

dr hab. Dominik Mączyński  
Katedra Prawa Finansowego  
Wydział Prawa i Administracji  
UAM w Poznaniu

Poznań, dnia 28 grudnia 2016 r.

## RECENZJA

pracy doktorskiej mgr Anety Nowak-Piechoty

*Podatek od wyjścia,*

Łódź 2016 r., ss. 294

### I. Uwagi ogólne

#### 1. Ocena wyboru tematu rozprawy

Już na wstępie należy podkreślić, że praca zasługuje na jednoznacznie pozytywną ocenę. Decyduje o tym w szczególności trafnie wybrany temat.

Podkreślenia wymaga przede wszystkim niezwykle ciekawy i doniosły temat rozprawy. Przynajmniej w polskiej doktrynie prawa podatkowego problematyka podatku od wyjścia nie została dotąd poddana gruntownej analizie. Brakuje nie tylko monografii poświęconych temu zagadnieniu, ale także opracowań o charakterze artykułowym. Ponadto temat jest wartościowy zarówno dla teorii i praktyki prawa podatkowego. Podatek od wyjścia mieści się w zakresie międzynarodowego prawa podatkowego w ujęciu funkcjonalnym, rozumianego jako zespół norm prawnych odnoszących się do podatkowych stosunków międzynarodowych, których źródłem są przepisy prawa krajowego. Wynika to z zasady pozostawienia władztwa podatkowego w gestii prawodawców krajowych. Jednakże implementacja podatku od wyjścia do krajowego porządku prawnego rodzi konsekwencje w obszarze europejskiego prawa podatkowego oraz międzynarodowego prawa podatkowego, rozumianego jako zespół norm prawnych regulujących kwestie podatkowe w relacjach międzynarodowych, których źródłem są umowy międzynarodowe. Z tych powodów wybór tematu uznać należy za szczególnie uzasadniony w kontekście wymogów stawianych dysertacjom doktorskim. Temat niewątpliwie pozwala na wszechstronną i wielopłaszczyznową

analizę obszarów badawczych dotąd nieopracowanych w doktrynie prawa podatkowego.

Pewne wątpliwości budzi jednak rozumienie użytego przez Autorkę w temacie pracy sformułowania „podatek od wyjścia”. Podstawowy problem dotyczy tego, czy zwrot ten oznacza odrębną daninę uregulowaną przepisami ustawy podatkowej o takiej właśnie nazwie, czy też instytucję wplecioną w konstrukcję jednego lub kilku podatków obowiązujących w systemie prawnym danego państwa. Wydanej się, że dylemat ten w rozprawie nie zostaje jednoznacznie rozstrzygnięty. We Wstępie Autorka wyjaśnia jedynie, że podatek od wyjścia stanowi jedno z obciążeń emigracyjnych (s. 8). W rozdziale I wskazano, że podatek od wyjścia może odnosić się do różnych kategorii podatków (s. 13). Przy czym Autorka, ogranicza pole badawcze wyłącznie do podatków dochodowych, co jest zabiegiem nie tylko dopuszczalnym, ale też w pełni uzasadnionym, mając na uwadze specyfikę badanej materii. W dalszej części pracy zaznaczono, że podatek od wyjścia stanowi specjalną konstrukcję w ramach podatków bezpośrednich (s. 152). Nie przeszkadza to Autorce stwierdzić, że podatek od wyjścia nie charakteryzuje się szczególnymi elementami konstrukcji, gdyż w rzeczywistości opiera się i nawiązuje do cech właściwych dla podatków dochodowych (s. 51). Jednakże w rozważaniach dotyczących stosowania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania Autorka bierze pod uwagę sytuację, w której podatek od wyjścia stanowi autonomiczną regulację podatkową (s. 165). Autorka zdaje sobie sprawę niejasności terminologicznej, przyznając, że wyrażenie „podatek od wyjścia” jest dużym uproszczeniem, a posługiwanie się nim jest mylące i niepoprawne (s. 51). W rezultacie, użyty w temacie zwrot „podatek od wyjścia” nie jest jednoznacznie rozumiany w recenzowanej rozprawie. Autorka tym samym terminem określa dwa różne zjawiska – odrębną daninę oraz instytucję będącą częścią obowiązującego podatku lub kilku podatków. Zasygnalizowany brak precyzji terminologicznej jest o tyle istotny, że dotyczy wiodącego zagadnienia poddanego badaniu w rozprawie doktorskiej. Nie jest wobec tego jasne, czy przedmiotem badań jest podatek (autonomiczna danina), czy specyficzne ukształtowanie konstrukcji określonych danin. Kompleksowa analiza rozprawy pozwala na sformułowanie wniosku, że Autorka rozumie zwrot „podatek od wyjścia” jako szczególną instytucję prawa podatkowego niezależnie od tego, czy zyskała ona odrębność daninową, czy też stanowi część istniejącego już podatku lub kilku podatków. Niemniej, w mojej

