

dr hab. Aleksander Werner, prof. nadzw. SGH
Katedra Prawa Administracyjnego i Finansowego Przedsiębiorstw
Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
mail: awerne@sgh.waw.pl

**Recenzja rozprawy doktorskiej mgr Andrzeja Pałysa pt. „System nadzoru
horyzontalnego w świetle koncepcji ekonomicznej analizy prawa”, Łódź, maj 2021
(s. 230)**

Promotor – dr hab. Mariusz Golecki, prof. UŁ
Promotor pomocniczy – dr. hab. Jarosław Beldowski
Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego

I. Wybór tematu pracy, tezy i problemy badawcze rozprawy

1. Nowy model nadzoru i kontroli podatkowej jest elementem zmian jakie w ostatnich latach w sposób istotny wpływają na reformy aparatu skarbowego. Zmiana podejścia jest widoczna w wielu państwach członkowskich Unii Europejskiej, jak i również szerzej państw należących do OECD. W klasycznym ujęciu kontrola jest dokonywana poprzez sprawdzanie przestrzegania prawa. Celem kontroli jest konfrontacja stanu wyznaczonego i jego wykonania, a w szczególności sprawdzenie i ocena oraz ustalenie

wyników pokontrolnych i wyciągnięcie odpowiednich wniosków¹. Kontrolę odróżnia się w literaturze od nadzoru. Nadzór polega na władcym wkraczaniu w działalność jednostek nadzorowanych w celu przywrócenia stanu zgodnego z prawem². Nadzór występuje jako wynik kontroli³. Kompetencje nadzorcze wykraczają zatem poza samo sprawdzanie i obejmują także prawo bezpośredniej ingerencji w działalność kontrolowanej jednostki⁴. Nadzór jest formą powiązań (stosunków prawnych) między podmiotami połączonymi ze sobą zależnościami strukturalnymi lub funkcjonalnymi w układzie stosunków zdecentralizowanych, jest jedną z funkcji kierowniczych, jest funkcją władczą o charakterze korygującym, jest realizowany w formie indywidualnych aktów administracyjnych, w końcu ma ograniczony zakres podmiotowy i przedmiotowy⁵. Wyróżnia się różne rodzaje nadzoru: prewencyjny, weryfikacyjny i represyjny⁶. Trzeba sobie odpowiedzieć na pytanie, czy instytucja nadzoru horyzontalnego wpisuje się w tak ujęte pojęcie nadzoru (?).

2. Jak zauważa autor recenzowanej rozprawy doktorskiej obserwuje się zmianę modelu nadzoru nad podatnikami sprawowanego przez organy skarbowe. Dotychczasowy model oparty o kontrole podatkowe dotyczące poprawności wykonywania obowiązków podatkowych zastępuje się innymi rozwiązaniami, które mają (przynajmniej na celu) zmniejszenie kontrowersji (sporów) podatkowych. Wśród tych instrumentów można wskazać na przyjęty w polskich regulacjach system nadzoru horyzontalnego, który został uregulowany w przepisach Ordynacji podatkowej.
3. Recenzowana praca doktorska stanowi autorską ocenę systemu nadzoru horyzontalnego przy uwzględnieniu metodologii wynikającej z ekonomicznej analizy prawa. *Law & Economic* (ekonomiczna analiza prawa) definiuje się jako dziedzinę nauki zmierzającą do określenia, jakie są ekonomiczne skutki rozwiązań prawnych⁷. Celem i zadaniem ekonomicznej analizy prawa jest przewidywanie efektów, jakie będzie miało ustanowienie sankcji prawnych oraz oszacowanie ich skutków na kształtowanie zachowań jednostek⁸. O ile nie można uznać takiej kodyfikacji za działanie w ramach tzw. ekonomicznej analizy prawa, o tyle już badanie skutków (np. zastosowania modelu

¹ T. Rabska, *Prawo administracyjne stosunków gospodarczych*, PWN, Warszawa–Poznań 1978, s. 230; J. Łętowska, J. Szreniawski, *Kontrola administracji*, w: *System prawa administracyjnego*, t. 3, red. T. Rabska, J. Łętowski, Ossolineum, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk 1978, s. 336–451.

