

Dr hab. Hanna Filipczyk
Katedra Prawa Podatkowego
Wydział Prawa
Uniwersytet w Białymstoku

Warszawa, 13 lipca 2021 r.

**Recenzja rozprawy doktorskiej Pana mgr. Andrzeja Pałysa
pt. „System nadzoru horyzontalnego w świetle ekonomicznej analizy prawa”**

Na prośbę Komisji Uniwersytetu Łódzkiego do spraw stopni naukowych w dyscyplinie nauki prawne przedstawiam recenzję rozprawy doktorskiej Pana mgr. Andrzeja Pałysa pt. System nadzoru horyzontalnego w świetle ekonomicznej analizy prawa (ss. 230).

I. Wybór tematu rozprawy

Rozprawa doktorska dotyczy problematyki programów poprawnego rozliczenia opartego na współpracy (*cooperative compliance*; w pracy nazywanych, na wzór pionierskiego programu holenderskiego, systemami nadzoru horyzontalnego – *horizontal monitoring*). W Polsce rozwiązanie takie jest od 2020 r. wdrażane pod postacią tzw. Programu Współdziałania między największymi podatnikami a administracją skarbową. Stosowanie programów czy systemów należących do tej rodziny jest przejawem obserwowanego na świecie od kilku dekad trendu transformacji modelu relacji między organami podatkowymi a podatnikami – przejścia od modelu „nakazu i kontroli” (*command and control*) ku modelowi „usługowemu” (*service for clients*). Trend ten zdecydowanie zasługuje na naukowe opracowanie.

Rozprawa jest nowatorska, ponieważ system nadzoru horyzontalnego zostaje w niej ujęty z perspektywy ekonomicznej analizy prawa – czego dotychczas nie uczyniono. O ile bowiem zarówno zagraniczne, jak polskie doświadczenia z wdrożenia i funkcjonowania programów poprawnego rozliczenia opartego na współpracy były już przedmiotem publikacji (zob. np. K. Bronżewska, *Cooperative Compliance: A New Approach to Managing Taxpayer Relations*, IBFD 2016, a także aktualizowane komentarze do Działu IIB ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm. i zapowiadane publikacje książkowe), o tyle refleksja na ich temat ani nie była osadzona w konkretnym nurcie badawczym (w tym nie była prowadzona w duchu *law and economics*), ani podejmowana z taką teoretyczną głębią, z jaką uczynił to Autor.

Idąc za terminologicznym rozstrzygnięciem Autora, w tej recenzji piszę o systemie lub systemach nadzoru horyzontalnego.

II. Metodologia i tezy rozprawy

Autor ujmuje problematykę systemów nadzoru horyzontalnego z perspektywy ekonomicznej analizy prawa i komparatystyki prawnej. Zwłaszcza wykorzystanie dorobku

ekonomicznej analizy prawa w omawianym obszarze prawa podatkowego stanowi o wartości tej pracy i o jej nowatorstwie. Charakter systemów nadzoru horyzontalnego czyni je instytucją prawną stworzoną wręcz do poddania badaniu przy użyciu metod tej dziedziny – sposobność tę Doktorant znakomicie wykorzystuje.

Jego szczegółowe metodologiczne wybory i założenia przedstawię później; tu pragnę wskazać, że wykazuje się on rzadką świadomością metodologiczną. To, co inni autorzy często „załatwiają” krótkim stwierdzeniem o prowadzeniu badania prawnoporównawczego, u Doktoranta stało się przedmiotem dojrzałego namysłu i uargumentowanego wyboru. Doktorant niewątpliwie widzi głębię zagadnień metodologicznych.

Mankamentem rozprawy jest natomiast to, że nie określono w niej w sposób ścisły (precyzyjny) celu badawczego oraz hipotez, które w toku badania mają podlegać sprawdzeniu (weryfikacji), względnie tez, których prawdziwości Doktorant chce dowieść. Wydaje się też, że cel ten i tezy są w pewnym stopniu kształtowane na bieżąco, wykuwają się w toku rozważań – co w niektórych przypadkach powoduje, że tekst rozprawy meandruje. Rozsiane w tekście uwagi na temat celu i tezy pracy nie są też całkowicie spójne.

