

Prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic
Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Śląski w Katowicach

R E C E N Z J A

Rozprawy doktorskiej Pani mgr Anety Nowak-Piechoty

pt. „Podatek od wyjścia”

Łódź 2016 r., 294 strony maszynopisu.

1. Wybór tematu rozprawy doktorskiej jest cenny zarówno tak z teoretycznego, jak z i praktycznego punktu widzenia, ponieważ prawo podatkowe w Polsce zaczęło w ostatnich latach odgrywać coraz większą rolę i stało się przedmiotem zainteresowania nie tylko podmiotów zobowiązanych do płacenia podatków, ale także władz państwowych zainteresowanych zwiększaniem dochodów budżetowych. Poruszana w pracy problematyka jest niezwykle istotna i aktualna ze względu zwłaszcza na to, że zjawisko międzynarodowej mobilności osób, działalności gospodarczej, przenoszenia kapitału oraz wymiany dóbr i usług wiąże się z aktywnością podatników wykraczającą poza terytorium podatkowe państwa ich rezydencji. Przystąpienie Polski do Unii Europejskiej spowodowało otwarcie granic państwowych i przepływ ludności oraz zwiększyło możliwości konkurencyjności polskich przedsiębiorców na wspólnym rynku, ale oznaczało także rozciągnięcie obowiązku prawa wspólnotowego (unijnego) na terytorium naszego kraju. Obciążenia podatkowe, wpływające w istotny sposób na procesy i decyzje gospodarcze, występują w określonych formach prawnych, które – podobnie jak i znaczna liczba instytucji polskiego prawa – zbliżyć się powinny w swym kształcie do rozwiązań spotykanych w innych państwach Unii Europejskiej, a szerzej w państwach Europejskiego Obszaru Gospodarczego, na co słusznie Autorka zwraca uwagę. Podkreślić jednak trzeba, że ujednolicanie prawa podatkowego wewnątrz Unii ma na celu usuwanie rozbieżności tylko w tych sferach, które mają znaczenie dla procesów integracyjnych.

Zjawisko migracji ma różne przyczyny, w tym także chęć obniżenia lub uniknięcia opodatkowania, co powoduje, że państwa nie uzyskują spodziewanych wpływów budżetowych. Jednym ze sposobów zwalczania skutków finansowych migracji – zwłaszcza

sztucznej, uzasadnianej względami podatkowymi – może być wprowadzenie szczególnego podatku, jakim jest podatek od wyjścia, będący reakcją ze strony państw podejmujących starania w celu wyeliminowania tych negatywnych dla swoich budżetów skutków. Aktualnie podatek taki obowiązuje w 23 państwach OECD i stanowi jeden z rodzajów obciążeń emigracyjnych. Działania te mogą być rozpatrywane zarówno w znaczeniu ekonomicznym, jak i prawnym, natomiast w literaturze przedmiotu zwraca się często uwagę, że mogą one być niezgodne z fundamentalnymi swobodami określonymi w Traktacie o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Państwa, wyznaczając zakres swoich roszczeń podatkowych, opierają się zazwyczaj na dwóch zasadach: rezydencji oraz źródła i podejmują działania zmierzające do ochrony swoich interesów fiskalnych, co z kolei może prowadzić do kolizji jurysdykcji podatkowych różnych państw i sporów, czy podatek od wyjścia podlega umowom o unikaniu podwójnego opodatkowania, które to zjawisko jest oczywiście zjawiskiem negatywnym.

2. Zasadniczym założeniem Autorki pracy jest próba zaproponowania regulacji mającej na celu wprowadzenie do polskiego systemu prawa podatkowego podatku od wyjścia, która realizowałaby cele i założenia tego unormowania i byłaby zgodna z prawem Unii Europejskiej oraz Konstytucją RP. Stąd też podstawowym celem rozprawy, jaki postawiła przed sobą Doktorantka, było udzielenie odpowiedzi na pytanie: jaki kształt powinny przybrać przepisy o podatku od wyjścia, aby spełniły powyższe warunki. W konsekwencji Autorka przygotowała i w ostatnim rozdziale pracy zaprezentowała gotowe projekty rozwiązań legislacyjnych dotyczących podatku od wyjścia, które znalazłyby miejsce w ustawach: o podatku dochodowym od osób fizycznych i o podatku dochodowym od osób prawnych, z uwzględnieniem warunków dotyczących zmiany praktyki traktatowej Polski.