² Z. Rybicki, w: Z. Rybicki, S. Piątek, *Zarys prawa administracyjnego i nauki administracji*, PWN, Warszawa 1988, s. 257

³ Z. Rybicki, w: Z. Rybicki, S. Piątek, *Zarys...*, op.cit., s. 255.

⁴ T. Rabska, *Prawo administracyjne...*, op.cit., s. 231.

⁵ J. Chwiałkowska, Pojęcie nadzoru w zarządzaniu gospodarką narodową, „*Studia Prawno-Ekonomiczne*” 1985, t. XXXV.

⁶ C. Kosikowski, *Prawo zarządzania gospodarką narodową*, Łódź 1986, s. 132.

⁷ L. Balcerowicz, *Systemy gospodarcze. Elementy analizy porównawczej*, Warszawa 1993, s. 8

⁸ R. Cooter, T. Ulen, *Ekonomiczna analiza prawa*, C.H. Beck, Warszawa 2009, s. XVII

nadzoru) regulacji na postawy opodatkowanych już jest elementem ekonomicznej analizy prawa. Takie ujęcie właśnie znajdziemy w recenzowanej pracy. W pracy wykorzystano również komparatystykę prawną w zakresie badań nad opodatkowaniem instrumentów finansowych w Polsce i wybranych innych państwach.

4. Autor w pracy nie stawia wprost tezy (odpowiednio hipotezy), co może stanowić istotną trudność w odkodowaniu zamiaru badawczego. Podobnie nie znajdziemy pytań badawczych. Można jednak we Wstępie pracy zaleźć cel pracy. Jak wskazuje Autor praca ma stanowić analizę zmian „*obowiązującego w obszarze nauk prawnych paradygmatu dotyczącego relacji organów skarbowych i podatników*” (s. 5). Zmiana ta ma być oceniona z punktu widzenia dorobku filozofii prawa oraz ekonomicznej analizy prawa, w szczególności wykorzystując metodę komparatystyczną szacowania kosztów transakcyjnych oraz koncepcję kontraktu relacyjnego. Jako przedmiot analizy wybrano, będącą przykładem zmiany paradygmatu w relacjach organów skarbowych z podatnikami, koncepcję systemu nadzoru horyzontalnego.
5. Jak zauważa Autor relacje między organami podatkowymi a podatnikami jest przedmiotem licznych badań prowadzonych przez teoretyków i badaczy szeroko pojętej filozofii prawa i można ewolucję tych relacji zakotwiczyć w pracach *Selznicka* i *Noneta* w zakresie ewolucji systemów prawa oraz ekonomicznej teorii kosztów transakcyjnych (s. 6-7). Przy czym to ostatnie powinno uwzględniać specyfikę zadań administracji skarbowej, która co do zasady nie ma a celu maksymalizacji użyteczności. Wpływa to w sposób istotny na zastosowanie m.in. twierdzenia *Coase'a*.
6. Stan literatury (prawnej) oraz orzecznictwa z uwagi na przedmiot pracy (nowa instytucja podatkowego nadzoru horyzontalnego) nie jest szczególnie rozbudowany. Polska literatura ogranicza się do kilku pozycji odnoszących się do charakterystyki nowych instytucji. Liczna literatura cytowana w pracy dotyczy zagadnie związanych ekonomiczną analizą prawa.
7. W recenzowanej rozprawie została wykorzystana przede wszystkim metoda ekonomiczna analiza prawa, a także komparastyka prawna.