Na wstępie (w pierwszym akapicie rozprawy) Doktorant stwierdza, że „[p]raca poświęcona jest analizie zmiany obowiązującego w obszarze nauk prawnych paradygmatu dotyczącego relacji organów skarbowych i podatników”. Jest jasne, że cel pracy i jej przedmiot jest jednak faktycznie węższy; toteż już na końcu tego samego akapitu stwierdza się, że „[j]ako przedmiot analizy wybrano, będącą przykładem zmiany paradygmatu w relacjach organów skarbowych z podatnikami, koncepcję systemu nadzoru horyzontalnego” (s. 5). Niestety nie sprecyzowano w tym miejscu, pod jakim względem (w jakich aspektach) przedmiot ten będzie analizowany, nie sformułowano także hipotez badawczych.

W treści rozprawy można spotkać incydentalnie kilka innych określeń jej celu (np. twierdzi się, że „celem rozprawy jest zidentyfikowanie czynników wpływających na sukces implementacji systemu nadzoru horyzontalnego, ze szczególnym uwzględnieniem sytuacji Polski” – s. 95, przypis 319), lecz przede wszystkim jej – prawdopodobnie – główną tezę. Teza ta głosi, że zmiana paradygmatu relacji między organami podatkowymi a podatnikami „jest wywoływana niemożliwością długoterminowego utrzymywania wysokich kosztów transakcyjnych generowanych przez funkcjonowanie relacji konfrontacyjnych” (s. 46 rozprawy). Podobnie, w innym miejscu Doktorant stwierdza, że „[c]elem niniejszej rozprawy doktorskiej jest potwierdzenie, że rozwiązania podatkowe stworzone w oparciu o nowy paradygmat relacji organów skarbowych z podatnikami pozwalają na obniżenie wysokich kosztów transakcyjnych tradycyjnego, konfrontacyjnego modelu tej relacji” (s. 185; zob. także parafraza tejże tezy na s. 210 i 213).

Teza tej lub podobnej treści, formułowana w nawiązaniu do tzw. „twierdzenia” Coase’a, przewija się w rozważaniach i to ona stanowi ich główną oś.

Na pochwałę zasługuje staranne zdefiniowanie używanych w rozprawie doktorskiej pojęć. Nasuwa się przy tym jedna uwaga dotycząca zagadnienia z pogranicza terminologicznych i rzeczowych. Chodzi mianowicie o powszechnie używane w rozprawie określenie „organy skarbowe”, zamiast z prawnego punktu widzenia poprawnego określenia „organy podatkowe”. Moim zdaniem uchybienie to, chociaż ewidentne, jest jednak trzeciorzędne – tego rodzaju sprawy nie powinny przysłaniać treści rozprawy doktorskiej ani jej walorów.

III. Struktura (kompozycja) rozprawy

We wstępie (nieoznaczonym jednak jako wstęp i nieujęty w spisie treści) Doktorant zawarł ogólną charakterystykę systemu nadzoru horyzontalnego oraz zapowiedź ekspozycji i obrony głównej tezy pracy (rekonstruowanej z całokształtu rozważań), tj. opartej na twierdzeniu Coase'a tezy, że zmiana paradygmatu relacji między organami podatkowymi a podatnikami, wyrażająca się między innymi we wdrażaniu systemów monitoringu horyzontalnego, jest podyktowana wolą zmniejszenia kosztów transakcyjnych związanych z kontrolą podatników. Przedstawił także plan pracy poprzez rozpisaną na poszczególne rozdziały zapowiedź przebiegu przyszłych rozważań.

Praca dzieli się na pięć rozdziałów, poświęconych kolejno: zmianie paradygmatu relacji organów podatkowych i podatników z perspektywy relewantnych koncepcji filozofii prawa, ekonomii i psychologii ekonomicznej (rozdział 1); ekonomii kosztów transakcyjnych i komparatystyce prawnej w obszarze prawa podatkowego, jako oferującym narzędzia badawcze użyte do identyfikacji przyczyn zmian paradygmatu (rozdział 2); analizie prawno-porównawczej systemów nadzoru horyzontalnego w wybranych państwach (rozdział 3) oraz przyczynom zmiany paradygmatu w relacji organów podatkowych i podatników w ujęciu ekonomicznej analizy prawa (rozdział 4). Pracę zamyka rozdział 5, w którym przedstawiono wnioski i obszary dalszych badań.

