

dr hab. Katarzyna Kopyściańska prof. UWr.,
Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii
Uniwersytetu Wrocławskiego

Recenzja rozprawy doktorskiej mgr. Krzysztofa Cień
„Unikanie opodatkowania a planowanie podatkowe w polskim porządku prawnym”
Lublin 2020, stron 452.

1. Uwagi dotyczące wyboru tematu, celu badawczego i metody rozprawy

Przedmiotem recenzowanej rozprawy doktorskiej są zagadnienia z zakresu planowania podatkowego oraz unikania opodatkowania będące sposobami obniżania obciążeń podatkowych, które to badania mieszczą się w ramach szerszej problematyki zapewnienia stabilności finansów publicznych. W związku z tym, ukazany w pracy problem podstawowy jest pochodną aktualnego i stanowiącego przedmiot społecznego zainteresowania zagadnienia. Głównym celem opracowania Doktorant uczynił dokładne omówienie ujęcia unikania opodatkowania, a także zbudowanie definicji pojęcia planowania podatkowego i poddanie jego dogłębnej analizie. Dzięki temu możliwe stało się wyznaczenie cech istotnych tych sposobów obniżania obciążeń podatkowych co z kolei stworzyło warunki do wypracowania jednolitego aparatu pojęciowego służącego opisowi zachowań podatników podejmowanych w celu uzyskania korzyści podatkowych.

Wybór tematu Doktorant uzasadnił niedostatkami badań naukowych w przedmiocie unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego jak i brakiem wypracowania precyzyjnych definicji. Ponadto przepisy służące rekonstrukcji normy definiującej unikanie opodatkowania (obowiązujące od lipca 2016 r.) zostały gruntownie zmienione z dniem 1 stycznia 2019 r. i co istotne wywołują liczne wątpliwości interpretacyjne. Dlatego też nowość podjętego przez Doktoranta problemu badawczego stanowi istotny argument przemawiający za podjęciem tej problematyki.

W konsekwencji wybór tematu zasługuje na całkowitą aprobatę.

Zasadnicza teza badawcza postawiona w pracy zawiera się w twierdzeniu, że w polskim porządku prawnym generalną i abstrakcyjną granicę planowania podatkowego wyznacza norma definiująca wywiedziona z definicji legalnej unikania opodatkowania. W ramach tak postawionej tezy Doktorant przyjmuje, że wpływ na konkretyzację tej normy na tle określonego stanu faktycznego posiadają okoliczności tego stanu. Natomiast kryterium zgodności zachowania podatnika powziętego przez niego w celu uzyskania korzyści podatkowej z normami prawnymi, w ocenie Doktoranta, jest pozbawione użyteczności dla wyznaczenia treści pojęć unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego. Istotne różnice pomiędzy sposobami obniżania obciążeń podatkowych sprowadzają się do cech zachowania powziętego w celu uzyskania korzyści podatkowej oraz charakteru tej korzyści. Wobec tego należy zgodzić się z twierdzeniem Doktoranta, że brak możliwości dokładnego oddzielenia dokładnego oddzielenia pojęcia unikania opodatkowania od pojęcia planowania podatkowego należy uznać za niezasadny. Ich prawidłowe zdefiniowanie, w ocenie Doktoranta, przyczynia się do wytyczenia precyzyjnych granic pojęć służących nazywaniu sposobów obniżania obciążeń podatkowych w polskim porządku prawnym.

Dostrzegając wiele zagadnień i aspektów badanej problematyki Doktorant jednym z głównych celów opracowania uczynił dokładne omówienie normatywnego ujęcia unikania opodatkowania, a także zbudowanie definicji pojęcia planowania podatkowego i poddanie jej dogłębnej analizie. Dzięki tak zakreślonemu celowi Autor podejmuje również próbę wyznaczenia cech istotnych tych sposobów obniżania obciążeń podatkowych co z kolei stwarza możliwości do próby wypracowania jednolitego aparatu pojęciowego służącego opisowi zachowań podatników podejmowanych w celu uzyskania korzyści podatkowych.

