

dr hab. Katarzyna Kopyściańska prof. UWr.
Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii
Uniwersytetu Wrocławskiego



Recenzja rozprawy doktorskiej „Raportowanie schematów podatkowych jako instrument przeciwdziałania unikaniu opodatkowania”

1. Uwagi wstępne

Niniejsza recenzja została przygotowana na podstawie art. 190 ust. 2 w zw. z art. 187 ust. 1 i 2 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. 2024 r., poz. 1571). Zgodnie z tymi przepisami rozprawa doktorska prezentować ma ogólną wiedzę teoretyczną kandydata w dyscyplinie albo dyscyplinach oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. Ponadto przedmiotem rozprawy doktorskiej powinno być oryginalne rozwiązanie problemu naukowego lub oryginalne rozwiązanie w zakresie zastosowania własnych badań naukowych w sferze gospodarczej lub społecznej. Podane kryteria stanowią podstawę oceny przedłożonej rozprawy doktorskiej mgr Jeremiasza Kalusa pt. „Raportowanie schematów podatkowych jako instrument przeciwdziałania unikaniu opodatkowania” napisanej pod kierunkiem prof. dr hab. Jadwigi Glumińskiej Pawlic (Uniwersytet Śląski w Katowicach).

2. Uwagi dotyczące wyboru tematu, celu badawczego i metody rozprawy

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

Przedmiotem recenzowanej rozprawy doktorskiej są zagadnienia z zakresu problematyki instytucji raportowania schematów podatkowych oraz wpływu tego instrumentu na przeciwdziałanie zjawisku unikania opodatkowania. Doktorant podjął w jej ramach próbę ustalenia czy i ewentualnie w jaki sposób obowiązek raportowania schematów podatkowych przyczynia się do przeciwdziałania zjawisku unikania opodatkowania. Celem opracowania Doktorant uczynił ponadto podjęcie próby udzielenia odpowiedzi na pytanie, jakie okoliczności prawne i faktyczne wpływają na skuteczność określonych procedur raportowania schematów podatkowych oraz czy administracja skarbowa 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.

Wybór tematu Doktorant uzasadnił brakiem kompleksowych opracowań odnoszących się do szerokiego spektrum instytucji raportowania schematów podatkowych, jak i nowatorstwem swojego projektu, zakładającym wykorzystanie eksperymentalnych metod pozyskania danych oraz badania prawidłowości funkcjonowania opisywanych norm prawnych z punktu widzenia zarówno administracji skarbowej, pełnomocników profesjonalnych jak i przedsiębiorców. Doktorant założył ponadto stworzenie projektu własnego schematu podatkowego oraz skierowanie go do w postaci wniosku o interpretację podatkową do właściwego organu skarbowego celem pozyskania dodatkowych danych badawczych. Ponadto dla Doktoranta istotne było również zbadanie prawidłowości implementacji dyrektywy unijnej na grunt wewnętrznych regulacji prawnych w zakresie badanej materii.

Autor we wstępie pracy hipotezę (choć *de facto* tezę), zgodnie z którą konieczność raportowania schematów podatkowych skutecznie ogranicza dopuszczalność tworzenia międzynarodowych struktur optymalizacyjnych z wykorzystaniem rajów podatkowych, a tym samym skutecznie zapobiega erozji podstawy opodatkowania. Doktorant podkreśla przy tym, iż zauważalnym, dużym problemem analizowanych zagadnień jest określenie wyraźniej granicy w ingerencji organów podatkowych w wolność prowadzenia działalności gospodarczej w wybranym państwie (wraz z uwzględnieniem wolności przepływu towarów i usług na rynku UE) oraz zagwarantowanych w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej przywilejów zapewniających osobom wykonującym zawód zaufania publicznego prawidłowe ich wykonywanie z poszanowaniem nienaruszalności tajemnicy przedsiębiorstwa i tajemnicy zawodowej. Doktorant jako istotne zagadnienie badawcze wskazuje określenie granicy pomiędzy agresywną „optymalizacją podatkową” (agresywnym planowaniem podatkowym), a zgodnymi z prawem działaniami mającymi na celu oszczędzanie podatkowe. Niemniej

powstaje pytanie jaką różnicę dostrzega Doktorant pomiędzy „optymalizacją” a „oszczędzaniem podatkowym”?

