

Łódź, 4 grudnia 2020 r.

Dr hab. Bartosz Wojciechowski
prof. nadzw. UŁ
Katedra Teorii i Filozofii Prawa
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Łódzki

Recenzja rozprawy doktorskiej
Krzysztofa Cienia
na temat: „Unikanie opodatkowania a planowanie podatkowe w polskim
porządku prawnym”

1. Rozprawa Krzysztofa Cienia stanowi interdyscyplinarną pracę, która zawiera rozważania z dziedziny prawa podatkowego, teorii prawa, prawa unijnego oraz teorii zarządzania. Wybór tematu rozprawy doktorskiej należy uznać za trafny. Potrzeba podatkowoprawnej, komparatystycznej i ekonomicznej analizy zjawiska wynika z potrzeb teorii i praktyki.

Przeprowadzone przez Autora wielopłaszczyznowe rozumowania o unikaniu opodatkowania, planowaniu podatkowym, łagodzeniu opodatkowania czy oszczędzaniu podatkowym dotyczą wszystkich tych dyscyplin. Problematyka stanowiąca przedmiot recenzowanej rozprawy doktorskiej stanowi poważny problem społeczny, podatkowy oraz etyczny. Szczególnie wrażliwym społecznie jest problem unikania opodatkowania, które przy dużych rozmiarach może świadczyć o rozkładzie struktur państwowych i poczuciu niesprawiedliwości oraz indolencji państwa. Dlatego też należy jednoznacznie pozytywnie ocenić wagę badawczą recenzowanej dysertacji.

Doktorant zaprezentował przede wszystkim nowe teoretyczne koncepcje dotyczące oceny unikania opodatkowania, zestawiając je z innymi formami działalności oraz konstrukcjami, w szczególności obejście prawa, planowanie podatkowe na płaszczyźnie prawa krajowego i europejskiego, osadzając je dodatkowo w doświadczeniach międzynarodowych. Ustalenia te charakteryzują się też szerokimi możliwościami ich wykorzystania w praktyce, chociaż w

wielu miejscach są dyskusyjne. W formułowaniu ocen, w prezentowaniu i argumentowaniu własnego w tym względzie stanowiska Doktorant wykazał dużą umiejętność syntezy naukowej oraz zdolność wypowiadania myśli w sposób logiczny i przekonujący.

2. Tytuł rozprawy został sformułowany poprawnie. W jego pierwszym członie pojawia się zaznaczenie przedmiotu rozprawy, natomiast w członie drugim określenie perspektywy badawczej.

Układ pracy jest interesujący, a przy tym przemyślany, konsekwentny i jasny. To wszystko nie było łatwe do osiągnięcia, ponieważ liczba zagadnień szczegółowych, jaka pojawia się w pracy jest bardzo duża.

Praca ma wyraźne trzy części: przygotowawczą (r. I), zasadniczą (dogmatyczną) (r. II - IV) oraz krytyczno-analityczną (rozdział V). W pierwszym z nich Autor precyzuje postawiony sobie cel badawczy, przedstawia przyjęte w dysertacji założenia metodologiczne i dokonuje terminologicznych ustaleń w zakresie dotychczas spotykanych w literaturze definicji unikania opodatkowania. Przybliżono tutaj również problematykę planowania podatkowego oraz jego charakteru prawnego.

Celem rozprawy jest bowiem omówienie normatywnego ujęcia unikania opodatkowania, zbudowanie definicji planowania podatkowego i poddanie tych instytucji konstruktywnej analizie. Autor już we wstępie zaznacza, że pozwoli to na zdekodowanie cech istotnych tych sposobów obniżania obciążeń podatkowych, a dalej umożliwi zrekonstruowanie jednolitego aparatu pojęciowego służącego opisowi zachowań podatników podejmowanych w celu uzyskania korzyści podatkowych.

Realizując założony cel rozprawy, Doktorant posługuje się częściowo ekonomiczną analizą prawa. Analiza ta ma szczególne znaczenie, biorąc pod uwagę fakt, że ludzie chcą maksymalizować swoje zadowolenie z podejmowania określonych decyzji dotyczących swoich działań (kierując się tutaj miarą użyteczności), przy czym normy prawne stanowią swoistego rodzaju cenę, jaką należy zapłacić za dane działanie. Innymi słowy, można stwierdzić, że społeczna produkcja norm odbywa się pod presją utylitarystycznego rachunku jednostek, który przekłada się na roszczenia wypowiedane przed sądem.

