

Szczecin, dnia 22 maja 2023 r.

Prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski

Wydział Prawa i Administracji

Uniwersytetu Szczecińskiego

Recenzja

rozprawy doktorskiej mgr Anny Derdak

***pt. Nowe obowiązki informacyjne podatników jako przesłanka jakości systemu
podatkowego (ss. 222 + wykazy materiałów źródłowych)***

I. Podstawa prawna sporządzenia recenzji

Recenzję sporządzono w związku z uchwałą nr 45 Rady Naukowej Dyscypliny Nauki Prawne Uniwersytetu Warszawskiego z dnia 18 maja 2020 r. Przedmiotem recenzji jest ocena rozprawy doktorskiej pt. Nowe obowiązki informacyjne podatników jako przesłanka jakości systemu podatkowego, przygotowanej przez mgr Annę Derdak pod kierunkiem prof. UW dr hab. Elżbiety Chojna-Duch. Recenzję przygotowano z uwzględnieniem kryteriów określonych w art. 13 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz.U. z 2017 r. poz. 1789 z późn. zm.) w związku z art. 179 ustawy z dnia 3 lipca 2018 r. Przepisy wprowadzające ustawę - Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. z 2018 r. poz. 1669 z późn. zm.).

II. Sposób określenia obszaru badań oraz sformułowania tytułu dysertacji

Prowadzenie badań w obszarze prawa podatkowego może polegać zarówno na rozpoznawaniu i rozwiązywaniu problemów o charakterze szczegółowym, jak i systemowym (przekrojowym). W recenzowanej dysertacji wybrano ten drugi model naukowych peregrynacji wymagający kompleksowego podejścia do wielu cząstkowych kwestii regulowanych przepisami prawa podatkowego i formułowania uniwersalnych ocen. Dokonanie identyfikacji problemu badawczego i delimitacja granic prowadzenia badań to najważniejsze działania wstępne, które determinują finalny rezultat w postaci rozprawy spełniającej ustawowe kryteria

wyznaczające właściwy poziom kompetencji naukowych. Zadanie to Doktorantka zrealizowała w sposób zasługujący na wysoką ocenę. Składanie przez podatników różnych informacji do organów podatkowych, za pomocą zeznań lub deklaracji, w piśmiennictwie kwalifikuje się do kategorii „instrumentalne obowiązki podatkowe”. Nie mieszczą się one w zakresie legalnie definiowanego w art. 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 z późn. zm.) obowiązku podatkowego łączonego tylko z „wynikającą z ustaw podatkowych nieskonkretyzowaną powinnością przymusowego świadczenia pieniężnego związanego z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach” – por. np. J. Szczepaniak, Obowiązki podatkowe – próba systematyzacji, „Głosa” 1999, nr 1.

W różnych szczegółowych opracowaniach, mających z reguły charakter fragmentaryczny, koncentrowano uwagę na istocie i cechach właściwych dla instrumentalnych obowiązków podatkowych, ich możliwych klasyfikacjach (materialne i proceduralne) lub relacjach zachodzących wobec obowiązku podatkowego definiowanego w Ordynacji podatkowej. W tym kontekście można przykładowo wymienić następujące publikacje: M. Bogucka, Charakter prawny obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych, „Głosa” 2001, nr 2; H. Dzwonkowski, Charakter prawny deklaracji podatkowych, „Prawo i Podatki” 2006, nr 3, M. Liszewski, Charakter prawny obowiązków instrumentalnych, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 2. Z dorobku doktryny prawa podatkowego wynika dominujący pogląd o „służebnej roli podatkowych obowiązków instrumentalnych wobec obowiązku podatkowego w rozumieniu art. 4 Ordynacji podatkowej”. W katalogu podatkowych obowiązków instrumentalnych zawierają się obowiązki informacyjne, dowodowe, dokumentowania określonych zdarzeń. Ilościowy wzrost podatkowych obowiązków instrumentalnych jest efektem nasilającego się formalizmu prawa podatkowego. W dotychczasowym opublikowanym dorobku polskiego prawa podatkowego problematyka dotycząca wprost obowiązków informacyjnych spoczywających na podatnikach nie została zaprezentowana w formie monografii naukowej. Zagadnienie to stanowi natomiast znaczący fragment monografii pt. Obowiązki dokumentacyjne i formalne w prawie podatkowym. Granice formalizmu, Wolters Kluwer Warszawa 2019, której autorem jest P. Mięka.

Doktorantka przyjęła szeroką perspektywę prowadzenia badań. Wybrała jedną, ale bardzo istotną kategorię podatkowych obowiązków instrumentalnych, która umożliwia prowadzenie wieloaspektowych badań. Ważnym elementem koncepcji badań, przyjętej przez Doktorantkę, jest podkreślenie znaczenia technologii cyfrowych umożliwiających uzyskiwanie od podatników takiego zakresu informacji, który ogranicza potrzebę przeprowadzania częstych

i intensywnych kontroli podatkowych. Podkreślono, że organy podatkowe gromadzą dane o podatnikach w celach analitycznych, statystycznych oraz sprawozdawczych. Przy takim podejściu administracja podatkowa powinna koncentrować uwagę na właściwej analizie informacji przedstawianych przez podatników, a jej priorytetem powinna być identyfikacja nieprawidłowości związanych z przestrzeganiem przepisów prawa i zagrożeń dla efektywnego wywiązywania się z powinności podatkowych przez podmioty zobowiązane (s. 17). Autorka wprowadza szczególnego rodzaju „cezurę czasową” posługując się określeniem „nowe obowiązki informacyjne” (s. 18). Oceniono, że wcześniej wykorzystywane źródła informacji podatnikach (np. z ich wniosków o wydanie indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego lub opinii zabezpieczających) były nieskuteczne z punktu widzenia niedopuszczalnej optymalizacji podatkowej.

