

R E C E N Z J A

rozprawy doktorskiej mgr. Pawła Sz waj d l e r a „Granice negatywnej harmonizacji podatków bezpośrednich w prawie Unii Europejskiej”, Toruń 2019, ss. 285

I

O ile harmonizacja pozytywna prawa doczekała się bardzo licznych opracowań w literaturze przedmiotu, o tyle harmonizacji negatywnej prawa poświęcono zdecydowanie mniej uwagi, szczególnie w rodzimym piśmiennictwie. Posługując się opublikowanymi źródłami Autor przytacza za F. Sharpem opinię, że negatywna harmonizacja wiąże się nierozłącznie z zasadą supremacji oraz bezpośredniego efektu europejskiego („Balancing Positive and Negative Integration: The Regulatory Options for Europe”).

Opierając się na publikacjach „Negative and Positive Integration in EU Criminal Law Co-operation” oraz rodzimej monografii „Harmonizacja prawa podatkowego w Unii Europejskiej” określono ją jako usuwanie przeszkód w funkcjonowaniu rynku wewnętrznego oraz usuwanie barier wolnej i nie zakłóconej konkurencji (s.44). Mając na uwadze ten pogląd należy wprowadzić korektę na s. 46, gdzie w 3 akapicie - odwołując się do ogólnej definicji harmonizacji – przywołano ideę wspólnego rynku ale pominięto pomoc publiczną.

Jej źródła należy się dopatrywać w dorobku orzecznictwym Trybunału Sprawiedliwości z końca lat 70-tych a szczególnie w sprawie *Cassis de Dijon* oraz w działaniach Komisji Europejskiej związanych z kontrolą zgodności regulacji prawnych państw członkowskich z przepisami dotyczącymi pomocy publicznej.

Dominuje pogląd, że harmonizacja negatywna służy wprowadzaniu podstawowych zasad europejskiego porządku prawnego za pośrednictwem Trybunału Sprawiedliwości do krajowych porządków prawnych nawet w dziedzinach nie należących teoretycznie do kompetencji jakichkolwiek unijnych organów. Wdraża się ją na podstawie Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, ponieważ jest dokonywana w oparciu o ogólne regulacje traktatowe dotyczące swobód przepływu czynników produkcji oraz pomocy państwa dla przedsiębiorców.

Ta istotna z teoretycznego i praktycznego punktu widzenia problematyka doczekała się dotychczas omówienia w anglosaskiej literaturze przedmiotu. Natomiast w Polsce, na 49 pozycji wykorzystanych w rozprawie, negatywna harmonizacja podatkowa jest przedstawiona pioniersko wyłącznie w monografii M. Kalinowskiego „Pomoc państwa dla przedsiębiorców w prawie Unii Europejskiej a podatki bezpośrednie” oraz w podręczniku Tegoż (we współautorstwie z B. Brzezińskim) „Prawo podatkowe Unii Europejskiej”.

Wymienione wyżej względy pozwalają na jednoznaczne stwierdzenie, że wybór tematyki recenzowanej dysertacji doktorskiej zasługuje na akceptację.

II

Praca składa się ze wstępu, siedmiu rozdziałów (z których każdy kończy się podsumowaniem), zakończenia i wykazu wykorzystanych źródeł.

W pierwszym z nich, mającym charakter wprowadzający, zaprezentowano charakterystykę ogólną podatków bezpośrednich. Ma ona charakter bardzo wyczerpujący. Podział materiału jest logiczny. Rozpoczęto od prezentacji pojęć podatków bezpośrednich i pośrednich w nauce prawa (ss. 20–26). W dalszej kolejności omówiono pojęcie podatków bezpośrednich w prawie pozytywnym (ss. 26–34).

Prezentacja podatków bezpośrednich w nauce prawa jest obszerna i uwzględnia następujące kryteria: przerzucalności podatków, stosunku dłużnika

podatkowego do podmiotu ponoszącego ciężar opodatkowania, zdolności do świadczenia podatkowego, przedmiotu podatku, natury zdarzenia podatkowego, zdarzenia wywołującego obowiązek podatkowy i stosunku pomiędzy źródłem podatku a przedmiotem opodatkowania.