II. Układ treści

8. Na pracę (poza wstępem i wnioskami) składa się pięć rozdziałów.
9. We Wstępie Autor kolejno przedstawia tło badawcze, w tym literaturę przedmiotu. Autor tłumaczy dlaczego cel pracy jest istotny z punktu widzenia teorii, w tym teorii w ramach ekonomicznej analizy prawa. Następnie przedstawiono problem badawczy (w/wym. cel) założenia metodologiczne, stan literatury, uzasadnienie dla układu i treści pracy.
10. W rozdziale pierwszym odniesiono się ogólnie do koncepcji z zakresu nauk prawnych oraz ekonomicznej analizy prawa, które mogą być wykorzystane w dalszej części pracy. Dotyczy to neoklasycznego modelu przestrzegania prawa podatkowego *Allinghama*, koncepcji etapów rozwoju systemów prawnych *Selznicka* i *Noneta*, modele *Kirchlera* i *Braithwaite'a*, a także koncepcji meta-regulacji *Grabovskiego*.
11. Rozdział drugi zawiera pogłębioną analizę narzędzi badawczych, które będą wykorzystywane w dalszych rozdziałach. Dotyczy to koncepcji komparatystyki kosztów transakcyjnych *Williamsona*. W rozdziale także przedstawiono: kategorie kosztów transakcyjnych związanych z systemem podatkowym *Evansa*, analizę teorii przeszczepów prawnych *Watsona*. W efekcie tego Autor wskazuje, że najbardziej adekwatną metodą badawczą będzie metoda *Kamba* i *Infantiego*.
12. Trzeci rozdział zawiera analizę prawnoporównawczą systemów nadzoru horyzontalnego w krajach OECD. Na początku wskazano wymogi regulacyjne proponowane przez OECD, następnie przedstawiono dość szczegółowo modele regulacyjne w trzech państwach europejskich (Holandia, Wielka Brytania, Szwecja), a także nawiązano do rozwiązań wprowadzonych w Słowenii i Danii. W końcu rozdziału przedstawiono polskie rozwiązanie nadzoru horyzontalnego, który przyjęty został w Ordynacji podatkowej. Opis rozwiązań polskich poprzedzono historycznym kształtowaniem się polskiej regulacji w tym zakresie.
13. Rozdział czwarty zawiera analizę zmiany paradygmatu podatkowego w relacji organów skarbowych i podatników w ujęciu ekonomicznej analizy prawa i kosztów transakcyjnych. W rozdziale przedstawiono komparatystyczną ocenę kosztów transakcyjnych w relacji organu skarbowego i podatnika, w tym także w świetle teorii gier oraz z perspektywy teorii kontraktów relacyjnych *Macneila*.
14. We wnioskach przedstawiono podsumowanie, zawarto własne przemyślenia Autora i zdiagnozowano dalsze obszary badań.
15. Praca dodatkowo zawiera spis tabel i rysunków oraz bibliografię.

16. Układ treści rozprawy doktorskiej jest, co do zasady, poprawny.
17. Autor ustrzegł się opisywania nieistotnych z punktu widzenia przedmiotu rozprawy wątków, w tym nie znajdziemy w rozprawie przytaczania tekstów prawnych.

