

dr hab. Mariola Lemonnier, prof. ASzWoj
Instytut Prawa
Akademia Sztuki Wojennej
Warszawa

Warszawa 24.05.2021.

Recenzja rozprawy doktorskiej mgr. Marka Mikuły zatytułowanej „Zasada sprawiedliwości a podatkowe aspekty funkcjonowania spółek prawa handlowego”

W związku z powierzeniem mi funkcji recenzenta pracy doktorskiej pismem z dnia 12 maja 2021 roku przez Dziekana Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego prof. dr hab. Czesława Martysza przedkładałam recenzję pracy doktorskiej mgr. Marka Mikuły zatytułowanej „Zasada sprawiedliwości a podatkowe aspekty funkcjonowania spółek prawa handlowego” napisanej pod kierunkiem naukowym prof. dr hab. Jadwigi Glumińskiej-Pawlic. Stwierdzam, że przedłożona rozprawa doktorska stanowi oryginalne rozwiązanie przez Doktoranta zagadnienia naukowego, wykazuje jego wiedzę teoretyczną w dyscyplinie naukowej ”Prawo” i potwierdza umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. Praca Doktoranta stanowi opracowanie ważnego i aktualnego zagadnienia badawczego, może być przedmiotem dalszych czynności w ramach przewodu doktorskiego.

1. Zakres tematu, stan badań naukowych

Tematyka opodatkowania spółek prawa handlowego w kontekście zasady sprawiedliwości jest tematem doniosłym i ważnym ponieważ prawodawca podatkowy w Polsce nie ujednolicił pojęć z zakresu prawa handlowego i stosuje bardzo zróżnicowaną terminologię. W ustawach dotyczących podatków dochodowych posługuje się terminem spółka, w ustawie o podatku od towarów i usług i ustawie o podatku akcyzowym używa terminu osoby prawnej i jednostki nieposiadającej osobowości prawnej, natomiast w jeszcze innych ustawach podatkowych stosuje pojęcie spółki niemającej osobowości prawnej, obejmując tym pojęciem także spółki cywilne. W ten sposób autonomia prawa podatkowego wkracza w normatywne typy spółek

prawa prywatnego, mając na celu realizację celów fiskalnych. Temat jest zatem bardzo aktualny.

Autor dysertacji zauważył, że istotne jest powiązanie zasady sprawiedliwości opodatkowania i swobody kształtowania struktury organizacyjnej i kapitałowej przedsiębiorców, jest to bowiem także jeden z elementów przewagi systemów prawa w kontekście międzynarodowym, co wykazał w części prawnoporównawczej pracy.

Waga omawianego tematu jest tym większa, że zakres pracy jest bardzo szeroki ponieważ obejmuje ustroj, funkcjonowanie i restrukturyzację spółek prawa handlowego w kontekście wielu podatków.

Tematyka powiązania prawa prywatnego i prawa publicznego jest rzadko spotykana w literaturze przedmiotu, ze względu na zróżnicowanie podejścia i odmienne metody regulacyjne. Dysertacja otwiera i kontynuuje to jak najbardziej słuszne podejście, ze względu na konieczność spójności systemowej i zachowania sprawiedliwości opodatkowania jako skutecznego środka prawnego.

Autor uwzględnił, co nie jest standardem w pracach prawniczych, wątek historii myśli ekonomicznej przy omawianych zagadnieniach. Oczywiście w przyszłości można także odnieść się do współczesnej myśli badającej efektywność ekonomiczną badanego zakresu zjawisk, co oczywiście nie umniejsza znaczenia przedłożonych rozważań przez Doktoranta w pracy.

Teoretyczna doniosłość tematu jest dobrze zauważona, zakres tematyki jest bardzo szeroki, stąd w niektórych tytułach rozdziałów widać konieczność posłużenia się przez Autora określeniem „wybranych” zagadnień, co jest wystarczająco uzasadnione.

Tematyka omawiana w pracy jest wielopłaszczyznowa, porusza najważniejsze zagadnienia, jednocześnie stanowi dobry fundament do rozważań naukowych.