W tym kontekście w drugim rozdziale dokonano analizy postaci zachowań będących unikaniem opodatkowania bądź planowaniem podatkowym. Analiza ta ma głównie charakter podatkowoprawny. Autor zakłada i uzasadnia tutaj kontrowersyjną na pierwszy rzut tezę, że unikanie opodatkowania i planowanie podatkowe w większości przypadków mają wspólne postacie zachowań. Punkt wyjścia wywodów stanowi przekonanie, że omawiane instytucje

mają charakter czynności konwencjonalnych bądź czynności faktycznych. Dodatkowo trafnie zauważa, że czynność mogąca być zakwalifikowana jako zachowanie będące unikaniem opodatkowania albo planowaniem podatkowym składa się z wielu czynności. Analizie należy więc poddać pewną sekwencję zdarzeń, wzajemne ich relacje i określoną causę, abyśmy mogli w sposób poprawny stwierdzić, z czym rzeczywiście mamy do czynienia, czy z unikaniem opodatkowania, czy też może z jakąś postacią planowania podatkowego i to nawet jako zaniechania.

W rozdziale trzecim Autor dokonuje normatywnej rekonstrukcji instytucjonalno – prawnych cech zachowań stanowiących unikanie opodatkowania oraz planowanie podatkowe. Odwołuje się tutaj w szczególności do regulacji z okresu przed wejściem w życie definicji legalnej unikania opodatkowania oraz w kontekście prawa unijnego. Punkt wyjścia stanowi tutaj przekonanie stanowiące kwintesencję rozdziału drugiego, że „cechami unikania opodatkowania są sztuczny sposób działania oraz główny cel lub jeden z głównych celów w postaci uzyskania korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem oraz celem przepisu ustawy podatkowej”. Z kolei zaproponowana definicja planowania podatkowego wskazuje, że „przyjętą metodę postępowania charakteryzuje brak elementu sztuczności. Osiągnięcie korzyści podatkowej, jako główny cel albo jeden z głównych celów zachowania będącego planowaniem podatkowym, opisuje motywację do jego podjęcia”. Interesujące są sformułowane w niniejszym rozdziale wnioski komparatystyczne.

W rozdziale IV Doktorant porusza problem kwalifikacji prawnej zachowania podjętego w ramach unikania opodatkowania albo planowania podatkowego oraz opisuje charakter korzyści podatkowej jako skutku powzięcia tego zachowania. Autor zakłada, że badanie zgodności z prawem zachowania podjętego w ramach planowania podatkowego albo unikania opodatkowania ma niewielkie znaczenie. Natomiast wychodzi od słusznego przekonania, że zróżnicowaniu tych sposobów obniżania obciążeń podatkowych służy ustalenie cech charakterystycznych korzyści podatkowej osiągniętej w wyniku dokonania czynności stanowiącej unikanie opodatkowania.

Kolejny, ostatni rozdział ma charakter krytyczno – analityczny. W pierwszej kolejności Doktorant dokonuje tutaj autorskiego uporządkowania relacyjnego instytucji obejścia prawa, optymalizacji podatkowej, agresywnego planowania podatkowego, minimalizowania opodatkowania, łagodzenia opodatkowania oraz oszczędzania podatkowego. Już choćby z powodu samej tematyki rozdział zasługuje na szczególną uwagę. Dodatkowo analiza przeprowadzona została niezwykle wnikliwie i precyzyjnie, porządkując

pojęcia na pozór znane, ale nadal budzące spory zarówno w literaturze przedmiotu, jak i orzecznictwie.

Całość rozprawy zamyka Zakończenie, w którym Autor przedstawia zwięzły opis zbudowanej przez siebie konstrukcji teoretycznej i pokrótce komentuje płynące z niej implikacje. Wynikające stąd wnioski oprócz wartości teoretycznych posiadają duże znaczenie praktyczne zwłaszcza w zakresie. Konkludując, Autor celnie zauważa, że regulacje prawne definiujące unikanie opodatkowania nie tworzą warunków do całościowego i efektywnego realizowania funkcji, jakim miałyby służyć norma (grupa norm), z której instytucja ta jest rekonstruowana. Prowadzi to do braku zagwarantowania interesu publicznego oraz interesu podatnika. Zwraca uwagę na rolę wykładni operatywnej w interpretowaniu norm prawnych, z których dekodowana jest instytucja, opowiadając się tutaj za kreatywną wykładnią. Owa twórcza wykładnia pozwala również uchwycić, czym jest planowanie podatkowe.

