

Dr hab. Beata Kucia-Guściora
Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II
Wydział Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji
Katedra Finansów i Prawa Finansowego
Al. Raławickie 14
20-950 Lublin

Lublin, 12 grudnia 2018 r.

Recenzja rozprawy doktorskiej mgr Konrada Kleszczewskiego
pt: „Ceny transferowe jako instrument prawno-finansowy międzynarodowej
optymalizacji opodatkowania w Unii Europejskiej”
- przygotowanej pod kierunkiem dr hab. Dominika Gajewskiego, prof. SGH

I. Podstawa prawna i kryteria oceny

Podstawą sporządzenia poniższej recenzji była uchwała Rady Wydziału Prawa, i Administracji Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie podjęta na posiedzeniu w dniu 19 października 2018r. powierzająca mi funkcję recenzenta. (*Pismo dr hab. Justyny Karaźniewicz z dnia 25 października 2018r.*). Przedmiotem recenzji jest rozprawa doktorska Pana Konrada Kleszczewskiego pt: „Ceny transferowe jako instrument prawno-finansowy międzynarodowej optymalizacji opodatkowania w Unii Europejskiej”, Olsztyn 2018, licząca 245 stron maszynopisu.

Zgodnie z wymaganiami ustawowymi (*art. 13 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki, - tekst jedn. Dz. U. z 2016 r. poz. 882 z późn. zm. w związku z art. 179 ust 2 ustawy z dnia 3 lipca 2018 r. Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o szkolnictwie wyższymi nauce Dz.U.2018 r. poz.1669*) rozprawa doktorska, przygotowywana pod opieką promotora powinna stanowić oryginalne rozwiązanie problemu naukowego wykazywać ogólną wiedzę teoretyczną kandydata w danej dyscyplinie naukowej oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

Mając powyższe na uwadze, przy ocenie rozprawy doktorskiej Pana mgr Konrada Kleszczewskiego przyjęto następujące kryteria: wybór i znaczenie pojętej tematyki, poprawność w sformułowaniu celów badawczych, zastosowaną metodologię badań, wykorzystane źródła prawa, orzecznictwo oraz piśmiennictwo, a także strukturę i treść dysertacji wraz z jej stroną formalną.

II. Wybór i znaczenie podjętej tematyki

Podjęta w dysertacji problematyka cen transferowych jako instrumentu prawno-finansowego wykorzystywanego w międzynarodowej optymalizacji podatkowej w Unii

Europejskiej stanowi niezwykle ważny i aktualny problem badawczy, zarówno z punktu widzenia teoretycznego, jak i jego praktycznego odniesienia. Wynika to z kilku przyczyn.

Po pierwsze, nie ulega wątpliwości, że proces globalizacji ma charakter powszechny, wielowymiarowy, a także nieuchronny. Jest on pojmowany w ujęciu semantycznym różnorodnie, ostateczne jego rozumienie sprowadza się do wskazania, że jest to proces, w którym rynki i produkcja w różnych krajach stają się coraz bardziej współzależne w związku z dynamiką wymiany towarów i usług, przepływem kapitału i technologii pomiędzy krajami na całym świecie. Proces ten obejmuje wszelkie gospodarki na świecie, gdyż ma wpływ na ich rozwój gospodarczy przynosząc różne rezultaty, niekiedy paradoksalne, nieobliczalne i nieprzewidywalne. Dokonuje się on w sposób niezwykle dynamiczny pod wpływem różnych czynników o charakterze politycznym, prawnym, ekonomicznym, społecznym i technicznym. W ciągu ostatnich lat właśnie dzięki procesowi globalizacji gospodarki światowej oraz postępującej międzynarodowej integracji gospodarczej można zaobserwować dynamiczny rozwój przedsiębiorstw wielonarodowych. Skala działalności holdingów międzynarodowych, ich wpływ na gospodarkę światową oraz gospodarki poszczególnych państw powoduje coraz większe zainteresowanie organizacji międzynarodowych, a także narodowych administracji podatkowych konsekwencjami wynikającymi z faktu ich istnienia w tym podatkowych skutków ich działalności. Ten stan rzeczy ma niebagatelne znaczenie dla kształtu prawa podatkowego na poziomie krajowym i międzynarodowym. W konsekwencji może stanowić przyczynek do podjęcia badań naukowych w ramach tej dyscypliny prawa.