Tak sformułowany problem badawczy wymagał – w Jej ocenie – przeprowadzenia badań w kilku płaszczyznach, a w pierwszej kolejności ustalenia celów wprowadzania podatków od wyjścia i ustalenia, czy aktualnie regulacje te spełniają funkcję, dla której zostały stworzone, tj. jako klauzula szczególna zapobiegająca unikaniu opodatkowania i jakie jest miejsce tych podatków w systemie prawa podatkowego oraz czy stanowią one odrębną daninę publiczną. W dalszej kolejności Doktorantka badała – na gruncie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE – czy podatki od wyjścia są zgodne z prawem Unii Europejskiej i czy regulacje te nie naruszają przepisów tegoż prawa, a następnie czy ich ewentualne wprowadzenie do krajowego porządku prawnego nie spowoduje zjawiska pominięcia Traktatu i czy podatki te podlegają umowom o unikaniu podwójnego opodatkowania. Stąd też poddała analizie wybrane umowy o unikaniu podwójnego

opodatkowania, by na tej podstawie sformułować postulaty zmian w zakresie Konwencji Modelowej OECD i Konwencji Modelowej ONZ oraz praktyki traktatowej państw, które podatki te wprowadziły.

W Polsce podatek od wyjścia nie obowiązuje, zatem Autorka podjęła próbę ustalenia jakie warunki musiałyby być spełnione, by regulacje te mogły zostać wprowadzone w naszym kraju i jakie powinny być relacje tych przepisów do postanowień polskiej Konstytucji, zastrzegając jednak, że celem rozprawy nie jest rozstrzygnięcie wątpliwości, czy podatek (podatki) od wyjścia powinny być wprowadzone. Gdyby jednak polski ustawodawca zdecydował się na przyjęcie tych regulacji, to – zdaniem Doktorantki – decyzja taka powinna być poprzedzona badaniami ekonomicznymi mającymi na celu m.in. ustalenie poziomu utraty wpływów budżetowych w związku ze zmianą rezydencji podatkowej przez podatników, a tym samym ochrony interesów fiskalnych państwa. Słusznie jednak zauważyła Doktorantka, że wprowadzenie takiego podatku obciążającego tak osoby fizyczne, jak i spółki wymaga podjęcia decyzji politycznej, będącej konsekwencją przyjęcia określonej strategii podatkowej. Trudno jednak przewidzieć czy w polskich warunkach decyzja taka zostanie podjęta zwłaszcza, że brak nam jak do tej pory jakiegokolwiek strategii podatkowej.

Przeprowadzone badania miały posłużyć Autorce wykazaniu, że istnieją prawne możliwości wprowadzenia w Polsce – wzorem innych państw – podatku od wyjścia nie jako odrębnej regulacji, ale w ramach nowelizacji przepisów ustaw: o podatku dochodowym od osób fizycznych i o podatku dochodowym od osób prawnych. Wymagać to jednak będzie podjęcia działań harmonizacyjnych na poziomie Unii Europejskiej, a także pewnych działań w celu zapobiegania zjawisku podwójnego opodatkowania. I temu mają służyć zawarte w pracy propozycje rozwiązań *de lege ferenda*.

Tak sformułowany cel badawczy rozprawy i postawione na wstępie tezy umożliwiły przeprowadzenie interesujących rozważań w obrębie wyraźnie określonego tematu pracy, który w sposób właściwy zarysowuje obszar badań.