Zrealizowanie głównego celu pracy wymagało od Doktoranta osiągnięcia postawionych przed nim celów szczegółowych jak analiza poprawności rozwiązań legislacyjnych konstruujących definicję unikania opodatkowania czy zbadanie wpływu wprowadzenia tej definicji do polskiego porządku prawnego na wyjaśnienie tego pojęcia oraz określenie jego charakteru w piśmiennictwie i judykaturze. Jako cel szczegółowy Doktorant wskazał również podjęcie próby uporządkowania dotychczasowych poglądów formułowanych w zagranicznej i krajowej literaturze prawa podatkowego, a także orzecznictwie na temat unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego, z uwagi na dużą różnorodność jaka je cechuje.

Realizując tak postawiony cel Doktorant umiejętnie wykorzystuje dorobek nauki prawa, ale także w istotnym zakresie orzecznictwo sądów w tym TSUE, Sądu Najwyższego, Trybunału Konstytucyjnego oraz liczne opinie zabezpieczające, przez co praca zyskuje charakter opracowania wielowątkowego i kompleksowego.

Sposób sformułowania przedmiotu badań i celu ich prowadzenia należy uznać za właściwy, a jednocześnie kreujący przejrzystość podejścia do tytułowej problematyki. Dzięki temu, w ocenie sporządzającej niniejszą recenzję, Doktorantowi udało się ukazać wielowątkowość materii badawczej objętej rozprawą doktorską.

Doktorant podkreślił również we wprowadzeniu do opracowania, że podejmując próbę wykazania słuszności założonej tezy, tak skonstruował schemat pracy, by móc w pełni posłużyć się metodami badawczymi uznanymi za podstawowe w nauce prawa. Metodą analizy dogmatycznej źródeł prawa powszechnie obowiązującego posłużono się zwłaszcza w celu przedstawienia poprawności legislacyjnej przepisów ordynacji podatkowej pozwalających na wywiedzenie normy definiującej unikanie opodatkowania. Nie byłoby to jednak możliwe bez uwzględnienia norm wynikających z prawa Unii Europejskiej jak i z orzecznictwa TSUE ale i również Sądu Najwyższego, Trybunału Konstytucyjnego i sądów administracyjnych. Z uwagi na liczbę dotychczasowych opracowań traktujących o sposobach obniżania obciążeń podatkowych, niezbędne było również wykorzystanie w pracy metody analizy krytycznej piśmiennictwa.

Zastosowane metody badawcze wzajemnie się w pracy uzupełniają i pozwalają Doktorantowi na sprawne przedstawienia poszczególnych zagadnień, które w całościowym ujęciu prowadzą do udanego uchwycenia istoty unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego.

Biorąc pod uwagę wymogi stawiane rozprawom doktorskim, zarówno główny cel badawczy rozprawy, jak i przedstawioną metodykę badań, należy uznać za w pełni poprawnie sformułowane. Tworzą one łącznie zwartą i poprawną teoretycznie formułę naukową, która pozwala Autorowi wykazać się niezbędną wiedzą teoretyczną i znajomością warsztatu badawczego.

Recenzowana praca doktorska uwzględnia stan prawny obowiązujący do dnia 25 sierpnia 2020 r.

2. Układ i język rozprawy

Rozprawa składa się z wprowadzenia, pięciu rozdziałów i zakończenia, w którym zawarte zostały wnioski z przeprowadzonych badań, obejmujące głównie postulaty *de lege lata*, zgodnie zresztą z postawionym celem badawczym. W końcowej części pracy znajdują się następujące wykazy: bibliografia, orzecznictwo TSUE (obejmujący m.in. wykaz 19 wyroków TSUE), orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego (1 uchwała i 16 wyroków), orzecznictwo Sądu Najwyższego (1 orzeczenie, 1 uchwała, 3 wyroki), orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego (1 postanowienie, 2 uchwały, 89 wyroków) orzecznictwo sądów administracyjnych (9 wyroków), wykaz aktów prawnych (odrębnie akty prawa Unii Europejskiej i akty prawa polskiego), wykaz aktów prawnych i pozostałe źródła w tym opinie zabezpieczające, odmowy wydania opinii zabezpieczającej, informacje o wydaniu albo odmowie wydania opinii zabezpieczającej. Wykaz skrótów znajduje się na początku pracy.

Znaczącą zaletą konstrukcji pracy, wpływającą istotnie na zachowanie przejrzystości prowadzonych rozważań, jest opatrzenie poszczególnych rozdziałów uwagami końcowymi zawierającymi podsumowanie danej części pracy. Przedstawiane w rozprawie doktorskiej uwagi końcowe pozwalają Autorowi na formułowanie porządkowych ocen dotyczących poszczególnych fragmentów rozprawy, a przez to ułatwiają czytelnikowi rozumienie przyjmowanych i uzasadnianych koncepcji.