Według wstępnych założeń projektodawcy informowanie o schematach podatkowych oraz wprowadzenie zasady jawności dotyczącej przyjętej strategii podatkowej może być postrzegane jako rozwiązanie skuteczniejsze. Efektywność i racjonalność tych nowych obowiązków informacyjnych jest zagadnieniem wymagającym badań. Niezbędne jest także ustalenie ich ewentualnego wpływu na kształtowanie się relacji między podatnikami i administracją skarbowo-podatkową, a w szerszej perspektywie na sposób realizacji funkcji fiskalnej podatków (s. 19). Przyjęcie przez Doktorantkę takich supozycji zdeterminowało określenie granic obszaru badawczego oraz zasadniczych elementów konstrukcyjnych koncepcji prowadzenia badań. Należy podkreślić, że dotychczas w piśmiennictwie problem ten nie był ujmowany w sposób tak szczegółowy i systematyczny.

Wyznaczenie takich granic obszaru badań nad problematyką nowych (dodatkowych) obowiązków informacyjnych, nałożonych na podatników w kilku ostatnich latach, jest w pełni uzasadnione. Obowiązki takie związane są z określonymi powinnościami w zakresie zarówno gromadzenia informacji, jak i odpowiedzialności za ich rzetelność i kompletność. Przyjęta koncepcja badań wymagała od Autorki połączenia kwestii regulowanych przepisami międzynarodowego, unijnego oraz polskiego prawa podatkowego. Dokonano również odniesień do określonych instytucji uregulowanych w aktach prawa i postępowania administracyjnego oraz prawa karnego skarbowego. Wymagało to odpowiedniego doboru i zachowania właściwej równowagi w prezentowaniu poszczególnych zagadnień. Zadanie to Doktorantka zrealizowała w sposób właściwy. W świetle powyższych uwag pozytywnie oceniam sposób wyznaczenia granic problematyki prawnej poddanej badaniom, jak i zredagowania tytułu dysertacji. Dokonane w tym obszarze ustalenia Doktorantki pozostają w

spójnych relacjach. Właściwa delimitacja obszaru badawczego umożliwi przeprowadzenie szczegółowych i pogłębionych rozważań oraz sformułowanie ocen dotyczących istoty, zakresu i znaczenia „nowych podatkowych obowiązków informacyjnych” nałożonych przez prawodawcę na podatników.

Zidentyfikowany i rozwiązany przez Doktorantkę problem badawczy jest oryginalny i w pełni aktualny z uwagi na współczesne wyzwania dotyczące tzw. agresywnej optymalizacji podatkowej oraz skuteczności działań podejmowanych przez administrację skarbowo-podatkową. Poddana naukowej kwerendzie problematyka prawna dotycząca podatkowych obowiązków informacyjnych nakładanych na podatników jest doniosła i wymagająca zastosowania metod naukowych. Ponadto jest to zagadnienie wewnętrznie złożone, ponieważ zostało unormowane zarówno w aktach prawa podatkowego, jak i częściowo w innych aktach prawnych.

III. Cele rozprawy, hipotezy oraz zastosowane metody badawcze

W części wstępnej dysertacji (s. 15–28) przejrzysto sformułowano zasadniczy cel dysertacji, którym jest „przedstawienie modelu nowych obowiązków informacyjnych, przyjmowanego sukcesywnie do polskiego porządku prawnego, a także zbadanie ich wpływu na kształtowanie systemu podatkowego w Polsce”. Wyznaczono główny problem badawczy polegający na ocenie jakości zmian dokonywanych w polskim systemie prawa podatkowego, w tym determinowanych nowymi obowiązkami informacyjnymi. Granice czasowe prowadzonych badań wyznaczają lata 2016–2021, w których przyjęto unormowania dotyczące: jednolitego pliku kontrolnego, schematów podatkowych, strategii podatkowej (s. 23). Wstępnie założono, że efektem zmian w systemie prawa podatkowego powinno być zwiększanie znaczenia dialogu między podatnikami i organami podatkowymi, wymiany informacji oraz transparentności (jawności) działania.

Doktorantka sformułowała 14 szczegółowych pytań badawczych nazwanych hipotezami, które poddała weryfikacji w toku prowadzonych rozważań. Pytania badawcze dotyczą celu wprowadzania zmian, ich efektywności, klarowności, zgodności ze standardami unijnymi, jakości procesów legislacyjnych stosowanych w toku zmian prawa podatkowego, intensywności sankcji w przypadku niewłaściwego wykonywania obowiązków informacyjnych, bilansu korzyści wynikających z wprowadzenia tych obowiązków, zakresu zastosowania nowoczesnych technologii niezbędnych do optymalnego gromadzenia i przetwarzania informacji uzyskiwanych od podatników. Autorka zadeklarowała zamiar

opracowania koncepcji właściwego kierunku zmian zachodzących w polskim systemie prawa podatkowego w kontekście obowiązków informacyjnych z uwzględnieniem kryterium legalności, skuteczności i jakości, a także optymalizacji obciążeń nakładanych na podatników. Trafnie akcentuje potrzebę tworzenia gwarancji pewności i stabilności regulacji prawnych (s. 26). Przyjęcie takich założeń koncepcyjnych potwierdza wieloaspektowy charakter zadania badawczego, które zrealizowała Doktorantka. Jednocześnie pozytywnie wpływa na dyscyplinę prowadzenia badań i zabezpiecza Autorkę przed wkraczaniem w obszary, które nie są bezpośrednio związane z tytułowym zagadnieniem rozprawy doktorskiej.

