

Dr hab. prof. nadzw. UWr Paweł Borszowski
Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii
Uniwersytetu Wrocławskiego

Recenzja
rozprawy doktorskiej mgra Wojciecha Sztuby
„Efektywne opodatkowanie przedsiębiorstw a różnice w ujęciu dochodu przez
prawo podatkowe i bilansowe”
Łódź 2015 r., str. 188

I

Efektywne opodatkowanie przedsiębiorstw to zagadnienie, które od wielu już lat nurtuje z różnym skutkiem ustawodawcę krajowego, unijnego i międzynarodowego. Problem sprowadza się bowiem do tego, w jaki sposób uregulować opodatkowanie w stosunku do tych podmiotów prawnych, będących przedsiębiorstwami, aby z jednej strony zapewnić środki budżetowe w miarę stałe, a z drugiej strony, by podmioty te nie zniechęcały się do prowadzenia działalności gospodarczej, bądź też przenosiły ośrodek tej działalności do innych krajów. Badane zagadnienie jest więc równie istotne dla funkcjonowania systemu podatkowego; co dla konkretnego przedsiębiorstwa. Waga podjętej tematyki jest zatem ogromna, co najmniej we wskazanych dwóch płaszczyznach badawczych i już z tego względu zasługuje na wysoką ocenę.

Pojawia się zatem modne, ale i zarazem trudne zagadnienie opodatkowania efektywnego, a zatem takiego, które przejawia się spełnianiem pewnych mierników. Problem efektywności ma oczywiście swoje źródło niemalże w każdej dziedzinie działalności pomiotu, natomiast z punktu widzenia opodatkowania jest szczególnie istotny. Chodzi zatem o poszukiwanie pewnych mierników, które wskazywałyby na efektywność opodatkowania. Autor słusznie dostrzegł ten problem, zderzając zagadnienie efektywnego opodatkowania przedsiębiorstw z różnicami w ujęciu dochodu przez prawo podatkowe i prawo bilansowe. Jest to można powiedzieć istota tego zagadnienia. Wyraża się ona bowiem w odpowiednim ujęciu

dochodu przez prawo podatkowe i prawo bilansowe, co nie zawsze jest dostrzeżone na odpowiednim poziomie przez ustawodawcę. Problem ten wielokrotnie Autor podniósł w różnych częściach rozprawy doktorskiej.

Zagadnienie efektywnego opodatkowania w „zderzeniu” z ujęciem dochodu przez prawo podatkowe i bilansowe wymaga bardzo dobrego powiązania typowych zagadnień konstrukcji prawa podatkowego z bardzo dobrą znajomością meandrów prawa bilansowego, a jednocześnie umiejętnego wskazywania relacji pomiędzy oboma obszarami prawa. Zarówno konstrukcja pracy, jak i jej treść dowodzą, że mgr Wojciech Sztuba poradził sobie znakomicie z tym zagadnieniem, łącząc prowadzoną na wysokim poziomie, analizę regulacji prawnopodatkowych z innymi rodzajami analiz wymaganymi poprzez równie ważne ujęcie bilansowe zagadnienia, jak choćby analizę monograficzną, analizę statystyczną, danych liczbowych, analizę opisową danych jakościowych, czy też analizę sektorową średniej ETR.

Należy podkreślić i jednocześnie wysoko ocenić zamysł koncepcji analizowanego zagadnienia efektywności opodatkowania przedsiębiorstw, wymagający równie mocnego zaangażowania zagadnień typowo prawnych z tymi, które stanowią niejako ich przełożenie w bieżącym funkcjonowaniu przedsiębiorstwa, a zatem jak choćby metod kalkulacji, którymi można posługiwać się w ekonometrii i statystyce. Wydaje się bowiem, że jest to właściwy kierunek dalszych badań, nie tylko na poziomie rozpraw doktorskich. Sama bowiem ocena rozwiązań normatywnych, bez ich znakomitego połączenia zarówno z tłem, jak i odbiciem w rzeczywistości konkretnego podmiotu gospodarczego, nie będzie tak dobitnie przemawiać na rzecz poprawy kwestionowanych rozwiązań prawnych.

Podjęty przez mgra Wojciecha Sztubę temat rozprawy doktorskiej skłonił go do właściwego określenia „zadania” rozprawy doktorskiej, tj. „(...)oceny konkurencyjności polskiego systemu opodatkowania dochodu przedsiębiorstw(...)”-s. 6. Konkurencyjność polskiego systemu opodatkowania to podstawowa kwestia, którą powinien mieć na uwadze ustawodawca podatkowy, jednakże nie tylko w bieżącej chwili podejmowania rozstrzygnięć o wprowadzeniu określonych regulacji prawnych, lecz także - a może przede wszystkim - w kontekście pewnego horyzontu czasowego funkcjonowania tego systemu. Nie powinno się bowiem oddzielać decyzji ustawodawczych dotyczących wprowadzenia nowych regulacji prawnopodatkowych, czy też poprawy już istniejących, bez ich powiązania ze skutkami funkcjonowania obrotu gospodarczego. Dlatego też tak istotna jest relacja pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym, w którą wpisuje się również analizowana dysertacja.

