

Załącznik nr 2

AUTOREFERAT

1. Imię i nazwisko: Hanna Patrycja Filipczyk

2. Posiadane dyplomy i stopnie naukowe z podaniem nazwy, miejsca i roku ich uzyskania oraz tytułu rozprawy doktorskiej

- Dyplom ukończenia dwuletnich studiów *An Introduction to English and European Law* uzyskany na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu we współpracy z University of Cambridge, Board of Continuing Education w 1997 r.
- Dyplom magistra prawa uzyskany na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu w 1999 r. (tytuł pracy magisterskiej: *Granice wolności wypowiedzi w świetle standardów europejskich*, promotor: prof. dr hab. Tadeusz Jasudowicz).
- Dyplom magistra filozofii uzyskany na Wydziale Humanistycznym Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu w 2002 r. (tytuł pracy magisterskiej: *Homo viator. Człowiek w ontologii A.N. Whiteheada*, promotor: prof. dr hab. Jerzy Perzanowski).
- Dyplom Podyplomowych Studiów Mediacji, Negocjacji oraz Innych Alternatywnych Metod Rozwiązywania Sporów uzyskany na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego w 2011 r. (tytuł pracy dyplomowej: *Negocjacje bez negocjacji? O elementach negocjacyjnych w sporach między podatnikami a organami podatkowymi*).
- Stopień naukowy doktora nauk prawnych w zakresie prawa, specjalność: prawo podatkowe, uzyskany na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu w 2012 r. (tytuł rozprawy doktorskiej: *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, promotor: prof. dr hab. Bogumił Brzeziński, recenzenci: prof. dr hab. Jerzy Małecki, prof. dr hab. Zygmunt Tobor).

3. Informacje o dotychczasowym zatrudnieniu w jednostkach naukowych

Od listopada 2015 r. do maja 2017 r. byłam zatrudniona (na podstawie umowy o dzieło) na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego w związku z realizacją projektu badawczego finansowanego ze środków Narodowego Centrum Nauki.

4. Wskazanie osiągnięcia określonego w art. 16 ust. 2 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)

4.1. Osiągnięcie naukowe

Autorstwo monografii pt. *Tax avoidance and rationality of law*.

4.2. Autor, tytuł, rok wydania, nazwa wydawnictwa, recenzent wydawniczy

H. Filipczyk, *Tax avoidance and rationality of law*¹, Warszawa 2017, Wolters Kluwer, ISBN: 978-83-8107-673-9, ss. 396.

Recenzent wydawniczy: dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki, prof. Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu.

¹ Tytuł w języku polskim: *Unikanie opodatkowania a racjonalność prawa*.

Monografia powstała w wyniku realizacji projektu badawczego nr 2014/15/D/HS5/01599 pt. „Racjonalność prawa. Unikanie opodatkowania jako problem wykładni i stanowienia prawa” finansowanego ze środków Narodowego Centrum Nauki.

4.3. Omówienie celu naukowego pracy i osiągniętych wyników wraz z omówieniem ich ewentualnego wykorzystania

4.3.1. Cel naukowy pracy

Zasadniczym problemem badawczym, któremu poświęcono pracę, było *czym* jest unikanie opodatkowania oraz *dla czego* i *w jaki* sposób (przy pomocy jakich instrumentów prawnych) należy mu przeciwdziałać.

Współcześnie unikanie opodatkowania, powodujące zwłaszcza erozję podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych, jest poważnym problemem prawa, ekonomii i życia społecznego. Inicjatywy zmierzające do przeciwdziałania temu zjawisku są podejmowane globalnie (zob. m.in. przedsięwzięcie OECD i G20 w zakresie BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting*), na szczeblu europejskim, a także krajowym (w Polsce – m.in. poprzez klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania ujętą w Dziale IIIa ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 201 ze zm.; dalej: Ordynacja podatkowa). Działaniom tym, w ich mnogości i intensywności przy nierzadko doraźnym i reaktywnym charakterze, towarzyszy bieżąca refleksja naukowa. Jednak unikanie opodatkowania pozostaje zagadnieniem trudnym – wyzwaniem dla nauki i praktyki.

Za podjęciem wskazanego problemu badawczego przemawiały następujące argumenty.

Mimo że istnieją niekontrowersyjne paradygmatyczne (wzorcowe) przypadki unikania opodatkowania, to zjawisko unikania opodatkowania jest pojęciowo (oraz definicyjnie) trudno uchwytnie. Jego odróżnienie od uchylania się od opodatkowania z jednej, a planowania podatkowego z drugiej strony, pozostaje kłopotliwe; podobnie, nie jest jasne, jak unikanie opodatkowania ma się do agresywnego planowania podatkowego, nadużycia prawa podatkowego, arbitrażu podatkowego (*tax arbitrage*), *treaty shopping* itd. Klarowności obrazu nie sprzyja różnorodność definicji przyjmowanych w prawie i praktyce międzynarodowej, na poziomie Unii Europejskiej oraz w porządkach krajowych; już w samym obszarze prawa Unii Europejskiej występują zróżnicowane pojęcia unikania opodatkowania, które wydaje się łączyć tylko wittgensteinowskie podobieństwo rodzinne.

Nierozstrzygnięte i nieobjęte konsensem jest zagadnienie prawnego i etycznego (aksjologicznego) statusu unikania opodatkowania. Teza o neutralności moralnej i nieszkodliwości unikania opodatkowania często wspierana jest twierdzeniem, w libertariańskim duchu klasycznego brytyjskiego orzeczenia *Duke of Westminster* (1936), że podatnik jest uprawniony do swobodnego wyboru drogi najmniej opodatkowanej. Wywody wykazujące „niemoralność” tej praktyki są nieliczne i nie uzyskały powszechnej aprobaty, uproszczone tezy o charakterze publicystycznym są natomiast nieoparte na pogłębionej refleksji i słabo uargumentowane. W konsekwencji, nie jest jasne, czy i dla czego unikanie opodatkowania należy zwalczać – czy przemawia za tym jedynie interes finansowy skarbu państwa, czy też (także) inne racje, o umocowaniu aksjologicznym. Tymczasem środki antyabuzywne dla swej legitymizacji potrzebują wsparcia aksjologicznego z uwagi na uszczerbek dla pewności prawa, jaki powoduje ich stosowanie.

Problematyczna jest kwestia właściwych metod przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. W wątpliwość podawana jest w pierwszym rzędzie praworządność i konstytucyjność przepisów ustanawianych w celu jego zwalczania. Wątpliwości budzi także skuteczność podejmowanych lub

planowanych środków (m.in. w ramach wspomnianego powyżej projektu BEPS) – możliwość osiągnięcia przy ich pomocy zamierzonych rezultatów. Bezdiskusyjna pozostaje jedynie konstatacja ogólna i trywialna: że unikanie opodatkowania stawia opór wielu próbom jego zwalczania i że normatywna na nie odpowiedź musi być dobrze skonstruowana.

Opisany stan rzeczy czynił zasadnym przeprowadzenie badań we wskazanym przedmiocie. W badaniach tych zostały bowiem podjęte właśnie powyższe problemy.

Badania zostały przeprowadzone w trzech głównych fazach, kolejno zmierzających do zrozumienia i wykazania: (i) czym jest unikanie opodatkowania; (ii) dlaczego unikanie opodatkowania stanowi zjawisko negatywne – co uzasadnia jego zwalczanie; (iii) w jaki sposób zjawisku temu należy przeciwdziałać – z punktu widzenia kryteriów skuteczności i słuszności.

W ramach badań weryfikacji zostały poddane hipotezy badawcze:

1/ Unikanie opodatkowania to działanie podatnika prowadzące do skutków podatkowych zgodnych z „literą” prawa podatkowego (wykładnią językową w znaczeniu apragmatycznym) a niezgodnych z jego „duchem” (racjonalnością prawa).

2/ Ustawodawca powinien przeciwdziałać unikaniu opodatkowania.

3/ Ważnym powodem (racją), dla której ustawodawca powinien przeciwdziałać unikaniu opodatkowania, jest to, że podważa ono racjonalność prawa.

4/ Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania jest niesprzeczne z zasadą praworządności (*rule of law*).

5/ Skuteczne i słuszne przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania wymaga stanowienia materialnego prawa podatkowego o odpowiedniej charakterystyce – takiego, by prawo to poddawało się racjonalizacji.

6/ Skuteczne i słuszne przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania wymaga również stanowienia przepisów bezpośrednio zorientowanych na ten cel (tj. antyabuzywnych) dających podstawę prawną do władczych i niewładczych czynności organów administracji podatkowej.

7/ Ustawodawca powinien ustanowić ogólną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania (tzw. *General Anti-Avoidance Rule – GAAR*) jako ważne unormowanie przeciwdziałające unikaniu opodatkowania, stanowiące podstawę prawną władczych działań organów administracji podatkowej.

8/ Ustawodawca powinien ustanowić ramy prawne dla programu poprawnego rozliczenia opartego na współpracy (tzw. *cooperative compliance*), jako ważne unormowanie przeciwdziałające unikaniu opodatkowania, stanowiące podstawę prawną niewładczych działań organów administracji podatkowej.

Postawione na wstępie hipotezy badawcze zostały potwierdzone.

Ze względu na uniwersalny charakter podjętej problematyki, żywo obecnie dyskutowanej tak w Polsce, jak i za granicą, a także intencję stworzenia szansy, by wyniki badań zaistniały w obiegu naukowym i miały oddźwięk w wymiarze krajowym i międzynarodowym, monografia została napisana i wydana w języku angielskim.

4.3.2. Osiągnięte wyniki

Kluczowa teza, wokół której zorganizowane były wszystkie ustalenia poczynione w ramach pracy, głosi, że unikanie opodatkowania narusza prawo-jako-zracjonalizowane – tj. prawo będące rezultatem poddania tekstu prawnego wykładni racjonalizującej.

Badania oraz ich rezultaty dotyczyły trzech grup problemów.

Analiza pojęciowa unikania opodatkowania

Uchylanie się od opodatkowania, unikanie opodatkowania i planowanie podatkowe to działania wyznaczające wspólne kontinuum zachowań. Podstawową cechą, która wyróżnia unikanie opodatkowania (*tax avoidance*), jest to, że stanowi ono praktykę (zachowanie, działanie) zgodne z „literą” prawa, a niezgodne z jego „duchem” – „przedmiotem i celem”, prawem w wykładni celowościowej, *ratio legis* itd. Inne cechy zwykle przypisywane unikaniu opodatkowania albo dają się sprowadzić do działania niezgodnego z racjonalnością prawa (to przypadek sztuczności transakcji lub braku dla niej uzasadnienia gospodarczego), albo są pozbawione znaczenia (tak jest w przypadku należącej do sfery motywacyjnej podatnika okoliczności, że jego czynność zostaje podjęta w celu osiągnięcia korzyści podatkowej). Natomiast uchylanie się od opodatkowania (*tax evasion*) narusza „literę” prawa, zaś planowanie podatkowe (*tax planning*) nie narusza ani jego „literę”, ani „ducha”.

Unikanie opodatkowania należy odróżniać od pozorności (*sham, simulation*) – wady oświadczenia woli, która stanowi o wadliwości i nieskuteczności czynności w świetle prawa prywatnego. Unikanie opodatkowania jest jednocześnie jedną z kategorii (co więcej, kategorią najlepiej dookreśloną) tak zwanego „agresywnego planowania podatkowego” (*aggressive tax planning*). Agresywne planowanie podatkowe to pojęcie charakterystyczne zwłaszcza dla dokumentów Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), jednak o znaczeniu – w porównaniu z pojęciem unikania opodatkowania – rozległym i rozmytym. Obejmuje ono wszelkie działania (praktyki) dezaprobowane przez administracje podatkowe jednego lub więcej niż jednego państwa (jurysdykcji podatkowej).

Analiza racji uzasadniających przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania

Środki wymierzone w unikanie opodatkowania znajdują się w ogniu krytyki ze względu na problematyczną relację z zasadą praworządności (*rule of law*). Niezbędne więc było wyjaśnienie problemów z tym związanych, a w szczególności wyjaśnienie, dlaczego badanie etycznego statusu unikania opodatkowania jest konieczne, by obronić reguły prawne wymierzone w unikanie opodatkowania przed zarzutami naruszenia praworządności.

Za Josephem Razem – prominentnym filozofem nurtu nowoczesnego pozytywizmu prawniczego – przyjęto formalną koncepcję praworządności. Koncepcja ta jest ufundowana na analitycznych (formalnych) własnościach prawa: tj. takich, które prawo posiada niezależnie od konkretnej normatywnej materialnej zawartości. Praworządność ma trzy główne wymiary: legalności (przepisy prawa, z których wywodzi się reguły prawne, powinny zostać przyjęte we właściwej procedurze legislacyjnej), pewności (reguły prawne powinny być zrozumiałe i przewidywalne) oraz równości formalnej (reguły prawne powinny być ogólne, tj. stosować się do niearbitralnych ogólnie wyznaczonych kategorii podmiotów i przedmiotów).

Za Razem należy też uznać granice praworządności. Praworządność jako wartość może być spełniona w większym lub mniejszym stopniu (jej realizacja jest stopniowalna). Nie jest także jedyną wartością prawa – może podlegać ograniczeniu w imię realizacji innych wartości. To oznacza, że może być słusznym, aby praworządność była przestrzegana (realizowana) tylko w pewnym stopniu – można bowiem z niej czynić koncesje na rzecz innych wartości. Co więcej, naruszenia praworządności są zróżnicowane pod względem wagi – nie wszystkie są równie poważne.

Reguły prawne wymierzone w unikanie opodatkowania powinny podlegać ocenie z punktu widzenia praworządności. Po pierwsze, wymagane jest wyjaśnienie, dlaczego reguły te są w istocie legalne: dlaczego odwołania do „przedmiotu i celu” ustawy podatkowej, zawarte w przepisach

antyabuzyjnych (tj. przepisach wymierzonych w unikanie opodatkowania), nie wyprowadzają organów stosujących prawo poza granice prawa – nie odsyłają do standardów pozaprawnych. Po drugie, w sposób oczywisty i typowo obserwowany przepisy antyabuzywne są problematyczne z punktu widzenia pewności prawa. W sposób nie przygodny, lecz także (w pewnym stopniu) zamierzony przepisy te są nie-pewne, czy też stwarzają niepewność dla swoich adresatów-podatników. To w związku z tym faktem ważna jest wcześniej wskazana względność praworządności jako wartości. Jeżeli przepisy te są niezbędne do ochrony wartości, ostaną się one krytyce formułowanej z punktu widzenia pewności prawa. Wreszcie, w aspekcie równości formalnej przepisy antyabuzywne powinny być ukształtowane w taki sposób, by można było je stosować w ogólny (uniwersalizowalny) sposób, tj. w sposób niefaworyzujący i niedyskryminujący niektórych podmiotów spośród wszystkich należących do danej kategorii. Także z tego powodu zachodzi potrzeba wyjaśnienia, co należy rozumieć przez „przedmiot i cel” ustawy podatkowej – jak możliwe jest jej stosowanie zarazem w oparciu o „przedmiot i cel” oraz konsekwentnie (w taki sam sposób) wobec wszystkich podmiotów z danej kategorii.

Reguły (normy) antyabuzywne są legitymizowane z punktu widzenia praworządności tylko, jeśli unikanie opodatkowania jest przynajmniej w pewnym stopniu niemoralne. Ocena tej praktyki jako moralnie neutralnej sprawia, że reguły te są pozbawione uzasadnienia innego niż finansowy interes budżetu państwa i wola zwiększenia wpływów podatkowych. To jednak nie jest równoważne moralnej neutralności samych tych reguł. Jest tak właśnie dlatego, że efektem ubocznym ich stosowania jest ubytek w pewności prawa dla podatników. Zatem brak racji moralnych uzasadniających zwalczanie unikania opodatkowania stworzyłby sytuację nierównowagi – pewność prawa doznałaby uszczerbku bez równoważącego moralnego zysku.

Dlatego przez wzgląd na praworządność konieczne jest badanie, czym jest unikanie opodatkowania i dlaczego praktyka ta jest moralnie wadliwa: jakie wartości niszczy. Co więcej, odpowiedzi na pytanie o etyczny status unikania opodatkowania należy poszukiwać „z wnętrza prawa”. Unikanie opodatkowania to choroba, którą dotknięte jest nastawienie podatników do prawa, a droga legitymizacji reguł antyabuzyjnych prowadzi przez podważenie symplicystycznej tezy, że unikanie opodatkowania jest zgodne z prawem.

Czym jest „duch ustawy” (*spirit of the law*), czy też jej „przedmiot i cel” (*subject and purpose*)? Wyrażenia te odnoszą się w istocie do racjonalności prawa. Prawo bowiem, jako zbiór norm, to wynik racjonalizacji tekstu prawnego. Racjonalność prawa (systemu prawnego) to jego cecha istotna-atrybut, który polega na tym, że jest ono najlepsze z możliwych zważywszy na ograniczenia. Cecha ta jest przypisana prawu – „odnaleziona” w nim – przez jego użytkowników: adresatów prawa (podatników), organy administracji (organy podatkowe) stosujące prawo, sądy administracyjne. W tym sensie wszyscy oni – czyli my wszyscy – tworzymy prawo: jesteśmy współtwórcami prawa, wraz z ustawodawcami *sensu stricto*.

Prawo to wytwór tekstu prawnego poddanego interpretacji. Interpretacja polega na optymalizacji tekstu prawnego, dokonywanej jednak w ramach pewnych ograniczeń. Ograniczenia te pochodzą z samego tekstu prawnego, wraz ze standardowymi regułami języka, które dyktują znaczenia, ale także z paradygmatu interpretacyjnego obowiązującego w danej wspólnocie interpretacyjnej i cieszącej się w niej statusem quasinormatywnym. Interpretacja polega także na przypisaniu tekstowi prawnemu intencji komunikacyjnych, to znaczy intencji przekazania adresatowi określonego komunikatu. Prawo jest bowiem celowym komunikatem ustawodawcy, który adresaci prawa obowiązani są rekonstruować. Oba te aspekty spotykają się w tezie, że celem interpretacji jest odnalezienie intencji nie ustawodawców empirycznych, lecz „racjonalnego prawodawcy”. Przez wzgląd na „racjonalnego

ustawodawcę” prawo powinno być „najlepsze z możliwych”, tj. najlepsze, jakie może być przy uwzględnieniu ograniczeń. Prawo jest więc racjonalną rekonstrukcją dokonywaną na podstawie zbioru tekstów prawnych przy pomocy uznanych w danej wspólnocie narzędzi interpretacyjnych.

Czym z kolei jest racjonalność prawa? Ogólnie, racjonalne jest to, co daje się zrozumieć. Jest to klasyczne rozumienie racjonalności, korzeniami sięgające starożytnej filozofii greckiej i koncepcji „Logosu” jako zasady, która jednocześnie organizuje uniwersum (wszystko, co jest – ogół bytu) i sprawia, że uniwersum to poddaje się rozumieniu. Racjonalność prawa to jego pojmovalność – inteligibilność. Inteligibilność z kolei można wyjaśnić poprzez jej trzy aspekty: komunikatywność, uzasadnialność i spójność (koherencję). Wszystkie one stanowią formalne własności prawa, a także – szerzej – wszelkiego przedmiotu racjonalnego.

Ponieważ prawo należy wykładać w oparciu o założenie, że stanowi ono przedmiot racjonalny, interpretacja powinna być racjonalizująca, tj. taka, by prawo jako jej efekt było w maksymalnym dostępnym stopniu, zważywszy na ograniczenia, komunikatywne, uzasadnialne oraz spójne. Głównym postulatem jest zatem, by wykładać tekst prawny z myślą o wywiedzeniu z niego komunikatu racjonalnego prawodawcy. Takie postulowane nastawienie interpretatora pociąga za sobą również gotowość ignorowania „wad artykulacji” ustawodawców empirycznych (rzeczywistych) – ich językowych potknięć, błędów wystąpienia, luk pozostawionych w tekście prawnym.

Ustalenia te należy odnieść do unikania opodatkowania. Jak się okazuje, unikanie opodatkowania narusza racjonalność prawa we wszystkich trzech aspektach: komunikatywności, uzasadnialności oraz spójności. Ten, kto unika opodatkowania, udaje, że nie rozumie racjonalnego prawodawcy – ogranicza swoje czynności interpretacyjne do ustalania semantycznej zawartości izolowanego przepisu prawa podatkowego, ignorując jego zawartość pragmatyczną. Nie dąży do osiągnięcia uniwersalizowalnego rezultatu interpretacyjnego, tj. takiego, że reguła prawna danej treści mogłaby być stosowana *przez* i *wobec* ogółu podatników. Przeciwnie, sposób wykładni, który przyjmuje, gdyby został uniwersalizowany (przyjęty przez wszystkich adresatów prawa), uczyniłby prawo dysfunkcyjnym lub wręcz zagroziłby jego istnieniu. Nie podejmuje także próby uspojnienia prawa. W szczególności, odmawia przyjęcia optyki, w której prawo pochodzi od jednego autorytetu prawodawczego (który mówi „jednym głosem”, niezależnie od wielości rzeczywistych ustawodawców empirycznych) i oparte jest na zasadach prawnych – normach ogólnych, w świetle których należy wykładać normy szczegółowe (reguły prawne).

Naruszając obowiązek wykładni racjonalizującej, podmiot unikający opodatkowania narusza obowiązek moralny. Argumentację wykazującą, że prawo powinno – w znaczeniu powinności moralnej – podlegać racjonalizacji, można budować na kilka sposobów. W oparciu o tzw. drugą filozofię Ludwiga Wittgensteina, zawartą w jego „Dociekaniach filozoficznych”, można twierdzić, że takie są reguły „gry językowej”, jaką jest prawo. Żyjemy we wspólnym świecie języka i prawa. Prawna „gra językowa” wymaga, by tekst prawny był wykładany ku jego najlepszej z możliwych wersji, a nie w sposób będący na usługach własnego interesu użytkownika prawa. Za Marcelo Dascalem z kolei trzeba zidentyfikować „obowiązek postępowania tak, aby być zrozumianym” („*duty to make oneself understood*”) oraz „obowiązek rozumienia” („*duty to understand*”). Obowiązki te, stanowiące podstawowe elementy aksjologii komunikacji, spoczywają na użytkownikach języka, a zatem także użytkownikach opartego na języku prawa. Zakładając racjonalność myśli, która stoi za choćby i niedoskonałym słowem, uznajemy godność drugiego człowieka, od którego słowo to pochodzi. Jest to godność podmiotu racjonalnego, a zatem w przypadku prawa podmiotu, który jest zdolny z jednej strony ustanowić regułę prawną (gdy występuje jako prawodawca), a z drugiej – zrozumieć ją i kierować się nią (gdy występuje jako adresat prawa). Wypełnianie tych obowiązków

ma także fundamentalne znaczenie dla skuteczności komunikacji i – szerzej – sukcesu społecznej współpracy. Ponieważ społeczna współpraca jest wartościowa, nie powinniśmy jej nadwierać w sposób systematyczny przez odmowę rozumienia innych. Wreszcie, najogólniej rzecz można, że być człowiekiem to być podmiotem racjonalnym, to znaczy zmierzać do rozumienia. Racjonalność stanowi istotną ludzką cnotę („*arete*”, tj. właściwą człowiekowi „doskonałość”).

Zarówno unikanie opodatkowania, jak i reguły antyabuzywne, pozostają w relacji do ludzkiej godności. Często zauważa się, że unikanie opodatkowania prowadzi do nierówności, zwłaszcza w rozkładzie ciężarów podatkowych, oraz że z tego właśnie względu reguły antyabuzywne mogą być usprawiedliwione mimo spowodowanego przez nie ubytku pewności prawa. Równie ważne jest jednak spostrzeżenie, że unikanie opodatkowania narusza także ludzką godność. Jest bowiem aspektem tej godności, że ludzie mogą postępować zgodnie z regułami – mogą rozumieć reguły, w tym reguły prawne, i reguł tych przestrzegać. Z jednej strony reguły antyabuzywne rzeczywiście wywołują deficyty pewności prawa (przewidywalności), przez co uchylają tej ludzkiej zdolności. Z drugiej jednak strony zdolności tej zaprzeczają także działania podmiotu unikającego opodatkowania. Unikanie opodatkowania narusza godność ustawodawców empirycznych, wspólnoty politycznej oraz adresatów prawa (w tym samego unikającego opodatkowania) poprzez zaprzeczenie ludzkiej zdolności rozumienia i przestrzegania reguł – przez owo „udawanie, że się nie rozumie”. Ponieważ równość i godność przemawiają za ustanowieniem i stosowaniem reguł antyabuzywnych, reguły te można usprawiedliwić mimo strat na pewności prawa.

Jednocześnie tak jak podatnicy mają „obowiązek rozumienia”, tak na empirycznych ustawodawcach spoczywa „obowiązek postępowania tak, aby być zrozumianym”. Formułowane przez nich teksty prawne powinny posiadać właściwości jakościowe umożliwiające ich racjonalizację – powinny być takie, by poddawać się rozumieniu. To wymaga biegłości w technice legislacyjnej, ale także właściwego ufundowania prawa w zasadach prawnych, tj. nadania mu odpowiedniej wewnętrznej organizacji i zapewnienia jego systemowości. W konsekwencji teksty prawne powinny charakteryzować się właściwą jakością tak „na powierzchni” (co do ich brzmienia – szaty słownej), jak i głębokiej struktury.

Ilustracją znaczenia tego postulatu adresowanego do empirycznych prawodawców jest przypadek podatku dochodowego od osób prawnych. Na przykładzie tego podatku wyjaśniono, jakie przeszkody napotyka racjonalizacja prawa w praktyce i jak ważna dla sukcesu takiej racjonalizacji jest pojęciowa jasność prawa.

Są co najmniej trzy przyczyny, dla których racjonalizacja prawa podatkowego w zakresie podatku dochodowego, zwłaszcza w wymiarze międzynarodowym, jest zadaniem trudnym. Odnoszą się one do trzech podstawowych pytań dotyczących przedmiotu opodatkowania (*co opodatkować?*), miejsca opodatkowania (*gdzie opodatkować?*) oraz sposobu opodatkowania (*jak opodatkować?*). odpowiedzi udzielane na te pytania nie są satysfakcjonujące. Przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód. Prawne pojęcie dochodu jest oparte na ekonomicznym pojęciu dochodu Haiga-Simonsa: dochód to wzrost wartości majątku w jednostce czasu pod warunkiem jego realizacji. Jednak wskutek operacjonalizacji, wymaganej do poddania opodatkowaniu zjawisk ekonomicznych, prawne pojęcie poważnie odbiega od pojęcia ekonomicznego i staje się sztuczne, a przez to trudne do zrozumienia. W kwestii miejsca opodatkowania dochodu *status quo* w zakresie międzynarodowego rozkładu władztwa podatkowego wciąż opiera się na konsensusie z lat dwudziestych ubiegłego wieku oraz przyjętych wówczas i odzwierciedlonych w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania: zasadzie korzyści (*benefit principle*) oraz zasadzie jednokrotnego opodatkowania (*single tax principle*). Zasada korzyści wyznacza możliwy zakres roszczeń podatkowych poszczególnych państw

przez przyznanie pierwotnego prawa do opodatkowania dochodu aktywnego państwu źródła oraz takiegoż prawa do opodatkowania dochodu pasywnego państwu rezydencji (przy jednoczesnym zachowaniu wtórnej możliwości opodatkowania tego dochodu przez drugie państwo, zwłaszcza jeżeli pierwsze powstrzymuje się od nałożenia podatku). Zgodnie z zasadą jednokrotnego opodatkowania z kolei dochód powinien być opodatkowany dokładnie raz – nie więcej, ale i nie mniej. Z zasadą tą zatem sprzeczne jest zarówno podwójne opodatkowanie dochodu, jak i jego nieopodatkowanie. Dwudziestowieczny konsensus znalazł się jednak obecnie w kryzysie, m.in. z powodu problemów z właściwym zdefiniowaniem źródła dochodu we współczesnym życiu gospodarczym, z przypisaniem dochodu do poszczególnych jednostek (spółek) w ramach przedsiębiorstw wielonarodowych oraz szkodliwej konkurencji między jurysdykcjami podatkowymi. Natomiast na pytanie o sposób opodatkowania – tj. sposób formułowania przepisów prawa podatkowego – udzielana jest zwykle błędna odpowiedź. Przepisy te są bowiem redagowane w sposób szczegółowy i kazuistyczny. Wbrew oczekiwaniom taka technika redagowania tekstów prawnych jest kontrproduktywna: negatywnie odbija się na ich jasności i zrozumiałości – a zatem także na ich potencjale racjonalizacyjnym, tj. na tym, na ile poddają się one racjonalizacji.

Braki należące do tych trzech grup są odpowiedzialne za trudność w racjonalizacji prawa podatkowego w zakresie podatku dochodowego (przy czym dwie pierwsze grupy odnoszą się do pojęciowej struktury tego podatku, a trzecia – do „powierzchni” tekstu prawnego). Jakkolwiek braki te rodzą znane problemy, nie powinny być one jednak traktowane jako usprawiedliwienie dla odstąpienia od podjęcia wysiłku racjonalizacji tekstu prawnego. Fakt, że obecny międzynarodowy system opodatkowania dochodu jest dotknięty poważnymi wadami, nie znaczy, że całkowicie opiera się on racjonalizacji. Jako użytkownicy języka, a zatem także jako adresaci wyrażonego w języku prawa, jesteśmy bowiem w stanie wywieść sens nawet z częściowego nonsensu; jesteśmy także zobowiązani, aby to uczynić.

Analiza prawnych metod przeciwdziałania unikaniu opodatkowania według kryteriów skuteczności i słuszności

Jaka jest właściwa normatywna odpowiedź na unikanie opodatkowania? Tarcza antyabuzyjna powinna być bogata w narzędzia. Jak wykazano, wśród nich wyróżnione miejsce przypada w udziale trzem, jako szczególnie pomocnym w zwalczaniu tego zjawiska. Środki te, i realizujące je normy prawne, to: ustawodawstwo oparte na zasadach (*principle-based legislation*), klauzule ogólne przeciw unikaniu opodatkowania (*General Anti-Avoidance Rules – GAARs*) i programy poprawnego rozliczenia opartego na współpracy (*cooperative compliance*).

Ustawodawstwo podatkowe powinno być oparte na wysłowionych bezpośrednio w tekście prawnym zasadach konstrukcyjnych, które wyrażają podstawowe prawidła danego podatku. W świetle tych zasad należy wyklądać szczegółowe reguły prawne określające sposób opodatkowania danym podatkiem transakcji typowych. Należy przyjąć klauzulę ogólną przeciwko unikaniu opodatkowania jako regułę interpretacyjną dyktującą sposób wykładni tekstu prawnego: nakazującą stosowanie wykładni racjonalizującej. Należy przyjąć także program poprawnego rozliczenia opartego na współpracy – w celu stworzenia środowiska, w którym rzeczywista treść prawa podatkowego będzie ustalana w przyjaznej interakcji między podatnikami a administracją podatkową. Choć w literaturze zgłasza się zastrzeżenia wobec tych środków, wykazano, że zastrzeżenia te nie są niszczące dla idei ich ustanowienia i stosowania – tak co do ich skuteczności, jak i słuszności.

Co ważne, postulowane środki prawne są wzajemnie zależne. W celu osiągnięcia pożądanego rezultatu ich obowiązywanie i stosowanie powinno być jednoczesne, skoordynowane i zintegrowane. Klauzula

ogólna „superweniuje” na przepisach materialnego prawa podatkowego: im więcej potencjału racjonalizacyjnego wykazują te przepisy, tym więcej jest osiągalne w racjonalizacji tekstu prawnego przez zastosowanie klauzuli ogólnej. Sama klauzula ogólna nie jest bowiem „wszechinstrumentem”, którego obowiązywanie i stosowanie może wyrównać wszelkie braki przepisów prawa materialnego; przepisy te nie są bowiem nieskończenie plastyczne i pojemne. Program poprawnego rozliczenia opartego na współpracy ustanawia proceduralną ramę, w której różnorodne środki prawne mogą zostać zastosowane w celu uzyskania racjonalnego prawa. Dobra jakość prawa jest ważnym czynnikiem sukcesu takiego programu, prawo wykazuje zaś wymagane cechy jakościowe wtedy, gdy zostaje oparte na zasadach.

Wskazane instrumenty prawne mają szczególny, uprzywilejowany status z punktu widzenia skuteczności i słuszności prawa podatkowego. Ich walor polega na promowaniu wśród podatników postawy nie tylko „przestrzegania prawa” (w rozumieniu respektowania jego litery), ale także „współpracy z prawem” (by posłużyć się wyrażeniem D.T. Ostasa). Instrumenty te, w ich praktycznym użyciu, przyczyniają się również do zmiany formalistycznego paradygmatu wykładni prawa podatkowego. Z zawartym w nim zakazem tzw. wykładni rozszerzającej i nakazie ścisłej wierności „literze” prawa, to właśnie ten paradygmat czyni prawo podatnym na nadużycia. Program poprawnego rozliczenia opartego na współpracy dodatkowo pozwala koncentrować się na wspólnych interesach podatników, administracji podatkowej i profesjonalnych doradców zamiast na ich interesach przeciwstawnych. Zaspokaja on potrzebę sprawiedliwości proceduralnej i buduje zaufanie do słuszności systemu podatkowego i działań administracji podatkowej; to właśnie deficyty tej słuszności wskazuje się często jako motyw unikania opodatkowania. Pozwala także redefiniować rolę doradców podatkowych, dając im alternatywę wobec roli twórców agresywnych technik podatkowych.

Wreszcie, środki przeciwdziałające unikaniu opodatkowania należało ocenić z perspektywy psychologii ekonomicznej. Ten zabieg pozwolił na potwierdzenie i wzmocnienie postawionych tez. Także w optyce psychologii ekonomicznej odpowiedź na unikanie opodatkowania powinna zostać konstruowana przez ustanowienie i wdrożenie różnorodnych środków prawnych: ustawodawstwa opartego na zasadach i klauzul ogólnych przeciw unikaniu opodatkowania (środków „twardych”, opartych na przymusie, władczych) oraz programów poprawnego rozliczenia opartego na współpracy (środków „miękkich”, opartych na zaufaniu, niewładczych). Zatem także z tego punktu widzenia okazuje się, że należy przyjąć integratywne podejście do przeciwdziałania unikaniu opodatkowania.

Sprawą wielkiej wagi jest zrozumienie dynamiki wzajemnych zależności między skutecznością a słusznością prawa podatkowego, a zwłaszcza podstawowego faktu, że skuteczność i słuszność pozostają względem siebie w relacji nie antagonistycznej, lecz synergistycznej. W uzasadnionym uproszczeniu rzecz można, że w wielu sytuacjach im więcej jednej z nich, tym więcej drugiej. „Słuszność” to pojęcie, pod którym kryje się złożony zestaw wartości chronionych i realizowanych przez prawo, w tym prawo podatkowe. Kryteria materialnej sprawiedliwości, dystrybucyjnej i retribucyjnej, pozostają niedookreślone i sporne. To każe przyłożyć tym większą wagę do sprawiedliwości proceduralnej. Niezależnie bowiem od przyjętej koncepcji sprawiedliwego rozkładu ciężarów podatkowych, pozostaje niezmiennie ważne, jak spieramy się o ten rozkład, jak go ustalamy i egzekwujemy, tj. jaka jest procedura nakładania i egzekwowania podatków. Ta myśl ma szczególne znaczenie w obszarze wrażliwym, jakim jest zwalczanie unikania opodatkowania.

4.3.3. Wykorzystanie wyników – teoria i praktyka prawa podatkowego

Monografia zawiera opracowanie oryginalnej autorskiej koncepcji unikania opodatkowania oraz środków jego zwalczania. Koncepcja ta jest opartą na rozpoznaniu, że unikanie opodatkowania narusza spoczywający na adresatach prawa (w tym przypadku – podatnikach) obowiązek poddawania tekstu prawnego wykładni racjonalizującej. Koncepcja ta okazała się poznawczo płodna. Jej przyjęcie pozwoliło odpowiedzieć na szereg aktualnych i ważnych pytań, w tym na podstawowe pytanie o zasadność zwalczania unikania opodatkowania, a przez to pozwoliło zwalczanie to uprawomocnić teoretycznie.

Rezultaty badań rzuciły nowe światło na problematykę obecnie żywo dyskutowaną, znajdującą się w centrum zainteresowania teoretyków i praktyków. Mogą przyczynić się do przezwyciężenia teoretycznego impasu, w jakim znajduje się namysł nad unikaniem opodatkowania, z jego fragmentaryzacją, doraźnością i wąsko pragmatycznym podejściem: nawiązującym jedynie do interesów – przeciwstawnych interesów finansowych podatnika i skarbu państwa – a nie do wartości chronionych i realizowanych przez prawo.

W ramach badań poddano analizie różnorodne środki prawne przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Wywiedziono, że – obok instytucji klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania – szczególnie status należy przyznać dwóm środkom mało znanym: ustawodawstwie opartym na zasadach (*principle-based legislation*) oraz programowi poprawnego rozliczenia opartego na współpracy (*cooperative compliance*). Triada wymienionych środków prawnych powinna stanowić oś normatywnej reakcji państwa na unikanie opodatkowania. Także w tym aspekcie przeprowadzone badania miały charakter nowatorski: w ich wyniku została zaproponowana szczególna kompozycja środków właściwa z punktu widzenia skuteczności prawa i jego słuszności – zestaw, na który składają się działania zarówno władcze, jak i niewładcze, oparte zarówno na przymusie, jak i na zaufaniu. Standardowa odpowiedź na unikanie opodatkowania sprowadza się do środków władczych – przepisów prawa określających konsekwencje podatkowe unikania opodatkowania (np. poprzez reklasyfikację zdarzeń ekonomicznych z nieopodatkowanych na opodatkowane), sankcjonujących je (np. poprzez odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych) i nakładających dodatkowe obowiązki administracyjne (np. obowiązki w zakresie ujawniania schematów optymalizacji podatkowej). Ta odpowiedź okazała się niewystarczająca. Środki antyabuzywne powinny objąć swoim zakresem także te niewładcze, które zachęcają do dobrowolnego przestrzegania prawa podatkowego.

Rozważania na ten temat były prowadzone z uwzględnieniem wyników badań empirycznych dotyczących tzw. moralności podatkowej i postaw podatników wobec obowiązków podatkowych. Rezultaty te zasadniczo nie były wcześniej wykorzystywane w dogmatyce prawa podatkowego podejmującej temat unikania opodatkowania. W monografii wykazano także, że namysł nad etycznym wymiarem zjawisk życia podatkowego, w tym zachowań podatników, jest konieczny do tego, by poddać ocenie rozwiązania prawne. Tym samym hermetyczny rozdział między prawem a etyką nie jest ani pożądanym, ani nawet możliwym.

Badania miały charakter interdyscyplinarny: ich realizacja wymagała refleksji prowadzonej w obszarze dogmatyki prawa podatkowego oraz filozofii prawa, z uwzględnieniem elementów psychologii ekonomicznej. Refleksja ta dała rezultat w postaci zintegrowanej: korzystając z ustaleń kilku dyscyplin naukowych, stworzono spójną koncepcję własną.

Osiągnięte wyniki badań mogą być wykorzystane na płaszczyźnie teoretycznej oraz praktycznej.

Sformułowana w monografii i tam wyeksplikowana myśl na temat właściwego sposobu wykładni prawa podatkowego odbiega od przekonań prezentowanych dotychczas, przez co może stać się nowym punktem odniesienia w tym doniosłym teoretycznie przedmiocie. Przeprowadzone badania otwierają także nową perspektywę: okazuje się, że relacja między skutecznością a słusnością prawa podatkowego jest złożona. Relacja ta została wyjaśniona w odniesieniu do unikania opodatkowania; w istocie jednak jej waga i złożoność wykracza poza ten konkretny przedmiot. To nowe rozległe pole badań czeka na zagospodarowanie.

Pod względem praktycznym osiągnięte wyniki mogą być wykorzystane w dwojaki sposób. Po pierwsze, mogą służyć do uprawomocnienia środków antyabuzywnych, które stanowią już część polskiego prawa podatkowego, na czele z klauzulą ogólną przeciw unikaniu opodatkowania. Dostarczają ważkich racji pozwalających na obronę tych środków przed często stawianymi zarzutami, że ich obowiązywanie i stosowanie jest sprzeczne z zasadą praworządności (zasadą demokratycznego państwa prawa), względnie z zasadami z niej wywodzonymi (takimi jak zasada określoności prawa, zasada zaufania do organów państwa, zasada pewności prawa itd.). Po drugie, poczynione ustalenia stanowią także argument za wprowadzeniem środków prawnych antyabuzywnych, których dotychczas prawo polskie nie przewiduje: ustawodawstwa opartego na zasadach (*principle-based legislation*) oraz programu poprawnego rozliczenia opartego na współpracy (*cooperative compliance*). W odniesieniu do tego ostatniego instrumentu wyniki badań pozostają w związku z moimi obowiązkami w Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (zob. pkt 5.2.12 poniżej). W ramach tej misji byłam w sposób szczególny odpowiedzialna m.in. za opracowanie koncepcji programu *cooperative compliance* oraz projektu wdrażających tę koncepcję przepisów prawnych.

5. Omówienie pozostałych osiągnięć naukowo-badawczych

5.1. Dorobek naukowy – autorstwo lub współautorstwo monografii, publikacji naukowych w czasopismach międzynarodowych lub krajowych innych niż znajdujące się w bazie Web of Science (WoS) lub na liście European Reference Index for the Humanities (ERIH)

W działalności naukowo-badawczej prowadzonej w okresie po uzyskaniu stopnia doktora nauk prawnych moje zainteresowania należały do dwóch nurtów tematycznych: problematyki ogólnego prawa podatkowego oraz problematyki szczegółowego prawa podatkowego. W ramach tych nurtów można wyróżnić siedem poniższych obszarów. Obszary te nie stanowią pól rozłącznych; wymienione poniżej teksty niejednokrotnie pozostają w części wspólnej dla kilku z obszarów. Ich motywem przewodnim jest interpretacja prawnicza w prawie podatkowym – niemal wszystkie omówione publikacje dają się (poza ujęciem w poniższej typologii) zarazem opisać jako podejmujące tę tematykę.

Na uwagę zasługuje, że moje publikacje zostały powołane w 287 orzeczeniach sądów administracyjnych (stan na 25 maja 2018 r.), w tym jedenastu uchwałach Naczelnego Sądu Administracyjnego. W tej liczbie 277 powołań, w tym dziesięć w uchwałach, przypada na okres po uzyskaniu przeze mnie stopnia doktora nauk prawnych.

Publikacje będące przedmiotem poniższego omówienia przynależą do następujących obszarów tematycznych:

- *zagadnienia ogólnego prawa podatkowego i procedury podatkowej*
- *unikanie opodatkowania z perspektywy prawnej i etycznej*
- *teoretycznoprawne i filozoficzne spojrzenie na prawo podatkowe*
- *zagadnienia prawa Unii Europejskiej istotne dla prawa podatkowego*

- *konsensualne tryby załatwiania spraw podatkowych i rozwiązywania sporów podatkowych*
- *problemy interpretacyjne regulacji podatku dochodowego*
- *problemy interpretacyjne regulacji podatku od czynności cywilnoprawnych.*

Zagadnienia ogólnego prawa podatkowego i procedury podatkowej, w tym w szczególności problemy powstające na tle regulacji Ordynacji podatkowej, pozostają od lat przedmiotem moich zainteresowań i badań.

W krytycznej *Glosie do wyroku NSA z 8.07.2014 r. I GSK 1371/13* (Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2015, nr 2, s. 111-115) komentowałam polemicznie pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego, zgodnie z którym dla stwierdzenia, że w sprawie doszło do określenia zobowiązania podatkowego po upływie terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, istotna jest data wydania decyzji przez organ podatkowy drugiej instancji, a nie jej doręczenia stronie postępowania. Z kolei w częściowo aprobującej *Glosie do uchwały NSA z dnia 29 września 2014 r., II FPS 4/13* (Przegląd Podatkowy 2015, nr 5, s. 47-53) – zatem do uchwały, w której pełny skład Izby Finansowej NSA uznał, iż po upływie terminu przedawnienia nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego, które wygasło przez zapłatę – argumentowałam m.in. na rzecz tezy, że ze względu na równość praw oraz spójność prawa (integralność w znaczeniu Ronalda Dworkina) termin przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, powinien być odnoszony do wszelkich „wyników podatkowych”, w tym do straty w podatkach dochodowych. Glosa ta została powołana w uchwale składu 7 sędziów NSA z dnia 6 listopada 2017 r., sygn. akt II FPS 3/17.

Grupa moich tekstów dotyczyła problematycznych kwestii prawnych powstających w związku z materialnoprawną i proceduralną regulacją nadpłaty. W *Glosie do wyroku NSA z 9 sierpnia 2012 r., sygn. akt II FSK 116/11* (Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2013, nr 1, s. 11-15) poddałam krytyce wyrażony w orzeczeniu pogląd, że w podatkach dochodowych momentem powstania nadpłaty (tym samym jej zaliczenia na poczet zaległości podatkowej oraz ewentualnym momentem rozpoczęcia biegu oprocentowania nadpłaty) jest dzień złożenia skorygowanego zeznania rocznego, a nie upływu terminu do złożenia zeznania pierwotnego. W artykule *Postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty a postępowanie w sprawie określenia zobowiązania podatkowego* (w: *Węzłowe problemy wykładni i stosowania prawa podatkowego*, red. B. Brzeziński, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 21-41) omówiłam ówczesne kontrowersje orzecznicze dotyczące relacji między wskazanymi w tytule postępowaniami. Tekst *Nadpłata po zmianach* (Przegląd Podatkowy 2016, nr 2, s. 11-16, we współautorstwie z B. Brzezińskim) zawierał szczegółowe omówienie zmian w materialnoprawnej i proceduralnej regulacji nadpłaty wprowadzonych ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1649)². Jestem także współautorem komentarza do art. 72-80 oraz 81-81b Ordynacji podatkowej w opracowaniu *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny* (red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, ODDK 2015 i 2017, ss. 1306 i 1416 – dwa wydania) oraz autorem sześciu haseł w XI Tomie *Wielkiej Encyklopedii Prawa – Prawo finansowe* (red. B. Brzeziński, H. Litwińczuk, Z. Ofiarski, Fundacja Ubi Societas Ibi Ius, Warszawa 2017, ss. 561): korekta deklaracji podatkowej, nadpłata podatku, stwierdzenie nadpłaty, wniosek o stwierdzenie nadpłaty, zwrot nadpłaty oraz oprocentowanie nadpłaty.

² Artykuł ten, pod tytułem *Nadpłata*, został zamieszczony również w pracy zbiorowej *Nowelizacja ordynacji podatkowej. Zmiany wprowadzone ustawą z dnia 10 września 2015 r.* (red. B. Brzeziński i W. Morawski, Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 109-122). W wykazie dorobku habilitacyjnego obie publikacje zostały wskazane jako jedna pozycja.

Szczególne miejsce w moim dorobku zajmuje publikacja *Skutki prawne orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego w postępowaniach w sprawach podatkowych w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych* (Przegląd Podatkowy 2014, nr 5, s. 14-21). W pracy tej dokonałam rekonstrukcji poglądu sądów administracyjnych na temat skutków prawnych, jakie tzw. negatywne wyroki Trybunału Konstytucyjnego (dalej: TK), tj. wyroki stwierdzające niekonstytucyjność badanych przepisów prawnych, wywierają w sferze stosowania prawa przez organy podatkowe i kontroli tego stosowania przez sądy administracyjne. Analiza koncentrowała się na sposobie uwzględnienia w praktyce orzeczniczej organów i sądów wyroków TK stwierdzających niezgodność z Konstytucją RP przepisu, na podstawie lub w przedmiocie którego orzeka organ podatkowy lub sąd administracyjny, w tym wyroków interpretacyjnych i zakresowych. Publikacja ta powstała w oparciu o obszerne badania dotyczące charakterystyki orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego przyjmowanej w doktrynie prawnokonstytucyjnej oraz badania praktyki orzeczniczej sądów administracyjnych.

Artykuł *Zakres przedmiotowy interpretacji indywidualnej* (Monitor Podatkowy 2014, nr 3, s. 17-21) stanowił kontynuację wcześniejszych moich zainteresowań³. W artykule tym w oparciu o analizę przepisów prawa i w nawiązaniu do bieżącego stanowiska sądów administracyjnych omówiłam najważniejsze determinanty zakresu przedmiotowego pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego (interpretacji indywidualnych).

Dwukrotnie miałam sposobność pisemnej wypowiedzi na forum międzynarodowym na temat szeroko pojętej problematyki gromadzenia i wymiany informacji podatkowych. Uczyniłam to w dwóch sprawozdaniach krajowych, które ukazały się w książkach pokonferencyjnych. W *National report – Poland*⁴ (w: *Tax secrecy and tax transparency – the relevance of confidentiality in tax law*⁵, red. E. Kristoffersson i in., T. II, Peter Lang GmbH, Frankfurt nad Menem 2013, s. 819-850) przedstawiłam ówczesny stan prawny w zakresie gromadzenia i wymiany informacji podatkowych w kontekście krajowym oraz międzynarodowym, z uwzględnieniem zwłaszcza aspektu proceduralnego i konstytucyjnego. Z kolei w sprawozdaniu *National report – Poland*⁶ (w: *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities*⁷, Cahiers de droit fiscal international Vol. 98b, IFA 2013, s. 617-638), napisanym wraz z Łukaszem Pikusem i Dariuszem Wasylkowskim, przedstawiony został ówczesny stan regulacji w odniesieniu do wymiany informacji podatkowych oraz współpracy między administracjami podatkowymi (skarbowymi). Część tej pracy, za której przygotowanie i redakcję odpowiadałam, traktowała o ograniczeniach w zakresie wymiany informacji, w szczególności związanych ze standardami konstytucyjnymi i ochroną praw podatnika.

Rezultaty kolejnych etapów prac wykonanych w ramach Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (zob. także pkt 5.2.12 poniżej) zostały omówione w dwóch publikacjach, których jestem współautorem. Pierwsza z nich to *Ordynacja podatkowa: Kierunkowe założenia nowej regulacji*, red. L. Etel, Wydawnictwo Temida 2, Białystok 2015, ss. 380 – książka, w której przedstawiona została koncepcja nowej ordynacji podatkowej. Z kolei w publikacji *Nowa ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, L. Etel i in., Wydawnictwo Temida 2,

³ Zainteresowania te wyraziły się w publikacji – w okresie przed obroną pracy doktorskiej – książki *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – prawo i praktyka* (Wiedza i Praktyka, Warszawa 2011, ss. 172), a także części opartej na mojej pracy doktorskiej książki *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego* (Wolters Kluwer, Warszawa 2013, ss. 300).

⁴ Tytuł w języku polskim: *Sprawozdanie krajowe – Polska*.

⁵ Tytuł w języku polskim: *Tajemnica skarbowa a przejrzystość podatkowa – znaczenie poufności w prawie podatkowym*.

⁶ Tytuł w języku polskim: *Sprawozdanie krajowe – Polska*.

⁷ Tytuł w języku polskim: *Wymiana informacji i transgraniczna współpraca między organami podatkowymi*.

Białystok 2017, ss. 796, omówiono kompleksowo w układzie komentarzowym poszczególne przepisy nowo projektowanego aktu prawnego (według stanu na październik 2017 r., tj. moment jego przekazania Ministrowi Finansów). Jako współautor odpowiadam w sposób szczególny za części dotyczące niewładczych form działania organów podatkowych (w przypadku obu publikacji; por. także poniżej) oraz (wraz z Adamem Nitą) za ujęcie zasad ogólnych oraz praw i obowiązków podatnika (w przypadku publikacji drugiej).

Przedmiotem mojego zainteresowania stały się także dotyczące procedury podatkowej aspekty ustawy z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 935), która weszła w życie w dniu 1 czerwca 2017 r. Celem artykułu *Nowelizacja Kodeksu postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw – zmiany istotne dla sporów podatkowych*, (Monitor Podatkowy 2017, nr 6, s. 13-17) była prezentacja i analiza zmian wprowadzonych tą ustawą w zakresie, w jakim mają one znaczenie dla przebiegu sporów podatkowych. W artykule tym zasygnalizowałam też kilka innych ciekawych rozwiązań wprowadzonych tą nowelizacją, które w przyszłości mogą i powinny stanowić inspirację dla podobnej reformy procedury podatkowej; wśród rozwiązań tych znajdowała się instytucja mediacji administracyjnej.

Istotna grupa moich publikacji dotyczy **unikania opodatkowania**. Tematyka ta została przeze mnie podjęta w szeregu publikacji i z kilku różnych perspektyw.

Perspektywa etyczna (jak jednak wyjaśniono powyżej, pozostająca w łączności z prawem) została podjęta w pierwszym rzędzie w tekście *Why is tax avoidance immoral? Ethics, metaethics and taxes*⁸, Toruński Rocznik Podatkowy 2015, s. 29-48. Na tle uwag dotyczących matrycy możliwych strategii budowania argumentacji etycznej, mającej zastosowanie w szczególności do problematyki obowiązków wynikających z prawa podatkowego lub z nim związanych, wywodziłam, że unikanie opodatkowania stanowi praktykę niemoralną. W tym celu posłużyłam się schematem wnioskowania opartym na imperatywie kategorycznym Immanuela Kanta. Tekst ten, który ukazał się w czasopiśmie dostępnym *online*, został udostępniony także na platformach *academia.edu* i *ssrn.com*, uzyskując tam znaczną popularność (w sumie 2479 odsłon; stan na 25 maja 2018 r.).

Ten sam temat, jednak w sposób pogłębiony w toku badań przeprowadzonych w ramach projektu badawczego (zob. poniżej), stał się przedmiotem artykułu opublikowanego dwa lata później: *Status etyczny unikania opodatkowania i jego znaczenie prawne* (Przegląd Podatkowy 2017, nr 8, s. 22-30). Artykuł ten wyrażał stanowisko w przedmiocie etycznego statusu unikania opodatkowania. Osiowe dla niego były dwie tezy: po pierwsze, że status ten ma znaczenie prawne, po drugie, że unikanie opodatkowania jest moralnie naganne. Teoretycznie dostępne i faktycznie stosowane są różne strategie argumentacji przeciw unikaniu opodatkowania w wymiarze etycznym. Poddając tę praktykę ocenie, najczęściej nawiązuje się do zasady równości lub skutków ekonomicznych i społecznych unikania opodatkowania. Jednak *tertium datur*: w tekście opowiedziałam się za inną od powyższych, trzecią strategią, według której unikanie opodatkowania jest naganne ze względu na stosunek do prawa jako komunikatu prawodawcy. Strategia ta jest integrująca: łączy wątki prawne i etyczne, dzięki czemu pozwala odeprzeć zarzut, iż ocena etyczna unikania opodatkowania opiera się na standardzie zewnętrznym wobec prawa. To odróżnia ją zwłaszcza od strategii konsekwencjalistycznych – które są oparte na rozpoznaniu negatywnych skutków unikania opodatkowania, krytykują je jednak w oderwaniu od treści prawa.

⁸ Tytuł w języku polskim: *Dlaczego unikanie opodatkowania jest niemoralne? Etyka, metaetyka i podatki*.

Empiryczne ujęcie tej samej tematyki zawarłam w tekście *Tax non-avoidance as a missing piece of the puzzle in the CSR agenda in Poland*⁹ (Annales. Ethics in Economic Life 2015, Nr 4, s. 111–127). Przedstawiłam w nim i poddałam refleksji wyniki przeprowadzonego przeze mnie badania empirycznego dokumentów Społecznej Odpowiedzialności Biznesu (*Corporate Social Responsibility*; dalej: CSR) liderów CSR w Polsce. Z badań tych wynika, że zobowiązanie do nieunikania opodatkowania nie jest w percepcji podmiotów gospodarczych istotnym elementem agendy CSR. W artykule poddałam analizie racje przemawiające za ujęciem tego zobowiązania wśród obowiązków CSR oraz przyczyny jego pominięcia.

W artykule *Program poprawnego rozliczenia opartego na współpracy (cooperative compliance) jako instrument zwalczania unikania opodatkowania* (Kwartalnik Prawa Podatkowego 2014, nr 1, s. 45-60) w oparciu o analizę anatomii programu oraz doświadczeń zagranicznych argumentowałam na rzecz wprowadzenia takiego programu w Polsce jako części tarczy antyabuzywnej. Regulacja tego programu istotnie stała się częścią dorobku Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (*Kierunkowych założeń nowej ordynacji podatkowej*, a następnie projektu samego aktu prawnego). Natomiast w tekście *Sądy administracyjne jako promotor unikania opodatkowania w podatkach dochodowych* (w: „Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Wpływ orzecznictwa na prawo podatkowe”, Wydawnictwo KUL, Lublin 2018, s. 137-150) wskazywałam, jak orzecznictwo sądów administracyjnych stwarza warunki do unikania opodatkowania w podatkach dochodowych. Dzieje się tak za sprawą ignorowania przez sądy przedmiotu i celu podatku dochodowego – zasad opodatkowania tym podatkiem i wewnętrznej logiki ustaw – oraz stosowania zmitologizowanej w polskiej kulturze prawnej tekstualnej wykładni przepisów. W artykule przedstawiłam przykłady orzeczeń sądowych należących do krytykowanej kategorii wyroków otwierających luki prawne, na ich tle postulując metodologię wykładni inną od zastosowanej przez sądy administracyjne.

Kolejna grupa moich publikacji pozostających w tym samym obszarze tematycznym dotyczyła nowo wprowadzonej w 2016 r. regulacji klauzuli ogólnej przeciw unikaniu opodatkowania – ważnych problemów szczegółowych, które zrodziło jej uchwalenie i obowiązywanie. W artykule *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych* (Przegląd Podatkowy 2016, nr 9, s. 7-20) zajęłam się problemem zgodności tej kontrowersyjnej regulacji intertemporalnej z Konstytucją RP. W oparciu o obszerną analizę orzecznictwa trybunalskiego przeprowadziłam rozróżnienie na retroaktywność i retrospektywność przepisu prawa oraz zidentyfikowałam kryteria oceny rozważanej regulacji z punktu widzenia standardów konstytucyjnych. O ile bezzasadna jest teza o *tout court* niekonstytucyjności reguły prawnej, o tyle jej rozumienie i stosowanie musi podlegać ograniczeniom narzuconym przez te standardy. Próba wytyczenia granic jej dopuszczalnego użycia została we wspomnianym tekście przeprowadzona na kilku istotnych dla praktyki przykładach.

Rozwikłania węzła przepisów na styku interpretacji indywidualnych i klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania podjęłam się w artykule *Interpretacje indywidualne w kontekście klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania – problemy wybrane* (Monitor Podatkowy 2017, nr 9, s. 13-18). Zmierzyłam się w szczególności z zadaniem sformułowania wniosków na temat zakresu ochrony wynikającej z zastosowania się do interpretacji indywidualnych po wejściu w życie klauzuli, w różnorodnych konfiguracjach okoliczności faktycznych. Tekst *New Anti-Avoidance Provisions in*

⁹ Tytuł w języku polskim: *Nieunikanie opodatkowania jako brakujący element agendy Społecznej Odpowiedzialności Biznesu w Polsce*.

*Poland – A Change of Scenery*¹⁰ (European Taxation 2016, Vol. 56, Nr 5, s. 223-228) zawierał omówienie treści nowej regulacji na potrzeby czytelnika zagranicznego.

W dwóch sprawozdaniach krajowych, napisanych we współautorstwie, prezentowałam stan prawny w Polsce w zakresie regulacji przeciwko unikaniu opodatkowania (antyabuzywnej). Wraz z Agnieszką Olesińską omówiłam przeszłość (historię) i teraźniejszość polskiej klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w *National report – Poland*¹¹, zamieszczonym w pracy zbiorowej *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*¹² (red. M. Lang i in., IBFD, Amsterdam 2016, s. 485-513). Razem z Michałem Bernatem i Ewą Prejs zajęłam się problematyką odpowiedzi normatywnej Polski na inicjatywę OECD i grupy G20 zwalczania zjawisk erozji podstawy opodatkowania i przerzucania zysków w ramach projektu *Base Erosion and Profit Shifting – BEPS*, wyniki publikując w *National report – Poland*¹³ (w: *Assessing BEPS: origins, standards, and responses*, Cahiers de droit fiscal international Vol. 102a, IFA 2017, s. 623-645). Moim zadaniem było w szczególności opracowanie części dotyczącej zmian odnoszących się do stanowienia i stosowania przepisów prawa w zakresie cen transferowych, odpowiadających Działaniom 8-10 i 13 BEPS.

Z uwagi na moje wykształcenie i zainteresowania **teoretycznoprawne i filozoficzne spojrzenie na prawo podatkowe** towarzyszy mi w wielu poczynaniach naukowych. Dlatego niemal wszystkie wymienione w autoreferacie publikacje charakteryzują się również komponentą tego rodzaju. Są jednak teksty, w których komponenta ta dominuje – te właśnie odnotowuję w tym miejscu.

Do publikacji tych należy artykuł *Ingerencyjny charakter prawa podatkowego – jedna teza, dwie interpretacje* (w: *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, red. Z. Ofiarski, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2014, s. 399-409), oparty na referacie wygłoszonym na „Zjeździe Katedr Prawa Finansowego i Podatkowego: XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość” w Międzyzdrojach w 2014 r. Skonfrontowałam w nim ze sobą dwie interpretacje szeroko przyjętej tezy, że prawo podatkowe ingeruje w prawo własności. Interpretacje te są rozbieżne w sposobie pojmowania relacji między opodatkowaniem a własnością. Według pierwszej z nich podatek jest (zewnątrznym) ograniczeniem prawa własności, według drugiej – podatek jest (wewnętrzną) granicą prawa własności, ponieważ prawo to współkształtuje. Pierwsza interpretacja jest trafna tylko, jeśli „własność” zostanie pojęta jako definiowana przez prawo prywatne. Tak rozumiana, teza ta nie daje podstaw do wywodzenia wniosków normatywnych – aksjologicznych. Własność w ujęciu prywatnoprawnym (a także ekonomicznym) nie jest bowiem przedmiotem uprawnień naturalnych, lecz ustanowioną społecznie konwencją. Konwencja ta nie poprzedza ani nie jest niezależna od podatku, lecz jest kształtowana przy jego udziale. To właśnie jest istotą drugiej interpretacji, z którą niesprzeczne jest orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. W artykule przedyskutowałam także doniosłe teoretyczne i praktyczne skutki tej interpretacji.

W tekście *Blindly Following the Rules: Revisiting the claritas doctrine*¹⁴ (zamieszczonym w zbiorze *Problems of Normativity, Rules and Rule-Following*¹⁵, red. M. Araszkiewicz, P. Banaś, T. Gizbert-Studnicki, K. Peszka, Springer 2015, s. 319-329) czerpiąc ze stanowiska Ludwiga Wittgensteina

¹⁰ Tytuł w języku polskim: *Nowe polskie przepisy antyabuzywne – zmiana pejzażu*.

¹¹ Tytuł w języku polskim: *Sprawozdanie krajowe – Polska*.

¹² Tytuł w języku polskim: *Klauzule ogólne przeciwko unikaniu opodatkowania – kluczowy element systemów podatkowych w świetle po BEPS*.

¹³ Tytuł w języku polskim: *Sprawozdanie krajowe – Polska*.

¹⁴ Tytuł w języku polskim: *Słabo kierując się regułą: ponownie o doktrynie claritas*.

¹⁵ Tytuł w języku polskim: *Problemy normatywności, reguły i kierowania się regułą*.

z *Dociekań filozoficznych* na temat automatycznego – „ślepego” podążania za (kierowania się) regułą, poddałam analizie klasyczną doktrynę *claritas* Jerzego Wróblewskiego w jej użyciu jako instrumentu wykładni przepisów prawa. W wyniku tej analizy doszłam do wniosku, że doktryna w tradycyjnym ujęciu nie może być wysuwana w dyskursie prawniczym jako prawomocny argument. Jedyne poprawny typ tego argumentu odwołuje się nie do tego, jak dany przepis powinien być rozumiany w odbiorze prawniczo wykwalifikowanego interpretatora, ale jak rzeczywiście jest on rozumiany przez wspólnotę interpretacyjną – w jaki sposób ludzie (adresaci prawa) działają w oparciu o ten przepis, tj. co traktują jako przestrzeżenie go w swojej zwykłej, rutynowej praktyce działania.

Celem kolejnego artykułu należącego do prezentowanej grupy tekstów o nachyleniu filozoficznym, zatytułowanego *Refleksje o przedmiocie podatku dochodowego* (Kwartalnik Prawa Podatkowego 2015, nr 2, s. 39-55), było zbadanie podstawowego problemu opodatkowania podatkiem dochodowym, tj. kwestii sposobu określania przedmiotu i zakresu tego podatku. Dyskusja ta została przeprowadzona na tle refleksji na temat natury dochodu oraz jego normatywnego pojęcia. Rozważania ogniskowały się wokół trzech tez: mimo inherentnych trudności wynikających z niepokrywania się normatywnego (prawnego) pojęcia dochodu z pojęciem ekonomicznym odnalezienie przybliżonego choćby prawnego pojęcia dochodu jest nieodzowne w wykładni operatywnej i stosowaniu przepisów ustaw o podatkach dochodowych; pojęcie to jest pokrewne pojęciu dochodu Haiga-Simonsa – jest jego adaptacją (z modyfikacjami wynikającymi ze specyficznie prawnej jego konwencjonalizacji); zasadne jest posługiwanie się tym pojęciem w określaniu przedmiotu i zakresu opodatkowania podatkiem dochodowym. Wnioski teoretyczne tekstu zostały zilustrowane omówieniem i krytyczną analizą stanowiska sądów administracyjnych w sprawie skutków podatkowych dystrybucji dywidendy w naturze.

W tekście *Zasady i reguły. Pewność prawa podatkowego a ślepa ulica konkretności* (Przegląd Prawa i Administracji CIX, Wrocław 2017, s. 143-157) poddałam dyskusji i krytyce model legislacyjny przyjęty przy tworzeniu prawa podatkowego. Model ten jest oparty na strategii dążenia do maksymalnej precyzji (ściśłości) norm prawnych poprzez konstruowanie wielu szczegółowych reguł prawnych. W praktyce z tym stylem legislacji jest skojarzony – towarzyszy mu literalizm: stanowisko, zgodnie z którym w wykładni prawa podatkowego pierwszeństwo należy przyznać argumentom (dyrektywom) językowym. W rezultacie zmniejsza się komunikatywność i jasność prawa podatkowego. W artykule postuluję model alternatywny, który zakłada oparcie ustaw podatkowych jednocześnie na ogólnych zasadach (określających konstrukcję podatku) oraz regułach prawnych (określających skutki podatkowopravne transakcji typowych), redagowanie przepisów prawnych przy użyciu formuł (wyrażeń) otwartych i ogólnych oraz przyzwolenie na większą swobodę interpretacyjną w ramach procesu stosowania prawa. Ten nowy model tworzenia i stosowania prawa podatkowego nie zniszczy pewności prawa, zarazem ograniczając nadużycia.

Kilkakrotnie w swoich pracach zajmowałam się **zagadnieniami prawa Unii Europejskiej istotnymi dla prawa podatkowego.**

Napisany wraz z A. Zalaśińskim tekst *Podatek dochodowy od osób prawnych*, zamieszczony w książce *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności* (red. B. Brzeziński, D. Dominik-Ogińska, K. Lasiński-Sulecki, A. Zalaśiński, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 285-331), został poświęcony omówieniu zmian dokonanych w ustawach o podatku dochodowym wprowadzonych celem dostosowania regulacji do wymogów prawa Unii Europejskiej w zakresie podatków bezpośrednich (przeprowadzonym zarówno bezpośrednio przed akcesją, jak i po niej).

Szczególnym obszarem moich zainteresowań stały się zagadnienia proceduralne powstające na styku prawa polskiego oraz prawa Unii Europejskiej, interpretowanego w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Na uwagę zasługują moim zdaniem trzy artykuły problemowe należące do tej kategorii.

W artykule *Stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego a odpowiedzialność odszkodowawcza za naruszenie prawa Unii Europejskiej* (Przegląd Podatkowy 2013, nr 2, s. 35-40) skomentowałam wybrane zagadnienia znajdujące się na przecięciu instytucji skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia oraz odpowiedzialności odszkodowawczej za niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej polegające na naruszeniu prawa Unii Europejskiej.

Przedmiotem tekstu *Oprocentowanie nadpłat z tytułu nienależnej zapłaty podatku na podstawie przepisu krajowego niezgodnego z prawem Unii Europejskiej* (Monitor Podatkowy 2014, nr 11, s. 27-32) była analiza polskich przepisów określających sposób oprocentowania nadpłat z tytułu poboru (zapłaty) podatku na podstawie przepisu krajowego niezgodnego z prawem Unii Europejskiej w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Rozpatrzyłam w nim kilka zagadnień dotyczących zakresu zastosowania korzystnych reguł obliczania oprocentowania nadpłat na podstawie Ordynacji podatkowej, postulując szerokie stosowanie tych reguł, również wtedy, gdy wymaga to dokonania wykładni prawotwórczej odpowiednich przepisów polskich. W szczególności argumentowałam na rzecz tezy, że w obecnym stadium rozwoju porządku prawnego Unii, tak jak jego treść odczytuje Trybunał Sprawiedliwości, z porządku tego wynika prawo podmiotowe podatnika do otrzymania oprocentowania nadpłaty zasadniczo za pełen okres: od dnia poboru (zapłaty) podatku z naruszeniem tego prawa do dnia zwrotu tego podatku.

Artykuł *Wznowienie postępowania sądownoadministracyjnego w związku z orzeczeniem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w świetle prawa unijnego* (Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2017, nr 3) został poświęcony analizie możliwości wznowienia postępowania sądownoadministracyjnego w związku z orzeczeniem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej na podstawie art. 273 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tj. Dz.U. z 2016, poz. 718, ze zm.). Argumentacja dotychczas prezentowana w tym przedmiocie w orzecznictwie sądów administracyjnych wymagała bowiem moim zdaniem wzbogacenia o istotne wątki prawa Unii, o przesądzającym znaczeniu dla rozpatrywanego problemu prawnego. Ważne racje przemawiają za uznaniem, że „rozstrzygnięciem organu międzynarodowego” w rozumieniu wskazanego przepisu jest także orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wydane w trybie prejudycjalnym lub trybie skargi o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego. Artykuł ten został powołany aprobatywnie w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 października 2017 r., sygn. akt I FPS 1/17.

W ramach prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego przedmiotem mojego szczególnego zainteresowania są **konsensualne tryby załatwiania spraw podatkowych i rozwiązywania sporów**.

Zainteresowanie to odzwierciedliło się nie tylko w autorstwie odpowiednich części publikacji podsumowujących etapy prac Komisji (wcześniej wymienionych), ale także w dwóch samodzielnych publikacjach: *Porozumienia i mediacja w procedurach podatkowych – szansa na sukces* (w: „Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Ocena i kierunki zmian”, Wydawnictwo KUL, Lublin 2016, s. 167-181) oraz *Alternative methods for resolving tax disputes in Poland – the*

*odds of success*¹⁶ (w: *Contemporary Issues in Tax Research*, Vol. 3, Rozdział 4, Fiscal Publications 2018, w druku). W artykułach tych zawarłam omówienie niewładczych form działania organów podatkowych przewidzianych w nowo projektowanych przepisach oraz podjęłam dyskusję ze zgłaszanymi wobec nich zastrzeżeniami normatywnymi i wskazałam możliwe trudności pozaprawne, jakie może napotkać ich wdrożenie. Druga z publikacji stanowi wersję pierwszej, przystosowaną do odbioru przez zagranicznego czytelnika oraz znacząco rozbudowaną (m.in. o część zawierającą listę pożądanych działań administracji skarbowej, które mogą zapewnić dobre funkcjonowanie nowych procedur)¹⁷.

Ta właśnie problematyka jest też przedmiotem moich bieżących poszukiwań badawczych.

Kilka moich publikacji dotyczyło **problemów interpretacyjnych powstających na tle regulacji ustaw o podatkach dochodowych**.

W artykule *Dochód akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej. Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 23.10.2012 r., II FSK 382/11* (Monitor Podatkowy 2013, nr 2, s. 45-48) podjęłam temat notorycznie wówczas spornego zagadnienia sposobu opodatkowania dochodu będącego osobą fizyczną akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej. Opowiedziałam się za poglądem, zgodnie z którym dochód (przychód) ten powinien być kwalifikowany jako pochodzący z pozarolniczej działalności gospodarczej i powstający (wraz z obowiązkiem odprowadzenia zaliczek) z chwilą wypłaty dywidendy. Artykuł został powołany w uchwale NSA z dnia 20 maja 2013 r., sygn. akt II FPS 6/12.

Tekst *Opodatkowanie majątku otrzymanego przez akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej w wyniku likwidacji spółki a dopuszczalność odstępstwa od wykładni językowej* (Monitor Podatkowy 2015, nr 5, s. 13-17), jak wskazuje jego tytuł, traktował o innym zdarzeniu z „życia” spółki komandytowo-akcyjnej i jej akcjonariusza. Postulowałam w nim konieczność odstępstwa od rezultatu wykładni językowej tekstu prawnego ku opodatkowaniu majątku wydanego akcjonariuszowi w związku z likwidacją lub rozwiązaniem tej spółki. Tylko takie rozwiązanie pozwala bowiem uniknąć rezultatu absurdu, jakim jest pozostawienie przyrostu majątku wolnym od podatku dochodowego.

Tematem dwóch artykułów: *„Nagrody z zysku” wypłacane pracownikom a koszty uzyskania przychodów spółki wypłacającej* (Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2013, nr 6, s. 508-513) oraz napisanej wraz z B. Brzezińskim *Glosy do uchwały NSA z 22.06.2015 r. II FPS 3/15* (Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2015, nr 6, s. 530-534), była możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym tzw. „nagród z zysku”, wypłacanych pracownikom w razie osiągnięcia przez ich pracodawcę dochodu po opodatkowaniu oraz obliczanych w oparciu o wysokość tego dochodu. Wbrew pogładowi przyjętemu w dominującym wówczas nurcie orzeczniczym stanęłam na stanowisku o kosztowości takich nagród. Drugi z wymienionych tekstów został aprobatywnie powołany w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 lutego 2016 r., sygn. akt II FPS 5/15.

W krytycznej *Glosie do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 grudnia 2012 r., II FSK 709/11* (Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2013, nr 3, s. 217-221) wypowiedziałam się przeciw interpretowaniu przepisów ustaw o podatkach dochodowych w sposób rozszerzający, skutkujący

¹⁶ Tytuł w języku polskim: *Alternatywne metody rozwiązywania sporów podatkowych w Polsce – szanse na sukces*.

¹⁷ Ze względu na podobieństwo obu publikacji w istotnej części w Wykazie dorobku habilitacyjnego wskazuję je jako jedną pozycję.

opodatkowaniem dochodów (przychodów) osiągniętych przez osoby fizyczne na podstawie umów o zarządzanie przedsiębiorstwem z tytułu świadczeń niepieniężnych polegających na udostępnieniu tym osobom samochodów służbowych, telefonów komórkowych i komputerów.

W artykule *Przepisy dotyczące korekty kosztów uzyskania przychodów w związku z nieterminową płatnością jako wyzwanie interpretacyjne* (Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2014, nr 4, s. 234-238) poddałam rozbirowi i krytyce przyjęty w praktyce sposób wykładni obowiązujących wówczas przepisów ustaw o podatkach dochodowych stanowiących o korekcie kosztów uzyskania przychodów w przypadku nieuregulowania płatności we wskazanych w przepisach terminach. Na przykładach z orzecznictwa organów interpretacyjnych i sądów administracyjnych – dotyczących sprzedaży ratalnej, kaucji gwarancyjnej oraz konfuzji długu i wierzytelności – ukazałam, jak restrykcyjne rozumienie tych przepisów nie realizuje szansy na ich racjonalizację w duchu wykładni gospodarczej i w zgodzie z ich celem.

Moje działania naukowe dotyczyły również **podatku od czynności cywilnoprawnych – problemów interpretacyjnych powstających na tle regulacji w tym zakresie.**

Jestem autorem kompleksowego komentarza do ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych: *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, ss. 424. Na szczególną uwagę zasługuje w mojej ocenie rozdział II książki (zamieszczony na ss. 22-56), zawierający szczegółowe omówienie treści dyrektywy Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.U. L 46 z dnia 21 lutego 2008 r., s. 11), w tym jej struktury i mechanizmu opodatkowania podatkiem kapitałowym, a także omówienie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w przedmiocie podatku kapitałowego. Komentarz ten został powołany w trzydziestu siedmiu orzeczeniach sądów administracyjnych (stan na 25 maja 2018 r.).

W artykule *Nowelizacja ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych od 1 stycznia 2016 r.* (Przegląd Podatkowy 2016, nr 1, s. 42-48) omówiłam natomiast zmiany w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych, które weszły w życie 1 stycznia 2016 r.

5.2. Pozostałe osiągnięcia naukowo-badawcze

5.2.1. Kierowanie międzynarodowymi i krajowymi projektami badawczymi oraz udział w takich projektach

Byłam kierownikiem i wykonawcą projektu badawczego „Racjonalność prawa. Unikanie opodatkowania jako problem wykładni i stanowienia prawa” finansowanego ze środków Narodowego Centrum Nauki (nr 2014/15/D/HS5/01599, konkurs SONATA 8). Projekt był realizowany w okresie od listopada 2015 r. do maja 2017 r.

5.2.2. Wygłoszenie referatów na międzynarodowych konferencjach

- *Alternative methods for resolving tax disputes in Poland – the odds of success*¹⁸ – referat wygłoszony na “The 25th Tax Research Network Conference”, Roehampton University, Londyn (Wielka Brytania), 1-2 września 2016 r.
- *Tax avoidance and rationality of law*¹⁹ – referat wygłoszony podczas „Postdoctoral International Tax Forum”, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam (Holandia), 19 maja 2016 r.

¹⁸ Tytuł w języku polskim: *Alternatywne metody rozwiązywania sporów podatkowych w Polsce – szanse na sukces.*

- *Abuse and aggressive tax planning – between the OECD and EU initiatives. Relations with the rule of law and tax morale*²⁰ – referat wygłoszony podczas sympozjum “Symposium on abuse and aggressive tax planning – between the OECD and EU initiatives”, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam (Holandia), 18 maja 2016 r.
- *Tax avoidance as a problem of ethics*²¹ – referat wygłoszony na XX Konferencji Naukowej „Ethics in Economic Life”, Uniwersytet Łódzki, Łódź, 12-13 maja 2016 r.
- *Alternative methods for resolving tax disputes in Poland – the odds of success*²² – referat wygłoszony podczas “4th Annual TARC Workshop”, University of Exeter, Exeter (Wielka Brytania), 21-22 kwietnia 2016 r.
- *Tax non-avoidance as a missing piece of the puzzle in the CSR agenda in Poland*²³ – referat wygłoszony na “The 24th Tax Research Network Conference”, Hull University Business School, Hull (Wielka Brytania), 9-10 września 2015 r.
- *“Spirit of the law” for non-believers: tax avoidance and (legal) philosophy*²⁴ – referat wygłoszony na “The 23rd Tax Research Network Conference”, Roehampton University, Londyn (Wielka Brytania), 4-5 września 2014 r.
- Wypowiedź (*input statement*) na podstawie sprawozdania krajowego wygłoszona na konferencji “General Anti-Avoidance Rules: A Key Element of Tax Systems in a Post-BEPS Tax World?”, Institute for Austrian and International Tax Law, Vienna University of Economics and Business, Rust (Austria), 3-5 lipca 2014 r.
- *Why tax avoidance is immoral*²⁵ – referat wygłoszony na konferencji “Fiscal State and Social Citizenship”, Linköping University, Vadstena (Szwecja), 13-14 marca 2014 r.
- *Piercing the veil of artificiality – can ‘co-operative compliance’ curb tax avoidance?*²⁶ – referat wygłoszony na konferencji “Taxation, Social Norms and Compliance”, Center for Economic Behaviour and Institutions Design”, Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg, Norymberga (Niemcy), 6-8 marca 2014 r.
- *Is tax avoidance (im)moral? Ethics, metaethics and taxes*²⁷ – referat wygłoszony na konferencji “The 2nd Max Planck European Postdoctoral Conference on Tax Law”, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, Monachium (Niemcy), 25-26 listopada 2013 r.
- *Following rule blindly. Claritas doctrine revisited*²⁸ – referat wygłoszony na konferencji “Rules 2013”, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego, Katedra Teorii Prawa, Kraków, 28-29 września 2013 r.

¹⁹ Tytuł w języku polskim: *Unikanie opodatkowania i racjonalność prawa.*

²⁰ Tytuł w języku polskim: *Nadużycie i agresywne planowanie podatkowe – pomiędzy inicjatywami OECD i UE. Stosunek do praworządności i moralności podatkowej.*

²¹ Tytuł w języku polskim: *Unikanie opodatkowania jako problem etyczny.*

²² Tytuł w języku polskim: *Alternatywne metody rozwiązywania sporów podatkowych w Polsce – szanse na sukces.*

²³ Tytuł w języku polskim: *Nieunikanie opodatkowania jako brakujący element agendy Społecznej Odpowiedzialności Biznesu w Polsce.*

²⁴ Tytuł w języku polskim: *„Duch prawa” dla niewierzących: unikanie opodatkowania a filozofia (prawa).*

²⁵ Tytuł w języku polskim: *Dlaczego unikanie opodatkowania jest niemoralne.*

²⁶ Tytuł w języku polskim: *Przebijając zasłonę sztuczności – czy program „poprawnego rozliczenia opartego na współpracy” może ograniczyć unikanie opodatkowania?*

²⁷ Tytuł w języku polskim: *Dlaczego unikanie opodatkowania jest niemoralne? Etyka, metaetyka i podatki.*

²⁸ Tytuł w języku polskim: *Ślepo kierując się regułą: ponownie o doktrynie claritas.*

5.2.3. Wygłoszenie referatów na krajowych konferencjach

- *Komentarz do uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego: z dnia 15 maja 2017 r., sygn. akt II FPS 1/17 i z dnia 16 października 2017 r., sygn. akt I FPS 1/17* – komentarz wygłoszony na konferencji naukowej „III Toruński Przegląd Orzecznictwa Podatkowego”, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń, 9-10 marca 2018 r.
- *„Zmiana paradygmatu” albo o końcu podatku dochodowego od osób prawnych* – referat wygłoszony na konferencji „Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Opodatkowanie działalności gospodarczej”, Katolicki Uniwersytet Lubelski i Akademia Leona Koźmińskiego, Nałęczów, 5-6 czerwca 2017 r.
- *Wpływ orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej na rozstrzyganie spraw podatkowych* – referat wygłoszony na XI Konferencji Naukowej „Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce: 20 lat Ordynacji podatkowej – doświadczenia i wyzwania”, Uniwersytet w Białymstoku, Augustów, 29-30 maja 2017 r.
- *Racjonalność – wykładnia – unikanie opodatkowania* – referat wygłoszony na „V Ogólnopolskiej Konferencji Doktorantów i Doktorów Prawa Podatkowego”, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego oraz Stowarzyszenie Doktorantów i Doktorów Prawa Podatkowego, Zakopane, 7-8 października 2016 r.
- *Sądy administracyjne jako promotor unikania opodatkowania w podatkach dochodowych* – referat wygłoszony na konferencji „Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Wpływ orzecznictwa na prawo podatkowe”, Katolicki Uniwersytet Lubelski i Akademia Leona Koźmińskiego, Zamość, 6-7 czerwca 2016 r.
- *Ponad prawa i obowiązki – przestrzeganie prawa podatkowego w warunkach cooperative compliance* – referat wygłoszony na X Ogólnopolskiej Konferencji Prawa Podatkowego „Status podatnika w prawie podatkowym”, Uniwersytet Jagielloński, Kraków, 9-10 kwietnia 2016 r.
- *Nadpłata* – referat wygłoszony na konferencji „Ordynacja podatkowa po dużych zmianach”, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Toruń, 17 listopada 2015 r.
- *Porozumienia i mediacja w postępowaniu podatkowym – szansa na sukces* – referat wygłoszony na konferencji „Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Ocena i kierunki zmian”, Katolicki Uniwersytet Lubelski i Akademia Leona Koźmińskiego, Kazimierz Dolny, 8-9 czerwca 2015 r.
- *Niewładcze formy działania organów podatkowych* – referat wygłoszony na IX Konferencji Naukowej „Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce: Kierunki zmian ogólnego prawa podatkowego”, Uniwersytet w Białymstoku, Augustów, 25-26 maja 2015 r.
- *Nieunikanie opodatkowania jako wielki nieobecny? Podatki a społeczna odpowiedzialność biznesu* – referat wygłoszony na konferencji „Etyka biznesu – inwencje i innowacje”, Akademia Leona Koźmińskiego, Warszawa, 10 grudnia 2014 r.
- *Ingerencyjny charakter prawa podatkowego – jedna teza, dwie interpretacje* – referat wygłoszony na „Zjeździe Katedr Prawa Finansowego i Podatkowego: XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość”, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Szczecińskiego, Międzyzdroje, 29-31 maja 2014 r.

5.2.4. Cytowania i indeks Hirscha

Liczba cytowań według bazy *Publish or Perish*: 36

Indeks Hirscha według bazy *Publish or Perish*: 3

5.2.5. Udział w komitetach redakcyjnych i radach naukowych czasopism

Od 1 stycznia 2017 r. jestem członkiem zespołu redakcyjnego „Przeglądu Orzecznictwa Podatkowego”.

5.2.6. Członkostwo w międzynarodowych lub krajowych organizacjach i towarzystwach naukowych

Od 2009 r. jestem członkiem Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego w Polsce (*International Fiscal Association Polish Branch*). Od 2011 r. należę do Rady Doradczej Stowarzyszenia.

Jestem także członkiem Stowarzyszenia Doktorantów i Doktorów Prawa Podatkowego (od 2017 r.).

5.2.7. Osiągnięcia dydaktyczne

Od 2015 r. prowadzę zajęcia na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu w ramach kierunku magisterskiego: doradztwo podatkowe (dwuletnie studia drugiego stopnia). Moja działalność dydaktyczna w tym zakresie obejmowała prowadzenie, każdorazowo w wymiarze kilku lub kilkunastu godzin dydaktycznych:

- seminarium magisterskiego prof. dr. hab. Bogumiła Brzezińskiego w roku akademickim 2014/2015;
- zajęć (ćwiczeń) z procedury podatkowej w roku akademickim 2014/2015;
- zajęć (ćwiczeń) z podatku do czynności cywilnoprawnych w roku akademickim 2015/2016;
- zajęć (ćwiczeń) z podatku dochodowego od osób prawnych w latach akademickich 2014/2015 oraz 2015/2016;
- zajęć (ćwiczeń) z analizy podatkowej w roku akademickim 2016/2017.

5.2.8. Osiągnięcia w zakresie popularyzacji nauki

Jestem autorem artykułów oraz licznych komentarzy na łamach prasy codziennej – dzienników „Rzeczpospolita” i „Dziennik. Gazeta Prawna” (dawniej „Gazeta Prawna”). Wśród nich szczególnie miejsce zajmują teksty dotyczące przebiegu sporów między podatnikami a organami podatkowymi, w tym popularyzujące niewładcze tryby załatwiania spraw podatkowych, publikowane na łamach dziennika „Rzeczpospolita”:

- *Poprawne rozliczenie oparte na współpracy* (nr 46, 2014 r.);
- *Jak podatnik z urzędem czyli polskie złe spory* (wraz z Izabelą Andrzejewską-Czernek i Janem Winczorkiem, nr 139, 2014 r.);
- *Podatnik i urzędnik też mogą dojść do porozumienia* (nr 163, 2015 r.).

5.2.9. Opieka naukowa nad doktorantami w charakterze opiekuna naukowego lub promotora pomocniczego, z podaniem tytułów rozpraw doktorskich

Uchwałą Rady Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu Nr 127/N/2017 z dnia 20 czerwca 2017 r. zostałam wyznaczona jako promotor pomocniczy

w przewodzie doktorskim mgr. Tomasza Janickiego w obszarze nauk społecznych w dziedzinie nauk prawnych w zakresie prawa – prawo podatkowe (promotorem jest dr hab. Wojciech Morawski, prof. Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu). Roboczy tytuł przygotowywanej przez niego pracy doktorskiej to „Urzędowe interpretacje przepisów prawa podatkowego jako instrument ujednolicania wykładni przepisów prawa podatkowego”.

5.2.10. Staże w zagranicznych lub krajowych ośrodkach naukowych lub akademickich

Na zaproszenie prowadzącego seminarium Prof. Johna Prebble (profesora prawa na Uniwersytecie Victoria w Wellington w Nowej Zelandii) i za zgodą Prof. Michaela Langa w dniach 10 oraz 14-18 września 2015 r. uczestniczyłam w seminarium „Jurisprudential Perspectives of Taxation Law” w Instytucie Prawa Austriackiego i Międzynarodowego (*Institute for Austrian and International Tax Law*) na Uniwersytecie Ekonomicznym w Wiedniu (*Wirtschaftsuniversität Wien*). Formuła seminarium zakładała współprowadzenie zajęć przez uczestników – prowadziłam zajęcia dotyczące podatkowych implikacji filozofii Immanuela Kanta i Hansa Kelsena.

W ramach realizacji projektu badawczego finansowanego z grantu uzyskanego w konkursie SONATA 8 w okresie 17-28 października 2016 r. odbyłam pobyt badawczy – kwerendę biblioteczną w *Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance* w Monachium. Podczas pobytu badawczego w tej instytucji naukowej w dniu 26 października 2016 r. wygłosiłam wykład *Tax avoidance and rationality of law*²⁹.

5.2.11. Recenzowanie projektów międzynarodowych lub krajowych oraz publikacji w czasopismach międzynarodowych i krajowych

Jestem stałym recenzentem „Przeglądu Podatkowego” (od czerwca 2014 r.). Incydentalnie recenzowałam również teksty zgłoszone do czasopism „Social & Legal Studies” oraz „Studia Iuridica Toruniensia”.

5.2.12. Działalność o charakterze eksperckim oraz naukowym

W listopadzie 2014 r. zostałam powołana przez Prezesa Rady Ministrów Rzeczypospolitej Polskiej na czteroletnią kadencję na członka Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego utworzonej na podstawie rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (Dz.U. poz. 1471). W ramach Komisji uczestniczę w opracowaniu projektu nowej kodyfikacji. Owocem dotychczasowych prac Komisji są w szczególności *Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej* z dnia 11 marca 2015 r. oraz *projekt ustawy – Ordynacja podatkowa* z dnia 6 października 2017 r.



²⁹ Tytuł w języku polskim: *Unikanie opodatkowania i racjonalność prawa*.