Ustalone cele, a także przyjęte przez Doktorantkę założenia i pytania badawcze (hipotezy) tworzą spójną i oryginalną koncepcję dysertacji umożliwiającą prowadzenie badań nad problematyką o doniosłym znaczeniu prawnym, jak również gospodarczym i społecznym. Dokonano właściwego doboru problemów badawczych, które pozostają w relacjach gwarantujących prowadzenie w wytyczonym obszarze badawczym wielowątkowych i złożonych analiz dotyczących unijnego i krajowego materiału normatywnego oraz dorobku doktryny prawa i judykatury. W prowadzonych badaniach Autorka zachowała właściwe proporcje między zagadnieniami o charakterze teoretycznym i praktycznym, a także podjęła udane próby formułowania ocen o charakterze uniwersalnym oraz szczegółowym.

W celu rozwiązania zidentyfikowanych problemów zastosowano właściwe metody badawcze, adekwatne w kontekście przyjętych założeń i koncepcji delimitacji obszaru badań. W najszerszym zakresie zastosowano metodę dogmatycznoprawną poddając analizie i ocenie materiał normatywny oraz dorobek doktryny odnoszący się do tytułowego zagadnienia. Posłużono się także metodą komparatystyczną konfrontując polskie regulacje prawne dotyczące podatkowych obowiązków informacyjnych ze standardowymi unormowaniami przyjętymi w prawie unijnym oraz ze sposobami transpozycji unijnych standardów do wybranych krajowych porządków prawnych (włoskiego, hiszpańskiego, portugalskiego, węgierskiego, brytyjskiego, australijskiego). W związku z istotnym wpływem nowych podatkowych obowiązków informacyjnych na zachowania (postawy) podatników w dysertacji posłużono się również metodami socjologiczną i prawnoempiryczną.

Wstęp, jako wyodrębniona część rozprawy doktorskiej, zawiera wszystkie niezbędne elementy treści dotyczące przyjętych autorskich założeń koncepcyjnych, zastosowanych metod badawczych oraz wykorzystanych źródeł. Wskazano także graniczną konkretną datę

obowiązującego stanu prawnego uwzględnionego w prowadzonych badaniach, którą jest dzień 1 stycznia 2022 r. (informację taką zamieszczono w formie ostatniego fragmentu treści wstępu).

IV. Struktura i szczegółowa ocena rozprawy doktorskiej

Strukturę rozprawy determinują wynikające z jej tytułu zakres przedmiotowy oraz przyjęta przez Autorkę koncepcja badawcza. Rozprawa składa się ze wstępu, siedmiu rozdziałów (każdy został zakończony podsumowaniem), a także z załączników, w których zamieszczono wykazy: literatury przedmiotu, raportów i innych dokumentów, wykorzystanych aktów prawnych i orzeczeń sądów (TSUE, TK, NSA, WSA), a także wykresów i tabel zawierających dane statystyczne. Nie wyodrębniono zakończenia rozprawy, ale oceny i wnioski zawarto w podsumowaniach w poszczególnych rozdziałach. Ponadto w ostatnim, tj. siódmym, rozdziale zostały ujęte oceny i wnioski o charakterze uniwersalnym, odnoszące się do głównych założeń autorskiej koncepcji badań. Należy jednak podkreślić, że wyodrębnienie typowego zakończenia rozprawy doktorskiej byłoby działaniem sprzyjającym większej przejrzystości oraz jednoznaczności ustaleń dotyczących zasadniczego celu badań i sposobu weryfikacji przyjętych hipotez.

W rozprawie można wyodrębnić cztery główne obszary badań. Pierwszy dotyczy teoretycznych ustaleń istoty podatkowych obowiązków informacyjnych, ich genezy i funkcji oraz sposobu unormowania. Drugi obszar badań odnosi się do najważniejszych obowiązków informacyjnych, których przedmiotem są schematy podatkowe, strategie podatkowe oraz jednolite pliki kontrolne. W ramach trzeciego obszaru zbadano konsekwencje niewywiązywania się podatników z obowiązków informacyjnych, natomiast czwarty obszar badań dotyczy wpływu tych obowiązków na działalność organów podatkowych oraz na system podatkowy. Wskazane wyżej grupy problemów zdeterminowały główne kierunki badań prowadzonych przez Doktorantkę. Poprawna jest kolejność poszczególnych rozdziałów rozprawy doktorskiej. Ich objętość jest istotnie zróżnicowana, ale wynika to ze sposobu pogrupowania przez Doktorantkę konkretnych zagadnień badawczych, które łącznie wpisują się w Jej autorską koncepcję analizy i oceny normatywnie uregulowanego zakresu i sposobów wykonywania podatkowych obowiązków informacyjnych.

W rozdziale pierwszym rozprawy doktorskiej, pełniącym przede wszystkim rolę porządkującą i wprowadzającą do rozważań prowadzonych w następnych rozdziałach, zaprezentowano istotę oraz genezę podatkowych obowiązków informacyjnych, a także przyczyny kreowania kolejnych obowiązków o takim charakterze. Doktorantka przyjęła własną

definicję pojęcia „obowiązki informacyjne” poprzez wskazanie cech, jakimi powinny się charakteryzować takie obowiązki, tzn. mają być nakładane na podatnika w drodze ustawy, ich przedmiotem jest sporządzanie i przekazywanie informacji dotyczących w szczególności obowiązku podatkowego, prawidłowości rozliczeń podatkowych oraz ustawowo określonych transakcji (s. 31). Przedstawione dane statystyczne, dotyczące wpływów z podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku od towarów i usług, wskazują na zmniejszenie nominalnej wartości luk podatkowych w tych podatkach. W tych okresach, poprzedzających pandemię COVID-19 oraz późniejszą wysoką inflację, już wprowadzono nowe obowiązki informacyjne. Autorka ostrożnie ocenia, że mogły one pozytywnie wpłynąć na zmniejszenie się luk podatkowych i ograniczenie agresywnej optymalizacji podatkowej (s. 35-36).

