

Poznań, 24 sierpnia 2018 r.

dr hab. Marta Kluzek, prof. nadzw. UEP
Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
Wydział Zarządzania
Katedra Inwestycji i Rynków Kapitałowych

Recenzja

rozprawy doktorskiej Pana mgr. Łukasza Jankowskiego zatytułowanej
„Koncepcja pomiaru luki podatkowej na tle wyników kontroli skarbowej”
napisanej pod kierunkiem naukowym prof. zw. dr hab. Jolanty Iwin-Garzyńskiej
oraz dr. Wojciecha Narucia jako promotora pomocniczego
na Wydziale Nauk Ekonomicznych i Zarządzania Uniwersytetu Szczecińskiego

Recenzję wykonano w związku z pismem Dziekana Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania Uniwersytetu Szczecińskiego Pana prof. zw. dr hab. Waldemara Tarczyńskiego z dnia 20 czerwca 2018 r. w sprawie powierzenia mi oceny rozprawy doktorskiej mgr. Łukasza Jankowskiego w oparciu o decyzję Rady Wydziału. Jako podstawę recenzji przyjęto w szczególności ustawę z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 1789 ze zm.) oraz Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 19 stycznia 2018 r. w sprawie szczegółowego trybu i warunków przeprowadzania czynności w przewodzie doktorskim, w postępowaniu habilitacyjnym oraz w postępowaniu o nadanie tytułu profesora (Dz.U. z 2018 r., poz. 261).

1. Uwagi ogólne

Praca doktorska Łukasza Jankowskiego została napisana na 285 stronach standardowego maszynopisu. Składa się z czterech rozdziałów poprzedzonych wstępem i zwięzonym zakończeniem. W rozprawie wykorzystano liczącą 295 pozycji bibliografię, na którą składają się pozycje zwarte, artykuły, akty normatywne, orzecznictwo, źródła internetowe i pozostałe pozycje. Praca została wzbogacona 78 tabelami i 29 rysunkami, a także 9 załącznikami w formie tabelarycznej. W dysertacji użyto danych statystycznych takich instytucji jak: Główny Urząd Statystyczny, Ministerstwo Finansów, Narodowy Bank Polski, Zakład Ubezpieczeń Społecznych, Komisja Europejska.

Rozważania w pracy doktorskiej oparto na obszernych studiach literaturowych oraz interesujących badaniach własnych. Literatura przedmiotu została właściwie dobrana i wykorzystana zarówno w części teoretycznej, jak i empirycznej rozprawy. Zaproponowana treść rozdziałów następuje po sobie w logicznej kolejności i stanowi spójną całość. Wewnętrzna struktura poszczególnych rozdziałów jest na ogół przemyślana. Pewne wątpliwości i propozycje innej konstrukcji niektórych rozdziałów zostały sformułowane w dalszej części recenzji. Można także uznać, że zachowano właściwe proporcje pracy pomiędzy rozdziałami.

2. Temat i cel rozprawy oraz jej założenia badawcze

Problematyka badawcza recenzowanej rozprawy doktorskiej jest bez wątpienia ważna, aktualna, a także interesująca z praktycznego punktu widzenia. Przedmiotem rozprawy są skutki istnienia luk podatkowych w takich podatkach jak podatek od towarów i usług, podatek dochodowy od osób fizycznych i podatek dochodowy od osób prawnych dla finansów publicznych i finansów przedsiębiorstw.

Luka podatkowa nie jest zjawiskiem nowym, ale problem ten nabiera w ostatnich latach coraz większego znaczenia. Jak słusznie zauważa Autor dysertacji, skutki tego zjawiska są odczuwalne w obszarze finansów publicznych, gdzie jedną z kardynalnych zasad jest zachowanie równowagi budżetowej. Trudności ze zrównoważeniem wydatków i dochodów publicznych nasiliły się w wyniku ostatniego kryzysu finansowego, więc szereg państw, których budżety zostały nadwyrężone, poszukuje źródeł dodatkowych wpływów raczej w zwiększeniu efektywności już istniejących obciążeń fiskalnych, niż we wprowadzaniu nowych danin. Nie można też pomijać skutków luki podatkowej dla finansów przedsiębiorstw i w pewnym stopniu finansów gospodarstw domowych. Podmioty uchylające się od

opodatkowania stanowią nieuczciwą konkurencję dla podatników prawidłowo rozliczających podatki, więc luka podatkowa według Adama Adameczyk i Marka Czyża powoduje w dobie rosnącej globalizacji i konkurencji powstawanie zjawiska negatywnej selekcji.