Po drugie, płaszczyzną wyjątkowego zainteresowania ze strony przedsiębiorstw prowadzących transgraniczną działalność gospodarczą wykorzystanie wszelkich dostępnych instrumentów prawnofinansowych służących do optymalizowania opodatkowania. Z punktu widzenia prawa istotna jest diagnoza działań optymalizacyjnych prowadzących do minimalizacji, a nawet unikania opodatkowania na poziomie międzynarodowym, w tym przy zastosowaniu agresywnych środków. Analiza zarówno zakresu tych zjawisk, struktury, oraz charakteru prawnego działań antyoptimalizacyjnych państw i organizacji międzynarodowych (OECD, UE) stanowi wielopłaszczyznowe i wielowątkowe pole badawcze.

Po trzecie, na uwagę merytoryczną w nauce i praktyce międzynarodowego prawa podatkowego zasługuje nie tylko całościowy system działań podatników, ale także analiza jego poszczególnych elementów. Szczególnie znaczenie w tym kontekście, z punktu widzenia prawa podatkowego, ma instrument jakiego została poświęcona niniejsza dysertacja – ceny transferowe. Trzeba się, bowiem zgodzić, że ceny transferowe wiążą się z licznymi kontrowersjami z uwagi na ich złożoną naturę prawną i skutki. Ich pierwotna konstrukcja gwarantująca zachowanie mechanizmów rynkowych w przedsiębiorstwach wielonarodowych, została wykorzystana do działań optymalizacyjnych, a przez to sensie prawnym wypaczona. Zatem skutki prawne i ekonomiczne tych zjawisk są daleko idące. Analiza prawna tych zagadnień jest, co prawda podejmowana w literaturze przedmiotu, ale z uwagi na dynamizm działań zarówno po stronie podatników (holdingów międzynarodowych), jak również poszukiwania nowych i adekwatnych środków przeciwdziałających agresywnej optymalizacji

głównie na poziomie globalnym, ale i krajowym, uzasadnione wydaje się ponowne spojrzenie naukowe na ten problem. Pozytywna ocena wyboru tematu także uzasadniona jest, więc tymi względami.

Po czwarte, problematyka cen transferowych podejmowana w literaturze przedmiotu, z zasady skupiona jest na analizie ekonomicznej zagadnienia, a często ma też poradnikowy, a przez to fragmentaryczny charakter. Poziom skomplikowania, interdyscyplinarny charakter zagadnienia oraz dynamizm zmian, powodują, że dostępne materiały mają odniesienie przyczynkowe odnoszące się głównie do konstrukcji cen transferowych, metod szacowania czy obowiązków dokumentacyjnych, a wiele z nich straciło już na aktualności. Przyznać też niestety można, że w polskiej doktrynie, w porównaniu do dorobku nauki zagranicznej, pozostaje wiele kwestii przemilczanych lub sztampowo odwzorowywanych na podstawie wytycznych OECD, bądź prac prowadzonych w UE. Zatem uzasadnione jest podjęcie pogłębionej refleksji naukowej wypełniającej tę lukę. Dodatkowo wskazać należy, że regulacje prawne dotyczące cen transferowych tak na poziomie narodowym jak i ponadnarodowym ulegają dynamicznym przeobrażeniom. W tym kontekście uzasadnione wydaje się zaprezentowanie i ocena aktualnego stanu prawa podatkowego.

Nie ulega wątpliwości, że Pan Magister Konrad Kleszczewski wybierając zagadnienie cen transferowych w kontekście międzynarodowej optymalizacji opodatkowania podjął się ambitnego i trudnego zadania.

III. Cele badawcze, zakres i metodologia pracy

Główny cel badawczy Autor zaprezentował we Wstępie do rozprawy doktorskiej. Doktorant ukierunkował swoje badania na dokonanie szczegółowej analizy instrumentu prawnofinansowego cen transferowych przez pryzmat międzynarodowej optymalizacji opodatkowania w Unii Europejskiej. Wydaje się jednak, że cel ów nie został do końca wyznaczony prawidłowo. Analiza prawna nie może być przecież celem samym w sobie, stanowi ona raczej środek do osiągnięcia celu. Autor zauważa to sam, prezentując zamiar badawczy (cokolwiek miałyby to stwierdzenie znaczyć, jako że w metodologii nauk prawnych nie jest ono używane). Można domniemywać, analizując treść Wstępu, że Doktorant posługując się analizą prawną (i nie tylko) pragnął wyeksponować kontrowersje zarówno na poziomie stanowienia, jak i stosowania międzynarodowego prawa podatkowego, w celu sformułowania ocen i wniosków dotyczących manipulacji cenami transferowymi w celu unikania opodatkowania. Te dążenia zaś miałyby finalnie posłużyć do wskazania pożądanych zmian legislacyjnych. W pracy doktorskiej Pana Konrada Kleszczewskiego cele częściowe ujęte zostały w uwagach ogólnych dotyczących poszczególnych rozdziałów. Po przeprowadzeniu wnikliwej analizy tychże częściowych celów pracy dostrzegam następujące zadania badawcze, zrealizowane przez Doktoranta.