2. Cel rozprawy i metody badawcze

Autor bardzo szeroko przedstawia cele pracy, wskazując, że dotyczą one krytycznej analizy prawa podatkowego regulującego funkcjonowanie spółek i polityki regulacyjnej stosowanej wobec podatników, którzy powinni mieć możliwość racjonalnego i swobodnego kształtowania struktury prawnej i kapitałowej przedsiębiorstw. Wśród celów szczegółowych Doktorant postawił zadania dotyczące sposobu wykonania celów badawczych i określił pytania badawcze w tym zakresie.

Hipoteza szczegółowa uwzględnia zarówno etap egzystencji spółek, obejmuje także moment tworzenia prawa jak i jego stosowania oraz wykładni. Tak przedstawione cele szczegółowe zakładają bardzo szeroki wachlarz zagadnień, wielość kryteriów na każdym poziomie analizy.

Doktorant przedstawił obszary, które zostały przez niego ujęte w badaniach szczegółowych. Dotyczą one ujęcia historycznego zasady sprawiedliwości, związków sprawiedliwości opodatkowania z innymi zasadami prawa, stanu przepisów prawa podatkowego i jego naruszeń w zakresie spółek prawa handlowego, propozycji zmian w omawianym obszarze, przedstawienia sprawiedliwości opodatkowania w prawie Unii Europejskiej i wybranych krajach UE.

Szczegółowe przedstawienie hipotez badawczych obejmuje pięć punktów z których wszystkie zostały wnikliwie omówione w pracy i uzasadnione. Cele postawione na wstępie rozprawy weryfikują hipotezy badawcze i przedstawiane wnioski cząstkowe.

Doktorant prawidłowo określa zespół metod badawczych, przyjmuje metodę dogmatyczno-prawną polegającą na analizie przepisów oraz metodę teoretyczno-prawną polegającą na przedstawieniu wykładni poszczególnych przepisów, prezentuje także doktrynę i orzecznictwo. W pracy wykazuje dedukcyjny charakter wnioskowania, podczas gdy słusznie w badaniach empirycznych zastosował metodę indukcji. Należy podkreślić, że Doktorant posłużył się metodą analizy empirycznej z dziedziny nauk społecznych i ekonomicznych. Umiejętnie wykorzystał metodę historyczno-prawną przy omawianiu sprawiedliwości opodatkowania w prawie polskim, głównie w celu przedstawienia ewolucji przepisów do czasów współczesnych.

Komparatystyka i horyzont międzynarodowy i europejski omawianych zagadnień są bardzo ważne i potrzebne. Współpraca międzynarodowa w szczególności europejska, jest częścią integralną badań naukowych także w zakresie prawa podatkowego.

Analizie poddano wiele orzeczeń sądów i Trybunałów, poglądy doktryny, piśmiennictwo naukowe, interpretacje indywidualne wydawane przez organy podatkowe. W pracy analizowano dane statystyczne GUS i inne ważne dane gromadzone przez odpowiednie podmioty.

Warsztat naukowy Doktoranta jest dojrzały, obejmuje szeroki zakres wiedzy i możliwości wypowiedzi naukowej w zakresie prawa.

3. Konstrukcja pracy, treść rozprawy, uwagi merytoryczne

Praca składa się ze wstępu, sześciu formalnych rozdziałów. Ostatni rozdział stanowiący zakończenie jest omówieniem postulatów *de lege ferenda* i ewaluacją hipotezy badawczej.

Plan pracy jest bardzo szczegółowy i skonstruowany według zróżnicowanych kryteriów. Nieznacznie może niepokoić ilość podpunktów w każdym z rozdziałów ale Doktorant stara się jak najbardziej dokładnie umieścić proponowane rozważania w kolejnych rozdziałach.