Choć w światowym i polskim piśmiennictwie można znaleźć już немало publikacji poświęconych luce podatkowej, wybór tematu rozprawy doktorskiej, obszaru i problemu badawczego dokonany przez mgr. Łukasza Jankowskiego należy uznać za uzasadniony, podkreślając jego aktualność i wagę zarówno z punktu widzenia teorii, praktyki oraz potencjału aplikacyjnego. Na uwagę zasługuje fakt, że większość opracowań poświęconych temu zagadnieniu koncentruje się na luce w podatku od towarów i usług (inaczej od wartości dodanej, w skrócie VAT), natomiast Doktorant, chcąc bardziej kompleksowo potraktować problem, poszerzył swoje rozważania o podatek dochodowy od osób prawnych i podatek dochodowy od osób fizycznych.

W dysertacji doktorskiej mgr Ł. Jankowski za główny cel stawia *opracowanie koncepcji pomiaru luki podatkowej w Polsce, która może wpływać na opracowanie kierunków zmian systemu podatkowego, zapewniającego jej obniżenie oraz zmniejszenie skali przestępczości skarbowej i obniżenie obciążeń podatkowych* (s. 10).

Dla osiągnięcia celu głównego za konieczne uznano osiągnięcie następujących sześciu celów pośrednich (s. 10):

- *wskazanie istoty przestępczości podatkowej oraz zbadanie przyczyn i form jej występowania,*
- *oszacowanie luki podatkowej w Polsce dla podatków dochodowych oraz podatku VAT,*
- *miar przestępczości skarbowej w Polsce dla podatku VAT oraz podatków dochodowych w oparciu o oszacowane luki podatkowe,*
- *oszacowanie strat Skarbkę Państwa związanych ze stosowanymi przez podatników rozwiązaniami istniejącymi w polskim systemie podatkowym w zakresie optymalizacji opodatkowania.*
- *zbadanie czynników wpływających na powstawanie luk podatkowych oraz przestępczości skarbowej,*
- *opracowanie kierunków zmian systemu podatkowego, zapewniających minimalizację luk podatkowych, zmniejszających skalę przestępczości skarbowej oraz obniżających efektywne obciążenia podatkowe podatników w analizowanych podatkach.*

Lektura rozprawy doktorskiej upoważnia do następujących stwierdzeń:

- cel główny oraz cele szczegółowe sformułowano zasadniczo poprawnie od strony merytorycznej (choć językowo mogły zostać lepiej dopracowane, gł. chodzi o niepotrzebne powtórzenia w celu głównym) i w znacznej części zrealizowano,
- zdefiniowany cel główny, a także wyodrębnione cele szczegółowe, przełożyły się na strukturę rozprawy i jej poszczególnych rozdziałów.

Każde badanie powinno mieć jasno postawioną hipotezę, która warunkuje przeprowadzanie testów, sprawdzających jej prawdziwość. Bez odpowiedniej, logicznie postawionej hipotezy dane badanie nie powinno być prowadzone, ponieważ jest bezpodstawne. Dla realizacji celu głównego i celów szczegółowych Autor postawił hipotezę badawczą, ściśle powiązaną z założonym celem głównym rozprawy, która zakłada, że *opracowanie koncepcji pomiaru luk podatkowych oraz zbadanie ich struktury przyczynić się może do opracowania rozwiązań zapewniających zmniejszenie skali przestępczości skarbowej i obniżenie ciężaru podatkowego ponoszonego przez podatników.*

Weryfikację postawionej hipotezy badawczej oraz realizację zamierzonych celów badawczych przeprowadzono wykorzystując:

- badania literaturowe oparte na źródłach krajowych i zagranicznych,
- analizę tekstów aktów normatywnych prawa krajowego w zakresie prawa podatkowego oraz orzeczeń w tym zakresie,
- analizę statystycznych danych pozyskanych z baz różnych instytucji.

