

Warszawa 1.08.2023

Prof. zw. dr hab. Hanna Litwińczuk
Uniwersytet Warszawski
Wydział Prawa i Administracji
Katedra Prawa Finansowego

Ocena rozprawy doktorskiej mgr Anny Justyńskiej pt. „Mechanizmy przeciwdziałające zjawisku unikania opodatkowania a ochrona praw podatników”

1. Wybór tematu, cel pracy , metoda badawcza.

Recenzowana rozprawa doktorska podejmuje tematykę badawczą bardzo istotną, nie tylko w aspekcie teoretycznym , ale i praktycznym. W literaturze przedmiotu istnieje dużo opracowań naukowych, zarówno monografii, jak i artykułów, których przedmiotem jest konstrukcja ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz innych instrumentów prawnych , których celem jest przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. Autorka przeprowadza także analizę tych instrumentów, ale pod kątem ich ingerencji w prawa podatnika. Jest to oryginalne podejście zasługujące na szczególną aprobatę, gdyż podatnik pozostaje zawsze słabszą stroną stosunku prawnopodatkowego, a jego prawa i wolności nie są dostatecznie chronione.

Celem pracy, przedstawionym we Wprowadzeniu, jest ocena najpowszechniej stosowanych rodzajów mechanizmów prawnych przeciwko unikaniu opodatkowania, znajdujących zastosowanie w obszarze opodatkowania podatkiem dochodowym pod kątem ich wpływu na prawa podatnika. Autorka zmierza do sformułowania takich postulatów dotyczących kształtu tych mechanizmów, aby doprowadzić do równowagi pomiędzy dążeniem do realizacji interesu publicznego, jakim jest wyeliminowanie, a przynajmniej ograniczenie unikania opodatkowania a poszanowaniem praw podatnika. Ponadto, przeprowadzone w pracy badania prowadzą również do ustaleń, w jakim zakresie możliwe jest takie kształtowanie systemu mechanizmów prawnych przeciwko unikaniu opodatkowania, które zapewnią będzie wyższy poziom poszanowania praw podatnika, niż wynikający z przepisów prawa unijnego, nakładających obowiązki wdrożenia do

wewnętrznego porządku prawnego państw członkowskich UE – w tym Rzeczypospolitej Polskiej – przepisów o określonej treści.

Uzupełniającym celem rozprawy jest również ocena, czy konieczność poszanowania praw podatnika w istocie może jeszcze stanowić skuteczny czynnik, ograniczający działania z obszaru przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Ponadto Autorka zastanawia się, czy współcześnie prawo do minimalizacji obciążeń podatkowych nie zostało w istocie zastąpione zasadą takiego układania biegu spraw przez podatnika, aby przyjąć wariant możliwie najwyższego opodatkowania. Ponadto Autorka zapowiada we Wprowadzeniu, że podejmie próbę stworzenia modelowego katalogu czynników, których uwzględnienie w korzystny sposób może wpłynąć na poziom poszanowania praw podatnika w ramach systemu mechanizmów prawnych przeciwko unikaniu opodatkowania. Podda także analizie zagadnienie, czy spośród dostępnych i stosowanych mechanizmów przeciwko unikaniu opodatkowania są takie, które zapewniają wyższy poziom poszanowania praw podatnika niż pozostałe. Mechanizmy te Autorka kategoryzuje następująco : 1) stosowanie wykładni prawa podatkowego 2) stosowanie klauzul ogólnych 3) stosowanie klauzul szczególnych 4) stosowanie przepisów prawnych zapewniających transparentność podatnika. Tak określony obszar badawczy zasługuje na wysoką ocenę.

Podstawową metodą badawczą zastosowaną w pracy jest metoda dogmatyczna, a w niezbędnym zakresie także metoda prawnooporównawcza.