Uszeregowanie rozdziałów jest nie tylko prawidłowe, ale w kontekście postawionego celu badawczego jak najbardziej właściwe i zarazem przydatne w prowadzeniu badań zmierzających do zrealizowania głównego celu badawczego w postaci próby udzielenia odpowiedzi na pytanie, czym jest planowanie podatkowe i jaka jest jego właściwa definicja. Ponadto podział treści jest logiczny i czytelny. Umożliwia dokładne podążanie czytelnika za tokiem myśli Autora. W rezultacie należy uznać, że przyjęty układ pracy, porządkując przebieg prowadzonych rozważań, zapewnia swobodę w lekturze opracowania.

Pan mgr Krzysztof Cień zapoznał się rzetelnie z literaturą przedmiotu, właściwie selekcionując dzieła mające najistotniejsze znaczenie w badanym dorobku myśli prawniczej. Wykaz cytowanej literatury obejmuje ponad 300 pozycji.

Praca została napisana poprawnym językiem, z umiejętnym posługiwaniem się językiem prawniczym. W pracy występują nieliczne błędy literowe, czy interpunkcyjne.

3. Treść i wnioski rozprawy

Przechodząc do oceny wartości treści zawartych w recenzowanej rozprawie należy podkreślić, że praca przedstawia znaczny poziom merytoryczny, a rozważania Doktoranta cechuje klarowność i precyzja w formułowaniu twierdzeń i wniosków. W wielu miejscach Autor podejmuje polemikę z poglądami doktryny, nie stroniąc od przedstawienia własnej oceny. Warto także podnieść, że czyni to w sposób zasługujący na aprobatę, rzetelnie i z dużą kulturą, okazując tym samym szacunek dla odmiennych ustaleń, które dokonali inni przedstawiciele doktryny.

Recenzowana rozprawa, jak już wskazano, składa się z wprowadzenia, pięciu merytorycznie powiązanych ze sobą rozdziałów i zakończenia zawierającego istotne wnioski. Część podstawowa pracy zawiera 414 stron.

Tematyka podjęta w rozprawie doktorskiej należy do niezwykle aktualnych i ważnych problemów prawa i ma ogromne znaczenie z punktu widzenia praktyki i stosowania prawa. Ze względu na badawczy charakter pracy, a w szczególności przeprowadzenie skrupulatnej analizy zagadnień związanych z obejściem prawa, optymalizacją podatkową, minimalizowania opodatkowania, agresywnym planowaniem podatkowym jak i ze względu na ciekawe i w dużej części oryginalne wnioski, dysertacja stanowi istotny wkład w naukę prawa finansowego, a w szczególności prawa podatkowego. Tematyka recenzowanej rozprawy doktorskiej została podjęta w sposób odpowiedni, dobrze dobrana i prawidłowo sformułowana, co niewątpliwie pozwoliło na realizację wymogów stawianych rozprawom doktorskim.

We wprowadzeniu rozprawy Autor zawarł najważniejsze informacje dotyczące przedmiotu, celu i tezy badawczej. Określił także zakres materiału badawczego oraz informacje o strukturze i treści pracy. W sposób zwięzły przedstawił przedmiot badań poszczególnych rozdziałów oraz przyjęte w pracy metody badawcze.

Rozdział pierwszy ma charakter wprowadzający w problematykę unikania opodatkowania i planowania podatkowego a zawarte w nim uwagi stanowią podstawę do dalszych, szczegółowych analiz sposobów obniżania obciążeń podatkowych. Głównym celem tego rozdziału Doktorant uczynił ukazanie podstawowych różnic pomiędzy unikaniem opodatkowania a planowaniem podatkowym a także określenie ich charakteru prawnego. Realizacji tego celu posłużyły cele szczegółowe jak syntetyczne zestawienie ogólnych definicji unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego, które były prezentowane w literaturze krajowej i zagranicznej prawa podatkowego, a także orzecznictwie przed wejściem w życie normy definiującej unikanie opodatkowania. Ponadto celem szczegółowym tego rozdziału Autor uczynił również ustalenie wzajemnych relacji pomiędzy polskim porządkiem prawnym a porządkiem prawnym Unii Europejskiej w zakresie nazywania sposobów obniżania obciążeń podatkowych.