3. Autorka recenzowanej rozprawy deklaruje, że złożoność omawianej problematyki wymagała zastosowania kilku metod badawczych, w szczególności metody dogmatyczno-prawnej oraz prawnoporównawczej (komparatystycznej). Ta ostatnia pozwoliła na przeanalizowanie i skonfrontowanie rozwiązań obowiązujących w prawie krajowym z regulacjami przyjętymi w innych, wybranych państwach Europejskiego Obszaru Gospodarczego (Francji, Hiszpanii, Holandii, Niemiec i Norwegii). Natomiast metoda dogmatyczno-prawna posłużyła do analizy norm prawa podatkowego i dokonania

interpretacji przepisów – także na gruncie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Po zapoznaniu się z treścią dysertacji stwierdzam, że wysoko oceniam sprawność Doktorantki w posługiwaniu się zastosowanymi metodami.

4. Treść pracy odpowiada w pełni jej tytułowi, który sformułowany został w sposób zwarty i komunikatywny, oddając należycie najistotniejsze elementy tej treści. Konstrukcja pracy jest przejrzysta, Autorka starała się zachować stosowne – uzasadnione rangą rozważanych zagadnień – proporcje między poszczególnymi rozdziałami. Pozytywnego odnotowania wymaga rozpoczynanie każdego rozdziału od krótkiego wprowadzenia, a na zakończenie dokonywanie podsumowań, odrębnie w ramach każdego rozdziału, niezależnie od ogólnej syntezy. Struktura rozprawy złożonej z pięciu rozdziałów, poprzedzonych wstępem i opatrzonej zakończeniem zawierającym wnioski końcowe nie budzi zastrzeżeń pod względem metodologicznym. Przyjęta w pracy kolejność rozdziałów jest prawidłowa. Stanowią one logiczny ciąg zdarzeń, uwzględniający w pierwszym rzędzie konieczność wyjaśnienia samej istoty podatku od wyjścia, a następnie dokonanie przeglądu rozwiązań legislacyjnych w odpowiednio dobranych krajach i w końcu zaprezentowanie omawianej problematyki w świetle prawa Unii Europejskiej i międzynarodowego prawa podatkowego wraz z propozycją wprowadzenia takiego podatku w Polsce.

Rozdział pierwszy „Istota podatku od wyjścia” jest niejako wprowadzeniem do zasadniczej części rozprawy. Trudno bowiem prowadzić rozważania na temat podatku, który nie występuje w polskim systemie podatkowym bez wyjaśnienia jego istoty i zasadniczych cech, a także rodzajów takiego podatku oraz przyczyn jego wprowadzenia. Rozdział kończą dywagacje na temat celów, jakie można osiągnąć wprowadzając ten podatek. Powołując się na poglądy wyrażane w literaturze przedmiotu Doktorantka wskazuje, że celem może być chęć zapobiegania utracie wpływów budżetowych, a zatem funkcja ochronna. Podatek ten może też być środkiem służącym unikaniu opodatkowania, a zwłaszcza narzędziem zapobiegającym emigracji motywowanej czynnikami podatkowymi czy wreszcie źródłem dodatkowych dochodów budżetowych. Autorka słusznie zwraca uwagę, że niezależnie od tego, jakie cele przyświecają prawodawcy przy wprowadzaniu podatku od wyjścia, regulacja ta ma zastosowanie do wszystkich emigrujących podatników i nie uwzględnia motywów wyjścia.

Wydaje się, że zasadnicze znaczenie, z punktu widzenia tytułu rozprawy, mają rozważania zawarte w *Rozdziale drugim „Unormowania w zakresie podatku od wyjścia w*

wybranych państwach EOG”, w którym Doktorantka poddała szczegółowej analizie przepisy dotyczące podatku od wyjścia obowiązujące w pięciu krajach Europejskiego Obszaru Gospodarczego. Celem tych badań było zebranie jak najszerszego materiału, na podstawie którego można by opracować optymalny kształt podatku od wyjścia, być może przydatny w realiach polskiego systemu podatkowego. Autorka porównała regulacje mające charakter porównywalny w odniesieniu do osób fizycznych i spółek (ale tylko tych, które są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych w danym państwie), uzasadniając także szczegółowo wybór państw i ich legislacji do badań. Dla zilustrowania omawianej problematyki i zaprezentowania wyników badań Doktorantka sporządziła dwie tabele, zawierające informacje dotyczące porównywalnych danych w pięciu badanych krajach.

