obowiązku informacyjnego ciążącego na promotorze lub korzystającym względem wspomaganego (str. 161), co do tego, kiedy występuje obowiązek wystąpienia przez wspomaganego do promotora lub korzystającego (str. 163) lub co do tego, że wielokrotne raportowanie z wykorzystaniem formularza MDR-4 nie zwiększa zakresu wiedzy organów podatkowych na temat stosowanych przez podatników schematów podatkowych (str. 189)). Pewne fragmenty wymagają również szerszego rozwinięcia (np. zarzut niekonstytucyjności ze str. 164-165). Nie w pełni przekonuje również argumentacja Autorki co do stosowania w zakresie nakładania kar pieniężnych przepisów k.p.a. (co nie musi oznaczać, że sam wniosek nie jest poprawny). Nie można bowiem uważać za rozstrzygającego w tym względzie odwołania do tekstu uzasadnienia projektu ustawy, ani też ograniczać zakresu zastosowania procedury podatkowej

wyłącznie do materii ustalania lub określania zobowiązania podatkowego (por. str. 212 pracy). Nie jest także w pełni jasne, co rozumie Autorka przez „wszcęcie z urzędu kontroli w trybie przepisów k.p.a.” (str. 214). Nie podzielam poglądu, że obecnie możliwe jest podwójne ukaranie za ten sam czyn poprzez wymierzenie kar administracyjnych i karno-skarbowych (str. 214-215, 307). Zgodnie z orzecznictwem TK takie rozwiązania prawne byłyby niekonstytucyjne. Przyznać jednak trzeba, że Autorka również opowiada się za możliwością wykluczenia tego rodzaju kumulacji kar na drodze interpretacji przepisów prawa i postuluje jedynie wyklarowanie tej sytuacji bezpośrednio w ich treści, z czym należy się zgodzić.

Rozdział IV pracy w syntetyczny sposób prezentuje rozwiązania prawne wybranych krajów, przy czym Autorka stara się zapewnić porównywalność podawanych informacji (czemu sprzyja podobny układ treści podrozdziałów poświęconych poszczególnym krajom). Wywody skoncentrowane są przy tym głównie na specyficznych dla danego kraju rozwiązaniach. Postawione przez Autorkę w tym zakresie cele zasadniczo zostały osiągnięte.

Na marginesie zauważyć można, że w pracy zdarzają się również wypowiedzi zawierające omyłki lub nieścisłości. Autorka wielokrotnie myli ustawodawcę z twórcą (twórcami) projektu ustawy (np. str. 22-30, 33, 72). Uzasadnienie do projektu ustawy nie jest dokumentem, który zawiera „argumentację ustawodawcy” (tak podaje Autorka na str. 50 pracy). Na str. 56 doszło także do pomylenia Rady Europejskiej (czyli odbywającym się raz na kwartał szczytem, podczas którego przywódcy krajów Unii spotykają się, aby omówić ogólne kierunki polityki) z Radą Unii Europejskiej (czyli reprezentacją rządów krajów UE). W mojej ocenie niewłaściwe jest również stwierdzenie o „wiążącej mocy prawnej” objaśnień podatkowych (str. 20-21) oraz stwierdzenie, że objaśnienia te wydał prawodawca (str. 21). Wywód Autorki w tym zakresie nie uzasadnia takich stwierdzeń. Nie można utożsamiać gwarancyjnych skutków związanych z zastosowaniem się do objaśnień podatkowych przez podmioty bierne prawa podatkowego z obowiązkiem takiego zastosowania się czy to przez ten podmiot, czy to przez organ podatkowy. Taki obowiązek byłby zresztą problematyczny pod względem konstytucyjnym z uwagi na wyrok TK z dnia z dnia 11 maja 2004 r. (K 4/03). Dyskusyjne jest też stwierdzenie (str. 89), że „Jedynym wyjątkiem wśród generalnego objęcia wszelkiego rodzaju podatków przepisami MDR jest cło.”. Orzecznictwo polskich sądów administracyjnych nie zalicza bowiem cła do podatków (z doktrynalnego punktu widzenia sprawa jest jednak bardziej złożona i może być odmiennie oceniana). Doszło również do braku należytego rozróżnienia pomiędzy retroaktywnością (czyli stosowaniem prawa nowego do sytuacji już zakończonych) i retrospektywnością (czyli stosowaniem prawa nowego do sytuacji jeszcze nie zakończonych). W podrozdziale 2.5. rozdziału II Autorka używa tych określeń zamiennie. Nie jest to fortunate zważywszy na fakt, że rozróżnienie to jest wykorzystywane przez TK i może mieć znaczenie dla omawianych przez Autorkę zagadnień (kwestii zgodności z Konstytucją RP). Nieprecyzyjne jest również sformułowanie, że „kosztów uzyskania przychodu nie stanowią wydatki, które nie

służą osiągnięciu, zachowaniu lub zabezpieczeniu przychodu” (str. 107). Podane wypowiedzi nie powinny oczywiście się w pracy pojawić, jednak podkreślić trzeba, że nie mają one kluczowego znaczenia dla całej rozprawy i prowadzonego w niej wywodu.

