

Warszawa, 01 czerwca 2024 roku

Prof. dr hab. Dominik J. Gajewski
Katedra Prawa Podatkowego
Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

RECENZJA

**rozprawy doktorskiej mgr Katarzyny Gautier
pt. „*Wpływ restrukturyzacji działalności przedsiębiorstw
powiązanych na podstawę opodatkowania w podatku dochodowym
od osób prawnych*”**

Warszawa 2024, ss. 339

napisanej pod kierunkiem prof. dra hab. Witolda Modzelewskiego

1. Wybór tematu pracy

Założenia badawcze, które postawiła sobie Doktorantka Katarzyna Gautier w rozprawie nt. „*Wpływ restrukturyzacji działalności przedsiębiorstw powiązanych na podstawę opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych*” są niezwykle ciekawe i intrygujące naukowo, a jednocześnie mają walor oryginalnego opracowania praktyczno-naukowego. Problematyka skutków restrukturyzacji przedsiębiorstw powiązanych międzynarodowo przez pryzmat cen transferowych na ich opodatkowanie w podatku dochodowym nie była podejmowana w literaturze przedmiotu w tak szczegółowym, praktycznym i kompleksowym ujęciu, co utwierdza mnie w konkluzji o słuszności podjęcia tego zagadnienia.

Restrukturyzacja działalności w ramach podmiotów powiązanych w kontekście cen transferowych może skutkować zwiększeniem zysków lub strat w grupie. Słusznie wskazuje Autorka, że transgraniczne działania restrukturyzacyjne w ramach grupy mają istotny wpływ na dochód podlegający opodatkowaniu w danej jurysdykcji podatkowej. Autorka mierzy się z problemem badawczym zdefiniowania restrukturyzacji działalności gospodarczej na potrzeby cen transferowych, którą można analizować przez pryzmat różnych gałęzi prawa, a nawet interdyscyplinarnie. Nie bez znaczenia jest również analiza dokonana przez pryzmat wytycznych OECD, które stały się kluczowe dla wyznaczania trendów dla państw wysokorozwiniętych.

Mając powyższe na uwadze, należy skonstatować, że zainteresowania badawcze tym procesem są nie tylko uzasadnione, ale wręcz pożądane. Proces restrukturyzacji przedsiębiorstw powiązanych międzynarodowo jest nie tylko istotny z punktu widzenia ich strategii podatkowych ale również intrygujący praktycznie i badawczo, gdyż jego konsekwencje podatkowe wzbudzają niejednokrotnie wątpliwości o charakterze interpretacyjnym nie tylko na kanwie teoretycznej, ale szczególnie - praktycznej.

2. Teza i cele badawcze

W recenzowanej pracy Doktorantka postawiła sobie główny cel badawczy ukierunkowany na ustalenie czy i w jakim zakresie restrukturyzacja pomiędzy podmiotami funkcjonującymi w ramach grupy kapitałowej ma wpływ na podstawę opodatkowania w podatku dochodowym. Równocześnie zostały postawione dodatkowe pytania badawcze, które uszczegóławiają rozpoznanie zagadnienia badawczego. Są one postawione w sposób logiczny, a przede wszystkim konieczny dla rozpoznania postawionego zagadnienia badawczego. Dostrzec można nie tylko wątki teoretyczne, ale również (a w zasadzie w przeważającym zakresie) aspekty praktyczne. Wszystkie postawione przez Doktorantkę cele badawcze należy uznać za dojrzałe naukowo i wnoszące wartość dodaną dla recenzowanej pracy.

Doktorantka sformułowała – na podstawie materiału badawczego – pięć tez badawczych. Są one komplementarne i w pełni nawiązują do celów badawczych. Przedstawiona ilość tez jest uzasadniona ze względu na złożony i skomplikowany charakter analizowanej problematyki. Zmierzenie się z tak postawionymi tezami niewątpliwie wymagało głębokiej znajomości problematyki, nie tylko na gruncie teoretycznym, ale przede wszystkim praktycznym.