Ze względu na charakter problemu badawczego oraz związki zachodzące między poszczególnymi okolicznościami, które wydają się być kluczowe dla analizy postawionej przez Doktoranta tezy, Doktorant posłużył się kilkoma „hipotezami” (choć *de facto* tezami) pomocniczymi.

Zgodnie z pierwszą „hipotezą” (tezą) pomocniczą w przyjętym w polskim systemie prawnym kształtem, 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. Zgodnie z drugą „hipotezą” (tezą) Doktoranta, wymiar nakładanych kar w związku z niewywiązywaniem się z obowiązków raportowania schematów podatkowych sprzeciwia się zasadzie proporcjonalności zawartej w Konstytucji.

Zgodnie z trzecią „hipotezą” (*de facto* tezą) Doktoranta, 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.

Czwarta „hipoteza” (teza) zakłada, że 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).

W założeniach piątej „hipotezy” (tezy) Doktorant wskazuje, że działalność naukowa w zakresie 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 jeśli wykonuje jeden z zawodów, na który nałożone są obowiązki raportowe.

Ostatnia w końcu teza szóstą zakłada, że 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 powstania licznych

wątpliwości interpretacyjnych, a tym samym problemów w prawidłowym i zgodnym z założeniami stosowaniem instytucji, tak aby była ona przydatna dla organów skarbowych.

Doktorant jako główny cel badawczy (co już podkreślono wcześniej) przyjął ustalenie, czy i ewentualnie w jaki sposób obowiązek raportowania schematów podatkowych przyczynia się do przeciwdziałania zjawisku unikania opodatkowania i jaka jest skuteczność tej instytucji. Autor jako cel badawczy wskazuje ponadto ustalenie jakie zagrożenia niesie ze sobą analizowana instytucja w kształcie przyjętym przez polskiego ustawodawcę. Jako kolejny problem badawczy Autor wskazuje ustalenie, jakie okoliczności prawne i faktyczne wpływają na skuteczność określonych procedur raportowania schematów podatkowych oraz 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.

Tak określony główny cel badawczy wydaje się naturalną konsekwencją sformułowanych we wstępie tez badawczych, gdyż to właśnie na bazie analizy ww. oceny można podejmować próbę formułowania wniosków w zakresie postawionych tez.

W kontekście powyższego najistotniejszym zadaniem jakie postawił sobie Autor to poszukiwanie 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.”

Sposób sformułowania przedmiotu badań i celów prowadzonych badań należy uznać za właściwy, a jednocześnie ułatwiający transparentne prowadzenie samych badań. Dzięki temu także Autorowi udało się ukazać wielowątkowość i wszechstronność materii badawczej rozprawy.

Biorąc pod uwagę wymogi stawiane rozprawom doktorskim, zarówno główny cel badawczy rozprawy, jak i przedstawioną metodykę badań, należy uznać za poprawnie sformułowane. Tworzą one łącznie zwartą teoretycznie i empirycznie poprawną formułę naukową, która pozwala Autorowi wykazać się niezbędną wiedzą teoretyczną i znajomością warsztatu badawczego.

3. Układ i język rozprawy

Układ rozdziałów jest przemyślany i czytelny. Klarownie przeprowadzono podział rozdziałów na podrozdziały i mniejsze jednostki redakcyjne wydzielając poszczególne zagadnienia. Zatem konstrukcja pracy realizuje sformułowane tezy i założone cele badawcze.

Układ pracy jest bardzo rozbudowany. Zdając sobie sprawę ze złożoności materii badawczej, Autor prezentuje przedmiot badań z różnych punktów widzenia.