2. Układ rozprawy. Struktura podziału treści.

Układ rozprawy jest przejrzysty i logiczny. Obejmuje on zagadnienia wstępne, sześć rozdziałów kończących się podsumowaniem oraz wnioski końcowe. We Wstępie Autorka określiła omówione już wyżej zagadnienia, takie jak **wybór tematu pracy, cele pracy i metodę badawczą**. **W pierwszym rozdziale** zatytułowanym „ **Unikanie opodatkowania – zakres znaczeniowy pojęcia**) „ Autorka dokonuje analizy pojęć , którymi posługuje się ustawodawca zarówno krajowy jak i unijny, judykatura oraz doktryna podatkowa w kontekście różnych form oporu podatkowego. Podejmuje próbę zdefiniowania pojęcia unikania opodatkowania oraz pojęć zbliżonych takich jak obejście ustawy podatkowej, obejście prawa podatkowego, nadużycie prawa podatkowego, agresywne planowanie podatkowe, uchylanie się od opodatkowania, planowanie podatkowe z uwzględnieniem aspektu krajowego i międzynarodowego. Wskazuje także na podstawowe mechanizmy przeciwdziałania unikaniu opodatkowania takie jak klauzula ogólna (GAAR),

klauzule szczególne (SAARs) oraz klauzule szczególne ogólnego celu oparte na przesłance braku uzasadnienia ekonomicznego czynności (TAARs). Rozważania w tym rozdziale mają charakter porządkujący siatkę pojęciową istotną dla pracy i oparte są na utrwalonych już poglądach doktryny polskiej i zagranicznej.

W drugim rozdziale zatytułowanym „**Zasadność przeciwdziałania unikaniu opodatkowania a system ochrony praw podatników**”, Autorka stawia sobie jako cel rozważań ustalenie, czy motywy przemawiające za koniecznością przeciwdziałania unikaniu opodatkowania uzasadniają dopuszczalność dokonywania szerokich ograniczeń w sferze praw, przynależnych podatnikowi oraz czy ingerencja w prawa podatnika, uzasadniona jest koniecznością przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, może być nieograniczona. Zastanawia się także, czy działania ukierunkowane na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania wpływają na treść prawa do minimalizacji obciążeń podatkowych. Autorka stoi na stanowisku, że prawo do minimalizacji obciążeń podatkowych nie stanowi już uzasadnienia dla dopuszczalności unikania opodatkowania, ale negowanie tego prawa uznaje za zbyt daleko idące. Należy się zgodzić z Autorką, że nieuznawanie prawa do minimalizacji obciążeń podatkowych jest równoznaczne z akceptacją reguły nakazującej podatnikowi takie układanie biegu swoich spraw, które prowadzi w danym przypadku do jak najwyższego opodatkowania, czyli obliuguje podatnika do wyboru wariantu czynności najbardziej nieefektywnego pod względem podatkowym. Dalej Autorka dowodzi, że konieczność przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, jakkolwiek zasadna nie może stanowić argumentu przemawiającego za dopuszczalnością nieograniczonej ingerencji w prawa podatników i postuluje poszukiwanie rozwiązań pozwalających na zachowanie równowagi zwłaszcza poprzez odwołanie się do zasady proporcjonalności oraz kryterium zdrowego rozsądku. Poszukiwaniu takich rozwiązań autorka poświęca dalsze rozważania.

W rozdziale trzecim zatytułowanym „**Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania a wykładnia prawa w świetle ochrony praw podatnika**” rozważania dotyczą możliwości przeciwdziałania unikaniu opodatkowania za pośrednictwem wyboru odpowiedniego rodzaju wykładni prawa. Autorka podnosi przede wszystkim problem odstąpienia od wykładni językowej na rzecz pozajęzykowych rodzajów wykładni, w przypadku gdy ta pierwsza jest dla podatnika korzystna, a także problem dopuszczalności wnioskowania *per analogiam* także na niekorzyść podatnika. Należy zgodzić się z Autorką, że interpretacja przepisów polegająca na poszukiwaniu zamiaru

