

Prof. dr hab. Magdalena Fedorowicz

Poznań, dnia 14 lipca 2023 r.

Zakład Prawa Finansowego

Wydział Prawa i Administracji

UAM w Poznaniu

**Recenzja doktoratu mgr Katarzyny Adydan**  
**„Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w świetle implementacji Dyrektywy**  
**ATAD i ATAD II do polskiego systemu podatkowego”**  
**Warszawa, ss. 567 maszynopisu**  
**promotor: Prof. UKSW dr hab. Piotr Zapadka**

Przedmiotem niniejszej recenzji jest ocena wartości naukowej rozprawy doktorskiej Pani mgr K. Adydan pt. *„Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w świetle implementacji Dyrektywy ATAD i ATAD II do polskiego systemu podatkowego”*, Warszawa, ss. 567 maszynopisu, przygotowanej pod kierunkiem Prof. UKSW. dr hab. Piotra Zapadki. Podstawą prawną sporządzenia niniejszej recenzji jest ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r., poz. 742 ze zm., zwana dalej ustawą), ze szczególnym uwzględnieniem art. 187 ust. 1 i 2 ustawy tej ustawy oraz uchwała Rady Naukowej Dyscypliny Nauki Prawne Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Kardynała Stefana Wyszyńskiego w Warszawie z dnia 16 maja 2023 r. powierzająca mi sporządzenie recenzji.

**I. Ocena tematu rozprawy, założeń metodologicznych i tez badawczych oraz struktury pracy**

Temat pracy doktorskiej mgr A. Adydan został dobrze i ciekawie dobrany. Zagadnienie metod przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w świetle implementacji dyrektyw ATAD i ATAD II do polskiego systemu podatkowego jest istotne dla prawa podatkowego, stanowiąc bardzo aktualną problematykę badawczą, ważną także dla praktyki tego prawa. Uszczelnianie prawa podatkowego tak w wymiarze międzynarodowym, unijnym, jak i w państwach członkowskich stanowi od wielu lat największe wyzwanie dla prawodawcy unijnego i ustawodawców krajowych. Przyjęcie określonego modelu przeciwdziałania unikaniu opodatkowania i zjawisku BEPS, a z drugiej strony, koordynacja działań skierowanych na modernizację systemów prawa podatkowego z perspektywy ochrony prawidłowego

funkcjonowania rynku wewnętrznego, to cele strategiczne wyznaczające zadania do pilnej realizacji w regulacjach podatkowych.

Jako główny cel pracy doktorskiej Doktorantka na s. 2 opracowania przyjęła „analizę regulacji wprowadzonych do polskiego porządku prawnego w celu przeciwdziałania praktykom prowadzącym do unikania opodatkowania, objętych zakresem ATAD i ATAD II”. Doktorantka zastrzegła przy tym, że jej zamierzenie badawcze – polegające na ocenie wybranych zagadnień tych regulacji – oprócz analiz teoretycznoprawnych, odnosić się będzie także do przedstawienia i analizy problemów praktycznych związanych ze stosowaniem ATAD i ATAD II. Autorka podjęła się także zadania oceny wpływu implementacji ATAD i ATAD II na przeciwdziałanie zjawisku unikania opodatkowania, ze szczególnym uwzględnieniem wpływu tego zjawiska na stan dochodów budżetowych, a także na sytuację podatników. Jako podstawowe cele konkretyzujące cel główny pracy doktorskiej Doktorantka słusznie przyjęła analizę metod przeciwdziałających unikaniu opodatkowania unormowanych w treści regulacji unijnych oraz „dokonanie oceny narzędzi przeciwdziałających unikaniu opodatkowania wprowadzonych do polskiego systemu prawnego w związku z transpozycją ATAD oraz ATAD II z perspektywy skuteczności walki ze zjawiskiem unikania opodatkowania w Polsce”, a także czy sposób implementacji ATAD i ATAD II do polskiego porządku prawnego zapobiega niepewności prawnej i wątpliwościom interpretacyjnym, a zwłaszcza zachowaniu zasady proporcjonalności między ochroną interesu fiskalnego państwa a prawami podatników (s. 4 i 5).