III. Dobór źródeł

18. Wykaz źródeł nie budzi zastrzeżeń. Co do zasady odwołano się w sposób właściwy do literatury przedmiotu.

IV. Uwagi ogólne i szczegółowe

19. Rozprawa stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, co jest warunkiem uznania jej za pracę doktorską spełniającą wymogi formalne i merytoryczne. Rozprawa doktorska ma nowatorski charakter i niewątpliwie dotyczy ciekawych zagadnień prawnych tj. prób implementacji koncepcji ekonomicznych do prawa podatkowego. Sama decyzja co do przedmiotu rozprawy zasługuje na aprobatę. Podstawową zaletą pracy jest obszerna prezentacja poglądów Autora w zakresie odnoszącym się do problemu badawczego, w tym wskazanie postulowanych (konkretnych) wniosków ocennych. Mocną stroną pracy są dwa pierwsze rozdziały, w których rzetelnie przedstawiono stan dorobku naukowego dotyczącego ekonomicznej analizy prawa z uwzględnieniem potrzeb, jakie wynikają z postawionego a Wstępie pracy celu.
20. Jak wskazano minusem pracy jest brak wyraźnie sformułowanej tezy badawczej i brak pytań badawczych. Tym niemniej, pomimo tych zastrzeżeń to zrozumiały dla mnie jest cel pracy (analiza zmian „*obowiązującego w obszarze nauk prawnych paradygmatu dotyczącego relacji organów skarbowych i podatników*” - s. 5), który został postawiony trafnie, gdyż rzeczywiście istotna jest wartość poznawcza skutków zmiany w podejściu organów skarbowych w stosunku do podatników, co może wpływać na efektywne wywiązywanie się z obowiązków podatkowych przez podatników i zmniejszenie kosztów związanych ze świadczeniem usług przez organy podatkowe. To wskazuje na oryginalność wyboru tematu pracy i jego aktualność.
21. Temat odnosi się do konkretnego modelu prawnego funkcjonowania nadzoru podatkowego. W tym zakresie nastąpiły istotne zmiany związane z wprowadzeniem propozycji nowego podejścia organów podatkowych do wykonywania obowiązków podatkowych przez podatników. O ile dużo pisze się o obowiązkach podatkowych

podatników, o tyle zmiana modelu skutkuje wprowadzeniem obowiązków po stronie organów podatkowych. Zwykle takie ujęcie powinno skutkować zaistnieniem (zwiększeniem) odpowiedzialności także po stronie organów. Powstaje pytanie, czy tak w rzeczywistości jest. To znaczy, czy zmiana modelu z klasycznego opartego o wykorzystywanie instrumentów nadzorczych, przeprowadzanie kontroli następczych na model mniej sformalizowany, dynamiczny, oparty o bieżącą wymianę skutkuje wzmocnieniem sytuacji prawnopodatkowej, zwiększeniem odpowiedzialności po stronie organów jest kluczowe dla oceny nowej instytucji.

22. System nadzoru horyzontalnego to rozwiązanie podatkowe zakładające odejście od nadzorczej roli organów skarbowych w kierunku stworzenia partnerskiej, opartej na zaufaniu i współpracy, relacji z podatnikami (s. 214). Jak wynika z pracy oparcie się na metodach konfrontacyjnych oraz koncyliacyjnych (model *Kirchlera*) „*pozwala na osiągnięcie wyższego poziomu zgodności podatkowej niż w przypadku stosowania wyłącznie metod konfrontacyjnych*” (s. 212). Dodatkowo Autor wspomaga się w badaniach pracami *Braithwaite’a* (koncepcja piramidy przestrzegania prawa) oraz *Grabovskiego* (koncepcja meta-regulacji). Prace tego pierwszego autora akcentują potrzebę zapewnienia samoregulacji u podatników i dobrowolności zachowywania zgodności podatkowej. W tym zakresie wychodzą na przeciw ostatnie regulacje mające zachęcić podatników do tworzenia procedur *compliance*. Podobnie *Grabovski* kładzie nacisk na samoregulację podatników. W szerszym zakresie te dwa trendy wpisują się teorię rozwoju systemów prawnych *Selznicka* i *Noneta*. Wiąże się to ze zmianami (ewolucją) systemów prawnych – odejście od regulacji represyjnych w stronę responsywnych rozwiązań.
23. Autor zauważa, że „*implementacja systemu nadzoru horyzontalnego przekłada się na obniżenie kosztów administracyjnych funkcjonowania systemu podatkowego w zakresie współpracy z podatnikami będącymi uczestnikami rynku*”. Ponadto, zdaniem Autora, „*pozytywny wpływ implementacji systemu nadzoru horyzontalnego na koszty transakcyjne związane z funkcjonowaniem systemu podatkowego po stronie administracji będzie przyrastał w czasie*” oraz „*(w) efekcie, w skali całej gospodarki, implementacja systemu nadzoru horyzontalnego powinna doprowadzić do wykazania pozytywnego bilansu jego wpływu na koszty transakcyjne związane z funkcjonowaniem systemu podatkowego po stronie podatników*” (s. 216). Szkoda tylko, że powyższe nie podlegało zbadaniu.
24. W rozprawie wykazano, że „*w świetle teorii gier oraz teorii kontraktów relacyjnych Macneila potwierdzają pozytywny wpływ implementacji mechanizmów opartych o nowy paradygmat relacji organów skarbowych z podatnikami na koszty transakcyjne*

