

**Recenzja rozprawy doktorskiej Pana mgr. Jeremiasza Kalusa pt. „Raportowanie schematów podatkowych jako instrument przeciwdziałania unikaniu opodatkowania”**

Na prośbę Rady Naukowej Instytutu Nauk Prawnych Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach przedstawiam recenzję rozprawy doktorskiej Pana mgr. Jeremiasza Kalusa pt. „Raportowanie schematów podatkowych jako instrument przeciwdziałania unikaniu opodatkowania” (Katowice 2024; ss. 338).

**I. Wybór tematu rozprawy**

Doktorant wziął na warsztat regulację dotyczącą raportowania schematów podatkowych (dalej także: regulacja MDR), zawartą w rozdziale 11a Działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.; dalej: O.p.) i jako podstawowy problem badawczy postawił kwestię jego skuteczności jako narzędzia przeciwdziałania unikaniu opodatkowania.

Problem ten jest dostatecznie doniosły, by stać się przedmiotem rozprawy doktorskiej.

**II. Metodologia i tezy rozprawy**

Doktorant określa ogólną tezę swojej rozprawy, hipotezy pomocnicze i metodologię.

Jako główny problem badawczy wskazuje: „ustalenie, czy i ewentualnie w jaki sposób obowiązek raportowania schematów podatkowych przyczynia się do przeciwdziałania zjawisku unikaniu opodatkowania i jaka jest skuteczność owych instytucji, ponadto, jakie zagrożenia niesie ze sobą ich wdrożenie w kształcie przyjętym przez polskiego ustawodawcę”. Jako powiązaną z nim wskazuje „próbę znalezienia odpowiedzi na pytanie: 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?” (s. 16 pracy).

Centralnym problemem pracy jest więc kwestia skuteczności regulacji MDR.

Doktorant formułuje również sześć hipotez pomocniczych, dotyczących (kolejno): relacji między obowiązkami raportowania a swobodą planowania podatkowego, oceny wymiaru kar nakładanych za niewywiązanie się z obowiązków raportowania z punktu widzenia zasady proporcjonalności, skuteczności regulacji MDR w świetle masowości składanych informacji, naruszenia tajemnicy zawodowej przez obowiązki raportowania, nietraktowania działalności naukowej jako implikującej obowiązki raportowania i wad implementacji dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (dalej: dyrektywa 2018/822) jako obniżających skuteczność regulacji (s. 18-

19). Problematyczne jest to, że hipotezy te w większości są luźno związane z podstawowym problemem badawczym tej pracy: z kwestią skuteczności regulacji MDR. Związek taki w sposób oczywisty zachodzi w przypadku hipotezy trzeciej i szóstej; nie jest on natomiast jasny w przypadku pozostałych hipotez pomocniczych. Te ostatnie przynależą do porządku normatywnego, nie opisowego – dotyczą zgodności regulacji MDR z innymi standardami (normami – zasadami), a nie jej skuteczności. Zgodność ta – a raczej niezgodność – może mieć wpływ na skuteczność tej regulacji w realizacji celu, dla którego została wprowadzona, jest to jednak związek pośredni i nieoczywisty. Doktorant powinien być więc wskazać, w jaki sposób hipotezy pomocnicze odnoszą się do głównego problemu badawczego (i to wskazać już na wstępie rozprawy).

Rozważania prowadzone w pracy zostają skonkludowane w podsumowaniu. Na aprobatywny komentarz zasługuje fakt, że podsumowanie rozstrzyga główny problem pracy: zachodzi więc odpowiedniość (korespondencja) między problemem postawionym i rozwiązaniem.

Doktorant jako stosowane metody badania wskazuje: prawno-porównawczą, historyczną i eksperymentalną (s. 21-22 pracy). W rzeczywistości używa także (a nawet przede wszystkim) metody dogmatycznoprawnej – poddaje analizie regulację prawną dotyczącą raportowania schematów podatkowych – samoistnie i w relacji do regulacji dyrektywy 2018/822 oraz Konstytucji RP. Wątpliwości budzi także określenie jako jednej z metod „eksperymentalnej”. W mojej ocenie metodologia pracy powinna być określana przez odniesienie do metodologicznych ustaleń nauk społecznych. Eksperyment jest metodą znaną w naukach społecznych; jego przeprowadzenie rządzi się jednak ścisłymi regułami (por. np. A. Sułek, Eksperyment w badaniach społecznych, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1979). Wydaje mi się, że Doktorant używa słowa „eksperyment” w znaczeniu potocznym zamiast wskazać (względnie opracować) podbudowę teoretyczną dla swojej metody.