Punktem wyjścia do rozważań podjętych w ramach tego rozdziału było przedstawienie poglądów na temat ogólnej istoty unikania opodatkowania, które były prezentowane przed wejściem w życie jego definicji legalnej.

Rozdział pierwszy kończy dość oczywista w kontekście polskiego systemu podatkowego, ale ważna konkluzja, tj.: do czasu wejścia w życie definicji legalnej unikania opodatkowania nie miało ono ustalonego zakresu znaczeniowego. Ponadto prezentowane w krajowej i zagranicznej literaturze prawa podatkowego a także w orzecznictwie znaczenia pojęcia unikania opodatkowania w większości przypadków nie odpowiadają jego normatywnemu ujęciu. Autor dostrzega również zdecydowanie odmienny charakter prawny unikania opodatkowania w stosunku do planowania podatkowego jak i istotne różnice w definicjach legalnych unikania opodatkowania pomiędzy przepisami prawa krajowego a Unijnego. Te konstatacje stanowią punkt wyjścia do prowadzenia przez Autora dalszych rozważań nad postaciami zachowań stanowiących unikanie opodatkowania i planowanie podatkowe.

Z punktu widzenia tematu pracy kluczowe znaczenie mają rozważania zawarte w kolejnych rozdziałach, tj. drugim, trzecim, czwartym i piątym. W rozdziałach tych poddano bowiem analizie kardynalne z punktu widzenia tematu pracy i celu badawczego zagadnienia,

Rozdział drugi poświęcony został analizie postaci zachowania będącego unikaniem opodatkowania oraz planowaniem podatkowym. W pierwszej części tego rozdziału Autor przedstawił stan zagranicznej i krajowej literatury prawa podatkowego w zakresie

charakterystyki zachowania stanowiącego unikanie opodatkowania i planowanie podatkowe. Kolejno przedmiotem rozważań Autor uczynił normę definiującą czynność na potrzeby przepisów regulujących klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania. Doktorant badaniu poddał również prawne czynności konwencjonalne oraz czynności faktyczne jako postacie zachowania stanowiące unikanie opodatkowania oraz planowanie podatkowe. W kolejnej części tego rozdziału Doktorant przedstawił również podmioty uczestniczące w dokonaniu czynności będącej unikaniem opodatkowania lub zachowaniu stanowiącym planowanie podatkowe. Zakończenie rozważań dotyczących postaci zachowań stanowiących opisywane sposoby obniżania obciążeń podatkowych wymagało również odniesienia się przez Doktoranta do prawa Unii Europejskiej.

Rozdział drugi kończą wnioski o charakterze podsumowującym, wśród których wnioskiem końcowym jest wniosek następujący: „unikanie opodatkowania albo planowanie podatkowe konstruuje te postaci zachowań podmiotów prawa, które wyrażają swobodę w zakresie kształtowania ich sytuacji faktycznej i tym samym pozwalają na uzyskanie korzyści podatkowej. Postać zachowania będącego unikaniem opodatkowania została w ordynacji podatkowej w sposób swoisty objaśniona na potrzeby rekonstrukcji definicji unikania opodatkowania.” Autor zauważa ponadto, pomimo iż pomiędzy ordynacją podatkową a dyrektywą ATA zachodzi różnica w zakresie nazywania postaci zachowania będącego unikaniem opodatkowania, to nie powoduje ona nieprawidłowości implementacji tej dyrektywy do polskiego porządku prawnego w omawianym zakresie.” Doktorant zwrócił uwagę, że posłużenie się przez ustawodawcę dość pojemnym znaczeniowo pojęciem czynności stanowi wyraz dostosowania aparatu pojęciowego transponowanych przepisów do terminologii używanej w polskim porządku prawnym a jednocześnie nie utrudnia to realizacji celów, jakie mają być osiągnięte poprzez wdrożenie do prawa krajowego przepisów dyrektywy ATA. Taka częściowa konkluzja stanowi ważny punkt odniesienia do kolejnych rozdziałów i zawartych w nich pogłębionych analiz.

