

Lip. 23.07.2019 r.
me

Prof. dr hab. Andrzej Gomułowicz
Katedra Prawa Finansowego
Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza

Poznań, 15 lipca 2019 roku

1) ...
2) ...
3) ...
...
...

Recenzja
rozprawy doktorskiej mgr. Pawła Sz wajdlera
„Granice negatywnej harmonizacji podatków bezpośrednich
w prawie Unii Europejskiej”, ss. 285

Przede wszystkim, problematyka dotycząca tematu rozprawy doktorskiej, forma jej ujęcia, zakres merytoryczny, upoważniają do oceny, że wiedza Autora ma charakter bardzo uporządkowany i metodyczny, a przy tym towarzyszy jej świadomość metodologiczna. Jest to bez wątpienia opracowanie o charakterze kompleksowym, a zatem monograficzne. Uważam, że treść pracy, sformułowane w niej oceny, wnioski, mają dla rozwoju nauki prawa podatkowego istotne znaczenie. Dlaczego? Z uwagi na to, że powstało wielowymiarowe, teoretycznoprawne opracowanie o niezwyklej doniosłości dla teoretycznych analiz i równie doniosłe dla praktyki podatkowej. Zaletą pracy jest właśnie połączenie w spójną całość obu tych nurtów. One nie płyną oddzielnie, ale wspólnie.

Zatem, co jest zaletą pracy?

1. Podstawowy problem badawczy jest sformułowany w sposób jasny, jednoznaczny i rzetelny pod względem twórczym. Autor bowiem formułuje zakresowo trzy istotne zagadnienia dotyczące problemu badawczego. Są nimi: (1) suwerenność podatkowa państw członkowskich w sferze podatków bezpośrednich, a w zasadzie zakres tej suwerenności; (2) obszary suwerenności podatkowej państw członkowskich; (3) określenie „drogowskazu” dla krajowego ustawodawcy, który stanowiłby dyrektywę przydatną przy tworzeniu systemu podatków bezpośrednich.

Zatem głównym problemem badawczym jest wskazanie granicy pomiędzy suwerennością podatkową państw członkowskich a kompetencjami organów unijnych w zakresie dokonywania negatywnej harmonizacji podatków bezpośrednich. To jest ambitne zadanie dla badacza, które wymaga bardzo dobrej znajomości literatury i orzecznictwa, a przy tym umiejętności selekcjonowania poglądów i tez sądowych.

2. Pomiędzy celem badawczym a tezami pracy nie ma rozdziewięku. Jest merytoryczna spójność. Główne tezy są uporządkowane i uzasadnione na ss. 13-16 monografii. Pod względem merytorycznym nawiązują one do uzupełniających celów badawczych sformułowanych przez Autora, a mianowicie do standardów określania prawnych kryteriów podziału podatków na bezpośrednie i pośrednie oraz na ocenie, czy te kryteria są spójne z analogicznymi kryteriami, które obowiązują w prawie Unii Europejskiej.

3. Cele badawcze i tezy posłużyły do sformułowania struktury metodologicznej pracy. Jest ona ujęta w siedmiu rozdziałach, z których rozdział VII – *Pomoc podatkowa i jej granice*, jest najobszerniejszym (ss. 180-249).

Wartością metodologiczną jest kolejność i wewnętrzna systematyka poszczególnych rozdziałów. Jest to wartość z uwagi na to, że w każdym z tych rozdziałów Autor, konsekwentnie, w sposób uporządkowany i logicznie spójny, posługując się zarówno literaturą, jak i orzecznictwem, poddaje analizie, w zakresie wyznaczonym tematem pracy, właściwie przyporządkowane cele badawcze i tezy.

Jest tutaj także intelektualna dyscyplina, przejawiająca się w tym, że każdy rozdział poprzedzają – *Uwagi wprowadzające*, a kończy – *Podsumowanie*.

