

Dr hab. dr Marcin Jamróży, prof. SGH
Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
Kolegium Zarządzania i Finansów
Instytut Finansów, Zakład Podatków

Sekretariat WNEiZ
wpłynęło dnia 28.08.2018

Recenzja rozprawy doktorskiej

mgr Łukasza Jankowskiego

pt. „Koncepcja pomiaru luli podatkowej na tle wyników kontroli skarbowej”
napisanej pod kierunkiem naukowym prof. zw. dr hab. Jolanty Iwin-Garzyńskiej oraz
promotora pomocniczego dr Wojciecha Narucia

Jako podstawę recenzji przyjąłem 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; dalej jako „Ustawa”) 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).

Recenzja zawiera szczegółowo uzasadnioną ocenę spełniania przez rozprawę doktorską warunków określonych w art. 13 ust. 1 Ustawy, tj. w szczególności, tego, czy stanowi ona oryginalne rozwiązanie problemu naukowego oraz wykazuje ogólną wiedzę teoretyczną kandydata w danej dyscyplinie naukowej oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

Recenzja zostanie przedstawiona w następujących częściach:

- 1) Ocena doboru problematyki badawczej;
- 2) Ocena sformułowania tytułu oraz struktury rozprawy;
- 3) Ocena celów pracy oraz budowy hipotezy badawczej;
- 4) Ocena trafności doboru metod oraz narzędzi badawczych;
- 5) Ocena merytoryczna pracy;

- 6) Ocena strony formalnej pracy;
- 7) Konkluzja.

Przedstawiona mi do recenzji rozprawa doktorska liczy 232 stron tekstu. Dodatkowymi jej elementami są oświadczenie, spis treści, wykaz ważniejszych skrótów, bibliografia, spisy tabel i rysunków oraz załączniki 1-10.

W rozprawie wykorzystano liczącą 255 pozycji bibliografię (łącznie ze źródłami internetowymi, ale bez aktów normatywnych). Praca została wzbogacona 78 tabelami oraz 29 rysunkami. W dysertacji użyto danych statystycznych licznych urzędów, instytucji lub organizacji takich jak Ministerstwo Finansów, Narodowy Bank Polski, Główny Urząd Statystyczny, Krajowy Rejestr Sądowy, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, OECD.

1. Ocena doboru problematyki badawczej

Zagadnienie luki podatkowej jest relatywnie złożonym zagadnieniem, gdyż na jej rozmiar ma wpływ szereg zróżnicowanych czynników, od uwarunkowań prawnych obowiązującym w danym państwie po czynniki społeczne lub psychologiczne.

Problem luki ma poważne skutki finansowe dla budżetu państwa i jednostek samorządu terytorialnego, jak również wpływa na konkurencyjność przedsiębiorstw. Istnienie luki podatkowej zaburza przede wszystkim konkurencję między przedsiębiorcami płacącymi podatki, zgodnie z obowiązującym prawem podatkowym, a podmiotami działającymi w szarej strefie gospodarki lub „agresywnie” optymalizującymi obciążenia podatkowe.

W ostatniej dekadzie wzrosło znaczenie problematyki luki podatkowej, w tym jej pomiaru, z uwagi chociażby na chęć równoważenia przez państwa relacji pomiędzy dochodami oraz wydatkami publicznymi, prowadzenie aktywnej polityki społecznej, czy zmniejszenie ekspozycji na kryzysy finansowe. Państwa poszukują nowych źródeł dochodów, które nie polegałyby jedynie na wprowadzeniu nowych podatków, lecz na zwiększaniu skuteczności poboru już istniejących.

Okolicznością, która w znaczącym stopniu determinuje potrzebę zmian w opodatkowaniu dochodów jest erozja bazy podatkowej. W Polsce w ostatnich latach zostało wprowadzonych, często pod wpływem zaszłości w obszarze koniunktury gospodarczej wiele zmian dostosowawczych (w ramach tzw. uszczelniania systemu podatkowego), które jednak charakteryzuje wycinkowość i doraźność.