Z pełnym przekonaniem należy uznać, że tak skonstruowane tezy badawcze świadczą o wiedzy i doświadczeniu praktycznym Doktorantki w zakresie cen transferowych i znajomości funkcjonowania międzynarodowych grup kapitałowych, w ramach których podejmowane są procesy restrukturyzacyjne.

3. Metody badawcze

Doktorantka w pracy umiejętnie wykorzystwała dwie metody badawcze: dogmatyczną i prawno-porównawczą. Połączenie zastosowanych metod pozwoliło kompleksowo podjąć problematykę jakże praktyczną, nowatorską i interesująco badawczo.

Doktorantka trafnie wykorzystwała metodę dogmatyczną w zakresie analizy przepisów polskiego prawa podatkowego, *soft law* zawartego w Wytycznych OECD, jak również przepisów prawa niemieckiego.

Niezwykle interesująco i umiejętnie Doktorantka posługiwała się również metodą komparatystyczną do przeprowadzenia systematycznego porównania polskich i niemieckich aktów prawnych. Należy tu zauważyć, że przekrój czasowy był różny zarówno do aktów prawnych polskich (01.01.20218-01.01.2023), jak i niemieckich (01.01.2008-01.01.2023). Zabrakło jednak we wstępie krótkiej informacji wraz z uzasadnieniem dlaczego powstał ten rozdźwięk czasowy.

Analizie zostało również poddane orzecznictwo sądowe: polskie i niemieckie. Dobór orzeczeń należy uznać za celny i właściwy merytorycznie. Niedosyt natomiast wzbudza skromnie zacytowane orzecznictwo polskich sądów administracyjnych, mimo że w przedmiotowym zagadnieniu - sądy wypowiadały się znacznie szerzej. Powołano zaledwie cztery orzeczenia: jedno NSA i trzy WSA, przy czym w wykazie orzecznictwa nie zostały wskazane konkretne miejscowo wojewódzkie sądy administracyjne, przy czym Czytelnik nie koniecznie musi domyślać się (z sygnatury akt) o które sądy chodzi. Wypadałoby również usystematyzować orzeczenia w końcowym wykazie według porządku - od najstarszego do najnowszego.

4. Systematyka rozprawy doktorskiej; merytoryczne uwagi szczegółowe

Praca składa się ze Wstępu, czterech rozdziałów merytorycznych oraz Zakończenia. Doktorantka wprowadziła podział w poszczególnych rozdziałach merytorycznych na podrozdziały, co sprawia, że układ pracy jest przejrzysty i rzeczowy

merytorycznie. Każdy rozdział kończy się wnioskami, co czyni go bardzo uporządkowany. Wnioski są ciekawym i wartościowym merytorycznie podsumowaniem, które stanowią częściowe konkluzje dla finalnego Zakończenia dysertacji.

Uporządkowany i przemyślany układ pracy został dostosowany do udowodnienia tez badawczych. Wszystkie rozdziały w sposób wyczerpujący odnoszą się do pytań badawczych postawionych przez Doktorantkę. Na aprobatę zasługuje również chronologia poszczególnych rozdziałów, która pozwala odbiorcy w sposób właściwy zrozumieć istotę problemu i przedstawione przez Doktorantkę zagadnienia badawcze.

W pierwszym rozdziale rozprawy Doktorantka podjęła próbę zdefiniowania terminu restrukturyzacji dokonywanej w ramach grupy podmiotów powiązanych w świetle Wytocznych OECD. Autorka celnie wskazała też zakres przedmiotowy restrukturyzacji, co jest istotne dla dalszych rozważań prowadzonych w dysertacji.