Rozprawa składa się ze wstępu, aż 7 (choć Autor na stronie 19 wskazuje na 9) bardzo obszernych rozdziałów oraz zakończenia i wniosków. W celu dokładniejszego przedstawienia tematu oraz wyników przeprowadzonych badań, w pracy wykorzystano także schematy graficzne oraz tabele. W końcowej części pracy zamieszczone są wykazy: aktów normatywnych, orzecznictwa i cytowanej literatury. Konstrukcja pracy oddziela zagadnienia definicyjne i teoretyczne od aspektów stosowania prawa i własnych ocen Autora. Taki sposób zredagowania tekstu ułatwia czytelnikowi odnalezienie poszczególnych zagadnień i nakreśla tok wywodów.

We wprowadzeniu rozprawy Autor zawarł najważniejsze informacje *dotyczące przedmiotu, celu i hipotez (tez) badawczych*. Określił także zakres materiału badawczego oraz informacje o strukturze i treści pracy. W sposób *zwięzły przedstawił przedmiot badań poszczególnych rozdziałów* oraz przyjętą metodę badawczą pracy.

Dobrym zabiegiem metodologicznym jest także rozpoczynanie rozdziałów wstępem i zakończenie ich podsumowaniem. W uwagach wstępnych Autor formułuje szczegółowy cel badawczy, zapoznając w taki sposób czytelnika z zakresem badań w danym fragmencie pracy. W treści podsumowań zawarte są refleksje, które wyrażają wstępne oceny poszczególnych fragmentów opracowania.

Tematyka podjęta w rozprawie doktorskiej należy do aktualnych i ważnych problemów prawa. Ze względu na charakter badawczy, problematyka dysertacji stanowi istotny wkład w naukę prawa podatkowego. Niemniej podkreślić należy, że podobna tematyka stała się w roku 2023 r. przedmiotem dysertacji doktorskiej Pani dr Agnieszki Modzelewskiej na Uniwersytecie w Białymstoku pt. „Obowiązek raportowania o schematach podatkowych w prawie polskim i prawie wybranych państw członkowskich Unii Europejskiej.” Dodatkowo w roku 2024 r. wydawnictwo Wolters Kluwer opublikowało monografię autorstwa prof. dr hab. Dominika Gajewskiego pt. „Raportowanie schematów podatkowych (MDR). Wybrane zagadnienia”.

W ramach pierwszego rozdziału zatytułowanego „Geneza i rys historyczny dyrektywy 2018/82, przyczyny powstania oraz rola OECD w jej tworzeniu” Doktorant zawarł rozważania, które legły u podstaw powstania wskazanego ustawodawstwa 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. Dodać należy, że analiza aktów prawnych poprzedzających dyrektywę 2018/822 i zawartych w nich rozwiązań została przeprowadzona bardzo skrupulatnie z odrębnym ustosunkowaniem się Autora do każdego aktu i wskazaniem propozycji zmian. Dowodzi to niewątpliwie odpowiedzialnej naukowo postawie Autora.

Poruszona w ramach tego rozdziału stanowi punkt wyjścia dla rozważań prowadzonych w ramach kolejnych rozdziałów.

Rozważania zawarte w rozdziale drugim koncentrują się wokół omówienia instytucji schematu podatkowego oraz elementów z nim powiązanych, jak również przedstawienia określeń użytych zarówno w dyrektywie 2018/822, jak i Ordynacji podatkowej. Autor dokonuje w ramach tego rozdziału również analizy podstawowych dla badanej instytucji pojęć, takich jak: cechy rozpoznawcze, szczególne cechy rozpoznawcze, kwalifikowany korzystający czy procedura wewnętrzna. Wyjaśnienie tych określeń i ich jednolite rozumienie stało się niezbędne z punktu widzenia całej pracy i prowadzonych w dalszych rozdziałach badań. W rozdziale tym Doktorant zawarł również rozważania dotyczące szóstej tezy pomocniczej dotyczącej prawidłowego stosowania instytucji raportowania schematów podatkowych w sposób zgodny z założeniami, które legły u podstaw powstania tej instytucji.