W ramach pierwszego zadania badawczego, Pan Magister Konrad Kleszczewski dążył do określenia, siatki pojęciowej dotyczącej problematyki rozprawy, klasyfikacji działań optymalizacyjnych mających lub nie postać agresywną oraz ustalenia definicji, istoty, katalogu, mechanizmu cen transferowych na tle teoretycznych i praktycznych aspektów.

Drugie zadanie badawcze wymagało od Autora wielowymiarowego określenia czynników sprzyjających stosowaniu cen transferowych. Jego realizacja wymagała z jednej strony określenia nader skomplikowanego konglomeratu czynników zewnętrznych, z drugiej zaś strony ustalenia wewnętrznych uwarunkowań wpływających na wykorzystywanie cen transferowych do agresywnej optymalizacji w konkretnych państwach.

Trzecim poddanym analizie problemem badawczym było praktyczne nakreślenie sposobów i technik wykorzystywania cen transferowych, poprzez analizę konkretnych schematów działalności.

Czwarte pole badawcze obejmuje działalność organizacji międzynarodowych i implementację wypracowanych na tym polu rozwiązań mających na celu przeciwdziałanie zjawisku agresywnej optymalizacji poprzez wykorzystywanie mechanizmu cen transferowych.

Taki układ celów badawczych rozprawy wskazuje na jej wielowątkowość i z pewnością przybliżył Autora do realizacji celu głównego. Jednocześnie przyjęte cele pracy określiły kierunek i zakres badań zmierzający do udowodnienia głównej tezy badawczej i potwierdzenia prawdziwości tez pomocniczych.

Jako tezę główną pracy przyjęto twierdzenie, że obecna konstrukcja cen transferowych wbrew swojemu ustawowemu założeniu sprzyja międzynarodowemu unikaniu opodatkowania. Autor słusznie konstatuje, iż samo zastosowanie cen transferowych stanowi obowiązek wynikający z mocy prawa, a główna funkcja tego instrumentu miała polegać na zagwarantowaniu rynkowości przeprowadzanych przez holdingi międzynarodowe transakcji. Tak sformułowana teza uwypukla wątpliwości, co do faktycznej skuteczności przedmiotowej konstrukcji, a przez to kwestionuje spełnianie roli nadanej jej przez ustawodawcę. Teza główna wskazuje, więc paradoks polegający na sprzeniewierzeniu istoty instrumentu, który wywiera znaczny wpływ na poszerzanie się zjawiska międzynarodowego unikania opodatkowania.

Autor sformułował także dwie tezy pomocnicze. Pierwszą jest wskazanie, że dotychczasowe regulacje prawne w zakresie konstrukcji cen transferowych i wykorzystania ich w transakcjach transgranicznych nie są wystarczające i nie przeciwdziałają nadużywaniu cen transferowych w stopniu satysfakcjonującym. Diagnoza ta oparta została na stwierdzeniu, że kompleksowa ocena funkcjonujących rozwiązań powinna zostać przeprowadzona przez pryzmat faktycznej skuteczności i ograniczania negatywnych zjawisk w postaci międzynarodowego unikania opodatkowania. Na tę płaszczyznę mają wpływ realne możliwości oraz kompetencje kontrolnych poszczególnych organów podatkowych, które w poszczególnych państwach członkowskich mają podejmować w granicach prawa działania nakierowane na walkę z wszelkimi nadużyciami. Drugą tezą pomocniczą jest przeprowadzenie dowodu naukowego, że nowe rozwiązania podatkowe powinny być maksymalnie kompleksowe i obejmować nie tylko same rekomendacje dotyczące cen transferowych, czy wypełnianie luk w przepisach prawa podatkowego, ale konieczne jest poddanie krytycznej analizie, na ile nowe rekomendacje są niezwłocznie wprowadzane do

obowiązujących porządków prawnych, ale także na ile są respektowane i czy współpraca w tym zakresie pomiędzy państwami jest satysfakcjonująca, tj. umożliwia faktyczną weryfikację rynkowości przeprowadzanych transakcji.

