

dr hab. Anna Zalcewicz, profesor uczelni
Zakład Prawa Gospodarczego i Polityki Gospodarczej
Wydział Administracji i Nauk Społecznych
Politechnika Warszawska

Warszawa, 4 lipca 2023 r.

RECENZJA ROZPRAWY DOKTORSKIEJ

mgr Katarzyny Adydan

pt. „Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w świetle implementacji
Dyrektywy ATAD i ATAD II do polskiego systemu podatkowego”

Warszawa 2023 r. (maszynopis), ss. 567

I. Podstawa sporządzenia recenzji

Recenzja została sporządzona w związku z powołaniem w dniu 16 maja 2023 r. przez Radę Dyscypliny Nauki Prawne Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Kardynała Stefana Wyszyńskiego w Warszawie na recenzenta rozprawy doktorskiej mgr Katarzyny Adydan pt. „Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w świetle implementacji Dyrektywy ATAD i ATAD II do polskiego systemu podatkowego” napisanej pod kierunkiem dr. hab. Piotra Zapadki, prof. uczelni.



Głównym celem sporządzenia niniejszej recenzji jest rozstrzygnięcie czy przygotowana rozprawa doktorska stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego lub oryginalne rozwiązanie w zakresie zastosowania wyników własnych badań naukowych w sferze gospodarczej bądź społecznej, wykazuje ogólną wiedzę teoretyczną doktorantki w dyscyplinie naukowej nauki prawne oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

II. Ocena oryginalności rozwiązania problemu naukowego

Wiązana z określonym ustawowo kryterium merytorycznym weryfikacja oryginalności rozwiązania problemu naukowego w dysertacji koncentruje się, w pierwszej kolejności, wokół jego zidentyfikowania, a następnie, oceny przedstawienia przez ubiegającego się o stopień doktora nowatorskiego sposobu lub wyniku dokonanych rozstrzygnięć w oparciu metody naukowe.

W przedstawionej do recenzji rozprawie wybór tematyki, w obszarze której Autorka umiejscawia swoje dalsze przedsięwzięcia poznawcze, należy uznać za trafny. Problematyka unikania opodatkowania jest wprawdzie przedmiotem wielu badań i szeregu publikacji, jednak dynamika zjawisk gospodarczych, ciągle wyzwania, jakie pojawiają się na współczesnym krajowym i międzynarodowym rynku, potrzeba dostosowywania w związku z tym przepisów podatkowych, powodują, że nieustająco jest ona zajmująca i rodzi wciąż nowe pytania wymagające rozstrzygnięć zarówno w aspekcie ekonomicznym, jak prawnym. Eksploracja na tym polu badawczym jest więc zasadna z punktu widzenia istnienia interesujących problemów naukowych, ale i aspektu istotności dla praktyki, zastosowania wyników badań w sferze gospodarczej. Dodatkowym bodźcem w dyscyplinie nauk prawnych do podejmowania badań i analiz w zakresie opodatkowania jest aktywność legislacyjna prawodawcy unijnego. Wymóg prawidłowej implementacji

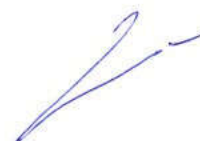


przepisów do porządków krajowych rodzi zawsze konieczność refleksji nad stanowieniem i stosowaniem prawa z uwzględnieniem perspektywy krajowej i prawa UE. Całą tą złożoność Doktorantka dostrzega i w sposób właściwy ujmuje w temacie dysertacji, jak również wyznaczając zakres planowanych i podjętych badań.

Istotne znaczenie dla merytorycznej oceny dysertacji ma sformułowana teza albo hipoteza badawcza, która w toku prac podlega udowodnieniu czy weryfikacji. Jej właściwe sformułowanie pozwala w zdecydowanym stopniu przesądzić o aspekcie oryginalności pracy, dowodzi samodzielności twórczej i badawczej.