Uważam, że przygotowując pracę do druku, Autor mógłby rozważyć pewną modyfikację układu monografii. Mogłaby ona polegać na tym, żeby wyodrębnić trzy części pracy. Część I, mogłaby być zatytułowana – *Założenia metodologiczne* i swoim zakresem obejmowałaby rozdziały I – *Podatki bezpośrednie*, rozdział II – *Pozytywna i negatywna harmonizacja prawa w Unii Europejskiej*, rozdział III – *Suwerenność podatkowa państw członkowskich Unii Europejskiej*. Część II – *Swobody traktatowe a opodatkowanie*, i tutaj mógłby być rozdział IV – *Swobody traktatowe i ich granice*, a także rozdział V – *Negatywna harmonizacja podatków bezpośrednich i jej granice w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości dotyczącego swobód traktatowych*. W ramach tego rozdziału V można by się zastanowić nad jego ujęciem z wyodrębnieniem trzech krótkich rozdziałów. Rozdział I – *Regulacje podatkowe a swobody traktatowe*, rozdział II – *Zakres suwerenności państw członkowskich w międzynarodowych stosunkach podatkowych*, rozdział III – *Szczegółowe granice negatywnej harmonizacji podatków bezpośrednich wyznaczone przez unormowania dotyczące swobód traktatowych*. Część III – *Pomoc publiczna a pomoc podatkowa*, obejmowałaby swoim zakresem rozdział VI – *Ogólna pomoc publiczna i jej granice* oraz zmodyfikowany rozdział VII – *Pomoc podatkowa i jej*

granice. Modyfikacja rozdziału VII mogłaby polegać na jego ujęciu w formie trzech rozdziałów. Rozdział I swoim zakresem merytorycznym mógłby być zatytułowany następująco – *Kategorie spraw dotyczących pomocy podatkowej* (byłaby to obecna treść ujęta w rozdziale VII w punktach 1-3.1.). Rozdział II – *Selektywność podatkowa – uwarunkowania i rodzaje* – byłaby to treść ujęta w punkcie 3.2. do 3.3. I rozdział III – *Granice pomocy podatkowej* – byłaby to treść ujęta w punktach 4 do 4.3.3.

Polecam rozważenie przez Autora tej propozycji, bo być może dzięki temu praca opublikowana nabierze jeszcze większej, aniżeli dotychczas, przejrzystości.

4. Oryginalna jest też forma – *Zakończenia*. Oryginalna z uwagi na to, że Autor wyodrębnia w *Zakończeniu* trzy charakterystyczne zagadnienia. A mianowicie, punktem pierwszym zatytułowanym – *Zrealizowany cel pracy* obejmuje generalną ocenę odpowiedzi na pytanie – czy cel badawczy zostały zrealizowane. Podzielam jego konkluzję, że analityczne rozważania wskazują na to, że mogą one dla prawodawcy stanowić „nie tylko teoretyczny, swoisty drogowskaz przy projektowaniu systemów podatkowych w państwach członkowskich Unii Europejskiej” (s. 250).

Punkt drugi – *Wyniki badań zawarte w poszczególnych rozdziałach pracy* (ss. 250-256). Zapytać trzeba, co upoważniało Autora do tego, żeby taki punkt w pracy wyodrębnić? Odpowiedź jest następująca. W założeniach metodologicznych Autor przyporządkował tezy badawcze do poszczególnych rozdziałów pracy. Z uwagi na to, mógł wskazać, jakie cele badawcze, wynikające z treści danego rozdziału, w związku z ustalonymi dla tego rozdziału tezami, zostały, czy też nie, potwierdzone poprzez przyjętą metodę badawczą. A metodologia badań została ujęta na ss. 12-13. I, stosownie do założeń każdego z rozdziałów, Autor korzystał z metod: dogmatycznoprawnej, egzegetycznej, historycznoprawnej oraz prawnoporównawczej.

Punkt trzeci – *Wnioski końcowe* (ss. 257-262).