Oceniając stan obecny rozprawy należy stwierdzić, że przyjęte cele pracy i teza badawcza określiły kierunek i zakres badań. Recenzując je z perspektywy ich realizacji nie można odmówić Autorowi zdyscyplinowania naukowego i konsekwencji prowadzonych rozważań, z których wnioski zostały wyeksponowane w Zakończeniu rozprawy. Pewien niedosyt budzi fakt braku wyraźnego omówienia zakresu wykorzystania metod badawczych. Co prawda Doktorant wskazuje na chęć realizacji celów poznawczych i praktycznych oraz połączenie analizy problemów doktrynalnych w podejściu praktycznym, wskazując iż wykorzystane zostały dogmatyczne i porównawcze metody badawcze. Nadto wymienia rodzaje wykładni jakie zastosował w pracy, co wydaje się ekspozycją zbędną, ale jednocześnie stwierdza, że „tak otrzymane wyniki interpretacyjne zostały poddane również wnioskowaniu prawniczemu i po części także ekonomicznemu”. Nie wyjaśnia jednak które warstwy dysertacji wymagały zastosowania poszczególnych metod badawczych. Rodzi się też o cel i potrzebę wykorzystywania wnioskowania ekonomicznego. Trzeba bowiem przypomnieć, że dysertacja doktorska przygotowywana w ramach dyscypliny nauk prawnych nie wymaga dowodzenia na poziomie ekonomiczno-rachunkowym. Element ten wzbogaca pracę, ale jego wykorzystanie stwarza też ryzyko (pokusę) spłaszczenia pracy do warstwy poradnikowej opartej na kazuistyce danych ekonomicznych.

Jednocześnie wydaje się, że z uwagi na prawniczy charakter pracy powinna dominować metoda prawno - dogmatyczna. W moim odbiorze jednak pomimo zapowiedzi we Wstępie Autor posłużył się głównie metodą analityczną, inne zaś metody takie jak dogmatyczna, historyczna, czy prawno-porównawcza mają jedynie walor uzupełniający. W moim przekonaniu, co może być jedynie subiektywnym odbiorem, w pracy powinna przeważać metoda dogmatyczna, niestety w ocenianej dysertacji wydaje się, że jest odwrotna proporcja. Taką ocenę poświadcza choćby ilość wykorzystanych źródeł prawa oraz pozycji judykatury (o czym niżej). Konkludując, stwierdzam, że ograniczenie zastosowania metody prawno-dogmatycznej może stanowić mankament ocenianej pracy. Usprawiedliwieniem dla Autora może być jednak sama tematyka rozprawy, która wymagała nie tylko analizy obowiązującego prawodawstwa, ale szerokiego odniesienia do dokumentów niemających waloru norm prawnych oraz mechanizmów działalności podatków.

IV. Wykorzystane źródła prawa, orzecznictwo oraz piśmiennictwo

Podjmując się oceny wykorzystanych w pracy źródeł prawa, dorobku judykatury i doktryny, należy podkreślić, że omówiona w rozprawie tematyka nie była jak dotąd ujmowana z tak zakrojonej perspektywy badawczej i w tym sensie ma charakter autorski. Jednocześnie można stwierdzić, że problematyka cen transferowych nie należy do zagadnień zupełnie pomijanych w doktrynie, a także w dorobku międzynarodowych organizacji. Stanowi to oczywiście pewne trudności wyważenia proporcji pomiędzy potrzebą zrelacjonowania tego, co już zostało opracowane (dokonane), a koniecznością poszukiwania

nowatorskiego ujęcia. Wydaje się, że Doktorant znalazł balans pomiędzy tego rodzaju dylematami badawczymi, świadczy o tym między innymi dobór materiałów źródłowych.