Taka struktura pracy zasadniczo jest przejrzysta i podyktowana zamierzeniami badawczymi. W konsekwencji nie budzi ona zastrzeżeń. Pewne wątpliwości budzi natomiast ilościowy rozkład treści pomiędzy poszczególnymi rozdziałami – o czym będzie mowa poniżej.

IV. Treść rozprawy

Rozdział pierwszy (s. 12 i nast.) stanowi kompetentne, przemyślane i głębokie omówienie koncepcji z dziedziny psychologii ekonomicznej, ekonomii i teorii prawa, które pozwalają opisać i zrozumieć zachodzącą zmianę paradygmatu relacji między organami podatkowymi a podatnikami. Dobór koncepcji i teorii jest trafny, a ich prezentacja klarowna i oparta na właściwych źródłach. Ich prezentacja jest także twórcza – czego świadectwem jest np. udana moim zdaniem próba połączenia modelu „równi pochyłej” E. Kirchlera z prawem malejącej użyteczności krańcowej (s. 19-21).

To, czego być może brak w tym rozdziale, to próba przeprowadzenia syntezy przedstawionych koncepcji. Koncepcje te pochodzą z różnych dyscyplin (nie wydaje się trafne wiązanie ich wszystkich z filozofią prawa – por. s. 2 i s. 6-7 rozprawy) i ujmują rzeczywistość relacji między organami podatkowymi a podatnikami z różnych perspektyw i w różnych aspektach. Cenne byłoby wyjaśnienie przez Doktoranta, jak koncepcje te mają się do siebie. W konsekwencji, gdy rozdział drugi zostaje otwarty stwierdzeniem, iż „przedstawione w rozdziale pierwszym koncepcje z obszaru teorii prawa składają się na nowy paradygmat relacji organów podatkowych z podatnikami” (s. 46 rozprawy), nie wiadomo, o jakie „składanie się” chodzi. Czy koncepcje te są względem siebie komplementarne (uzupełniają się), czy też mają swoją część wspólną (iloczyn) – a jeśli tak, jakie tezy bądź ustalenia należą do tej części wspólnej, tworząc ich wspólny mianownik? Dobrym pomysłem mogłoby się okazać również wzbogacenie charakterystyki systemu nadzoru horyzontalnego,

przedstawionej w ostatnim podrozdziale tego rozdziału, o wskazanie odpowiedniości (przystawalności) między elementami jego konstrukcji a poszczególnymi, przedstawionymi wcześniej koncepcjami.

Intrygująca jest uwaga dotycząca modelu Selznicka i Noneta, zgodnie z którą na etapie prawa responsywnego „(...) modyfikacji ulega (...) definicja zgodności prawnej. Nie zakłada ona już pozostawania w pełnej zgodności z przepisami prawa, ale, w niektórych przypadkach, uznaje za wystarczające osiągnięcie celów stawianych podmiotom prawa przez ustawodawcę” (s. 35). Zgadając się z tym odczytaniem modelu, należy zapytać, jak ma się ta uwaga do systemu nadzoru horyzontalnego w ogóle i do jego polskiego wydania, to znaczy o to, czy polski ustawodawca (i polskie organy podatkowe) rzeczywiście w ten sposób postrzegają cele tego systemu. Na tym przykładzie widać moim zdaniem, jak owocne mogłoby się okazać odniesienie omawianych koncepcji bezpośrednio do systemu nadzoru horyzontalnego.

Nasuwa się jeszcze jedna wątpliwość: podrozdział 1.7 zatytułowany „Pewność podatkowa jako motywacja podatników do zachowania zgodności podatkowej” jest wprawdzie merytorycznie poprawny, ale w mojej ocenie niezupełnie pasuje do rozdziału, w którym mają być prezentowane koncepcje stanowiące teoretyczną podstawę zmiany paradygmatu, o której mowa. Co więcej, ponieważ zostało w nim zaprezentowane głównie stanowisko Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), to, co z niego istotne, bez szkody mogłoby zostać przeniesione do jednego z dwóch kolejnych podrozdziałów.