Pani mgr Katarzyna Adydan nie formułuje na wstępie w sposób wyraźny twierdzenia, które jest odpowiedzią na postawiony problem badawczy. W jej pracy natomiast bardzo jasno zostały sformułowane cele i pytania badawcze, na które, jak dowodzi lektura dysertacji, udzieliła kompleksowych odpowiedzi twórczo opracowując badany problem naukowy. W swoich badaniach dążyła cały czas do ustalenia czy przyjęte środki przeciwdziałania unikania opodatkowania w związku z implementowaniem do polskiego porządku prawnego ATAD i ATAD II zapewniają realizację celów prawodawcy unijnego i krajowego mając na uwadze ocenę zakresu objęcia regulacjami zachowań podatników z punktu widzenia unikania opodatkowania, przeciwdziałania negatywnym skutkom unikania opodatkowania w wymiarze fiskalnym oraz zachowania proporcji pomiędzy ochroną interesu fiskalnego a ochroną praw podatników.

Zakres analiz prowadzonych w rozprawie jest zgodny z jej tematem. Swoje rozważania Autorka koncentruje na zmianach w polskim porządku prawnym dokonywanych, po pierwsze, na skutek przyjętych międzynarodowych planów zapobiegania unikaniu opodatkowania w związku



z dążeniem organizacji międzynarodowych do zapewnienia zarówno sprawiedliwego, jak również efektywnego opodatkowania (w tym zwłaszcza planów dotyczących przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków), po drugie, działań legislacyjnych Unii Europejskiej, których celem było w szczególności zniechęcenie do praktyk unikania opodatkowania oraz ochrona przed agresywnym planowaniem podatkowym na rynku wewnętrznym. Doktorantka podejmuje udane próby oceny wdrożenia konkretnych rozwiązań dostrzegając zagrożenia związane z wprowadzonymi w przepisach zwrotami niedookreślonymi i znacząco szerokim zakresem interpretacyjnym m.in. ogólnej klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania oraz klauzul szczególnych w kontekście konstytucyjnie chronionych praw. Autorka słusznie wskazuje na niemającą uzasadnienia wręcz represyjność niektórych rozwiązań oraz poddaje krytyce jakość legislacji krajowej w omawianym obszarze. W swoich analizach dostrzega zarówno rolę organizacji międzynarodowych, jak również administracji podatkowych w przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania. Podkreśla potrzebę wyważenia działań ustawodawcy, który w dążeniu do podnoszenia efektywności fiskalnej podatków musi brać pod uwagę ochronę praw podatników, a także wagę, w procesie stosowania prawa, prokonstytucyjnej wykładni przepisów, jak również konieczność rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika. Wskazuje na obszary, w których polski prawodawca nie zachował proporcji pomiędzy realizacją interesu fiskalnego państwa a prawami podatników sankcjonując istniejące nieprawidłowości mogące być negatywnie oceniane z perspektywy zachowania zasady zaufania do państwa i prawa (s. 439).

Dysertacja niewątpliwie ma walor ciekawego naukowo, poprawnego merytorycznie opracowania. Dokonanie przez Doktorantkę oryginalnego



przedstawienia problemu naukowego i przyjęcie nie tylko tradycyjnie stosowanych w naukowych badaniach nad prawem metod, ale również nieczęsto wykorzystywanych w naukach prawnych, ekonomicznych metod badawczych, o czym również w dalszej części recenzji, sprawia, że należy dodatkowo ocenić ją jako interdyscyplinarną.

Pozytywnie opiniując treść pracy, nie można jednak nie wskazać, że jej mankamentem jest relatywnie obszerne rozbudowywanie wątków, które mają raczej charakter pomocniczo-ilustracyjny, co w rezultacie powoduje, że choć wszystkie rozważania są prowadzone z zachowaniem dyscypliny tematycznej, to jednak dysertacja ma znaczącą objętość i z korzyścią dla niej byłoby pominięcie niektórych aspektów, w szczególności ukazywanie bardzo szerokiego tła historycznego wprowadzanych zmian. Lektura rozprawy nie jest bowiem łatwa. Wielka skrupulatność, drobiazgowość, z jaką Autorka stara się odzwierciedlić kolejne zmiany przepisów ukazując bardzo szeroko ich genezę, niejednokrotnie niepotrzebne przywoływanie dosłownego brzmienia treści aktów prawnych, utrudnia odbiór pracy i wkładu twórczego Doktorantki.