ustawodawcy w obszarze wykraczającym poza językowe granice użytych w przepisie prawnym słów i zwrotów narusza równowagę pomiędzy poszanowaniem praw podatników – w szczególności zasady ochrony zaufania- a poszanowaniem wartości, uzasadniających przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania oraz może prowadzić do akceptacji zasady, aby podatnik wybrał w danym stanie faktycznym wariant najwyższego możliwego opodatkowania. Poruszony został także w tym kontekście problem wykładni *in dubio pro tributario* jako dyrektywy interpretacyjnej drugiego lub trzeciego stopnia. Zasada ta zdaniem Autorki, może pełnić rolę gwarantującą niewykraczanie poza granice językowe wykładni przy ustalaniu celu przepisu ustawy podatkowej i arbitralnego ustalenia tego celu w oderwaniu od tekstu ustawy podatkowej. Rozdział trzeci zamykają rozważania dotyczące przeciwdziałania unikaniu opodatkowania poprzez wykładnię przepisów prawa podatkowego w świetle zasady legalizmu. W tej kwestii Autorka dochodzi do wniosku, że w świetle tej zasady przyjęcie, że organy podatkowe uprawnione są do badania również racjonalności ekonomicznej podejmowanych przez podatnika działań bądź szacowania, w jakim stopniu podjęte przez niego działania odpowiadają projektowanej rzeczywistości ekonomicznej, bez jednoczesnego szczegółowego określenia zasad, według których ocena taka zostaje dokonana należy uznać za przejaw niedopuszczalnej rozszerzającej wykładni przepisów kompetencyjnych. Ostateczny i jak najbardziej uzasadniony wniosek jaki formułuje Autorka jest taki, że przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania za pośrednictwem działania wyłącznie z obszaru wykładni prawa oraz uznanie w szczególności ogólnej normy przeciwko unikaniu opodatkowania jako ustawowego superfluum nie jest uzasadnione. Dlatego też w kolejnych rozdziałach konsekwentnie przechodzi do analizy najpierw normy ogólnej, a następnie norm szczególnych przeciwko unikaniu opodatkowania pod kątem zachowania równowagi pomiędzy ochroną interesu publicznego, który realizuje przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania a poszanowaniem praw podatnika. Na szczególne podkreślenie zasługuje głęboka wiedza Autorki z zakresu wykładni prawa, przywołuje ona różne poglądy dotyczące istoty i granic wykładni prawa w ogólności oraz wykładni prawa podatkowego oraz w sposób dojrzały i pogłębiony komentuje je i prezentuje własne stanowisko.

W rozdziale czwartym zatytułowanym „**Mechanizmy prawne przeciwko unikaniu opodatkowania o ogólnym charakterze**” Autorka określa przede wszystkim czynniki, które jej zdaniem, są kluczowe dla zachowania równowagi pomiędzy dążeniem do skutecznej realizacji celów w postaci przeciwdziałania unikaniu opodatkowania a poszanowaniem praw podatników.

Są to : 1) właściwy kształt normatywny hipotezy normy prawnej; (2) jednolitość orzecznictwa; (3) gwarancje proceduralne, przysługujące podatnikom. Tym trzem czynnikom poświęcone są dalsze rozważania w tym rozdziale. Kształt normatywny hipotezy uznaje Autorka za czynnik , który w najwyższym stopniu wpływa na możliwość zachowania wspomnianej wyżej równowagi. Dlatego też przedmiotem pogłębionych rozważań uczyniła przesłanki, jakie z reguły zawiera taka hipoteza oraz relacje między nimi, w tym kolejność ich stosowania. Autorka stoi na stanowisku, że przesłanka sprzeczności z celem przepisu ustawy podatkowej oraz przesłanka działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej nie powinny być uznawane za współzależne, lecz powinny być rozpatrywane rozłącznie, co oznacza, że rozstrzygnięcie o wypełnieniu warunków do uznania jednej z przesłanek za spełnioną nie powinno automatycznie świadczyć o spełnieniu warunków, wynikających z drugiej z przesłanek i to niezależnie od występującej współzależnie przesłanki sztuczności czynności. Istnienie celów niepodatkowych równoważnych celom podatkowym, jak dowodzi Autorka, nie wyklucza istnienia motywu osiągnięcia korzyści podatkowych, ale może wykluczyć przesłankę sprzeczności z celem przepisu ustawy podatkowej, a to z kolei uniemożliwia stwierdzenie unikania opodatkowania. Ocena przesłanki działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej powinna być dokonywana przy uwzględnieniu czynników obiektywnych świadczących o sztucznym charakterze działań, podjętych przez podatnika. Brak motywów niepodatkowych podjęcia przez podatnika określonych działań nie powinien samodzielnie stanowić o uznaniu, że działania podatnika motywowane były wyłącznie bądź głównie względami podatkowymi. Motywy niepodatkowe podjęcia przez podatnika działań brane są pod uwagę dopiero w sytuacji, w której zidentyfikowane zostaną czynniki wpływające na rozstrzygnięcie o sztucznym charakterze działań podjętych przez podatnika. Są to ustalenia o doniosłym znaczeniu przy stosowaniu hipotezy ogólnej normy przeciwko unikaniu opodatkowania, które w praktyce stosowania prawa są źródłem wielu wątpliwości. Drugim zagadnieniem poddanym analizie w rozdziale czwartym jest strategia interpretacyjna. Autorka powraca w tej części wywodów do kwestii wykładni prawa podatkowego omówionych w rozdziale trzecim. Jednolita strategia interpretacyjna, która pozytywnie wpływa na zwiększenie przewidywalności rozstrzygnięcia i zwiększenie poziomu bezpieczeństwa prawnego podatnika powinna, zdaniem autorki, obejmować następujące elementy : 1) określać cel wykładni 2) katalog źródeł, na podstawie których ustalany jest cel przepisów materialnego prawa podatkowego 3)

