

dr hab. Aleksander Werner, prof. nadzw. SGH

Katedra Prawa Administracyjnego i Finansowego Przedsiębiorstw

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

mail: [awerne@sgh.waw.pl](mailto:awerne@sgh.waw.pl)

**Recenzja rozprawy doktorskiej mgr Jeremiasza Kalus pt. „Raportowanie schematów podatkowych jako instrument przeciwdziałania unikaniu opodatkowania”, Katowice 2024 (s. 337)**

Promotor – prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic

Wydział Prawa i Administracji, Instytut Nauk Prawnych, Uniwersytet Śląski w Katowicach

**I. Wybór tematu pracy, tezy i problemy badawcze rozprawy**

1. Nowy model nadzoru i kontroli podatkowej jest elementem zmian jakie w ostatnich latach w sposób istotny wpływają na reformy aparatu skarbowego. Zmiana podejścia jest widoczna w wielu państwach członkowskich Unii Europejskiej, jak i również szerzej państw należących do OECD. W klasycznym ujęciu kontrola jest dokonywana poprzez sprawdzanie przestrzegania prawa. Celem kontroli jest konfrontacja stanu wyznaczonego i jego wykonania, a w szczególności sprawdzenie i ocena oraz ustalenie wyników pokontrolnych i wyciągnięcie odpowiednich wniosków<sup>1</sup>. Kontrolę odróżnia się w literaturze od nadzoru. Nadzór polega na władcym wkraczaniu w działalność jednostek nadzorowanych w celu przywrócenia stanu zgodnego z prawem<sup>2</sup>. Nadzór występuje jako wynik kontroli<sup>3</sup>. Kompetencje nadzorcze wykraczają zatem poza samo sprawdzanie i obejmują także prawo bezpośredniej ingerencji w działalność kontrolowanej jednostki<sup>4</sup>. Nadzór jest formą powiązań (stosunków prawnych) między podmiotami połączonymi ze

---

<sup>1</sup> T. Rabska, *Prawo administracyjne stosunków gospodarczych*, PWN, Warszawa–Poznań 1978, s. 230; J. Łętowska, J. Szreniawski, *Kontrola administracji*, w: *System prawa administracyjnego*, t. 3, red. T. Rabska, J. Łętowski, Ossolineum, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk 1978, s. 336–451.

<sup>2</sup> Z. Rybicki, w: Z. Rybicki, S. Piątek, *Zarys prawa administracyjnego i nauki administracji*, PWN, Warszawa 1988, s. 257

<sup>3</sup> Z. Rybicki, w: Z. Rybicki, S. Piątek, *Zarys...*, op.cit., s. 255.

<sup>4</sup> T. Rabska, *Prawo administracyjne...*, op.cit., s. 231.

sobą zależnościami strukturalnymi lub funkcjonalnymi w układzie stosunków zdecentralizowanych, jest jedną z funkcji kierowniczych, jest funkcją władczą o charakterze korygującym, jest realizowany w formie indywidualnych aktów administracyjnych, w końcu ma ograniczony zakres podmiotowy i przedmiotowy<sup>5</sup>. Wyróżnia się różne rodzaje nadzoru: prewencyjny, weryfikacyjny i represyjny<sup>6</sup>. Trzeba sobie odpowiedzieć na pytanie, czy nowe instrumenty związane z raportowaniem tzw.. schematów podatkowych wpisują się w tak zakreślony nowy model nadzoru i kontroli podatkowej. W tym też kontekście ważnym elementem jest także istnienie zjawiska nazywanego w naukach ekonomicznych asymetrią informacyjną (ang. *information asymmetry*)<sup>7</sup>, które to także występuje w prawie podatkowym. W założeniu ograniczenie tego zjawiska ma nastąpić poprzez wprowadzenie rozbudowanego systemu samo-denuncjacji w ramach systemu raportowania schematów podatkowych - *Mandatory Disclosure Rules* (MDR).