W kolejnym, trzecim rozdziale recenzowanej rozprawy doktorskiej Doktorant analizuje poszczególne cechy zachowania, które można zakwalifikować jako unikanie opodatkowania albo planowanie podatkowe. Doktorant słusznie podkreśla, że z normy definiującej unikanie opodatkowania wynika, że cechami tego rodzaju postępowania są sztuczny sposób działania oraz główny lub jeden z głównych celów w postaci uzyskania korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem oraz celem przepisu ustawy podatkowej. W związku z tym stwierdzeniem, w rozdziale tym przedmiotem szerokich rozważań Autor

uczynił również zagadnienie sztucznego sposobu działania w kontekście unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego. Dokonanie analizy normy definiującej, kiedy sposób działania nie jest sztuczny pozwoliło Doktorantowi na wyznaczenie cech istotnych metody postępowania w ramach unikania opodatkowania i planowania podatkowego. W ocenie Autora, interpretacja zwrotów, z których jest ona zbudowana, z jednej strony powinna umożliwić szczegółowe wyjaśnienie właściwości sztucznych jako cechy charakterystycznej unikania opodatkowania a z drugiej, dzięki niej ułatwione będzie także wskazanie sytuacji faktycznych, które wypełniają treść zwrotów normatywnych użytych do zdefiniowania, kiedy sposób działania nie jest sztuczny. Tym samym, w obrębie tego rozdziału możliwe stało się zilustrowanie zachowań podejmowanych w obszarze planowania podatkowego. Następnie, Doktorant poddał badaniu przepisy ordynacji podatkowej, które określają w sposób przykładowy okoliczności mogące świadczyć o sztucznym sposobie działania, jako cechy istotnej unikania opodatkowania. Zakończenie rozważań podjętych w ramach rozdziału trzeciego wymagało w końcu, od Autora sięgnięcia do prawa Unii Europejskiej. Zawarta w dyrektywie ATA definicja unikania opodatkowania określa jego cechy a sposób ich ujęcia (co słusznie zauważa Doktorant) wskazuje, że w pewnym zakresie różnią się one od cech unikania opodatkowania, które wynikają z zawartej w ordynacji podatkowej definicji legalnej tego sposobu obniżania obciążeń podatkowych. Zbadanie, w ramach tego rozdziału, tych odmienności pozwoliło więc Doktorantowi ustalić, czy w omawianym zakresie mają one wpływ na prawidłowość implementacji dyrektywy ATA do polskiego porządku prawnego.

Przeprowadzona analiza cech zachowania będącego unikaniem opodatkowania albo planowaniem podatkowym pozwoliła Doktorantowi sformułować kilka istotnych wniosków. W pierwszej kolejności Autor zauważa, że normatywne ujęcie cech zachowania stanowiącego unikanie opodatkowania jedynie częściowo koresponduje z ujęciami właściwości przyjętej metody działania oraz motywacji do jej podjęcia, które były prezentowane w zagranicznej i krajowej literaturze przedmiotu. Doktorant podkreśla ponadto, że jedynie wówczas, gdy nie zostaną spełnione kryteria zawarte w normie definiującej, kiedy sposób działania nie jest sztuczny, pojedyncza czynność lub zespół powiązanych z sobą czynności mogą zostać uznane za sztuczne. Ponadto sposób działania należy uznać za sztuczny, także wówczas jeżeli nie zostanie spełnione, wynikające z normy określającej (kiedy sposób działania nie jest sztuczny), kryterium odnoszące się do powodu zastosowania określonego sposobu działania. Dokonana przez Autora analiza zawartego w ordynacji podatkowej przykładowego katalogu okoliczności mogących świadczyć o sztucznym sposobie działania wskazuje, w ocenie Doktoranta, że wyróżnione w piśmiennictwie dwa znaczenia sztuczności mają dość umowny

charakter. Doktorant zauważa ponadto, że ustalenie celów zachowania podjętego w ramach unikania opodatkowania albo planowania podatkowego, wiąże się z uwzględnieniem wszelkich czynników, które wpłynęły na jego podjęcie oraz dokonaniem ich ważenia na tle konkretnego stanu faktycznego. Ponadto badanie czy sposób działania był sztuczny oraz jakie były jego cele wymaga odwołania do okoliczności stanu faktycznego, a więc kategorii obiektywnych. Autor podkreśla w końcu, że pomimo, iż zarówno ordynacja jak i dyrektywa ATA tak samo określają cele czynności podjętej w ramach unikania opodatkowania to czynią to w sposób błędny a usunięcie tych nieprawidłowości możliwe jest dopiero w drodze wykładni prawa.