W *Rozdziale trzecim „Podatek od wyjścia w świetle prawa Unii Europejskiej”* Autorka słusznie zauważyła, że regulacje w zakresie podatków bezpośrednich co do zasady należą do kompetencji państw członkowskich UE, co oznacza, że Unia działa tylko w tym obszarze, który został jej przyznany mocą Traktatów. Nie oznacza to jednak, że państwa członkowskie mogą w dowolny sposób kształtować systemy podatkowe w tej sferze. Zgodzić należy się z poglądem, że podatki od wyjścia wprowadzają nierówne traktowanie dwóch kategorii podatników, ale nie oznacza to dyskryminacji, a jedynie ograniczenie fundamentalnych swobód. Biorąc pod uwagę wskazówki TSUE Doktorantka słusznie przyjęła, że najlepszym rozwiązaniem byłby podatek z odroczonym poborem (lub wybór między odroczoną a natychmiastową płatnością).

Z kolei *Rozdział czwarty „Podatek od wyjścia a prawo międzynarodowe”* poświęcony został problematyce podwójnego opodatkowania w związku z nakładaniem podatku od wyjścia. Autorka sugeruje, że problem ten powinien być rozwiązywany na poziomie krajowym i międzynarodowym, z uwzględnieniem sytuacji podatników emigrujących, jak i imigrujących wskazując, że najlepszym rozwiązaniem może być wprowadzenie mechanizmu *step-up* bądź wyłączenia (dla podatników imigrujących) i zwrotnego kredytu podatkowego (dla podatników emigrujących). Zwracając uwagę na praktyczne trudności związane z ewentualną modyfikacją postanowień KM OECD i KM ONZ Doktorantka wskazuje jako przykład właściwego kształtu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania praktykę traktatową Niemiec.

Pozytywnie należy ocenić podjętą przez Doktorantkę w *Rozdziale piątym „Propozycja wprowadzenia podatku od wyjścia w Polsce”* próbę zaproponowania kształtu podatku od wyjścia, jaki mógłby zostać wprowadzony do polskiego porządku prawnego. Nie przesądza ona jednak o tym czy podatek taki powinien być uchwalony, ale określa ramy jego

konstrukcji wskazując, iż nie powinna to być samodzielna regulacja prawna, ale modyfikacja (uzupełnienie) ustaw o podatku dochodowym od osób fizycznych i o podatku dochodowym od osób prawnych. Przed zaproponowaniem konkretnych rozwiązań Autorka rozważa koncepcję tego podatku na gruncie przepisów Konstytucji RP podnosząc, że wprowadzenie podatku od wyjścia może godzić w co najmniej trzy prawa i wolności: prawo do emigracji i swobody działalności gospodarczej, prawo własności i zasadę sprawiedliwości. Zgodzić należy się także, że jeśli w ogóle podatek ten zostanie wprowadzony, to polski ustawodawca winien to uczynić z poszanowaniem zasad prawidłowej legislacji, uwzględniając odpowiednio długie *vacatio legis* oraz wprowadzić środki unilateralne i bilateralne, zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu.

Zakończenie pracy zawiera z jednej strony ocenę istniejących rozwiązań w zakresie podatku od wyjścia w ustawodawstwie państw, które zostały poddane badaniu, a z drugiej strony rozważania i uwagi na temat ewentualnego wprowadzenia tego podatku w Polsce. W świetle przeprowadzonych badań oraz poczynionych ustaleń Doktorantka zwraca uwagę na fakt, że nawet mimo braku woli politycznej w naszym kraju podatek od wyjścia może zostać wprowadzony ze względu na podjęte działania harmonizacyjne na poziomie Unii Europejskiej, a także ze względu na to, że wiele państw w trosce o ochronę swojej bazy podatkowej już zdecydowało się na zaadaptowanie tego podatku. W podsumowaniu pracy Autorka sformułowała tezę, że w przypadku, gdy nie osiągnie się konsensusu dotyczącego zmian powszechnie obowiązujących Konwencji modelowych, należy postulować, by państwa zadbały o wprowadzenie odpowiednich modyfikacji do już zawartych umów mających na celu wyeliminowanie podwójnego opodatkowania.