Obszar związany z przeciwdziałaniem erozji bazy podatkowej jest również przedmiotem szczególnego zainteresowania ze strony innych państw, Unii Europejskiej bądź instytucji międzynarodowych, w tym przede wszystkim Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD). Nadmieniam się jedynie, że jednym z ważniejszych projektów podatkowych ostatnich lat jest przyjęty plan działań w ramach BEPS (Base Erosion Profit Shifting – erozja podstawy opodatkowania oraz przenoszenie zysków), względnie obowiązująca już unijna dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.Urz. L 193/1).

Przedmiotem recenzowanej rozprawy doktorskiej jest badanie luk podatkowych (w zakresie VAT, CIT i PIT), a także skali przestępczości skarbowej oraz ustalenie czynników determinujących te zjawiska (str. 11). Zakres czasowy w jej części empirycznej odwołuje się do danych makroekonomicznych i stawek podatkowych obowiązujących w latach 2003-2014. Ograniczenie analizy empirycznej do 2014 r. uniemożliwia Autorowi odniesienie się do skutków dostosowawczych działań legislacyjnych podejmowanych w latach 2015-2016. Jak ujął sam Autor, praca wpisuje się w grunt pozytywnej teorii finansów, próbującej generalizować i racjonalizować bieżącą rzeczywistość gospodarczą, opisywać ją, a nie rozstrzygać (str. 10).

Konkludując, dokonany przez Autora wybór problemu naukowego spełnia w stopniu należywym wymogi stawiane w tym względzie dysertacjom naukowym. Wybrany przez Autora problem badawczy jest ważny, zarówno z teoretycznego, jak i praktycznego punktu widzenia, oraz wykazuje potencjał aplikacyjny. Rozprawa doktorska wpisuje się w nurt badań (często interdyscyplinarnych) nad systemem podatkowym.

2. Ocena sformułowania tytułu oraz struktury rozprawy

Zapoznając się z treścią pracy o charakterze naukowym oczekuje się, że podjęty problem badawczy oraz układ rozważań jest wyznaczony przez jej tytuł. W ocenie recenzenta, tytuł rozprawy jest zasadniczo adekwatny do treści rozprawy. Należy przy tym zauważyć, że szacunek luk podatkowych jest dokonywany przez Autora w oparciu (na podstawie) o wyniki kontroli skarbowych, a nie „na tle” tych wyników. Jednocześnie odzwierciedlenia w tytule nie znajduje istotne, już nawet z perspektywy obszaru badawczego i struktury rozprawy, zagadnienie przestępczości skarbowej.

W nowej strukturze organizacyjnej (Krajowa Administracja Skarbowa) są prowadzone kontrole celno-skarbowe (a nie kontrole skarbowe), dlatego Autor już w samym tytule mógł również określić okres przeprowadzania kontroli skarbowych.

Recenzowaną pracę otwiera wstęp, w którym Autor określił m.in. obszar badawczy, główny cel główny i cele pośrednie (częstkowe), a także hipotezę badawczą, jak również źródła i metody badawcze.

Recenzowana praca została podzielona na cztery zasadnicze rozdziały. Autor nazbyt oszczędnie wydziela podrozdziały w ramach rozdziałów, często kumulując zróżnicowane zagadnienia w obrębie jednej jednostki systematyzacyjnej, np. pisząc o lukach podatkowych VAT, PIT i CIT (2.2.1 -2.2.3) dokonuje m.in. analizy wyników kontroli skarbowej, charakteryzuje metodykę badania empirycznego, przeprowadza szacunek ich wartości, wyciąga wnioski. Nadmierna kumulacja łatwych do wydzielenia zagadnień w obrębie jednej jednostki systematyzacyjnej jest charakterystyczna dla wielu rozdziałów recenzowanej pracy.

W rozdziale pierwszym dokonano przede wszystkim przeglądu literatury krajowej i zagranicznej w zakresie przestępczości skarbowej. Wywód nie zawsze jest płynny, brakuje większego uporządkowania samej struktury wywodu.

W rozdziale drugim, mającym charakter przeglądowo- empiryczny, odniesiono się do istoty luki podatkowej oraz metodyki jej pomiaru na podstawie wyników kontroli skarbowych. Na uznanie zasługuje wykorzystanie wyników kontroli skarbowych dla pomiaru luk VAT, PIT i CIT.