Pierwszy rozdział o charakterze historyczno - terminologicznym dotyczy zasady sprawiedliwości w prawie podatkowym. Słusznie Autor oddziela sprawiedliwość od zasady sprawiedliwości i przenosi nas do poszczególnych epok mających znaczenie dla omawianego ujęcia. Jako pewne zadanie na przyszłość, zważywszy na szerokie możliwości badawcze Doktoranta, można zasugerować zajęcie się tematyką sprawiedliwości podatkowej przez pryzmat ekonomicznej analizy prawa. Nawiązuje do niej w wybranych miejscach w pracy ale może pozwolić sobie w przyszłości na rozważania na temat jakie impulsy można wyodrębnić dla zmiany zachowań podatników czy narzędzi efektywnej polityki gospodarczo-finansowej w głównych nurtach kierunku *Law & Economics*. Tym nie mniej zastosowany wachlarz metod badawczych do podejmowanego tematu został wykorzystany w bardzo dobry sposób.

Rozdział drugi jest napisany pod kątem funkcjonowania spółek prawa handlowego patrząc przez pryzmat prawa podatkowego. W rozdziale znalazły się opisy opodatkowania spółek prawa handlowego w II Rzeczypospolitej do 1989 roku i analiza opodatkowania od momentu powstania spółki do likwidacji, przekształcenia czy podziału i połączeń. Zakres tego rozdziału jest bardzo szeroki i wymagał niewątpliwie dużej umiejętności syntetyzowania wiedzy, a nawet skracania horyzontu prezentacji z powodu bardzo szczegółowych i technicznych rozwiązań. Autor także dokonuje wyborów, omawia zarys problemów ponieważ oprócz tematyki prawa handlowego musiał ująć tematykę poszczególnych podatków mających zastosowanie do omawianych czynności.

Podobnie należało dokonać wyborów tematyki w rozdziale trzecim, gdyż zastosowanie zasady sprawiedliwości do opodatkowania spółek prawa handlowego znajduje odzwierciedlenie w bardzo wielu zagadnieniach prawa podatkowego. Należało raczej jednak dokonać uzasadnienia wyboru, chociaż w odróżnieniu od rozdziału następnego można się było posłużyć określeniem prawa polskiego. Skupiając się na tym, że system opodatkowania spółek prawa handlowego nie jest wolny wad w zakresie tworzenia, stosowania i wykładni prawa

podatkowego, dokonano pewnej eliminacji problematyki w celu uzyskania efektu spójności treści co należy ocenić jako poprawne.

Dwa ostatnie merytoryczne rozdziały odnoszą się do mechanizmów ochrony zasady sprawiedliwości podatkowej w prawie UE, międzynarodowym i na koniec ujęciu porównawczym. Analiza dokonana w tych rozdziałach jest wieloaspektowa. Jedynie co do wyboru państw analizowanych pod kątem opodatkowania spółek należałoby wspomnieć o odmiennym systemie podatkowym w Hiszpanii w stosunku do Polski tak aby lepiej zrozumieć poziom różnic akcentowanych przez Doktoranta. Tym nie mniej wybór krajów zaproponowanych do porównania jest bardzo trafny i wnosi wiele do komparatystyki podatkowej w Polsce.

Całość pracy jest napisana pod kątem podporządkowania się celom badawczym, które Autor akcentuje we wprowadzeniach czy wnioskach cząstkowych. Właściwie stosuje argumentację i zachowuje proporcje treści poszczególnych rozdziałów, umiejętnie dokonując wyboru tematyki i dokonując syntezy.

Doktorant dokonał analizy zjawisk opodatkowania spółek prawa handlowego eliminując jednak dla potrzeb uwzględnienia rozmiarów pracy, inne występujące w krajach europejskich formy spółek prawa handlowego, jak na przykład funkcjonujące od pewnego czasu akcyjne spółki proste i czekające na wprowadzenie odpowiedniki spółki krajowej - europejskie spółki proste. Ewidentnie Doktorant musiał dokonać wyboru stanu prawnego i zachować pewne statyczne jego ujęcie, gdyż ze względu na horyzont celów i zagadnień badawczych należało dokonać racjonalnego wyboru tematyki. Tym nie mniej zachęcam do dalszego poszukiwania rozwiązań dla tak nieodległej przyszłości prawa spółek w Unii Europejskiej. Z posiadaną wiedzą i warsztatem naukowym Doktorant będzie mógł analizować rozwiązania dopasowujące polskie zasady do nowych form występowania spółek.