ocenie, recenzowana rozprawa zyskałaby na wartości, gdyby Autorka w sposób jednoznaczny zdefiniowała pojęcie „podatek od wyjścia” we Wstępie do pracy albo w rozdziale I poświęconym istocie podatku od wyjścia. Brak precyzji w tym zakresie kontrastuje z bardzo drobiazgowymi wywodami dotyczącymi problemów z tłumaczeniem angielskiego zwrotu *exit tax* na język polski, wskazaniem cech podatku od wyjścia i jego rodzajów.

## 2. Ocena celów pracy i stawianych tez oraz proponowanych metod badawczych

Pozytywna ocena, oprócz trafnie wybranego tematu pracy, obejmuje również realizację określonego przedmiotu badawczego.

We Wstępie Autorka formułuje cele pracy (s. 8-10). Przede wszystkim Autorka wskazuje, że prowadzone badania zmierzają do ustalenia celów wprowadzenia podatku od wyjścia. Zamiar ten podbudowany jest tezą, w myśl której współcześnie podatek ten funkcjonuje przede wszystkim jako klauzula szczególna zapobiegająca unikaniu opodatkowania. Po drugie, Autorka planuje rozważyć, jakie jest miejsce podatku od wyjścia w systemie prawa podatkowego. Przy czym w tym miejscu Autorka kwestionuje prawdziwość tezy o odrębności podatku od wyjścia jako autonomicznego podatku. Jak jednak wskazano powyżej w tym zakresie recenzowana rozprawa nie jest w pełni konsekwentna. Trzecim zadeklarowanym celem pracy jest ustalenie, czy przepisy wprowadzające podatek od wyjścia są zgodne z prawem europejskim i ewentualnie zbadanie, czy możliwe jest takie ukształtowanie podatku od wyjścia, by zachowywał on spójność z europejskim porządkiem prawnym. Ponadto celem rozprawy jest umiejscowienie podatku od wyjścia w obszarze międzynarodowego prawa podatkowego, a w szczególności zbadanie, czy regulacje tego rodzaju poddane są normom wynikającym z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Piątym celem pracy, wskazanym we Wstępie, jest ustalenie relacji między regulacją dotyczącą podatku od wyjścia a przepisami polskiej Konstytucji.

Przedstawione cele recenzowanej rozprawy doktorskiej określone we Wstępie zasługują na jednoznacznie pozytywną ocenę. Zostały one prawidłowo sformułowane w kontekście przedmiotu badań i są konsekwentnie realizowane w pracy, co znalazło odzwierciedlenie w szczególności w układzie pracy.

Ze wskazanymi celami pracy współgrają zaproponowane metody badawcze (zwane w pracy rodzajami badań – s. 11). Autorka posługuje się w pracy metodą

dogmatycznoprawną oraz komparatystyczną, przy jednoczesnym wykorzystaniu orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE). Ponad wszelką wątpliwość metody te pozwalają na zrealizowanie celów badawczych rozprawy doktorskiej.