Rozdział drugi (s. 46 i nast.) jest poświęcony prezentacji narzędzi (metod) wybranych do analizy systemu nadzoru horyzontalnego i uzasadnieniu ich wyboru. Prezentacja ta i uzasadnienie odbywają się na tle omówienia ekonomii kosztów transakcyjnych w zastosowaniu do prawa podatkowego (s. 46-67) i metod badawczych w komparatyście prawnej prawa podatkowego (s. 67-76).

Na uwagę zasługuje świetna, oparta na licznych źródłach, analiza kluczowego dla rozprawy pojęcia kosztów transakcyjnych, wraz z rozpoznaniem, że koszty funkcjonowania systemu podatkowego ponoszone przez podatników i związek publicznoprawny (działający przez organy podatkowe) stanowią kategorię takich kosztów (s. 52) oraz omówieniem metodologicznych kwestii szacowania ich poziomu (s. 54 i nast.). Zastanawia jednak nieco, dlaczego Autor decyduje się na zastosowanie metody analizy komparatystycznej kosztów transakcyjnych, postulowanej przez O. Williamsona, w sytuacji, gdy zarazem poddaje ją dość zdecydowanej krytyce (por. s. 57).

Nie jest dla mnie także zupełnie jasne, czy omówienie kosztów transakcyjnych systemu podatkowego (s. 57-67) rzeczywiście powinno zostać zawarte w rozdziale 2, którego celem jest tylko przygotowanie narzędzi badawczych, czy też raczej w rozdziale 4, w którym narzędzia te zostają użyte. Przegląd literatury na ten temat nie prowadzi zresztą do wniosku o istnieniu jednej lub dominującej kategoryzacji takich kosztów, co Autor słusznie odnotowuje.

Z kolei po przedstawieniu dostępnych narzędzi badawczych z zakresu komparatystryki prawnej Autor decyduje się na zastosowanie metody opracowanej przez A. Infanti, dobrze przy tym uzasadniając ten wybór. Mimo dużych walorów poznawczych tego rozdziału nie sposób nie zadać pytania o zasadność prezentacji szeregu metod analitycznych, z których większość nie zostaje ostatecznie wybrana przez Autora, a także szeregu kontrowersji metodologicznych, które same w sobie ciekawe, niewiele jednak wnoszą do głównego nurtu rozważań. O ile omówienie koncepcji kosztów transakcyjnych, choć częściowo także

dygresyjne, może „bronić się” centralnym położeniem pojęcia tych kosztów wobec tematu pracy, o tyle szerokie omawianie metod komparatystyki prawnej wydaje się zbędne.

Należy oczywiście ponownie podkreślić i docenić świadomość metodologiczną Doktoranta. Wystarczające byłoby jednak przedstawienie tej metody, na której zastosowanie się zdecydował. Tematem tej pracy nie jest przecież żadne zagadnienie metodologii badań naukowych w obszarze prawa – toteż metoda stanowi narzędzie badania, a nie jej przedmiot. Wydaje się, że zainteresowania doktoranta częściowo go tu „uwiodły”, przez co zoczył z drogi rozważań.

Przechodząc do rozdziału trzeciego (s. 79 i nast.), wkraczamy w zasadniczą część rozprawy. W rozdziale tym zostało przeprowadzone badanie prawno-porównawcze systemów nadzoru horyzontalnego: najpierw według modelu opartego na dokumentach OECD (w tym dotyczących tzw. ram nadzoru podatkowego), potem – w wybranych państwach OECD: Holandii, Wielkiej Brytanii, Szwecji, a także uzupełniająco Danii i Słowenii. Wybór tych właśnie państw został przekonująco uzasadniony.

Badanie przeprowadzono w trzech etapach, podyktowanych wybraną metodą: opisowym, informacyjnym oraz eksploracyjnym. W ramach etapu informacyjnego przeprowadzono ich analizę porównawczą, ujętą w postaci tabelarycznej (s. 140-147). Celnie i starannie wyróżnienie 48 kategorii pozwoliło na treściwe, syntetyczne ujęcie cech poszczególnych systemów w ich zestawieniu, uwydatniającym zarówno podobieństwa, jak i różnice. To zestawienie jest niewątpliwie jednym z cennych, oryginalnych ustaleń recenzowanej rozprawy. Badanie przeprowadzone w tym rozdziale jest znakomite. Autor nie zatrzymał się bowiem na etapie prostego opisu – dokonał pogłębionej analizy przedstawionych systemów.