Kolejną kwestią, która osłabia walory pracy jest fakt, że Autorka zrezygnowała z dokonania uporządkowanego wskazania oraz klasyfikacji metod przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, a przede wszystkim zdefiniowania, na potrzeby prowadzonych rozważań dotyczących podnoszenia efektywności fiskalnej podatków, samego pojęcia „metoda”. Byłoby to ważne z punktu widzenia precyzji rozważań, rozróżnienia technik (metod) przeciwdziałania unikania opodatkowania od środków przeciwdziałających unikaniu opodatkowania (czy jak określa Autorka „narzędzi przeciwdziałających unikaniu opodatkowania”, m.in. s. 15, s. 528, czy s. 532). To uporządkowanie terminologiczne i merytoryczne, przy tak ujętym temacie badawczym ma istotne



znaczenie dla prowadzonych rozważań, ich spójności i precyzji. Zwłaszcza, że także we wnioskach Doktorantka podkreśla, że w wyniku dokonanych analiz udało się jej wykazać, m.in. że „(...) transpozycja Dyrektywy skutkowałą wprowadzeniem do polskiego systemu podatkowego narzędzi pozwalających na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania (...)” (s. 528), nie odnosi się zaś do metod. Ponadto w pracy w sposób kompleksowy zostały omówione instrumenty służące podnoszeniu efektywności fiskalnej podatków, zapobieganiu unikaniu opodatkowania (m.in. klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania), itd. Warto byłoby zatem wskazać na relacje między metodami a środkami, instrumentami czy „narzędziami”.

Niewątpliwie praca jest wartościowa i przygotowana na wysokim poziomie merytorycznym, zaś sposób analiz i wnioski dotyczące podnoszenia efektywności fiskalnej podatków, neutralizowania negatywnych efektów fiskalnych związanych z wystąpieniem unikania opodatkowania są cenne. Interesujące są wyniki badań Doktorantki w szczególności odnoszące się do postępowań w kierunku wydania decyzji z zastosowaniem klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w podatku dochodowym i uwzględnienia danych dla osób fizycznych (s. 133 i n.), a także konkluzje w tym zakresie dotyczące odbiegania od celu, jakim było ukierunkowanie działań prawodawczych na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania przez przedsiębiorców o najszerszej, międzynarodowej skali działalności. Zgodzić się należy także z wnioskami Autorki, że zawile przepisy, przepisy powodujące znaczące trudności w ustaleniu treści normy prawnej w nich zawartej, nie pozostają bez wpływu nie tylko na jakość prawa i trudności w jego stosowaniu, ale również na powstawanie nierówności konkurencyjnych (s. 530) i mogą



wpływać na przewagę przedsiębiorców prowadzących działalność o znacznym zakresie mogących opierać się w swojej działalności na opiniach wysokiej klasy ekspertów w odróżnieniu od przedsiębiorców działających w mniejszej skali.

Ponadto w swojej dysertacji, nakreślając obszary wymagające interwencji prawodawcy, Autorka formułuje postulaty *de lege ferenda* (m.in. na s. 155, s. 245 – 246, s. 314), bardzo umiejętnie wskazuje na sfery działań mających wyważyć między nieograniczaniem prawa podatników do działań optymalizacyjnych a konstytucyjnym obowiązkiem ponoszenia podatków.

Pani Magister słusznie stwierdza również, że w Polsce brakuje aktywności instytucji państwowych w zakresie działalności analitycznej i badania rzeczywistej relacji między zjawiskiem unikania opodatkowania a wpływami budżetowymi (s. 531). Oddziałuje to na możliwości oceny wpływu zmian przepisów na dochody budżetu, uzyskania efektów ograniczenia zachowań mających na celu unikania opodatkowania.

Dokonane oceny dotyczące zakreszenia obszaru badawczego, wyboru tematu pracy, sformułowanego problemu badawczego, a także zawartości merytorycznej należy uzupełnić o odniesienie się do strony formalnej rozprawy.

W pierwszej kolejności zauważyć należy, że konstrukcja pracy została przemyślana i strukturalnie praca jest zgodna z wymogami stawianymi pracom doktorskim. Jak już wskazano, zawiera pytania badawcze, określa zastosowane metody badawcze, omawia stan wiedzy, jak również zawiera wnioski z przeprowadzonych badań. W dysertacji został dokonany podział na główne jednostki: Wprowadzenie (s. 5-9), sześć rozdziałów (I. Zjawisko unikania opodatkowania i uwagi ogólne dotyczące przeciwdziałania unikaniu opodatkowania: s. 9 – 72; II. Przepisy ogólne przeciwko unikaniu opodatkowania: s. 73 – 157; III. Ograniczenie możliwości odliczania odsetek s. 158 – 246; IV. Opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych



w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu (*Exit tax*): s. 245 – 317; V. Opodatkowanie zagranicznych spółek kontrolowanych: s. 318 – 439; VI. Rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych, s. 438– 526) oraz Podsumowanie (s. 527 – 536). Nie można nie sformułować jednak pewnych uwag mogących skłaniać do przemyślenia strony kompozycyjnej. Oczywiście konstrukcja pracy ma charakter autorski i decydujący głos w kwestii przyjęcia określonej dla niej struktury ma Doktorantka, pozostaje jednak zachęcić Panią Magister do rozważenia czy w przyszłości nie warto zrezygnować z takiego „kaskadowego” sposobu ujęcia i nie odstąpić od wyodrębniania niższych jednostek podziału treści. Dyskomfort czytelnika pojawia się bowiem w kilku obszarach. Po pierwsze, wskazywana już zbytnia drobiazgowość, wydaje się, że skonfundowała samą Doktorantkę i doprowadziła do sytuacji, w której nie udało się jej tak usystematyzować wewnętrznie pracy, by znaleźć właściwy balans pomiędzy przyjętą dla prac naukowych systematyką a odzwierciedleniem najdrobniejszych szczegółów w jednostkach wewnętrznych. Widać potrzebę Autorki wydzielenia coraz to niższych szczebli podziału (przykład: podrozdział 1.8.2.2.3.), dojście do granicy ich właściwego systematycznie ujęcia i posłużenie się dodatkową metodą numeracji (jako tylko jeden z wielu przykładów można wskazać podrozdział 5.8.4.1. Uwagi ogólne dotyczące CFC Typu V, w którym wyodrębnia się niższą jednostkę już o oznaczeniu literowym „i. Kryterium kontroli”, s. 413). Na marginesie można wskazać, że tak drobiazgowy podział nie znajduje odzwierciedlenia w spisie treści (zatrzymano się na ujawnieniu podziału podrozdziałów do trzech poziomów).

Po drugie, pewne zastrzeżenia budzą tytuły samych rozdziałów, które odnoszą się wprost do zmian przepisów (na przykład podrozdziały: 2.6. Zmiany dotyczące regulacji GAAR obowiązujące od 1 stycznia 2019 r. (s. 109-130),



2.7 Zmiany dotyczące regulacji GAAR obowiązujące od 1 stycznia 2020 r. oraz 1 stycznia 2022 r (s. 131); 5.7. Zmiany obowiązujące od 1 stycznia 2021 r. (s. 403 – 405); 5.8. Zmiany obowiązujące od 1 stycznia 2022 r. (s. 405 – 415), 5.9. Zmiany obowiązujące od 1 stycznia 2023 r. (s. 415 – 418). Przy takim ujęciu rodzi się bowiem pytanie co jest przedmiotem rozprawy? Ukazanie zmian przepisów w czasie, czy ukazanie metod, które oczywiście są odpowiednio modyfikowane wraz z przyjęciem kolejnych, nowych rozwiązań przez prawodawcę i zmienne w czasie? Wartościowe byłoby, by tytuł podrozdziału był ściślej powiązany z postawionymi problemami badawczymi.

Po trzecie, wskazać można na pomijanie przypisania części testu do odpowiedniej jednostki podziału. Przykładem takiego rozwiązania jest podrozdział: „5.5.2. Definicja zagranicznej spółki kontrolowanej”, w którym zdanie: „W art. 7 ust. 1 ATAD została zawarta definicja zagranicznej spółki kontrolowanej, skonstruowana w oparciu o trzy kryteria, tj. kryterium podmiotowe, kryterium kontroli oraz kryterium niskiego efektywnego opodatkowania w państwie położenia” pozostaje poza wewnętrzną systematyką podrozdziału, gdyż dopiero po nim pojawia się podrozdział: „5.5.2.1. Kryterium podmiotowe”.

Następną kwestią jest ocena strony językowej pracy. Pani Magister ma odpowiednią biegłość stylistyczno-językową, chociaż pojawiają się sporadycznie błędy interpunkcyjne i stylistyczne, a także określenia właściwe językowi potocznemu (np. „Sankcję przewidziane w związku ze stosowaniem GAAR mają zatem za zasadnie odstraszyć podatników”, s. 129; „ tj. że zamiast wymyślać koło od nowa ryzykując, że wywróci ono cały wóz (...)”, s. 154).