W rozdziale trzecim o charakterze studium empirycznego przedstawiono koncepcje pomiaru luk podatkowych, w szczególności z wykorzystaniem danych

makroekonomicznych. Pomiaru luki VAT dokonano przy wykorzystaniu skorygowanej metody opracowanej przez firmę RECKON LLP, a w podatkach dochodowych - przy użyciu wyłącznie autorskiej metody. Autor badał również siłę wpływu oraz istotność statystyczną zmiennych endogenicznych oraz egzogenicznych wpływających na oszacowane luki podatkowe.

W rozdziale czwartym dokonano oszacowania skali przestępczości skarbowej w Polsce i państwach Unii Europejskiej z tytułu VAT, PIT i CIT, opierając się w szczególności na wynikach kontroli skarbowych. Ponadto badano siłę wpływu oraz istotność statystyczną zmiennych endogenicznych oraz egzogenicznych wpływających na oszacowaną skalę przestępczości skarbowej. W dalszej części tego rozdziału przedstawiono kierunki zmian systemu podatkowego zapewniającego minimalizację skali przestępczości skarbowej, luk podatkowych, a także obniżenie efektywnego obciążenia podatkowego podatników w Polsce.

W podsumowaniu odniesiono się do celu głównego pracy oraz hipotezy badawczej, a także zebrano konkluzje o charakterze ogólnym i szczegółowym.

Struktura rozprawy nie budzi żadnych poważnych zastrzeżeń. Szczegółowo, wskazuje się, że przedmiotem rozdziału czwartego nie jest wyłącznie skala przestępczości skarbowej, jak wskazuje jego tytuł „Skala przestępczości skarbowej w Polsce i w krajach Unii Europejskiej”, lecz również sposoby ograniczania rozmiarów luk podatkowych. Pewien niedosyt w zakresie struktury pracy pozostawia ciągłość wywodu poświęconego centralnym obszarom luk podatkowych i przestępczości skarbowej, pozostających w silnej interakcji ze sobą (np. teoretyczne podstawy przestępczości skarbowej zostały zawarte w rozdziale pierwszym, natomiast metodyka szacowania przestępczości skarbowej w rozdziale czwartym).

Mając powyższe na względzie, ocena sformułowania tytułu oraz struktury rozprawy jest umiarkowanie pozytywna.

3. Ocena celów pracy oraz budowy hipotezy badawczej

Cele pracy oraz hipoteza badawcza zostały przedstawione we wstępie. Celem głównym rozprawy jest 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.

Cel główny rozprawy został umiarkowanie należycie skonkretyzowany („... opracowanie koncepcji pomiaru luki podatkowej w Polsce, która *może wpływać* na opracowanie kierunków zmian...”). Cel nie został również sformułowany w taki sposób, aby można było umożliwić jednoznaczną „sprawdzalność” jego realizacji. Można mieć wątpliwości, czy to „opracowanie koncepcji pomiaru luki” (czy raczej sam pomiar luki) może wpływać na „opracowanie kierunków zmian systemu podatkowego” (jak to zmierzyć?). W warstwie językowej można też mieć zastrzeżenia, np. w sformułowaniu zawarto zbędnie powtórzenie słowa „opracowanie” (łatwo zastępowalnego).

Dla osiągnięcia celu głównego za konieczne Autor uznał osiągnięcie następujących celów pośrednich (częstkowych):

- wskazanie istoty przestępczości podatkowej oraz zbadanie przyczyn i form jej występowania,
- oszacowanie luki podatkowej w Polsce dla podatków dochodowych oraz podatku VAT,
- pomiar przestępczości skarbowej w Polsce dla podatku VAT oraz podatków dochodowych w oparciu o oszacowane luki podatkowe,
- oszacowanie strat Skarbu Państwa związanych ze stosowanymi przez podatników rozwiązaniami istniejącymi w polskim systemie podatkowym w zakresie optymalizacji opodatkowania,
- zbadanie czynników wpływających na powstanie 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.

Cele te są przede wszystkim poznawcze, przy czym zostały wystarczająco skonkretyzowane.