Oczywiście materia regulacji ATAD i ATAD II nie stanowi nowego obszaru badawczego w pracach prawnopodatkowych czy prawnofinansowych, ale zestawienie celów pracy doktorskiej z zagadnieniem skuteczności wprowadzonych instrumentów prawnych służących unikaniu opodatkowania, w tym także z perspektywy fiskalnej, w ocennym odautorskim ujęciu jest już dojrzałym tematem, wartym monograficznej prawniczej pracy doktorskiej.

Jakkolwiek główna hipoteza badawcza została w pracy skonstruowana w formule opisowej- pytajnej, bardziej wskazującej na cel pracy niż hipotezę, to jej rekonstrukcja jako stwierdzenia, stanowiącego odpowiedź Doktorantki na pytanie, czy regulacje w kształcie przyjętym w polskim porządku prawnym mogą skutecznie osiągać stawiane im cele dotyczące przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, stanowi zdanie naukowe, które konsekwentnie jest realizowane w rozważaniach Autorki, a nadto odzwierciedlone przez sporządzony, logiczny i merytorycznie prawidłowo ustalony, choć momentami nazbyt i niepotrzebnie aż tak szczegółowy spis treści. Dla weryfikacji postawionego twierdzenia Autorka interesująco przyjęła trzy główne pytania badawcze: po pierwsze, weryfikacji, „czy sposób transpozycji



Dyrektywy pozwolił na objęcie regulacjami zachowań stanowiących unikanie opodatkowania i jednocześnie wyłączenie spod stosowania regulacji stanów faktycznych, które nie noszą znamion unikania opodatkowania, któremu przeciwdziałać ma dana regulacja”; po drugie, weryfikacji „czy regulacja przeciwdziała negatywnym skutkom unikania opodatkowania w wymiarze fiskalnym, tj. czy wpływa na ograniczenie skali zjawiska unikania opodatkowania w wymiarze skutkującym uszczupleniem spodziewanych wpływów budżetowych z CIT”; po trzecie, „czy regulacja Dyrektywy została transponowana do polskiego porządku prawnego zgodnie z zasadą pewności prawa, w sposób zapobiegający niepewności i wątpliwościom interpretacyjnym w stopniu pozwalającym na zachowanie proporcji pomiędzy ochroną interesu fiskalnego Państwa, a prawami podatników”.

Potrzebny jest bowiem dyskurs na temat skuteczności regulacji ATAD i ATAD II, ich ewentualnych luk prawnych, przekładający się na fundamentalne zagrożenie z jednej strony ochrony interesu fiskalnego państwa, a z drugiej – rozwoju działalności gospodarczej i praw podatników. Postawione przez Doktorantkę pytania badawcze, cele pracy są ważne tak dla nauki, jak i praktyki prawa podatkowego i finansowego. Tym samym z uwagi na aktualność i żywotność oraz naukowy i praktyczny potencjał wybranej do analiz materii należy uznać, że temat i podejmowana w pracy problematyka badawcza są dobrane właściwie i interesująco.

Autorka w pracy głównie posługuje się dwiema metodami badawczymi: metodą dogmatycznoprawną, która słusznie zdominowała pracę i realizowana była prawidłowo oraz metodą historycznoprawną. Bardzo dobrze stało się, że w pracy intensywnie zastosowano również metodę historycznoprawną, co było nie tylko interesujące z poznawczego punktu widzenia, ale dało Autorce szerokie możliwości i pole do prowadzenia analiz przy sporządzaniu wniosków pracy. Zastosowane w pracy przez Autorkę metody badawcze są prawidłowe i sumiennie realizowane przy prowadzeniu naukowego wywodu.

Z punktu widzenia doboru materiału normatywnego do analiz praca nie nasuwa co do zasady uwag. Zrozumiałą jest wybór w zakresie ograniczenia materii do rozważań jako prawo każdego Autora, podejmującego analizy bardziej na tzw. „głębokość” niż na „szerokość”.