uwzględniać argument z precedensu 4) uwzględniać zasadę *in dubio pro tributario*. Trudno się nie zgodzić z Autorką co do takiego rozumienia i znaczenia jednolitej strategii interpretacyjnej.

Trzeci czynnik wskazany przez autorkę służący osiągnięciu równowagi pomiędzy interesem publicznym a poszanowaniem praw podatnika to istnienie określonego katalogu gwarancji proceduralnych dla podatnika. Katalog ten powinien obejmować : (1) istnienie ciała opiniodawczego, wydającego opinie co do spełnienia przesłanek, warunkujących możliwość zastosowania przepisów klauzuli ogólnej (2) dopuszczalność stosowania przepisów klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania wyłącznie przez uprawniony do tego organ, z wyłączeniem możliwości stosowania tych przepisów w ramach zwykłej procedury podatkowej; (3) możliwość wnoszenia o uzyskanie specjalnej opinii zabezpieczającej, której wydanie gwarantuje podatnikowi, że w okolicznościach objętych tą opinią nie zostaną zastosowane przepisy klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania. Należy również zgodzić się w pełni ze stanowiskiem Autorki, że na gruncie polskiego systemu podatkowego, w którym za unikanie opodatkowania przewidziane są dotkliwe kary administracyjne, system mechanizmów prawnych przeciwko unikaniu opodatkowania o ogólnym charakterze , powinien zapewniać zwiększoną przewidywalność rozstrzygnięcia.

Rozdział piąty został zatytułowany „ **Klauzule szczególne przeciwko unikaniu opodatkowania**” koncentruje się na tych klauzulach szczególnych, które są zawarte w dyrektywie ATAD. Autorka uznaje, że niektóre z tych uregulowań są na tyle dyskusyjne z punktu widzenia ingerencji w prawa podatnika, że celowe byłoby poddanie ich badaniu przez TSUE pod kątem zgodności z unijnym prawem pierwotnym oraz fundamentalnymi prawami podstawowymi wynikającymi z KPP oraz EKPCz, a na gruncie prawa krajowego z przepisami o randze konstytucyjnej. Do tego czasu Autorka uznaje za zasadne, aby ich implementacja spełniała wyłącznie minimalny standard przewidziany Dyrektywą. Za celowe uznaje także monitorowanie wpływu tych przepisów na prowadzenie działalności gospodarczej.

W rozdziale szóstym zatytułowanym „ **Mechanizmy prawne zapewniające transparentność podatkową podatników**” Autorka dokonuje klasyfikacji tych instrumentów na : (1) mechanizmy transparentności podatnika względem administracji podatkowej w ramach wewnętrznego porządku prawnego; (2) mechanizmy transparentności podatnika względem administracji podatkowej w ramach procedur międzynarodowej wymiany informacji w sprawach podatkowych; (3) mechanizmy transparentności podatnika względem społeczeństwa i kolejno je omawia.