Drugi rozdział poświęcony jest analizie procesu transferu fuzji w przypadku restrukturyzacji międzynarodowych grup kapitałowych na gruncie niemieckiego podatku dochodowego od osób prawnych. Autorka opiera się na studium przypadku, który znacznie pomaga Czytelnikowi zrozumieć „meandry” procesu, jak i płynące konsekwencje.

Trzeci rozdział – podobnie jak poprzedni - jest poświęcony analizie procesu transferu fuzji w przypadku restrukturyzacji podmiotów powiązanych z tym, że na gruncie polskiego podatku dochodowego od osób prawnych. Autorka słusznie przeanalizowała dwa stany prawne: od 18 lipca 2013 do 31 grudnia 2018 oraz od dnia 1 stycznia 2019. To pozwoliło na uporządkowaną analizę i dokonanie ciekawych wniosków o charakterze praktycznym.

W czwartym rozdziale – Doktorantka - przedstawiła zagadnienia dotyczące wynagrodzenia (rekompensaty) dokonywanej pomiędzy podmiotami powiązanymi objętymi procesem restrukturyzacji z perspektywy cen transferowych. Umiejętnie został tu poruszony bardzo istotny problem badawczy dotyczący podatku od niezrealizowanych zysków (tzw. exit tax).

Pracę podsumowuje Zakończenie w którym Doktorantka przedstawiła konkluzje i wnioski stanowiące odniesienie do postawionych celów badawczych. Zakończenie stanowi niezwykle ciekawe i interesujące podsumowanie wraz z wyartykułowanymi licznymi spostrzeżeniami badawczymi, które są podstawą do formułowanych postulatów *de lege lata* i *de lege ferenda*.

Recenzowana praca analizuje zagadnienia w ujęciu teoretycznym i praktycznym. Z tym, że należy skonstatować, że dominującą rolę zajmują wątki praktyczne. Zabrakło

głębszych rozważań odnoszących się do analizy teorii ugruntowanej w polskiej i niemieckiej doktrynie (zarówno co do problematyki cen transferowych, procesów restrukturyzacyjnych i międzynarodowych grup kapitałowych). Niewątpliwie poszerzona analiza teoretyczna wzbogaciłaby recenzowaną pracę.

Pomimo zgłoszonej powyżej uwagi, podkreślenia wymaga, że praca ta stanowi bardzo cenne opracowanie praktycznie istotnego zagadnienia. Doktorantka dokonała bardzo szczegółowej analizy problematyki związanej z procesem restrukturyzacji w kontekście cen transferowych. Docenić trzeba wysiłek Doktorantki i ostateczny Jej rezultat, bowiem stanowi on oryginalne i cenne opracowanie, które niewątpliwie będzie wykorzystywane głównie przez praktyków. Wnioski *de lege lata* i *de lege ferenda* sformułowane przez Doktorantkę w zakończeniu rozprawy doktorskiej niewątpliwie powinny być wzięte pod rozwagę przez projektodawców zmian legislacyjnych.

5. Zakres i sposób wykorzystania literatury oraz orzecznictwa

Recenzowana praca została oparta na dobrze dobranej literaturze przedmiotu (92 pozycje). Mimo, że podejmowany problem badawczy nie był w literaturze przedmiotu (krajowej i zagranicznej) kompleksowo podejmowany, Doktorantka wykorzystwała najważniejsze pozycje literatury przedmiotu. Jednak Doktorantka mogłaby sięgnąć do szerszej literatury przedmiotu – szczególnie do bogatej literatury anglo i niemieckojęzycznej, również z zakresu zagadnień teoretycznych odnoszących się do cen transferowych i problematyki holdingów i koncernów.