W pracy właściwie wyodrębniono zagadnienia ogólne i szczegółowe. Autor ze zrozumieniem analizuje pojęcia zarówno prawa handlowego jak i podatkowego, dopasowuje aparat pojęciowy do wielopłaszczyznowej analizy przedmiotu. Umiejętnie rozważa stan prawny, wskazuje na ewolucję stanowisk, poglądów czy judykatury, wykazuje kryteria i klasyfikuje zagadnienia poddawane rozważaniom. Wydaje się także, iż w pracy można było mocniej zaakcentować asymilację pojęcia sprawiedliwości podatkowej i sprawiedliwości opodatkowania, zważywszy na to, że Doktorant przywiązuje wagę do pojęć stosowanych w omawianym zakresie.

Ogólnie można przyjąć że główna teza badawcza czyli krytyczna analiza prawa podatkowego regulującego funkcjonowanie spółek prawa handlowego jest poprawna. Utrudnianie lub uniemożliwianie prawidłowego swobodnego kształtowania struktury prawnej i kapitałowej powoduje, iż wniosek Autora o tym, że obecny system podatkowy w Polsce nie spełnia w wybranych aspektach wymogów sprawiedliwego systemu podatkowego jest poprawny i uzasadniony. Dodatkowo Autor podkreśla że naruszenie zasady sprawiedliwości ma miejsce na etapach tworzenia i stosowania i wykładni prawa, zarówno przez organy podatkowe jak i administracyjne. Wyodrębnione w ostatnim podsumowującym rozdziale wnioski dotyczą zróżnicowania funkcjonowania spółek osobowych i kapitałowych przez prawo podatkowe, zauważenie braku neutralności podatkowej w momencie ograniczonym co prawda ale odnoszącym się do zawiązywania spółek, ograniczenia tejże neutralności w momencie przekształcenia, łączenia czy podziału spółek, a także braku zachowania zasady sprawiedliwości opodatkowania rozumianej jako zakaz różnicowania sytuacji podatników znajdujących się w tożsamych bądź identycznych stanach faktycznych przy zmianie formy prawnej spółek. Wnioski Doktoranta dotyczą także postulatu utrzymania neutralności podatkowej przekształceń, łączenia i podziałów spółek prawa handlowego warunkując je brakiem, poprzez te działania, unikania opodatkowania i agresywnej optymalizacji podatkowej. Powiązanie sprawiedliwości opodatkowania z uszczelnianiem systemu podatkowego jest jednym z bardzo ważnych i aktualnych postulatów ujętych w pracy, podobnie jak zauważalna wielokrotnie konieczność bezpieczeństwa prawnego podatników za pośrednictwem interpretacji indywidualnych ale przede wszystkim zwiększenie zakresu i ilości wydawanych interpretacji ogólnych czy objaśnień podatkowych, wzorem wielu krajów europejskich.

Zauważenie przez Doktoranta wpływu prawa zarówno międzynarodowego jak i intensyfikacji prawa Unii Europejskiej w zakresie tworzenia sprawiedliwego systemu opodatkowania spółek, które skupiają się na zwalczaniu unikania opodatkowania i przenoszenia zysków należy uznać za bardzo ważne dla nauki prawa podatkowego w Polsce. Autor zwraca uwagę także potrzebę sprawiedliwego opodatkowania spółek takiego, które nie faworyzuje struktur międzynarodowych, posiadających zaplecze organizacyjne jak i finansowe do prowadzenia optymalizacji podatkowej. Przykład schematów podatkowych poddaje w wątpliwość sprawiedliwość podatkową jak i efektywność przepisów europejskich, które nie przewidują mechanizmów unikających instrumentów uszczelniania systemu podatkowego, jak podkreśla Doktorant, charakteryzuje nieracjonalność i nadmierna ingerencja w prawa spółek prawa handlowego. Nadto wyniki prac organizacji międzynarodowych, które plasują Polskę w niekorzystnym świetle, co do sprawiedliwości opodatkowania spółek prawa handlowego dają