5. Recenzowana rozprawa jest bardzo dobrze udokumentowana poglądami doktryny (wykorzystano 204 pozycje literatury przedmiotu, w przeważającej części obcojęzycznej, w tym także piśmiennictwo i dokumenty ze stron internetowych) oraz umiejętnie dobranymi wyrokami i postanowieniami Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (powołano 40 orzeczeń) oraz wyrokami i postanowieniami Trybunału Konstytucyjnego (26 orzeczeń).

Na uznanie zasługuje trud zebrania tak bogatej literatury oraz jej umiejętne wykorzystanie. Autorka wnikliwie zapoznała się z regulacjami prawnymi obowiązującymi w wybranych krajach oraz poglądami doktryny i bogatym orzecznictwem, dokonując nie tylko ich przeglądu, ale także podjęła udaną próbę ich analizy oraz sformułowała wynikające z tej analizy oceny i wnioski. Powyższe dowodzi nie tylko dużego nakładu pracy ze strony Pani mgr Anety Nowak-Piechoty, ale również dobrej znajomości podjętego tematu oraz

sumienności w jego zaprezentowaniu. Podjęte zadanie doktorskie należało – moim zdaniem – do trudniejszych, a Autorka rozprawy nie wahała się przed zajmowaniem własnego, krytycznego stanowiska. W wielu przypadkach należy podzielić Jej oceny, które odsłaniają słabości nie tylko polskiego ustawodawstwa.

Nie ulega kwestii, że juretyczne umiejętności Doktorantki reprezentują wysoki poziom. Myśli formułowane są w sposób w pełni zrozumiały, a Autorka dysertacji wypowiada się z łatwością, jasno i z dbałością o poprawność językową. Sposób prowadzenia rozważań nie budzi zastrzeżeń, wywody są dojrzale i rzetelnie udokumentowane, a poglądy i oceny wyważone i rozsądne.

Należy zatem uznać, że cele rozprawy określone we wstępie zostały w pełni zrealizowane. Przyjęte metody badawcze oraz właściwie dobrane źródła umożliwiły wyciągnięcie prawidłowych wniosków w poszczególnych rozdziałach. Oceniana dysertacja jest pracą dojrzłą, poprawną warsztatowo, wartościową merytorycznie i – mam nadzieję – przydatną w praktyce tworzenia i stosowania polskiego prawa w omawianym zakresie.

6. Większość tez dysertacji została przekonywająco udowodniona. Nie oznacza to, że wszystkie poglądy Doktorantki należy bezkrytycznie przyjąć. Niektóre kwestie rodzą nowe, dalsze pytania, inne skłaniają do dyskusji i polemik. W sumie rozważania zaprezentowane w pracy są dla mnie satysfakcjonujące z kilku powodów. Wachlarz poruszonych w dysertacji problemów jest znaczny, co wymagało od Autorki dużej dyscypliny intelektualnej, koncentracji problemów i konsekwencji. Doktorantka ujawnia również cechę niezwykle ważną dla naukowca, jaką jest odwaga intelektualna i samodzielność poszukiwań, a wywody potwierdzają roztropność w zakresie proponowanych rozwiązań. Autorka stara się, by Jej argumentacja była przekonywająca i wystarczająca – i na ogół Jej się to udaje.