W kontekście rozważań dotyczących motywów uzasadniających nałożenie na podatników nowych obowiązków informacyjnych oraz zadań administracji podatkowej polegających na przeciwdziałaniu agresywnej optymalizacji podatkowej, a także zwróceniu uwagi na intencje ustawodawcy zmierzające do silniejszego zabezpieczenia interesu fiskalnego państwa, przywołano klauzulę *in dubio pro tributario* (s. 38). Wyrażona w art. 2a Ordynacji podatkowej zasada stanowi, że „niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”. W doktrynie i judykaturze dominuje stanowisko, że powyższa zasada znajduje zastosowanie wyłącznie do wątpliwości dotyczących stanu prawnego. Można jednak wskazać na odmienne stanowiska w tej kwestii (np. wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2018 r., II FSK 951/16; wyrok NSA z dnia 24 stycznia 2018 r., II FSK 1153/16). Jednocześnie pojawiają się w doktrynie uwagi dotyczące eliminowania wątpliwości odnoszących się do stanu faktycznego. W związku z tym powstaje dylemat, czy wątpliwości dotyczące stanu faktycznego, mogą być rozstrzygane „na korzyść podatnika” z punktu widzenia fundamentalnych zasad postępowania podatkowego (art. 120–art. 129 Ordynacji podatkowej) oraz zasad dotyczących dowodów i postępowania dowodowego?

W podsumowaniu do rozważań prowadzonych w ramach pierwszego rozdziału dysertacji doktorskiej sformułowano kilka wniosków. W szczególności podkreślono, że po wprowadzeniu nowych obowiązków informacyjnych zmniejsza się rola informacji uzyskiwanych aktywnie przez organy podatkowe w toku czynności kontrolnych. Z oceną tą można się zgodzić, ale z pewnym zastrzeżeniem, tzn. powinna ona być odnoszona do kilku tylko podatków (podatku dochodowego od osób prawnych, podatku od towarów i usług oraz w pewnym zakresie do podatku akcyzowego). W odniesieniu do pozostałych podatków, w szczególności podatków majątkowych lub zryczałtowanych podatków dochodowych, a także

podatku od czynności cywilnoprawnych, wprowadzenie badanych w rozprawie nowych obowiązków informacyjnych byłoby niecelowe. W tym zakresie tradycyjne sposoby i formy pozyskiwania informacji niezbędnych do prawidłowego opodatkowania (zeznania i deklaracje podatkowe) i kontrola ich rzetelności będą z pewnością jeszcze przez wiele lat stosowane.

W rozdziale drugim rozprawy doktorskiej, który jest najobszerniejszy (obejmujący 56 stron), przedstawiono, w aspekcie prawnoporównawczym, istotę oraz prawną konstrukcję obowiązku informowania o schematach podatkowych. Szczegółowo omówiono motywy i etapy transpozycji postanowień Dyrektywy Rady (UE) 2018/822 do polskiego porządku prawnego. Oceniono, że obowiązek informowania o schematach podatkowych ukształtowany przepisami polskiego prawa podatkowego może być skuteczniejszym sposobem uzyskiwania kompletnych danych na temat planowania podatkowego od analizy informacji zawartych w zeznaniach podatkowych. W dłuższym okresie właściwa realizacja tego obowiązku powinna skutkować zmniejszeniem liczby kontroli podatkowych (s. 49).

Badając konstrukcję prawną schematów podatkowych podkreślono znaczenie klarowności regulacji prawnych dotyczących obowiązku informowania o nich oraz stabilności (pewności) prawa w tym zakresie. Oceniono szczegółowość regulacji prawnych dotyczących schematów podatkowych, w tym charakterystyczną dużą liczbę definicji pojęć stosowanych w procedurze informowania o takich schematach (s. 57). Pomimo takiej swoistej „nadregulacji” przepisy prawne nie są precyzyjne i umożliwiają organom podatkowym dokonywanie względnie swobodnej ich interpretacji. Należy zaakceptować krytyczne oceny sformułowane przez Doktorantkę, które dotyczą sposobu transpozycji Dyrektywy Rady (UE) do polskiego porządku prawnego (s. 58-59).

W kontekście rozważań dotyczących schematów podatkowych można zwrócić uwagę na art. 31y ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. z 2021 r. poz. 2095 z późn. zm.). Na podstawie tego przepisu zawieszono terminy określone w dziale III rozdz. 11a Ordynacji podatkowej od 31 marca 2020 r. do 30. dnia następującego po dniu odwołania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii ogłoszonego w związku z COVID-19, przy czym w przypadku schematu podatkowego transgranicznego nie dłużej niż do dnia 30 czerwca 2020 r. Motywy wprowadzenia tej regulacji w piśmiennictwie oceniano generalnie pozytywnie. W kontekście zawieszenia biegu terminów dotyczących raportowania o schematach podatkowych używano

jednak w komentarzach do tego przepisu określenia, według którego takie zawieszenie miało być „preferencją” (por. np. K. Gil, M. Guzek, M. Lejman, Regulacje MDR. Raportowanie o schematach podatkowych. Komentarz, Warszawa 2023, s. 293 i nast.). Czy uprawnione jest nazywanie instytucji zawieszenia biegu terminu „preferencją”, a więc przywilejem lub korzyścią?