Jest uderzające, jak niewielka jest kwantytatywna zgodność przedstawionych systemów nadzoru horyzontalnego pod zanalizowanymi względami – zgodność ta występuje w 5 kryteriach na 48, w tym takich również, które nie wydają się istotne czy definicyjne, tj. nie należą do ani nie wyrażają istoty systemu (jak np. to, że „administracja skarbowa zgłasza problemy z zasobami ludzkimi” – kryterium ostatnie). Zasadne jest w takim razie pytanie, co sprawia, że wszystkie te instytucje można uznać za „wydania” czy warianty nadzoru horyzontalnego (o ile można). Na pytanie to Doktorant celnie odpowiada, wskazując na istotne podobieństwa między systemami (s. 148). Interesujące i kuszące byłoby zastosowanie tu także kategorii wittgensteinowskiego „podobieństwa rodzinnego” – nie jako konkurencyjnej, a komplementarnej względem tradycyjnej analizy kryterialnej. Również przy użyciu tego pojęcia można wyjaśnić przynależność wszystkich omówionych systemów do „rodziny” nadzoru horyzontalnego.

W tak zwanym etapie eksploracyjnym badania Doktorant dokonuje – jak sam pisze – „krytycznej oceny” różnic i podobieństw między systemami w celu wywiedzenia wniosków dotyczących jego kluczowych elementów. W ramach tego etapu ustala korzyści i koszty z wdrożenia takiego systemu oraz czynniki ryzyka wiążące się z jego wdrożeniem. Ta część zawiera zespół uwag i spostrzeżeń o kapitalnym znaczeniu dla szans powodzenia systemu (programu), także w warunkach polskich. To, co można natomiast wytknąć, to – co do zasady, tzn. z wyjątkami (zob. np. uwagi nt. Wielkiej Brytanii na s. 157 i 158, Szwecji na s. 159, Danii w przypisie 452 na s. 163-164) – niewidoczność związków tych uwag i spostrzeżeń z wcześniej przeprowadzonym badaniem. Cenne byłoby wskazanie, czy

wymienione korzyści, koszty i czynniki ryzyka są tymi, których spodziewali się organizatorzy i uczestnicy przedstawionych wcześniej systemów nadzoru horyzontalnego, czy może tymi, które rzeczywiście wystąpiły bądź zmaterializowały się przy ich wdrażaniu, może zaś między doświadczeniami w Holandii, Wielkiej Brytanii i Szwecji a katalogiem korzyści, kosztów i czynników ryzyka zachodzi inna jeszcze, niewyartykułowana a ważna, relacja. Niezależnie od tego zastrzeżenia, trzeba uznać samo sformułowanie tych katalogów (które w takim razie należy uznać zasadniczo za wynik swobodnej samodzielnej refleksji Autora) za wkład zdecydowanie wartościowy. Dotyczy to zwłaszcza analizy czynników ryzyka niepowodzenia implementacji systemu nadzoru horyzontalnego, w tym tych powstających po stronie urzędników (s. 154-171).

Nie uchodzi mojej uwadze, że nie został wyjaśniony związek rozważań prowadzonych w rozdziale trzecim (w szczególności w etapie eksploracyjnym) ze zrekonstruowanymi powyżej: celem i główną tezą rozprawy. Sądzę, że rozważania te „zasługują” na tezę lub tezy odrębne od wiodącej, zgodnie z którą zmiana paradygmatu relacji między organami podatkowymi a podatnikami jest spowodowana kosztami transakcyjnymi. Teza taka lub tezy powinny zostać wyartykułowane – jeżeli praca ta miałaby ukazać się drukiem (czego skądinąd jest warta), brak ten powinien zostać uzupełniony.