Na uwagę i aprobatę zasługuje wsparcie - prowadzonej analizy – orzecznictwem polskich i niemieckich sądów. Doktorantka nie wykorzystywała orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Jeżeli nawet uznała, że dotychczasowe orzecznictwo TSUE nie odnosiło się wprost do analizowanych przez Nią zagadnień, warto byłoby Czytelnikowi o tym zasygnalizować i uzasadnić. Poza tym powoływane wyroki zostały dobrane w sposób przemyślany, ponieważ nawiązywały do istotnych problemów związanych z przedmiotem dysertacji. Duży niedosyt wzbudza skromnie wykorzystane polskie orzecznictwo sądów administracyjnych (w zakresie cen transferowych) i powszechnych (w zakresie restrukturyzacji). Co do uporządkowania i usystematyzowania powołanego orzecznictwa na końcu pracy, uwagi sformułowane zostały w pkt. 3 recenzji.

Autorka w dysertacji wykorzystywała 32 akty prawne, które są nie tylko kluczowe, ale i mają istotne znaczenie dla analizowanych zagadnień. Dobór aktów prawnych – począwszy od Konstytucji RP poprzez liczne ustawy i rozporządzenia, kończąc na

zarządzeniach - został dokonany wzorcowo. Warto jednak zaznaczyć, że na końcu pracy w „Wykazie aktów prawnych” nie zostały one uporządkowane według przyjętego dla rozpraw doktorskich wzorca (najpierw akty prawa międzynarodowego, akty prawa unijnego, następnie akty prawa krajowego i na końcu *soft law*; poza tym każda kategoria źródeł prawa powinna być usystematyzowana według standardu – począwszy od najważniejszego aktu prawnego, a potem od najstarszego do najnowszego).

Poza tym Doktorantka powołała kilka interesujących i wartościowych źródeł istotnych dla *meritum* pracy, m.in. projekty OECD, Komunikaty. Niewątpliwie ten materiał źródłowy również znacznie wzbogacił wartość merytoryczną rozważań Doktorantki.

Jeżeli chodzi o sposób cytowania w przypisach poszczególnych pozycji bibliograficznych oraz przyjęta przez Autorkę metoda powoływania się na poglądy innych Autorów jest bez zastrzeżeń.

6. Język, styl i forma pracy

Styl, jakim została napisana praca jest satysfakcjonujący. Pracę czyta się łatwo, mimo że podejmowana problematyka jest skomplikowana, złożona i wielowątkowa. Język i styl recenzowanej pracy świadczy o wysokich kwalifikacjach naukowych Autorki, która formułuje swoje poglądy w sposób jasny i precyzyjny, co sprawia, iż prezentowane przez Doktorantkę tezy są czytelne i zrozumiałe. Praca jest napisana bardzo ładnym językiem prawniczym, chociaż zdarzają się potknięcia (np. używanie pojęcia „firma” jako przedsiębiorca w oderwaniu od właściwego znaczenia ugruntowanego w Kodeksie spółek handlowych (s. 152); bądź posługiwanie się pojęciem „kraj” zamiast „państwo” – które jest właściwe i uznane w międzynarodowym prawie publicznym). Styl i formę pracy należy ocenić wysoko, co niewątpliwie wpływa na całościową ocenę recenzowanej rozprawy doktorskiej.

7. Konkluzje

Mając na uwadze powyższe stwierdzam, że recenzowana rozprawa doktorska mgr Katarzyny Gautier pt. *„Wpływ restrukturyzacji działalności przedsiębiorstw powiązanych na podstawie opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych”* stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, zaś Doktorantka wykazuje się ogólną wiedzę teoretyczną w dyscyplinie nauki prawne oraz umiejętnością samodzielnego prowadzenia pracy naukowej, a zatem w pełni odpowiada to przesłankom określonym w

art. 13 ust. 1 i 2 ustawy z 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (tekst jedn. Dz. U. z 2017 r., poz. 1789 ze zm.), w związku z czym może stanowić podstawę dalszych stadiów przewodu doktorskiego. W konkluzji opowiadam się za dopuszczeniem mgr Katarzyny Gautier do publicznej obrony rozprawy doktorskiej.

Dominik J. Gajewski

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'D. Gajewski', written in a cursive style.