

Łódź, dnia 12 października 2024 r.

dr hab. Joanna Fila
Instytut Finansów
Uniwersytet Łódzki

Recenzja rozprawy doktorskiej
Autorstwa mgr Moniki Iwaniec
nt. „Model klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania”
Opiekun naukowy: dr hab. Kinga Michałowska, prof. UEK
Promotor pomocniczy: dr Witold Furman

Wprowadzenie i ocena formalna

Przyjmując obowiązki recenzenta, nałożone na mnie na mocy uchwały Rady Dyscypliny Ekonomia i Finanse Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie na posiedzeniu w dniu 8 lipca 2024 r., odwołuję się do ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz. U. z 2017 r. poz. 1789, z późn. zm.) ustanawiającej elementy podlegające ocenie, tj.:

- I. Zaproponowany temat i oryginalność rozwiązania problemu naukowego,
- II. Ogólną wiedzę teoretyczną zaprezentowaną w rozważaniach objętych przedmiotem dysertacji,
- III. Umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej poprzez dokonanie analizy i syntezy materiału źródłowego oraz zaprojektowanie, przeprowadzenie i wnioskowanie z przeprowadzonego procesu badań empirycznych.

Z uwagi na fakt, że postępowanie procedowane jest w dyscyplinie: finanse, dziedzinie nauk ekonomicznych (przewód doktorski mgr Moniki Iwaniec został otwarty w dniu 15

kwietnia 2019 r.) moja uwaga koncentruje się na powyższych elementach, ocenianych w perspektywie przywoływanej dyscypliny.

Od strony formalnej dysertacja uwzględnia wszystkie niezbędne elementy. Składa się ona z pięciu rozdziałów, wstępu, wniosków końcowych, wykazu skrótów, załączników, bibliografii, wykazu raportów, sprawozdań i zaleceń, orzecznictwa oraz spisu tabel, rysunków, schematów i wykresów. Dysertacja liczy ogółem 774 strony znormalizowanego tekstu i należy uznać ją za bardzo obszerną. Objętość poszczególnych rozdziałów jest zbliżona, łącznie wynoszą one 607 stron.

Struktura pracy jest następująca: dysertacja składa się z pięciu rozdziałów, w tym trzech teoretycznych i dwóch o charakterze empirycznym. Kolejność rozdziałów jest generalnie prawidłowa z punktu widzenia logiki prowadzonego wywodu i porządkuje go od kwestii ogólnych i ujęć teoretycznych do zagadnień szczegółowych, zakończonych prezentacją i omówieniem wyników własnych badań empirycznych. Każdy z rozdziałów wieńczy podpunkt zatytułowany „Wnioski”, w którym Doktorantka podsumowuje rozważania zawarte w danym rozdziale. Punkty te zapewniają odpowiednią spójność tekstu i wyznaczają kierunek prowadzonych analiz.

W niektórych przypadkach w dysertacji została złamana zasada od ogółu do szczegółu. Przykładowo systematyka pojęć pojawia się dopiero w Rozdziale II (s. 164 i dalsze), podczas gdy pojęcia te używane są już w Rozdziale I. Strategia finansowa (w tym podatkowa) i ryzyka zaprezentowane na s. 544 (Rozdział V, punkt 2.1.3.2.), podczas gdy jest mowa o nich już w Rozdziale I (s. 56). Innym przykładem rozdzielenia i powtórzenia jest zaprezentowanie w Rozdziale I częściowych wyników badania ankietowego (s. 230-232), podczas gdy zasadnicza część badania została zaprezentowana w Rozdziale IV (s. 441-446), który określany jest jako empiryczny.

W konstrukcji pracy wątpliwości budzi zasadność istnienia Rozdziału IV, a szczególnie podrozdziału 1, 2, 3. Treści tutaj zawarte nie są związane z celami oraz hipotezą pracy i nie odpowiadają na nie. Brak tutaj powiązania z klauzulą przeciwko unikaniu opodatkowania. Można było przedstawić te zagadnienia bardziej syntetycznie, jako

problematyka audytu podatkowego szeroko omówiona w Rozdziale V – wystarczyło te kwestie tylko zasygnalizować.

