

Prof. dr hab. Andrzej Gomułowicz
Katedra Prawa Finansowego
Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza

Poznań, 1 sierpnia 2021 roku

Recenzja
rozprawy doktorskiej mgr. Marka Mikuły
„Zasada sprawiedliwości a podatkowe aspekty funkcjonowania
spółek prawa handlowego”, ss. 234
Katowice 2020

Problematyka respektowania przez prawodawcę zasady sprawiedliwości opodatkowania ma dla budowy systemu podatkowego podstawowe znaczenie. Decyduje bowiem o tym, czy: (1) obowiązki podatkowe ustalone są tak, że znajduje w nich realizację zasada równości i powszechności, mająca swój wymiar konstytucyjny; (2) w trakcie procesu legislacyjnego prawodawca przestrzega zasad prawidłowej legislacji podatkowej. Recenzowana praca wpisuje się w ten nurt dotychczasowego dorobku doktryny, który formułuje tezę, że także w prawie podatkowym musi być przez prawodawcę respektowany aspekt etyczny, albowiem Konstytucja określa także, i to czyni w aspekcie systemowym, co stanowi fundament wartości aksjologicznych, a zatem, kierując się zespołem tych wartości, także prawodawca musi, oprócz aspektu fiskalnego, doceniać znaczenie równości, powszechności, a także zasady proporcjonalności w opodatkowaniu.

Rozprawa doktorska, i to jest jej zaleta, rozgranicza istotne pod względem metodologicznym zagadnienia, a mianowicie: problem badawczy, tezę badawczą, a także szczegółowe hipotezy, które łącznie z tezą mają być zweryfikowane w treści pracy. Teza badawcza, którą Autor sformułował brzmi następująco – „W wybranych aspektach tworzenia i stosowania prawa podatkowego w obszarze funkcjonowania spółek prawa handlowego dochodzi do naruszenia zasady sprawiedliwości”. Teza ta wiąże się z trafnie wskazaną problematyką badawczą, a mianowicie ustaleniem zakresu zasady sprawiedliwości podatkowej i jej znaczenia dla systemu podatkowego, a także ustalenie, czy obecnie obowiązujące przepisy prawa podatkowego, dotyczące opodatkowania spółek prawa handlowego, realizują zasadę

sprawiedliwości opodatkowania. Hipotezy badawcze sformułowane przez Autora, a jest ich pięć, w sposób merytorycznie uzasadniony wkomponowują się zarówno w problematykę badawczą, jak i tezę badawczą. Zatem istnieje – z punktu widzenia tytułu pracy – merytoryczny związek, który pozwala w sposób kompleksowy, a więc wszechstronny, poddać analizie i ocenić, a zatem i rozwiązać, problem wyrażenie sformułowany w tezie badawczej.

Interesujące jest to, że Autor formułuje układ swojej pracy w konwencji następującej: poddaje analizie problematykę zasady sprawiedliwości w prawie podatkowym, a na jej tle umieszcza rozdziały dotyczące: funkcjonowania spółek prawa handlowego na gruncie przepisów prawa handlowego; oraz aplikacji zasady sprawiedliwości do opodatkowania spółek prawa handlowego; europejskich i międzynarodowych mechanizmów ochrony zasady sprawiedliwości podatkowej w zakresie funkcjonowania spółek prawa handlowego; opodatkowania spółek prawa handlowego w wybranych systemach podatkowych krajów europejskich.