Pewne wątpliwości budzi jednak zamiar Autorki, zdefiniowany jako cel główny rozprawy sprowadzający się do zaproponowania regulacji dotyczącej podatku od wyjścia, która realizowałaby cele i założenia tego unormowania i byłaby zgodna z prawem UE oraz Konstytucją (s. 9). Tak zdefiniowane zadanie jest celem ściśle aplikacyjnym i odwołującym się wyłącznie do płaszczyzny praktyki legislacyjnej. Nie zawiera on w sobie elementów naukowych. Nie jest bowiem rolą badacza podatkowego proponowanie w rozprawie doktorskiej tekstu ustawy podatkowej. Zadanie to może być (i powinno) wykonane przez prawników zajmujących się w praktyce legislacją podatkową. Rola badacza sprowadza się do wyznaczania zasad i kierunków legislacji podatkowej i ewentualnej oceny, czy proponowane rozwiązania legislacyjne spełniają kryteria sformułowane przez doktrynę. Rozprawa doktorska nie powinna zastępować procesu tworzenia prawa podatkowego, winna jednak wyznaczać standardy formalne i materialne, jaki proces ten winien spełniać. Oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, stanowiące warunek uznania rozprawy za dysertację doktorską, nie jest tożsame z zaproponowaniem treści ustawy podatkowej. Problem badawczy musi dotyczyć sfery nauki, a nie praktyki prawa podatkowego. Dodatkowo cechą rozprawy o charakterze naukowym winien być jej uniwersalny charakter, wyrażający się potrzebą formułowania wniosków wykraczających poza doraźny kształt prawa podatkowego. Posługując się obecnymi jednostkami redakcyjnymi tekstu prawnego, Autorka skazuje swoją pracę na tymczasowość. Najdrobniejsza nawet zmiana tekstu ustawy podatkowej sprawi, że proponowana nowelizacja stanie się nieaktualna, a tym samym bezwartościowa.

Ponadto za dyskusyjne uznać należy odstąpienie przez Autorkę od rozstrzygnięcia, czy podatek od wyjścia powinien być wprowadzony w Polsce (s. 9). W ten sposób Autorka pominęła istotną część rozważań o charakterze systemowym i jednocześnie zrezygnowała z analizy zagadnienia o istotnej wartości naukowej. Dla dorobku nauki polskiego prawa podatkowego ważna byłaby odpowiedź na pytanie, czy wdrożenie podatku od wyjścia jest zasadne, biorąc pod uwagę analizowane w pracy kryteria zgodności z prawem europejskim, międzynarodowym i Konstytucją. Wartość naukową

miałaby również analiza obejmująca wpływ podatku od wyjścia na wysokość dochodów publicznych i zjawisko zapobiegania unikaniu opodatkowania. Ponadto, wyłączając ocenę zasadności wprowadzenia w Polsce podatku od wyjścia z zakresu prowadzonych badań, Autorka uczyniła pracę dalece niekonsekwentną. Zaproponowała bowiem treść ustawy podatkowej, nie wskazując przy wykorzystaniu metodologii nauk prawnych, czy ustawa w takim kształcie powinna w Polsce obowiązywać, czy nie.

Mankamentem recenzowanej rozprawy jest także brak sformułowania we Wstępie tez pracy. Brak też utrudnia weryfikację prawidłowości prowadzonych badań. Autorka ograniczyła się do przedstawienia celów pracy i wskazania metod badawczych.

### 3. Ocena układu pracy

Praca składa się z pięciu rozdziałów merytorycznych oraz Wstępu i Zakończenia. Praca obejmuje swoim zakresem: *Wstęp* (s. 7-11), *Rozdział I. Istota podatku od wyjścia* (s. 12-55), *Rozdział II. Unormowania w zakresie podatku od wyjścia w wybranych państwach EOG* (s. 56-104), *Rozdział III. Podatek od wyjścia w świetle prawa Unii Europejskiej* (s. 105-154), *Rozdział IV. Podatek od wyjścia a prawo międzynarodowe* (s. 155-209), *Rozdział V. Propozycja wprowadzenia podatku od wyjścia w Polsce* (s. 210-271), *Zakończenie* (s. 272-277).