Formalna strona dysertacji doktorskiej zasługuje na bardzo pozytywną ocenę. Przy swej interdyscyplinarności, wielowątkowości i bardzo rozległym polu badawczym praca została przejrzystie skonstruowana.

Również ocena merytoryczna przemawia za uznaniem, że przedstawiona do recenzji rozprawa jest ambitnym, nowatorskim dokonaniem, charakteryzującym się wysoką dojrzałością intelektualną i interdyscyplinarnym podejściem. Jak to już było powiedziane, refleksja Doktoranta sytuuje się na styku z jednej strony - dogmatyki i teorii prawa finansowego oraz teorii zarządzania, obejmując także swym zakresem rozbudowane studium; z drugiej zaś – teorii prawa. Podkreślenia wymaga fakt, że Doktorant w tym samym stopniu angażuje się w refleksję nad tytułowym problemem na wszystkich wymienionych płaszczyznach – podatkowoprawnej i teoretycznej. Takie ujęcie pracy rodziło konieczność wykazania się dużą wiedzą i umiejętnością naukowej analizy w zakresie różnych dyscyplin społecznych, a także co chciałbym szczególnie podkreślić, zdolnością posługiwania się naukowymi metodami badań charakterystycznymi dla poszczególnych dyscyplin i oceny zebranych materiałów. Doktorantowi udało się to poprawnie zrealizować. Należy zauważyć, że, dokonując rozważań na innych obszarach niż prawo podatkowe, wykazał dbałość o to, aby zachować rozsądne w tym względzie proporcje i odpowiednio podporządkować te wywody zasadniczym wątkom pracy. Lektura pracy nie nasuwa wątpliwości, że chodzi tu wyłącznie o

tworzenie pewnej podstawy merytorycznej, której celem jest potwierdzenie realności przyjętej w rozprawie koncepcji w zakresie poprawności kwalifikacji prawnej unikania opodatkowania i planowania podatkowego. Nie ulega również wątpliwości, że w formułowaniu ocen, prezentowaniu własnego stanowiska i jego argumentacji Doktorant wykazał duże umiejętności oraz zdolność wypowiadania swych myśli w sposób logiczny, uporządkowany i przekonujący.

Praca napisana jest poprawnym językiem prawniczym, w stylu klarownym, ścisłym i precyzyjnym.

3. Autor opiera się w pracy na rozległej **bazie bibliograficznej** (ponad 300 pozycji), obejmującej pozycje z zakresu prawa podatkowego, teorii prawa, prawa unijnego, prawa cywilnego i nauki prawa finansowego. Dużą część stanowią przy tym publikacje zagraniczne, głównie anglosaskie. Dodatkowo w szerokim zakresie Doktorant powołuje się na materiał źródłowy, w szczególności orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego, ale również uchwały Rady do Spraw Przeciwdziałaniu Unikania Opodatkowania, opinie zabezpieczające, odmowy wydania opinii zabezpieczającej, informacje o wydaniu albo odmowie wydania opinii zabezpieczającej, uzasadnienia projektów ustaw, opinie Rady Legislacyjnej, ostrzeżenia i informacje Krajowej Informacji Skarbowej oraz Szefa Krajowej Administracji Skarbowej czy Ministerstwa Finansów.

Wszystko to świadczy o niezwyklej rzetelności badawczej Doktoranta oraz wnikliwości przeprowadzonych badań i ogromie pracy włożonej w przygotowanie recenzowanej dysertacji.

4. **Teza podstawowa** pracy jest wyraźna, pojawia się już we wprowadzeniu oraz w poszczególnych rozdziałach (zwłaszcza ostatnim i zakończeniu). Doktorant zakłada, że „w polskim porządku prawnym generalną i abstrakcyjną granicę planowania podatkowego wyznacza norma definiująca wywiedziona z definicji legalnej unikania opodatkowania”. Autor wywodzi, że nieusprawiedliwione są twierdzenia, zgodnie z którymi brak jest możliwości dokładnego oddzielenia pojęcia unikania opodatkowania od pojęcia planowania podatkowego. Wręcz przeciwnie, ich poprawne zrekonstruowanie i zdefiniowanie pozwoli przybliżyć „wytyczenie precyzyjnych granic pojęć służących nazywaniu sposobów obniżania obciążeń podatkowych w polskim porządku

prawnym”.