Każdy rozdział jest poprzedzony wprowadzeniem i kończy się punktem dotyczącym wniosków częściowych. I to też jest dobry zabieg metodologiczny, albowiem pozwala określić, jakie zagadnienia i w jakim zakresie, a także dlaczego, będą analizowane w każdym z pięciu rozdziałów. We wszystkich pięciu rozdziałach, z wyjątkiem jednego, tj. rozdziału 3, merytoryczne wątki dotyczące wprowadzenia są ujęte kompleksowo. Natomiast w rozdziale 3, na s. 100, to zaledwie dwa skromne akapity. Każdy z pięciu rozdziałów kończy się dobrze sformułowanymi i dobrze uzasadnionymi wnioskami częściowymi. I tak, te wnioski w kolejności rozdziałów, ujęte są odpowiednio na stronach: rozdział 1 – s. 45-46; rozdział 2 – s. 97-99; rozdział 3 – s. 139-141; rozdział 4 – s. 163-165; rozdział 5 – s. 196-198. To, co wyróżnia wnioski Autora to przede wszystkim ich związek z treścią analiz dokonanych w każdym rozdziale. Ponadto, są one ujęte w sposób jasny, logiczny, a przy tym dobrze uargumentowane. Jest jeszcze jeden rozdział, a mianowicie rozdział 6, który pełni funkcję zakończenia. I jego tytuł brzmi następująco: „Zakończenie. Postulaty *de lege ferenda*. Ewaluacja realizacji hipotezy badawczej”.

Zatem, pomiędzy hipotezą badawczą i szczegółowymi hipotezami istnieje merytoryczny związek przejawiający się w treści każdego z pięciu rozdziałów. Dzięki temu Autor może zweryfikować założenie badawcze przyjęte w odniesieniu do całej pracy (teza badawcza) i może też zweryfikować pięć hipotez badawczych z uwagi na to, że każda z tych pięciu hipotez osadzona jest w treści odrębnego rozdziału.

Oznacza to, że na użytek każdego z pięciu rozdziałów Autor sformułował hipotezę badawczą, którą poddaje w tym rozdziale analizie.

Uważam, że systematyka przyjęta w pracy, a dotycząca kolejności rozdziałów oraz ich wewnętrzny porządek (układ) jest zgodna z zasadami metodologii.

Trafnie Autor w rozdziale 1 poddaje analizie sposoby rozumienia zasady sprawiedliwości w prawie podatkowym. Układ tego rozdziału jest bardzo dobrym wprowadzeniem do dwóch kolejnych rozdziałów, tj. rozdziału 2 i 3, albowiem pokazuje, jakie jest zderzenie założeń teoretycznych odnoszących się do treści tej zasady a praktyką prawodawcy. Analiza dokonana w tym rozdziale byłaby pełniejsza, gdyby Autor uwzględnił jeszcze kilka pozycji, które zostały pominięte. Przede wszystkim chodzi o monografie następujących Autorów: R. Gwiazdowski, *Sprawiedliwość a efektywność opodatkowania*, Warszawa 2001; *Ekonomiczny aspekt opodatkowania*, Warszawa 2004; F. Grądalski, *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Warszawa 2006; A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości opodatkowania w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Warszawa 2003; *Podatki a etyka*, Warszawa 2013; W. Sadowski, *Teoria sprawiedliwości. Podstawowe zagadnienia*, Warszawa 1998; C. Kosikowski, *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007; Z. Ziemiński, *Porządek rozprawiania o sprawiedliwości*, Państwo i Prawo 1980, z. 10; oraz tego Autora, *O pojmowaniu sprawiedliwości*, Lublin 1992; *Sprawiedliwość społeczna jako pojęcie prawne*, Lublin 1996. Brak jest również monografii S. Rosmarina, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939.

W rozdziale 1 analizy Autora dotyczące zasad sprawiedliwości w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego oraz w kontekście zasady demokratycznego państwa prawnego powinny być wsparte m.in. opracowaniami autorstwa Janusza Trzcńskiego, a mianowicie: *Sprawiedliwość społeczna w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego i Naczelnego Sądu Administracyjnego. Zarys problematyki*, (w:) *Sprawiedliwość społeczna w polityce polskiej*, Kraków 2016; *Bezpośrednie stosowanie naczelných zasad konstytucyjnych przez sądy administracyjne*, *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego* 2011, nr 3; *O znaczeniu Konstytucji jako ustawy zasadniczej państwa*, *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego* 2010, nr 5-6.