2. Oceniam, że ujęcie obowiązku raportowania schematów podatkowych jako instrumentu przeciwdziałania unikaniu opodatkowania jest właściwe. Stąd wybór tematu rozprawy doktorskiej jest materialny z punktu widzenia zarówno teoretycznego, a także praktycznego. Populacja adresatów tego obowiązku jest szeroka i nie tylko obejmuje podmiotu prawa podatkowego, ale także szeroko zakreślone podmioty świadczące usługi doradcze (radcowie prawni, adwokaci doradcy podatkowi) lub prawne (notariusze).
3. We wstępie Autor określił przedmiot badawczy, który dotyczy oceny skuteczności wprowadzonych regulacji w przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania. Zakreślono następujące pytania badawcze: (i) czy możliwe jest zlikwidowanie lub znaczne zmniejszenie skali agresywnej optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem tzw. terytoriów i obszarów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową przyczyniającą się do postępującej luki podatkowej w budżecie państwa, (ii) jakie okoliczności prawne i faktyczne wpływają na skuteczność określonych procedur raportowania schematów podatkowych, (iii) czy administracja skarbowa jest na tyle wydolna, by w obecnym kształcie zagwarantować terminową realizację składanych wniosków, czyli w

---

<sup>5</sup> J. Chwiąłkowska, Pojęcie nadzoru w zarządzaniu gospodarką narodową, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 1985, t. XXXV.

<sup>6</sup> C. Kosikowski, Prawo zarządzania gospodarką narodową, Łódź 1986, s. 132.

<sup>7</sup> Pojęcie zaproponowane przez G. A. Akerlofa laureata nagrody Nobla w dziedzinie ekonomii w pracy: *The Market for Lemons: Quality Uncertainty and the Market Mechanism*, The Quarterly Journal of Economics, Vol. 84, No. 3, (sierpień 1970), s. 488-500. W ekonomii asymetria informacji oznacza sytuację, w której jedna ze stron transakcji dysponuje większą liczbą informacji od drugiej strony. Stronę, która jest lepiej poinformowana, określa się mianem pełnomocnika (agenta), a stronę poinformowaną gorzej, nie dysponującą pełnią informacji, mianem mocodawcy (principal)

konsekwencji skorzystać z implementowanych przepisów w celu ograniczenia zjawiska agresywnej optymalizacji podatkowej (?).

4. Dodatkowo Autor postawił następującą hipotezę: konieczność raportowania schematów podatkowych skutecznie ogranicza dopuszczalność tworzenia międzynarodowych struktur optymalizacyjnych z wykorzystaniem rajów podatkowych, a tym samym skutecznie zapobiega erozji podstawy opodatkowania. Nadto, zakreślono następujące hipotezy pomocnicze:

- 1) w przyjętym w polskim systemie prawnym kształcie, obowiązek raportowania schematów podatkowych wynikający z zagrożenia stosowania przez podmioty gospodarcze potencjalnie agresywnego planowania podatkowego stoi w sprzeczności z możliwością wykorzystywania dozwolonych metod optymalizacji i planowania podatkowego wynikającą z przepisów prawa krajowego,
- 2) wymiar nakładanych kar w związku z niewywiązaniem się z obowiązków raportowania schematów podatkowych sprzeciwia się zasadzie proporcjonalności zawartej w konstytucji,
- 3) implementowane przepisy funkcjonujące w obecnym kształcie są nieskuteczne z uwagi na masowe raportowanie przez podatników wszelkich rozwiązań mogących mieć jakikolwiek wpływ na wysokość zobowiązań podatkowych; tym samym skuteczność działania organów skarbowych jest wysoce ograniczona, pomimo zaangażowania znacznych sił i środków, które nie przynoszą wymiernych efektów,
- 4) obowiązek raportowania schematów podatkowych w przyjętym przez polskiego ustawodawcę kształcie narusza tajemnicę osób wykonujących zawody zaufania publicznego związane z posiadaniem wiedzy na temat rozwiązań podatkowych, które mogą być kwalifikowane jako schematy podatkowe (doradcy podatkowi, adwokaci, radcowie prawni),
- 5) działalność naukowa w zakresie dotyczącym schematów podatkowych nie może zostać uznana za schemat podatkowy bez konkretyzacji działań wobec podmiotu korzystającego, tym samym osoba publikująca w formie prac naukowych rozwiązania mogące zostać uznanymi za schematy podatkowe nie może występować w roli promotora ani wspomagającego (pośrednika) nawet jeżeli wykonuje jeden z zawodów, na który nałożone są obowiązki raportowe,