Cel pracy został jasno postawiony, a wnioski wyraźnie sprecyzowane i uargumentowane. Doniosłość celu pracy nie wymaga szerszego komentarza. Tematyka niniejsza jest nie tylko rozległa, wymagająca głębokiego przemyślenia i wiedzy, ale stanowi zagadnienie szeroko dyskutowane w literaturze, orzecznictwie i w dyskursie publicznym.

5. Uwagi szczegółowe wiążą się - jak zwykle w recenzjach - z podkreśleniem elementów dyskusyjnych.

W pierwszej kolejności chciałbym zwrócić uwagę na określone rozumienie art. 2a Ordynacji podatkowej wprowadzone nowelizacją z 2015 roku wprowadzającą zasadę *in dubio pro tributario* wyrażoną jako reguła interpretacyjna. W prawie podatkowym mamy do czynienia z „wszechogarniającymi” nas trudnymi przypadkami. Trudny przypadek w najogólniejszym ujęciu występuje, gdy sędzia nie dysponuje jednoznaczną normą, która została wytworzona przez określony autorytet, ale to także przypadki trudności decyzyjnych wynikające z braku zgody wśród prawników. Innymi słowy, stosowany przepis prawny jest niedookreślony, a reguły prawniczej metodologii nie prowadzą bezpośrednio (wiążąc) do jednoznacznego wyniku. Można stwierdzić, że każde pozytywne prawo ma „otwartą strukturę”, a zatem pojęcia prawne charakteryzują się niepewnym zakresem (cieniem) semantycznym, wprowadzając tym samym pewien luz decyzyjny w stosowaniu prawa.

W tym kontekście powróćmy do wspomnianej na początku zasady *in dubio pro tributario* i jej rozumienia na gruncie stosowania prawa podatkowego. Na konieczność odwołania się do tej zasady wielokrotnie wskazywał w swoim orzecznictwie NSA, podnosząc, że zasada ta wywodzona była z konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) oraz z zasady ustawowej regulacji prawa podatkowego daninowego (art. 48 i art. 217 Konstytucji). Z orzecznictwa NSA wynika, że obowiązywanie tej zasady nakazuje, aby w razie potrzeby rozstrzygania między różnymi wchodzącymi w grę wariantami interpretacyjnymi organy stosujące wybrały rezultat najbardziej korzystny dla podatnika.

Na konieczność respektowania tej zasady w procesie wykładni przepisów prawa podatkowego zwracał również uwagę Trybunał Konstytucyjny, stwierdzając w uzasadnieniu wyroku z 18 lipca 2013 r., o sygn. akt SK 18/09 (OTK-A 2013/6/80), że zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za

rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązany do świadczeń podatkowych. Wydaje się, co wynika z rozważań przeprowadzonych w niniejszym artykule, że zasadę tę należy rozumieć w ten sposób, że jeśli występują wątpliwości co do znaczenia przepisu w konkretnej sytuacji faktycznej, których nie będzie można usunąć w wyniku prawidłowo prowadzonej wykładni przepisów prawa podatkowego, to wówczas, stosując art. 2a Ordynacji podatkowej, należy przyjąć znaczenie przepisów korzystniejsze dla podatnika.

Na tym tle jestem ciekaw zdania Doktoranta, czy taka wykładnia art. 2a O.p. może stanowić planowanie podatkowe, a jeżeli tak, to jaka będzie jego relacja do zasady *interpretatio cessat in claris*, która nie oznacza konkurencyjności różnych kontekstów wykładni tylko obowiązek zastosowania wykładni kompleksowej, obejmującej wszystkie dostępne typy argumentów i reguły interpretacyjne (także należących do wykładni funkcjonalnej i systemowej). Rozważania dotyczące wykładni są o tyle istotne, że – jak sam Autor stwierdza – nie jest możliwe precyzyjne zdefiniowanie tytułowych zagadnień bez odwołania się do twórczej wykładni, a więc zakładającej użycie pozajęzykowych dyrektyw i ich hermeneutycznego ukontekstualizowania.

Na s. 86 Autor pisze, że „nie wszystkim zachowaniom podejmowanym w obrocie prawnym można przypisać sztuczne, tj. konwencjonalne, znaczenie. Stąd obok czynności konwencjonalnych, wyróżniono i zdefiniowano czynności faktyczne jako jedną z postaci zachowania stanowiącego unikanie opodatkowania lub planowanie podatkowe”.

