

Dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK

Toruń, 30 kwietnia 2023 r.

Katedra Prawa Finansów Publicznych

Wydział Prawa i Administracji

Uniwersytet Mikołaja Kopernika

w Toruniu

**Recenzja rozprawy doktorskiej Pani Agnieszki Modzelewskiej**

***Raportowanie o schematach podatkowych w prawie polskim i prawie wybranych państw  
członkowskich Unii Europejskiej***

**przygotowanej pod kierunkiem prof. dr hab. Leonarda Etela**

oo00oo

## **1. Temat i tytuł pracy**

Temat rozprawy doktorskiej budzić może u czytelnika lekkie zaniepokojenie. Regulacja normatywna problematyki raportowania o schematach podatkowych jest bez wątpienia jedną z bardziej niejasnych, nieprzemyślanych oraz napisanych fatalnym językiem prawnym elementów polskiego prawa podatkowego. Prawodawca może i używa języka polskiego, ale w wersji, która zniechęca potencjalnego czytelnika. W efekcie każda osoba pisząca o tematyce raportowania schematów podatkowych musi mierzyć się z nieprzyjazną piszącemu i czytającemu terminologią. W efekcie praca o schematach podatkowych w polskim prawie musi być w pewnym stopniu trudna w odbiorze przez czytelnika. Te okoliczności bez wątpienia zniechęcają do podejmowania tego tematu. Z drugiej strony jest to temat niewątpliwie istotny z punktu widzenia praktycznego, a przy tym budzący liczne kontrowersje. Prowadzą one zresztą do ustawienia przed niektórymi sądami (np. niedawny wyrok TSUE 8.12.2022, C-694/20 – nie został on poddany analizie w pracy, prawdopodobnie została ona złożona przed ukazaniem się tego wyroku) pytań o legalność całej instytucji. Tematyka raportowania schematów podatkowych była już oczywiście wielokrotnie opisywana zarówno w Polsce jak i za granicą. Nie oznacza to, że nie warto zająć się nią ponownie. W efekcie wybór tematu uważam za w pełni zasadny. Paradoksalnie gdyby Doktorantka poczekała z zakończeniem doktoratu jeszcze rok, dwa, to praca mogłaby być ciekawsza, gdyż może rozstrzygnięto by o legalności tej instytucji w prawie unijnym oraz w systemach prawnych kilku krajów Unii Europejskiej. Oczywiście nie może to być zarzutem wobec Doktorantki.

## **2. Analiza treści pracy**

### **2.1.**

Praca składa się z 4 rozdziałów poprzedzonych wprowadzeniem i opisem metodyki badań, a zakończonych wnioskami końcowymi.

Wprowadzenie jest dość krótkie. Zawiera właściwie streszczenie pracy oraz hipotezy badawcze. Sam jestem zwolennikiem bardziej rozbudowanych wprowadzeń, gdzie m. in.

znalazłby się opis aktualnego dorobku doktryny i orzecznictwa. Dzięki temu czytelnik poznaje stan wiedzy na moment podjęcia lektury pracy. Tego elementu mi brakuje.

Istotne jest też to, że Doktorantka wyjaśnia tu, dlaczego wybrała jako materiał porównawczy regulacje obowiązujące w Niemczech, Irlandii i Portugalii. Uzasadnienie tego wyboru jest lakoniczne, ale bardzo przekonujące. Dodać by można tylko tyle, że Irlandia reprezentuje tutaj nieco odmienny od kontynentalnego system prawny oparty na common law. Szkoda, że nie poddano analizie rozwiązań obowiązujących w którymś z krajów Europy środkowej. Niestety w polskim prawie podatkowym i w ogóle w polskim prawie ochoczko patrzymy na zachód zupełnie pomijając kraje, które mają podobne rozwiązania w zakresie na przykład procedur administracyjnych (bo wywodzą się jeszcze z tradycji administracji austro-węgierskich). Byłoby to też o tyle ciekawe, że rozwiązania z Europy zachodniej są z reguły dostępne dla polskiego czytelnika w różnych publikacjach, czego nie można powiedzieć o rozwiązaniach z krajów Europy środkowej.