funkcjonowania systemu podatkowego". Do podobnych wniosków prowadziła analiza komparatystyczna metodą *Kamba* i *Infantiego* oraz porównawcza kosztów transakcyjnych funkcjonowania systemu podatkowego z systemem nadzoru horyzontalnego oraz bez tego systemu (metoda *Williamsona*).

25. Jako dalszy kierunek badań Autor określił potrzebę oceny „*poziomu występowania kosztów transakcyjnych związanych z funkcjonowaniem systemu podatkowego w Polsce w oparciu o metodę Pope'a, określenie konsekwencji zmiany, paradygmatu w relacjach organów skarbowych i podatników w środowisku międzynarodowym oraz opracowanie ogólnego modelu dla efektywnej implementacji mechanizmów opartych o nowy paradygmat, w tym systemu nadzoru horyzontalnego*” (s. 217-218).
26. Z pewnością badanie przy wykorzystaniu w/wym. modeli stanowi wartość dodatnią pracy. Wykazanie przy udziale ekonomicznej analizy prawa, że zmiana modelu nadzoru administracji podatkowej jest rozwiązaniem korzystnym i z pewnością pozwala na inną ocenę niż spotykane w tradycyjnych ocenach (np. polskich OSR) wprowadzonych rozwiązań. Sam system generuje istotne koszty po stronie funkcjonowania administracji podatkowej, przerzuca część ryzyk z podatnika na organ podatkowy, a więc także *de facto* wpływa na zmniejszenie odpowiedzialności podatkowej podatnika. Wykazanie, że takie rozwiązanie (z pozoru niekorzystne dla organów państwa) jest w istocie również rozwiązaniem wpływającym dodatnio na wpływy budżetowe (vs. koszty systemu) stanowi istotny wkład Autora do nauki prawa finansowego.
27. Przy braku takiej analizy mogą się wydawać istotne zarzuty dotyczące kosztów, jakie ponosi państwo z powodu funkcjonowania systemu, czy też zarzuty uprzywilejowania niektórych podatników (tych, którzy skorzystali z oferty nowego programu nadzoru horyzontalnego). Z pozoru może wynikać, że model nadzoru horyzontalnego stanowić może wsparcie wybranych podatników, wzmocnienie ich sytuacji konkurencyjnej wobec tych, którzy z programu nie korzystają, a nawet być postrzegany jako niedozwolona pomoc państwa udzielana poprzez ten instrument (koszty związane z doradztwem podatkowym świadczonym przez organy administracji publicznej). Dopiero sięgnięcie po instrumenty (metody) ekonomicznej analizy prawa pozwala na inne spojrzenie na ten instrument i dyskusję ze wskazanymi zarzutami. W tym zakresie warto by Autor pogłębił swoje badania w tym kierunku.
28. Model nadzoru horyzontalnego jest instrumentem (przynajmniej jak wskazuje polska praktyka) skierowanym do krajowych grup kapitałowych. Stąd, decyzja o skorzystaniu z modelu często zapada u podatników, którzy struktury holdingowe mają zlokalizowane w państwie właściwym dla organów sprawujących nadzór horyzontalny. Pytanie, czy

