

prof. dr hab. Adam Nita
Katedra Prawa Finansowego
Uniwersytetu Jagiellońskiego

Ocena
rozprawy doktorskiej Pana mgr. Miłosza Kłosowiaka
pt. „Wymiana informacji w sprawach podatkowych a ochrona praw
podatnika”
Warszawa 2020, ss. 283

- I. Wybór tematyki rozprawy doktorskiej jest trafny, a materię będącą przedmiotem tego opracowania należy uznać za istotną. Nie ma wątpliwości co do tego, że dostarczanie informacji przez podatnika lub przez inne niż on podmioty obowiązane z tytułu podatku jest przejawem spełniania instrumentalnych obowiązków podatkowych. Mają one pomocniczy charakter wobec podstawowej powinności podatnika, jaką jest zapłata podatku. Dzieje się tak zaś dlatego, że instrumentalne obowiązki podatkowe (w szczególności – powinność dostarczania informacji) służą prawidłowemu ustaleniu lub określeniu przez organy podatkowe wysokości zobowiązania podatkowego. Tym samym, pozostają one w przestrzeni materialnego prawa podatkowego, a pomiędzy podmiotem obowiązany z tytułu podatku oraz organem podatkowym kształtowany jest stosunek podatkowopravny. Jednocześnie, problem uzyskiwania informacji ma także wymiar procesowy. Jest tak, ponieważ wiadomości o różnego rodzaju zdarzeniach, istotnych przez wzgląd na wymiar podatku pochodzą również z ustaleń czynionych podczas postępowania podatkowego, a także podejmowanych w trakcie innych procedur podatkowych lub podczas postępowania karnego. Należą do nich w szczególności dowody z informacji przekazanych przez różnego rodzaju, wezwane do tego podmioty, ale także protokoły z zeznań świadków, czy podejrzanym.

- II. W tym kontekście powstaje szereg wątpliwości, dotyczących wzajemnego udostępniania sobie przez organy podatkowe i wykorzystywania w postępowaniach podatkowych danych, dotyczących podmiotu obowiązane go z tytułu podatku. Na to nakłada się zaś kwestia przekazywania administracji podatkowej informacji przez organy ścigania, a także udostępniania im danych, pozyskanych w postępowaniu podatkowym. U źródeł tego problemu leży chęć usprawnienia postępowania, poprzez wykorzystywanie danych, zgromadzonych podczas procedur, dotyczących innych osób. Jednocześnie jednak, można mieć wątpliwości co do tego, czy opisane zachowanie administracji podatkowej nie godzi w prawo strony do czynnego udziału w postępowaniu. Dodatkowo, w przypadku wykorzystywania dla wymiaru podatku informacji uzyskanych podczas postępowania przygotowawczego od osoby przesłuchiwanej w charakterze podejrzanego powstaje kwestia wiarygodności dowodowej tych stwierdzeń. Podejrzanym nie jest bowiem zobowiązany do mówienia prawdy. Swoistą nadbudową nad tymi problemami jest udostępnianie informacji przez polskie organy podatkowe, administracjom skarbowym innych państw.
- III. Właśnie ta kwestia jest w istocie przedmiotem rozważań Pana mgr. Miłosza Kłowskiaka. Dzieje się tak, chociaż tytuł rozprawy nie wskazuje na jej ukierunkowanie na aspekt prawnomiędzynarodowy. Tymczasem, w recenzowanym opracowaniu, zagadnienia polskiej regulacji prawnej są jedynie tłem dla wywodów Doktoranta. Innym, dającym się zauważyć problemem jest uporządkowanie rozważań zawartych w pracy. Nie ulega wątpliwości, że punktem odniesienia dla wywodów Autora – dotyczących w istocie wymiany informacji w sprawach podatkowych pomiędzy państwami - jest ochrona praw podatnika. Doktorant nie ukształtował jednak na początku pracy rozdziału, w którym kompleksowo omówiono by kwestię genezy praw podatnika, ich zakresu oraz uzasadnienia dla konieczności ich ochrony. Mogłoby to być punktem odniesienia dla wywodów, dotyczących gwarancji normatywnych dla honorowania praw tego podmiotu obowiązane go z tytułu podatku. Wszystko to stanowiłoby zaś fundament dla rozważań, czy w obowiązującym stanie prawnym, wymiana informacji podatkowych nie godzi w prawa podatnika, zarówno artykułowane w doktrynie prawa podatkowego, jak i formułowane przez prawodawcę. Problematyka ta, zarówno w ujęciu teorii prawa podatkowego (rozumienie praw podatnika według