Autor słusznie dostrzega rozbieżności pomiędzy intencją prawodawcy unijnego i krajowego, jak również związane z nimi problemy interpretacyjne. Doktorant słusznie podkreśla również brak tożsamości w implementacji cech rozpoznawczych, które odmiennie zostały sformułowane w akcie podstawowym (dyrektywie 2018/822), a odmiennie implementowane do Ordynacji podatkowej. Doktorant wskazuje, że zwińczeniem rozbieżności jest między wskazanymi aktami prawnymi jest brak wdrożenia lub zmiana brzmienia niektórych cech, jak i dodanie osobnej kategorii „innych szczegółowych cech rozpoznawczych”, które nie występują w dyrektywie 2018/822. Słusznie Doktorant konstatuje, zasadnym działaniem byłoby zachowanie struktury cech rozpoznawczych według prawodawstwa unijnego i ewentualnie wyodrębnienie cech rozpoznawczych utworzonych na potrzeby zmian wynikających z implementacji do prawa polskiego do osobnej kategorii.

Wydaje się, że rozdział ten mógłby zostać jeszcze uzupełniony o zmiany w zakresie rozumienia i prawidłowej implementacji tzw. „kryterium transgranicznego”, poczynając od dyrektywy 2011/16. Doktorant zdawkowo porusza problematykę transgranicznych schematów

podatkowych na stronie 55. Niemniej zakres tematyczny badanej instytucji leży u podstaw swobodnej oceny samego Autora i nie można czynić z tego jakiegokolwiek zarzutu.

W dalszej kolejności (w rozdziale trzecim) Doktorant poddaje analizie zagadnienia związane z obowiązkami raportowymi w zakresie MDR. Jako zasadniczy cel tej części dysertacji Autor podaje wskazanie kategorii podmiotów, które ustawodawca zobligował do ujawnienia informacji przewidzianych w rozdziale 11a Ordynacji, jak również analiza obowiązków poszczególnych kategorii osób wyróżnionych w przepisach MDR. Doktorant zatem szczegółowo analizuje obowiązki promotora, wspomagającego i korzystającego, dochodząc do właściwych wniosków o nieprawidłowo ukształtowanej definicji promotora, a w konsekwencji kontrowersji co do ustalenia właściwego podmiotu zobowiązanego do raportowania MDR. Autor słusznie podkreśla ponadto ten sam problem definicyjny odnośnie obowiązków wspomagającego, niemniej wiąże to z pojęciem „zawodowego” charakteru czynności podejmowanych przez tę grupę podmiotów. Podobne wątpliwości definicyjne Autor wiąże również z korzystającym. Przedstawiona w ramach tego rozdziału analiza zdaje się bezsprzecznie potwierdzać szóstą tezę pomocniczą Autora, zgodnie z którą obowiązki dla poszczególnych grup zobowiązanych do raportowania schematów podatkowych nie zostały ukształtowane w sposób prawidłowy, a daleko idące wątpliwości nie pozwalają na skuteczne i celowe stosowanie instytucji MDR, w szczególności w ujęciu międzynarodowym.

Przedmiotem badań kolejnego rozdziału (czwartego) są rozważania dotyczące praktycznego funkcjonowania instytucji schematów podatkowych MDR w działalności organów podatkowych. Autor w ramach tego rozdziału omawia również wybrane zagadnienia związane z formularzami raportowymi MDR, a także zagadnienia związane z trzecią pomocniczą tezą badawczą. Z przeprowadzonych badań jednoznacznie wynika, że w grupie korzystających (czyli podmiotów nieprofesjonalnych) istniały liczne rozbieżności co do informacji wskazanych w poszczególnych raportach. Okoliczność ta słusznie, w ocenie Autora dowodzi, że same przepisy Ordynacji podatkowej oraz formularze nie pozwalają osobom niewyspecjalizowanym na precyzyjne i zgodne z prawem ujawnienie wszystkich niezbędnych informacji wymaganych dla dopełniania obowiązków w zakresie MDR. Badania przeprowadzone w ramach tego rozdziału pozwalają na potwierdzenie trzeciej tezy pomocniczej Doktoranta, zgodnie z którą w obecnym kształcie implementowane przepisy dotyczące raportowania schematów podatkowych nie mogą zostać uznane za skuteczne z uwagi na masowe raportowanie przez podatników wszelkich rozwiązań mogących mieć jakikolwiek wpływ na wysokość zobowiązań podatkowych.

