

Łódź, 19 października 2020 r.

dr hab. Ziemowit Kukulski, prof. UŁ
Katedra Prawa Podatkowego
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Łódzki

Recenzja

rozprawy doktorskiej mgr. Miłosza Kłosowiaka pt. *Wymiana informacji w sprawach podatkowych a ochrona praw podatnika*, Warszawa 2020 r., ss. 283.

1. Ocena wyboru tematu rozprawy, celów badawczych oraz zastosowanej przez Autora metody badawczej.

Wybór tematu recenzowanej rozprawy doktorskiej jednoznacznie zasługuje na pozytywną ocenę. Wymiana informacji w sprawach podatkowych jest bowiem z jednej strony jednym z przejawów międzynarodowej współpracy między państwami na gruncie podatkowym, z drugiej zaś stanowi współcześnie efektywne narzędzie służące wykrywaniu i przeciwdziałaniu zjawisk określanych mianem unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania. Jest to także zagadnienie niezwykle złożone z punktu widzenia nie tylko materii, ale przede wszystkim źródeł prawa, gdyż w obrocie prawnym funkcjonuje wiele aktów prawnych regulujących problematykę wymiany informacji w sprawach podatkowych. Są to m.in. dwustronne i wielostronne umowy międzynarodowe, prawo wtórne Unii

Europejskiej oraz prawo krajowe poszczególnych państw. I choć w literaturze przedmiotu – tak zagranicznej jak i krajowej – nie brak jest opracowań monograficznych poświęconej wielu aspektom międzynarodowej współpracy w sprawach podatkowych, na którą obok wymiany informacji podatkowych składają się także m.in. procedura wzajemnego porozumiewania się oraz pomoc w poborze podatków, a ostatnio także raportowanie według krajów (ang. *Country-by-Country-Reporting, CbCR*), czy raportowanie schematów podatkowych, niewątpliwym walorem recenzowanej rozprawy jest przede wszystkim nowatorskie podejście Jej Autora do tej niezwykle ważnej problematyki. Mgr. M. Kłowskiak dostrzegł bowiem fakt, iż obecnie obowiązujące uregulowania prawa międzynarodowego, unijnego i krajowego składające się na procedurę przekazywania informacji w sprawach podatkowych wyraźnie nastawione są na ochronę interesów państwa i dlatego zdecydował się wpisać zagadnienie wymiany informacji w sprawach podatkowych w kontekst ochrony praw podatnika. Stwierdzam, że z przyjętego na siebie pionierskiego zadania udało Mu się znakomicie wywiązać.

Podstawowym celem badawczym określonym przez Autora we wstępie jest odpowiedź na pytanie, czy i w jakim zakresie chronione są prawa podatnika – rezydenta Rzeczypospolitej Polskiej - w toku wymiany informacji w sprawach podatkowych (s. 13). Rozwinięciu tego celu i jego uszczegółowieniu służą następujące pytania badawcze dotyczące: 1) rodzaju praw, jakie powinny przysługiwać podatnikowi w toku wymiany informacji w sprawach podatkowych, 2) zakresu wymienianych informacji oraz kręgu podmiotów objętych wymianą informacji w sprawach podatkowych w kontekście nieuzasadnionego naruszenia prawa podatnika do prywatności, 3) stopnia ochrony informacji mających status tajemnicy prawnie chronionej w toku wymiany informacji w sprawach podatkowych, 4) zakresu stosowania Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 w sprawie ochrony danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych), Dz. Urz. UE L 119 z 2016 r., [dalej: RODO] do wymiany informacji w sprawach podatkowych, 5) stopnia ochrony informacji dotyczących podatnika pozyskanych w ramach wymiany informacji w sprawach podatkowych, 6) zapewnienia podatnikowi prawa do czynnego udziału w postępowaniach o wymianę informacji podatkowych, 7) zapewnienia podatnikowi prawa do skutecznego środka prawnego w przypadku postępowań w tym przedmiocie, oraz 8) dopuszczalności wykorzystania informacji pozyskanych od drugiego państwa na gruncie postępowań karnych lub karnoskarbowych w kontekście naruszenia zakazu samooskarżania

się (s. 10-11). Tak wyznaczone cele mają za zadanie dowieść słuszności postawionej przez Autora tezy o braku równowagi między interesem publicznym a interesem podatników w ramach postępowań w przedmiocie wymiany informacji w sprawach podatkowych (s. 9).