W pracy zostało powołanych 25 aktów prawnych. Obejmują one swym zakresem zarówno akty prawa Unii Europejskiej oraz akty prawa krajowego o różnej randze i zakresie obowiązywania. Można mieć wątpliwości, co do sposobu ujęcia wykazu tych aktów na końcu opracowania. Pewne obiekcje może budzić kilka kwestii, które sugerowałabym rozważyć na etapie przygotowania rozprawy do publikacji. Po pierwsze, uważam, że dobrym zabiegiem metodologicznym jest oddzielenie źródeł prawa Unii Europejskiej, od aktów prawa krajowego. Natomiast akty prawa polskiego, w moim przekonaniu powinny zostać wyodrębnione od aktów prawa krajowego innych państw. Taki układ pozwoliłby na zachowanie konstytucyjnej hierarchii źródeł prawa i właściwe wyeksponowanie wykazu zagranicznych źródeł prawa. Po drugie, stworzenie odrębnego wykazu aktów prawa międzynarodowego jest niepoprawne merytorycznie, z uwagi na brzmienie art. 87 Konstytucji RP, gdzie do źródeł prawa powszechnie obowiązującego (krajowego) zaliczane są umowy międzynarodowe. Umowy międzynarodowe ratyfikowane przez Rzeczpospolitą Polską nie stanowią, więc odrębnej kategorii od krajowych regulacji. Po trzecie, Autor nie ujął w pracy wszystkich dotyczących zagadnienia regulacji np.: rozporządzenia z dnia 17 maja 2017 r. Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 997). Innym przykładem niedostrzeżenia zmian w obowiązujących przepisach jest powołanie się na regulacje Dyrektywy Rady 2003/48/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek, która owszem została zmieniona w 2014 roku, ale w 2015 została uchylona dyrektywą Rady (UE) 2015/2060 z dnia 10 listopada 2015 r. uchylającą dyrektywę 2003/48/WE w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek (Dz.U.UE.L.2015, poz. 301, s.1).

W pracy wykorzystany został w tylko w niezbędnym zakresie dorobek orzeczniczy. Składa się na niego w sumie 25 judykatów (w tym: tylko 10 wyroków polskich sądów administracyjnych, 15 wyroków Trybunału Sprawiedliwości UE). Wydaje się, że weryfikacja tez badawczych dotyczących tegoż zagadnienia nie powinna przebiegać nie tylko na płaszczyźnie teoretycznej, ale znaleźć potwierdzenie i ugruntowanie w płaszczyźnie stosowania prawa. Analiza orzecznictwa stanowi wartość dodaną do warsztatu naukowca – prawnika, stwarza bowiem płaszczyznę zobrazowania interpretacji przepisów. Nie powinna, więc być zaniedbywana ta warstwa rozważań w pracach doktorskich. Znacznie chętniej i z powodzeniem w interpretacji Autor korzystał z innych materiałów takich jak różnego rodzajów dokumentów organizacji międzynarodowych, raportów, rezolucji, czy wytycznych. Szczególnie cenne materiały, są raporty i badania zagraniczne jest ich w sumie ponad 40.

Szczególnego podkreślenia wymaga zgromadzony i przytoczony przez Autora w rozprawie doktorskiej dorobek literatury. Wykaz cytowanej literatury obejmuje ponad 200 pozycji. W tym zestawieniu zdecydowana większość to pozycje obcojęzyczne (opublikowane głównie w języku angielskim). Wszystkie pozycje literatury zostały w zasadzie prawidłowo

wykorzystane. Zwraca uwagę fakt, że w bibliografii znalazły się zarówno najnowsze opracowania, ale Autor szeroko korzystał z zagranicznego dorobku międzynarodowego prawa podatkowego lat wcześniejszych. Autor unikał raczej pozycji o charakterze podręcznikowym, czy akademickich kompendiów bazując na monografiach oraz profesjonalnym czasopiśmiennictwie.

Wybór i wykorzystanie w pracy dorobku doktryny polskiej i zagranicznej uzupełnionej licznymi raportami, stanowiskami organizacji międzynarodowych nadaje jej uniwersalny charakter.

V. Struktura i treść dysertacji

Struktura ocenianej rozprawy jest zgodna z koncepcją badawczą. Dysertacja składa się ze Wstępu, czterech rozdziałów merytorycznych oraz Zakończenia. W pracy zamieszczone zostały wykazy wykorzystanych źródeł prawa, literatury, orzecznictwa oraz innych materiałów. Każdy z rozdziałów został podzielony na punkty. Rozważania merytoryczne w każdym rozdziale oparte są na klarownym schemacie, gdzie punktem wyjścia są Uwagi ogólne, w którym Autor prezentuje wprowadzenie do przedmiotowych rozważań, natomiast zwieńczeniem rozdziału są Wnioski zeń płynące.