prof. Bogumiła Brzezińskiego), jak i w oparciu o akty normatywne została natomiast rozproszona w poszczególnych rozdziałach pracy. Autor skoncentrował się przy tym na RODO, Europejskiej Konwencji Praw Człowieka oraz na Karcie Praw Podstawowych jako na prawnie regulowanych wyznacznikach ochrony praw podatnika. W mniejszym zakresie odwołano się zaś do przepisów prawa krajowego.

IV. Założenia pracy są prawidłowe. Pan mgr Kłowski trafnie zauważa, że wymiana informacji jest jednym z przejawów międzynarodowej współpracy w sprawach podatkowych. Służy ona ustaleniu urzeczywistnionego stanu faktycznego i zastosowaniu do niego przepisów krajowego prawa podatkowego. Ponadto, takie działanie przyczynia się do zmniejszenia nieuczciwej konkurencji podatkowej między państwami. Inna sprawa – i to już moja własna refleksja, kreślona na marginesie prowadzonych rozważań – to pytanie, czy zasygnalizowana aktywność jest skuteczna. Jak się bowiem wydaje, nie jest efektywna wymiana informacji w relacjach pomiędzy państwami, jeżeli nie zostanie poparta jakąkolwiek „sankcją”. Każde państwo, z natury rzeczy chroni swoje partykularne interesy finansowe i – nie zmuszone do rzeczywistej współpracy takimi, czy innymi argumentami – tylko ją pozoruje. W mojej ocenie, potwierdza to przykład FATCA, do której Doktorant odwołuje się w swoich rozważaniach. Trudno mi sobie wyobrazić, aby w relacjach z wieloma innymi partnerami niż Stany Zjednoczone Ameryki, poszczególne państwa (w tym, Polska) przyjmowały postanowienia tego typu porozumienia, dostosowując do niego własne prawo, a następnie, lojalnie przekazywały informacje uzyskane od własnych obywateli. Ponadto, trafne jest spostrzeżenie Autora, że wymiana informacji podatkowych pomiędzy państwami może się przyczynić do unikania podwójnego opodatkowania.

Nie sposób też nie zgodzić się z tezą Pana mgr. Miłosza Kłowskiego, w myśl której nierównorzędność stron stosunku podatkowoprawnego jest czynnikiem motywującym do ochrony podatnika, jako słabszej niż organ podatkowy strony tej relacji prawnej. Należy tego dokonywać także w aspekcie wymiany informacji z innymi państwami, a zabezpieczenie interesów podmiotu obowiązującego z tytułu podatku jest realizowane w płaszczyźnie procedury przekazywania im danych. Inna sprawa to pytanie, czy istniejące oraz postulowane przez Autora rozwiązania

w tym względzie cechują się skutecznością. Jeśli chodzi o tę kwestię, jestem sceptyczny.

- V. Pan mgr Miłosz Kłosowiak rozpoczyna swoje wywody od charakterystyki współpracy między państwami, dotyczącej wymiany informacji podatkowych pomiędzy państwami. W tym zakresie odwołuje się on zarówno do aktów prawnych z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego (umów), jak i do źródeł prawa unijnego. Dopiero na tym tle Doktorant odwołuje się do aktów prawnych z zakresu krajowego prawa podatkowego, regulujących problematykę wymiany informacji podatkowej pomiędzy państwami, a – w dalszej kolejności – w ogólnym zarysie identyfikuje prawa podatnika.

Jak już wcześniej dałem temu wyraz, nie wzbudza mojego entuzjazmu takie umiejscowienie w pracy kwestii praw podatnika. Zgadzam się natomiast ze spostrzeżeniami Doktoranta, dotyczącymi skutków uregulowania materii przekazywania informacji pomiędzy jurysdykcjami podatkowymi już nie w Ordynacji podatkowej, ale w odrębnym akcie prawnym – w ustawie o wymianie o informacji podatkowych. Podzielam też pogląd Pana mgr. Kłosowiaka, że zagadnienia te zachowują walor spraw podatkowych, z wszelkimi tego konsekwencjami (również w aspekcie indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego).