Cele recenzowanej rozprawy doktorskiej: podstawowy i szczegółowe oraz wybór metody formalno-dogmatycznej jako podstawowej metody badawczej jednoznacznie zasługują na pozytywną ocenę (s. 16). W efekcie, rozważania i wywody Autora konsekwentnie zmierzają do rozwiązania problemu badawczego określonego we wstępie i udowodnienia postawionych przez Niego tez badawczych.

2. Ocena układu rozprawy.

Zaletą recenzowanej rozprawy jest adekwatna do celu sformułowanego we wstępie, prosta, spójna, a zarazem poprawna konstrukcja. Umożliwiła ona pełną, a jednocześnie uporządkowaną prezentację rozległej i złożonej problematyki będącej przedmiotem rozważań jej Autora.

Recenzowana rozprawa składa się ze wstępu, czterech rozdziałów, tworzących właściwą sekwencję omawianych zagadnień i zakończenia będącego syntezą wyników przeprowadzonych w niej analiz.

W rozdziale I zatytułowanym: *Charakterystyka ogólna współpracy w zakresie wymiany informacji w sprawach podatkowych*, stanowiącym, ze względu na cel pracy, właściwy punkt wyjścia dla dalszych rozważań i ustaleń, Autor przedstawił mechanizmy, w oparciu o które funkcjonuje wymiana informacji w sprawach podatkowych nie uchylając się jednocześnie od odpowiedzi na pytanie: jakiego rodzaju prawa powinny przysługiwać podatnikowi w toku wymiany informacji w sprawach podatkowych oraz rodzaje praw podatnika i możliwości ich naruszenia na skutek wymiany informacji w sprawach podatkowych (s. 65 i nast.). W rozdziale tym Autor wyczerpująco przedstawił także międzynarodowe, unijne i krajowe źródła prawa, z których wywodzone są poszczególne prawa podatnika w analizowanym przez Niego zakresie (s. 25 i nast., s. 36 i nast., oraz s. 60 i nast.).

W rozdziale II omówione zostały kwestie związane zakresem przedmiotowym i podmiotowym wymiany informacji w sprawach podatkowych. W rozdziale tym Autor dokonał oceny zakresu gromadzonych informacji pod kątem nieuzasadnionego naruszenia

prawa do prywatności podatnika (s. 80 i nast.) oraz skuteczności przesłanek odmowy przekazania przez państwo informacji podatkowych jako środka służącego realizacji prawa do prywatności podatnika, kładąc szczególny nacisk na informacje mające status tajemnicy prawnie chronionej (s. 85 i nast.).

Rozdział III zatytułowany *Prawo do ochrony poufności a wymiana informacji w sprawach podatkowych* zawiera szczegółową analizę zagadnień prawnych związanych z informacjami już pozyskanymi w toku wymiany informacji w sprawach podatkowych. W rozdziale tym Autor omówił zagadnienia związane z sposobami ochrony informacji w sprawach podatkowych oraz ich statusem w świetle przepisów regulujących postępowanie z danymi osobowymi poddając w tym celu ocenie uregulowania RODO (s. 130 i nast.).