### **III. Struktura (kompozycja) rozprawy**

Praca dzieli się na siedem rozdziałów, poświęconych kolejno: prezentacji genezy dyrektywy 2018/822 (rysu historycznego), omówieniu regulacji schematów podatkowych – w ujęciu przedmiotowym i podmiotowym, omówieniu „funkcjonowania” przepisów o schematach podatkowych w praktyce Krajowej Administracji Skarbowej, analizie obowiązku raportowania schematów podatkowych z punktu widzenia tajemnicy zawodowej osób wykonujących zawody zaufania publicznego, ocenie prawidłowości implementacji przepisów dyrektywy 2018/822 do polskiego porządku prawnego w świetle zasad konstytucyjnych, wreszcie omówieniu „metod optymalizacji podatkowej” na gruncie regulacji MDR (ten rozdział w istocie stanowi eklektyczny zbiór uwag na temat optymalizacji podatkowej w kontekście przepisów o raportowaniu schematów podatkowych).

Każdy z rozdziałów zostaje zamknięty podsumowaniem.

Rozprawę zamykają natomiast „Wnioski końcowe”.

Taka struktura pracy zasadniczo jest przejrzysta i podyktowana zamierzeniami badawczymi – z dwoma wszakże zastrzeżeniami. Doktorant odnosi sformułowane przez siebie hipotezy pomocnicze do poszczególnych rozdziałów pracy – jednak hipotezy te nie są rozważane w kolejności, w jakiej zostały podane (co sprawia wrażenie nieporządku). W szczególności w rozdziałach drugim i trzecim weryfikowana jest hipoteza szósta.

Wątpliwości budzi także ułożenie (sekwencja) poszczególnych rozdziałów. Praca ma charakter modułowy – każdy rozdział traktuje o innym aspekcie regulacji MDR i nie zawsze wiążą się one z sobą systematycznie: w taki sposób, by rozdział następny podejmował rozważania tam, gdzie zakończono je w rozdziale poprzednim. Osobliwe jest zwłaszcza miejsce (położenie w ramach rozprawy) rozdziału VII – w części zawierającej analizę pojęć rozdział ten powinien raczej rozpoczynać pracę niż ją kończyć (o czym także poniżej).

#### IV. Treść rozprawy

W rozdziale I (s. 23 i nast.) przedstawiono historię regulacji raportowania schematów podatkowych na poziomie prawa Unii Europejskiej. Nie jest dla mnie jasne, czy rzeczywiście z punktu widzenia postawionego problemu badawczego tak szczegółowy rys historyczny jest przydatny. Ponadto zwraca uwagę rozmyta w tych rozważaniach granica między uchylaniem się od opodatkowania a unikaniem opodatkowania; Doktorant nazbyt swobodnie żongluje pojęciami. Wyrazem tej nieściśłości są sformułowania takie jak „nielegalny proceder unikania opodatkowania” (s. 44 pracy) – w sytuacji, gdy „nielegalne” jest uchylanie się od opodatkowania (oszustwo podatkowe), nie unikanie opodatkowania.

Rozdział II „Schematy podatkowe – objaśnienia i definicje” (s. 51 i nast.) poświęcono omówieniu regulacji MDR w aspekcie przedmiotowym. Doktorant kompetentnie omawia regulację z wszelkimi jej słabościami.

W rozdziale tym jednak kilka stwierdzeń i ocen zastanawia. W kontekście „mechanizmu optymalizacyjnego” wykorzystującego spółki komandytowo-akcyjne i związanego z tym historycznego wzrostu liczby rejestrowanych takich spółek (motywowanego podatkowo) Doktorant stwierdza, że: „przyjęcie pewnych rozwiązań powtarzalnych i stosowanych powszechnie w obrocie gospodarczym może odnieść poważne skutki na gruncie zobowiązań podatkowych i zostać uznane za zwyczaj” (s. 57). Nie wiem, co Doktorant ma na myśli.