W kolejnym podrozdziale (s. 171 i nast.) przedstawiono system nadzoru horyzontalnego w Polsce według projektu nowej ordynacji podatkowej przygotowanego przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego (KKOPP) oraz w jego ostatecznym kształcie legislacyjnym (według regulacji zawartej w rozdziale IIB O.p.). Nie jest oczywista przydatność analizowania propozycji KKOPP, w sytuacji, gdy ta ma obecnie znaczenie jedynie historyczne (prawem stał się projekt pochodzący z Ministerstwa Finansów); tym mniejsza zdaje się użyteczność rozważań np. o tzw. zasadzie współdziałania (w obszernym przypisie nr 508) oraz pozostałych niewładczych formach działania organów podatkowych według projektu KKOPP (s. 172-173). Zamiast tej prezentacji warto byłoby w mojej opinii odnieść regulację ustawową Programu Współdziałania do wcześniej ustalonego katalogu korzyści, kosztów i czynników ryzyka wiążących się z wdrożeniem systemu nadzoru horyzontalnego – po to, by dokonać oceny tej regulacji z ich perspektywy. Podobnej relacji nie nawiązano, w czego konsekwencji podrozdział 3.5 „System nadzoru horyzontalnego w Polsce” pozostaje dość luźno związany z głównym tokiem rozważań.

Na odnotowanie zasługuje ciekawy pomysł zastosowany w rozdziale trzecim: nakreślenie kontekstu kulturowego dla systemu nadzoru horyzontalnego w poszczególnych państwach, przy użyciu kilku wskaźników (Power Distance Index, Masculinity vs. Femininity Index, World Values Survey Index i Corruption Perceptions Index). Co frapujące, wartości tych wskaźników wcale nie wyjaśniają, dlaczego w Holandii i Wielkiej Brytanii implementacja systemu zakończyła się sukcesem, a w Szwecji – fiaskiem. Mimo to rola czynników kulturowych wydaje się tu przemożna – potwierdzenie lub zaprzeczenie tej intuicyjnej tezy mogłoby stać się przedmiotem odrębnego badania.

W rozdziale czwartym (s. 185 i nast.) przeprowadzono ocenę kosztów transakcyjnych relacji organów podatkowych i podatników w ujęciu porównawczym: w klasycznym systemie „nakazu i kontroli” oraz w systemie monitoringu horyzontalnego. Jak twierdzi Autor, rosnące koszty transakcyjne „utrzymywania mechanizmów nadzorczych i konfrontacyjnych” są przyczyną zmiany w relacjach między organami podatkowymi a podatnikami, której przykładem jest właśnie wdrożenie systemu nadzoru horyzontalnego (s. 185). Proponuje



zatem zastosować twierdzenie Coase'a do rzeczywistości podatkowej – co wymaga potraktowania organów podatkowych i podatników jako uczestników swego rodzaju „rynku”. Moim zdaniem jest to próba tyleż odważna, co udana.

Zgodnie z wcześniejszą swoją zapowiedzią, wyrażoną w drugim rozdziale, Autor działa zgodnie z postulatami O. Williamsona i dokonuje porównawczego oszacowania kosztów obu modeli – tym, co porównywane, są koszty rozliczenia podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych w wariantcie dotychczasowym oraz w systemie nadzoru horyzontalnego (koszty efektywności, koszty administracyjne i koszty zachowania zgodności) w dwuletnim okresie rozliczeniowym. Uważam, że Doktorant trafnie zidentyfikował i opisał koszty – można jedynie zastanawiać się, czy decydenci w Ministerstwie Finansów i Krajowej Administracji Skarbowej są świadomi ponoszenia wszystkich wskazanych w rozprawie doktorskiej kosztów działania w tradycyjnym modelu i czy podejmują próby ich kwantyfikacji. Mankamentem jest kwalitatywny i po części spekulatywny charakter rozważań; nie jest to jednak mankament zawiniony przez Doktoranta, raczej pochodna braku badań empirycznych pozwalających określić poziom kosztów (jak się wydaje, także badań zagranicznych). Mam także wątpliwość, czy zasadne jest „krzyżowe” porównywanie kosztów: kosztów tradycyjnego podejścia do podatnika w Polsce oraz funkcjonowania nadzoru horyzontalnego w ogólnym jego modelu (z uwzględnieniem zwłaszcza rozwiązań w Holandii i Wielkiej Brytanii). Doktorant wyjaśnia, dlaczego nie zapewnił jednorodności jurysdykcji i nie „użył” polskiego programu współdziałania, powołując się na „specyficzność polskiej propozycji” (zob. przypis 524 na s. 186). Nie jestem przekonana o trafności takiego wyboru, nie został on także w mojej ocenie wystarczająco dobrze uzasadniony.