Zestawienie bibliograficzne pracy jest bardzo obszerne i obejmuje: pozycje zwarte oraz artykuły w czasopismach naukowych w języku polskim i angielskim (355), raporty, sprawozdania i zalecenia (64), orzecznictwo (347), wykaz aktów prawnych i standardów (58). Zgromadzona literatura przedmiotu jest satysfakcjonująca, aktualna i powiązana z treścią rozprawy. Wstęp wieńczy stwierdzenie, iż w pracy uwzględniono stan prawny na dzień 31 grudnia 2023 r. W mojej ocenie jest to stwierdzenie częściowo prawdziwe. Doktorantka dokonała przeglądu orzecznictwa za okres 1992-2022 w sposób satysfakcjonujący, lecz w zakresie roku 2023 r. widoczna jest luka – przytoczone zostały np. tylko dwa wyroki. Rok 2023 pod tym względem został potraktowany zatem w mojej ocenie skrótowo i wybiórczo.

Recenzowaną pracę cechuje dbałość o jej stronę formalną. Rozprawa napisana jest poprawnie pod względem językowym, oddaje przekaz naukowy. Tekst napisany jest językiem właściwym dla prac naukowych, przy zastosowaniu terminologii z zakresu ekonomii i finansów, a jednocześnie posiada walor przystępności. Autorka rozprawy nie ustrzegła się błędów „technicznych” – w kilku przypadkach planu pracy nie została zachowana zasada dychotomii:

- w Rozdziale I w ramach punktu 4.2. funkcjonuje podpunkt 4.2.1., ale brak 4.2.2.,
- w Rozdziale I w ramach punktu 5.2. funkcjonuje podpunkt 5.2.1, ale brak 5.2.2.,
- w Rozdziale V w ramach punktu 2.4. funkcjonuje podpunkt 2.4.1, ale brak 2.4.2.,
- w Rozdziale V w ramach punktu 2.6. funkcjonuje podpunkt 2.6.1., ale brak 2.6.2.

Metody badawcze zastosowane w rozprawie są zróżnicowane i generalnie dostosowane do pozyskanych danych i potrzeby weryfikacji hipotez badawczych. Wykorzystane metody to: metoda dogmatycznoprawna, teoretycznoprawna, historyczna, porównawcza, aksjologiczna oraz empiryczna. Doktorantka wykorzystwała w swoich badaniach instrumenty ilościowe oraz jakościowe.

Metody prezentowania uzyskanych wyników badań są zróżnicowane. Autorka zastosowała tabelaryczne i graficzne formy prezentacji dla pozyskanych danych oraz wyników badań. Uzyskane w trakcie gromadzenia materiały oraz wyniki badań zostały zaprezentowane

wyników badań. Uzyskane w trakcie gromadzenia materiały oraz wyniki badań zostały zaprezentowane w sposób czytelny i zrozumiały. W pracy zamieszczono również załączniki, które stanowią bogate uzupełnienie treści zawartych w dysertacji. Prawdłowo stosowane są zasady sporządzania przypisów, opisu rysunków, tabel i wykresów a także zachowane są reguły dotyczące przygotowania bibliografii.