Rozdział IV poświęcony został zagadnieniom związanym z gwarancjami procesowymi podatnika w toku procedur sądowych i administracyjnych w kontekście wymiany informacji w sprawach podatkowych. Omówiono w nim prawo podatnika do czynnego udziału w postępowaniu w tym przedmiocie, prawo do skutecznego środka prawnego oraz elementy zasady bezpośredniości, a także zasadę wolności od samooskarżania się w kontekście dopuszczalności wykorzystania materiału dowodowego zgromadzonego w toku wymiany informacji w sprawach podatkowych w postępowaniu karnym lub postępowaniu karnoskarbowym (s. 242 i nast.). Nadto poddano w nim analizie wątpliwości natury prawnej w zakresie sposobu postępowania przez organ podatkowy z informacjami uzyskanymi od obcego państwa, co do których istnieją wątpliwości czy państwo uzyskało je w sposób legalny.

We *Wnioskach końcowych* stanowiących bardzo interesujące zakończenie pracy Autor ujął najważniejsze uogólnienia, obserwacje i postulaty wynikające z rozważań i wywodów w niej zawartych (s. 256). Pragnę podkreślić, że towarzyszą im również śmiało i przez to cenne dla teorii i praktyki prawa podatkowego wnioski *de lege ferenda* sformułowane przez Autora.

3. Ocena merytorycznej treści rozprawy i wniosków końcowych.

Treść recenzowanej rozprawy doktorskiej to przede wszystkim wnikliwa i rzeczowa analiza multimedialnych z punktu widzenia źródeł prawa norm regulujących wymianę informacji w sprawach podatkowych, a także nierzadko ich krytyczna ocena. Bogata treść

rozprawę świadczy o dużym zasobie wiedzy prawniczej Autora z dziedziny międzynarodowego prawa podatkowego. Autor konsekwentnie dąży do realizacji zamierzonych celów badawczych i udowodnienia prawdziwości postawionych we wstępie tez badawczych. Porusza przy tym szereg interesujących i kontrowersyjnych kwestii, dostrzega problemy, nie boi się stawiać pytań, polemizuje zarówno z poglądami doktryny, judykatury oraz utrwaloną praktyką. Formułowane przez niego oceny i wnioski są co do zasady trafne i należycie uzasadnione. Ponadto recenzowana rozprawa doktorska jest poprawna pod względem metodologicznym, co świadczy o tym, że Autor dobrze opanował warsztat naukowy. Nie sprawia mu również trudności posługiwanie się językiem prawnym i prawniczym. Wpływa to na jednoznacznie pozytywną ocenę zarówno treści samej rozprawy, jak i wniosków w niej zawartych. Niemniej jednak można w recenzowanej pracy wskazać pewne zagadnienia, które skłaniają do polemiki z poglądami Autora, bądź wymagają wyjaśnienia lub szerszego komentarza ze Jego strony.

Trudno nie zgodzić się z Autorem, iż wymiana informacji nie służy *ex definitione* nałożeniu na podatnika obciążeń podatkowych, a jej skuteczne wdrożenie może leżeć w interesie podatnika, gdyż otrzymane informacje od drugiego państwa mogą przyczynić się do uwolnienia podatnika od określonych zobowiązań podatkowych na przykład w państwie jego rezydencji (str. 17). Wymiana informacji w sprawach podatkowych jest przede wszystkim narzędziem służącym zapobieganiu unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania w wymiarze transgranicznym, co niewątpliwie stanowi wartość samą w sobie. Zachodzi uzasadnione ryzyko, że w ramach tej procedury dojść może do naruszenia praw podatnika. Autor zaliczył do nich: 1) prawo do prywatności, 2) prawo do ochrony poufności danych, klasyfikując je jako prawa o charakterze materialnoprawnym i wyróżnił nadto prawa o charakterze proceduralnym, za które uznał: 1) prawo do czynnego udziału w postępowaniu w sprawie wymiany informacji w sprawach podatkowych, 2) prawo do skutecznego środka prawnego oraz 3) prawo do wolności od samooskarżania się (s. 257). Poprawnie zidentyfikował także normatywne źródła tych praw.