Nie zgadzam się z konstatacją dotyczącą definicji schematu podatkowego z art. 86a § 1 pkt 16 O.p. – z traktowaniem promotora jako „strony uzgodnienia” i dyskusją na temat jego statusu podatnika jako determinującego spełnienie tej definicji (por. s. 62-63 pracy). „Stronami uzgodnienia” – jako „czynności” – są moim zdaniem tylko podmioty zaangażowane w tę czynność. Nie należy do nich ten, kto „opracowuje, oferuje, udostępnia lub wdraża uzgodnienie lub zarządza wdrażaniem uzgodnienia” – czyli właśnie promotor (por. art. 86a § 1 pkt 8 O.p.).

Doktorant stwierdza, że zobowiązanie podatkowe „niejako” wynika z obowiązku podatkowego (s. 65 pracy). Ta asekurancka kwalifikacja jest niezasadna w świetle definicji zobowiązania podatkowego z art. 5 O.p. – określającej, że zobowiązanie podatkowe wynika z obowiązku podatkowego *tout court*.

Doktorant opisuje relację pojęciową między „uzgodnieniem” a „schematem podatkowym” (s. 66 pracy) – czyni to jednak kategorialnie nieściśle. Pisze mianowicie, że „uzgodnienie jest jednym z elementów schematu podatkowego” i że „[s]chemat podatkowy jest zatem określeniem zawierającym w sobie element uzgodnienia”. Tymczasem z definicji z art. 86a § 1 pkt 10 O.p. wynika, że schemat podatkowy jest typem uzgodnienia – to, że dany byt jest schematem, implikuje, że jest uzgodnieniem. Między zbiorami: schematów podatkowych i uzgodnień zachodzi relacja inkluzji: zbiór schematów podatkowych zawiera

się w zbiorze uzgodnień (jest jego podzbiorem). Słowo „element” sugeruje natomiast zupełnie inną relację: jak między zbiorem a tym, co do niego należy. Doktorant prawdopodobnie miał na myśli to, że kryteria uznania danego bytu za uzgodnienie należą do kryteriów uznania go za schemat podatkowy; swoją myśl wyraził jednak źle, bowiem w sposób pozbawiony niezbędnego rygoryzmu.

Należy się zgodzić, że regulacja MDR ma specyfikę „odmienną” od regulacji ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (a także, że odmiennie – ponieważ szerzej – zdefiniowano na potrzeby tej pierwszej korzyść podatkową). Nie można jednak się zgodzić, że źródłem tej odmienności jest „odmienna specyfika wskazanych przepisów, które inaczej niż ma to miejsce w przypadku przepisów dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, dotyczą obchodzenia obowiązków informacyjnych” (s. 68 pracy). Regulacja MDR sama określa obowiązki informacyjne – a nie: ma na celu zapobieżenie „obejściu” (unikaniu) realizacji obowiązków informacyjnych.

Dla porządku dodam również, że traktowanie wniesienia „aportu” (wkładu niepieniężnego) do spółki jako rodzącego *per se* przypuszczenie, że „głównym uzasadnieniem takiego działania nie są względy gospodarcze, ale (...) korzyść podatkowa” (s. 69 pracy) jest wobec praktyki życia gospodarczego dużym uproszczeniem.

Rozdział III „Podmioty zobowiązane do raportowania oraz ich obowiązki w zakresie MDR” (s. 85 i nast.) uważam za szczególnie wartościowy – Doktorant analitycznie bada regulację MDR i celnie punktuje niedoskonałości regulacji. Rozważania prowadzi w sposób usystematyzowany, zrozumiały i sensowny. Za szczególnie ciekawe uważam: rozdział 2.3, dotyczący odpowiedzialności promotora jako osoby prawnej oraz odpowiedzialności osoby fizycznej działającej w ramach struktury osoby prawnej (s. 94-97 pracy) i rozdział 3, dotyczący podmiotów wspomagających (s. 103-111 pracy) – jakkolwiek nie podzielam oceny, że Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej może być uznany za wspomagającego (por. s. 106-107 pracy).