regulacje w tym zakresie sprzyjają takiej sytuacji, a więc czy zniechęcają zagraniczne korporacje do skorzystania z nadzoru w państwach, gdzie zlokalizowane są spółki córki zagranicznych podatników(?). Może to wynikać z ewentualnych ryzyk związanych ze sporami między organami podatkowymi z różnych państw, gdzie dodatkowo duża dynamika wydawania wiążących rozstrzygnięć przez organy w konkretnych sprawach podatkowych w ramach tego nadzoru nie sprzyja nawiązaniu dialogu między organami z różnych państw. To ostatnie wymaga bowiem przeprowadzenia czasochłonnych procedur w ramach przepisów o współpracy między organami podatkowymi. Zatem powstaje też wątpliwość, czy naturalna eliminacja nie następuje kosztem podatników, którzy mają struktury międzynarodowe i, gdzie spółka holdingowa mieści się w innym państwie niż sprawowany jest nadzór horyzontalny. Jeśli tak jest to fundamenty (przyczyny) uzasadniające wprowadzenie nadzoru horyzontalnego są wątpliwe. Właśnie ten nadzór miał być instrumentem, który miał sprzyjać eliminowaniu nagannych zachowań podatników, którzy często sięgali po instrumenty w ramach tak zwanego agresywnego planowania podatkowego. Jak wynika z raportów instytucji międzynarodowych i unijnych takie grupy kapitałowe są lokalizowane w państwach o konkurencyjnym systemie podatkowym (Irlandia, Luksemburg, Holandia, Belgia itd.). Zatem spółki holdingowe z wyżej wskazanych przyczyn mogą nie być objęte programami horyzontalnymi w innych państwach.

29. Ogólnie stwierdzam, że zadanie badawcze (cel pracy w ścisłym znaczeniu) zostało skonsumowane, przyjęta struktura pozwoliła na wyciągnięcie umotywowanych wniosków i sformułowanie konkretnych ocen. Wnioski odnoszą się również do celu postawionego na wstępie pracy. Stanowią odpowiedź na postawione przed pracą cele, które mają być osiągnięte dzięki badaniom zaprezentowanym w pracy.
30. Warsztat naukowy prezentowany w rozprawie nie budzi zastrzeżeń, praca nie zawiera błędów merytorycznych i stanowi o właściwym przygotowaniu. Autor ustrzegł się zasadniczo od błędów redakcyjnych, zaś błędy literowe, stylistyczne są rzadkie. Stąd można stwierdzić, że praca jest napisana, co do zasady, poprawnym, klarownym językiem prawniczym. Styl opracowania, formułowanie przypisów dolnych (przypisy są zarówno opisowe jak i informacyjne) nie budzi co do zasady zastrzeżeń.

V. Konkluzja

31. Rozprawa doktorska Pana mgr Andrzeja Pałysa pt. „System nadzoru horyzontalnego w świetle koncepcji ekonomicznej analizy prawa” spełnia wymagania stawiane pracom doktorskim. Rozprawa stanowi oryginalne rozwiązanie aktualnego problemu naukowego oraz wykazuje ogólną wiedzę teoretyczną Doktoranta w zakresie nauk społecznych dyscyplinie nauk prawnych. Poruszane w rozprawie wątki, własne opinie i komentarze, oraz poprawność analitycznego formułowania wypowiedzi wskazują na to, że Autor posiada ogólną wiedzę teoretyczną w zakresie nauk prawnych, w tym prawa finansowego, a także umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.
32. W związku z powyższym wnoszę o przyjęcie recenzowanej pracy jako rozprawy doktorskiej i o dopuszczenie Pana mgr Andrzeja Pałysa do dalszych etapów przewodu doktorskiego.

Warszawa, dnia 20 sierpnia 2021 r.

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Aleksander Wernik', is written diagonally across the page.