- 6) sformułowanie przesłanki dla uznania danego rozwiązania za schemat podatkowy zostały przez ustawodawcę polskiego sformułowane w sposób nieprecyzyjny i niespójny z dyrektywą 2018/822, co z kolei prowadzi do powstania licznych wątpliwości interpretacyjnych, a tym samym problemów w prawidłowym i zgodnym z założeniami stosowaniem instytucji, tak aby była ona przydatna dla organów skarbowych.
5. Stan literatury (prawnej) oraz orzecznictwa z uwagi na przedmiot pracy nie jest szczególnie rozbudowany. Polska literatura ogranicza się do kilku pozycji odnoszących się do charakterystyki nowych instytucji. Liczna literatura cytowana w pracy dotyczy zagadnień związanych unikaniem lub uchylaniem się od opodatkowania.
6. W recenzowanej rozprawie została wykorzystana przede wszystkim metoda prawnoporównawcza, historyczna, a także metoda eksperymentalna. Ta ostatnia została skonsumowana poprzez badania, w których testowano hipotezy dotyczące funkcjonowania konkretnych regulacji w określonych warunkach, co pozwoliło na uzyskanie empirycznych danych, które wsparły analizę teoretyczną oraz zweryfikowanie założeń dotyczących efektywności badanych rozwiązań.
7. Rozprawa uwzględnia stan prawny na dzień 25 września 2024 r.

## **II. Układ treści**

8. Na pracę (poza wstępem i wnioskami) składa się siedem rozdziałów.
9. We Wstępie Autor kolejno przedstawia tło badawcze, w tym literaturę przedmiotu. Autor tłumaczy dlaczego cel pracy jest istotny z punktu widzenia teorii, w tym teorii w ramach ekonomicznej analizy prawa. Następnie przedstawiono problem badawczy (w/wym. cel), pytania badawcze, hipotezę i hipotezy pomocnicze, założenia metodologiczne, stan literatury, uzasadnienie dla układu i treści pracy.
10. W rozdziale pierwszym przedstawiono problemy, które legły u podstaw powstania ustawodawstwa dotyczącego MDR z uwzględnieniem inicjatyw poprzedzających przepisy o schematach podatkowych, jak również porównanie rozwiązań prawnych zastosowanych w poszczególnych generacjach prawodawstwa unijnego traktującego o kwestii unikania opodatkowania we wskazanych aspektach.

11. Rozdział drugi zawiera pogłębioną analizę kluczowych pojęć z zakresu MDR, których znajomość obliuguje do prawidłowego rozumienia wskazanego zagadnienia, jak również korzystania z instytucji. Rozdział ten miał na celu wskazać poszczególne elementy schematów podatkowych, których analiza jest istotna przy praktycznym wykorzystaniu przepisów jej dotyczących. Przenalizowane zostały, m.in. pojęcia takie jak: schemat podatkowy, uzgodnienie transgraniczne, uzgodnienie standaryzowane, cecha rozpoznawcza.
12. Trzeci rozdział zawiera analizę podmiotową obowiązujących regulacji, w tym definicji (pośrednika, wspomagający itd.) z dyrektywy 2018/822.
13. Rozdział czwarty został poświęcony analizie ustroju organów, które są właściwe w zakresie raportowania MDR. W rozdziale także odniesiono się do wykorzystywanych formularzy.
14. Rozdział piąty dotyczy problemu tajemnicy zawodowej, w tym także zgodności tych przepisów z przepisami ustrojowymi i unijnymi.
15. W rozdziale szóstym Autor odniósł się do prawidłowości implementacji przepisów dyrektywy 2018/822 do prawa polskiego. Porównał polską implementację z innymi wdrożeniami w państwach członkowskich Unii Europejskiej. W rozdziale doniesiono się także do sankcji, w tym w szczególności wysokości kar finansowych stosowanych przy uchybieniach w zakresie raportowania schematów podatkowych.
16. W ostatnim siódmym rozdziale przedstawione zostały problemy związane z możliwością stosowania legalnej optymalizacji podatkowej na gruncie przepisów o MDR oraz ukazane zostały możliwości i zagrożenia w powyższym zakresie. W tym miejscu opisany został również eksperyment, w toku którego Autor pozyskał opinie organów podatkowych o możliwości kwalifikowania działalności naukowej i szkoleniowej jako czynności optymalizacyjnych objętych zakresem przepisów o raportowaniu schematów podatkowych.
17. We wnioskach przedstawiono podsumowanie, odniesiono się do postawionych pytań badawczych oraz postawionych hipotez, zawarto własne przemyślenia Autora, wnioski *de lege ferenda* i zdiagnozowano dalsze obszary badań.
18. Praca dodatkowo zawiera wykaz ilustracji oraz bibliografię.