W rozdziale IV „Funkcjonowanie przepisów o schematach podatkowych w praktyce Krajowej Administracji Skarbowej” (s. 121 i nast.) Doktorant zajmuje się praktyczną stroną regulacji MDR. Przedstawia w pierwszej kolejności dane liczbowe obrazujące m.in. skalę informacji uzyskiwanych przez administrację skarbową w wykonaniu obowiązków raportowania. Ta prezentacja pozostawia pewien niedosyt – ponieważ ma charakter sprawozdawczy. Zmiany, w tym fluktuacje wartości liczbowych, właściwie nie zostały skomentowane – w konsekwencji nie wiadomo, co z danych tych zdaniem Doktoranta wynika. Za niezręczność uważam również odwoływanie się do tabel – w sytuacji, gdy tabele te nie zostają zaprezentowane w samej rozprawie.

Doktorant przeprowadził również tzw. eksperyment polegający na przedłożeniu do wypełnienia formularzy MDR przedstawicielom zawodów prawniczych i właścicielom przedsiębiorstw różnej wielkości. Wskazuje, że „[c]elem przeprowadzonego badania jest ustalenie, czy możliwe jest rzetelne wykonanie obowiązków związanych z raportowaniem MDR w drodze poprawnego wypełnienia formularzy do tego służących (...)” (s. 141 rozprawy). Faktycznie sposób wypełnienia formularzy MDR był nader zróżnicowany – co może świadczyć o trudnościach w ich wypełnianiu. Jest to wynik bez wątpienia ciekawy. Jednak takie badanie – już ze względu na jego ograniczony charakter – nie może służyć do weryfikacji hipotezy sformułowanej w sposób tak ogólny i kategoryczny. Formularze były

wypełniane przez zaledwie trzech adwokatów, trzech radców prawnych, trzech notariuszy i sześciu przedsiębiorców (s. 142 rozprawy). Ponadto za nadmierne uważam oczekiwanie, by korzystający (sami przedsiębiorcy) potrafiliby sami w sposób poprawny wypełnić stosowny formularz. Nie jest bowiem naturalne oczekiwanie, że przedsiębiorcy poradzą sobie z przestrzeganiem tej regulacji bez pomocy prawnej; dotyczy to zresztą w ogóle regulacji podatkowej. Z braku umiejętności poprawnego wypełnienia formularza przez przedsiębiorców nie płyną moim zdaniem żadne stanowcze wnioski dotyczące jakości przepisów MDR.

Mimo to badanie to uważam za wartościowe i w swoich wynikach frapujące.

Wśród wniosków z rozważań prowadzonych w tym rozdziale Doktorant wywodzi między innymi ten o „niewydolności administracji skarbowej, która nie jest w stanie przetworzyć składanych raportów” (s. 153 pracy). Wniosek ten, jakkolwiek prawdopodobny, nie jest pewny; w każdym razie nie został wsparty dostateczną argumentacją.

Rozdział V „Obowiązek raportowania schematów podatkowych a tajemnica zawodowa” (s. 155 i nast.) poświęcono zagrożeniu dla tajemnicy zawodowej przedstawicieli zawodów zaufania publicznego, jakie rodzi regulacja MDR. Zawiera dobrą analizę tajemnicy zawodowej – *per se*, jak i w relacji do przepisów o raportowaniu schematów podatkowych (w szczególności art. 86f § 2 i 3 i art. 86b § 7 pkt 1 O.p.). Zawiera również szczegółową prezentację treści wniosku skierowanego przez Krajową Izbę Doradców Podatkowych do Trybunału Konstytucyjnego o zbadanie zgodności z Konstytucją RP przepisów O.p. w zakresie związanym z raportowaniem schematów podatkowych, stanowiska Prokuratora Generalnego, jak również treści wyroku TK z dnia 23 lipca 2024 r., sygn. akt K 13/20. Relacja jest jednocześnie nadmiernie rozbudowana i w niedostatecznym stopniu opracowana analitycznie; Doktorant zasadniczo streszcza poszczególne stanowiska, w niewielkim tylko stopniu je komentując. Jak wiadomo, TK podzielił konstytucyjne zastrzeżenia samorządu zawodowego w części; w istocie w pracy nie przedstawiono merytorycznej oceny tego wyroku.