Równolegle poddano weryfikacji hipotezę badawczą, zakładającą, że: *„opracowanie koncepcji pomiaru luk podatkowych oraz zbadanie jej struktury, przyczynić się może do opracowania rozwiązań zapewniających zmniejszenie skali przestępczości skarbowej i obniżenie ciężaru podatkowego ponoszonego przez podatników.”*

Zdaniem recenzenta, sformułowana tak hipoteza wykazuje pewne mankamenty. Przede wszystkim, trudno jest jednoznacznie weryfikować zdania modalne z funkcorem „może” (tu: *„przyczynić się może do...”*). W konstrukcji hipotezy nawiązano do sformułowania celu głównego, w związku z tym uwagi krytyczne podniesione wyżej można odpowiednio odnieść do konstrukcji samej hipotezy. Deficyty związane z budową hipotezy głównej są o tyle relewantne, że w rozprawie nie postawiono żadnych hipotez szczegółowych.

Konkludując, uważam, że cel główny oraz hipotezę badawczą sformułowano bez należytej staranności właściwej dysertacjom naukowym, jednak wskazane deficyty nie stoją na przeszkodzie, aby w sposób umiarkowanie pozytywny ocenić tę część rozprawy, tj. cele pracy oraz budowę hipotezy badawczej. Oceniając z kolei spójność celów rozprawy z hipotezą badawczą, należy uznać, że cele rozprawy w odpowiednim stopniu korespondują z postawioną hipotezą badawczą.

4. Ocena trafności doboru metod oraz narzędzi badawczych

Dla zweryfikowania postawionej hipotezy badawczej i osiągnięcia celów pracy Autor posłużył się zróżnicowanymi metodami badawczymi:

- badania literaturowe oparte na źródłach krajowych i zagranicznych,
- analiza źródeł prawa oraz dorobku orzeczniczego,
- analiza zgromadzonego materiału empirycznego,

- analiza statystyczna obejmująca w szczególności współczynniki korelacji w celu zbadania zależności pomiędzy skalą przestępczości podatkowej i lukami podatkowymi a zmiennymi endogenicznymi i egzogenicznymi
- statystyki t-Studenta do testowania istotności zależnych zmiennych endogenicznych oraz egzogenicznych.

Badania literaturowe, dorobku orzeczniczego względnie tekstów aktów normatywnych zostały dokonane poprawnie. Pewien deficyt badawczy odnosi się do aktualnych tendencji (ze względu na określony okres badawczy) względnie rekomendacji regulacyjnych (str. 204 i nast.).

Autor dokonał podstawowej analizy statystycznej zebranego materiału badawczego, ograniczając się zasadniczo do analizy danych ilościowych. Do części obliczeń Autor wykorzystał program PASW Statistics 18. Na uznanie zasługuje wieloźródłowość zgromadzonego materiału badawczego (informacje dotyczące rozliczeń podatków, sprawozdania z kontroli skarbowych), a w części rozprawy – wykorzystanie danych makroekonomicznych, takich jak deficyt budżetowy, dług publiczny, PKB w wartości nominalnej, wydatki gospodarstw domowych (str. 144). Podkreślenia wymaga „dualistyczny” pomiar luk podatkowych w oparciu o wyniki kontroli skarbowych oraz w oparciu o podstawowe kategorie makroekonomiczne. Autor przedstawił własne (autorskie) podejście do koncepcji pomiaru przestępczości skarbowej w Polsce (str. 171 i nast.). Co do „głębokości” analiz (aplikacji warsztatu badawczego), to nie wykraczają one poza podstawowy zakres, np. w zakresie analizy wskaźnikowej.

Ocena doboru i użycia metod oraz narzędzi badawczych jest umiarkowanie pozytywna.

5. Ocena merytoryczna pracy

Recenzowana rozprawa ma charakter teoretyczno-empiryczny. Autor dostatecznie rozpoznał literaturę przedmiotu, nie ograniczając się przy tym do literatury polskiej. Pewnym mankamentem może być brak odesłań do najbardziej aktualnych publikacji (zwłaszcza artykułów), w szczególności zagranicznej.

Luki podatkowe były już przedmiotem prac koncepcyjnych oraz szacowania przez administrację skarbową, ośrodki naukowe, instytucje międzynarodowe, w tym Komisję Europejską, firmy konsultingowe, na co Autor trafnie wskazywał w swojej dysertacji. Na uznanie zasługuje oryginalne rozwiązanie przez Autora problemu naukowego w zakresie koncepcji i metodyki pomiaru luk podatkowych, w oparciu o zgromadzony materiał badawczy (dane historyczne za lata 2003-2014). Autor podjął trudne wyzwanie i w sposób zasadniczy jemu sprostał. Na podstawie przeprowadzonych badań i analiz, zrealizował w sposób przynajmniej dostateczny cele pracy, przedstawił konkretne wnioski i rekomendacje co do przyczyn i instrumentów ograniczania luk podatkowych oraz skali przestępczości skarbowej.