V. Strona redakcyjna pracy

Zasadniczo Autorka posługuje się klarownym i zrozumiałym językiem a prowadzony wywód jest – mimo trudnej materii - przystępny. Nie udało się jednak uniknąć Autorce pewnych niedociągnięć redakcyjnych i językowych. W pracy zdarzają się zdania, które są trudne do zrozumienia lub po prostu błędne od strony redakcyjnej. Np. „Ponadto, zdaniem ustawodawcy wprowadzone przez niego progi de minimis, o których mowa w podrozdziale 4.2, w sposób wystarczający ograniczają obowiązki związane z obowiązkami wprowadzonymi ponad rozwiązania przewidziane w dyrektywie MDR.” (str. 50), „Z analizy definicji schematu podatkowego wynika, że wystąpienie szczególnej cechy rozpoznawczej implikuje wystąpienie schematu podatkowego, w tym przypadku spełnienia kryterium transgranicznego, schematu podatkowego transgranicznego” (str. 104), „Intencją unijnego ustawodawcy było doprecyzowanie, iż w zależności od rodzaju czynności i roli odgrywanej w danym schemacie pośrednik może mieć obowiązek zaraportować w terminie 30 dni od następnego dnia po udzieleniu bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego albo w terminie 30 dni, licząc od następnego dnia po udzieleniu, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porady.” (str. 169). W niektórych miejscach pracy dostrzec można powtórzenia (np. str. 31 i 41, str. 95, str. 115).

W pracy występują także liczne błędy językowe, interpunkcyjne i literówki. Np. na str. 57 napisano „cloe” zamiast „clue”, na str. 60 „ważącej” zamiast „wiążącej”, na str. 76 „celi” zamiast „celów”, na str. 83 „transgranicznego” zamiast „transgraniczne”, na str. 95 „stosunków” zamiast „stosunkowo”, na str. 135 „uwagę” zamiast „uwadze”, itd. Tytuł podrozdziału 1.2.1. w rozdziale III brzmi „Termin raportowania”, jednak tytuły dalszych podrozdziałów 1.2.1.1. i 1.2.1.2. posługują się już liczbą mnogą: „terminy”. Na str. 216 zamiast „organ właściwy do wniesienia odwołania” powinno być „organ właściwy do rozpatrzenia odwołania”. Z kolei na stronie str. 226 pracy mowa o orzeczeniu „zakazu pozbawienia wolności”.

W niektórych przypadkach można mieć zastrzeżenia co do sposobu powoływania źródeł danych wypowiedzi. Przede wszystkim Autorka powinna w mojej ocenie dążyć do wskazywania pierwotnych źródeł informacji, a nie źródeł wtórnych, które referują treść informacji ze źródeł pierwotnych (tak czyni Autorka np. w przypisie nr 568). Dotyczy to zwłaszcza przywoływania treści przepisów. Powinno to następować z powołaniem się na akt

prawny a nie na publikację, która komentuje daną regulację (jak czyni Autorka np. w przypisach nr 596 i 602). Niektóre przypisy w ogóle wydają się przy tym zbyteczne (np. przypis nr 627, 628, 699). Są także przypadki wskazywania źródeł, które nie potwierdzają wypowiedzi, przy których się pojawiają (np. przypis nr 592).

Bibliografia pracy jest bardzo obszerna zważywszy na krótki okres obowiązywania omawianych przez Autorkę rozwiązań. Autorka zadała sobie z pewnością dużo trudu, aby zgromadzić literaturę przedmiotu. Zdaję sobie sprawę, że istnieją różne praktyki, jeśli chodzi o sporządzanie bibliografii, jednak w mojej ocenie nie powinny być traktowane jako jej część wykazy aktów prawnych czy też orzecznictwa. Dyskusyjne i mało użyteczne jest również m.zd. dzielenie pozycji piśmiennictwa z uwagi na sposób ich publikacji (np. wyodrębnianie publikacji opublikowanych w Internecie), zwłaszcza, że współcześnie niejednokrotnie publikacja następuje równoległe w różnych formach. Dodać można, że wśród wykorzystanego przez Autorkę piśmiennictwa zabrakło niektórych pozycji, które w mojej ocenie powinny zostać uwzględnione, zwłaszcza, że Autorka wykorzystuje liczne źródła pozanaukowe (np. publikacje w portalach informacyjnych, w prasie czy poradnikach). Tak szerokie poszukiwanie i wykorzystanie różnych źródeł może mieć pewne uzasadnienie w tym, że poruszany temat jest stosunkowo świeży i nie posiada licznych opracowań naukowych, ale tym bardziej nie powinny być pomijane te opracowania, które posiadają poważniejszy charakter. Przykładowo wskazać można na książkę Michała Wilka i Jakuba Wirskiego, Raportowanie schematów podatkowych w praktyce notarialnej, Łódź 2020, czy też artykuł Macieja Leszka Hyżego, Ocena wdrożenia procedur raportowania schematów podatkowych na przykładzie wybranych przedsiębiorstw, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie” 2020, nr 1, str. 85-102.

VI. Wniosek

W mojej ocenie przedstawiona rozprawa doktorska spełnia ustawowe warunki. Autorka podjęła się trudnego zadania kompleksowego zrekonstruowania norm prawnych tworzących stosunkowo nową w polskim prawie instytucję prawną. Dodatkowo dokonała ich konfrontacji z rozwiązaniami wprowadzonymi w innych państwach. Wymagało to uwzględnienia nie tylko regulacji zawartych w Ordynacji podatkowej, ale i w szeregu innych aktach prawnych (w tym Konstytucji RP, k.p.a., k.k.s.), jak również prawodawstwa unijnego i wybranych państw obcych. Potwierdza to, że Autorka posiada wiedzę teoretyczną w dyscyplinie nauki prawne oraz umiejętność prowadzenia pracy naukowej. Wskazywane w recenzji ułomności pracy nie mają kluczowego charakteru.