W rozdziale tym omówiono także wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej: z dnia 8 grudnia 2022 r. w sprawie *Orde van Vlaamse Balies i in.*, C-694/20, ECLI:EU:C:2022:963 i z dnia 29 lipca 2024 r. w sprawie *Belgian Association of Tax Lawyers i in.*, C-623/22, ECLI:EU:C:2024:639. Z jednej strony wypada żałować, że analizą nie objęto również wyroku TSUE z dnia 26 września 2024 r. w sprawie *Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg*, C-432/23, ECLI:EU:C:2024:791 (według deklaracji praca uwzględnia stan na 25 września 2024 r. – zatem moment odcięcia wyznaczono na moment bezpośrednio poprzedzający wydanie tego orzeczenia). Z drugiej strony wyrok ten nie dotyczy bezpośrednio obowiązków raportowania MDR i nie niesie istotnych nowości rzutujących na ocenę polskiej regulacji. Jego doniosłość dla rozpatrywanego problemu jest więc ograniczona.

Doktorant przedstawił również regulację obowiązków raportowania w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej (s. 191-207 pracy). Ta część rozprawy imponuje rozległością i wnikliwością badania. Drobne zastrzeżenie dotyczy tego tylko, że nie zostały podane adresy publikacyjne powoływanych aktów prawnych innych państw członkowskich UE (w funkcji uwiarygodnienia podawanych informacji przez wskazanie źródła ustaleń).

W kolejnym podrozdziale (s. 207-218 pracy) omówiono wyniki badania ankietowego przedstawicieli zawodów prawniczych (adwokatów, radców prawnych, doradców

podatkowych i biegłych rewidentów – każdą z osób reprezentowało 10 respondentów) dotyczącego ich znajomości przepisów rozdziału 11a Działu III O.p., „przydatności funkcjonalnej” przepisów, praktyki „wykorzystania” przepisów (czyli – właściwie – ich przestrzegania) i stosunku do kwestii zachowania tajemnicy zawodowej.

Z metodologicznego punktu widzenia sposób przeprowadzenia tego badania budzi zastrzeżenia. Nie jest jasne, w jaki sposób zostali wyłonieni respondenci (co jest zastanawiające zwłaszcza w kontekście stuprocentowego zwrotu ankiet – por. s. 208 rozprawy – przy losowym doborze próby tego rzędu zwrot praktycznie się nie zdarza); nie jest jasne, jakim kanałem zostało przeprowadzone badanie (bezpośrednio, internetowo itd. – mowa tylko o „wypełnianiu” ankiet), grupa respondentów jest dość mała, nie jest też jasne, w jaki sposób zachowano w takim razie (deklarowaną) anonimowość badania. Szkoda także, że – na przykład w ramach tzw. aneksu metodologicznego – nie przedstawiono kwestionariusza badania (w większości pytania zostały tylko zreferowane). Konstrukcja tego badania potwierdza pewną – wcześniej sygnalizowaną – naiwność metodologiczną.

Mimo tych zastrzeżeń badanie przyniosło ciekawe wyniki – warto więc było je przeprowadzić nawet w tej (niedoskonałej) postaci. Co do wyników tych – moim zdaniem mniejsza znajomość przepisów i mniejsze rozeznanie w ich prawidłowym zastosowaniu charakteryzujące adwokatów i radców prawnych może być pochodną ich specjalizacji. Doktorant dostrzega to możliwe wyjaśnienie – wskazuje, że „przy interpretacji wyników należy (...) uwzględnić specjalizację w określonej dziedzinie prawa, którą praktykowali poszczególni adwokaci i radcowie prawni” (s. 212 rozprawy). Stwierdza następnie, że „przedstawiciele indywidualnych praktyk prawniczych na ogół zajmują się sprawami o różnych charakterze (w tym kompleksową obsługą przedsiębiorstw)” – tamże. Co do tej ostatniej prawidłowości – jest ona moim zdaniem wątpliwa. Co więcej, planowanie podatkowe – jako pole działalności, na którym naturalnie może aktualizować się obowiązek raportowania – jest wysoko specjalistyczną dziedziną doradztwa, której duża część profesjonalistów nie podejmuje.