Doktorant podejmując decyzję o wyborze problematyki badawczej w obszarze efektywności opodatkowania przedsiębiorstw trafił w sedno, gdyż jak słusznie zauważył „(...)

porównanie poziomu opodatkowania w różnych państwach staje się możliwe dopiero przy użyciu efektywnych stawek podatku, nie zaś nominalnych(...)” – s. 6. Stąd też zasadniczą część opracowania zasadnie koncentruje się na poszukiwaniu takiego sposobu ustalenia efektywnego poziomu opodatkowania, by znaleźć efektywne stawki podatku dochodowego od osób prawnych.

Jako cel pracy doktorat uczynił „(...) określenie faktycznej relacji pomiędzy nominalną i efektywną stawką opodatkowania dochodu przedsiębiorstw w Polsce(...)” stosując przyjętą metodę efektywnej koncernowej stawki podatku (ETR) – s. 7. Pomijając, niepotrzebne dookreślenie relacji poprzez sformułowanie „faktyczna”, należy jednoznacznie zaakceptować tak zakreślony cel rozprawy doktorskiej, który nie tylko wpisuje się w zagadnienie efektywnego opodatkowania przedsiębiorstw, lecz jednocześnie wskazuje na podstawową bolączkę w konstruowaniu stawki podatku dochodowego, czyli koncentrowanie się na jej „stronie nominalnej”. Autor podjął się zatem zagadnienia, które nie było dotąd rozpatrywane w ramach prawa podatkowego. Stąd też wykazanie obszaru, do którego powinien dążyć ustawodawca podatkowy sprowadza się właśnie do wskazania na ową relację. Tym samym obszar sytuacji, który umownie możemy zlokalizować pomiędzy nominalną a efektywną stawką opodatkowania pozwala wskazać pewne stadia działania ustawodawcy. Cemu dał wyraz doktorant w rozdziale VI określając postulaty *de lege ferenda*.

Podstawowy cel badawczy rozprawy posłużył również Autorowi do sformułowania celu o charakterze bardziej szczegółowym, w którym musiał on zmierzyć się jednocześnie z wykładnią przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz przepisami prawa bilansowego. Chodzi zatem, jak doktorant podkreśla, o „(...)ujawnienie i wyjaśnienie przyczyn po stronie prawa podatkowego i bilansowego leżących u źródeł zaobserwowanych w badaniu rozbieżności pomiędzy ETR i nominalną stawką podatku(...)”. Tak zakreślony cel badawczy należy oczywiście jednoznacznie zaakceptować, pomimo pewnej osobliwości części jego sformułowania. Wyrażenie „ujawnienie” kojarzy się bowiem bardziej z językiem nauki prawa karnego, czy prawa o wykroczeniach. Niemniej jednak, biorąc pod uwagę specyfikę badanej problematyki, dwutorowe analizowanie zagadnień, a zatem w kontekście prawa podatkowego i bilansowego, poprzez wykorzystanie metod ekonometrii i statystyki należy zauważyć, że sformułowanie to bardziej oddaje istotę badań sprowadzających się do znaczących analiz liczbowych.

Założony cel, a właściwie cele badawcze, biorąc pod uwagę ich rozpatrywanie na różnych poziomach, skłoniły mgra Wojciecha Sztubę do określenia śmiałej i trafnej hipotezy, tj. poglądu o odchyleniu efektywnej stawki opodatkowania przedsiębiorstw w stosunku do

nominalnej stawki 19%, in plus, a zatem stwierdzając, że średnia stawka ETR przekracza 19% - s. 9. Jednocześnie doktorant uzupełnia zasadnie sformułowaną hipotezę o przyczyny tego „zjawiska”. Przyczyny upatruje nie tylko w rozbieżnościach pomiędzy prawnopodatkowym, a prawnobilansowym ujęciem dochodu, ale jednocześnie dokonuje stopniowania owych rozbieżności podkreślając, iż są one „nadmierne”. Hipoteza ta potwierdza złożoność, której ustawodawca podatkowy często nie dostrzega konstruując poszczególne elementy podatku, szczególnie gdy idzie o element stawki. Stawka ta – co powszechnie przyjmuje się w doktrynie – ma charakter instrumentalny i niestety wynika to przede wszystkim z takiego traktowania tego elementu konstrukcji podatku przez samego ustawodawcę. Dlatego też praca doktorska mgra Wojciecha Sztuby powinna posłużyć również dla ustawodawcy jako wskazówka co także należy uwzględnić konstruując element stawki podatkowej w podatku dochodowym.