asumpt Doktorantowi do poczynienia uwag o charakterze szczegółowym. Autor dokonuje porównania modeli podatkowych, co należy uznać za bardzo potrzebne ponieważ porządkujące dokonane porównaniu, wskazując na jakość tworzonego prawa podatkowego. Doktorant opisuje skutki opodatkowania wybranych spółek w polskim systemie prawa i wzrost niepewności wśród podatników w zakresie konsekwencji w postaci wydawanych interpretacji indywidualnych jak i rozbieżności rozstrzygnięć organów podatkowych. Słuszne postulaty Doktoranta zawarte w zakończeniu zasługują w pełni na uwagę prawodawcy, wymiaru sprawiedliwości jak i organów podatkowych. Obszerne i ciekawe merytoryczne zakończenie wprowadza wnioski de lege ferenda. Pomimo dużego zakresu skomplikowanych rozwiązań w ramach tematu badawczego Doktorant wydobywa najważniejsze elementy i akcentuje słuszne postulaty, formułuje uzasadnione wnioski. Pod względem merytorycznym praca jest efektem wielowątkowej analizy i syntezy stanowisk z konieczną próbą egzemplifikowanych zjawisk.

4. Formalna ocena pracy

Praca jest starannie napisana zrozumiałym językiem prawniczym. Doktorant posługuje się terminologią właściwą dla prawa podatkowego i prawa spółek, co oznacza, że zarówno w prawie publicznym jak i prywatnym potrafi analizować zagadnienia naukowe, dokonywać analizy przepisów prawnych i samodzielnie formować wnioski. Styl pracy jest jasny i komunikatywny, widać także opanowanie terminologii i umiejętność zaciekawienia czytelnika. Sposób dokonywania wywodów jest samodzielny.

Dysertacja obejmuje 489 przypisów, które mają charakter zarówno wyjaśniający jak i poszerzający. Sposób przywoływania przepisów prawnych w przypisach jest prawidłowy. Stan prawny został określony w pracy określony, bibliografia liczy 172 pozycje w tym liczne opracowania światowej literatury w języku angielskim. Wybór literatury świadczy o tym, że Doktorant posiadał znajomość omawianych zagadnień nie tylko w krajowym otoczeniu prawnym lecz także europejskim i międzynarodowym.

Wykaz aktów prawnych został prawidłowo sporządzony, podobnie jak wykaz orzecznictwa. Należy podkreślić, że w wykazie jest także ujęty szeroki spis interpretacji indywidualnych wydanych przez organy podatkowe w Polsce w omawianym zakresie.

5. Konkluzja

Recenzowana praca doktorska Pana Marka Mikuły stanowi wartościową pozycję naukową, jako rezultat dojrzałej analizy prawa krajowego, europejskiego i międzynarodowego. Jest wartościowym opracowaniem potwierdzającym umiejętności Autora do prowadzenia samodzielnej pracy naukowej. Pan mgr Marek Mikuła wykazał się bardzo dobrą wiedzą teoretyczną, sformułował oryginalny i ważny problem naukowy, który rozważał w sposób samodzielny.

Rozprawa doktorska Pana mgr. Marka Mikuły spełnia wszystkie wymogi, stawiane rozprawom doktorskim w art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (tj. Dz.U. z 2017 roku, poz. 1789 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym w dniu przedłożenia do recenzji, przy uwzględnieniu ustawy z 3 lipca 2018 r. Przepisy wprowadzające ustawę - Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. 2018 poz. 1669).

Przedłożona praca doktorska stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, wykazując ogólną wiedzę teoretyczną kandydata w dyscyplinach prawnych. Na uwagę zasługuje zarówno szeroki zakres tematu, jak i wieloaspektowe ujęcie problemu zawartego w dysertacji.

Uwzględniając powyższe, rekomenduję Wysokiej Radzie Naukowej Dyscypliny Nauki Prawne Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego przyjęcie rozprawy doktorskiej Pana magistra Marka Mikuły zatytułowanej „Zasada sprawiedliwości a podatkowe aspekty funkcjonowania spółek prawa handlowego” i dopuszczenie do publicznej obrony, jak również do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia naukowego doktora nauk prawnych, po spełnieniu przez jej Autora pozostałych wymogów określonych prawem.

dr hab. Marięła Lemonnier, prof. ASzWoj