Doktorantka w dalszej części rozdziału drugiego szczegółowo i wieloaspektowo porównała polskie i unijne unormowania dotyczące schematów podatkowych. Wykazała, że wykorzystując określoną w Dyrektywie Rady (UE) 2018/822 możliwość wprowadzenia dodatkowych krajowych środków sprawozdawczych o podobnym charakterze, polski prawodawca doprowadził do „doregulowania”. W ten sposób monitoruje się nie tylko tzw. agresywną optymalizację podatkową, ale także wszelkie uzgodnienia mogące skutkować obniżeniem zobowiązania podatkowego, jego niepowstaniem lub odroczeniem. Odpowiednio ustalone względnie wysokie limity kwotowe prowadzą jednak do określonego ograniczenia obowiązku raportowania w porównaniu do standardu unijnego (s. 61–62). Szczegółowo omówiono istotę i znaczenie tzw. cech rozpoznawczych (ogólnych, szczególnych i innych szczególnych) oraz „osiągnięcie korzyści” w kontekście spełnienia przesłanek schematów podatkowych. Przejrzyste są zestawienia obrazujące szerszy zakres polskiego obowiązku raportowania w relacji do standardu wynikającego z Dyrektywy Rady (UE) 2018/822.

Szczególnego rodzaju „wartością dodaną” są rozważania dotyczące sposobów i zakresu transpozycji standardu unijnego określonego ww. dyrektywą do porządku prawnego Włoch, Hiszpanii, Portugalii i Węgier (s. 74 i nast.). Badania w tym zakresie przeprowadzono według określonego autorskiego modelu, tzn. przedstawiono podstawy prawne obowiązku informowania o schematach podatkowych, rodzaje takich schematów, zakres podmiotowy i przesłanki obowiązku raportowania oraz terminy jego wykonania, sankcje za naruszenie przepisów regulujących obowiązek informowania o schematach podatkowych.

Podsumowując rozważania zawarte w rozdziale drugim oceniono, że wprowadzenie obowiązku informowania o schematach podatkowych poszerza zasoby wiedzy administracji podatkowej o podatnikach (s. 99-100). Zgodnie z art. 86f § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej w streszczeniu opisu uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy nie ujawnia się danych objętych tajemnicą handlową, przemysłową, zawodową lub procesu produkcyjnego. Jednak z całokształtu unormowań zawartych w art. 86f cytowanej ustawy wynika, że należy w informacji o schemacie podatkowym podać m.in.: wartość przedmiotów, założenia uzgodnienia,

czynności dokonywane w ramach uzgodnienia i ich chronologię, cele realizacji schematu podatkowego, szacunkową wartość korzyści podatkowej lub przybliżoną wartość aktywa w podatku odroczonym. Z punktu widzenia przedsiębiorcy, a także podmiotów z nim powiązanych, informacje takie można zaliczyć do kategorii „wrażliwe”. Jak w kontekście zasad ochrony tajemnicy skarbowej, której nie wymieniono w art. 86f § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej, można oceniać przedmiotowy zakres obowiązku informowania o schematach podatkowych? Czy ogólne postanowienia zawarte w art. 293 § 1 i 2 pkt 9 Ordynacji podatkowej można w tym kontekście uznać za wystarczające (indywidualne dane zawarte w informacjach i dokumentach, o których mowa w dziale III w rozdziale 11a, są objęte tajemnicą skarbową)? W świetle postanowień art. 295c Ordynacji podatkowej dostęp do informacji o schematach podatkowych oraz innych dokumentów związanych z tą informacją, zbieranych na podstawie działu III rozdziału 11a, przysługuje pracownikowi załatwiającemu sprawę lub prowadzącemu działalność analityczną i jego przełożonym. Ponadto na podstawie art. 297d Ordynacji podatkowej minister właściwy do spraw finansów publicznych ma dostęp do informacji o schematach podatkowych oraz innych dokumentów związanych z tymi informacjami, zebranych w ramach czynności prowadzonych na podstawie działu III rozdziału 11a. Z danych tych korzysta w toku prowadzonych działań, w tym do realizowanych czynności analitycznych. Czy zawarte w tych przepisach wyliczenie podmiotów uprawnionych do dostępu do takich informacji jest wyczerpujące, czy też w oparciu o inne postanowienia Działu VII pt. Tajemnica skarbowa (zwłaszcza na podstawie art. 297 oraz art. 298 Ordynacji podatkowej) inne podmioty – w ramach szczególnych trybów i procedur - mogą być uprawnione do uzyskiwania takich danych?

W rozdziale trzecim rozprawy doktorskiej przeprowadzono analizę prawnoporównawczą obowiązku sporządzania i podawania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej. W niezbędnym zakresie omówiono istotę i motywy wprowadzenia tego obowiązku, akcentując w tym kontekście jego funkcję informacyjną (s. 107). Porównano unormowania dotyczące obowiązku przygotowania strategii podatkowej obowiązujące w Polsce z regulacjami przyjętymi w Wielkiej Brytanii i w Australii. Oceniono, że wprowadzenie tego obowiązku zwiększa transparentność rozliczeń podatkowych. Uzasadniona jest także krytyczna konstatacja odnosząca się do nadmiernej roli w Polsce aktów nienormatywnych (np. komunikatów, wyjaśnień) w precyzowaniu obowiązku publikowania strategii podatkowej (s. 122).

Przedmiotem rozważań zawartych w rozdziale czwartym jest analiza i ocena regulacji prawnych dotyczących jednolitego pliku kontrolnego. Badania przeprowadzono przy założeniu, że celem przyjętych unormowań jest przeciwdziałanie nadużyciom w zakresie podatku od towarów i usług. Przedstawiono genezę jednolitego pliku kontrolnego, jego główne założenia, stosowane w tym zakresie technologie oraz przydatność w praktyce. W zasadzie pozytywnie oceniono stosowanie tego rozwiązania w relacjach między podatnikami i organami administracji podatkowej. Zwrócono uwagę na jego wprowadzanie w sposób etapowy, niewykorzystywanie w pełni zgromadzonych informacji przez administrację podatkową oraz niejasność przepisów regulujących ten obowiązek (s. 134).