Autor przeanalizował także dogłębnie pod tym kątem podstawy prawne wymiany informacji w sprawach podatkowych mające swoje źródło w prawie międzynarodowym publicznym oraz w prawie unijnym. Są to po pierwsze, wzorowane na art. 26 Konwencji Modelowej OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku oraz odpowiednio na art. 26 Konwencji Modelowej ONZ w sprawie eliminacji podwójnego opodatkowania między

państwami rozwiniętymi a rozwijającymi się bilateralne umowy podatkowe w przedmiocie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w odniesieniu do dochodu i majątku. Po drugie, Konwencja Strasburska o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych, po trzecie, bilateralne umowy o wymianie informacji w sprawach podatkowych, po czwarte, umowa FATCA, oraz po piąte, dyrektywa Rady nr 2011/UE z 16 marca 2010 r. (podatki bezpośrednie), rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 z 7 października 2010 r. (współpraca administracyjna i zwalczanie oszustw w dziedzinie VAT) i rozporządzenie Rady (UE) nr 389/2012 z 2 maja 2012 r. (współpraca administracyjna w dziedzinie podatków akcyzowych). Podkreślić należy, że Autor nie tylko wskazał na podobieństwa i różnice przewidzianych w nich procedur, ale przede wszystkim precyzyjnie określił ryzyka, jakie dla podatnika i jego praw wynikają z ich multimedialnego charakteru prawnego podstaw prawnych wymiany informacji w sprawach podatkowych. Autor słusznie stwierdza, że poszczególne akty normatywne regulujące wymianę informacji w sprawach podatkowych nie są wobec siebie konkurencyjne i komplementarne, co daje organowi podatkowemu możliwość wyboru podstawy prawnej wniosku o udzielenie informacji (s. 24 i nast.)

Ciekawym wątkiem podniesionym przez Autora są jego rozważania na temat wymiany informacji w sprawach podatkowych w prawie krajowym w oparciu o źródła prawa krajowego w tym zakresie. W recenzowanej pracy podniesiono ważny wątek legislacyjnego wyodrębnienia problematyki wymiany informacji z ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (dalej: Ordynacja podatkowa) i uregulowania jej w odrębnym akcie prawnym (s. 60). Może to, zdaniem Autora, budzić kontrowersje w kontekście definicji pojęć „ustawa podatkowa” oraz „przepisy prawa podatkowego” zdefiniowanych w przepisie art. 3 pkt 1 i 2 Ordynacji podatkowej. Pomijając wątek wynikający z ciążącego na Państwie Polskim obowiązku transpozycji norm prawa wtórnego Unii Europejskiej, pojawia się w tym miejscu pytanie o dopuszczalność, w ocenie Autora, zakres dekodyfikacji części ogólnej prawa podatkowego w kontekście ochrony praw podatnika, zwłaszcza w ich proceduralnym aspekcie, jakie wynikają wprost z ustawy Ordynacja podatkowa. Nadto, Autor analizując kwestię praw podatnika wskazuje na katalog praw i obowiązków podatnika, który był przewidziany w przepisie art. 33 projektu nowej Ordynacji podatkowej (s. 67). Szkoda, że Autor pominął całkowicie poselski projekt ustawy Karta Praw Podatnika – druk sejmowy nr 137, złożony 12 grudnia 2020 r. (<https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=137>). Chciałbym poznać poglądy

Autora nie tyle na temat potrzeby uregulowania w Polsce tej problematyki na poziomie ustawowym, ale przede wszystkim, czy widzi On konieczność wzbogacenia treści przyszłej Karty Praw Podatnika o zagadnienia związane z prawami, które wywieść można z norm międzynarodowego prawa podatkowego, m.in. prawo do korzyści wynikających z bilateralnych umów podatkowych, których stroną jest Polska, oraz praw, które mogą być naruszone w toku postępowania o wymianę informacji w sprawach podatkowych.