W przypadku omawiania stosunku pomiędzy źródłem podatku a przedmiotem opodatkowania (ss. 22-23) analiza jest zbyt wycinkowa i w zasadzie ogranicza się do zaanonsowania w tytule. Zdominowała ją kwestia oceny zdolności do zapłaty podatku. Tymczasem w polskiej literaturze przedmiotu, między innymi w dorobku szkoły wileńskiej i publikacjach Z. Jaśkiewicza akcentowano, że podatkami bezpośrednimi są te, w których przedmiot podatku pokrywa się z jego źródłem.

Z kolei prezentacja podatków bezpośrednich i pośrednich w prawie pozytywnym jest bardzo reprezentatywna i obejmuje prawo unijne, konstytucyjną regulację amerykańską, francuski dekret z 22 grudnia 1789 i polski dekret o zobowiązaniach podatkowych z 16 maja 1946.

W drugim rozdziale omówiono pozytywną i negatywną harmonizację w prawie Unii Europejskiej. Przytoczono przede wszystkim poglądy wyrażone w publikacjach krajowych (J. Justyńskiego, C. Mika), jak i zagranicznych (przede wszystkim G. Bizolego). Zasadnie sformułowano pogląd o zbieżności terminów harmonizacja prawa i integracja prawa.

Zwraca uwagę fakt, że w tej bardzo istotnej dla tematu części pracy nawiązano nie tylko do prawnych ale i ekonomicznych oraz politologicznych poglądów i interpretacji.

W rozdziale trzecim omówiono suwerenność podatkową państw członkowskich Unii Europejskiej. Rozpoczyna ją określenie suwerenności a następnie zaprezentowano suwerenność podatkową i szczegółowe zagadnienia suwerenności podatkowej unijnych państw członkowskich.

Rozdział czwarty poświęcono swobodom traktatowym i ich granicom: zagadnieniom ogólnym, treści poszczególnych swobód traktatowych, ograniczeniu tychże swobód. Szczegółowo omówiono swobodę przepływu osób fizycznych, przepływu pracowników, swobodę przedsiębiorczości oraz przepływu usług i kapitału. Są to kwestie powszechnie znane i bardzo szczegółowo omówione w literaturze przedmiotu. Mimo ich związku z tematem pracy prezentacja ta jest nazbyt obszerna.

W kolejnym rozdziale jest mowa o negatywnej harmonizacji podatków bezpośrednich i jej granicach w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości dotyczącego swobód traktatowych.

Dwa ostatnie rozdziały dotyczą pomocy publicznej i pomocy podatkowej oraz ich granic.

W pierwszym z nich przede wszystkim zaprezentowano niedozwoloną pomoc publiczną i jej elementy: pojęcie korzyści, selektywność regionalną, materialną *de iure* i *de facto* oraz horyzontalną. Z punktu widzenia numeracji zbędnie powtórzono dwukrotnie punkty 3.3.

W drugim zajęto się pomocą podatkową i jej granicami. Główną uwagę skoncentrowano na jej istocie - selektywności podatkowej i tytułowych granicach tejże pomocy.

Sekwencja poszczególnych rozdziałów jest prawidłowa. Zaś generalnie rzecz biorąc, można byłoby sobie wyobrazić treść rozprawy, w której skoncentrowano by się wyłącznie na negatywnej harmonizacji podatków bezpośrednich. Autor, na szczęście, dostrzega tę rozbieżność i tłumaczy ją następująco: ” ... prezentując niepodatkowe problemy związane z pomocą publiczną i wolnościami fundamentalnymi zdecydowano się na przybliżenie ogólnych zagadnień, które zostały następnie przywołane i rozwinięte w szczegółowych rozdziałach podatkowych” (s.8).

III

Ocenę merytoryczną pracy należy powiązać z jej celami i tezami. Celem pracy jest udzielenie odpowiedzi na pytanie jak daleko sięga suwerenność podatkowa państw członkowskich w sferze podatków bezpośrednich. Na marginesie, trzecie zdanie w punkcie drugim (s.7) jest powtórzeniem drugiego.