Z całą pewnością konstrukcja pracy przyjęta przez Autorkę dobrze służy realizacji założonych celów badawczych. Dowodzi jednocześnie dużej umiejętności analizy i syntezy (odzwierciedlonej w szczególności w podsumowaniach poszczególnych rozdziałów), co w sposób oczywisty podnosi wartość pracy.

### 4. Ocena aspektów formalnych pracy (język, źródła i sposób ich wykorzystania)

Recenzowana rozprawa została oparta na bogatym materiale źródłowym. Autorka starannie dobrała bibliografię, ujmując w niej niemal wszystkie znaczące pozycje monograficzne i artykułowe. Bibliografia obejmuje ponad 200 pozycji, przy czym w istotnej części są to opracowania obcojęzyczne. Podkreślenia wymaga, że poza piśmiennictwem podatkowym, Autorka sięgała do pozycji z zakresu prawa europejskiego, międzynarodowego i konstytucyjnego. Mimo pozytywnej oceny jakości i ilości przebadanych źródeł, można jednak wskazać pozycje, które zostały pominięte, a które niewątpliwie wzbogaciłyby pracę. Tytułem przykładu wskazać można

opracowanie pod redakcją B. Brzezińskiego, *Model Konwencji OECD. Komentarz*, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2010 r., bez którego trudno wyobrazić sobie pogłębioną analizę z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego. Warto jednak podkreślić, że wykorzystanie literatury nie ma charakteru formalnego. Autorka w pełni merytorycznie korzysta z dotychczasowego dorobku doktryny prawa podatkowego, na co wskazują liczne i obszerne odesłania. Autorka często odnosi się też formułowanych w doktrynie i chętnie podejmuje z nimi polemikę, przytaczając liczne argumenty na poparcie własnych poglądów.

Autorka czyni przedmiotem swoich badań bardzo liczne akty prawne i powołuje bogate orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i Trybunału Konstytucyjnego.

Autorka posługuje się nie tylko poprawną polszczyzną, ale także dba o precyzję języka prawniczego. Praca niemal wolna jest od błędów stylistycznych czy pisarskich. W pracy zdarzają się natomiast drobne błędy interpunkcyjne. Autorka nadużywa także w rozprawie odesłań do innych części pracy. Samo wskazanie czytelnikowi, że dany wątek zostanie rozwinięty w innym miejscu nie stanowi błędu, jednakże nadużywanie tego środka stylistycznego przeradza się w irytującą manierę. Ilekroć Autorka poruszy interesujące zagadnienie, czytelnik dowiaduje się, że zostanie ono szerzej opisane w innym miejscu (np. s. 23 – dwukrotnie: „co jest przedmiotem następnego rozdziału”, „co zostanie szczegółowo omówione w rozdziale trzecim”, s. 27 – dwukrotnie: „o czym szerzej w rozdziale drugim”, „o czym będzie mowa poniżej”, s. 173 – dwukrotnie: „o czym szerzej mowa poniżej”, „o której będzie mowa poniżej”). W mojej ocenie, zbyt częste używanie tego rodzaju odsyłaczy zamiast porządkować pracę, czyni ją trudną do śledzenia i mniej czytelną.

## 5. Ocena ogólna rozprawy

Proponowany temat badawczy jest istotny zarówno z punktu widzenia teorii, jak i praktyki opodatkowania. W moim przekonaniu jest to zatem oryginalne opracowanie.

Temat rozprawy, sposób jego realizacji oraz jej formę należy ocenić bardzo pozytywnie. Jednoznacznie należy także stwierdzić, że w polskiej literaturze prawniczej recenzowana rozprawa jest potrzebnym uzupełnieniem dorobku. Jej walory teoretyczne połączone z możliwością praktycznego zastosowania zawartych w niej tez czynią tę pracę przydatną dla polskiego prawodawcy podatkowego.

