

Dr hab. Mariola Lemonnier, prof. UWM
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Warmińsko-Mazurski

Recenzja pracy doktorskiej magistra Wojciecha Sztuby zatytułowanej
Efektywne opodatkowanie przedsiębiorstw a różnice w ujęciu dochodu przez
prawo podatkowe i bilansowe

Rozprawa doktorska napisana przez magistra Wojciecha Sztubę zasługuje na pozytywną ocenę ponieważ stanowi opracowanie ważnego i aktualnego naukowego problemu badawczego.

1. Zakres tematu i problemy badawcze pracy

Praca doktorska magistra Wojciecha Sztuby swoim zakresem obejmuje prawo podatkowe i prawo bilansowe polskie, prawo międzynarodowe i prawo Unii Europejskiej. Szczególny charakter pracy polega na interdyscyplinarnym ujęciu tematu przez autora. Zwracają uwagę aspekty ekonomiczne omawianego zagadnienia i wpisują dysertację do nurtu zbliżonego do ekonomicznej analizy prawa.

Autor postawił w pracy wiele pytań badawczych zarówno o charakterze mikroekonomicznym a te są związane bezpośrednio z tytułem dysertacji i zagadnień makroekonomicznych, z którymi zapoznaje czytelnika w treści. Spośród problemów o charakterze ogólnym autor zajął się analizą i oceną konkurencyjności polskiego systemu opodatkowania dochodów przedsiębiorstw, modelem opodatkowania dochodu przedsiębiorstw w kontekście państw UE i Europy Środkowo-Wschodniej, relacjami prawa bilansowego do prawa podatkowego w kontekście polityki zgodnej z prawem polityki podatkowej. Wśród zagadnień szczegółowych dominuje badanie teoretycznej i faktycznej relacji między nominalną i efektywną stawką podatkową dochodu

przedsiębiorstw w Polsce mierzoną metodą ETR(effective tax rate). Znajdujemy także w pracy wyjaśnianie przyczyn rozbieżności między stawką podatkową efektywną a nominalną na gruncie prawa bilansowego i podatkowego w Polsce, badanie wpływu braku zasady miarodajności wyniku finansowego dla ustalania wyniku podatkowego na odchylenie stawki efektywnej od nominalnej, czy szczegółowe analizowanie przyczyn odchyleń różnic trwałych pomiędzy podatkowym i bilansowym ujęciem dochodu.

Podstawową hipotezą pracy, jak pisze autor, jest sprawdzenie, czy odchylenie efektywnej stawki podatkowej dochodu przedsiębiorstw w Polsce od stawki nominalnej jest dodatnie i znaczące, czy przyczyną takiej sytuacji są rozbieżności między ujęciem podatkowym i bilansowym dochodu. Omawiane problemy badawcze pokazują ważne zagadnienia praktyczne, analizowane na przykładzie wybranej próby badawczej.

Tytuł pracy jest adekwatnym wyrazem problemu naukowego, wokół niego doktorant prowadzi rozważania ogólne i proponuje konkretne wnioski dla prawodawcy.

Dla podkreślenia waloru pracy nadmienić można, że każdy rozdział wyposażony jest we wskazane cele, podporządkowane całości wyводу. Mając na względzie lepszą koherencję pracy można byłoby tylko lepiej zaakcentować w pierwszych rozdziałach kontrapunkt, którym jest tendencja do poszerzania podstawy opodatkowania i koncepcja Common Consolidated Corporate Tax Base.

2.Treść pracy

Praca składa się z czterech merytorycznie wyodrębnionych rozdziałów, wprowadzenia i obszernego podsumowania. W planie akcentowane są aspekty badań empirycznych i proces ich przeprowadzania. Zarówno podstawy teoretyczne , metodologia i zakres badania w pierwszych rozdziałach

odpowiadają kolejnym rozdziałom poświęconym analizie i interpretacji wyników badań. Tytuł rozdziału piątego odzwierciedla tezę postawioną w pracy i traktuje o różnicach między prawem podatkowym a bilansowym w świetle uzyskanych wyników empirycznych.

W pierwszym merytorycznym rozdziale znajdujemy rodzaje stawek efektywnych, które są wyliczane na podstawie modeli ekonometrycznych. Autor omawia stawkę krańcową, stawkę średnią i stawkę koncernową, wspomina się także stawkę implikowaną. Wiele miejsca poświęcone jest analizie modeli obliczania stawek efektywnych ze szczególnym naciskiem na walory metody ETR - metody, która uwzględnia opodatkowanie bieżące i odroczone. Autor podkreśla, iż badania statystyczne metodą ETR w Polsce nie były prowadzone, stąd użyteczność prowadzonych przez niego rozważań.