W rozdziale piątym przedstawiono skutki niewywiązywania się podatników z podatkowych obowiązków informacyjnych. Obowiązki takie są ściśle powiązane z powinnościami dotyczącymi prawidłowego regulowania zobowiązań podatkowych. Uzasadnione jest zatem stosowanie przymusu przez państwo w celu zapewnienia rzetelnego wykonywania podatkowych obowiązków informacyjnych (s. 135). Prawidłowo sklasyfikowano i omówiono rodzaje sankcji (administracyjną, karną), ich cele, a także funkcje (kompensacyjną, represyjną, prewencyjną i fiskalną). W dalszych rozważaniach, w sposób uporządkowany i wieloaspektowy, przedstawiono zasady stosowania sankcji administracyjnych w przypadkach niewypełniania obowiązków odnoszących się do schematów podatkowych, strategii podatkowej oraz jednolitego pliku kontrolnego.

Zachowując analogiczne standardy prowadzonych rozważań przedstawiono podstawy i zakres odpowiedzialności karnej skarbowej w trzech wyżej wskazanych obszarach wytyczonych podatkowymi obowiązkami informacyjnymi. Poprawnie wykazano, że niewykonanie lub niewłaściwe wykonanie obowiązku dotyczącego strategii podatkowej nie wiąże się z odpowiedzialnością karną skarbową (s. 150). Przyjęcie takiej regulacji, przy jednoczesnym zagrożeniu sankcjami karnymi skarbowymi niewypełnienia lub niewłaściwego zrealizowania obowiązków informacyjnych dotyczących schematów podatkowych i jednolitych plików kontrolnych pozwala na stwierdzenie pewnego braku konsekwencji ustawodawcy. Wszystkie trzy ww. obowiązki informacyjne zostały objęte reżimem odpowiedzialności administracyjnej. Można w związku z tym zadać pytanie o motywy, jakimi kierował się ustawodawca pozostawiając poza reżimem odpowiedzialności karnej skarbowej kwestię niewłaściwego wykonania lub niewykonania obowiązków odnoszących się do strategii podatkowej.

W niezbędnym zakresie przedstawiono także reguły odpowiedzialności podmiotu zbiorowego w przypadku niewywiązywania się z omawianych obowiązków informacyjnych (w tym odniesiono się do założeń projektu nowelizacji ustawy). Wskazano także na istotny problem zbiegu sankcji administracyjnej i sankcji karnej skarbowej. Podsumowując rozważania zawarte w rozdziale piątym rozprawy doktorskiej zwrócono uwagę na maksymalną wysokość kary grzywny (ok. 29 milionów zł w 2022 r.) w przypadku niewypełnienia obowiązków dotyczących schematów podatkowych. Trafnie oceniono, że maksymalna wysokość tej sankcji uzasadnia twierdzenie o prymacie funkcji fiskalnej.

Zgodnie z wytycznymi dyrektywy sankcje powinny być skuteczne, proporcjonalne i odstraszające. W poszczególnych państwach członkowskich UE maksymalna wysokość sankcji za brak zgłoszenia schematu podatkowego istotnie jest zróżnicowana. Poziom niski (do równowartości 50 tysięcy EUR) ustalono np. na Litwie (6 tysięcy EUR), Węgrzech (15 tysięcy EUR), a także w Finlandii (15 tysięcy EUR), Czechach (21 tysięcy EUR), Niemczech (25 tysięcy EUR), Chorwacji (27 tysięcy EUR), Szwecji (27,5 tysiąca EUR), Włoszech (31,5 tysiąca EUR), Austrii (50 tysięcy EUR). Średni poziom sankcji (powyżej 50 tysięcy EUR do 100 tysięcy EUR) przyjęto np. w Danii (52 tysiące EUR), Portugalii (80 tysięcy EUR), Rumunii (100 tysięcy EUR), Belgii (100 tysięcy EUR), Francji (100 tysięcy EUR), Grecji (100 tysięcy EUR). Wysoki poziom sankcji (ponad 100 tysięcy EUR do 1 miliona EUR) ustalono w Słowenii (150 tysięcy EUR), Luksemburgu (250 tysięcy EUR), Niderlandach (870 tysięcy EUR). Poziom bardzo wysoki to sankcja wyższa niż 1 milion EUR. W Polsce maksymalna sankcja to ok. 29 milionów złotych, a więc równowartość ok. 6,4 miliona EUR, tzn. maksymalna sankcja w Polsce jest ponad sześciokrotnie wyższa do poziomu sankcji uznawanej za bardzo wysoką. W państwach o silnie rozwiniętych mechanizmach rynkowych i dużej koncentracji kapitałów (np. Niemczech, Szwecji, Belgii, Francji) ustalono maksymalne sankcje za poziomie niskim lub średnim. Czy można przywołać racjonalne argumenty uzasadniające bardzo wysoki poziom maksymalnej sankcji ustalonej w Polsce? Interesujące w tym zakresie mogą być rozwiązania zastosowane w Hiszpanii, w której maksymalna wysokość sankcji jest proporcjonalna do wartości niezgłoszonej lub niewłaściwie zgłoszonej transakcji lub stanowi ekwiwalent wynagrodzenia pośrednika (o ile na tym podmiocie spoczywał obowiązek zgłoszenia). Cel fiskalny sankcji i opresyjność związana z jej maksymalną wysokością nie powinny dominować nad wymogiem proporcjonalności.

W rozdziale szóstym rozprawy doktorskiej zaprezentowano efekty badań dotyczących wpływu szczególnych obowiązków informacyjnych na działalność organów podatkowych i na

system podatkowy. Podkreślono pozytywny wpływ tych obowiązków na transparentność podatnika wobec administracji podatkowej oraz ograniczenie potrzeb w zakresie przeprowadzania czynności sprawdzających i kontroli podatkowych (s. 165), a także ich oddziaływanie na usprawnienie systemu podatkowego (s. 167). Oceniono również, że jednolity plik kontrolny może efektywnie wpływać na zmniejszenie luki VAT (s. 176).