Założony – jako podstawowy – cel pracy przesądził także o wyborze przez doktoranta metody badawczej. Jest to metoda badania monograficznego w odniesieniu do grupy spółek akcyjnych notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie w latach 2008-2010. Należy zatem podkreślić ogrom pracy mgra Wojciecha Sztuby, który poddał archiwizacji i analizie ponad 1000 sprawozdań finansowych aż 419 spółek akcyjnych notowanych na GPW, a prace te miały wymiar kilkustopniowy, gdzie do ostatecznych wyników posłużyły dane wyselekcjonowanych 194 spółek. Biorąc zatem pod uwagę realizację celu pracy, poprzez zastosowaną metodę, badania te mają charakter pionierski i „wysoco wartościowy”. Już z tego punktu widzenia warsztat badawczy doktoranta zasługuje na podkreślenie i wysoką ocenę z punktu widzenia naukowego, a zarazem praktycznego zobrazowania badanej problematyki efektywnej stawki opodatkowania.

Prowadzone dwupłaszczyznowo badania, wyznaczone podstawowym i uzupełniającym celem pracy, wymagały przeprowadzenia przez doktoranta analizy regulacji prawnopodatkowych pod kątem ich wykładni i stosowania. Także w tym zakresie mgr Wojciech Sztuba, pomimo, iż nie używa sformułowań wskazujących na stosowanie odpowiedniej metody badawczej, de facto stosuje metodę dogmatycznoprawną i teoretycznoprawną. Należy już na wstępie stwierdzić, że także z tym zadaniem doktorant poradził sobie bardzo dobrze, wykazując nie tylko solidne podstawy teoretyczne w zakresie wykładni i stosowania prawa podatkowego, lecz jednocześnie ukazując znakomicie ich kontekst praktyki stosowania prawa podatkowego. Ta część rozważań (rozdział 5 pkt 1), gdzie zderza doktorant prawo podatkowe z bilansowym, w kontekście przeprowadzonych badań w poprzednich rozdziałach, jawi się jako materiał kompleksowy.

Autor wykorzystał niespełna 170 pozycji bibliograficznych, z czego ponad jedna trzecia to literatura zagraniczna. Zastosowanie tak znaczącej literatury zagranicznej wskazuje na szeroki zakres warsztatu badawczego i dużą umiejętność korzystania z rozwiązań przyjętych w innych krajach.

Konstrukcja dysertacji jest nietypowa, biorąc pod uwagę tradycyjne jej ujęcia, gdzie określony problem z zakresu prawa podatkowego był przedstawiany poprzez wskazywanie ogólnych i szczegółowych zagadnień prezentujących określone problemy badawcze z obszaru prawa podatkowego. Przyjęta struktura pracy jest bowiem konsekwentnie podporządkowana przyjętej koncepcji polegającej na zderzeniu zagadnień prawa podatkowego i prawa bilansowego przy wykorzystaniu także metod badawczych charakterystycznych dla ekonometrii, czy statystyki. Dlatego też Autor miał możliwość odejścia od obserwowanego czasem pewnego schematyzmu w tworzeniu konstrukcji rozpraw doktorskich w obszarze prawa podatkowego i to skrzętnie wykorzystał. Także więc z tego względu struktura pracy potwierdza oryginalność podejścia do badanego zagadnienia głównego i zagadnień szczegółowych. Pewne uwagi pojawiają się w niektórych częściach struktury pracy, jednakże mają one charakter polemiczny, wskazując na dodatkowe płaszczyzny badawcze.

Ciekawym rozwiązaniem w strukturze pracy jest podział całości rozpatrywanego materiału na poszczególne rozdziały bez wydzielania poza tymi rozdziałami wstępu i zakończenia, co czyni z pracy zwartą całość, pomimo powiązania w niej aspektów prawa podatkowego z innymi aspektami. Bardzo dobrym rozwiązaniem jest wprowadzenie po każdym rozdziale podsumowania, gdzie Autor podaje czytelnikowi podstawowe konkluzje do których doszedł w ramach analizy prowadzonej w obszarze danego rozdziału.

Całość pracy podzielona jest zatem na sześć rozdziałów. Rozdział pierwszy ma „charakter otwierający” i został zasadnie określony jako wprowadzenie, gdyż doktorant syntetycznie przedstawił przed wszystkim cele badawcze, hipotezę, metody badawcze, jak również uzasadnił problem badawczy, który stał się motywem do prowadzonych badań.

Kolejny rozdział został sformułowany jako „podstawy teoretyczne” i w założeniu ma stanowić płaszczyznę teoretyczną dla poruszanych problemów w całości pracy. Te dwa pierwsze rozdziały stanowią zatem swoiste wprowadzenie i wybór takiego rozwiązania należy jednoznacznie zaakceptować.

Kolejne dwa rozdziały stanowiły duże wyzwanie dla doktoranta. Dotyczą one bowiem „Metodologii i zakresu badania” - rozdz. 3 oraz „Analizy i interpretacji wyników badania” – rozdz. 4. Są to bowiem rozdziały, gdzie stosując założone metody badawcze, dokonuje on

wielopłaszczyznowej analizy m.in. licznych danych liczbowych, jakościowych, by następnie dokonać wielopłaszczyznowej interpretacji wyników badania.