Dobór i użycie przedstawionych metod oraz narzędzi badawczych uważam za zasadniczo prawidłowe, choć trzeba mieć świadomość wielu uproszczeń, które zastosowałem w swojej pracy Doktorant.

3. Układ i konstrukcja rozprawy oraz jej ocena merytoryczna

Układ dysertacji współgra z jej głównym i szczegółowymi celami badawczymi. Cztery rozdziały tworzące strukturę dysertacji poprzedzono wstępem, a podsumowano w zakończeniu. We wstępie uzasadniono wybór obszaru badawczego, wskazano cele i hipotezy badawcze oraz scharakteryzowano treści merytoryczne poszczególnych rozdziałów.

Rozdział pierwszy został poświęcony przestępczości skarbowej. Autor rozpoczyna swoją pracę od zdefiniowania samego podatku i jego cech. Niestety już na tym etapie zaczynają się powtórzenia wynikające z faktu, że Doktorant dokonuje przeglądu tych definicji według różnych źródeł, zamiast wskazać ewentualne różnice. Następnie są przytaczane definicje takich terminów jak np. „nadużywanie prawa”, „nadużycie podatkowe”, „unikanie opodatkowania” itp., związanych w sposób bezpośredni czy pośredni z przestępczością skarbową, ale ich wielość i brak swego rodzaju podsumowania odautorskiego powoduje ponownie powtórzenia części treści i swego rodzaju chaos pojęciowy. Zresztą część z nich zostaje powtórzona w pierwszym punkcie następnego rozdziału poświęconemu luce podatkowej. W końcówce tego punktu Autor odbiega od istoty sprawy i prezentuje tylko wybiórczo szczegóły, które nie obrazują całości (np. środkowy akapit na s. 27), albo formułuje myśli na bardzo wysokim poziomie ogólności (np. środkowy akapit na s. 26).

Dalej Doktorant przechodzi do cech i zasad podatkowych. W tym punkcie według mnie za mało miejsca poświęcono zasadzie sprawiedliwości podatkowej i relacji, jakie zachodzą między postrzeganiem tej zasady a uchylaniem się od opodatkowania. W punkcie 1.3. poświęconym skali oszustw podatkowych w Polsce i na świecie brakuje bardziej współczesnych danych i wymiaru światowego, gdyż ten ostatni ogranicza się do jednego krótkiego akapitu na s. 46 i mapy z ukazaniem rozmiarów szarej strefy w Europie w 2008 roku. Razi również generalizowanie, że *Przedsiębiorcy i właściciele zwłaszcza małych i średnich przedsiębiorstw ... szybko odchodzą od powinności podatkowych ...* (s. 40). W tytule punktu 1.4. brakuje elementu związanego z prewencją, o której jest w tym punkcie. Widać również dysproporcję między podatkami – zasadnicza część poświęcona jest podatkowi od towarów i usług, natomiast podatki dochodowe, a w szczególności podatek dochodowy od osób fizycznych, stanowią mniejszość i wyraźnie widać, że Autor porusza się w tym obszarze mniej swobodnie. W tej części pracy ewidentnie brakuje podziału na dalsze podpunkty.

Rozdział pierwszy kończy część poświęcona klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz mechanizmowi nadużycia prawa. Choć rozważania na ten temat są same w sobie interesujące, to nasuwa się wątpliwość, czy instytucje te są na tyle ważne dla istoty pracy, aby poświęcać im osobny punkt. Warto też zwrócić uwagę na użycie przez Autora terminu „legalnej optymalizacji podatkowej” (s. 71), gdyż ani w punkcie 1.1., ani w pkt 2.1. nie znalazłam jednoznacznej definicji pojęcia „optymalizacja podatkowa”. Po lekturze całości można odnieść wrażenie, że sam Doktorant ma problem z jednoznacznym określeniem się,

czym dla niego jest optymalizacja podatkowa i jak ją traktować w kontekście przedmiotu tejże pracy.