Wnioski z badania (s. 218 rozprawy) wymagają moim zdaniem jednej jeszcze kwalifikacji. Formułując wniosek drugi i trzeci, Doktorant stawia mianowicie znak równości między percepcją respondentów a rzeczywistością. Z badania wynika co najwyżej, że przedstawiciele zawodów zaufania publicznego p o s t r z e g a j ą polską regulację MDR jako wadliwie implementującą dyrektywę 2018/822 i naruszającą tajemnicę zawodową, nie, że (obiektywnie) regulacja ta taka j e s t – jak zdaje się uważać Doktorant.

W rozdziale VI „Prawidłowość implementacji przepisów o MDR do polskiego porządku prawnego w świetle zasad konstytucyjnych” (s. 221 i nast.) Doktorant zajmuje się oceną regulacji MDR z punktu widzenia Konstytucji RP, w tym zwłaszcza z jednej strony – sprawiedliwości podatkowej, powszechności opodatkowania, ochrony równowagi budżetowej i stabilności finansów publicznych, z drugiej strony – zasady proporcjonalności, nieretroakcji, zaufania obywateli do państwa i prawa, a także określoności prawa. W tych rozważaniach za szczególnie ciekawą uważam analizę historii legislacyjnej polskiej regulacji MDR, w tym zwłaszcza szczytkowych konsultacji społecznych, jakim został poddany projekt tej regulacji i tempa jej uchwalania. Cenne i wnikliwe są także rozważania na temat proporcjonalności kar za nieprzestrzeganie regulacji. Doktorant słusznie krytykuje obowiązek tworzenia procedury wewnętrznej (rzeczywiście kuriozalny; por. s. 243-244 rozprawy). W tej części niepokoi jedynie (błędne) utożsamienie obowiązków informacyjnych z zakazem optymalizacji

podatkowej (s. 240-241 rozprawy) – z faktu, że dana czynność powinna zostać zgłoszona, nie wynika żadne ograniczenie swobody wyboru drogi niżej opodatkowanej. Nie podzielam także poglądu, że polski ustawodawca mógł naruszyć zasadę proporcjonalności przez samo rozszerzenie obowiązków informacyjnych ponad te wynikające z dyrektywy 2018/822. Objęcie obowiązkiem raportowania także schematów krajowych znakomicie mieści się w ramach swobody regulacyjnej ustawodawcy podatkowego. Jest ono też ze wszech miar uzasadnione z punktu widzenia interesów wspólnoty politycznej. Problem – dostrzeżony zresztą również przez Doktoranta – leży gdzie indziej: w wadliwej konstrukcji normatywnej przepisów.

Rozdział VII „Metody optymalizacji podatkowej na gruncie przepisów o MDR i przypadki kłopotliwe” (s. 247 i nast.) zawiera w pierwszej kolejności dyskusję pojęć agresywnego planowania podatkowego, unikania opodatkowania, uchylania się od opodatkowania, planowania podatkowego i oszczędzania podatkowego. Anatomia tego pola konceptualnego ma swoją ogromną literaturę. Rozważania na ten temat przeprowadzone w recenzowanej rozprawie są dość powierzchowne i nie stanowią istotnego wzbogacenia refleksji naukowej. Nie zostają też skonkludowane stanowczymi wnioskami (stanowią swego rodzaju „strumień świadomości”). Ponadto tego rodzaju pojęciowe rozważania – o ile w ogóle są przydatne w tej rozprawie (co jest wątpliwe) – powinny raczej ją otwierać niż zamykać (znajdować się w rozdziale pierwszym, a nie ostatnim).

Wartościowe są natomiast uwagi krytyczne wobec przykładów schematów podatkowych wskazanych w Objaśnieniach (s. 283-287 rozprawy) – jakkolwiek Doktorant ponownie błędnie utożsamia obowiązek raportowania z prawnym zakazem dokonania czynności, a zaistnienie schematu podatkowego – ze spełnieniem ustawowych przesłanek unikania opodatkowania (por. s. 286 rozprawy).

Relacja z próby uzyskania interpretacji indywidualnej dotyczącej regulacji MDR – nieudanej – potwierdza powszechnie znany fakt, że Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej odmawia wydawania interpretacji indywidualnych dotyczących tych przepisów.

Ogólnie, empiryczne badania przeprowadzone na potrzeby rozprawy uważam za wartościowe i ostatecznie wzbogacające wywód Doktoranta – dodające mu intelektualnej pikanterii.