Jako uzupełnienie tej problematyki należałoby jeszcze wskazać na opracowanie A. Stempkowskiego, *Zasada proporcjonalności w europejskiej kulturze prawnej*, Warszawa 2010 oraz opracowanie M. Zielińskiego, *Zasady i wartości konstytucyjne*, (w:) *Zasady naczelné Konstytucji RP*, Szczecin 2010.

Bez wątpienia zarówno rozdział 1, jak i analizy dokonane w pozostałych zyskałyby na wyrazistości i znaczeniu, gdyby Autor te opracowania uwzględnił.

W ramach krytycznego nurtu recenzji wskazać też trzeba na rozdział 6. Moja wątpliwość, a jednocześnie zarzut, jest następujący. Zakończenie powinno wskazywać na systemowe rozwiązanie, zarówno tezy badawczej, jak i przyjętych hipotez szczegółowych. A zatem, czy zakończenie spełnia taką funkcję? W tytule tego rozdziału jest m.in. zwrot „postulaty *de lege ferenda*”. I problem dotyczy następującego aspektu. Nie odnajduję w treści rozdziału 6 (Zakończenie) analiz systemowych, jest w nich natomiast powtórzenie, i to dosłowne, wniosków, które stanowiły podsumowanie każdego z pięciu rozdziałów. To nie jest zatem żadna nowość. I tak, w rozdziale 6, na s. 200-201, znajdują się te same wnioski, które Autor ujął w rozdziale 1 na s. 45-46. Na s. 201-202 te same wnioski, które ujęte są w rozdziale 2 na s. 97-99. S. 202-203 to przepisane wnioski rozdziału 3 ze s. 139-141. Natomiast na s. 204-205 znajdują się wnioski z rozdziału 4 ujęte na s. 163-165, a na s. 206-207 wnioski ujęte w rozdziale 5 na s. 196-198. Gdy chodzi natomiast o tytuł sugerujący, że w rozdziale tym sformułowane są wnioski *de lege ferenda*, to Autor zastosował tutaj następujący manewr. Mianowicie, po przytoczeniu tych samych wniosków ujętych uprzednio w pięciu rozdziałach, odpowiednio na s. 202, 203 oraz 205 użył sformułowania następującego: „*de lege ferenda* zasadne jest całkowite utrzymanie neutralności podatkowej, procesów przekształceń, łączenia czy podziałów spółek prawa handlowego, pod warunkiem, że nie prowadzą do unikania opodatkowania czy też agresywnej optymalizacji podatkowej” (s. 202). Następnie, „*de lege ferenda* wskazać należy, że system wydawania interpretacji indywidualnej w zakresie funkcjonowania spółek prawa handlowego powinien zostać zmodyfikowany poprzez ujednoczenie wydawania interpretacji indywidualnych w zakresie reorganizacji spółek prawa handlowego. Ministerstwo Finansów powinno również zwiększyć zakres oraz ilość wydawanych interpretacji ogólnych, a także objaśnień podatkowych celem zachowania zasady pewności prawa stanowiącej element zasady sprawiedliwości opodatkowania.” I jeszcze, „*de lege ferenda* wskazać należy, że raportowanie schematów podatkowych w zakresie funkcjonowania spółek prawa

handlowego powinno zostać ograniczone wyłącznie do uzgodnień transgranicznych. Jednocześnie, wobec braku jednoznacznych przepisów związanych z wykładnią i interpretacją postanowień dotyczących schematów podatkowych, zasadna wydaje się interwencja ustawodawcy w zakresie wprowadzenia możliwości weryfikacji przez podatników, czy dane uzgodnienie spełnia obowiązek raportowania danego uzgodnienia jako schematu podatkowego.”