Wyraźne i kompleksowe określenie zakresu badań wraz z wszechstronną analizą materiału badawczego i interpretacją wyników tego badania stanowiły punkt wyjścia do kluczowych jak się wydaje treści, które zostały słusznie zamieszczone w rozdziale piątym. Został on poświęcony zebraniu i wnikliwej analizie różnic pomiędzy prawem podatkowym, a prawem bilansowym co do normatywnego ujęcia wyniku ekonomicznego. Doktorant poszedł dalej, pokazując także potencjalne kierunki zmian legislacyjnych dla działań na rzecz uzyskania efektywnego dochodu.

Ostatni rozdział określono jako podsumowanie, jednakże różni się on – jak już wskazano także co do całej konstrukcji pracy – z tradycyjnymi ujęciami podsumowania. Doktorant poszedł bowiem znacznie dalej niż wynikałoby to z nomenklatury podsumowania, gdyż – co jest jego ogromną zasługą – sformułował postulat *de lege ferenda* „wprowadzenia zasady miarodajności”.

Oceniając ogólnie wartość rozprawy doktorskiej należy także podkreślić, że została ona napisana dobrym i przystępnym językiem pisarskim, a wykorzystane w treści liczne „materiały analityczne” w wielu miejscach bardzo dobrze obrazują i przybliżają pole badawcze.

II

Przechodząc do oceny treści merytorycznych zawartych w poszczególnych rozdziałach, już na samym początku, należy podkreślić i jednocześnie pochwalić Autora za dojrzałość spojrzenia naukowego wykazywaną w wielu miejscach pracy doktorskiej, również tam, gdzie analiza dotyczy konkretnych regulacji ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jak i prawa bilansowego.

Rozdział pierwszy – co już akcentowano – stanowi swoiste wprowadzenie, jak sam Autor słusznie wskazał w tytule tego rozdziału i właściwie ustawia całość zagadnień. Należy stwierdzić, że doktorant zachował przy tym nie tylko syntetykę rozważań, lecz jednocześnie właściwą proporcję treści, tak by „nie przegadać” tej części rozprawy, która ma jedynie pokazać wytyczony cel, drogę i zadania do spełnienia.

Na szczególną uwagę zasługuje rozdział drugi, który Autor określił jako „Podstawy teoretyczne”. To ambitne zadanie, które mgr Wojciech Sztuba przyjął do realizacji, wykonał z powodzeniem. Pewien niedosyt budzi jedynie brak – chociaż w niewielkim stopniu – odniesienia się do samego zagadnienia „efektywności opodatkowania”, co przy tak szerokim

ujęciu tego rozdziału stanowiłoby pewne uzupełnienie. Nie ulega wątpliwości, że doktorant przeszedł do konkretów, koncentrując się na stawce podatkowej, która jest rzeczywistym przejawem owej efektywności opodatkowania, tak gdy idzie o jej wymiar makroekonomiczny, jak również z punktu widzenia obciążenia fiskalnego danego przedsiębiorstwa.

Rozdział ten składa się z trzech części, gdzie w pierwszej Autor zajął się ustalaniem pojęcia nominalnej i efektywnej stawki podatku dochodowego, by w kolejnych częściach podjąć analizę nominalnej stawki podatku dochodowego, relacjonując polskie ustawodawstwo w konkurencyjnym otoczeniu państw UE i Europy Środkowo-Wschodniej. Rozważania dotyczą również efektywnej stawki podatku jako parametru porównawczego przy ocenie konkurencyjności jurysdykcji podatkowych. Taki układ zagadnień zamieszczonych w rozdziale, który jest w pewnym sensie kontynuacją wprowadzenia, zasługuje na akceptację i wysoką ocenę, łącząc ze sobą wątki typowo teoretyczne z ich odzwierciedleniem przy ocenie ustawodawstwa polskiego w otoczeniu innych państw.

Doktorant rozpatrując pojęcie stawki nominalnej słusznie zauważa, że jest ona głównym „(...)źródłem informacji na temat intensywności opodatkowania(...)” – s. 10. Wychodząc z tego założenia Autor zasadnie formułuje pojęcie stawki nominalnej i jej podstawowe rodzaje. Autor podkreśla, że stawka nominalna „(...)stanowi ważny element systemu podatkowego(...)” – s. 11, wypadałoby również podkreślić, iż jest ona elementem normatywnej konstrukcji podatku. Natomiast de facto staje się ona elementem systemu podatkowego, tym bardziej, że w doktrynie prawa podatkowego pisząc o stawce jako elemencie konstrukcji podatku (elemencie techniki podatkowej) zapomina się czasem o tym, że chodzi tu istotnie o stawkę nominalną.