I. Ocena wyboru tematu i oryginalności rozwiązania problemu naukowego

Tytuł rozprawy sugeruje, że przedmiotem rozważań będzie problematyka wypracowania rozwiązań dotyczących przeciwdziałania unikaniu opodatkowaniu. Jest on komunikatywny i stanowi zapowiedź treści rozprawy. Sam temat sygnalizowany w tytule rozprawy oceniam jako bardzo interesujący i godny podjęcia, szczególnie w perspektywie dyskusji toczącej się w literaturze i praktyce życia gospodarczego. Dotyczy ona takiego ukształtowania systemu podatkowego, aby z jednej strony zapewniał wpływy budżetowe na realizację celów państwa, z drugiej zaś strony nie paraliżował działalności podmiotów gospodarczych i ich rozwoju. Granica między funkcją fiskalną podatków a sprawiedliwością podatkową jest delikatna, a podmioty gospodarcze ciągle poszukują rozwiązań jak optymalizować obciążenia podatkowe. W wstępie pojawiło się stwierdzenie (s. 14), które dotyczy walki z unikaniem opodatkowania, uchylaniem się od opodatkowania i oszustwami podatkowymi - stwierdzono, że walka ta "pozostaje jednym z priorytetów rządów wszystkich krajów". Jest to nieścisłość, nie wszystkie kraje mają takie priorytety, funkcjonują przecież raje podatkowe. Nieścisłość pojawia się także pod koniec s. 29. Nie ma zgodności w literaturze co do oceny unikania opodatkowania - są eksperci, którzy uważają, że co nie jest zabronione przez prawo, jest dozwolone (np. prof. Adam Mariański).

Motywacje podjęcia tej tematyki Autorka zawarła we wstępie, który jest bardzo obszerny. Jak zauważa Doktorantka, wykładnia prawa podatkowego koncentrowała się dotychczas na ogólnych zasadach interpretacji prawa. Z uwagi jednak na wzrost znaczenia i roli nauk ekonomicznych coraz częściej ważna staje się tzw. wykładnia ekonomiczna lub gospodarcza. Stąd szczególnym obszarem zainteresowania autorki jest tematyka wykładni gospodarczej w aspekcie jej faktycznego stosowania przez organy w postępowaniach

szczególności z funkcjonowaniem przepisu art. 119a Ordynacji podatkowej – Unikanie opodatkowania. Podjęty temat ma odpowiedzieć na krytykę w zakresie legislacji i stosowania klauzuli. Stosowanie tego instrumentu w praktyce budzi rozbieżności interpretacyjne, co znajduje odzwierciedlenie w orzecznictwie, interpretacjach prawa podatkowego, opiniach społecznych, ocenach ekspertów oraz podatników.

Podjęte w pracy przedsięwzięcie badawcze zostało ujęte w ramach jednego celu, który został wyartykułowany na stronie 30. Wskazuje on, że dokonana zostanie analiza problematyki klauzuli generalnej przeciwko unikaniu opodatkowania, jej budowy (jako przepisu) i stosowania oraz oceny skuteczności działania. Chociaż cel ten jest czytelny, to jednak nie został w pełni określony w sposób poprawny. Sama „analiza” nie powinna być celem pracy, jest ona narzędziem do prowadzenia badań. Zabrakło tutaj chociażby dodania słowa „ocena”. Można jednak na tej podstawie wnioskować jaki jest kierunek badań teoretycznych i empirycznych. Istniejące niedostatki wiedzy w przedmiocie badań w moim odczuciu nie zostały wyraźnie wyartykułowane (s. 33).

Tak sformułowanemu celowi Autorka przyporządkowała hipotezę główną oraz dziesięć hipotez pomocniczych. Hipoteza główna jest jasna i czytelna, a łącznie z hipotezami pomocniczymi umożliwia empiryczną weryfikację. Cel rozprawy oraz hipotezy badawcze są w mojej opinii zasadne i zmierzają do poszerzenia wiedzy w przedmiocie badań. W obszarze hipotez pomocniczych wkraść się „błąd pisarski” – Autorka powołując się na art. 119 OP w hipotezach pomocniczych nr 1, 2, 3, 4, 5, 7, 9 nie dodała litery „a” (artykuł ten jest poprawnie wskazany tylko w głównej hipotezie badawczej). Podobny błąd (brak litery „a”) pojawił się na s. 520. Wątpliwości może budzić również hipoteza nr 9 – nie ma w pracy narzędzia, które bada ten problem. Zatem hipoteza ta nie została w moim odczuciu zweryfikowana.