## **II. Uwagi szczegółowe – ocena poszczególnych rozdziałów**

### **1. Rozdział I. Istota podatku od wyjścia (s. 12-55)**

Zadaniem rozdziału I jest przybliżenie istoty podatku od wyjścia. Zasadniczo ta część pracy realizuje stawiane przed nią zadania. Jak wspomniano powyżej, jej mankamentem jest brak jednoznacznej definicji zwrotu „podatek od wyjścia”. Autorka skupia się na nazwie tej instytucji prawa podatkowego i jej cechach, unika jednak jednoznacznego zdefiniowania podatku od wyjścia. Prowadzi to do wskazanych powyżej wątpliwości, co do znaczenia pojęcia, którym Autorka posługuje się w pracy. W rezultacie, powoduje też usterki językowe wynikające z wieloznaczności terminu podatek od wyjścia. Za niefortunne należy uznać zdanie: „jak zauważono podatek od wyjścia jest daniną publiczną (podatkiem).” (s. 49). Po pierwsze, w warstwie językowej zdanie to oznacza prostu, że podatek jest podatkiem. Po drugie, problemem większej wagi jest to, że zdanie to jest nieprawdziwe, z uwagi na kontekst, w jakim Autorka posługuje się pojęciem „podatek od wyjścia”. W rozprawie nie jest ono bowiem rozumiane jako odrębny podatek, lecz jako szczególna konstrukcja podatkowa. Podatek od wyjścia jest zatem podatkiem dochodowym pobieranym od specyficznego przedmiotu opodatkowania. Paradoksalnie więc podatek od wyjścia nie jest podatkiem.

Za wartościowe uznać należy te części rozdziału I, które poświęcone zostały cechom podatku od wyjścia i jego rodzajom, a także rozróżnieniu podatku od wyjścia od rozszerzonego obowiązku podatkowego. Autorka trafnie wskazuje przyczyny i cele wprowadzenia podatku od wyjścia, choć niekiedy odróżnienie przyczyny od celu może nasuwać wątpliwości.

### **2. Rozdział II. Unormowania w zakresie podatku od wyjścia w wybranych państwach EOG (s. 56-104)**

Rozdział II zawiera prowadzoną na wysokim poziomie analizę obowiązywania podatku od wyjścia w systemach podatkowych różnych państw. Przedmiotem swoich badań Autorka czyni regulacje prawne Francji, Hiszpanii, Holandii, Niemiec i Norwegii w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych i spółek. Prowadzone badania uwieńczone zostały wnioskami prawnoporównawczymi i podsumowaniem. Autorka przekonująco tłumaczy motywy, jakimi kierowała się przy wyborze państw, których

systemy podatkowe badała. W podsumowaniu wskazuje na dostrzeżone podobieństwa i różnice w ukształtowaniu opodatkowania w badanych państwach.

### *3. Rozdział III. Podatek od wyjścia w świetle prawa Unii Europejskiej (s. 105-154)*

Celem rozdziału III jest zbadanie, czy podatek od wyjścia sprzeciwia się zasadom prawa Unii Europejskiej. Analiza prowadzona jest w oparciu o bogate i prawidłowo dobrane orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Autorka prowadzi badania w celu ustalenia, czy podatek od wyjścia sprzeciwia zakazowi dyskryminacji oraz swobodom traktatowym.

Analizując problematykę dyskryminacji w europejskim prawie podatkowym, Autorka dochodzi do konkluzji, że nakładanie podatku od wyjścia nie stanowi dyskryminacji w świetle prawa UE. Trafnie argumentuje, że dochodzi w tym przypadku do odmiennego traktowania rezydentów i nierezydentów danego państwa, gdyż osoba emigrująca pozostaje w chwili nałożenia podatku rezydentem państwa wyjścia.

Prowadząc badania w zakresie zgodności podatku od wyjścia z fundamentalnymi swobodami traktatowymi, Autorki dochodzi do złożonych konkluzji. Dostrzega ryzyka związane z badanym opodatkowaniem, lecz ostatecznie stwierdza, że możliwe jest przyjęcie takiej konstrukcji podatku od wyjścia, która respektować będzie wymogi stawiane przez prawodawstwo unijne. Punktem wyjścia jest teza, że opodatkowanie podatkiem od wyjścia ogranicza fundamentalne swobody, jednakże ograniczenie takie może być uzasadnione, w szczególności potrzebą zapobiegania unikaniu opodatkowania. W ocenie Autorki, wprowadzenie podatku od wyjścia można pogodzić z wywodzoną z Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej zasadą proporcjonalności.