Poza celem podstawowym (Autor sam używa tego określenia na s. 7, po czym na s. 8 pisze mylnie o „podstawowych celach”) wyodrębniono cele dodatkowe a to:

- wskazanie występujących w nauce prawa i krajowych regulacjach prawnych kryteriów podziału podatków na bezpośrednie i pośrednie;
- udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy wyznaczniki te są spójne z analogicznym podziałem występującym w prawie Unii Europejskiej;
- omówienie pojęcia i zjawiska negatywnej harmonizacji podatkowej oraz roli jaką pełni dla zapewnienia prawidłowego funkcjonowania unijnego rynku wewnętrznego.

Z punktu widzenia tematyki pracy ów trzeci cel pomocniczy zasługuje na wyeksponowanie na naczelnym miejscu.

Pierwsza z wyartykułowanych głównych tez pracy sprowadza się do stwierdzenia, że w Unii Europejskiej obowiązuje najbardziej powszechne rozumienie podatków bezpośrednich jako dochodowych i majątkowych – postanowiono przy tym zbadać, czy ich pojęcie jest jednolite i stałe w czasie.

Teza druga zakłada, że zjawisko negatywnej harmonizacji ma charakter nadzwyczajny i służy ochronie rynku wewnętrznego przed przeszkodami w jego funkcjonowaniu, które powstają w wyniku stosowania przepisów prawnych pochodzących z niezharmonizowanych pozytywnie obszarów prawa, w których organy unijne nie posiadają *explicite* przekazanych kompetencji.

Trzecia z tez brzmi, że państwa członkowskie nie utraciły suwerenności podatkowej lecz przekazały szereg praw w tej dziedzinie na rzecz Unii Europejskiej, przez co w znaczącym stopniu dobrowolnie ograniczyły swoją suwerenność podatkową.

W czwartej zweryfikowano pogląd, że państwa członkowskie powinny w zasadzie powstrzymać się od wprowadzania – nawet w niezharmonizowanych pozytywnie dziedzinach – regulacji prawnych, które mogłyby stanowić przeszkody dla wolności traktatowych.

I ostatnia – państwa członkowskie dysponują znaczącym zakresem praw suwerennych w zakresie podatków bezpośrednich dopóki ich przepisy daninowe nie naruszają swobód traktatowych w sposób dyskryminacyjny lub nie dyskryminacyjny. W przypadku, gdy stanowią one przeszkody dla wolności fundamentalnych, to są zgodne z prawem unijnym tylko (zabrakło słowa „wówczas”), gdy służą w sposób proporcjonalny realizacji celów, które stanowią szczegółowe granice negatywnej harmonizacji podatków bezpośrednich.

Zważywszy na fakt, że teza jest stwierdzeniem lub założeniem, które ktoś zamierza udowodnić, pierwsza z nich nie ma racji bytu, gdyż podatki dochodowe i majątkowe zostały uznane za bezpośrednie już przed wiekami i pozostaje to faktem bezspornym.

Na gruncie pomocy państwa dla przedsiębiorców tezy zostały potraktowane po macoszemu. Jedyna wyodrębniona wiąże się z pytaniem badawczym, czy zagadnienia związane z pomocą podatkową występują zarówno w sferze podatków bezpośrednich i pośrednich.

W sumie sformułowane cele i tezy stwarzają solidne podstawy do przeprowadzenia badań naukowych w zakresie określonym tematem rozprawy.

W kolejności chronologicznej do ważkich ustaleń merytorycznych należą następujące.

Po pierwsze, w oparciu o regulacje amerykańskie i ich aktualną interpretację doktrynalną oraz sądową, a także francuski dekret z 1789 i rodzimy o zobowiązaniach podatkowych z 1946, należy uznać, że podatkami bezpośrednimi są dochodowe i majątkowe. Również aktualne regulacje unijne potwierdzają tę interpretację.

Po drugie, zarówno pozytywna jak i negatywna harmonizacja służą realizacji traktatowej idei wspólnego rynku. Przy tym druga z nich opiera się na ogólnym standardzie wynikającym z zasadniczych regulacji traktatowych, takich jak zakaz niedozwolonej pomocy publicznej dla przedsiębiorców. Prawdopodobnie zreferowano różnicę pomiędzy pozytywną i negatywną harmonizacją.