19. Układ treści rozprawy doktorskiej jest, co do zasady, poprawny. Każdy z rozdziałów kończy się podsumowaniem, co należy ocenić pozytywnie. Także poszczególne rozdziały zawierają odniesienia do postawionych pytań badawczych i hipotez ułatwiają śledzenie procesu badawczego. Można zgłosić uwagi co do liczby rozdziałów i ich nierównego zakresu tematycznego. Zakres poszczególnych zagadnień został w pracy przedstawiony dość nierównomiernie. Zastrzeżenia dotyczą rozkładu objętości opisu niektórych zagadnień z punktu widzenia postawionego na wstępie pytania badawczego oraz hipotez. Najszerszy rozdział piąty dotyczy w zasadzie kwestii odnoszących się do wykonywania zawodów zaufania publicznego (tajemnica zawodowa), a kwestie związane z oceną i możliwościami dotyczącymi zapewnienia informacji administracji podatkowej wiedzy o sposobach unikania opodatkowania jest rozdziałem stosunkowo krótkim (rozdział czwarty). Może to wynikać z faktu, że szeroko odnosi się do aktów wykładni i oceny stosowania komentowanych przepisów i przez to szeroko (czasami zbyt) szeroko cytuje uzasadnienia tych aktów. Tym niemniej co do zasady, poza wspomnianymi w poprzednim zdaniu, Autor ustrzegł się opisywania nieistotnych z punktu widzenia przedmiotu rozprawy wątków, w tym nie znajdziemy w rozprawie szerokiego przytaczania tekstów prawnych. Stąd uważam, że dla ogólnej oceny pracy ma to jednak znaczenie drugorzędne, gdyż układ pracy jest subiektywnym wyborem jej twórcy.

### **III. Dobór źródeł**

20. Wykaz źródeł nie budzi zastrzeżeń. Co do zasady odwołano się w sposób właściwy do literatury przedmiotu. Autor sięgnął do aktualnej literatury dotyczącej przedmiotu rozprawy. Zawarł w zasadzie wszystko, co mogło dotyczyć przedmiotu rozprawy.

### **IV. Uwagi ogólne i szczegółowe**

21. Rozprawa stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, co jest warunkiem uznania jej za pracę doktorską spełniającą wymogi formalne i merytoryczne. Rozprawa doktorska ma nowatorski charakter i niewątpliwie dotyczy ciekawych zagadnień prawnych tj. oceny rozwiązań harmonizowanych oraz własnych (krajowych). Zakres tematyczny rozprawy dotyczy kwestii istotnych i aktualnych. Sama decyzja co do przedmiotu rozprawy zasługuje na aprobatę. Podstawową zaletą pracy jest obszerna

prezentacja poglądów Autora w zakresie odnoszącym się do problemu badawczego, w tym wskazanie postulowanych (konkretnych) wniosków ocennych. Mocną stroną pracy są rozdziały dotyczące oceny zakresu polskiej implementacji regulacji unijnych oraz ocena rozwiązań z punktu widzenia zasad ustrojowych.