Zarówno sposób prowadzonych badań w tym rozdziale, jak i wieńczące go wnioski zasługują na aprobatę, zwłaszcza w świetle przekonującej argumentacji.

### *4. Rozdział IV. Podatek od wyjścia a prawo międzynarodowe (s. 155-209)*

Rozdział IV ma na celu zbadanie, czy podatek od wyjścia rodzi konflikty podatkowe na płaszczyźnie międzynarodowego prawa podatkowego i czy konflikty te mogą być rozwiązywane przy pomocy istniejących instytucji prawnych.

Pierwszym problemem, z którym mierzy się Autorka jest ustalenie, czy opodatkowanie podatkiem od wyjścia rodzi zjawisko podwójnego opodatkowania. Ostatecznie Autorka staje na stanowisku, że opodatkowanie od wyjścia rodzi potencjalnie podwójne opodatkowanie w sensie prawnym. Przyznaje jednak, że nie jest to jedyny pogląd prezentowany w doktrynie prawa podatkowego. Uznaje się bowiem także, że podatek od wyjścia nie stanowi prawnego podwójnego opodatkowania oraz że jest zagadnieniem z obszaru podwójnego opodatkowania w sensie ekonomicznym. Autorka dostrzega, że przeciwko podwójnemu opodatkowaniu prawnemu przemawia brak tożsamości okresu, za który pobierany jest podatek. Zasadą jest bowiem, że podatek od wyjścia w państwie emigracji rodzi obowiązek podatkowy w innym roku niż późniejsze rozporządzenie majątkiem, które jest źródłem powstania obowiązku podatkowego w państwie imigracji. Niemniej wobec rozbieżności w doktrynie oraz przedstawienia przekonującej argumentacji nie sposób odmówić Autorce prawa do opowiedzenia się za przedstawionym przez nią stanowiskiem.

Przyjęcie poglądu o potencjalnym skutku w postaci prawnego podwójnego opodatkowania w konsekwencji skłania Autorkę do poszukiwania na gruncie Modelu Konwencji OECD i ONZ metody unikania podwójnego opodatkowania. Odnosząc się do tego zagadnienia, Autorka stwierdza, że podatek od wyjścia jest objęty zakresem bilateralnych umów podatkowych opartych na Modelu Konwencji OECD i ONZ jako podatek od wzrostu wartości majątku, mający charakter podatku dochodowego (s. 169). Tu pojawia się jednak problem, ponieważ – jak stwierdza Autorka – postanowienia Modelu Konwencji OECD i ONZ nie odnoszą się do problemu opodatkowania podatkiem od wyjścia (s. 183). Co więcej, z przeprowadzonych badań wynika, że nawet państwa, które wprowadziły podatek od wyjścia, w zawieranych umowach podatkowych najczęściej nie przewidywały postanowień odnoszących się do opodatkowania podatkiem od wyjścia (s. 184). W rezultacie, obecnie nie wypracowano na płaszczyźnie międzynarodowej skutecznej metody unikania podwójnego opodatkowania. Dodatkowo, proponowane w doktrynie rozwiązania tego problemu nie są w pełni satysfakcjonujące.

##### 5. Rozdział V. Propozycja wprowadzenia podatku od wyjścia w Polsce (s. 210-271)

W ostatnim Rozdziale pracy Autorka prowadzi rozważania dotyczące uwarunkowań wprowadzenia w Polsce podatku od wyjścia. Tytuł tego rozdziału jest jednak mylący w kontekście jego treści. Z tytułu wynika bowiem, że Autorka proponuje wprowadzenie podatku od wyjścia, podczas gdy już we Wstępie zastrzegła, że poza zakresem pracy jest rozstrzygnięcie, czy podatek od wyjścia powinien być w Polsce wprowadzony. W takiej sytuacji odpowiedniejszy byłoby przykładowo tytuł „Uwarunkowania wprowadzenia podatku od wyjścia w Polsce”.