W tymże rozdziale czwartym uzupełniająco system monitoringu horyzontalnego rozważono także w świetle teorii gier i kontraktów relacyjnych (s. 203 i nast.). Mam w tym względzie wrażenie swoistego *embarras de richesse* – teorie te i ich zastosowanie do systemu nadzoru horyzontalnego nie zostały dostatecznie wyeksplikowane, a jedynie zasygnalizowane. Miejsce na wspomnienie o nich znalazłabym raczej w rozdziale końcowym, tam, gdzie wskazuje się kierunki dalszych badań.

Zakładając, że przynajmniej większość kosztów działania w tradycyjnym modelu są to koszty uświadamiane przez decydentów, za uprawdopodobnioną można uznać postawioną przez Doktoranta tezę, że wymiar tych kosztów skłania ich do poszukiwania rozwiązań alternatywnych wobec modelu tradycyjnego. W ten sposób metodą rozumowania redukcyjnego zjawisko przejścia do partycypacyjnych metod prawa responsywnego może zostać wyjaśnione przez swoją przyczynę.

Rozpatrywaną tezę można traktować jako opartą na założeniu racjonalności podmiotów działających na swoistym „rynku” organów podatkowych i podatników. Co stanie się, gdy założenie racjonalności uchylić – zamiast niego zadając pytania empiryczne? Czy rzeczywiście koszty funkcjonowania tradycyjnego modelu relacji z podatnikami są przez polskich decydentów dostrzegane – czy taka była ich motywacja do wdrożenia Programu Współdziałania? To można byłoby sprawdzić, sięgając do dokumentów dających wgląd w tę motywację (takich jak np. uzasadnienie projektu nowelizacji wprowadzającej rozdział IIB O.p., dokumenty z procesu legislacyjnego, dotyczące Programu Współdziałania dokumenty zamieszczone na stronie internetowej Ministerstwa Finansów itp.), być może również przeprowadzając wywiady z decydentami w Ministerstwie Finansów.

Nasuwa się tu dodatkowa kwestia: konieczność określenia decydenta, to znaczy podmiotu, który podjął lub podejmuje decyzję o takiej tranzycji (ustawodawca czy faktyczny projektodawca podatkowy, czyli Ministerstwo Finansów), a także określenia uwarunkowań takiej decyzji (może jest to decyzja inspirowana bądź wymuszona przez interesariuszy, np. podatników).

Takie zabiegi pozwoliłyby poddać wyniki przeprowadzonego w rozprawie doktorskiej badania triangulacji metodologicznej – co jest zasadne zwłaszcza zważywszy na fakt, że rozumowanie redukcyjne jest zawodne.

Osiowa teza rozprawy traktuje administrację skarbową (lub innych decydentów podatkowych) jako zbiór podmiotów kierujących się w swoich działaniach efektywnością ekonomiczną. Jest to z jednej strony problematyczne (czego Autor jest, jak się wydaje, świadomy – por. s. 7), z drugiej wszakże – odpowiada rzeczywistości. Taka orientacja działań administracji skarbowej faktycznie ma lub miewa miejsce, jednakże przy milczeniu prawa na jej temat. To niezmiernie interesujący, „ukryty prąd” rozważań zawartych w rozprawie, ze wszech miar godny rozwinięcia.

Alternatywnym odczytaniem głównej tezy rozprawy jest jej interpretacja normatywna (postulatywna) – niektóre sformułowania Autora to sugerują – zob. np. „[a]dministracje skarbowe oraz instytucje międzynarodowe powinny (...) proaktywnie poszukiwać możliwości implementacji nowoczesnych, opartych o współprac[ę] i zaufanie mechanizmów podatkowych, aby zapewnić efektywność funkcjonowania organów podatkowych oraz gospodarki” (s. 217). W interpretacji tej teza nie głosi, że wysokie koszty transakcyjne skłoniły lub skłaniają decydentów do odejścia od modelu tradycyjnego, lecz że koszty te *powinny* ich skłonić do takiego przejścia (stanowiąc zarazem motywację i rację). Jej treść jest zatem inna. Ta możliwa „wersja” tezy także wywołuje podstawowe pytanie: o rodzaj i źródło tej powinności (normatywności).