Umiejscowienie problematyki wymiany informacji w sprawach podatkowych w kontekście praw podatnika wymagało od Autora szczegółowej analizy problematyki prawa do prywatności w tym zakresie. Rozważania Autora na ten temat są bardziej obszerne od dotychczas prezentowanych w polskiej literaturze przedmiotu. Cenne są zwłaszcza Jego analizy orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w tym kontekście (s. 80 i nast.). Wieńczy je słuszna konstatacja, z której wynika, że zakres automatycznego pozyskiwania danych na potrzeby wymiany informacji w sprawach podatkowych można porównać do transferu danych w ramach usług komunikacji elektronicznej, a tym samym winien być oceniony z perspektywy prawa do prywatności jako nadmierny (s. 85). Zgadzam się z twierdzeniem Autora, że niektóre rozwiązania prawa unijnego, zwłaszcza dyrektywy 2014/107 UE wymajające od Państw Członkowskich wprowadzenia mechanizmu raportowania danych o saldach rachunków bankowych, odsetkach i dywidendach, zbyt daleko ingerują w prawo podatnika do prywatności, gdyż nie wprowadzają, jak ma to miejsce np. w przypadku umowy FATCA wyjątków ze względu na status posiadacza rachunku bankowego jako osoby czy wielkości kwot zgromadzonych na rachunkach bankowych. (s. 124). Podziela w pełni jego pogląd sugerujący potrzebę wprowadzenia progu w prawie unijnym dla raportowania informacji o rachunkach bankowych, który byłby zbieżny z progiem określonym w umowie FATCA (s. 125). Godny rozważenia jest także postulat wprowadzenia ograniczeń podmiotowych w przypadku automatycznej wymiany informacji w sprawach podatkowych, która jest bodajże jednym z najbardziej problematycznych rodzajów procedury wymiany informacji podatkowych przeanalizowanych przez Autora. Autor słusznie sugeruje, że automatyczna wymiana informacji podatkowych winna mieć miejsce jedynie wobec tych podatników, co do których istnieje podejrzenie unikania lub uchylania się od opodatkowania (s. 84-85).

Zgadzam się z Nim także w kwestii spojrzenia na przesłanki odmowy przekazania informacji jako na powrót do zasady przyznania pierwszeństwa ochronie praw podatnika (s. 125). Kwestiom tym Autor poświęcił wiele miejsca, szczegółowo analizując poszczególne

przesłanki odmowy, do których zaliczył: 1) prawnie chronioną tajemnicę (s.87 i nast.), 2) powszechnie przyjęte zasady opodatkowania (s. 99 i nast.), 3) zasadę pomocniczości (s. 103 i nast.), 4) wymóg przewidywalnego związku (s. 107), 5) zasadę suwerenności państwa (s. 114 i nast.), 6) zasadę wzajemności (s. 119), oraz 7) klauzulę porządku publicznego (s. 122 i nast.). Wśród nich niewątpliwie najwięcej kontrowersji tak w orzecznictwie, jak i w literaturze przedmiotu wzbudza pierwsza z nich, tj. odmowa udzielenia informacji stanowiącej tajemnicę prawnie chronioną. Autor dostrzega i prawidłowo ocenia przede wszystkim erozję tajemnicy bankowej w omawianym zakresie, choć daleki jest od uznania wprowadzonego w 2005 r. do Konwencji Modelowej OECD i odpowiednio w 2011 r. do Konwencji Modelowej ONZ art. 26 ust. 5 za koniec ery tajemnicy bankowej w międzynarodowym prawie podatkowym (s. 98 - 99). Podobne refleksje towarzyszą Autorowi w odniesieniu do tajemnicy zawodowej jako przesłanki odmowy udzielenia informacji w sprawach podatkowych. Analizując to zagadnienie Autor wiele poruszył w swej pracy problem raportowania schematów podatkowych (s. 93 i nast.). W mojej ocenie można byłoby nieco rozbudować ten wątek pracy. Implementacja dyrektywy Rady (UE) nr 2018/882/WE z 25 maja 2018 r. w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (raportowanie schematów podatkowych) wzbudza szereg wątpliwości m.in. co do prawidłowości transpozycji jej postanowień na grunt polskiego prawa wewnętrznego. Interesuje mnie zwłaszcza odpowiedź na pytanie, jak Autor ocenia tę kwestię.