Drugą kwestią omawianą w tym samym rozdziale jest polityka fiskalna państwa i tendencja światowa do obniżania stawek podatkowych podatku dochodowego od przedsiębiorstw. Następny ważny temat poruszany przez autora w tym samym rozdziale dotyczy problemu efektywnej stawki w ocenie legalnej konkurencyjności krajowego prawa podatkowego.

Zasada miarodajności została ukazana na przykładzie prawa niemieckiego w kontekście tego co powinno się unormować w prawie polskim. Na przykładzie różnic trwałych pokazany został rozdzwitek między prawem bilansowym a podatkowym polskim. Jest to jeden z najciekawszych aspektów dysertacji nie tylko z punktu widzenia teoretycznego ale także czysto praktycznego.

Rozdział czwarty zawiera szczegółową analizę badań i przyjęcie metody monograficznej ich prowadzenia, uzupełnionych metodą sondażową. W tej części pracy dominuje analiza poszczególnych rozwiązań i wyników badań. Po analizie dotyczącej wybranych spółek giełdowych kwotowanych na GPW autor dochodzi do rezultatu w postaci wyższej stopy efektywnej od stopy nominalnej. Wynik ten jest komentowany ponieważ jest sam w sobie zaskakujący, wskazuje na zwiększający się wpływ polskiego systemu ustalania podstawy

opodatkowania na stawkę efektywną o 7, 06 %. Wynik jest następnie analizowany w kontekście branżowym czy aspekcie pochodzenia kapitału. Autora niepokoją różnice trwałe i przekształcenia różnic przejściowych w trwałe. Polskie prawo podatkowe zdaniem autora nie zawiera istotnych przepisów, które powodują różnice trwałe deprecjonujące czyli zmniejszające podstawę opodatkowania. Ale jest wiele przykładów przepisów podatkowych dotyczących kosztów uzyskania przychodów, które mają charakter trwałe dyskryminujący w stosunku do przepisów prawa bilansowego. Rozszerzają podstawę opodatkowania przepisy podatkowe dotyczące kosztów reprezentacji, składek PFRON, opcji pracowniczych, amortyzacji samochodów osobowych. Inne analizowane koszty wpływają mniej na podstawę opodatkowania. Wydaje się że fragment poświęcony klauzuli obejścia prawa podatkowego i kontrolny charakter audytu finansowego można było wyposażyć w mocniejszą artykulację systematyczną i źródłową. To wzmocniłoby fundament teoretyczny omawianego rozdziału i lepiej także wiązało rozdział z następującą i wcześniejszą argumentacją autora.

Kluczowym materiałem jest treść rozdziału poświęconego różnicom między prawem podatkowym i bilansowym, które wynikają z prowadzonych badań. Są to cenne dla prawodawcy polskiego uwagi do poszczególnych rozwiązań prawnych. Rozważania o wykładni prawa podatkowego polskiego można było ewentualnie wspomóc rozważaniami szerszymi, także porównawczymi. Wpływ standardów rachunkowych na efektywną stawkę podatku jest fragmentem o bardzo istotnej wadze merytorycznej i zasługuje na prowadzenie dalszych badań przez autora w tym zakresie. Rozbieżności między przepisami prawa bilansowego i prawa podatkowego są jednym z istotnych kierunków teoretycznych prowadzonych na przykład we Francji. W tym sensie praca doktoranta wpisuje się w szerszy wymiar rozważań teoretycznych nad polskim prawem podatkowym. W omawianym temacie można sięgnąć do

bogatej historii polskiego prawa rachunkowego i prowadzić dalsze badania naukowe.

Następna część pracy poświęcona została analizie propozycji OECD w zakresie zapobiegania erozji podstawy opodatkowania i transferu zysków. Jest to kontynuacja wcześniejszych zainteresowań autora która wprowadza czytelnika w tematykę wiążącą się z wcześniejszymi rozważaniami autora.

Rozdział ostatni, podsumowujący badania empiryczne jest zwieńczeniem całości pracy, rozdział konsekwentnie rozległy ponieważ praca jest bogata w pytania na które autor stara się odpowiedzieć w postaci wniosków de lege ferenda. Zakończenie pokazuje oryginalność pracy autora, który w sposób adekwatny do całości pracy prezentuje swoje propozycje.