Doktorant słusznie akcentuje – co stało się zresztą podstawą jego założeń w całości dysertacji –, że stawka nominalna nie jest właściwym obrazem „rzeczywistego” obciążenia podatkowego, szczególnie gdy idzie o porównanie uregulowań różnych państw. Szczególnie dobitnie daje się to zaobserwować w ramach krajowej regulacji podatku dochodowego od osób prawnych, co jak zasadnie zauważa mgr Wojciech Sztuba jest konsekwencją zbyt dużego stopnia autonomii prawa podatkowego w stosunku do prawa bilansowego i Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej – (s. 11). Doktorant formułuje zatem pojęcie efektywnej stawki podatku i wprowadza jej rodzaje; efektywna graniczna stawka podatku (EMTR), efektywna średnia stawka podatku (EATR), implikowana stawka podatku (ITR) oraz efektywna koncernowa stawka podatku (ETR). Na szczególne podkreślenie zasługuje obrazowe przedstawienie zakresu stosowania tych modeli na wykresach.

Niepodważalną zasługą mgra Wojciecha Sztuby jest wykazanie przewagi modelu ETR nad pozostałymi modelami stawek efektywnych. Tym bardziej, że jak podkreśla Autor w Polsce nie prowadzono jeszcze badań statystycznych nad ETR, a nawet za granicą opracowania na temat modelu ETR są skromniejsze niż te, które dotyczą modeli EATR, czy EMTR – (s. 20). Ponadto doktorant uzasadnia owa przewagę tym, że model stawki ETR „(...) jest wielkością sprawozdawczą i historyczną, a nie jedynie prognozą opartą na symulacji warunków przyszłych(...)” – s. 22.

Na szczególne podkreślenie zasługuje wskazanie przez doktoranta konsekwencji pozytywnych jakie wynikają z modelu ETR dla podatku odroczonego, a zatem zapobieganie nadmiernym wahaniom stawki efektywnej oraz silniejsze jej powiązanie ze stawką nominalną, przez co odwzorowuje zamiany w prawie podatkowym – s. 22.

Przedstawione rozważania stanowiły dla Autora właściwy punkt wyjścia dla dalszych analiz, dotyczących odpowiednio stawki nominalnej i efektywnej w odniesieniu do regulacji podatkowych w Polsce i innych krajach.

Biorąc zatem pod uwagę stawkę nominalną doktorant zasadnie podkreśla, że zastosowanie opodatkowania proporcjonalnego ze stosunkowo niską stawką podatkową wskazuje na liberalny model opodatkowania dochodów. Doktorant zauważa także, iż model ten nie przyjął się w krajach wysoko rozwiniętych Europy Zachodniej, gdzie stawka nominalna jest wyższa, gdyż problem uchylania się od opodatkowania ma wymiar marginalny. Przy czym dostrzega także mgr Wojciech Sztuba, że państwa wysoko rozwinięte systematycznie obniżają stawki w stosunku do przedsiębiorstw, jednakże z uwzględnieniem także poszerzania podstawy opodatkowania, m.in. poprzez likwidację, bądź ograniczenie ulg i zwolnień. Na tym tle doktorant zauważa, że również ustawodawca Polski obniżył stawkę nominalną do 19%, co miało zasadniczo pozytywny wpływ w zakresie znacznego ograniczenia transferowania zysków za granicę. Zaletą rozważań doktoranta jest akcentowanie zasadniczego problemu badawczego w różnych częściach dysertacji poprzez wskazywanie kontekstów badawczych. Dlatego też m.in. Autor zasadnie podkreśla także w analizie na poziomie tego rozdziału, że stawka efektywna jest znacznie lepszym parametrem, gdyż wykazuje się cechą indywidualną. Natomiast wprowadzenie stawki nominalnej jest znacznie łatwiejsze, gdyż nie wymaga badania przeprowadzonego po zakończeniu okresu rozliczeniowego - s. 34.

Zastosowanie stawki efektywnej a zatem „parametru”, który wprost wyraża efektywne opodatkowanie doktorant dostrzega i podkreśla przy niezwykle istotnym zagadnieniu dla całej gospodarki danego państwa. Chodzi bowiem o przewagę tej stawki przy ocenie

konkurencyjności inwestycyjnej państw, szczególnie w przypadku rywalizacji o bezpośrednie inwestycje zagraniczne – s. 38.

Skoro rozdział ten dotyczy szerokiego zakresu podstaw teoretycznych, doktorant nie pominął najistotniejszych podstaw teoretycznych tj. tych, które dotyczą relacji pomiędzy prawem podatkowym a prawem bilansowym. Warto zatem podkreślić, szczególnie w kontekście działań podejmowanych ewentualnie przez ustawodawcę podatkowego, że stopień zbliżenia prawa podatkowego i prawa bilansowego we wskazanych przez doktoranta państwach jest znaczny, co nie sprzeciwia się autonomii ustawodawcy podatkowego. Niestety – jak podkreśla Autor – rodzime unormowania wyglądają na tym tle mizernie, jak choćby kwestia amortyzacji, odsetek od zaangażowanego kapitału, czy różnic kursowych, gdzie regulacje podatkowe wskazują na zupełną niezależność od przepisów prawa bilansowego – s. 40.