Po trzecie, pomimo że w ramach wspólnego rynku nastąpił podział kompetencji pomiędzy Unią Europejską a państwami członkowskimi i kompetencje ich się przenikają, to błędną byłaby konkluzja, iż państwa unijne utraciły suwerenność. Granicą tejże suwerenności jest wewnątrzunijny charakter spraw rozpatrywanych przez Trybunał Sprawiedliwości.

Po czwarte, pomimo doniosłej roli swobód traktatowych w unijnych procesach integracyjnych należy zachować pewne obszary, w których interes suwerennych państw będzie dominował nad celami Unii Europejskiej. Równocześnie poprzez zwalczanie przeszkód dyskryminacyjnych Trybunał Sprawiedliwości zmierza przede wszystkim do zwalczania barier ograniczających wejście na rynek.

Po piąte, o ile przeszkody dyskryminacyjne polegają na nieuprawnionym rozróżnianiu podatników o tyle przeszkody niedyskryminacyjne w sprawach podatkowych polegają na tworzeniu jakichkolwiek barier wejścia na rynek państwa członkowskiego lub wyjścia z tego rynku. Niezgodne z prawem unijnym są wszelkie regulacje, które ograniczają swobody traktatowe, pod warunkiem, że nie występują usprawiedliwienia szczegółowe. Tym samym niezgodność z prawem unijnym dyskryminacyjnych i niedyskryminacyjnych przeszkód dla swobód fundamentalnych stanowi jedną z podstawowych granic negatywnej harmonizacji podatków bezpośrednich.

Po szóste, sformułowano stwierdzenie, że za pomoc publiczną nie są uznawane skomplikowane systemy regulacji prawnych wprowadzające szereg przepisów, w oparciu o które można różnorodnie traktować poszczególnych przedsiębiorców. Równocześnie regulacje takie powinny być proporcjonalne, niedyskryminacyjne, służące osiągnięciu powszechnie akceptowanych celów.

Po siódme, niedozwolona pomoc podatkowa może wynikać zarówno z przepisów dotyczących podatków bezpośrednich jak i pośrednich. Na podstawie analiz orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości oraz poglądów w doktrynie wskazano, że wypracowane przez Trybunał Sprawiedliwości zasady dotyczące pomocy podatkowej w sprawach podatków pośrednich znajdują także zastosowanie w odniesieniu do podatków bezpośrednich.

Głównym zagadnieniem dotyczącym pomocy podatkowej jest związana z nią korzyść, która jest pojęciem niezwykle szerokim i obejmuje zarówno abstrakcyjne regulacje prawne jak i zindywidualizowane wykonywanie przez organy podatkowe władzy dyskrecjonalnej w sposób niezobiektywizowany. Trafnie stwierdzono, że wspólnym mianownikiem wszystkich form uzyskiwania korzyści podatkowych jest ich finansowy charakter a także uszczerbek w publicznych dochodach budżetowych państwa. Ustalono też, że może budzić obawy problem wynikający z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości czyli zgodność z prawem unijnym w zasadzie tylko standardowych regulacji pomocowych.

Wymienione ustalenia są poprawne merytorycznie.

Lektura treści rozprawy nasuwa też uwagi krytyczne i dyskusyjne.

Pierwsza z nich ma charakter formalno-merytoryczny. Jak wskazaliśmy wcześniej, Autor wyodrębnił w pracy cel główny, trzy cele pomocnicze oraz pięć tez. Zgodnie z obowiązującą praktyką należało oczekiwać, że w zakończeniu rozprawy nawiąże do każdej z nich albo przynajmniej do najważniejszych. Tak się jednak nie stało. Czytelnik jest skazany na wyszukiwanie stosownych odniesień we własnym zakresie. Tymczasem zachowanie wymogów w tym względzie stwarzało szerszą możliwość analizy teoretycznej i praktycznej oraz formułowania pogłębionych wniosków.