Najwięcej uwagi poświęca przepisom o raportowaniu schematów podatkowych jako w wysokim stopniu ingerujących w obszar poszanowania praw podatnika. W zakresie międzynarodowej wymiany informacji Autorka wskazuje na czynniki, które mogą wpłynąć na zwiększenie poszanowania praw podatnika takie jak przyznanie podmiotom, których informacje, podlegać mogą przekazaniu określonych gwarancji proceduralnych, dopuszczalność odmowy przekazania informacji, objętych tajemnicą zawodową, szczegółowe uregulowanie w przepisach prawa zasad dopuszczalności wykorzystywania informacji, pozyskanych w sposób niezgodny z prawem. Propozycje te należy uznać za słuszne, podobnie jak postulat zabezpieczenia poszanowania w szczególności takich praw jak prawo do bycia poinformowanym o złożonym wniosku o udzielenie informacji, bądź o zamiarze przekazania informacji oraz prawo do uczestnictwa w postępowaniu w sprawie wymiany informacji, w tym do kontroli sądowej zasadności wniosku o udzielenie informacji. Słusznie zwraca także Autorka uwagę na ingerencję w prawa podatnika w przypadku podawania do publicznej wiadomości istotnych informacji na jego temat.

3. Merytoryczna treść rozprawy. Wnioski końcowe.

Treść rozprawy to przede wszystkim wnikliwa, skrupulatna i rzeczowa analiza mechanizmów przeciwko unikaniu opodatkowania pod kątem ich ingerencji w prawa podatnika. Bogata treść rozprawy świadczy o dużym zasobie wiedzy prawniczej autorki, w tym także problemów wykładni prawa podatkowego. Dążąc konsekwentnie do realizacji zamierzonego celu badawczego Autorka poruszyła wiele interesujących kwestii już wyżej skomentowanych. Trudno polemizować z wnioskami Autorki, gdyż są oparte na wnikliwej i prawidłowej analizie jurydycznej treści przepisów antyabuzyjnych.

Należy zatem stwierdzić, że Autorka zrealizowała zamierzony cel badań, określony we Wstępie rozprawy, a sformułowane przez nią wnioski są trafne i przekonująco uzasadnione. Waler tej rozprawy nie sprowadza się jednak tylko do wykazania słuszności tez autorki. Na wysoką ocenę zasługuje także posługiwanie się przyjętą metodą badawczą, a także warsztat naukowy. Pod względem metodologicznym rozprawa jest wzorowa.

Ocena treści rozprawy i wniosków w niej zawartych, jak wskazano już wyżej, jest niewątpliwie pozytywna. Można jednak wskazać także na pewne mankamenty. Praca jest bardzo obszerna liczy bowiem ponad 400 stron. Wprawdzie Autorka starała się bardziej szczegółowe wywody lub objaśnienia umieszczać w przepisach, jednakże dążenie do większej syntezy na pewno ułatwiłoby

śledzenie wywodów Autorki. Nawet podsumowania każdego rozdziału są z reguły bardzo obszerne. Poza tym bardziej syntetyczne ujęcie niektórych zagadnień pozwoliłoby jej na uwzględnienie niektórych istotnych kwestii. Analizę norm szczególnych przeciwko unikaniu opodatkowania Autorka zasadniczo ograniczyła tylko do tych z nich, które zostały zawarte w dyrektywie ATAD. Tymczasem można zaobserwować tendencję, że ustawodawca krajowy mając do dyspozycji ogólną normę przeciwko unikaniu opodatkowania, z którą związane są pewne gwarancje procesowe dla podatnika oraz obowiązki organów podatkowych do udowodnienia jej przesłanek coraz częściej ucieka się do klauzul szczególnych, które są oparte na niepodważalnym domniemaniu unikania opodatkowania, automatyzmie pozbawiania korzyści podatkowych, a także przesłankach zawierających nieostre pojęcia, których wykładnia nasuwa poważne problemy. Przykładami takich norm są chociażby art.7 ust.3 pkt 7 u.p.d.o.p., art.7 ust.1 u.p.d.o.p. (wyodrębnienie w podatku dochodowym od osób prawnych dwóch źródeł przychodów), art.15 e u.p.d.o.p. (uchylony z końcem 2021 r.), który limitował koszty uzyskania przychodów związane z nabyciem przez podatnika usług niematerialnych czy art. 12 ust.4 pkt 12 u.p.d.o.p. (jego odpowiednik w u.p.d.o.f. to art.24 ust.8 db) który ogranicza możliwości skorzystania z neutralnego reżimu podatkowego przy restrukturyzacjach. W przypadku tych regulacji o ich antyabuzyjnym celu można dowiedzieć się dopiero z uzasadnienia projektu ustawy, w którym projektodawca wskazuje pewien zidentyfikowany schemat unikania opodatkowania, do którego zwalczania ma posłużyć wprowadzana regulacja. O ile w przypadku klauzuli ogólnej czy „małych” klauzul podatnik ma możliwość dowiedzenia, że dokonane przez niego czynności zostały przeprowadzone z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych i klauzule te nie mają zastosowania, o tyle wskazane wyżej przepisy szczególne zakładają pewne domniemanie unikania opodatkowania, które nie może być obalone. Ponadto regulacje te posługują się niejasnymi przesłankami lub kreują nowe problemy interpretacyjne. Natomiast jeśli oparte są nawet na nie budzących wątpliwości przesłankach, to automatyzm odebrania korzyści podatkowej może okazać się nieuzasadnioną z gospodarczego punktu widzenia przeszkodą dla dokonania istotnych dla przedsiębiorstw transakcji. Przepisy szczególne przeciwko unikaniu opodatkowania, które nie są oparte na przesłankach analogicznych do tych, które występują w klauzuli ogólnej i „małych” klauzulach powinny dawać podatnikom większą przewidywalność ich zastosowania w porównaniu z tymi klauzulami, natomiast sposób konstruowania tych przepisów nie przyczynia się w żadnym razie do większej pewności prawa. Dlatego też omówienie tego typu regulacji z punktu widzenia ochrony