Badany problem badawczy jest ważny zarówno z teoretycznego jak i praktycznego punktu widzenia. Warto również podkreślić aktualność badanego zagadnienia. Podatnicy niejednokrotnie uzyskują odmowę w zakresie wydania interpretacji podatkowych dotyczących wymienionej klauzuli czy uzyskania opinii zabezpieczającej. Zasoby literatury przedmiotu, a także instrumenty i instytucje wspierające podatników w identyfikacji i oceny działań związanych z art. 119a ustawy Ordynacji podatkowej są niewystarczające. Rozprawa wypełnia

zatem lukę badawczą, koncentrując się na dwóch obszarach: prawnym i ekonomicznym. Ujęcie ekonomiczne należy ocenić pozytywnie jako wkład do dyscypliny: zaprezentowano między innymi finansowy aspekt działań (zgodne z prawem minimalizowanie obciążeń podatkowych), badania zachowań podatników oraz procedur i narzędzi stosowanych przez organy skarbowe do ich oceny. Dysertacja prezentuje propozycję zintegrowanej koncepcji badania podatnika, jako rekomendowanego narzędzia weryfikacji działań przedsiębiorców, co do których mogą mieć zastosowanie przepisy antyabuzywne.

We wstępie, w dalszej kolejności (s. 34-36) Doktorantka formułuje także problemy badawcze. W ujęciu technicznym zaburzona jest nieco logika: w pierwszej kolejności winny być wskazane problemy badawcze, następnie cele badawcze oraz hipotezy badawcze. Główny problem to ustalenie czy przepis art. 119a ustawy Ordynacji podatkowej wyznacza w sposób jednoznaczny kryteria unikania opodatkowania do przeprowadzenia oceny działań podatników oraz czy wyznacza granicę uznania administracyjnego organu stosującego ten przepis. Doktorantka wsparła główny problem badawczy dziesięcioma pytaniami pomocniczymi (problemami szczegółowymi), których sformułowanie należy uznać za zasadne. Miejsca rozwiązania tych problemów w poszczególnych częściach pracy zaprezentowano w klarownym zestawieniu tabelarycznym (Rysunek nr 1) na str. 37, co porządkuje przeprowadzony wywód dysertacji. Oprócz wymienionych tam celów i problemów badawczych warto by nawiązać również do weryfikowanych hipotez. Pytanie pozostaje również o umiejscowienie tego rysunku w pracy - znalazł się on w punkcie "Ograniczenia w prowadzeniu badań naukowych". Również kwestie dotyczące ograniczeń w badaniach naukowych powinny znaleźć się raczej w części badawczej.

Oceniając oryginalność zaproponowanego rozwiązania postawionego problemu badawczego warto spojrzeć na niego przez pryzmat modelu nauki, który klasycznie zamyka się w triadzie: teoria – operacjonalizacja – obserwacja. Pierwszy element, tj. teoria (rozdział I-III) został rozwinięty przez Autorkę w sposób, w mojej ocenie, adekwatny do kanonów pisania prac naukowych, w tym awansowych na stopień doktora. Treści teoretyczne poparte zostały literaturą przedmiotu w sposób satysfakcjonujący. W mojej ocenie to mocna część dysertacji.

Drugi z wymienionych elementów, tj. operacjonalizacja w mojej ocenie nie został w pełni rozwinięty. W dysertacji sformułowano problemy badawcze, brak jednak wyraźnego określenia celów metodycznych. Zaproponowana przez Autorkę optyka badawcza wpisuje się w nurt badań ilościowych i jakościowych. Poziom obserwacji/weryfikacji jest pochodną przeprowadzonego badania. W wstępie (s. 22-23) ujęte już zostały wnioski z dysertacji - powinny być one raczej w zakończeniu. Pomimo wyartykułowanych mankamentów Doktorantka zaprojektowała ciekawe badanie.