Pewien niedosyt pozostawia brak analizy porównawczej wyników szacowania luki podatkowej, w oparciu o metody dotychczas stosowane i opisane (w szczególności opierające się na wykorzystaniu danych makroekonomicznych) oraz metodykę przyjętą przez Autora.

W recenzowanej pracy niedosyt pozostawiają rozdziały dotyczące sposobów ograniczania rozmiarów luki podatkowej (4.2). Analiza w tym zakresie sprowadza się głównie do ustalenie „efektywnej stawki podatku”, niewiele uwagi poświęcono innym elementom konstrukcyjnym podatku. Przykładowo, sam postulat wprowadzenia „podatku od obrotu” (str. 206), niezależnie od możliwości jego realizacji (wynikających z zobowiązań Polski jako członka Unii Europejskiej), nie jest wyczerpująco uzasadniony. Nie rozwinięto w należyty naukowo sposób podnoszonych postulatów efektywności, sprawiedliwości czy kosztów społecznych – w zakresie rekomendacji zastępowania dzisiejszych konstrukcji VAT, PIT i CIT nowymi (konstrukcyjnie) podatkami.

Należy uznać, że przeprowadzenie badań empirycznych, opracowanie autorskiej metodyki pomiaru luk podatkowych i skali przestępczości skarbowej, a także analiza ich wyników, stanowią wkład w rozwój finansów w zakresie wiedzy na temat zjawisk unikania lub uchylania się od opodatkowania. Jednocześnie Autor rozprawy wykazał się ogólną wiedzą teoretyczną w dyscyplinie naukowej finanse.

Mając powyższe na uwadze, ocena merytoryczna pracy jest pozytywna. Na pozytywną konkluzję ma wpływ przede wszystkim zrealizowanie celów rozprawy, w oparciu o zgromadzony wieloźródłowy materiał badawczy.

6. Ocena strony formalnej pracy

Rozprawa jest napisana poprawnym gramatycznie i stylistycznie językiem. Pod względem redakcyjnym tekst, tabele, rysunki oraz wykresy opracowano z należytą starannością. Autor zachowuje zasadniczo spójny ciąg wywodu, wykazując się umiejętnością analizy literaturowej i statystycznej, prezentacji zjawisk finansowych, wnioskowania oraz interpretacji wyników. Autor jedynie sporadycznie nie wystrzegł się niespójności względnie nieprecyzyjności terminologicznych. W pracy występują wyjątkowo mankamenty redakcyjne czy językowe.

Ocena strony formalnej pracy jest jednoznacznie pozytywna.

7. Konkluzja

Pomimo zgłoszonych uwag krytycznych bądź wskazanych deficytów ogólna ocena rozprawy doktorskiej jest pozytywna. Stanowi ona wartościowe studium teoretyczno-empiryczne dotyczące pomiaru luk podatkowych oraz skali przestępczości skarbowej. Osiągnięte wyniki pozwoliły na weryfikację hipotezy badawczej oraz sformułowanie wniosków końcowych. Wartość dodaną pracy stanowi opracowanie autorskiego podejścia do szacowania luk podatkowych i skali przestępczości skarbowej, a także analiza wieloźródłowego materiału badawczego.

Poczynione ustalenia upoważniają mnie do stwierdzenia, że recenzowana praca doktorska mgr Łukasza Jankowskiego pt. „Koncepcja pomiaru luki podatkowej na tle wyników kontroli skarbowej” napisana pod kierunkiem naukowym prof. zw. dr hab. Jolanty Iwin-Garzyńskiej, dr Wojciecha Narucia spełnia wymogi określone w powołanej na wstępie ustawie o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki.

W związku z powyższym występuję z wnioskiem do Rady Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania Uniwersytetu Szczecińskiego o przyjęcie rozprawy doktorskiej i dopuszczenie jej do publicznej obrony.

Warszawa, 18 września 2018 r.