Sporządzająca niniejsza recenzję w pełni podziela zajęte przez Doktoranta stanowisko. Rozważania zawarte w rozdziale trzecim są tak ukształtowane, że pozwalają w sposób płynny przejść do kolejnej części rozprawy.

Rozważania podjęte w rozdziale czwartym koncentrują się na zagadnieniu kwalifikacji prawnej zachowania stanowiącego unikanie opodatkowania oraz planowanie podatkowe. Analizie poddano także skutki przyjęcia określonej metody postępowania w ramach tych sposobów obniżania obciążeń podatkowych. Aby zrealizować założenia badawcze określone dla tego rozdziału na początku Autor zaprezentował stan zagranicznej i krajowej literatury prawa podatkowego w zakresie kwalifikacji prawnej zachowania stanowiącego unikanie opodatkowania i planowanie podatkowe, a także ich skutków. Doktorant dość obszernie omówił ponadto pojęcie i charakter korzyści podatkowej zdefiniowane w ordynacji podatkowej jak również dokonał komparatystycznej analizy przepisów ordynacji i regulacji unijnych by umożliwić zbudowanie twierdzenia w przedmiocie prawidłowości transpozycji do polskiego porządku prawnego przepisu art. 6 ust. 1 dyrektywy ATA w zakresie ujęcia skutku unikania opodatkowania.

W konkluzjach zawartych w rozdziale czwartym Doktorant formułuje podzielany przez recenzenta wniosek, że podstawę kwalifikacji prawnej zachowania podjętego w ramach któregoś ze sposobów obniżania obciążeń podatkowych (objętych zakresem recenzowanej dysertacji) oraz określania charakteru ich skutków może stanowić jedynie norma prawna. Służą więc temu nie przepisy prawne, lecz zrekonstruowane z nich przy użyciu wszystkich reguł wykładni prawa normy prawne. Doktorant słusznie również zauważa, że sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej może wystąpić w dwóch modelowych sytuacjach. W pierwszej z nich korzyść podatkowa, uzyskana w wyniku przestrzegania normy prawnej zrekonstruowanej przy użyciu reguł wykładni językowej i

systemowej, jest jednocześnie skutkiem zakazanym przez drugą normę prawa podatkowego (wywiedzioną z nie tylko na podstawie reguł wykładni językowej oraz systemowej, lecz także celowościowej). Z kolei w drugiej modelowej sytuacji Autor podkreśla, że korzyść podatkowa, osiągnięta w drodze dokonania prawnej czynności konwencjonalnej konstruowanej przez normy prawa podatkowego poprzez przestrzeganie tych norm (wywiedzionych przy pomocy reguł wykładni językowej i systemowej) jest jednocześnie skutkiem zakazanym przez wskazane normy, jeśli uwzględni się cel przepisów będących źródłem ich derywowania.

Doktorant słusznie zauważa ponadto, że z punktu widzenia nauki prawa podatkowego oraz zasad prawidłowej legislacji przepisy ordynacji podatkowej pozwalające na wyznaczenie skutku unikania opodatkowania wzbudzają istotne zastrzeżenia. Autor dostrzega niezgodność wynikającą z przepisu art. 119a §1 ordynacji podatkowej definicji legalnej unikania opodatkowania z dyrektywą ATA co jednak, w ocenie Doktoranta, może być usunięte w drodze wykładni prawa.

W ostatnim, piątym rozdziale Doktorant przedstawił problematykę zasadności posługiwania się pojęciami obejścia prawa, optymalizacji podatkowej, agresywnego planowania podatkowego, minimalizowania opodatkowania, łagodzenia opodatkowania oraz oszczędzania podatkowego do opisu unikania opodatkowania i planowania podatkowego albowiem w literaturze przedmiotu oraz orzecznictwie pojęcia te nie posiadają ustalonego znaczenia oraz sprecyzowanej relacji w stosunku do pojęć unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego. Spostrzeżenia zawarte w tym rozdziale dotyczą stanu piśmiennictwa oraz judykatury zarówno przed wejściem w życie przepisu zawierającego definicję legalną unikania opodatkowania, jak i po tym zdarzeniu.