Pewne wątpliwości nasuwa jednak konstrukcja rozdziałów. Rozdziały są co do zasady uporządkowane logicznie i uzasadniona jest również ich kolejność oraz – co do zasady- objętość, wiązana każdorazowo z wyczerpaniem założonej do analiz w rozdziale materii badawczej, jednak wątpliwości budzi zbyt mocne rozdrobnienie punktów w rozdziałach, nazbyt krótkie punkty, mało syntetyczne ujęcie punktów w rozdziałach- czy momentami nawet sprawozdawcze- *vide* punkt niniejszej recenzji dotyczący warsztatu formalnego pracy, gdzie przytoczone zostały przykłady. Tak mocne uszczegółowienie punktów w rozdziałach nie było ani uzasadnione merytoryką rozważań ani stroną formalną pracy. Budowanie w ramach



jednego rozdziału uwag wprowadzających, a następnie dalej uwag ogólnych do poszczególnych podpunktów nie ułatwia, a wręcz utrudnia lekturę. Podobną uwagę można zgłosić do mało przejrzystego i nadmiernie rozbudowanego przedstawiania – historii regulacji – zamiast wyartykułowania ocenionych przez Autorkę zmian jako korzystnych lub nie. Element oceny następował zasadniczo wyłącznie w końcowych rozdziałach pracy, w ramach ostatnich punktów. Układ, struktura pracy, spis treści mogłyby być zatem bardziej przejrzyste, spójne i syntetyczne. Niemniej zaproponowana do analiz materia w rozdziałach stopniowo przybliża do udzielenia przez Autorkę odpowiedzi na postawione pytania badawcze i udowodnienia przedstawionych w pracy hipotez.

## **II. Uwagi szczegółowe i ocena poszczególnych rozdziałów pracy doktorskiej**

### **Pierwszy rozdział**

W pierwszym, słusznie bardziej teoretycznym i opisowym rozdziale pracy bardzo wnikliwie przybliżono ogólne zagadnienia dotyczące genezy zjawiska unikania podatkowania oraz fundamentalnego dla celów pracy doktorskiej pojęcia unikania opodatkowania i skutków tego zjawiska dla prawa podatkowego i finansowego. Rozdział ten zawiera m. in. również potrzebne i kompetentnie przedstawione ogólne wiadomości dotyczące przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, jak i treści dotyczące genezy oraz zjawiska międzynarodowego unikania opodatkowania.

Interesujące były tu rozważania Autorki na temat pojęcia unikania opodatkowania i wyznaczenia skutków tego zjawiska dla prawa podatkowego i prawa finansów publicznych w podrozdziale 1.6 w zakresie wpływu zjawiska unikania opodatkowania na stan dochodów budżetowych w CIT w Polsce. Bardzo dobrze stało się, że w tym rozdziale narracja mimo natury opisowej, była odpowiednio wyważona i miała znaczenie porządkujące zagadnienia terminologiczne. Za osiągnięcie tego rozdziału uznać trzeba podjęcie zadania zdefiniowania zjawiska unikania opodatkowania na potrzeby recenzowanej pracy doktorskiej, a także całkiem udana próba klasyfikacji zjawiska unikania opodatkowania w obszarze przepisów prawa podatkowego z odniesieniami do normatywnej definicji unikania opodatkowania przy regulacji klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania. Rozważania interesująco prowadzono również przy wykorzystaniu dorobku orzeczniczego i doktrynalnego w ujęciu krajowym, unijnym i międzynarodowym.

W tym teoretycznym rozdziale zawarto treści, które niezbędne były do prowadzenia dalszych analiz w pracy (m.in. ogólne ramy dotyczące metod, mechanizmów i form przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, uwagi ogólne m.in. o BEPS i OECD/G20). Na podkreślenie i pochwałę zasługuje tu również, przedstawiony w ślad za przedstawicielami doktryny, rys historyczny omawianych tu zagadnień. Ważne, że Autorka wprowadziła w tym rozdziale



porządkujące ustalenia pojęciowe, pokazując także znajomość poglądów doktryny prawa podatkowego w zakresie przybliżanych pojęć. Niepotrzebne były jednak- moim zdaniem- w tym rozdziale i w ogóle w pracy o randze doktorskiej tak rozległe uwagi natury przecież bardzo podstawowej, a dotyczące charakteru prawnego dyrektywy jako źródła prawa pochodnego UE, zasad transpozycji dyrektywy do prawa krajowego czy podziału kompetencji w UE. Tu można było zdecydowanie skrócić rozważania przywołując jedynie wnioski sformułowane na podstawie ogólnej, elementarnej wiedzy z tego zakresu na potrzeby problematyki recenzowanej pracy. Rozdział ten, z oczywistych względów bardziej opisowy, z poczynionymi drobnymi uwagami, stanowił niezbędny budulec terminologiczny do dalszych analiz podejmowanych w pracy- aby na tym tle, w kolejnych rozdziałach, przedstawić własny problem badawczy.