Od strony redakcyjnej praca jest przygotowana dobrze. Pewne niedociągnięcia, które należałoby wyeliminować odnoszą się np. do braku



jednolitości w sposobie wyróżniania akapitów czy zabiegu polegającym na podwójnym indeksowaniu przypisu (np. s. 280 w zdaniu „(...) składają się na całokształt procesu zarządzania działalnością i majątkiem danego podmiotu^{729, 730}”).

Reasumując, niezależnie od zgłoszenia pewnych uwag krytycznych, Doktorantka właściwie ujęła temat badawczy i w swojej dysertacji dokonała przedstawienia oryginalnego problemu naukowego. Praca została przygotowana w sposób nie budzący wątpliwości co do spełnienia kryteriów stawianym rozprawom doktorskim.

III. Ogólna wiedza teoretyczna Doktorantki w dyscyplinie nauki prawne oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej

Umiejętności prowadzenia pracy naukowej przez Doktorantkę oceniam pozytywnie. W sposób rzetelny i obiektywny przeprowadziła badania, opanowała wiedzę teoretyczną w dyscyplinie nauki prawne i metody badawcze niezbędne do samodzielnego prowadzenia badań.

Autorka rozprawy wykazała się znajomością badanego obszaru, na co wskazuje w szczególności poprawne ujęcie problemu badawczego i celów badawczych. Niewątpliwie w pracy znajduje odzwierciedlenie dokonana wcześniej dogłębna analiza zagadnienia pozwalająca określić obszary wymagające aktywności naukowej i udzielenia odpowiedzi na powstające pytania w zakresie implementacji przepisów ukierunkowanych na zapobieganie zjawisku unikania opodatkowania i podnoszeniu efektywności fiskalnej podatków.

Zastrzeżeń nie budzi posługiwanie się aparatem pojęciowym, styl i sposób prowadzenia wywodu. Doktorantka prawidłowo wykorzystała metody

i narzędzia badawcze.

Zgodnie ze wskazaniem samej Autorki dysertacji, przeważającą metodą badawczą była metoda formalno-dogmatyczna, a pomocniczo stosowana była metoda historyczno-prawna. Jednocześnie jednak dokonała Ona analizy danych uzyskanych w trybie dostępu do informacji publicznej czy danych statystycznych, korzystając z metody cechującej dziedzinę badań, jaką jest ekonomia i wzbogacając tym samym dokonywane obserwacje.

Pani Magister poprawnie korzystała z dorobku literaturowego (113 pozycji, w tym 14 publikacji w języku angielskim), orzecznictwa sądów (29 orzeczeń) oraz innych źródeł (m.in. aktów prawnych, uzasadnień do projektów ustaw). Dobór źródeł został dokonany trafnie, można jedynie wskazać, że przy podjętym temacie mogłaby go cechować szersza reprezentacja stanowiska doktryny. Jednocześnie Autorka w sposób skrupulatny dokonała dokumentacji źródeł zarówno w przypisach, jak bibliografii załącznikowej.

Podsumowując, z uznaniem należy wypowiedzieć się o przygotowaniu do pracy naukowej oraz ogólnej wiedzy teoretycznej Doktorantki w zakresie analizowanych zagadnień.


IV. Konkluzje

Przedstawiona do oceny dysertacja mgr Katarzyny Adydan pt. „Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w świetle implementacji Dyrektywy ATAD i ATAD II do polskiego systemu podatkowego” spełnia wszystkie kryteria właściwe dla rozpraw doktorskich, w szczególności stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego.

Analizy dokonane w pracy pozwalają uznać, że Autorka opracowania wykazała się umiejętnościami potwierdzającymi jej kwalifikacje do samodzielnego prowadzenia badań naukowych, a także ogólną wiedzą

teoretyczną w dyscyplinie nauki prawne. Tym samym spełnione są wszystkie warunki określone w art. 187 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 742).

Wnoszę w związku z tym o kontynuowanie czynności w ramach przewodu doktorskiego Pani Magister Katarzyny Adydan zmierzających do nadania stopnia naukowego doktora nauk prawnych.


/---dr hab. Anna Zalcewicz---/