Rozważania doktorant kończy syntetycznym podsumowaniem, gdzie umieszcza także niezwykle istotne konkluzje, jak choćby problem odchylenia efektywnych stawek podatku od stawki nominalnej z uwagi na rozbieżności pomiędzy prawem podatkowym, a prawem bilansowym dyskryminujące uprawnienia podatnika – s. 47.

Rozdział ten oceniam więc wysoko.

Ukazanie podstaw teoretycznych problemu efektywnego opodatkowania przedsiębiorstw w jego bezpośrednim przejawie a zatem modelu stawki efektywnej (ETR) stanowiło znakomity punkt wyjścia do szczegółowych badań tej stawki przeprowadzonych w dwóch kolejnych rozdziałach, gdzie mgr Wojciech Sztuba przedstawił metodologię badań, przebieg a szczególnie uzyskane wyniki wraz z ich interpretacją.

Badania przeprowadzone w ramach rozdziału trzeciego dowodzą nie tylko oryginalności podejścia, lecz są także pionierskie. Autor jednoznacznie uzasadnił wybór metody monograficznej, a do badań ostatecznie wykorzystał grupę aż 194 spółek notowanych na GPW. Niezwykle interesujące są badania, gdzie wskazuje na odchylenia efektywnej stawki (ETR) zarówno powyżej, jak i poniżej stawki nominalnej w zależności od badanej branży spółek, co w ocenie Autora spowodowane jest konkretnymi regulacjami prawa podatkowego. Warto przy tym podkreślić ogrom pracy doktoranta, który dla wskazania konkretnych przyczyn powstawania odchyleń ETR od stawki nominalnej przeprowadził również badania uzupełniające techniką wywiadu bezpośredniego oraz sondaż opinii w przedmiocie efektywnego opodatkowania spółek kapitałowych wykonany w lutym 2010 przez PBS DGA.

Konsekwencja w realizowaniu założonego celu badawczego przejawia się nawet w gromadzeniu materiału badawczego, gdzie nie traci doktorant z pola widzenia przyjętej hipotezy. Stąd też podkreśla on także w tym rozdziale, że „(...)bez wyraźnego powodu prawo

podatkowe nie powinno tworzyć odstępstw od księgowego sposobu ujmowania przychodów i kosztów(...)”- s. 66.

Zgromadzony materiał badawczy, wraz ze szczegółowym i przejrzystym ukazaniem poszczególnych etapów badań, stanowił znakomity punkt wyjścia do rozważań zamieszczonych w kolejnym rozdziale, gdzie Autor poddaje je dalszej analizie wraz z interpretacją wyników tych badań. Już sam podział tak znaczącej materii na dwa oddzielne rozdziały zasługuje na podkreślenie i jednocześnie jednoznaczną aprobatę. Zapewnia to bowiem jasność i czytelność prowadzonych badań i możliwość dodatkowej autoweryfikacji prowadzonych analiz.

W wyniku przeprowadzonych badań, realizowanych na trzech poziomach analitycznych, doktorant sformułował szereg cennych, a nierzadko pionierskich wniosków, tym bardziej istotnych, że dostrzega on także te obszary badawcze, które mogą podlegać dalszemu badaniu, jak choćby „(...)część konstrukcji prawa podatkowego, która prowadzi do „utrwalania” różnic przejściowych(...)”-s. 102. Podkreśla to zatem walor rozprawy nie tylko zamykając się w „bieżącym” obszarze badawczym, lecz także jako impuls do dalszych naukowych działań.

Wskazując zatem najistotniejsze wnioski doktorant poddał interpretacji, zaobserwowane już wcześniej, odchylenie „globalne” ETR od stawki nominalnej podatku dochodowego od osób prawnych o ponad 7%, czyli 1.3411 punktu procentowego. Szczególnie cenne uwagi, które można kierować do ustawodawcy podatkowego, pojawiają się przy interpretacji pomiaru ETR w zależności od branż, gdzie mgr Wojciech Sztuba wskazuje odchylenie dodatnie i ujemne. W przypadku odchyień „dodatnich” ETR od stawki nominalnej doktorant wskazał – oprócz przypadków „utrwalania” różnic przejściowych - na konkretne regulacje ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – s. 111. Chodzi tu więc o „(...)przepisy ograniczające prawo do rozpoznania kosztu uzyskania przychodu z tytułu składek na PFRON, opcji managerskich, amortyzacji i ubezpieczenia samochodów osobowych, kosztów reprezentacji, kar i grzywien oraz odsetek od zobowiązań podatkowych(...)”- s. 111. Natomiast w przypadku odchylenia ETR od stawki nominalnej w takim sensie, że stawka efektywna jest niższa doktorant doszedł do wniosku, iż przyczyną jest tu przede wszystkim agresywne planowanie podatkowe, co prowadzi zasadnie do problemu klauzuli obejścia prawa podatkowego – s. 112.

Zarówno zakres zgromadzonego materiału badawczego, jak i jego analiza wraz z interpretacją wyników, wskazują na wysoki poziom naukowy doktoranta i niezwykle cenny

materiał dla doktryny prawa podatkowego, a także ustawodawcy podatkowego. Dlatego też rozdział 3 i 4 oceniam wysoko.