W tytule rozprawy doktorskiej oraz w jej treści, zwłaszcza w rozdziałach szóstym i siódmym wielokrotnie używane jest określenie „system podatkowy”. Nie wyjaśniono jednak, w jaki sposób jest ono rozumiane przez Doktorantkę w kontekście rozważań odnoszących się do usprawnienia lub jakości systemu podatkowego. Określenia tego można używać w dwóch znaczeniach. W pierwszym znaczeniu jest to ogół podatków obowiązujących w danym państwie (np. L. Adam, Podatki i opłaty w kapitalizmie, Warszawa 1966, s. 71). W drugim znaczeniu pojęcie „system podatkowy” łączone jest z charakterystyką podobnych do siebie pod względem konstrukcyjnym systemów podatkowych różnych państw. W doktrynie formułowane są także definicje, w których akcentuje się aspekt prawny wskazując, że system podatkowy to całokształt prawno-organizacyjnych form opodatkowania (np. M. Weralski, Socjalistyczne instytucje finansowe, Warszawa 1973, s. 244). W tym ostatnim przypadku pojęcie „system podatkowy” ujmowane jest bardzo szeroko, ponieważ obok podatków, jako konstrukcji prawnych, może zawierać również instytucjonalno-proceduralne ich otoczenie, np. administrację podatkową, sądownictwo podatkowe, doradztwo podatkowe, procedury wymiarowe i kontrolne (por. B. Brzeziński, Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki, Toruń 2017, s. 139). W jakim znaczeniu określenie „system podatkowy” jest używane w kontekście rozważań obejmujących nowe podatkowe obowiązki informacyjne?

W rozdziale siódmym, częściowo pełniącym funkcję zakończenia, poddano ocenie wpływ nowych podatkowych obowiązków informacyjnych na system podatkowy. Uznano, że nieuniknione jest stosowanie nowoczesnych technologii informatycznych przez administrację podatkową. Mają one zapewniać szybkość załatwiania spraw podatkowych i większą dostępność informacji (s. 192). Nowe obowiązki informacyjne oddziałują także na funkcjonowanie podatników powodując wzrost świadomości o roli podatków w systemie finansowym państwa (s. 196). Zwrócono również uwagę na istotny problem niestabilności regulacji podatkowych oraz nadmierne afirmowanie przez ustawodawcę roli sankcji w procesie prawidłowego wykonywania obowiązków informacyjnych przez podatników. Trafna jest konstatacja o konieczności ponoszenia dodatkowych kosztów przez podatników w związku z realizacją nowych obowiązków informacyjnych.

Finalizacją rozważań zawartych w rozdziale siódmym, jak również odnoszących się do ustaleń dokonanych w pozostałych rozdziałach rozprawy doktorskiej, są propozycje *de lege ferenda* w zakresie optymalnego modelu podatkowych obowiązków informacyjnych obciążających podatników (s. 209 i nast.). Postulaty dotyczą przede wszystkim większej klarowności regulacji prawnych, wymogu konsultacji społecznych poprzedzających wprowadzanie nowych unormowań oraz dłuższego okresu *vacatio legis*. Zasadne są także uwagi sprowadzające się do uproszczenia regulacji prawnych, zwiększenia roli automatyzacji w procesie przekazywania danych. Uwzględniając wysokość sankcji za naruszenie obowiązków informacyjnych słuszny jest postulat wzmocnienia gwarancji procesowych w celu ochrony praw i wolności podatników (s. 215).

W podsumowaniu rozważań prowadzonych w rozdziale siódmym zamieszczono uniwersalne wnioski i oceny dotyczące funkcji i znaczenia nowych obowiązków informacyjnych. Wypowiedzi Doktorantki są w tym zakresie wyczerpujące, spójne i w pełni komunikatywne. Formułując ostateczny wniosek Doktorantka stwierdza, że obowiązujący aktualnie model tzw. nowych obowiązków informacyjnych wymaga dalszych prac doskonalących jego strukturę (s. 222). Na poszczególne pytania badawcze (hipotezy), sformułowane w części wstępnej rozprawy doktorskiej, odpowiedzi są udzielane w podsumowaniach zamieszczonych w kolejnych jej rozdziałach. Formę autorskiej koncepcji właściwego kierunku zmian zachodzących w polskim systemie prawa podatkowego w kontekście obowiązków informacyjnych stanowi podrozdział czwarty w rozdziale siódmym rozprawy doktorskiej zatytułowany „Propozycja optymalnego modelu *de lege ferenda*”. Oceny i wnioski dotyczące rozważań prowadzonych w poszczególnych rozdziałach rozprawy wykazały, że Doktorantka osiągnęła podstawowy cel dysertacji. Przeprowadziła kompleksową analizę regulacji prawnych odnoszących się do nowych obowiązków informacyjnych i ich wpływu na polski system podatkowy.

Wnioski wprost wynikają z przeprowadzonych przez Doktorantkę badań. W ten sposób wykazuje Ona postawę zdyscyplinowanej badaczki. Stanowią one rezultat szczegółowych i wielostronnych analiz obszernego i wartościowego materiału źródłowego. Odnoszą się one do wszystkich istotnych problemów badawczych. Oceniam, że wnioski i konkluzje sformułowane przez Doktorantkę w rozprawie doktorskiej zasługują na uwagę, są doniosłe, przejrzyste, komunikatywne i dobrze uzasadnione. Sposób argumentowania jest logiczny i wewnętrznie spójny. Doktorantka wykazała się bardzo dobrą znajomością problematyki unormowanej przepisami prawa podatkowego, administracyjnego oraz karnego skarbowego. Analizy

materiału normatywnego zostały we właściwy sposób wzbogacone odniesieniami do dorobku doktryny prawa i judykatury. Przeprowadzone badania empiryczne i zaprezentowane w rozprawie w formie tabel i zestawień ich efektów wydatnie podnoszą poziom naukowych rozważań. Walorem recenzowanej rozprawy jest również to, że wpisuje się ona w ważny nurt współczesnych badań nad sposobem i zakresem nakładania na podatników różnych dodatkowych (instrumentalnych, pomocniczych) obowiązków i kształtowania granic odpowiedzialności za ich realizację.