praw podatnika byłoby także interesujące. Autorka zdaje się dostrzegać ten problem, gdyż w ostatnim zdaniu Zakończenia stwierdza, że system mechanizmów prawnych przeciwko unikaniu opodatkowania nie powinien stanowić remedium na wszelkie „nieścisłości” systemu opodatkowania podatkiem dochodowym, pełniąc tym samym funkcję naprawczą. Szkoda jednak, że właśnie to stwierdzenie nie zostało w pracy bardziej rozwinięte, gdyż kolejne nowelizacje podatków dochodowych potwierdzają je.

Powyższe uwagi są wynikiem inspiracji rozważaniami Autorki i w żadnym razie nie umniejszają mojej wysokiej oceny pracy tak pod względem merytorycznym, jak i formalnym.

4. Wykorzystanie źródeł, opracowanie redakcyjne

Na podkreślenie zasługuje imponująca bibliografia, jest ona nie tylko bardzo obszerna w sensie ilości powołanych pozycji, ale też starannie dobrana. W pracy obszernie wykorzystane zostało także orzecznictwo sądowe: Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, sądów polskich oraz krajowych sądów zagranicznych. Strona dokumentacyjna rozprawy zasługuje na bardzo wysoką ocenę. Także opracowanie redakcyjne jest bardzo staranne.

5. Konkluzje

Przechodząc do ogólnej oceny trzeba stwierdzić, że rozprawa doktorska Pani mgr Anny Justyńskiej zasługuje na wysoką ocenę zarówno ze względu na podjęty temat, sposób jego ujęcia, jak i sformułowane wnioski. Jest to opracowanie o poważnej wartości naukowej, wzorowe pod względem metodologicznym, o dużym ładunku intelektualnym.

O wartości ocenianej rozprawy przesądzają następujące okoliczności. Po pierwsze, jest to najbardziej obszerne i zarazem najbardziej kompleksowe opracowanie dotyczące tytułowej problematyki. Po drugie, Autorka łączy głęboką wiedzę w zakresie teorii prawa podatkowego, zwłaszcza jego wykładni ze znakomitą warsztat naukowym. Oceniana rozprawa jest pracą dojrzałą i merytorycznie wartościową i należy ją uznać za wyróżniającą rozprawę doktorską.

Konkludując, rozprawa doktorska Pani mgr Anny Justyńskiej spełnia warunki stawiane przez ustawę z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz.U. Nr 65, poz.595 ze zm.), stanowiąc oryginalne rozwiązanie problemu naukowego i wykazując jednocześnie ogólną wiedzę teoretyczną Autorki w zakresie prawa podatkowego oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

W związku z powyższym całkowicie uzasadnione będzie dopuszczenie Pani mgr Anny Justyńskiej do dalszych stadiów postępowania w sprawie nadania jej stopnia doktora nauk prawnych .

dotychczas