Rozdział piąty, jak i poprzednie, kończą uwagi podsumowujące, wśród których najbardziej interesującą wydaje się następująca: obejście prawa, optymalizacja podatkowa, agresywne planowanie podatkowe, minimalizowanie opodatkowania, łagodzenie opodatkowania oraz oszczędzanie podatkowe nie stanowią odrębnych od unikania opodatkowania i planowania podatkowego sposobów obniżania obciążeń podatkowych w polskim porządku prawnym. Autor słusznie podkreśla, że pomimo, iż pojęciami obejścia prawa oraz optymalizacji podatkowej posługują się literatura przedmiotu i judykatura, nie zachodzi z tego powodu konieczność redefinicji znaczeń pojęć unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego.

W zakończeniu sformułowano także szereg cennych wniosków, znajdujących swoje podstawy w ustaleniach poczynionych w poszczególnych rozdziałach. Najczęściej stanowią one zresztą syntetyczne ujęcie konkluzji zawartych w uwagach końcowych do poszczególnych rozdziałów. Konkretyzuje ono w postaci wniosków zawartą w pracy tezę, iż w polskim porządku prawnym generalną i abstrakcyjną granicę planowania podatkowego wyznacza norma definiująca wywiedziona z definicji legalnej unikania opodatkowania. Sformułowane w zakończeniu wnioski potwierdzają, że postawiona teza badawcza jest merytorycznie zasadna. Konkluzje zawarte w zakończeniu nie pozostawiają wątpliwości, że cele badawcze, jakie Autor sobie postawił zostały w pełni osiągnięte. **Co jednak najistotniejsze zawarte w zakończeniu wnioski potwierdzają jednoznacznie zrealizowanie postawionego we wstępie celu badawczego, a także wysoki poziom naukowy, w jakim uczynił to Doktorant, co w konsekwencji pozwala na sformułowanie tezy o dużej dojrzałości naukowej.**

Zważywszy na wszystkie ustalenia i uwagi poczynione powyżej należy raz jeszcze podkreślić, że w recenzowanej dysertacji w sposób bardzo rzetelny i kompleksowy zostały przedstawione pytania oraz próby odpowiedzi na te pytania wynikające z potrzeby usystematyzowania wątpliwości interpretacyjnych występujących w ramach analizowanej problematyki. Doktorant dowiódł, iż posiada pełną, wysoko ocenioną, umiejętność formułowania celu badawczego i pytań badawczych, a także weryfikacji postawionych hipotez. Wykonane przez Autora badania i ich opracowanie jest jak najbardziej właściwe i świadczy o dużej dojrzałości naukowej Doktoranta jak i o bardzo dobrej znajomości literatury z zakresu nauki prawa.

Recenzowana praca prezentuje dużą wartość naukową. W zakończeniu jeszcze raz należy zauważyć, że rozprawa mgr. Krzysztofa Cień jest oparta o bardzo dobrą znajomość literatury. Doktorant zaprezentował również bardzo solidny warsztat naukowy. Na uwagę zasługuje bardzo szerokie spojrzenie na problematykę unikania opodatkowania i planowania podatkowego. Jednocześnie Autor przedstawia własne stanowisko w jasny i konsekwentny sposób, umiejętnie wspierając je od strony teoretycznej i pozytywno-prawnej. Dodatkowa wartość rozprawy płynie z aktualności licznych problemów poruszonych w ramach recenzowanej rozprawy. W ocenie sporządzającej niniejszą recenzję **zasadne jest zgłoszenie wniosku o wyróżnienie tej dysertacji.**

4. Konkluzja

Doktorant wykazał się bardzo dobrą znajomością problematyki i starannym warsztatem naukowym. W konkluzji należy zatem z całym przekonaniem stwierdzić, że przedłożona do recenzji rozprawa doktorska mgr. Krzysztofa Cień pt. „Unikanie opodatkowania a planowanie podatkowe w polskim porządku prawnym”, stanowi oryginalne rozwiązanie ważnego problemu naukowego. Jej Autor wykazał się dużą wiedzą prawniczą. Wykazał się również umiejętnością samodzielnego prowadzenia badań naukowych. Tym samym rozprawa doktorska mgr. Krzysztofa Cień spełnia przesłanki określone 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 (t. j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1789, ze zm.). Może i powinna być zatem przedmiotem dalszych czynności w przewodzie doktorskim.

Wrocław, 20 listopada 2020 r.