Rozprawa doktorska została napisana poprawnie w aspekcie językowym. Pojawiają się w tekście drobne usterki, tzw. literówki, ale są one sporadyczne. Niekiedy w tekście używane są wyrażenia, których nie należy stosować w pracach naukowych, np. „zdradzenie planów” (s. 164). W tym kontekście właściwym byłoby zastosowanie określenia „ujawnienie planów”.

V. Ocena selekcji i sposobu wykorzystania źródeł

Ustalenia w rozprawie doktorskiej zostały dobrze podbudowane warstwą doktrynalną. W całej pracy wykorzystano 114 (w tym 17 zagranicznej) pozycji literatury przedmiotu. W rozprawie doktorskiej znajdują się odesłania do dorobku nauki prawa podatkowego, administracyjnego i karnego skarbowego. Inspiracje do prowadzenia badań czerpano także z 21 raportów (m.in. OECD, Komisji Europejskiej, NIK, Ministerstwa Finansów) oraz 31 innych polskich i zagranicznych dokumentów (objaśnień, wytycznych, komunikatów, rekomendacji). Materiał normatywny, poddany analizie w rozprawie, obejmuje 37 aktów prawnych (unijnych, polskich, włoskich, hiszpańskich, portugalskich i węgierskich). Problemy związane ze stosowaniem przepisów regulujących różne aspekty wykonywania podatkowych obowiązków informacyjnych zostały rozwiązane przez Doktorantkę z wykorzystaniem orzeczeń trybunałów i sądów (TK, TSUE, NSA, WSA). Dane statystyczne uporządkowano i przedstawiono w 19 tabelach i wykresach. Wykorzystanie takich materiałów źródłowych sprawia, że rozważania o charakterze teoretycznym zostały znacząco wzbogacone o aspekty praktyczne. W ten sposób zilustrowano efekty stosowania obowiązujących przepisów prawnych dotyczących realizacji podatkowych obowiązków informacyjnych.

Rozważania prowadzone w rozprawie doktorskiej są dobrze wsparte wyselekcjonowanymi poglądami przedstawicieli doktryny, źródłami prawa oraz dorobkiem judykatury. W całej rozprawie sporządzono 675 przypisów. Cenna jest również ujawniona w rozprawie umiejętność konstruktywnego myślenia, zdolność do formułowania wyważonych ocen i wniosków, prowadzenia polemiki z niektórymi przedstawicielami doktryny w sposób

kulturalny, a zarazem umiejętność krytycznego analizowania przepisów prawnych oraz przywoływanych poglądów przedstawicieli doktryny. Zachowano standardy formalne dotyczące prac doktorskich. Poprawnie sporządzono odsyłacze i przypisy. Materiały wykorzystane w pracy uporządkowano w poprawnie sporządzonych wykazach.

VI. Konkluzja

Rozprawa doktorska jest prawidłowo skonstruowana. Jednak w przypadku jej publikacji w postaci monografii należy rozważyć wyodrębnienie zakończenia, którym może być odpowiednio przeredagowany rozdział siódmy. W sposób wyczerpujący, przejrzysty i logicznie uzasadniony przedstawiono poszczególne kwestie dotyczące nowych podatkowych obowiązków informacyjnych. Wypowiedzi Doktorantki są komunikatywne, wywody dobrze uzasadnione umiejętnie dobranym materiałem normatywnym i poglądami przedstawicieli doktryny oraz dorobkiem judykatury. Właściwie są stawiane problemy, formułowane myśli i wnioski płynące z przeprowadzonych badań. W całej pracy zachowana jest jej myśl przewodnia, co świadczy o przejrzystości pracy i logicznym układzie poszczególnych jej rozdziałów. Sformułowane przez Autorkę oceny, wnioski i postulaty wynikają z treści rozprawy.

Stosownie do standardów sformułowanych przez ustawodawcę stwierdzam, że rozprawa doktorska przygotowana przez Panią mgr Annę Derdak prezentuje Jej ogólną wiedzę teoretyczną w dyscyplinie „nauki prawne” oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. W rozprawie doktorskiej zamieszczono efekty badań, które stanowią oryginalne rozwiązanie istotnego problemu naukowego. Oznacza to, że Doktorantka spełnia kryteria określone w art. 13 ustawy z dnia 14 marca 2013 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz.U. z 2017 r. poz. 1789 z późn. zm.), które w tym przypadku znajdują zastosowanie na podstawie art. 179 ustawy z dnia 3 lipca 2018 r. Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. z 2018 r. poz. 1669 z późn. zm.).

Rezultaty badań przeprowadzonych przez Doktorantkę zostały przedstawione w sposób przejrzysty, poprawny językowo i stylistycznie, a poszczególne założenia i cele zostały zrealizowane, natomiast wnioski i oceny oraz postulaty są właściwie uzasadnione. Doktorantka umiejętnie posługuje się naukowymi metodami pracy, a efekty Jej badań mogą być przydatne w przyszłości. Rozprawa doktorska zarówno pod względem merytorycznym, metodologicznym, jak i formalnym spełnia standardy sformułowane przez ustawodawcę.

Rozprawa doktorska Pani mgr Anny Derdak pt. *Nowe obowiązki informacyjne podatników jako przesłanka jakości systemu podatkowego* może być podstawą dopuszczenia do publicznej obrony, po spełnieniu przez Autorkę innych wymogów określonych prawem.

A. Gierdz