Rozdział drugi rozpoczyna się od próby zdefiniowania luki podatkowej i wskazania jej istoty. Jest to punkt bardzo obszerny i bogaty w treści, stąd dla ich lepszego wyeksponowania i jednocześnie uporządkowania zalecałabym podzielić go na podpunkty. Jako minus uznaję fakt, że ta część została umieszczona dopiero w drugim rozdziale. Autor kontynuuje wątek definicji i pewnych zależności na początku rozdziału trzeciego – na s. 129-130 prezentuje relacje zachodzące między luką podatkową a luką polityczną, co według mnie powinno się znaleźć w pkt 2.1., dzięki czemu dalszy wywód byłby bardziej precyzyjny. Doktorant przedstawił kilka definicji luki podatkowej, ale nie jest wiadomym, która z nich ostatecznie została przyjęta do badań. Co prawda można przeczytać, że *Na potrzeby niniejszej dysertacji luką podatkową będzie różnica pomiędzy podatkiem teoretycznym, a więc podatkiem, który powinien być zapłacony przez obywateli zgodnie z literą prawa, a podatkiem faktycznie zapłaconym*, a dalej, że *Zgodnie z przyjętą definicją wspomniana luka składa się z przestępczości skarbowej, preferencji podatkowych oraz optymalizacji podatkowej* (s. 81), a w zakończeniu *...luka podatkowa składa się z przestępstw i wykroczeń skarbowych oraz optymalizacji opodatkowania* (s. 223), ale według mnie nie da się między tymi zdaniami postawić znaku równości.

W kolejnym punkcie można było zadbać o lepsze założenia – np. liczbę podmiotów prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą w Polsce oprzeć na danych GUS dotyczących podmiotów gospodarki narodowej lub przynajmniej z nimi porównać swoje wielkości. Jednak największy problem stanowi założenie losowości doboru jednostek do przeprowadzenia kontroli skarbowej przez UKS, a sam Autor wspomina, że tej losowości w rzeczywistości nie ma. Dlatego ta szacowana wielkość przestępczości skarbowej właściwie nie ma wartości poznawczych, szczególnie gdy zestawia się ją z osiąganym poziomem PKB w poszczególnych latach. Ostatni punkt tego rozdziału jest ciekawy, szczególnie dla osób, które nie mają wiedzy, jakie metody mogą być wykorzystywane przez administracje skarbowe. Niestety Autor ograniczył się do opisu poszczególnych metod, a nie wskazał gdzie i jakie metody są rzeczywiście wykorzystywane i jakie przynoszą efekty w kontekście realizacji celów pracy.

Rozdział trzeci to autorska koncepcja pomiaru luki podatkowej na tle danych makroekonomicznych. Część tę uznaję za najbardziej interesującą. Co prawda Doktorant przyjmuje szereg uproszczonych założeń, ale stara się uwzględnić większość tych najbardziej

istotnych elementów, które mogą kształtować lukę podatkową i polityczną w badanych podatkach. Rozdział składa się z dwóch części, z czego w pierwszej jest określona metoda szacowania luki podatkowej w poszczególnych podatkach, a w drugiej zaprezentowane wyniki tego szacowania. Całość została przedstawiona w sposób uporządkowany i przejrzysty.

W ostatnim rozdziale na uwagę zasługuje pierwsza część, gdzie Autor kontynuuje swoje próby szacowania, tym razem przestępczości skarbowej w poszczególnych podatkach. Niestety jako nieudane muszę uznać propozycje ograniczania rozmiarów luki podatkowej – proste obniżenie stawki podatkowej nie jest panaceum na problem pogłębiającej się luki podatkowej. Oczywiście w pewnym stopniu można przyznać rację Doktorantowi w tym zakresie – dowody na taki stan rzeczy można znaleźć w nieodległej historii polskiego systemu podatkowego (por. sumaryczne dochody zadeklarowane do opodatkowania przez osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą w latach 2003-2004 stosujące skalę podatkową i podatek liniowy, przy czym ten ostatni został wprowadzony w 2004 roku), ale nie da się wyeliminować chęci ucieczki przed opodatkowaniem u podatników w 100% przez samo obniżenie stawki podatku.