- VI. W drugim rozdziale swojej rozprawy, punktem odniesienia dla prowadzonych rozważań Doktorant uczynił przysługujące podatnikowi prawo do prywatności. Jest ono wywodzone przez Autora z Europejskiej Konwencji Praw Człowieka (Konwencji o Ochronie Praw człowieka i Podstawowych Wolności) z Karty Praw Podstawowych, a także z Konstytucji RP. W tej części pracy trafnie wskazuje się, że wspomniane pryncypium może determinować działania administracji podatkowej jedynie z zachowaniem zasady proporcjonalności. Innymi słowy, należy godzić ochronę prawa podatnika do prywatności z interesem państwa, dążącego do zagwarantowania sobie należytych dochodów podatkowych oraz do zapobieżenia przestępczości w tym względzie. Trafna jest konstatacja Autora, że wymogu tego nie spełnia przesyłanie informacji o rachunkach bankowych, dokonywane na podstawie dyrektywy 2014/107/UE automatycznie, bez związku z podejrzeniami co do nielegalności działań podmiotu obowiązane z tytułu

podatku. Wydaje się jednak, że administracja podatkowa państwa, które implementowało te wymogi do swojego prawa krajowego nie jest obowiązana bezrefleksyjnie udostępniać wspomnianych danych innym jurysdykcjom podatkowym. Uzasadnia to analiza judykatów Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, powołanych w pracy. Jak wiadomo, w tego typu orzeczeniach wyznacza się sposób interpretowania przepisów prawa krajowego, w takim zakresie, w jakim dana materia jest poddana również regulacji na poziomie unijnym. W wyrokach, wydanych w sprawach *Digital Rights Ireland Ltd.* oraz *Tele2 Sverige* Trybunał podkreślił zaś, że nawet cel w postaci zapobiegania poważnej przestępczości może nie być wystarczający dla uzasadnienia nadmiernego ingerowania w prawo do prywatności. W tej sytuacji, w moim przekonaniu nie ma przeszkód w tym, aby opierając się na wspomnianych judykatach, w imię właśnie ochrony prywatności podatnika polska administracja podatkowa powstrzymywała się od bezrefleksyjnego przekazywania informacji o rachunkach bankowych tego podmiotu. Wszelkie, postulowane przez Autora, zmiany regulacji prawnej, obowiązującej w tym zakresie wymagałyby powiem uprzedniej modyfikacji dyrektywy.

- VII. Odnosząc się do przysługującego podatnikowi prawa do prywatności, Doktorant słusznie artykułuje potrzebę anonimizowania danych przekazywanych administracji podatkowej przez podmioty obowiązane do zachowania tajemnicy zawodowej, zawartych w ich raportach o schematach podatkowych. W tym kontekście, trafnie wskazuje on na ryzyko naruszenia zaufania pomiędzy klientem, a jego fachowym pełnomocnikiem. Należy zgodzić się z tymi zastrzeżeniami, zakładając że celem informowania o schematach podatkowych jest nie tyle identyfikowanie konkretnych osób podejmujących takie, a nie inne działania w sferze prawa podatkowego, co zapoznavania administracji podatkowej z kierunkami działań podatników, w określony sposób kształtujących swoje zachowanie w relacji do treści podatkowego stanu faktycznego. Przez wzgląd na kwestie ochrony prywatności podatnika trafne są wreszcie uwagi Autora, dotyczące niezgodności polskiej regulacji prawnej, dotyczącej zapytań grupowych z dyrektywą 2011/16/UE. Dzieje się tak z uwagi na brak anonimowości podatnika – zgodnie z polską regulacją prawną, we wniosku konieczne jest wskazanie imienia i nazwiska, czy nazwy tego podmiotu.