Dokonując oceny relacji struktury recenzowanej rozprawy do jej treści już w punkcie wyjścia trzeba podkreślić, że jest ona logiczna i przemyślana. W moim odczuciu struktura merytoryczna rozprawy opiera się na modelu „warstwowym”, polegającym w tej pracy na stworzeniu podstawowej płaszczyzny rozważań, jakimi są zagadnienia dotyczące działań optymalizacyjnych po to, aby przejść do węzłowych problemów związanych ze stosowaniem cen transferowych. Dopiero na tej podstawie w kolejnych rozdziałach Autor nadbudowuje wyselekcjonowane problemy uszczegóławiające przedmiotowe zjawisko. Stanowią je trzy warstwy: 1) czynniki sprzyjające stosowaniu cen transferowych, 2) metodyka ich wykorzystania do optymalizacji na płaszczyźnie międzynarodowej wraz z obrazowymi przykładami, 3) działania antyoptimalizacyjne w omawianym zakresie. Zawarta w pracy analiza jest przede wszystkim wynikiem przeprowadzonych badań materiałów źródłowych i dorobku doktryny. Świadczy ona o umiejętności prowadzenia studiów interdyscyplinarnych i właściwego ich udokumentowania oraz argumentacji i wnioskowania. W mojej ocenie jednak dość istotnym mankamentem jest nazbyt relacyjny charakter wyводу, któremu nie można odmówić ani wartości, ani logiki, niemniej skupienie się Autora jedynie na tej warstwie poznawczej spowodowało pobieżną analizę dogmatyczno-prawną. Doktorant bardzo interesująco i skrupulatnie relacjonuje poglądy doktryny, czy stan (ewolucję) ustawodawstwa, dokonując nierzadko ich oceny. Stroni jednak od pogłębienia istoty prawnej konkretnych regulacji przy zastosowaniu wykładni wzbogaconej o orzecznictwo, które jest przecież bardzo bogatym źródłem informacji o węzłowych problemach prawnych i interpretacji przepisów prawa podatkowego. Ta nieco zubożona płaszczyzna badań prowadzonych w pracy budzi niedosyt, tym bardziej, że we Wstępie Doktorant zapowiadał szerokie odniesienie do orzecznictwa. Zatem zdawał sobie on w pełni sprawę jak cennym materiałem jest dorobek judykatury, szkoda że w tak niewielkim zakresie zrealizował swoje zapowiedzi.

Pomimo pewnych mankamentów, z przekonaniem stwierdzam, że oceniane dzieło jest prawidłowo i proporcjonalnie skomponowane, przy jednoczesnym zachowaniu przez Autora reżimu koncepcyjnego i terminologicznego.

We Wstępie Doktorant zawarł najistotniejsze informacje dotyczące zakresu przedmiotowego i podmiotowego rozprawy, celu głównego dysertacji uzasadnił strukturę pracy, charakteryzując przyporządkowanie poszczególnych zagadnień do rozdziałów pracy. Pan magister Konrad Kleszczewski omówił także materiał źródłowy, nie wskazał jednak stanu badań doktryny w przedmiocie rozprawy. Uważam, że jest to dobra praktyka, a nawet konieczna w pracach doktorskich, ponieważ pozwala na wyeksponowanie elementów nowatorskich niepodejmowanych dotąd w doktrynie. Uważam o naukowej wartości pracy świadczy także wyeksponowanie we Wstępie tezy badawczej. W ocenianej pracy została ona poprawnie sformułowana oraz uzupełniona dwoma tezami pomocniczymi.