W ramach rozdziału piątego Doktorant poddał analizie zagadnienia związane z tajemnicą zawodową poszczególnych zawodów zaufania publicznego, które objęte zostały obowiązkami raportowymi wynikającymi z dyrektywy 2018/822 oraz rozdziału 11a Ordynacji podatkowej. Analizie Autor poddał również zasadność rozwiązań wynikających ze wskazanych przepisów z punktu widzenia ochrony informacji otrzymywanych przez przedstawicieli tzw. Zawodów zaufania publicznego w zestawieniu z celami przyjętej legislacji. Badania prowadzone w ramach niniejszego rozdziału są bardzo obszerne i wnikliwe (ponad 20 stron) i stanowią potwierdzenie czwartej tezy pomocniczej Autora, zgodnie z którą naruszenie tajemnicy zawodowej poprzez implementację

Należy w tym miejscu postawić podstawowe pytanie, czy brak informowania organów podatkowych o schematach podatkowych przez podmioty, na które nałożony został obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej, w sytuacji, gdy mamy do czynienia z przepisem, co do którego konstytucyjność jest wątpliwa (z uwagi na naruszenie chociażby zasady proporcjonalności i określoności) powinno faktycznie stanowić przestępstwo karno – skarbowe (art. 80f k.k.s.)?

Z całą stanowczością należy podzielić argumenty Doktoranta zawarte w podsumowaniu do tego rozdziału, w szczególności w kontekście relacji ustaw regulujących funkcjonowanie samorządów zawodowych i Ordynacji podatkowej w zakresie wyłączenia tajemnicy zawodowej wobec obowiązków raportowych oraz rozporządzaniem obowiązkiem zachowania poufności przez klienta, który korzysta z usług profesjonalnego pełnomocnika. W tym kontekście konieczna jest również analiza zgodności omawianych przepisów z Konstytucją RP, którą Autor też przeprowadza.

W dalszej kolejności (w rozdziale VI) Doktorant przedstawił obszerną problematykę w zakresie prawidłowości implementacji przepisów o MDR do polskiego porządku prawnego. Rozdział ten zawiera rozstrzygnięcie drugiej pomocniczej tezy badawczej, która zakłada, że wymiar nakładanych za niewywiązywanie się z obowiązków raportowania schematów podatkowych kar sprzeciwia się zasadom przyjętym w Konstytucji RP. Prawidłowe określenie zgodności celów wyznaczonych przez dyrektywę 2018/822 z efektami osiągniętymi w toku jej implementacji do polskiego porządku prawnego wymagało od Doktoranta, w pierwszej kolejności ustalenia tych celów, z czym Doktorant poradził sobie doskonale.

Niewątpliwie powinny cieszyć wnioski czynione przez Doktoranta jeszcze w trakcie badań nad tym rozdziałem w szczególności ocena zawarta na stronie 225, tj. „Prawo (podatkowe) konstruowane jest z myślą o „komforcie urzędników” i pomijany jest niemal całkowicie interes podatnika w zakresie precyzji i jasności badanych przepisów. Tworzenie skomplikowanego

ustawodawstwa w zakresie MDR wydaje się mieć na celu przerzucenie na obywateli części czynności kontrolnych, jak również pozyskanie przez administracje skarbową danych, które nie służą realizacji celów dyrektywy 2018/822, a jedynie zadań wewnętrznych organów państwowych.”

W dalszej części tego rozdziału Autor analizuje wątpliwą zgodność badanej materii głównie z punktu widzenia zasady proporcjonalności zawartej pośrednio w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, zasady określoności, zasady pewności, bezpieczeństwa prawnego jak i zasady ochrony zaufania do państwa i prawa. Przeprowadzone w ramach opisywanego rozdziału badania skłaniają Autora do oczywistej i ze wszelkich miar słusznej konstatacji, iż konstytucyjność przepisów dyrektywy 2018/822 implementowanych do polskiego porządku prawnego budzi uzasadnione wątpliwości i wielu obszarach wydaje się przeciwstawiać wartościom przyjętym przez naukę i doktrynę prawa podatkowego i konstytucyjnego.