VIII. Trzeci rozdział recenzowanej rozprawy doktorskiej został poświęcony prawu do ochrony poufności danych, rozpatrywanemu z perspektywy wymiany informacji w sprawach podatkowych. W tym zakresie nie wzbudzają mojego sprzeciwu wywody Autora, dotyczące ograniczenia stosowania rozporządzenia o ochronie danych osobowych (RODO) do wymiany informacji podatkowych. Oceniając rzecz z perspektywy przepisów prawa podatkowego nie widzę natomiast zagrożenia związanego z tym, że okres przechowywania danych osobowych przez organy podatkowe jest tożsamy z terminem przedawnienia zobowiązania podatkowego. Ograniczenie w stosowaniu RODO, jakie wprowadził polski ustawodawca niewątpliwie służy ochronie interesu finansów publicznych. Dzieje się tak, ponieważ administracja podatkowa nie jest zobowiązana informować o planowanym przetwarzaniu danych osobowych w innym celu niż ten, dla którego zostały one pozyskane, nie ciąży na niej powinność informowania podmiotu obowiązującego z tytułu podatku o pozyskaniu danych w sposób inny niż od osoby, której one dotyczą, a „właściciel danych” nie ma do nich dostępu. W tej sytuacji, biorąc pod uwagę okres wygaśnięcia skonkretyzowanej powinności podatkowej na skutek samego tylko upływu czasu, zrozumiałe jest dla mnie to że w tym przedziale chronologicznym administracja podatkowa może przechowywać dane osobowe.

Nie mam także wątpliwości co do słuszności krytyki formułowanej przez Pana mgr. Miłosza Kłosowiaka, dotyczącej ochrony poufności danych podatnika, pozyskanych w ramach wymiany informacji podatkowych. Zgadzam się, że fikcją jest zabezpieczenie w tym względzie, realizowane na podstawie przepisów państwa, któremu przekazano informację. Podmiot obowiązany z tytułu podatku musiałby bowiem znać regulację prawną tej materii, obowiązującą w państwie występującym o udostępnienie danych (tę kwestię artykułuje Doktorant). Ponadto, na przeszkodzie w tak realizowanej ochronie podatnika mogą stać kwestie zupełnie prozaiczne – bariera językowa, czy nieznanostwo procedur.

IX. Przedmiotem ostatniego, czwartego rozdziału recenzowanej rozprawy doktorskiej są prawa podatnika przysługujące mu w trakcie procedur sądowych i administracyjnych, analizowane w kontekście wymiany informacji w sprawach podatkowych. W tym względzie słuszna jest konstatacja Autora, że w polskim prawie nie przyznaje się podatnikowi prawa do czynnego udziału w postępowaniu

w przedmiocie wymiany informacji podatkowych. Z punktu widzenia praktycznego, zwłaszcza w sprawach, w których istotne jest szybkie, sprawne i poufne pozyskanie danych (np. obrót karuzelowy w podatku od towarów i usług) trudno mi jednak wyobrazić sobie realizację postulatu umożliwienia podmiotowi obowiązemu z tytułu podatku wypowiedzania się co do zasadności wniosku o wymianę informacji. Poza tym, kwestia nielegalności w ten sposób pozyskanego dowodu może być podnoszona w odwołaniu od decyzji podatkowej, a także w skardze o sądu administracyjnego.

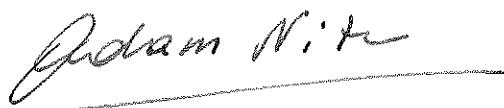
To samo dotyczy postulatu stworzenia podatnikowi sposobności uczestniczenia w czynnościach dowodowych prowadzonych za granicą przez tamtejszą administrację podatkową. O ile jestem w stanie wyobrazić sobie informowanie tego podmiotu o przeprowadzonym dowodzie z przesłuchania świadka, czy z opinii biegłego, nie znajduję sensu dla powiadamiania podmiotu obowiązane z tytułu podatku o zamierzonych oględzinach rzeczy. Inna sprawa to, to czy w opisanych sytuacjach podatnik zechciałby wziąć udział (osobiście – w towarzystwie tłumacza lub z pomocą pełnomocnika procesowego) w takiej aktywności obcych organów podatkowych. Z moich obserwacji wynika, że w przypadku gdy dowód jest prowadzony w Polsce (bo np. dotyczy nieruchomości położonej w naszym kraju), jej zagraniczny współwłaściciel nie korzysta z prawa do czynnego udziału w tych czynnościach, np. w oględzinach rzeczy.