Kwestia druga dotyczy podziału podatków na pośrednie i bezpośrednie. Jest to problem niebagatelny dla niniejszej rozprawy, gdyż już w tytule nawiązuje się do jednej z tych dwu grup danin publicznych. Autor konsekwentnie, od początku do końca, stoi na stanowisku, że nie udało się ich rozróżnić. Już na stronie 35, powołując się na L. Torbasa, formułuje konkluzję, że „...trudno mianowicie odnaleźć kryterium pozwalające na ich wyróżnienie”. Konsekwentnie podtrzymuje to stanowisko na stronie 257 pisząc, że „... podmiotowe podatki (bezpośrednie – J.G.) są co prawda rozumiane przez Trybunał Sprawiedliwości i Komisję Europejską jako dochodowe i majątkowe ale doktrynalne kryteria podziału podatków na bezpośredni i pośrednie nie są ostre”. Naszym zdaniem jest to nietrafna konkluzja, która może mieć związek z pominięciem przy analizie zagadnienia kryterium zbieżności źródła i przedmiotu

w podatkach bezpośrednich, do czego nawiązujemy we wcześniejszej części niniejszej recenzji.

Nietrafnym jest też posługiwanie się, jako argumentem w tym względzie, doświadczeniem amerykańskim, gdyż ma ono w prezentowanej wersji charakter wycinkowy. Istotnym dla tematu są, mianowicie, rozważania krótkiego okresu czasu oraz pominięcie przeznaczalności podatków bezpośrednich, o której wspomina się we wstępnej części pracy. Pominięto gruntowną analizę klasyka amerykańskiej wiedzy o podatkach J. Pechmana, szczególnie rozważania zawarte w jego fundamentalnej pracy „Federal Tax Policy”, 1971, s. 112 i nast.

Trzecią kontrowersyjną kwestią jest postulat, aby Komisja Europejska, w ramach prowadzonych prac, podjęła trud zdefiniowania pojęcia logiki i schematu systemu podatkowego. Po pierwsze niejasnym zwrotem jest logika systemu podatkowego. Po drugie zaś, sam schemat rozumiany zarówno jako ogólny szkic jak i sztywny szablonowy wzór (patrz Słownik wyrazów obcych, PWN, 1995, s. 997) byłby sztuką dla sztuki. Trudno bowiem wyobrazić sobie sytuację, aby system podatkowy – rozumiany prawidłowo jako ogół podatków obowiązujących w danym państwie a więc zarówno centralnych jak i lokalnych - mógł być kiedykolwiek identyczny chociażby w dwu państwach.

W generalnym podsumowaniu oceny merytorycznej należy jednoznacznie stwierdzić, że treść rozprawy bardzo dobrze świadczy o praktycznej znajomości referowanych zagadnień. Autor przygotował ją poprawnie z punktu widzenia metodologicznego; na szczególne podkreślenie zasługuje analiza źródeł, wielowątkowość dywagacji badawczych, spójność wywodów oraz sformułowanie konkluzji.

IV

Praca oparta jest na solidnej bazie bibliograficznej, na którą składa się 196 pozycji literatury przedmiotu (w tym aż 157 w językach obcych) oraz 139 wyroków Trybunału Sprawiedliwości. Dopełnienie stanowią opinie Rzeczników Generalnych, decyzje Komisji Europejskiej, akty prawne i strony internetowe.

V

Konkludując stwierdzam, że dysertacja doktorska mgr Pawła Sz wajdlera „Granice negatywnej harmonizacji podatków bezpośrednich w prawie Unii Europejskiej” zasługuje na pozytywną i wysoką ocenę. Decyduje o tym fakt, że Autor opracował nie tylko ważny ale i bardzo mało rozeznany na rodzimym gruncie problem naukowy, sformułował poprawne wnioski, uwzględniające krajowe, międzynarodowe i unijne regulacje jurydyczne oraz praktykę w tym względzie.

Na aprobatę zasługuje też forma i treść rozważanej problematyki. Rozprawa w wielu fragmentach zawiera *novum* przydatne dla prawodawcy. Recenzowana dysertacja stanowi rozwiązanie problemu naukowego a jej Autor wykazał się teoretyczną wiedzą z zakresu prawa finansowego i podatkowego.

Stwierdzam więc, że oceniana praca doktorska w świetle obowiązujących przepisów ustawowych stanowi podstawę do dopuszczenia mgr Pawła Sz wajdlera do dalszych etapów postępowania zmierzającego do nadania Mu stopnia naukowego doktora nauk prawnych.