Ogólne zadowolenie z lektury recenzowanej rozprawy nie zwalnia jednak recenzenta od obowiązku zadawania pytań i podniesienia kwestii, które w przedstawionym ujęciu wydają się być dyskusyjne, albo nie całkiem jasne. Otóż trudno zgodzić się z rozwiązaniem dotyczącym wygaśnięcia odroczenia w ciągu dziesięciu lat od momentu emigracji lub innego zdarzenia zrównanego z emigracją. Wydaje się, że jest to okres zbyt długi, biorąc pod uwagę chociażby terminy przedawnienia przewidziane w Ordynacji podatkowej. Mam również pytanie do Doktorantki dotyczące konsekwencji przyjęcia mechanizmu *step-up* w prawie wewnętrznym. Na czym – Jej zdaniem – ze względu na brak działań na arenie międzynarodowej powinno polegać „wypracowanie własnej praktyki traktatowej” i co w przypadku odmowy renegotjowania umów bilateralnych? A ponadto jaki powinien być – w

Jej ocenie – okres *vacatio legis* jeśli polski ustawodawca faktycznie zdecydował by się na wprowadzenie podatku od wyjścia? I wreszcie czy podatek ten w polskich warunkach może rzeczywiście zapewnić zwiększenie wpływów budżetowych, czy też byłby to kolejny nieudany eksperyment podatkowy?

7. Przykrym obowiązkiem recenzenta – często zaraz po omówieniu najlepszych fragmentów pracy – jest wskazywanie w rozprawie naukowej elementów słabszych, dyskusyjnych, a nawet wynikających ze zwykłych niedopatrzeń autorskich, których celem jest dążenie do eliminacji błędów w przyszłej pracy naukowej oraz do utrwalenia w świadomości Autorki, że praca ta wymaga stałego śledzenia zmian i podwyższania kwalifikacji zawodowych. Zauważyć zatem należy, że już poprzedzający rozważania *Wstęp* można – przynajmniej w części – uznać za zakończenie rozprawy. Autorka zamiast wprowadzenia dokonuje bowiem podsumowania, charakteryzując treść kolejnych rozdziałów i formułując wnioski (np. podkreśla, że „*analiza [którą dopiero przeprowadzi] dotyczyła odrębnie podatku od wyjścia (...) Rozważania zostały podsumowane wnioskami prawnoporównawczymi*” [s. 10]). Te same uwagi dotyczą *Wprowadzeń* do niektórych rozdziałów (np. „*W niniejszym rozdziale przedstawione zostały*” [rozdział 2, s. 56] czy „*W niniejszym rozdziale została przedstawiona gotowa propozycja*” [rozdział 5, s. 210]). Natomiast od strony redakcyjnej przedłożona mi do recenzji dysertacja opracowana została bardzo starannie, a drobne błędy i niezręczności językowe zdarzają się bardzo rzadko (np. ostatnie wersy na s. 106 i 245, czy używanie w pracy sformułowania „w tym miejscu” np. na s. 220 aż dwa razy oraz na s. 238 i 243).

III. Konkluzja.

Zgłoszone wyżej uwagi i wątpliwości w żadnej mierze nie umniejszają bardzo wysokiej merytorycznej oceny recenzowanej rozprawy. Większość z nich ma jedynie charakter polemiczny. Uważam, że zarówno ogólna koncepcja pracy, przyjęty sposób argumentowania i ocen, jak też rozważania i analizy szczegółowe rozwijane w kolejnych rozdziałach zasługują na uznanie.

Praca doktorska Pani mgr Anety Nowak-Piechoty spełnia – w mojej ocenie – wszystkie wymogi, stawiane rozprawom doktorskim w art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 roku 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.), gdyż **stanowi oryginalne rozwiązanie**

problemu naukowego, wykazując jednocześnie ogólną wiedzę teoretyczną kandydatki w dyscyplinach prawnych, zwłaszcza w zakresie prawa finansowego oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

W związku z powyższym uzasadnione będzie dopuszczenie Pani mgr Anety Nowak-Piechoty do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania Jej stopnia naukowego doktora nauk prawnych.

Katowice, 12 stycznia 2017 roku



Prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic