

Prof. Adam Noga

Warszawa, 6 06 2023

Akademia Leona Koźmińskiego

W Warszawie

Recenzja pracy doktorskiej

Mgr. Magdaleny Barbary Pilichowskiej

Optymalizacja podatkowa w świetle

Ekonomicznej analizy prawa podatkowego w Polsce

Promotor: Prof. dr hab. Ewelina Nojszewska

Promotor pomocniczy: Dr Agata Sielska

1. Uwagi ogólne – wkład pracy do rozwoju ekonomicznej analizy prawa

Autorka z ogromnym rozmachem podjęła się próby zastosowania ekonomicznej analizy do optymalizacji podatkowej. Autorka trafnie, choć *implicite*, zauważa, że optymalizacja podatkowa występuje w ekonomicznej analizie prawa w trojakim znaczeniu: 1) optymalnego systemu podatkowego maksymalizującego funkcję dobrobytu społecznego, i tutaj słusznie Doktorantka zwraca uwagę, że ogromna część wielkiej teorii ekonomii zajmuje się tym zagadnieniem; 2) optymalizacji podatkowej przez przedsiębiorców, którzy traktują podatki jako koszt i dążą do jego minimalizacji, i tutaj znów Doktorantka słusznie zauważa, że jest to wielka gałąź teorii ekonomii, szczególnie różnych teorii przedsiębiorstw i 3) optymalizacji prawnego procesu poboru podatków w celu eliminacji uchylania się podmiotów od płacenia podatków, i tutaj też słusznie Doktorantka zauważa, że w ramach tzw. ekonomicznej analizy prawa i jej czterech szkół: pozytywnej, normatywnej,

funkcjonalnej oraz instytucjonalnej próbuje się ekonomicznymi i ekonometrycznymi narzędziami pomóc prawu na kreowanie coraz bardziej skutecznego systemu ściągania podatków.

Między powyższymi trzema optymalizacjami zachodzą różnorodne związki, będące przedmiotem wielkich sporów ekonomicznych i wielkich poszukiwań teoretycznych ich modelowego rozwiązania. Doktorantka bardzo wiele uwagi poświęca tym poszukiwaniom – i jest to bardzo cenne, ponieważ praca Doktorantki dotyczy tylko jednej z powyższych trzech optymalizacji, a mianowicie: optymalizacji podatkowej przez przedsiębiorców jako minimalizacji ich kosztów podatkowych. W ramach tego problemu badawczego Doktorantka wykorzystuje bardzo cennie metodę obserwacji wewnętrznej, jako specjalistka z zakresu podatków przy fuzjach i przejęciach oraz metodę analizy przypadków, chociaż w tej ekonomicznej analizie prawa raczej należy powiedzieć analizę kasusów. Dodając do tych metod wspomniane wcześniej studia literaturowe z wielkiej teorii ekonomii oraz elementy analizy modelowej teorii ekonomii otrzymujemy ciekawy zestaw zastosowanych metod badawczych w doktoracie, niezbędny dla zmierzenia się z pasjonującymi celami badawczymi, które Doktorantka sobie postawiła. Tymi celami badawczymi są niewątpliwie dociekania, w jaki sposób przedsiębiorcy mogą i powinni mieć prawo do optymalizacji podatkowej, aby ta ich optymalizacja nie szkodziła optymalizacji podatkowej dla maksymalizacji funkcji dobrobytu społecznego.

Trzeba od razu stwierdzić, że Autorce udało się wiele zdziałać w tym odwiecznym wielkim dylemacie ekonomii oraz prawa i powstała bardzo ważna w polskiej literaturze ekonomicznej praca doktorska, która powinna stać się – po przeróbkach - też bardzo ważną książką ekonomiczną, niezwykle ciekawą dla różnych grup czytelników i wnosząca istotny wkład do ekonomicznej analizy prawa.

Doktorantka ma w pełni rację, że w polskiej literaturze bardzo brakuje takich badań. Trafnie więc zakreśla wstępnie bardzo szerokie pole badawcze aby następnie skoncentrować się na swoistym celu podatkowym przedsiębiorców. Na pewno cała monografia jest w pełni nowatorska w Polsce, przygotowana z benedyktyńską pracowitością. Wysiłek badawczy Doktorantki oraz profesjonalna wiedza dotycząca kontrowersji związanych ze strategiami podatkowymi przedsiębiorców przedstawione w rozprawie doktorskiej trzeba więc bardzo wysoko docenić i na pewno jej praca zasługuje na ubieganie się o stopień doktora nauk ekonomicznych.