Wysoki poziom rozważań doktoranta stawiał przed nim kolejne wymagania. Mam na myśli te zagadnienia, które zostały objęte zakresem rozdziału piątego. O ile bowiem przeprowadzone badania wraz z ich interpretacją wskazały na te kwestie, które można było zaobserwować na grupie analizowanych spółek, to kluczowe zagadnienie sprowadza się do „zderzenia” tych wyników badań z konstrukcjami normatywnymi w obszarze prawa podatkowego i prawa bilansowego.

Doktorant słusznie zatem wychodzi od - jak to określa - „fundamentalnego konfliktu interesów” pomiędzy prawem podatkowym a prawem bilansowym, a zatem z jednej strony ukazanie w miarę „rzeczywistej” sytuacji danego przedsiębiorstwa, a z drugiej strony interes fiskalny. Stąd też Autor podkreśla inny problem, jaki ma szersze znaczenie, tj. nieelastyczny sposób opodatkowania całych kategorii podatników. Jest to zagadnienie niezwykle interesujące i wymagające zdawałoby się nieco poszerzenia. Zagadnienie elastyczności zaczyna bowiem powoli implikować do prawa podatkowego. Warto byłoby zatem zastanowić się, jakie ujęcie owej elastyczności należałoby wskazać ustawodawcy podatkowemu.

W tym kluczowym, jak się zdaje, rozdziale Autor wychodzi od porównania definicji bilansowych przychodów i zysków oraz kosztów i strat z definicją dochodu podatkowego, gdzie zasadnie zauważa, że dochód ten „(...)jest abstraktem, kategorią niewystępującą samoistnie w realiach gospodarczych(...)”- s. 115. Te niewątpliwie cenne spostrzeżenia należałoby rozszerzyć o zagadnienie, które wynika ze sposobu formułowania języka prawnego w obszarze prawa bilansowego i prawa podatkowego. Wydaje się, bowiem, że ustawodawcy „bilansowemu” znacznie łatwiej jest konstruować regulacje odzwierciedlające „rzeczywistość gospodarczą” w danym przedsiębiorstwie, co daje się zauważyć choćby w wyrażeniu wskazującym na „wiarygodnie określoną wartość”. Ustawodawca podatkowy, z racji założonych celów, będzie niestety posługiwał się językiem nieco sztucznym. Stąd też należałoby również zająć się problematyką właściwych środków techniki prawodawczej używanych w prawie podatkowym, by zbliżyć jego regulacje z prawem bilansowym. Obecne rozwiązania, chociażby w ramach definicji kosztów uzyskania przychodów, gdzie ustawodawca wprowadza, a właściwie „wrzuca” wyrażenie nieostre odnoszące się do celowych działań podatnika, wymagałoby weryfikacji z punktu widzenia nie tylko kształtu wyrażen kreujących elastyczność tej regulacji, lecz także z uwagi na stopień wywołanej elastyczności. Również z punktu widzenia relacji do pozostałych unormowań określających zakres kosztów uzyskania przychodów.

Cenne są spostrzeżenia doktoranta na temat jedynie założonego realizowania zasady przewagi treści nad formą – s.118, jak również konsekwencje do jakich do owego rozdzwiewu między prawem podatkowym a prawem bilansowym prowadzi wykładnia językowa, czy też uwagi dotyczące możliwych kierunków zmian prawa na drodze do efektywnego opodatkowania dochodu.

Oceniając kluczowy rozdział dla realizacji celu i hipotezy pracy można użyć stwierdzenia, że mgr Wojciech Sztuba utrzymał wysoki poziom rozważań. Podniesione uwagi mają charakter wyłącznie polemiczny i w najmniejszym zakresie nie obniżają wysokiej oceny tego rozdziału. Konkluzje do jakich doszedł Autor powinny być niepokojące nie tylko dla przedsiębiorców, ale także dla samego ustawodawcy. Nie może on bowiem traktować tego „fragmentu” systemu podatkowego jako samonapełniającego się naczynia. Ustawodawca powinien mieć świadomość tego, że jak podkreśla Autor, nastąpi dalszy wzrost ETR w relacji do stawki nominalnej, a dążenie do co najmniej utrzymania wpływów z podatku dochodowego od osób prawnych powoduje bardziej poszerzanie podstawy opodatkowania niż manewrowaniem stawkami nominalnymi.

Godne uwagi są także spostrzeżenia dotyczące wpływu wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, czy też BEPS na obniżenie ETR, jak również postulat strategii budowania konkurencyjności podatkowej.

Podsumowanie, co już wskazywano, ma postać osobnego rozdziału. Bezapelacyjnie bogactwo i wszechstronność rozważań w całości pracy doktorskiej powinny znaleźć swoje ukoronowanie w takiej części, która będzie miała postać oddzielnego rozdziału. Należy jednoznacznie stwierdzić, że Autor wykazał się dojrzałością naukową także w tym fragmencie rozprawy. Nie jest to w żadnym wypadku streszczenie, a rozważania znacznie wykraczają poza typowe podsumowanie. W treści tego rozdziału można wyraźnie wyodrębnić dwie części.