Rozdział pierwszy (s. 17-53) ma nie tylko charakter otwierający merytoryczne rozważania, ale determinuje ich zakres przedmiotowy. Został on poświęcony zdefiniowaniu i delimitacji kluczowych terminów stosowanych w pracy, takich jak: optymalizacja podatkowa, agresywna optymalizacja podatkowa, obejście prawa podatkowego, holdingi a także centralnego pojęcia cen transferowych. Ustalenie siatki pojęć wymagało od Autora analizy polskiego i unijnego ustawodawstwa, aktów prawa międzynarodowego oraz stanowiska organizacji międzynarodowych, a także dorobku nauki prawa nie tylko finansowego. Skrupulatna analiza pozwoliła Doktorantowi na stwierdzenie, że granica pomiędzy powyższymi pojęciami jest bardzo cienka oraz trudna do jednoznacznego uchwycenia. Stanowią one źródło wielu kontrowersji, które w sposób bezpośredni przekładają się na odbiór oraz ocenę działań podejmowanych przez podmioty prowadzące transgranicznie działalność gospodarczą. Autor umiejętnie eksponuje też aspekt międzynarodowy transakcji, który z jednej strony umożliwia zastosowanie szeregu różnorodnych rozwiązań prawno-ekonomicznych, a z drugiej skutkuje wieloaspektowymi problemami natury prawnopodatkowej. Odniesienie się do koncepcji i konstrukcji holdingów stanowi natomiast uzasadnienie dla oceny możliwości organizacyjno-strukturalnych oraz zaplecza finansowego, które niosą za sobą skutki w obszarze prawa podatkowego nie tylko poszczególnych państw, ale także UE. Uważam, że tak szerokie odniesienie się do problemu cen transferowych jako zwieńczenie rozważań ogólnych o działaniach optymalizacyjnych jak i doprecyzowania uczestników tych zjawisk jest w pełni zasadne. Wywód potwierdza bardzo dobrą i logiczną diagnozę pozwalającą na identyfikację kluczowych problemów, nadto zapowiada wielowątkowe rozważania.

Rozważania Doktoranta świadczą o umiejętności osadzenia problematyki w całościowym spojrzeniu na analizowaną instytucję, wskazując na otoczenie prawne i gospodarcze. Doktorant nie bazuje jedynie na prezentacji, ale dokonuje analizy celowości i znaczenia poddawanych rozważaniom zagadnieniom. Tak szeroka perspektywa jednak spowodowała, że niektóre fragmenty pracy są potraktowane lakonicznie i zdawkowo, wydaje się, że pożądanymi byłoby ich rozwinięcie (np. trzy podejścia naukowe dotyczące cen transferowych s. 35, czy instytucja uprzednich porozumień cenowych na przykładzie

funkcjonowania ich w Polsce - art. 20a – 20r ordynacji podatkowej, czy też w innych państwach).

W drugim rozdziale (s. 54-105) przedstawione zostały czynniki bezpośrednio i pośrednio powiązane z konstrukcją cen transferowych stosowanych w międzynarodowym obrocie gospodarczym. Autor upatruje w nich przyczyny (bodźce) determinujące wybór stosowania cen transferowych oraz oddziaływujące na zakres ich wykorzystania. Zaproponowany przez doktoranta podział na czynniki zewnętrzne i wewnętrzne jest czytelny i konsekwentny. Jednocześnie nie stanowi płaszczyzn wykluczających się. Przeciwnie Autor zdaje sobie sprawę, że wymieniony katalog czynników nie stanowi charakteru zamkniętego i nie jest jednolity. Zastosowana metodyka i systematyka świadczy o wieloaspektowym podejściu do tego zagadnienia, tak z punktu widzenia globalnych zjawisk odnoszących się do prowadzenia działalności gospodarczej w ujęciu transgranicznym, jak i konkretnych wewnętrznych rozwiązań prawnych wpływających na przeprowadzanie i weryfikację transakcji z wykorzystaniem cen transferowych. Autor ukazuje złożoność problematyki związanej z konstrukcją cen transferowych, która jest osadzona we współczesnym obrocie gospodarczym. Udowadnia swoim wywodem, że wykorzystywanie cen transferowych nie pozostaje obojętne dla otoczenia prawno-ekonomicznego, jednocześnie wskazuje, że pełniejsza ocena zakresu ich wpływu stosunki prawne i gospodarcze pozwala na znalezienie rozwiązań, które w sposób kompleksowy będą mogły przeciwdziałać agresywnej optymalizacji podatkowej. Ocena tego rozdziału jest pozytywna, daje on bowiem czytelnikowi poczucie kompletności i rzetelności prezentacji. Prezentacja w warstwie tekstowej jest bardzo czytelna, wzbogacona o wiedzę, wycucie i doświadczenie praktyczne. Walorem bezsprzecznym jest także bogate odniesienie do literatury światowej. Jednakże w wielu fragmentach prowadząc rozważania dotyczące funkcjonowania niektórych instytucji (na przykład rajów podatkowych, zjawiska *treaty shopping*, czy wymiany informacji) ewoluujących na poziomie międzynarodowym w ostatnich latach Autor sięga na poparcie swojej argumentacji do pozycji publikowanych ponad 10 lub 20 lat wcześniej. Znajduję więc, w tym pewien dysonans. Wynika on z mojego poczucia, że Autor zdaje sobie sprawę i bardzo dobrze opisuje dynamizm i zmiany, jakie w ostatnich latach zaistniały w przedmiotowym obszarze badawczym, a jednocześnie na poparcie swojego wywodu cytuje tezy prezentowane niegdyś, zanim można było spodziewać się nowych okoliczności prawnych i gospodarczych. Dla zobrazowania przytoczyć można powołanie się Pana Magistra na artykuł niżej podpisanej z 2005 r., w którym prezentowałam tezę o konieczności dalszej ewolucji umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, aktualność tego postulatu obecnie ma zupełnie inny kontekst i wymiar. Tego, jaki on jest Doktorant przytaczając ten dezyderat jednak nie wyjaśnia i nie aktualizuje.