II. Ocena ogólnej wiedzy teoretycznej zaprezentowanej w rozważaniach objętych przedmiotem dysertacji

Ocena ogólnej wiedzy mgr Moniki Iwaniec jest konsekwencją zapoznania się z treścią teoretycznych rozdziałów pracy i jej konfrontacja z dotychczas opublikowaną literaturą przedmiotu, w szczególności z zakresu dyscypliny obejmującej omawianą problematykę, choć podjęta tematyka jest w dużej mierze interdyscyplinarna. Uważam, że zasadne jest syntetyczne przybliżenie zawartości treściowej poszczególnych rozdziałów rozprawy. Zostały one napisane w oparciu o polską i anglojęzyczną literaturę przedmiotu. Ogólne wrażenie, które pojawia się po lekturze teoretycznych rozdziałów pracy jest takie, iż Autorka posługuje się warsztatem właściwym dla nauk ekonomicznych, w tym ekonomii i finansów.

W pierwszym rozdziale Autorka dokonała prezentacji teoretycznych podstaw wprowadzenia klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Scharakteryzowana została istota i źródła agresywnej polityki podatkowej, pojęcie, funkcje i cele klauzuli o unikaniu opodatkowania. Ponadto zaprezentowano konstrukcję klauzuli generalnej, porównanie zasad jej funkcjonowania na tle międzynarodowym oraz proces wdrożenia i działania w Polsce. Ważnym elementem rozważań zawartych w tym rozdziale jest przedstawienie ekonomicznych aspektów funkcjonowania klauzuli. Treści teoretyczne zawarte w tym rozdziale są zaprezentowane rzetelnie i wnikliwie. Pomimo to Doktoranta nie ustrzegła się kilku uproszczeń czy niedociągnięć:

- w podrozdziale 1.3. - wskazane zostały dwie przyczyny/źródła działań optymalizacyjnych: normatywne i ekonomiczne; warto wspomnieć jeszcze o przyczynach moralnych oraz politycznych (s. 55-56);
- w podrozdziale 1.3. – doktorantka koncentruje się na problematyce apetytu na ryzyko podatkowe, natomiast sama definicja ryzyka podatkowego jest bardzo uboga i bazuje na „Programie współdziałania” Ministerstwa Finansów – warto byłoby posłużyć się definicją zawartą w literaturze przedmiotu (s. 57);
- opis Rysunku nr 3 powinien posiadać brzemienne: Elementy klauzuli obejścia prawa podatkowego (s.70);
- wykaz sytuacji, związanych z ustaleniem czy uzgodnienie lub szereg uzgodnień są sztuczne, został określony jako „otwarty katalog agresywnego planowania podatkowego” – nie jest zrozumiałe użycie określenia „otwarty” – wyszczególnione sytuacje mają w Zaleceniu Komisji Europejskiej w sprawie charakter zamknięty, tak jak jest to zaprezentowane w pracy (s. 77);
- w opisie procesu legislacyjnego wprowadzenia klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w Polsce zabrakło, moim zdaniem, danych za lata 2019 i 2022 (s. 105-106);
- wspomniany w pracy art. 119e Ordynacji podatkowej został 1 stycznia 2019 r. uchylony (s. 111);
- brak wzmianki o wyroku NSA, sygn.. II FSK 620/22, II FSK 1227/23 – stan znany w listopadzie 2023 r. (s. 118); nie traktuję tego jednak jako zarzut, wyroki nie zawsze od razu trafiają do bazy, ponieważ nie ma uzasadnienia - warto jednak zaktualizować te dane pod kątem przyszłego opublikowania dysertacji;
- przypis nr 266 – do wyroku ujętego w tym przypisie był następnie wyrok NSA z dnia 6 lipca 2023 r. IIFSK 235/23 (s. 115);
- przytoczenie art. 119b pragr. 1 pkt. 4 - z zakresu oddziaływania klauzuli wyłączony jest podatek od towarów i usług, ale nie wspomniano o wyłączeniu również opłat i niepodatkowych należności budżetowych (s. 119);

- Tabela nr 9 – dane w procentach w kolumnach dla lat 2020 i 2021 nie sumują się, brakuje także jednostek dla łącznej wartości dochodów podatkowych (s. 146);
- Tabela nr 10 – dane w procentach we wszystkich kolumnach nie sumują się, co wynika zapewne z przyjętych zaokrągleń (s. 147);
- przypis 370 – zdanie kończy cudzysłów, który nie ma „początku” (s. 155);
- kryteria uznania danego systemu prawnego za raj podatkowy (s. 155) – brakuje wyraźnego stwierdzenia, że wymienione kryteria (9) nie muszą być spełnione „łącznie” (s. 155).