Cenne są również rozważania Autora na temat prawa do poufności danych w kontekście wymiany informacji w sprawach podatkowych. Na jego urzeczywistnienie składa się szereg uprawnień wynikających przede wszystkim z przepisów RODO, ale także z innych aktów normatywnych prawa międzynarodowego publicznego i prawa krajowego (s. 130 i nast.). Jest to w mojej ocenie jeden z ciekawszych wątków poruszonych w pracy, zwłaszcza w kontekście ograniczeń przyjętych przez polskiego ustawodawcę w ustawie z dnia o ochronie danych osobowych. Wątek ten jest szeroko komentowany przez Autora (s. 180).

Kulminację badań naukowych Autora nad problematyką naruszeń praw proceduralnych podatnika są Jego rozważania na temat praw podatnika w toku procedur sądowych i administracyjnych w kontekście wymiany informacji w sprawach podatkowych (s. 183 i nast.). Autor dokonał wyczerpującej analizy źródeł normatywnych i pozanormatywnych tych praw: Europejskiej Konwencji Praw Człowieka i Karty Praw Podatkowych, raportów OECD, bilateralnych umów podatkowych w sprawie unikania

podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania, bilateralnych umów o wymianie informacji w sprawach podatkowych oraz prawa krajowego trafnie diagnozując węzłowe problemy związane z ochroną praw podatnika. Według Jego oceny, kluczowym problemem w tej materii jest ustalenie czy podatnikowi zapewnione jest prawo do czynnego udziału w przypadku postępowań, których elementem jest wymiana informacji w sprawach podatkowych oraz czy ma on prawo do skutecznego środka prawnego – tj. prawo do sądu w takich przypadkach, a także, czy informacje pozyskane od drugiego państwa w związku z toczącym się postępowaniem o wymianę informacji podatkowych mogą być wykorzystane na potrzeby innych postępowań, zwłaszcza karnych czy karno-skarbowych (s. 184). Autor ocenił pod tym kątem również - nierzadko krytycznie - orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz orzecznictwo sądów polskich. Jego zdaniem, aby prawo do czynnego udziału mogło być zrealizowane, podatnik musi mieć możliwość wypowiedzenia się co do zasadności wniosku o wymianę informacji oraz co do treści przesłanych pytań (s. 252). Niestety polskie przepisy nie stwarzają mu takiej możliwości. Ponadto, podatnik powinien mieć prawo do udziału w postępowaniu dowodowym w tym zakresie. Jednakże urzeczywistnienie tego prawa wymaga uregulowania tej kwestii na płaszczyźnie międzynarodowej, w tym m.in. zmiany Komentarza do Konwencji Modelowej OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku, bilateralnych umów o wymianie informacji w sprawach podatkowych oraz Konwencji Strasburskiej. Nadto wymaga, w Jego ocenie, zmian prawa wtórnego Unii Europejskiej.