22. Praca została napisana, co do zasady, poprawnym, klarownym językiem prawniczym. Styl opracowania, formułowanie przypisów dolnych (przypisy są zarówno opisowe jak i informacyjne) nie budzi zastrzeżeń. W pracy poprawnie zaprezentowano zróżnicowanie poglądów w doktrynie i orzecznictwie.
23. Zakreślone na wstępie zadanie badawcze w postaci hipotez i pytań badawczych zostało skonsumowane w poszczególnych rozdziałach i skonkludowane we wnioskach końcowych. Przyjęta struktura pozwoliła na wyciągnięcie umotywowanych wniosków. Wnioski odnoszą się do hipotez i pytań badawczych postawionych na wstępie pracy. Stanowią odpowiedź na postawione przed pracą zagadnienia, które mają być zbadane w pracy. Jednak w tym zakresie Autor niekiedy jest niekonsekwentny. Myli pojęcia hipotezy i pytań badawczych, zamiennie je stosując, co utrudniało dokonanie ocen przez recenzenta. W tym zakresie można postulować potrzebę większej dyscypliny powiązania zagadnień badawczych ze wstępem i odniesieniem się do nich we wnioskach końcowych. Pomimo tego po prześledzeniu toku rozumowania i wnioskowania można uznać, że Autor odniósł się do przedstawionego zagadnienia badawczego w konkluzjach, a także w sposób adekwatny do poruszanego zagadnienia w poszczególnych rozdziałach.
24. We wstępie Autor postawił pytanie m.in., czy administracja skarbową jest na tyle wydolna, by w obecnym kształcie zagwarantować terminową realizację składanych wniosków, czyli w konsekwencji skorzystać z implementowanych przepisów w celu ograniczenia zjawiska agresywnej optymalizacji podatkowej. Można się domyślać, że w tym wypadku chodziło posługując się językiem Autora o ocenę, czy administracja podatkowa jest na tyle „wydolna”, by korzystać z zebranych informacji (?). W rozdziale czwartym można znaleźć próbę odpowiedzi na tak postawione pytanie. Tym niemniej, samo odwołanie się do statystyk ministerialnych i do eksperymentu trudno uznać za wystarczające do odpowiedzi na tak postawione pytanie. Co prawda Autor poszlakowo stwierdza, że skoro są przeprowadzone kontrole i są zmiany legislacyjne to może to oznaczać, że administracja jest wydolna i MDR pełni zakładaną funkcję. W zakresie tego pytania i zastosowanych metod badawczych można mieć jednak zastrzeżenia.

25. Ogólnie stwierdzam, że zadanie badawcze (cel pracy w ścisłym znaczeniu) zostało skonsumowane, przyjęta struktura pozwoliła na wyciągnięcie umotywowanych wniosków i sformułowanie konkretnych ocen. Wnioski odnoszą się również do celu postawionego na wstępie pracy. Stanowią odpowiedź na postawione przed pracą cele, które mają być osiągnięte dzięki badaniom zaprezentowanym w pracy.
26. Warsztat naukowy prezentowany w rozprawie nie budzi zastrzeżeń, praca nie zawiera błędów merytorycznych i stanowi o właściwym przygotowaniu. Autor ustrzegł się zasadniczo od błędów redakcyjnych, zaś błędy literowe, interpunkcyjne, stylistyczne są rzadkie. Stąd można stwierdzić, że praca jest napisana starannie i, co do zasady, poprawnym, klarownym językiem prawniczym. Styl opracowania, formułowanie przypisów dolnych (przypisy są zarówno opisowe jak i informacyjne) nie budzi co do zasady zastrzeżeń.
27. Wskazane powyżej uchybienia w żadnym stopniu nie umniejszają generalnie pozytywnej oceny recenzowanej rozprawy doktorskiej

## **V. Konkluzja**

28. Rozprawa doktorska Pana mgr Jeremiasza Kalusa pt. „Raportowanie schematów podatkowych jako instrument przeciwdziałania unikaniu opodatkowania” spełnia wymagania stawiane pracom doktorskim. Rozprawa stanowi oryginalne rozwiązanie aktualnego problemu naukowego oraz wykazuje ogólną wiedzę teoretyczną Doktoranta w zakresie nauk społecznych dyscyplinie nauk prawnych. Poruszane w rozprawie wątki, własne opinie i komentarze, oraz poprawność analitycznego formułowania wypowiedzi wskazują na to, że Autor posiada ogólną wiedzę teoretyczną w zakresie nauk prawnych, w tym prawa finansowego, a także umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.
29. W związku z powyższym wnoszę o przyjęcie recenzowanej pracy jako rozprawy doktorskiej i o dopuszczenie Pana mgr Jeremiasza Kalusa do dalszych etapów przewodu doktorskiego.

Warszawa, dnia 16 stycznia 2025 r.