Wzbogaca naukę prawa podatkowego, i to w kontekście aspektu zasady sprawiedliwości, bardzo wszechstronna, bogata treść rozdziału 2 i 3. Jest to wnikliwe, sumienne i z bardzo dużym znawstwem, zarówno sformułowanie, jak i rozwiązanie ważnego teoretycznie i praktycznie problemu naukowego. Imponuje w tych rozdziałach umiejętne łączenie nurtu dogmatycznego z teoretycznym, a także bardzo rzetelne i dobre wykorzystanie orzecznictwa (jest to zarówno orzecznictwo sądów administracyjnych, sądów powszechnych oraz Trybunału Konstytucyjnego i Sądu Najwyższego, a także Trybunału Sprawiedliwości UE). Ważne jest to, że Autor nie poprzestaje na przytoczeniu tezy rozstrzygnięcia sądowego, ale samodzielnie poszukuje rodowodu problemu, o którym decydował sąd, i co istotne, ocenia zasadność i trafność przyjętej tezy.

Uzupełnieniem nurtu analiz dotyczącym zasady sprawiedliwości w kontekście zasad funkcjonowania spółek prawa handlowego, są ważne dwa kolejne rozdziały, te, które wiążą się z europejskimi i międzynarodowymi mechanizmami ochrony sprawiedliwości podatkowej w odniesieniu do tych spółek. Rozdział 4 jest pod względem metodologicznym ujęty bardzo dobrze. Istnieje związek pomiędzy założeniami wynikającymi z hipotezy badawczej przyporządkowanej temu rozdziałowi, a układem, strukturą i zakresem analiz. Wnioski, które rozpoczynają się na s. 163 są wyczerpujące i trafnie uzasadnione. I właśnie te wnioski w rozdziale 4, ujęte w trzech rozbudowanych punktach, mają taki wymiar systemowy.

Porównawcza analiza dotyczy w rozdziale 5 rozwiązań przyjętych w Republice Czeskiej, Hiszpanii, Niemczech, a także Estonii. Jest to analityczna charakterystyka rozwiązań przyjętych w odniesieniu do zasad spółek prawa handlowego, oceniana w związku z postulowaną przez Autora zasadą sprawiedliwości opodatkowania. I w tym przypadku, również wnioski częściowe na s. 196-198 oddają w sposób analityczny ocenę Autora dotyczącą rozwiązań przyjętych w każdym z tych państw, i co więcej, Autor odnosi tę ocenę także do systemu obowiązującego w Polsce.

Powstała bardzo interesująca praca; bez wątpienia ma charakter monograficzny. Jest w niej zawarta wielowątkowa i wielopoziomowo prowadzona analiza sposobu respektowania przez prawodawcę zasady sprawiedliwosci w odniesieniu do spółek prawa handlowego. Praca ma charakter twórczy, nie jest powielaniem dotychczas przyjętych schematów, a jednocześnie skłania do polemik z Autorem. I te polemiki to jest także wartość, którą trzeba docenić. Uważam, że motto, które przyjął Autor: „*The power of tax involves the power to destroy*. J. Marshall” zostało dowiedzione w treści doktorskiej monografii.

Konkluzja

Rozprawa doktorska mgr. Marka Mikuły „Zasada sprawiedliwosci a podatkowe aspekty funkcjonowania spółek prawa handlowego”, ss. 234 Katowice 2020 jest oryginalnym, własnym i twórczym rozwiązaniem problemu badawczego. Pisana jest z dużą konsekwencją i dużym reżimem intelektualnym, stanowi ważny wkład w rozwój nauki prawa podatkowego, umiejętnie łączy aspekty teoretyczne z dogmatycznymi. Bez wątpienia dowodzi umiejętności samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. Pomimo uwag krytycznych jest to dobra praca, zarówno w formie, jak i treści oddaje w sposób wyczerpujący całość zagadnień objętych zakresem badawczym. W pełni odpowiada standardom wskazanym w art. 13 ustawy o stopniach naukowych i tytule naukowym i dlatego wnoszę o dopuszczenie Pana mgr. Marka Mikuły do dalszych etapów postępowania zmierzającego do nadania stopnia naukowego doktora nauk prawnych.