### **Drugi rozdział**

W drugim rozdziale pracy przedstawiono przepisy ogólne przeciwdziałające unikaniu opodatkowania, zakres podmiotowy stosowania GAAR. W mojej ocenie w tym ciekawym rozdziale niepotrzebnie nadmiernie rozbudowano warstwę narracji opisowej, przybliżając *expressis verbis* niektóre przepisy i przesłanki ich stosowania, kosztem pogłębionej analizy własnej Autorki. W miejscach jednak, w których Autorka dokonywała odautorskiej analizy przepisów i prowadziła swój wywód, rozważania są niezwykle interesujące i ciekawie uargumentowane. Do takich obszarów pracy zaliczam zwłaszcza podpunkt dotyczący genezy przepisów regulujących klauzulę ogólną przeciwko unikaniu opodatkowania w polskim systemie prawnym i rzetelną oraz interesująco prowadzoną analizę przesłanek stosowania GAAR oraz rozważania dotyczące zmian regulacji GAAR obowiązujące od 1 stycznia 2019 r., a następnie od 1 stycznia 2020 r. oraz od 1 stycznia 2022 r. Wywody Autorki są w tych miejscach dojrzałe, spójne i nawiązują do stanowiska przedstawicieli myśli prawa podatkowego, dorobek doktrynalny zresztą jest przez Autorkę ciekawie i skrupulatnie, rzetelnie przywoływany i komentowany w tym rozdziale i w całej pracy.

Kompetentnie i interesująco Autorka przedstawiła w tym rozdziale znaną dyskusję na temat zmian wprowadzonych na gruncie dyrektywy z perspektywy walki ze zjawiskiem unikania opodatkowania. Na podstawie dokonanych ustaleń i ocen Autorki powstają pytania, po pierwsze: jak Autorka z perspektywy urzeczywistnienia konstytucyjnej zasady proporcjonalności ocenia procedury przekazywania informacji przez jednostki podległe MF o stwierdzonych lub potencjalnych mechanizmach unikania opodatkowania? Drugie pytanie dotyczy natomiast zaobserwowanej przez Autorkę swoistej konkurencji między interpretacjami indywidualnymi a opiniami zabezpieczającymi- jak w ocenie Doktorantki odbudować cechę efektywności stosowania interpretacji indywidualnych i czy oraz jak „pogodzić” instytucję opinii zabezpieczającej i interpretacji indywidualnej z punktu widzenia utrzymania



funkcjonalności tych instytucji (w sensie przedmiotowym) w Ordynacji podatkowej w zakresie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania?

Ciekawe były w tym rozdziale wnioski Autorki dotyczące zwłaszcza skutków oddziaływania GAAR na zwalczanie zjawiska unikania opodatkowania (s. 140-141), zbudowane na podstawie uwag, prawidłowo i interesująco przytoczonych w ślad za przedstawicielami doktryny prawa podatkowego, jak i rozważania nad definicją przesłanki sztuczności, prowadzące do słusznego wniosku o braku zachowania standardów prawidłowej legislacji transpozycji Dyrektywy w odniesieniu do obowiązującej już regulacji GAAR, co nie wynika z zakresu regulacji Dyrektywy, a przyjętego sposobu jej implementacji. Za trafne i odpowiadające postulatowi doktryny prawa podatkowego uznać należy *de lege lata* i *de lege ferenda* postulaty Autorki dotyczące wdrożenia klauzuli w kształcie wynikającym z Dyrektywy i uwagi dotyczące funkcji opinii zabezpieczających (s. 154-155).

### **Trzeci rozdział**

W kolejnym rozdziale Autorka słusznie zajęła się szczególnym mechanizmem przeciwdziałającym unikaniu opodatkowania, transponowanym do polskiego prawa podatkowego w zw. z art. 4 Dyrektywy – ograniczania możliwości odliczania odsetek. Wywody prowadzone w tym rozdziale – zwłaszcza w ostatnim punkcie tego rozdziału zawierającym ocenę Autorki – są interesujące, nowatorskie. Można tylko wyrazić zachętę, że takimi właśnie uwagami ocennymi można było również komentować całą treść rozdziału III, która miejscami ma mocno opisowy charakter. Dostrzec jednak należy niewątpliwą staranność Autorki najpierw w przedstawieniu i opisie warstwy normatywnej, a później w ocenie i komentarzu – szkoda, że zawarty w ostatnim tylko punkcie tego rozdziału. Rekonstruowalny jest tu jednak zamysł Autorki – podobnie jak w innych rozdziałach – najpierw skrupulatnego (miejscami jednak mało syntetycznego) przedstawienia materiału normatywnego, a następnie jego oceny i komentarza przez pryzmat celów i założeń badawczych pracy w ostatnich podsumowujących rozdziałach (tu zwłaszcza ciekawe są uwagi formułowane na s. 238-246). Osiągnięciem Doktorantki w tym rozdziale była zatem rekonstrukcja materiału normatywnego i ocena skuteczności oraz prawidłowości transpozycji Dyrektywy w wybranym zakresie: ograniczania możliwości odliczania odsetek.

Wywody Autorki w tym rozdziale wywołują pytanie o pogłębioną wypowiedź: jak Doktorantka ocenia transpozycję art. 4 Dyrektywy w świetle konstytucyjnych zasad proporcjonalności i pewności prawa?

### **Czwarty rozdział**

W czwartym rozdziale pracy doktorskiej Autorka kompetentnie przedstawiła zagadnienie opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku



przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu (*exit tax*). Analizy przedstawione przez Autorkę w tym rozdziale uznaję za najciekawsze i najbardziej uporządkowane w całej pracy. W mojej ocenie wartość tego rozdziału polega właśnie na tym, że Autorka starała się prowadzić w nim w bardzo mocnym natężeniu przez cały czas narrację analityczną oceną, przywoływała i komentowała dorobek przedstawicieli doktryny prawa podatkowego i orzecznictwo sądowe. Autorka najpierw przedstawiła w tym rozdziale zjawisko przenoszenia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałych zakładów poza granice jurysdykcji państw z perspektywy prawa do opodatkowania niezrealizowanych zysków, a następnie odniosła się do uregulowań Dyrektywy. Podobnie, jak w przypadku konstrukcji innych rozdziałów pracy, Autorka w ostatnim punkcie przedstawiła ocenę własną i własny komentarz dotyczący wpływu zmian wprowadzonych na mocy Dyrektywy na skuteczność przeciwdziałania unikaniu opodatkowania polegającego na przenoszeniu zysków z wykorzystaniem narzędzia jakim jest *exit tax*. Uwagi Autorki zawarte w tym rozdziale są trafne, ciekawie uargumentowane i dowodzą dużej znajomości tej problematyki przez Autorkę.

Doktorantka wyczerpała zasadniczo w tym rozdziale całość problematyki, którą można by w tym miejscu poruszyć, może tylko interesujące byłoby tu jeszcze stanowisko Doktorantki czy konstrukcja podatku od niezrealizowanych zysków przewidująca opodatkowanie wskazanych w regulacji zdarzeń, niezależnie od celów działań podatnika sprawia/może sprawiać, że narzędzie to może nie być li tylko wykorzystywane do walki z unikaniem opodatkowania? Jeśli w ocenie Doktorantki takie zagrożenie jest realne, to jak powinna zatem wyglądać ulepszona wersja tej regulacji? Na podkreślenie zasługuje przedstawienie odnośnych przepisów ustawy CIT w świetle ogólnych celów ATAD i zagadnienia przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, związanego z wykorzystywaniem luk w regulacjach obowiązujących w poszczególnych jurysdykcjach. W rozdziale wykorzystano również prawidłowo fundamentalne w zakresie *tax exit* orzecznictwo TSUE. Ponownie trzeba podkreślić, że rozważania przedstawione w czwartym rozdziale są bardzo zajmującą lekturą. Jest to ciekawy i dobry rozdział tej pracy doktorskiej, zawierający w mojej ocenie najwięcej własnych ocen i uwag Autorki, najwięcej polemiki z przywoływanymi w pracy poglądami przedstawicieli doktryny prawa podatkowego. Wnioski z rozdziału czwartego rozdziału pracy są trafne i dobrze powiązane z wywodami podejmowanymi w tym rozdziale.

## **Rozdział V**

W rozdziale V analizie poddana została transpozycja Dyrektywy w zakresie dotyczącym opodatkowania dochodów zagranicznych spółek kontrolowanych (CFC). Nie były potrzebne, moim zdaniem, w tym rozdziale tak szczegółowe uwagi dotyczące kwestii podstawowych (np. dotyczących chronologii przyjmowanych zmian czy regulacji), a także



przepisywania do pracy niejednokrotnie bardzo obszernych artykułów Dyrektywy (zresztą ta technika prowadzenia wywodu spowodowała zupełnie niepotrzebne zwiększenie objętości pracy). Nie budzi oczywiście wątpliwości konieczność podjęcia rozważań w pracy nad opodatkowaniem dochodów CFC, ale analiza ta mogłaby się odbyć w bardziej syntetycznej, skondensowanej formule. Niemniej ustalenia tego rozdziału korespondują z celami badawczymi pracy i są przedstawione rzetelnie z perspektywy walki ze zjawiskiem unikania opodatkowania. Do najciekawszych fragmentów tego rozdziału należy interesujący punkt 5.10 zawierający trafną ocenę Autorki przedstawianych przepisów i nawiązanie do postawionych celów i tez badawczych pracy z prawidłowym wykorzystaniem dorobku doktryny prawa podatkowego w zakresie tej problematyki. Na szczególną pochwałę i aprobatę zasługuje w tym rozdziale (podobnie jak w poprzednich) prowadzenie własnych badań (w drodze dostępu do informacji publicznej) polegających na pozyskaniu i przedstawieniu danych i informacji, ich uporządkowaniu w wykresach i opatrzeniu komentarzem i oceną.

### **Rozdział VI**

W rozdziale szóstym pracy przeprowadzono analizę implementacji ATAD i ATAD II w zakresie dotyczącym regulacji przeciwdziałających zjawisku unikania opodatkowania z wykorzystaniem rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych. Był to ciekawy rozdział, kompetentnie przygotowany przez Autorkę. Podobnie jednak, jak w poprzednich rozdziałach, niepotrzebnie znalazły się w nim znaczne fragmenty wyłącznie o charakterze opisowym, odtwórczym (m. in. przedstawienie uwag z raportów OECD czy także przywoływanie znacznych fragmentów tekstu normatywnego z Dyrektywy). Opis taki (na znacznym poziomie szczegółowości) absolutnie nie był potrzebny w tym rozdziale. O wiele ciekawsza byłaby tu syntetyczna analiza uwzględniająca niektóre uwagi z raportów. Niemniej treści przedstawione w tym rozdziale są prawidłowe, uwagi trafne- i niejako już tradycyjnie- najciekawszym punktem w tym rozdziale są uwagi i oceny własne Autorki (6.8).

Zakończenie pracy doktorskiej stanowi logiczne i staranne podsumowanie ustaleń i analiz poczynionych w poszczególnych rozdziałach pracy. W zakończeniu odniesiono się do postawionych w pracy celów oraz hipotez badawczych.

### **III. Ocena strony formalnej pracy doktorskiej**

Ocena formalna pracy doktorskiej mgr K. Adydan jest pozytywna. Cała praca sporządzona została zasadniczo starannym i poprawnym językiem prawniczym. Wywody Autorki są jasne, komunikatywne, a przypisy zostały sporządzone wnikliwie.

W każdej jednak pracy pojawiają się pewne niedoskonałości, które należałoby skorygować, ale które nie przesłaniają ogólnego, pozytywnego oglądu i oceny całej pracy.



Tytułem przykładu, który może posłużyć na przyszłość jako wyeliminowanie pewnych usterek i dbałość o stronę formalną, warto rozważyć modyfikacje m. in. w poniżej wskazanym zakresie. Na s. 547 pracy w spisach końcowych pracy- moim zdaniem wadliwie- akty pochodne prawa UE znalazły się pod tytułem punktu akty prawa międzynarodowego. Nie zostały one również uporządkowane chronologicznie datą uchwalenia. Podobna uwaga dotyczy nazewnictwa punktu na s. 548 i podania zestawienia orzecznictwa sądów unijnych i krajowych. Element pośpiechu jest również zauważalny w zestawieniu aktów prawa polskiego i braków w precyzyjnym zaznaczaniu informacji o tekstach jednolitych czy informacji o tekstach jednolitych z późniejszymi zmianami analizowanych ustaw, informujących przecież o aktualnym, obowiązującym stanie prawnym. I w tym przypadku brakuje chronologicznego ujęcia zestawienia aktów prawa polskiego. Szkoda również, że wykaz bibliograficzny nie został do końca uporządkowany alfabetycznie i ponumerowany. Pojawiają się też błędy w nazwiskach autorów przywoływanych publikacji, np. w przypisie nr 71 powinno być. P. Borszowski, a nie P. Boroszowski. Na s. 38 „sensu stricto” albo „stricte” a nie „sensu stricte”. Podobnie w przypisie nr 303 (s. 113) nie E. Drozdowski, tylko E. Drozdowski; podobnie w przypisie nr 541, raz T. Kozieradzki, a raz T. Kosieradzki.

W pracy pojawiają się też logiczno-gramatyczne usterki językowe i techniczne, np. w przypisie nr 310 czy liczne sformułowania „rozdział” czy „podrozdział skupia się na” – rozdział czy podrozdział nie ma zdolności skupiania się!

Miejscami należy zwrócić również uwagę na sposób konstrukcji rozdziałów i nadmierne, nieuzasadnione merytoryką rozważań, rozdrobnienie treści w podpunktach, niepotrzebnie- moim zdaniem. Podobnie zawieranie w rozdziale uwag wstępnych, ogólnych jako podpunktów do podpunktów- skoro już w każdym rozdziale te uwagi wstępne zostały słusznie na początku rozdziału każdorazowo wprowadzone, np. pkt. 1.9 i 1.9.1., a potem dalej w 1.9.3 *geneza i nadal uwagi ogólne* i podobnie 1.9.4 *ogólne uwagi* dotyczące dyrektywy- gdzie niepotrzebnie przybliżano kwestie na poziomie pracy doktorskiej – oczywiście. Zresztą tę technikę- która nadmiernie rozbudowała pracę o warstwę znaną- opisową- zastosowano również w rozdziale II, III i następnych. W mojej ocenie zastosowany sposób konstrukcji podpunktów w rozdziałach, mało syntetyczny, jest nadmiernie rozbudowany, co prowadzi nie tylko do miejscami powtarzania treści, ale również tworzenia zbyt krótkich podpunktów, które merytorycznie mogłyby podlegać umieszczeniu w innych częściach pracy, co zarazem prowadziłoby do skrócenia całości rozprawy, vide np. 2.6.3 czy 3.4.3.7, czy sprawozdawczy jedynie 4.4.6, albo „stawkowy” 4.5.6.

Gwoli obowiązków recenzenckich należy również sformułować podstawową uwagę dotyczącą poprawności posługiwania się terminem „wspólnotowy” w całej pracy, w której zamiennie



stosowane były terminy „wspólnotowy” i „unijny”. Nie stosuje się już zwrotu „wspólnotowy” czy „prawo wspólnotowe”, a jedynym właściwym po Traktacie z Lizbony jest termin „unijny”, czy „prawo unijne”.

Na aprobatę zasługuje wykorzystane w pracy bogatej, ciekawej i zróżnicowanej, literatury oraz bazy dokumentacyjnej i statystycznej. W pracy wystarczająco wykorzystano materiał orzeczniczy. Za znaczny uznać trzeba objęty analizami w rozprawie materiał normatywny i ciekawe własne wykresy oraz zestawienia Autorki.