3. Konstrukcja i przyjęta metodologia pracy

Istotną wartością omawianej pracy doktorskiej jest szczególna dbałość o warsztat badawczy i empiryczną analizę danych. Metody, którymi posługuje się autor są szczegółowo wyjaśniane. Dość odległa próba badawcza jeśli chodzi o czas objęcia jest przełamana ogólnymi rozważaniami teoretycznymi.

Praca jest wyposażona w różne metody badawcze, dominuje analiza ekonomiczna, statystyczna i budowanie modelu opodatkowania. Autor dokonuje agregacji wyników, przedstawia zestawienia w postaci tabel, wartościuje metody ekonometryczne, porównuje rozwiązania prawa polskiego i niemieckiego. Praca niewątpliwie pokazuje stan wiedzy autora i jego zainteresowania, proponuje zmiany i daje argumenty dla rozwiązań prawnych. Doktorant dokonuje analizy i syntezy w zakresie przedstawianych badań empirycznych, w świetle otrzymanych wyników badań przedstawia nowe aspekty zagadnienia.

Z punktu widzenia struktury pracy można zgłosić kilka uwag, które nie wpływają na wartość całości pracy. Jedną z nich jest zdefiniowanie dopiero na

sto trzydziestej stronie pojęcia prawa bilansowego, które powinno być dokonane w części pierwszej.

Obszerne zakończenia rozdziałów nie wprowadzają czytelnika do rozdziału następnego, co ze względu na empiryczno-teoretyczny wymiar pracy doktorskiej dałoby wskazówki dla lepszego docenienia wysiłków autora dysertacji. Drobne uwagi dotyczą umieszczenia informacji znajdujących się w przypisach do treści zasadniczej. Na przykład w przypisie numer 56 jest mowa o konkurencyjności podatkowej szkodliwej i konkurencji uczciwej. Zważywszy na rozmiar pracy nie byłoby błędem umieszczenie tej wiedzy w treści podstawowej. Natomiast można się zastanowić czy treść cytowanych przepisów polskich ustaw należy umieścić w treści zasadniczej, chociaż wtedy gdy autor porównuje treść przepisów prawa polskiego i niemieckiego takie cytowanie w tekście jest uzasadnione. Podkreślić można że wszystkie tabele, wykresy i zestawienia są analizowane, a większość z nich jest autorstwa doktoranta, co wskazuje na istotny wkład pracy i staranności przy przeprowadzaniu badań.

4. Formalna strona pracy

Praca jest napisana językiem zrozumiałym zarówno dla ekonomisty jak i prawnika. Jedynie kilka sformułowań należałoby zmienić tak aby zachować poprawność pojęciową czy językową.

Pojęcie "prawo konwencyjne" raczej należałoby ująć podobnie jak w prawie międzynarodowym publicznym - prawo traktatów, pojęcie "prawo lokalne" zastąpić pojęciem prawa krajowego bo przecież nie chodzi w pracy o prawo miejscowe, czy w końcu określenie "jurysdykcja podatkowa" także nie jest ścisłe i należałoby w odpowiednich częściach wprowadzać adekwatne sformułowania. W niektórych fragmentach określenie "prawo wspólnotowe" należy zamienić na "prawo Unii Europejskiej", chyba że chodzi o kategorie historyczne.

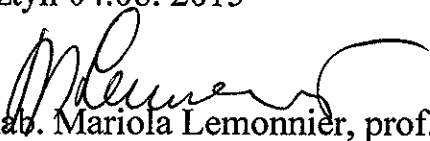
Na uwagę zasługuje zgromadzona literatura, zarówno krajowa i zagraniczna. Pokazuje, że umiejętności doktoranta wykraczają poza klasyczną wiedzę, wnoszą wiele do krajowej nauki także w aspekcie połączenia dwóch dziedzin nauki.

Konkluzja

Uważam, że zarówno ogólna koncepcja pracy doktorskiej, przyjęty sposób argumentowania, rozważania ogólne i analizy szczegółowe zasługują na uznanie. Rozprawa doktorska Pana magistra Wojciecha Sztuby spełnia wszystkie wymogi, stawiane rozprawom doktorskim 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. Nr 65, poz. 595 z późn. zm.), gdyż **stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, wykazując ogólną wiedzę teoretyczną kandydata w dyscyplinach prawnych oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.** Na uwagę zasługuje zarówno nowatorski charakter pracy, praktyczny i naukowy sposób rozważania problemów naukowych i dojrzałość wniosków.

W związku z powyższym uzasadnione będzie dopuszczenie Pana magistra Wojciecha Sztuby do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia naukowego doktora nauk prawnych.

Olsztyn 04.08. 2015


dr hab. Mariola Lemonnier, prof. UWM