Pomiędzy poszczególnymi wyróżnikami treści *Zakończenia* istnieje merytoryczna spójność. Nie ma powtórzeń, a *Zakończenie* ma charakter porządkujący, albowiem wnioski ujęte są wielowątkowo, zawierają trafne uzasadnienie prawne dotyczące nie tylko rozwiązań ustawowych, ale także odnoszące się do literatury i orzecznictwa sądowego. Bez wątpienia, i to też jest zaleta, nawiązują i wynikają z treści analiz poszczególnych rozdziałów, i treścią tych analiz są merytorycznie uzasadnione.

5. Rozwiązanie problemu badawczego było możliwe także dlatego, że oprócz predyspozycji intelektualnych Autor wykorzystał blisko 200 pozycji literatury, z

dominującą obcojęzyczną, bardzo starannie dobraną i trafnie w pracy wykorzystaną. To wykorzystanie nie miało charakteru czysto blankietowego, nie polegało zatem na zwykłym odwołaniu, ale z reguły na ocenie trafności wypowiedzanego poglądu. Ponadto, 139 wyroków Trybunału Sprawiedliwości, 8 opinii Rzeczników Generalnych, 11 – Decyzji Komisji Europejskiej. Do tego wykaz aktów prawnych (16).

Ta podstawa została w sposób twórczy wykorzystana, albowiem Autor pisząc o granicach negatywnej harmonizacji podatków bezpośrednich w prawie Unii Europejskiej nie tylko nawiązuje i rozwija wiedzę na ten temat już istniejącą, ale przede wszystkim – i to jest jego osiągnięcie – dodaje w następstwie swoich badań wiedzy na ten temat nowy, teoretyczny wymiar.

6. Treść poszczególnych rozdziałów może być także oceniana przez pryzmat ocen i wniosków Autora, które są sformułowane w punkcie – *Podsumowanie*. Te podsumowania nie mają charakteru sztucznego, ani powierzchownego. I tak, w rozdziale I obejmują ss. 35-37; w rozdziale II ss. 47-49; w rozdziale III ss. 68-72; w rozdziale IV ss. 94-97; w rozdziale V ss. 143-152; w rozdziale VI ss. 176-179 i w rozdziale VII ss. 242-249.

Każde z tych podsumowań dotyczy autorskich wniosków, do których upoważnia Autora analiza problematyki danego rozdziału. Jest interesująca forma wypunktowania wniosków, a także przyporządkowania im treści. Z większością tych wniosków zgadzam się, nie ma zatem potrzeby, by wskazywać na ich treść.

7. Co do języka, to chociaż jest on zasadniczo jasny, precyzyjny; w sposób komunikatywny Autor wyraża swoje myśli, to niekiedy, a zwłaszcza w *Podsumowaniach*, przybiera on charakter pewnego schematu, a przez to staje się trochę sformalizowany i sztywny. Proponuję ten język bardziej uelastyczyć. Ponadto, są dostrzegalne drobne powtórzenia, a w szczególności pomiędzy treścią *Podsumowań* poszczególnych rozdziałów, a punktem 2 *Zakończenia (Wyniki badań zawarte w poszczególnych rozdziałach)*. Jest to drobne uchybienie, do korekty w trakcie przygotowywania pracy do druku.

Konkluzja

Praca doktorska mgr. Pawła Sz wajdlera „Granice negatywnej harmonizacji podatków bezpośrednich w prawie Unii Europejskiej”, ss. 285, ma bardzo wysoki merytoryczny poziom. Bez wątpienia, rozwiązany został istotny dla nauki prawa podatkowego problem badawczy, i, co więcej, zasygnalizowane zostały kierunki działań dla krajowego legislatora. Praca ma walor nowości naukowej, nie tylko dlatego, że jest interesująca w zakresie rozwiązania celów badawczych, ale także i z uwagi na to, że jest to pierwsza monografia na ten temat w polskiej literaturze. Uważam, że powinna być opublikowana.

Z uwagi na to, że w pełni odpowiada standardom wskazanym w art. 13 ustawy o stopniach naukowych i tytule naukowym wnoszę o dopuszczenie Pana mgr. Pawła Sz wajdlera do dalszych etapów postępowania, które zmierzają do nadania stopnia naukowego doktora nauk prawnych w zakresie prawa.