Autor krytycznie odniósł się także do niektórych tez wynikających z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, zwłaszcza w przypadku realizacji prawa do skutecznego środka prawnego porównując w tym zakresie sytuację podatnika z sytuacją osoby trzeciej (s. 208 i nast. oraz s. 223 i nast.). Z porównania tego wynika śmiała teza, iż Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyraźny sposób opowiada się za przyznaniem szerszej ochrony osobie trzeciej niż podatnikowi (s. 253). Ponadto Autor sugeruje wprowadzenie do polskiego prawa uprawnienia do zaskarżenia decyzji organu podatkowego o wystąpieniu z zapytaniem do obcego państwa, gdyż jego zdaniem bezzasadne wszczynanie procedury wymiany informacji może narazić podatnika na szkodę wynikającą m.in. z utraty reputacji wśród kontrahentów w obcym państwie (s. 254). Postuluje także wprowadzenie zakazu wszczynania postępowań karnych i karno-skarbowych na skutek zapytania skierowanego przez inne państwo. W Jego ocenie narusza to prawo do wolności od samooskarżania się podatnika (s. 242 i nast.).

4. Ocena wykorzystania źródeł i opracowania redakcyjnego

Autor dobrze sobie radzi z bogatym i różnorodnym materiałem normatywnym, analizą stanowisk spotykanych zarówno w piśmiennictwie i orzecznictwie sądów oraz formułowaniem uargumentowanych ocen, uogólnień i wniosków. Zgromadził i przeanalizował zarówno krajową jak i zagraniczną literaturę przedmiotu (142 pozycje), opracowania organizacji międzynarodowych (10 pozycji) orzecznictwo sądów (46 pozycji) trafnie prezentując przedstawiane w nich poglądy. Ponadto recenzowana praca jest, poza nielicznymi i drobnymi usterkami, poprawna pod względem językowym, stylistycznym i interpunkcyjnym (s. 115, 155, 194 i 274). Oczywiście omyłką Autora jest twierdzenie, jakoby wszystkie państwa członkowskie Unii Europejskiej należały jednocześnie do OECD, czyli Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (s. 113, 128 i 261). Szkoda także, że przy okazji analizy problematyki praw podatnika w kontekście ich umocowania w krajowym porządku prawnym, Autor nie sięgnął do dwóch artykułów na temat problematyki Karty Praw Podatnika autorstwa M. Sęk, *Karta Praw Podatnika w polskim systemie podatkowym w świetle doświadczeń zagranicznych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1, s. 71-96 i M. Wilka, *Potrzeba wprowadzenia Karty Praw Podatnika w Polsce*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1, s. 97-104 oraz samego projektu ustawy Karta Praw Podatnika z uzasadnieniem opublikowanym w „Kwartalniku Prawa Podatkowego” 2018, nr 1, s. 105-127. Podniesione w tym miejscu uwagi w niczym nie umniejszają wysokiej merytorycznej oceny recenzowanej rozprawy, gdyż łatwo mogą zostać usunięte lub uzupełnione na etapie przygotowania jej do publikacji.

5. Konkluzja

W konkluzji stwierdzam, że rozprawa doktorska mgr. Miłosza Kłowskiaka pt. *Wymiana informacji w sprawach podatkowych a ochrona praw podatnika*, Warszawa 2020 r., ss. 283, charakteryzuje się bardzo wysokim poziomem naukowym i odpowiada wymaganiom stawianym rozprawom doktorskim. Odnosi się ona do istotnego problemu naukowego, trafnie zdiagnozowanego przez jej Autora. Stanowi ona także rozwiązanie zagadnienia naukowego o dużym znaczeniu dla kształtu rozwiązań w zakresie międzynarodowego, unijnego oraz krajowego prawa podatkowego, wykazuje rozległą wiedzę Autora i będąc owocem właściwie prowadzonych badań i analiz, jest świadectwem Jego umiejętności naukowych. Tym samym rozprawa doktorska mgr. Miłosza Kłowskiaka spełnia wszystkie kryteria określone w art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o

stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz. U. z 2017 r., poz. 1789, ze zm.). W związku z tym zasadne jest dopuszczenie mgr. Miłosza Kłosowiaka do dalszych etapów postępowania zmierzającego do nadania Mu stopnia doktora w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie nauki prawne.

Ziemowit Kulcułowski