#### **IV. Ogólna ocena rozprawy doktorskiej**

W pracy, dzięki przeprowadzonej ciekawej analizie, wykazano, że regulacje Dyrektywy implementowane do polskiego porządku prawnego mają na ogół wysoki potencjał do wywierania pozytywnego wpływu na ograniczenie praktyk podmiotów gospodarczych stanowiących unikanie opodatkowania. Z kolei wykazano również, że implementacja Dyrektywy w zakresie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, gdzie ustawodawca podjął decyzję o modyfikacji dotychczas obowiązującej w OP konstrukcji, zwiększyła niedookreśloność tej regulacji, a tym samym wpłynęła na zwiększenie niepewności prawnej podatnika. Jak dalej słusznie dowodzi Autorka, sposób implementacji Dyrektywy w tym zakresie wywołuje pytania o zgodność regulacji z prawem unijnym i standardem konstytucyjnym. Krytycznie został oceniony przez Autorkę brak wprowadzenia przez polskiego ustawodawcę warunków opcjonalnych, pozwalających na zmniejszenie restrykcji stosowania regulacji po stronie podatników w odniesieniu do unormowania limitującego koszty finansowania dłużnego oraz ukierunkowanie opodatkowania dochodu CFC na całą zagraniczną jednostkę, zamiast na dochód sztucznie przetransferowany do CFC.

Autorka zaproponowała również swoją, udaną ocenę sposobu transpozycji Dyrektywy do polskiego prawa podatkowego w zakresie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Szczególnie ważna i słuszna stała się prawnicza diagnoza Autorki, zgodnie z którą przeprowadzona transpozycja Dyrektywy wpływa negatywnie na poziom skomplikowania otoczenia prawno-podatkowego i wpływa negatywnie na zaufanie obywateli, podatników do państwa i prawa. Ciekawym ustaleniem Autorki stało się również sformułowanie twierdzenia o trudnościach prowadzenia badań nad wpływem zjawiska unikania opodatkowania na sferę budżetową w Polsce z uwagi na ograniczony zakres działalności analitycznej MF oraz brak metody szacowania luki podatkowej w CIT. Tym bardziej cenne są ustalenia Autorki poczynione na podstawie własnych badań i analiz prowadzonych przy wykorzystaniu sprawozdań z wykonania budżetu państwa za lata 2018-2020 (s.531 i n).

Za ciekawe uznać należy również postulaty Autorki zawarte na s. 534 pracy doktorskiej.



Analizy w pracy doktorskiej prowadzone były starannie dla osiągnięcia postawionych we wstępie celów badawczych i udzielenia odpowiedzi na postawione pytania badawcze. Z postawionych zamierzeń i zadań Doktorantka wywiązała się w stopniu dobrym, wybierając do analizy ciekawy materiał normatywny.

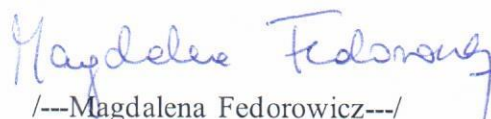
Wnioski końcowe pracy dobrze korelują ze wstępem do pracy, postawioną tam główną hipotezą i odnoszą się do zrealizowanych celów badawczych pracy.

#### **V. Konkluzja**

Praca Pani mgr K. Adydan „*Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w świetle implementacji Dyrektywy ATAD i ATAD II do polskiego systemu podatkowego*” jest pod względem formy, treści, sformułowanej hipotezy, celów i wniosków końcowych rozprawą doktorską, która zasługuje na pozytywną ocenę. Uważam, że recenzowana praca odpowiada wymogom, które stawiane są rozprawom doktorskim, gdyż stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego i potwierdza kompetencje Autorki do samodzielnego prowadzenia badań naukowych oraz Jej wiedzę w dyscyplinie nauk prawnych.

Tym samym rozprawa Pani mgr K. Adydan spełnia wszystkie wymogi art. 187 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce.

Wnoszę zatem o dopuszczenie Pani mgr K. Adydan do dalszych etapów zmierzających do nadania stopnia naukowego doktora w dziedzinie nauk społecznych, w dyscyplinie nauki prawne.

  
/---Magdalena Fedorowicz---/