W rozdziale drugim zaprezentowano zagadnienia dotyczące elastyczności przepisów prawa podatkowego w kontekście konstytucyjnych praw podatników. Dokonano usystematyzowania pojęć związanych z optymalizacją podatkową oraz szeroko pojętym zjawiskiem erozji podatkowej. Omówiono także metody i instrumenty związane z uszczelnianiem systemu podatkowego, rolę wykładni gospodarczej w zakresie stosowania klauzuli unikania opodatkowania oraz prawa podatników do działań optymalizujących. Treści teoretyczne zawarte w tym rozdziale zostały również zaprezentowane dogłębnie i poprawnie. Istniejące niedociągnięcia dotyczą:

- Schemat nr 4 – wymieniono tylko dwie nielegalne formy (uchylanie się od opodatkowania oraz oszustwo podatkowe), a jest ich więcej (s. 165);
- wymienione legalne i nielegalne działania podatnika powinny być uzupełnione o firmanctwo (art. 55 k.k.s.), podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy w deklaracji lub oświadczeniu (art. 56 paragr. 1-3 k.k.s.), wyłudzenie zwrotu podatku (art. 76 k.k.s.) czy uporczywe niewpłacanie podatku (art. 57 k.k.s.); zostały one wymienione dopiero na s. 173 (s. 169);
- niejasny tytuł Schematu nr 5 – „unikanie” opodatkowania to jedno z formalno-prawnych określeń; brakuje przepisów, jest jeszcze art. 270a, 271a, 277a kk i następne (s. 170);
- brak wzmianki o fałszerstwie (materialnym i intelektualnym);

- brakuje wzmianki o ważnym wyroku: Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 stycznia 2022 r. sygn. akt II FSK 1172/19 – Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania nie działa wstecz (s. 179);
- Tabela nr 14 wymaga weryfikacji – art. 11o ust. 1b z pierwszej pozycji został uchylony, a nie wymieniono innych, zgodnie ze stanem na 31 grudnia 2023 r. (s. 225);
- wykresy – czy nie powinny być objęte numeracją? (s. 231-232);
- Tabela nr 15– niejasne wartości, liczba decyzji wymiarowych nie sumuje się (s. 248).

W rozdziale trzecim dokonano charakterystyki postępowania klauzulowego oraz środków ochrony podatnika. Odniesiono się również do aktów *soft law* oraz *Tax Compliance Management*.

Treści teoretyczne zawarte w tym rozdziale zostały zaprezentowane w sposób satysfakcjonujący. Istniejące niedociągnięcia dotyczą:

- znane są dwie metodyki: zwykła i zaktualizowana – fakt znany już w 2023 r.; ponadto wśród katalogu informacji, który należy pozyskać o kontrahencie wymieniono m.in.: „sprawdzenie czy cena za jaką nabywany jest towar nie odbiega od cen rynkowych o więcej niż 20%” – niejasne jest źródło informacji o poziomie 20% (s. 291);
- brak wzmianki, że MDR zaskarżone do Trybunału Konstytucyjnego i jest wyrok, że są częściowo niekonstytucyjne (o sprawie w TK była informacja znana na 31 grudnia 2023 r.), (s. 294);

Wszystkie wymienione niedociągnięcia mają charakter kosmetyczny i nie wpływają na całościowy pozytywny odbiór treści zawartych w rozdziałach I-III.