Ta część pracy, z wyjątkiem projektu ustawy wprowadzającej podatek od wyjścia w Polsce, co zostało zasygnalizowane wcześniej, zasługuje na wysoką ocenę. W szczególności rzetelne są badania w zakresie oceny konstytucyjności podatku od wyjścia i sformułowane na tej podstawie wnioski. Należy zgodzić się z Autorką, że możliwe jest takie skonstruowanie podatku od wyjścia, by pozostawał on w zgodzie ze standardami konstytucyjnymi.

#### *6. Zakończenie (s. 272-277).*

Zakończenie jest niezmiernie wartościową częścią pracy, w której zebrane zostały wnioski płynące z przeprowadzonych przez Autorkę badań. Autorka podkreśla, że podstawowym celem podatku od wyjścia jest zapobieganie utracie wpływów budżetowych i walka z unikaniem opodatkowania. Podatek ten jawi się bardziej jako instrument przeciwdziałania patologiom podatkowym niż narzędziem pozyskiwania dochodów budżetowych. Opierając się na doświadczeniach państw stosujących to opodatkowanie, Autorka stwierdza, że możliwe jest takie ukształtowanie podatku od wyjścia, by nie naruszał on prawodawstwa europejskiego i pozostawał w zgodzie ze standardami konstytucyjnymi. Jego wprowadzenie wymagać będzie podjęcia działań na arenie międzynarodowej w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania, które podatek ten będzie powodował. Lektura recenzowanej rozprawy pozostawia jednak istotny niedosyt ze względu na unikanie przez Autorkę odpowiedzi na pytanie, czy podatek od wyjścia powinien stać się elementem krajowego systemu podatkowego.

### **III. Ogólna ocena rozprawy doktorskiej**

Dokonując ogólnej oceny pracy, należy przede wszystkim podkreślić trafność doboru tematu. Zaproponowany temat pozwolił na przedstawienie wielowątkowej i wielopłaszczyznowej rozprawy doktorskiej. Prowadzone w niej badania są rzetelne i

uwzględniają metodologię nauki prawa. Autorka prezentuje spójną logicznie i konsekwentną argumentację, na podstawie której formułuje zazwyczaj trafne wnioski. Podkreślenia wymaga, że badania obejmują Konstytucję, akty prawa krajowego, prawo europejskiej i międzynarodowe. Uzupełnieniem są badania prawnoporównawcze pozwalające na ustalenie obecnego kształtu opodatkowania w innych krajach EOG. W rezultacie, mimo pewnych uwag krytycznych, praca niewątpliwie zasługuje na bardzo wysoką ocenę.

Należy wobec tego mieć nadzieję, że opracowanie nie tylko stanowić będzie istotny głos w dyskursie naukowym doktryny prawa podatkowego, ale także, a może przede wszystkim z uwagi na sformułowane w niej oceny i wnioski, może stanowić jedną z podstaw, która ukierunkuje zmiany legislacyjne w Polsce w badanym zakresie.

#### **IV. Konkluzja**

Rozprawa doktorska mgr Anety Nowak-Piechoty *Podatek od wyjścia*, Łódź 2016 r., ss. 294, jest pod względem formy, treści, sformułowanych tez i ocen rozprawą, która zasługuje na wysoką ocenę. Uważam, że mimo wskazanych powyżej drobnych usterek i mankamentów w pełni odpowiada wymogom, które stawiane są rozprawom doktorskim, stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, świadczy o bardzo dobrej wiedzy teoretycznej oraz wskazuje na umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. Tym samym rozprawa mgr Anety Nowak-Piechoty spełnia wszystkie wymogi 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 2016 r., poz. 882 ze zm.).

Biorąc powyższe pod uwagę, wnoszę o dopuszczenie mgr Anety Nowak-Piechoty do dalszych etapów zmierzających do nadania stopnia naukowego doktora nauk prawnych.

Dominik Mączyński