Jestem też ostrożny co do potrzeby wprowadzenia, proponowanej w recenzowanej dysertacji, możliwości zaskarżania decyzji organu o wystąpieniu do obcego państwa z wnioskiem o udzielenie informacji. Pomijam już to, że sens takiego działania można podawać w wątpliwość kwestionując decyzję wymiarową. Nie widzę też potrzeby wprowadzania takiego zabezpieczenia z uwagi na – wskazaną w pracy – utratę reputacji wśród zagranicznych kontrahentów. Trudno mi bowiem wyobrazić sobie, że jest chroniona reputacja osoby wykonującej działalność gospodarczą w oczach jej partnera handlowego z innego państwa. Analogicznego zabezpieczenia nie ma natomiast dla dobrego imienia tego samego podmiotu, narażonego na uszczerbek wobec jego krajowych kontrahentów. W szeregu rozwiązań normatywnych z zakresu prawa polskiego stwarza się przy tym sposobność dla takiego narażenia na szwank reputacji podmiotu obowiązane z tytułu podatku (por. chociażby art. 89 i 71a ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji).

X. Przechodząc do oceny pracy w jej warstwie warsztatowej i językowej należy zauważyć, że nie wywołuje ona zasadniczych zastrzeżeń w tym względzie. Przypisy są formułowane prawidłowo, a stylistyka rozważań jest właściwa – Autor na ogół sprawnie operuje chłodnym językiem naukowym. Doktorant nie ustrzegł się jednak pewnych nieprawidłowości. Przede wszystkim, razi operowanie określeniem „podatek VAT” (s. 181 pracy). Jest tak przede wszystkim dlatego, że takiej daniny nie ma w polskim systemie podatkowym. Jego elementem jest natomiast podatek od towarów i usług. Poza tym, określenie „podatek VAT” jest nielogiczne – wszak „T” w skrócie „VAT” oznacza właśnie podatek (tax). Ponadto, w ocenianej pracy zdarzają się sformułowania w pierwszej osobie liczby mnogiej (tzw. styl poradnikowy) – por. np. s. 116 (przypis nr 382), s. 118, 124, 125, 188 rozprawy, a także personifikowanie prawa (np. s. 244). W moim przekonaniu, Doktorant powinien się też wystrzegać pewnej rozwlekłości wywodu, dającej się zauważyć zwłaszcza w drugim rozdziale pracy (np. s. 77 - 83). Ten fragment recenzowanego opracowania jest zdeterminowany przez prezentację kasusów i relacjonowanie historii sporów. To zaś nie wydaje się właściwą materią do przedstawiania w rozprawie doktorskiej. W pracy naukowej tej rangi wskazane jest natomiast koncentrowanie się na wskazaniu istniejącego problemu, ewentualnej dyskusji z nim związanej oraz własnej wizji jego rozwiązania. Chciałbym jednak wskazać, że te niedomagania nie wpływają na mój pozytywny odbiór recenzowanego opracowania.

XI. Dokonując ogólnej oceny pracy Pana mgr. Miłosza Kłowskiaka należy stwierdzić, że jest to opracowanie o satysfakcjonującej wartości naukowej. Oceny tej nie obniżają pewne, dające się zauważyć niedoskonałości językowe, czy warsztatowe. W rozprawie wykorzystano bogatą literaturę naukową oraz orzecznictwo. Jak już to wcześniej sygnalizowano, pewien niedosyt pozostawia jednak brak omówienia w jednym miejscu pracy kwestii praw podatnika jako punktu odniesienia dla rozważań Autora, poświęconych wymianie informacji podatkowych. W mojej ocenie, taki zabieg wzbogaciłby wartość pracy. Ponadto, zaskakuje skupienie się w rozważaniach na aspekcie prawnomiędzynarodowym i jedynie marginalne odniesienie się do kwestii polskiego prawa podatkowego.

XII. W konkluzji należy zdecydowanie stwierdzić, że rozprawa doktorska Pana mgr. Miłosza Kłosowiaka spełnia warunki sformułowane w ustawie 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 ze zm.) w zw. z art. 179 ust. 1 ustawy z dnia 3 lipca 2018 r. Przepisy wprowadzające ustawę — Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z 2018, poz. 1669 ze zm.) i może być przedmiotem dalszych czynności w przewodzie doktorskim. W związku z tym, wnoszę o przyjęcie rozprawy doktorskiej i o dopuszczenie Pana mgr. Miłosza Kłosowiaka do dalszego postępowania w przewodzie doktorskim, zgodnie z obowiązującymi regulacjami.



Adam Nite

Kraków, 16 października 2020 r.