W pierwszej części, o charakterze porządkującym, Autor dokonuje syntetycznego omówienia wyników przeprowadzonych badań w kontekście realizacji hipotezy, przy czym oprócz znaczenia modelu ETR dla ukazania realnego ciężaru podatkowego, podkreśla również możliwość uzyskania poprzez ów model wyniku zbiorczego, czego nie dają inne modele stawek efektywnych.

Niemniej jednak kluczowa zdaje się być część druga, gdzie doktorant formułuje postulat *de lege ferenda*: wprowadzenia zasady miarodajności. Formułując ten postulat Autor wychodzi ze słusznego założenia dotyczącego wprowadzenia takich zmian prawa podatkowego, by były one niezależne od prowadzonej polityki gospodarczej. Należy zatem podkreślić i zaaprobować jednoznacznie postulowany przez doktoranta kierunek działań, który wiąże się z

krótkookresowym zwężeniem podstawy opodatkowania i spadkiem wpływów z podatku dochodowego od osób prawnych, o ile korzyści z tego tytułu będą wielokrotnie wyższe. Dlatego też znaczącym osiągnięciem mgra Wojciecha Sztuby jest postulowanie wprowadzenia zasady miarodajności do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Należy zgodzić się z postulatem doktoranta, że zasada ta wpłynie na zmniejszenie podatkowego ryzyka prowadzonej działalności gospodarczej, w rezultacie także na obniżenie ETR w Polsce, poprzez redukcję norm rozszerzających i zawężających podstawę opodatkowania w stosunku do wyniku księgowego – s. 170. Godnym uwagi jest również wniosek dotyczący bardziej sprawiedliwego rozkładu obciążeń podatkowych, jako skutku owej zasady, z uwagi na to, że jak podkreśla doktorant, na stawkę efektywną mniejszy wpływ miałyby normy szczególne prawa podatkowego. – s. 170.

Należy zauważyć, że doktorant, pomimo formułowania śmiałych poglądów, zachowuje również charakterystyczny dla dobrego naukowca dystans, zdając sobie bowiem sprawę z możliwości spadku wpływów z podatku dochodowego od osób prawnych, postuluje wprowadzenie tej zasady w niektórych obszarach - co istotne - wskazuje te obszary. A zatem postulaty nabierają przez to nie tylko wysokiego poziomu naukowego, lecz również wymiaru praktycznego.

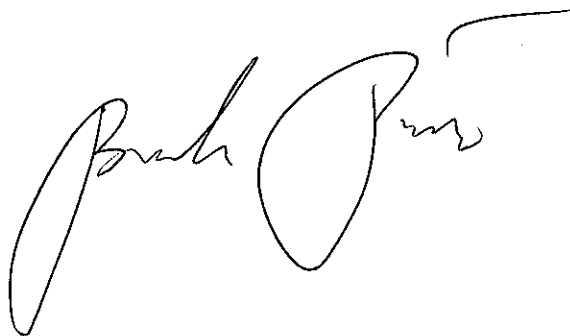
III

Praca mgra Wojciecha Sztuby spełnia wymogi stawiane dysertacjom doktorskim. Autor jednoznacznie sformułował tezę badawczą i udowodnił ją korzystając z wyników własnych badań. Ponadto Autor wykazał się znajomością bogatej literatury przedmiotu. W przeprowadzonych badaniach doktorant wykazał się bardzo dobrą znajomością analizowanej problematyki i bardzo dobrym warsztatem naukowym, w sporej części o charakterze nowatorskim.

Konkludując, należy stwierdzić, że przedłożona do recenzji rozprawa doktorska mgra Wojciecha Sztuby **„Efektywne opodatkowanie przedsiębiorstw a różnice w ujęciu dochodu przez prawo podatkowe i bilansowe”** stanowi oryginalne rozwiązanie ważnego problemu naukowego. Jej Autor wykazał się bardzo dobrą wiedzą prawniczą, w szczególności z zakresu nauki prawa finansowego. Rozprawa ta powinna stanowić istotny wkład w rozwój badań w zakresie prawa podatkowego. Ponadto doktorant wykazał się umiejętnością samodzielnego prowadzenia badań naukowych. Tym samym należy przyjąć, że rozprawa doktorska mgra Wojciecha Sztuby spełnia przesłanki 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 (j.t. Dz. U. z 2014, poz. 1852) i może być przedmiotem dalszych czynności w przewodzie doktorskim. Wnoszę zatem o przyjęcie rozprawy doktorskiej i dopuszczenie mgra Wojciecha Sztuby do dalszego postępowania w przewodzie doktorskim, zgodnie z obowiązującymi regulacjami.

Kłodzko, 31 sierpnia 2015 r.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Andrzej Jurek'. The signature is fluid and cursive, with a large loop at the end.