Tymczasem powszechnie za trafny uznaje się pogląd rozpropagowany przez Stanisława Czepitę, zgodnie z którym „z czynnością konwencjonalną C_k mamy do czynienia wówczas, gdy na gruncie określonych reguł – zwanych regułami sensu czynności konwencjonalnej – wykonanie przez odpowiednią osobę lub osoby w odpowiedniej sytuacji czynności naturalnej C (lub czynności naturalnych C₁...C_n) określonego typu, rozpoznawane jest jako dokonanie czynności konwencjonalnej C_k, która co prawda dokonana jest przez wykonanie czynności naturalnej C (czynności naturalnych C₁...C_n), ale nie jest do niej (do nich) sprowadzalna.” Mówiąc inaczej, dla zaistnienia czynności konwencjonalnej, wymagane jest istnienie określonych, kulturowo uwarunkowanych dyrektyw, nazwanych w publikacji „*regułami sensu czynności konwencjonalnej*”. Mogą one wynikać z długotrwałej praktyki, tradycji bądź konwencji obowiązującej wewnątrz danego społeczeństwa. Czynność, która zostanie wykonana bez uwzględnienia tychże reguł, z wysokim prawdopodobieństwem nie zostanie zrozumiana przez jej adresata, w związku z czym nie będzie miała szans, aby wywrzeć założone przez autora skutki.

Mam zatem wątpliwości, czy poprawne jest stwierdzenie, że czynności konwencjonalne są sztuczne i można je oddzielić od czynności faktycznych (s. 96 i n.). Jako przykład podaje Doktorant wytworzenie środka trwałego bądź rozpoczęcie użytkowania budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem (s. 125). Co do zasady rzeczywiście jest tak, że same te czynności mają charakter faktyczny (choć co to znaczy wytworzenie środka prawnego w przyrodzie bądź rozpoczęcie użytkowania budowli). Wydaje się, że nie jest możliwa określona subsumcja tych zdarzeń pod interpretowaną normę prawną bez nadania im określonego znaczenia konwencjonalnego. Wiele zdarzeń, które na pozór nie mają charakteru konwencjonalnego będziemy za takie uważać, gdy będziemy im nadawać określony sens poprzez odniesienie ich do kulturowych czy społecznych znaczeń. Mamy wówczas do czynienia z szeregiem milcząco przyjmowanych konwencji społecznych dotyczących określonego czynu, które pozwalają uwzględnić zarówno wytwórczy charakter zachowania się sprawcy, jak również – w pewnych przypadkach – jego celowości w rozumieniu prawnym. Oczywiście mam świadomość, że tego typu wywody pozostają poza zakres rozważań prowadzonych w pracy i mają charakter polemiki z autorami zajmującymi się bliżej czynnościami konwencjonalnymi.

Zainteresowały mnie rozważania prowadzone na stronach 135 – 138 dotyczące zaniechania. Na wstępie chciałbym zastrzec, że opowiadam się za koncepcją, że działania i zaniechania są dwoma różnymi sposobami czynienia. Zaniechanie rozumiem przy tym jako niewykonanie określonego zespołu czynności, czy wręcz brak wywołania zdarzenia z jakichś powodów oczekiwanego. Innymi słowy, zaniechania to negatywne stany rzeczy (negatywne, albowiem podmiot nie spowodował określonego zdarzenia) czy też negatywne działania. W tym rozumieniu chyba nie można uznać za zaniechanie podany jako przykład przez Doktoranta „brak zakupu wyrobów akcyzowych”. Zaniechanie to sytuacja, gdy podatnik nie zgłasza do urzędu faktu zawarcia umowy lokalu mieszkalnego i wynajmowania mieszkania, czym chce uniknąć zapłacenia stosownego podatku. Czynności prawne są przecież typem zewnętrznych działań ludzkich. Pod względem formalnym czynność prawna to akt wypowiedzi a pod względem skutkowym to wypowiedź o charakterze regulującym, czyli wywołująca skutki prawne w postaci powstania, zmiany lub ustania danego stosunku prawnego.

Wydaje mi się, że z pewną szkodą dla rozprawy Doktorant zrezygnował w zasadzie z omówienia pojęcia kauzalności. *Causa* jest motywem relewantnym z punktu widzenia skutków prawnych, to jest takim, od którego dojścia do skutku zależy ważność umowy. Gdybyśmy chcieli ujmować przyczynę prawną subiektywnie, to nie z tego powodu, że jest to element sfery motywacyjnej

człowieka, lecz dlatego, że dążył on do osiągnięcia skutków prawnych „typowych” dla określonych czynności. Mówiąc inaczej, to strona dokonując danej czynności określa w ramach przyznanej jej autonomii woli (swobody umów) cel, a tym samym *causae* danej czynności.