2. Uwagi szczegółowe – słabości pracy

Słabością pracy jest asymetria między imponującą wiedzą i studiami dotyczącymi problemów optymalizacji podatkowej a ich metodologią prezentacji. Praca jest dość rozwichrzona, napisana sztywnym językiem quasi-intelektualnym i czytelnik jest bombardowany bardzo wieloma informacjami, źródłami literaturowymi, problemami nie zawsze dobrze dobranymi, a przede wszystkim bardzo nieusystematyzowanymi. Szkoda że Doktorantka od początku pracy nie wykorzystuje graficznego i tabelarycznego uporządkowania problemów, które wykorzystuje później przy optymalizacji podatkowej przedsiębiorców. Na stronach 22-24 są tylko dwa akapity, w niezwykle zagęszczonym tekście Doktorantka przedstawia kilkanaście różnych problemów. Współczesny czytelnik dostaje jakby średniowieczny palimpsest i niech sam podejmuje wysiłek badawczy aby z niego wydobyć ciekawe dla siebie treści.

Słabością pracy jest też wyrugowanie z niej pewnej atrakcyjnej dla czytelnika dramaturgii wynikającej ze sporów teoretycznych. Doktorantka nie wykorzystwała bardzo bogatej literatury pokazującej spory intelektualne

dotyczące maksymalizacji funkcji dobrobytu społecznego przez system podatkowy. Smith, Pareto, Kaldor, Hicks, Stiglitz i Grądzki (nadmiernie cytowany – na pograniczu plagiatu) to zdecydowanie zbyt mało. Praca wiele by zyskała gdyby była konfrontowana z analizami krytycznymi, które też dostarczają ciekawej metodologii badawczej.

Na stronach 93-97 Doktorantka referuje nazbyt wiernie za literaturą rozróżnienie między czterema szkołami w ekonomicznej analizie prawa, jednakże później praktycznie nie korzysta z tej prezentacji, pomimo, że praca jest dobrą ekonomiczną analizą prawa podatkowego. W przedstawionej prezentacji szkół ekonomicznej analizy prawa konia z rzędem temu kto zrozumie różnice między nimi. Tymczasem należało pokazać, że Doktorantka opowiada się zdecydowanie za szkołą pozytywną R. Posnera, M. Friedmana i wielu innych ekonomistów i prawników z *law&economics* Uniwersytetu Chicagowskiego, czyli za pozostawieniem wolnorynkowej możliwości przedsiębiorcom do optymalizacji podatkowej jako racjonalnej minimalizacji kosztów. Proces ten jest jednakże wciąż zakłócany przez wpływy normatywnej szkoły G. Calabresiego i wielu innych prawników i ekonomistów fideistycznie wierzących, że rozbudowywanie norm prawnych zakazów i nakazów może zwiększać wartość makroekonomicznej funkcji dobrobytu. Dzieje się tak pomimo tego, że szkoła funkcjonalna J. Buchanana i G. Tullocka wskazuje, że te normy to często nie są argumentami funkcji dobrobytu, ale funkcją różnych interesów lobbystycznych uganiających się za specyficzną rentą, wynikającą z regulacji prawnych. Próba pogodzenia tych sporów przez szkołę instytucjonalną O. Williamsona, E. Ostrom, O. Harta itd. wskazującą, że każdy z regulatorów gospodarki: gospodarstwa domowe, przedsiębiorstwa, rynki i państwo ma swoje cele autonomiczne, które tylko on może realizować najlepiej, jest być może dobrym kierunkiem myślenia do rozwinięcia hipotezy Doktorantki i do dyskursu z nią.