Dyskusyjne jest również zastąpienie podatków dochodowych podatkami ryczałtowymi (od przychodów) – na pewno ułatwiłoby to rozliczenia podatkowe, ale nie da się poprzez stawki ustalone na podstawie danych statystycznych w pełni realizować zasady zdolności podatkowej indywidualnego podatnika oraz wyeliminować uchylanie się od opodatkowania. Za to warto byłoby się bardziej pochylić nad zmianami wprowadzonymi do systemu podatkowego w ostatnich miesiącach, a o których była mowa wcześniej w pracy, i ewentualnymi propozycjami, które sygnalizuje rząd – określić ich zalety i wady oraz skutki dla budżetu państwa i przedsiębiorstw (podatników).

Pracę wieńczy zakończenie, w którym Autor odniósł się do celu głównego oraz poszczególnych celów szczegółowych rozprawy. Na podstawie przeprowadzonych badań Doktorant przedstawił również w sposób syntetyczny (w sześciu punktach) wnioski istotne z punktu widzenia weryfikacji hipotezy badawczej.

Z kwestii ogólnych warto zwrócić uwagę na niejednorodną strukturę pracy – niektóre punkty są podzielone od razu na podpunkty, a część z nich rozpoczyna się od swego rodzaju wstępu nieopatrzonego numerem i tytułem. Natomiast kilka punktów, jak wskazywałam wcześniej, warto byłoby podzielić na podpunkty. Ponadto Autor często prowadzi długie wywody bez ich podziału na akapity. Czasami też Doktorant stosuje zbyt daleko idące uogólnienia, np. dotyczące zachowań podatników (s. 26) czy pisze oczywistości, np. akapit dotyczący analizy danych z tabeli 1.3 (s. 29).

Reasumując, ze względu na wskazane deficyty, ocena w tej części nie jest jednoznacznie pozytywna.

4. Strona formalna pracy

Doktorant potrafi zasadniczo wyrażać swoje myśli poprawnym językiem, a omawiane zagadnienia prezentuje w interesujący sposób, często posilkując się tabelami i rysunkami, co w istotny sposób poprawia odbiór pracy jako całości i treści w niej zawartych. Jednakże niektóre elementy strony formalnej rozprawy mogą budzić pewne zastrzeżenia, a wymieniając je w dalszej części posłużę się tylko przykładami je ilustrującymi.

W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na precyzję języka. W pracy są stosowane niepoprawne lub nieprecyzyjne sformułowania, np. (s. 20): *Według opracowania Rady Europejskiej z 22 maja 2013 roku o zwalczaniu oszustw podatkowych, są one (kto, co?) formą zamierzonego oszustwa w celu niezapłacenia podatku, która (kto?) jest na ogół karana na mocy prawa karnego.*

W wielu zdaniach, a w szczególności tam, gdzie kontynuowana jest wypowiedź w postaci punktów po dwukropku, nie jest zachowana właściwa forma. Ponadto Autor często personifikuje zjawiska, co nie powinno mieć miejsca w tego rodzaju pracy, np. (s. 24): *problem ma egoistyczny, osobisty i materialny charakter; ...z szarą strefą działającą w gospodarce.*

Słabą stroną pracy jest interpunkcja – przecinki są stawiana często w niewłaściwych miejscach lub nie ma ich tam, gdzie powinny być. Autor nągminnie dokonuje zestawienia dwóch elementów z użyciem spójnika a, w której to konstrukcji nie używa się przecinka. Ponadto na końcu źródeł pod tabelami i wykresami oraz na końcu przypisów brakuje kropek, a w pozostałych częściach tych elementów pracy przecinki i kropki są stawiane uznaniowo.

Na rysunkach w postaci wykresów brakuje opisu osi – jedynie z kontekstu i komentarza Autora można wywnioskować w jakich jednostkach są prezentowane tam wielkości. Ponadto dobór kolorów i wzorów tych wykresów sprawia, że część z nich jest mało czytelna (np. rysunek 3.3 na s. 155).