Konieczne staje się uwypuklenie intencjonalnego charakteru cechującego wszystkie działania, ponieważ dowolne zdarzenie możemy uznać za działanie tylko wtedy, gdy ma ono charakter intencjonalny. Najogólniej mówiąc, przez działanie intencjonalne rozumie się świadomie realizowane na skutek jakiejś decyzji działania. Niektórzy autorzy uważają, że jeżeli jakiegoś zdarzenia nie można opisać w terminach intencji, to takie zdarzenie nie może być traktowane jako działanie (D. Davidson). Intencja pozwala na odróżnienie działań, które są wyrazem naszych zamiarów i przekonań, czyli takich do których dążymy i za które w związku z tym ponosimy odpowiedzialność, od innych, takich jak przypadkowe znalezienie czegoś na ulicy.

Uwzględnienie uwarunkowań intencjonalnych pozwala podejmującemu działanie dokonać wyboru decyzji i zamierzonych działań. Warto w tym miejscu zauważyć, że działania różnych podmiotów podjęte w tych samych sytuacjach zewnętrznych mogą być odmienne, a pomimo tego racjonalne. Sytuacje zewnętrzne, w ramach których dochodzi do dokonania wyboru mogą być relewantnie nieodróżnialne i rozważanie indywidualnego przeprowadzonego wyboru działania - nawet przy uwzględnieniu pewnych ogólnych zasad działania - może zostać inaczej ocenione w odniesieniu do jednostkowego podmiotu i konkretnych, niekiedy dodatkowych czynników. Wynika stąd, że relację między przekonaniem i decyzją (ujmowanymi propozycjonalnie) traktuje się jako logiczną, a nie fizyczną relację kauzalną. Można ją przedstawić w najprostszej postaci relacji asymetrycznej: lepiej podjąć (nie podejmować) dane działanie niż go nie podejmować (je podejmować), a pozytywne bądź negatywne rozstrzygnięcie na rzecz którejś z alternatyw zależeć będzie właśnie od naszych przekonań i preferencji, a w odniesieniu do powyższego przykładu rozstrzygnięcie takie zależeć będzie od stosunku do ryzyka.

Chciałbym zatem zapytać Autora, czy opisana koncepcja kauzalności jest adekwatna do jego poglądów, a jeżeli tak to, w jakim zakresie znajduje ona zastosowanie dla rozwiązania problemów, które zrekonstruował.

6. W konkluzji recenzji należy jeszcze raz podkreślić wagę pomysłu badawczego i konsekwencję w jego realizacji, obszerność materiału bibliograficznego, które zostały wzięte na warsztat oraz

ważkość tez praktycznych, jakie powstały w oparciu o dokonane analizy. Co doniosłe, pomimo wspomnianych, imponujących rozmiarów rozprawy została ona napisana w poprawnym, klarownym i potoczystym języku.

Wszystkie wskazane powyżej niedociągnięcia i uwagi polemiczne nie umniejszają wartości recenzowanej dysertacji. Podkreślają one jedynie jej walor naukowy oraz dojrzałość badawczą Autora. Doniosłość rozprawy polega przede wszystkim na skatalogowaniu problemów dotyczących instytucji unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego w sposób względnie holistyczny, omówienie ich w warstwie podatkowoprawnej, teoretycznej, ekonomicznej i aksjologicznej. Stanowiło to wyzwanie trudne i wymagające ogromnego nakładu pracy, a Autor recenzowanej pracy owoconie zdołał sobie z tym poradzić.

7. Uwagi powyższe stanowią w moim przekonaniu jednoznaczną podstawę do stwierdzenia, iż rozprawa doktorska Krzysztofa Cienia spełnia wymogi stawiane pracom doktorskim przez ustawę z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1789 ze zm.). Tym samym zasługuje na to, aby ją przyjąć, a Autor powinien zostać dopuszczony do publicznej obrony.

Jednocześnie z uwagi na wysoką jakość pracy, doniosłość teoretyczną i praktyczną formułowanych tez oraz wielopłaszczyznowość przeprowadzonych wywodów chciałbym zaproponować wyróżnienie recenzowanej rozprawy doktorskiej Krzysztofa Cienia.