Rozdział czwarty i piąty mają charakter empiryczny, stąd ich ocena zawarta jest w kolejnym punkcie niniejszej recenzji.

III. Ocena umiejętności samodzielnego prowadzenia pracy naukowej poprzez dokonanie analizy i syntezy materiału źródłowego oraz zaprojektowanie, przeprowadzenie i wnioskowanie z przeprowadzonego procesu badań empirycznych

Dwa ostatnie rozdziały pracy prezentują wyniki autorskich badań, samodzielnie zaprojektowanych przez Autorkę. Należy podkreślić, iż nie są to w całości rozdziały empiryczne, zawierają one również odniesienia do literatury przedmiotu.

W rozdziale czwartym analizie i ocenie poddano instrumenty i działania zmierzające do uszczelniania systemu podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. W szczególności dokonano oceny poziomu luki CIT z tytułu agresywnego unikania opodatkowania oraz wskazano na instytucje oraz instrumenty wykorzystywane do uszczelniania systemu podatkowego. Dokonano także oceny działań Ministerstwa Finansów w zakresie uszczelnienia systemu podatkowego oraz zbadano ich efekty w kontekście podatku dochodowego od osób prawnych.

Brakuje uporządkowania metod badawczych i powiązania ich z hipotezami wyszczególnionymi we wstępie rozprawy. Badania poprzedza obszernie wprowadzenie, w tym podrozdział nr 3.2. (s. 433), który w mojej ocenie, zakłóca rytm wyводу. Na s. 438-439 zaprezentowano statystyki dotyczące informacji i złożonych dokumentach do systemu MDR w okresie 01.01.2019-31.12.2022, ale trzeba nadmienić, że są już dostępne statystyki za 2023 r. W podrozdziale nr 3.3. (s. 441) wprowadzono również dodatkowy element – wyniki badania ankietowego dotyczącego oceny działań Ministerstwa Finansów w zakresie klauzuli generalnej (przebadano 117 osób z branży obsługi finansowo-księgowej, ale brak tutaj dokładnej metryczki, np. jakiej wielkości to firmy).

Właściwe badanie zaprezentowane zostało w podrozdziale nr 4 rozdziału czwartego (s. 447). Cel badania jest mało precyzyjny „W celu zbadania wpływu wdrożonych instrumentów ...” – chodzi o instrumenty uszczelniania systemu podatkowego wymienione w Tabeli 26 (s. 421-429). Zawarto tutaj również dodatkowe hipotezy badawcze – brak powiązania z hipotezami postawionymi we wstępie rozprawy. Pytania budzi część obliczeniowa, a szczególnie okres badawczy. Został on określony jako 2013-2020, ale czy to znaczy

01.01.2013-31.12.2020? Co z latami obrotowymi różnymi od lat kalendarzowych. Jak zostali potraktowani podatnicy, których okresy rozliczeniowe rozpoczynają się w połowie roku kalendarzowego? Które dane zostały odrzucone, nie jest znana ich skala. Wykres 16 (s. 457) i wykres 18 (s. 458) – czy nie są tożsame? Ponadto Wykres 18 czy nie powinien być zatytułowany „Dochód rank”? Wnioski podsumowujące rozdział czwarty są wielowątkowe.

Dodatkowe uwagi w tym rozdziale dotyczą:

- Tabela 24 - w kolumnie "Uwagi i wyjaśnienia dodatkowe" nie jest do końca jasne czy są to wyłącznie uwagi respondentów czy także Autorki dysertacji (s. 411);
- Schemat 19 - jest "Naczelnicy USC", winno być "Naczelnicy UCS" (s. 416);
- tytuł podrozdziału 3.2. nie oddaje do końca zawartej w nim treści - w części jest to ocena działań Ministerstwa Finansów dokonana przez NIK, ale w części własne badania Autorki (?).