Rozprawę kończy podsumowanie zatytułowane „Wnioski końcowe”. Doktorant przedstawia w sposób stanowczy i kompetentny wnioski z rozważań przeprowadzonych w pracy – czyni to w sposób uporządkowany, syntetyczny i inspirujący. Na uznanie zasługuje to, że Doktorant wykazuje się samodzielnością myślenia, oryginalnością i odwagą w formułowaniu konkluzji, a także to, że konkluzje te nie są naginane do hipotez organizujących rozważania; główna hipoteza badawcza zostaje potwierdzona „częściowo” (por. s. 306 rozprawy). Doktorant wykazuje się tym samym trzeźwym osądem, subtelnością myślenia i rzetelnością naukową.

## **V. Warsztat naukowy i język**

Doktorant wykazuje w rozprawie biegłość w podjętej problematyce.

Język pracy nie budzi zasadniczych zastrzeżeń; na krytykę zasługują jednak dość liczne nieporadności językowe (np. „hipotezy badawcze dające szersze pole do dalszych badań” – s. 12; „przyczyny obligujące konieczność” – s. 24; „posiadanie przez uzgodnienie innej

szczególnej cechy rozpoznawczej zatwierdza byt schematu podatkowego” – s. 61; „ingerencja państwa członkowskiego, która wdraża (...) niespójność implementowanych przepisów” – s. 84; „wyjaśnienie przyczyn powstania pozostałych rozstrzygnięć, które mogą mieć miejsce w zakresie MDR” – s. 128; „podmioty, którym dedykowany był obowiązek raportowania MDR” – s. 214; „[u]stawodawstwo hiszpańskie odmówiło (...)” – s. 220; „pojęcie prewencyjne” – s. 270; „schematy podatkowe” jako „skuteczne narzędzie służące przeciwdziałaniu zjawisku unikania opodatkowania” – s. 299 itd.), a także niedostateczna dbałość o stronę edycyjną pracy (w kilkunastu przypadkach użyto małej litery zamiast dużej na początku zdania). Ponadto język rozprawy bywa nieściśły – czasem odbiega od standardów języka prawnego i prawniczego. Dla przykładu: akt prawny „traktujący o zagadnieniu” – s. 12, „zapisy dyrektywy” – s. 16, „dokument o oznaczeniu 77/799” – s. 26, wyrok TK, który „stanowi odpowiedź na wniosek z 2019 roku” – s. 175; „[z]arzuty podlegające umorzeniu” – s. 175, TK jako „organ” – s. 178, zamienne używanie terminów „zażalenie” i „odwołanie” – s. 289 itd.). Pewne zastrzeżenia budzi również zamieszczanie rozległych cytatów z przepisów (por. s. 73 i 79).

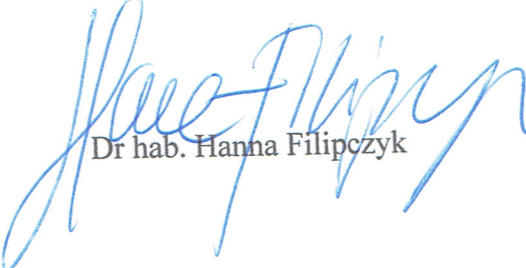
Przeciwagę dla tych niedoskonałości stanowi komunikatywność pracy – wywód jest potoczny i jasny. Pracę w związku z tym czyta się z przyjemnością.

Rozprawa została oparta na dostatecznie głębokiej analizie źródeł – aktów prawnych, literatury, orzecznictwa, materiałów legislacyjnych, źródeł internetowych. Dobór źródeł wykorzystanych w pracy jest właściwy; Doktorant rzeczywiście wykorzystał materiały wymienione w bibliografii.

### **Konkluzja**

Oceniam, że rozprawa doktorska Pana mgr. Jeremiasza Kalusa stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego i wykazuje bardzo dobrą ogólną wiedzę teoretyczną doktoranta w dziedzinie prawa, a także umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. Tym samym rozprawa ta odpowiada wymogom stawianym rozprawom doktorskim określonym w art. 187 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. - Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1571).

Wnoszę o dopuszczenie Pana mgr. Jeremiasza Kalusa do dalszych stadiów postępowania zmierzającego do nadania mu stopnia naukowego doktora nauk prawnych.



Dr hab. Hanna Filipczyk