W pracy brak jest również dbałości o detale – dalej kilka tego typu przykładów:

- określenia dla jednostek czasu są stosowane niejednolicie: „rok”, „r.” bezpośrednio następujący po liczbie i „r.” następujący po spacji;

- tabele mają różną szerokość; często te mniejsze są tak umieszczone w tekście, że są kontynuowane na kolejnej stronie, pomimo ich rozmiarów umożliwiających zamieszczenie je w całości na jednej stronie; tabele o większej liczbie kolumn powinny być w poziomie (np. tabela 3.10 na s. 141-142 powinna być w poziomie na osobnej stronie, a wiersz z numerami kolumn powinien zostać umieszczony pod wierszem z opisem kolumn – tak jak w pozostałych przypadkach);
- tytuły kolumn lub wierszy w tabelach czasami są z dużych, a czasami z małych liter;
- wartości liczbowe wyrażane głównie w milionach niepotrzebnie są prezentowane z dwoma (a czasami nawet trzema – brak konsekwencji) miejscami po przecinku, co zaciemnia obraz;
- Autor nie ustrzegł się również przez licznymi literówkami (np. „katerializmem” na s. 31 zamiast kameralizmem, „CASA” na s. 206 zamiast CASE jako skrót od Centrum Analiz Społeczno-Ekonomicznych), powtórzeniami czy wręcz błędami ortograficznymi; z tych ostatnich należy zaakcentować głównie:
 - niepoprawną pisownię partykuły „nie” z rzeczownikami, np. „nie działania”, „nie dokonywania”, „nie retroaktywności” (s. 33), „nie przestrzeganie” (s. 37), „nie płacenie”, „nie opodatkowanie” (s. 84), „nie ewidencjonowanie” (s. 91), „nie opublikowanie” (s. 160),
 - pisownię rozdzielną cząstki „by”, np. „przyczyniła by się” (s. 207),
 - a także zwrot „Rozpatrując ... pod kontem...” (s. 97).

Razi także używanie w pracy doktorskiej wyrażen stosowanych w języku potocznym, takich jak: firma, cienka kapitalizacja, podatek (ustawa) PIT, podatek (ustawa) CIT.

Podsumowując tę część recenzji należy podkreślić, że zgłoszone uwagi względem strony formalnej nie mają na celu deprecjonować wartości poznawczej całej pracy, a raczej posłużyć doskonaleniu warsztatu pisarskiego w dalszej pracy naukowej Doktoranta.

5. Konkluzja

Zgłoszone uwagi mają charakter przede wszystkim dyskusyjny, redakcyjny i techniczny. Nie powinny one, jak już stwierdzono, przesłaniać wartości naukowej rozprawy doktorskiej Pana Łukasza Jankowskiego jako całości. Recenzowaną pracę doktorską oceniam więc pozytywnie, pomimo dostrzeżonych mankamentów i wniesionych uwag. Stanowi ona oryginalne rozwiązanie problemu badawczego z zakresu nauk ekonomicznych w dyscyplinie finanse. Doktorant wykazał się odpowiednim poziomem wiedzy teoretycznej z zakresu dyscypliny naukowej, w której powstała jego rozprawa doktorska, a także samodzielności naukowej i badawczej.

Biorąc pod uwagę dorobek merytoryczny Doktoranta zawarty w recenzowanej dysertacji, jak również formalną stronę tej ostatniej, stwierdzam, że praca doktorska magistra Łukasza Jankowskiego pt. „Koncepcja pomiaru luki podatkowej na tle wyników kontroli skarbowej” napisana pod kierunkiem naukowym prof. zw. dr hab. Jolanty Iwin-Garzyńskiej oraz dr. Wojciecha Narucia jako promotora pomocniczego spełnia wymogi określone w powołanej na wstępie ustawie o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki i może stanowić podstawę do ubiegania się o nadanie stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych w dyscyplinie finanse. Tym samym występuję z wnioskiem do Rady Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania Uniwersytetu Szczecińskiego o przyjęcie rozprawy doktorskiej i dopuszczenie Autora do publicznej obrony.

Marta Kluzek