Autorka prezentuje główną hipotezę badawczą, która sprowadza się do stwierdzenia, że obowiązujące w Polsce regulacje dotyczące raportowania o schematach podatkowych nie realizują w wystarczającym stopniu celów instytucji którym jest dążenie do ochrony bazy podatkowej. W ramach tej hipotezy wskazuje autorka na konieczność ograniczenia tak zwanego gold plating'u. Widzi tu ona konieczność uchylenia przepisów nadmiernie rozbudowujących zakres obowiązku raportowania, zmianę problematycznych zapisów polegającą na doprecyzowaniu niejasnych przepisów oraz weryfikację podejścia organów publicznoprawnych w kwestii pomocy podatnikom przy dokonywaniu wykładni przedmiotowej regulacji. Hipoteza ta jest dość oczywista. Autorka wskazuje także na hipotezy szczegółowe. Pierwsza z nich to jest taka, że szybkie tempo prac spowodowało powstanie przepisów o niskiej jakości legislacyjnej, druga: trudności w praktycznym stosowaniu obowiązków sprawozdawczych wynikają z nadmiernie rozbudowanej skomplikowanej struktury przepisów, trzecia: aktualnie kształt instytucji raportowanie o schematach podatkowych nie realizuje zakładanych celów między innymi dlatego, że generuje napływ mało znaczących dla przeciwdziałania erozji bazy podatkowej informacji o działaniach podatników, zaś czwarta: analiza metod i rozwiązań zastosowanych przez wybrane państwa członkowskie UE i ich dostosowanie do naszych krajowych realiów umożliwią wprowadzenie zmian przyczyniających się do faktycznej ochrony bazy podatkowej. Także te hipotezy należy uznać za dość oczywiste. Trzeba jednak mieć na względzie to, że w momencie rozpoczynania prac nad recenzowanym doktoratem wcale tak oczywiste one być nie musiały. Przepisy o MDR w

momencie wejścia były przez ich twórców wychwalane jako nowoczesne, przemyślane i zgodne z duchem czasu. Rzeczywistość pokazała, że jest zupełnie inaczej. W efekcie oceniam zwłaszcza hipotezy szczegółowe jako w znacznym stopniu element, który nie wnosi wiele do pracy. Po prostu w doktoracie muszą być hipotezy, bo taki się ukształtował zwyczaj, więc Doktorantka je wprowadziła. Niekiedy mają one charakter pewnych prawd ogólnych. Przykładowo hipoteza szczegółowa numer 4 jest to stwierdzenie w pewnym stopniu oczywiście zawsze prawdziwe, bo jeżeli przyjrzymy się regulacjom obowiązującym w innych krajach i uwzględnimy naszą krajową specyfikę, to istnieje duża szansa, iż powstaną przepisy rozsądnie.

Prezentacja metodyki badań nie budzi większych zastrzeżeń. Oczywiście dominuje metoda dogmatyczna. Wart uwagi jest wątek komparatystyczny oraz analiza danych statystycznych Krajowej Administracji Skarbowej.

To czego mi nieco brakuje we wprowadzeniu albo w którymś z początkowych rozdziałów, to prezentacja dotychczasowego dorobku doktryny polskiego jak i zagranicznego prawa podatkowego. Oczywiście autorka z tej doktryny szeroko korzysta, ale warto byłoby opisać punkt wyjścia.

## 2.2.

Rozdział 1 to właściwie rozbudowane wprowadzenie. Doktorantka prezentuje przyczyny i cele wprowadzenia obowiązku raportowania schematów podatkowych. Już rozdziale pierwszym pojawiają się wątki komparatystyki, które pozwalają zrozumieć kontekst wprowadzonej w Polsce regulacji prawnych. Autorka prezentuje zagadnienie implementacji dyrektywy MDR do polskiego porządku prawnego. Krótko referuje także problem zasad konstytucyjnych w kontekście raportowania schematów podatkowych zwłaszcza w kontekście procedury wprowadzania przepisów dotyczących MDR. Odnosi się także do zagadnienia tajemnicy zawodowej. Autorka odnosi się tu także do zagadnień szczegółowych, przykładowo do kwestii możliwości uzyskiwania interpretacji indywidualnych dotyczących przepisów o raportowaniu schematów podatkowych. Autorka prezentuje tu ewolucję orzecznictwa sądów administracyjnych od negacji możliwości uzyskiwania interpretacji indywidualnych w zakresie schematów podatkowych do dość powszechnej w orzecznictwie akceptacji tej możliwości.