3. Główna hipoteza pracy – kontrowersje teoretyczne

Praca Doktorantki jest niewątpliwie kontrowersyjna, ale w sensie pozytywnym – jak to nauczał Profesor Mieczysław Nasiłowski. Bardzo mocno, chicagowsko, postawiona główna hipoteza badawcza Doktorantki wskazuje, że teoria ekonomii zdecydowanie opowiada się za pozostawieniem dużo swobody przedsiębiorcom w optymalizacji podatkowej dla realizacji ich celów. Autorka przedstawia dwa interesujące kazusy, w których KAS, WSA i NSA na podstawie klauzuli GAAR, zgadzając się lub nie na wydanie opinii zabezpieczającej, próbują wyrokować, które działania przedsiębiorców, szczególnie przy restrukturyzacji ich przedsiębiorstw, naruszają tę klauzulę, a które nie. Rzeczywiście jest to bardzo ciekawy dylemat ekonomiczny i prawny, bardzo ciekawe interdyscyplinarne zagadnienie badawcze.

Trzeba przyznać, że prawnicy, sędziowie, w tej, jak i wielu innych sporach, np. opłatach półkowych, potrafią dobrze odczytywać podejście chicagowskie, ale zdarzają się również wpływowe podejścia normatywne czy funkcjonalne.

Teoria ekonomii rzeczywiście jest bliższa hipotezie Doktorantki niż częste podejścia KAS, WSA i NSA, ale ze znacznie bardziej rozwiniętych przesłanek badawczych niż neoklasyczna minimalizacja kosztów czy maksymalizacja zysków. Osiągnięcia teorii wykraczają też poza ekonomię behawioralną, o której Doktorantka wspomina, jako o potencjalnej ekonomii, która neguje te możliwości optymalizacyjne podmiotów i ewentualnie mogłaby wspierać KAS, WSA i NSA w negowaniu działań przedsiębiorców jako ich realizacji właściwych im celów, ujawnianiu ich „kombinacji unikania podatków”.

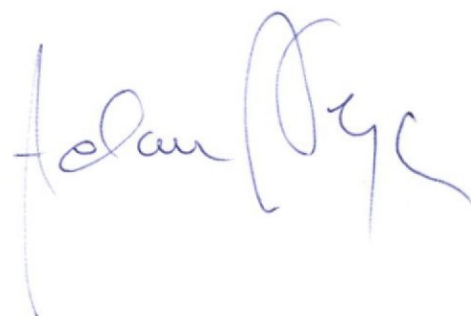
Ani neoklasyczna teoria przedsiębiorstwa, ani behawioralna teoria przedsiębiorstwa nie są jedynymi, które tłumaczą istotę działania przedsiębiorstw, a przede wszystkim tzw. ich cele autonomiczne. Istnieje wiele innych teorii, np. najbardziej klasyczna kosztów transakcji R. Coase'a, teoria agencji, teoria praw własności, teoria niekompletnych kontraktów itp., które tutaj mogą być bardziej przydatne. Np. teoria niekompletnych kontraktów B. Holstroma i O. Harta wykorzystuje teorię komunikowania inferencyjnego Grice'a czyli wnioskowania statystycznego, konieczność wykorzystania wszystkich potencjalnych informacji, ich statystycznej czy ekonometrycznej wiarygodności. I tutaj Doktorantka ma rację że przywołuje konieczność uwzględnienia badań ekonometrycznych, ale i tutaj obserwujemy znaczny postęp teoretyczny, np. w tzw. eksperymentach naturalnych Angrista, Kruegera, Imbensa czy Carda.

Ale ani prawnicy, ani ekonomiści nie są w stanie zewnętrznie określić które działania przedsiębiorców służą ich rozwojowi i rozwojowi całej gospodarki, a które są tylko, lub nawet *jednymi* z, celów optymalizacji podatkowej. Niektóre z teorii przedsiębiorstw, jak np. niekompletnych kontraktów, wskazują jednakże wyraźnie na postęp w tej dziedzinie i z tego trzeba na dzień dzisiejszy zdecydowanie bardziej korzystać.

Konkluzja

Praca doktorska spełnia warunki określone w **art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1789)** tj.: rozprawa doktorska Mgr Magdaleny Barbary Pilichowskiej przygotowywana pod opieką promotora Eweliny Nojszewskiej i promotora pomocniczego Agaty Sielskiej,

stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego jakim są skutki dla ekonomii dobrobytu optymalizacji podatkowej przedsiębiorstw oraz Doktorantka wykazała ogólną wiedzę teoretyczną w dyscyplinie naukowej ekonomia.

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Jolanta Bysz', is located in the upper right quadrant of the page.