W rozdziale piątym przedstawiono również treści teoretyczne i empiryczne. W mojej ocenie cel tego rozdziału i metodologia nie zostały wyraźnie wyartykułowane. Zaprezentowano autorskie i nowatorskie modele: Zintegrowaną Koncepcję Badania Podatnika oraz Ocenę dojrzałości podatkowej podatnika. Należy podkreślić, iż jest to znaczący wkład Autorki.

Drobne uwagi do tego rozdziału dotyczą następujących kwestii:

- wnioski Autorki dotyczące strategii przedsiębiorstw w branży MOTO - działania nie są jednostkowe, a Autorka napisała że są;
- Wykres nr 41 - dwa tytuły wykresu, mające różne brzmienie (s. 511);
- Schemat nr 25 – w źródle opracowanie własne na podstawie Krywan T., Musiał K. (autorzy schematu)? (s. 519);
- przypis 1046 – Matryca ryzyka – powołano się tutaj na www.wikipedia.pl. Zamiast tego warto wykorzystać pozycję: Chunbing B., Jianping L., Dengsheng W., Risk Matrix. Rating Scheme Design and Risk Aggregation, Springer (s. 535).

Ocena kwalifikacyjna i konkluzja

Całościowa ocena pracy doktorskiej mgr Moniki Iwaniec jest wypadkową ocen w trzech powyższych obszarach. Zatem pragnę docenić wybór problemu badawczego - temat pracy jest istotny z punktu widzenia rozwoju dyscypliny ekonomia i finanse. Doceniam przeprowadzoną analizę literatury przedmiotu, która stanowi bardzo silną część dysertacji. Sposób rozwiązania problemu badawczego należy uznać za właściwy, pomimo pewnych niedociągnięć. Do zalet prezentowanej dysertacji należy:

- interdyscyplinarny charakter, przy czym Doktorantka wprawnie porusza się zarówno w obszarze prawa, jak i ekonomii i finansów,
- trafna identyfikacja problemu badawczego,
- wykorzystana bogata literatura przedmiotu,
- uporządkowanie i klarowne przedstawienie materiału empirycznego,
- umiejętność formułowania wniosków i ich syntetyczne oraz wyczerpujące ujęcie – szczególnie w kontekście dużej objętości rozdziałów zaprezentowanie konkluzji na końcu każdego z nich jest bardzo wartościowe i porządkujące.

Magister Monika Iwaniec zaprezentowała odpowiedni poziom wiedzy teoretycznej i empirycznej w zakresie problematyki, której dotyczy rozprawa doktorska. Doktorantka wykazała się umiejętnością samodzielnego prowadzenia badań naukowych. W sposób oryginalny, ciekawy a przede wszystkim poprawny metodologicznie zrealizowała postawione cel badawczy i zweryfikowała hipotezy badawcze. Praca broni się autorską Zintegrowaną Koncepcją Badania Podatnika w sprawie unikania opodatkowania. Przedstawione zagadnienia są wielowątkowe i ujęte w bardzo szerokim spektrum. Czasem rzutuje to na brak spójności wywodu, czy powtórzenia. Szkoda również, że w pracy zabrakło kompleksowej analizy wyroków. Praca całościowo daje jednak bardzo szeroką perspektywę poznawczą, stwarzając możliwość pełnego i kompleksowego zapoznania się z prezentowaną problematyką. Jak już zostało wykazane powyżej, istniejące niedociągnięcia nie umniejszają wartości recenzowanej pracy.

Przedstawiona do oceny rozprawa doktorska mgr Moniki Iwaniec pt. „Model klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania” stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego i w mojej ocenie ma charakter wyróżniający. Rozprawa doktorska mgr Moniki Iwaniec spełnia wymagania stawiane pracom doktorskim, określone w art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz.U. z 2017 r. poz. 1789, z późn. zm.). Na tej podstawie występuję do Rady Dyscypliny Ekonomia i Finanse Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie o jej przyjęcie jako pracy doktorskiej w dyscyplinie finanse, dziedzinie nauk ekonomicznych oraz dopuszczenie do publicznej obrony.



dr hab. Joanna Fila