Można mieć pewne zastrzeżenia czy tematyka tak szczegółowa powinna znaleźć się w rozdziale pierwszy. Inna sprawa trudno tutaj wskazać jakoś sensowną alternatywę

### 2.3.

Rozdział 2 to nawet dość udana próba spójnej prezentacji tych jakże niejasnych regulacji, które zafundował nam polski prawodawca. Trudno ten rozdział uznać za porywający, ale taka jest po prostu regulacja. Docenić trzeba, że prezentacja tego zagadnienia odbywa się w sposób uporządkowany

### 2.4.

Rozdział 3 nosi tytuł *Procedura raportowania schematów podatkowych*. Rozdział ten zawiera szczegółową prezentację zagadnień proceduralnych. Autorka prezentuje to zagadnienie wnikliwie. Nieco dyskusyjne jest ujęcie na końcu tego rozdziału (w podrozdziale numer 4) sankcji związanych z niewywiązywaniem się z obowiązku raportowania schematów podatkowych. Jest to tematyka na tyle istotna i kontrowersyjna, że warto byłoby ją wyodrębnić, a także poddać dzięki temu bardziej może szczegółowej analizie z punktu widzenia standardów państwa prawnego, zasady proporcjonalności, a nieraz i zdrowego rozsądku. Mamy bowiem w Polsce do czynienia z sankcjami szczególnie dolegliwymi na tle rozwiązań obowiązujących w innych krajach. Zastrzec trzeba, że autorka ten problem zauważyła. W rozdziale tym Autorka analizuje zarówno sankcje polegający na nałożeniu kary administracyjnej jak i odpowiedzialność na gruncie kodeksu karnego skarbowego.

Rozdział 4 to analiza komparatystyczna. Docenić trzeba, że jest ona przeprowadzana w sposób wnikliwy. Autorka sumiennie prezentuje wszelkie detale regulacji prawnej, a nie ogranicza się tylko do ogólnikowego opisu tejże regulacji. Analiza przeprowadzona jest na podstawie publikacji głównie anglojęzycznych, a także przypisów obowiązujących w tych krajach. Pojawia się oczywiście pytanie o cel analizy tych regulacji. Jak rozumiem hipotezy badawcze, to Autorka chciała pokazać, że warto korzystać z dorobku innych krajów w celu

poprawy regulacji obowiązującej w Polsce. Niestety brak mi syntetycznej prezentacji wniosków w tym zakresie. Mamy sumiennie zanalizowaną regulację polską oraz regulacje w trzech innych krajów członkowskich Unii Europejskiej, co na pewno kosztowało dużo czasu i wysiłku, ale brakuje użycia tej analizy do wypracowania jakiś wniosków. Oczywiście pewne wnioski Doktorantka formułuje. Jednak efekt jest nieproporcjonalny do wysiłku, który włożyła w przygotowanie komparatystycznego fragmentu rozprawy. Komparatystyka w pracy doktorskiej nie powinna być wartością samą w sobie, ale powinna czemuś służyć. Ten element jest zbyt słabo zarysowany w recenzowanej pracy. Uważam to za pewien jej mankament.

### **3. Metodologia pracy**

Praca jest oparta głównie na analizie publikacji krajowych, ale docenić trzeba szerokie sięganie do literatury anglojęzycznej. Umiejętnie wykorzystano także materiały publikowane na oficjalnych stronach internetowych administracji podatkowych.

### **4. Ocena formalna pracy**

Praca została napisana językiem poprawnym. Zawiera kompletne materiały w postaci bibliografii etc. Trudno tu sformułować jakieś zarzuty.

### **Wnioski**

**Recenzowana praca dotyczy istotnego i trudnego problemu, który Doktorantka poddała kompleksowej i przeprowadzonej w sposób kompetentny analizie. Można mieć pewne zastrzeżenia do pracy, które wskazano w recenzji. Można zwrócić uwagę chociażby na to, że hipotezy badawcze są dość oczywiste. Praca jest więc w istocie w zasadniczej części prezentacją aktualnej regulacji prawnej. Jednak jest to prezentacja wnikliwa oparta na solidnej analizie dorobku doktryny orzecznictwa a także osadzona w kontekście regulacji zagranicznej.**

**W efekcie podniesione w recenzji pewne zastrzeżenia nie mogą podważać uznania, iż przedstawiona do recenzji rozprawa doktorska stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego oraz wykazuje ogólną wiedzę teoretyczną Doktorantki w dyscyplinie nauk prawnych, a także umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej, w rozumieniu art. 187 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z 2023 r., poz. 742).**