Rozdział piąty zawiera prezentację wniosków i obszarów dalszych badań. Prezentacja jest bardzo dobrze zakotwiczona w poprzedzających rozważaniach i rzeczywiście z nich wynika, stanowiąc świetne podsumowanie całej pracy.

V. Warsztat naukowy i język

Doktorant wykazuje w rozprawie biegłość w zagadnieniach ekonomii i prawa, w tym filozofii prawa. Należy podkreślić jego imponującą erudycję: z dużą swobodą porusza się po literaturze z kilku dziedzin, twórczo łącząc jej wątki.

Autor dobrze panuje nie tylko nad materia, ale i nad formą pracy. Język rozprawy jest potoczny i plastyczny, rozprawę czyta się z przyjemnością. Nieliczne usterki językowe i stylistyczne (np. omyłkowe nazywanie uchylania się od opodatkowania unikaniem opodatkowania – np. s. 18; powtórzenia – zob. przypis 2 na s. 5 i przypis 83 na s. 31) są łatwe do wyeliminowania.

Tej ogólnej, wysokiej oceny nie zmieniają wątpliwości co do trafności doboru polskiej terminologii w niektórych, wybranych przypadkach, niepotrzebnie stosowane anglicyzmy (wielokrotnie używane określenie „adresować kwestię” – np. s. 120, słowo „dedykowany” w znaczeniu „przeznaczony” – np. s. 131, „wysokopoziomowe sugestie” – s. 112), ani pewne, dyskusyjne w moim odczuciu, poczynania translacyjne (np. tłumaczenie „posture of

accommodation” jako „postawa zaangażowania” – s. 23). Inne propozycje tłumaczeniowe potwierdzają dobre wyczucie języka (np. „legal nudging” jako „impulsy prawne” – s. 25).

Pewne zastrzeżenia budzi umieszczanie w przypisach fragmentów rozważań, dla których właściwym miejscem jest tekst główny. O ile w niektórych przypadkach taka lokalizacja tekstu może być uzasadniona autorskim, indywidualnym stylem piszącego, o tyle w innych jest już dość oczywistą wadą. Dotyczy to na przykład przyjętych w pracy definicji „mechanizmu prawnego i „rozwiązania prawnego” (ujętych w przypisie 3), czy też ważnych założeń metodologicznych (przypis 19 na s. 11). Miejsce takich definicji i założeń zdecydowanie jest w tekście głównym – tam bowiem powinno znaleźć się wszystko to, bez czego wywód jest niepełny (niesamoistny). Przeciążenie przypisów wpływa w pewnym stopniu niekorzystnie także na czytelność rozważań.

VI. Konkluzja

Jestem przekonana o wysokich walorach naukowych przedstawionej mi do recenzji rozprawy doktorskiej. Zastrzeżenia i uwagi, które wyraziłam powyżej, stanowią głównie merytoryczną polemikę z wywoodem Doktoranta lub zaproszenie do dyskusji. Stanowią one także świadectwo tego, że rozprawa doktorska jest interesująca, daje do myślenia.

Jest to rozprawa doktorska bez wątpienia twórcza i odważna. Moim zdaniem korzystnie odbija się od tła wielu prac naukowców młodszych i starszych, w których intelektualny wkład własny autora jest niewielki, a rozważania polegają głównie na przytaczaniu i zestawianiu poglądów cudzych, wyrażonych w literaturze i orzecznictwie. Uobecniony w niej twórczy pierwiastek pozwala mi przejść do porządku nad wszelkimi jej, wcześniej wytkniętymi, mankamentami.

Biorąc powyższe pod uwagę, oceniam, że rozprawa doktorska Pana mgr Andrzeja Pałysa „**System nadzoru horyzontalnego w świetle ekonomicznej analizy prawa**” stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego i wykazuje bardzo dobrą ogólną wiedzę teoretyczną Doktoranta w dziedzinie prawa, a także umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. Tym samym rozprawa ta odpowiada wymogom stawianym rozprawom doktorskim określonym w art. 187 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 478 ze zm.).

Wnoszę o dopuszczenie Pana mgr. Andrzeja Pałysa do dalszych stadiów postępowania zmierzającego do nadania mu stopnia naukowego doktora nauk prawnych.



Dr hab. Hanna Filipczyk