Ostatni rozdział Dysertacji (siódmy) służy wyjaśnieniu pojęcia agresywnego planowania podatkowego jak i rozstrzyga kwestie dotyczące, m.in „unikania opodatkowania”, „uchylania się od opodatkowania” czy „optymalizacji podatkowej”, które Autor niesłusznie, choć zapewne przypadkowo nazywa „zwrotami pokrewnymi” (strona 247, 252). Tymczasem są to trzy zdecydowanie różniące się pojęcia. Należy jednak wyraźnie podkreślić, że Autor na etapie dalszych badań komentowanego rozdziału doskonale rozumie różnicę w zakresie analizowanych pojęć.

W podsumowaniu rozdziału Autor wyraźnie stwierdza, że prawidłowość stosowania poszczególnych zwrotów użytych przez ustawodawcę w kontekście agresywnego planowania podatkowego wskazuje na niewielkie różnice pomiędzy optymalizacją podatkową, a planowaniem podatkowym, natomiast Autor podkreśla, że w literaturze przedmiotu negatywnie postrzega się utożsamianie unikania opodatkowania z optymalizacją podatkową i sam osobiście stoi na tym samym stanowisku. Autor podkreśla: „Ostatecznie wskazania wymaga, że utożsamianie zjawiska agresywnej optymalizacji podatkowej z unikaniem opodatkowania spowodowane jest niejasnością znaczeniowąi stanowi błąd wykładni synonimicznej” z czym niewątpliwie należy się zgodzić.

W zakończeniu pracy dokonano *trafnych uogólnień*. Konkretyzuje ono w postaci wniosków *tezy zawarte w pracy*. Stanowi także potwierdzenie, że *postawione hipotezy pomocnicze (tezy) były merytorycznie zasadne*. Konkluzje zawarte tutaj nie pozostawiają żadnych wątpliwości, że *cele, jakie Autor sobie postawił, zostały w pełni osiągnięte*.

W zakończeniu jeszcze raz należy podkreślić, że rozprawa mgr. Jeremiasza Kalusa jest oparta o dobrą znajomość literatury i orzecznictwa, a także o solidny warsztat naukowy.

Na uwagę zasługuje stosunkowo szerokie spojrzenie na instytucję raportowania schematów podatkowych jako instrumentu przeciwdziałania unikaniu opodatkowania oraz stawiane tezy i wnioski. Jednocześnie Autor przedstawia *własne stanowisko w jasny i konsekwentny sposób, umiejętnie wspierając je od strony teoretycznej i pozytywno - prawnej.* Dodatkowa wartość rozprawy płynie z *aktualności wielu problemów poruszonych w ramach rozprawy.* Należy więc zgłosić wniosek o opublikowanie jako wyróżnienie tej pracy.

4. Konkluzja

Doktorant wykazał się bardzo dobrą znajomością problematyki i starannym warszatem naukowym.

W konkluzji stwierdzam zatem, że przedłożona do recenzji rozprawa doktorska mgr. Jeremiasza Kalusa pt. „*Raportowanie schematów podatkowych jako instrument przeciwdziałania unikaniu opodatkowania*” stanowi oryginalne rozwiązanie ważnego problemu naukowego. Jej Autor wykazał się dużą wiedzą prawniczą. Wykazał się również *umiejętnością samodzielnego prowadzenia badań naukowych.* Tym samym rozprawa doktorska mgr. Jeremiasza Kalusa **spełnia przesłanki określone w art.187 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. 2024, poz. 1571),** tym samym może stanowić podstawę do ubiegania się o nadanie stopnia naukowego doktora. Opracowanie ma istotne walory teoretyczne i prezentuje wysoki poziom pod tym względem, co w pełni uzasadnia wniosek o wyróżnienie rozprawy w wypadku przyjęcia jej do obrony.

W związku z powyższym wnoszę o dopuszczenie Pana Jeremiasza Kalusa do dalszych etapów postępowania doktorskiego.

Wrocław, 15 stycznia 2025 r.