W trzecim rozdziale (s. 106-147) przedstawione zostały autorsko wybrane sposoby i techniki, które mogą prowadzić do wykorzystywania cen transferowych w celu międzynarodowego unikania opodatkowania. Autor słusznie zauważa, że konstrukcja cen transferowych umożliwia zastosowanie w tym celu wielu zróżnicowanych działań, o różnym stopniu skomplikowania, tak na płaszczyźnie przedmiotu transakcji, jak również biorąc pod uwagę różne jurysdykcje podatkowe. Bardzo dojrzałym i przemyślanym (często też z resztą

przyczyną) wnioskiem jest stwierdzenie dotyczące nienależytego wykorzystywania instytucji cen transferowych przez holdingi międzynarodowe. Ta zdiagnozowana i potwierdzona w rozprawie praktycznymi przykładami praktyka stanowi, więc wypaczenie celu, dla którego była przedmiotowa instytucja sformułowana, a w skrajnych przypadkach prowadząca przecież do uchylania się od opodatkowania. Autor nie tylko dostrzega zjawisko i je dokładnie analizuje, ale wskazuje, iż z uwagi na zindywidualizowane warunki każdej z transakcji może ona zostać przeprowadzona w ustalony przez holdingi międzynarodowe sposób, trudny do kwestionowania przez organy podatkowe, co w efekcie powoduje przetrzymanie zysku do państw oferujących niskie stawki podatku dochodowego od osób prawnych lub inne preferencje podatkowe skutkujące erozją bazy podatkowej oraz stratami budżetowymi. Te ustalenia w sposób wyraźny potwierdzają tezę badawczą przyjętą w ocenianej dysertacji. Nie ma wątpliwości, że wywód Doktoranta prowadzi do konstatacji, że obecnie funkcjonujące rozwiązania dotyczące konstrukcji cen transferowych nie spełniają swojej ustawowej roli i nie są dostosowane do zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej. Zatem transakcje z wykorzystaniem cen transferowych przekładają się na pogłębianie zjawiska międzynarodowego unikania opodatkowania. Autor też odważnie ocenia, że obecne rozwiązania, choć intensywnie dyskutowane na arenie międzynarodowej i często nowelizowane, okazują się niewystarczające i nie spełniają swojego głównego zadania w postaci eliminowania opisanych w pracy praktyk. Omówione praktyczne przykłady wskazują wręcz, że międzynarodowe holdingi wykorzystują ograny podatkowe do legalizacji swoich działań optymalizacyjnych. Jeśli chodzi o ocenę samych zagadnień związanych z wykorzystaniem cen transferowych muszą stwierdzić, że stanowią one bardzo ciekawy materiał poznawczy, niestety jednak ich prezentacja (wykresy, odwzorowywanie struktury, tabele) nie jest typowa dla prac doktorskich, które mają stanowić naukowe rozwiązanie problemu badawczego. Taka ilustracja w moim przekonaniu, choć jest interesująca nie podnosi walorów naukowych pracy, wręcz przeciwnie. Jednakże jej zamieszczenie w ewentualnej publikacji będzie z pewnością pozytywnie przyjęte przez czytelników.

W czwartym rozdziale (s. 148-209) Doktorant dokonuje oceny podejmowanych kroków zmierzających do identyfikacji agresywnej optymalizacji podatkowej oraz przeciwdziałania wykorzystywaniu konstrukcji cen transferowych do międzynarodowego unikania opodatkowania. Autor wychodzi z założenia, że prawidłowa ocena tych zjawisk, a także efektywność obecnych regulacji stanowi punkt wyjścia do zidentyfikowania ich słabych stron, podatnych na nadużycia oraz do znalezienia narzędzi, które mogą poprawić skuteczność dotychczas stosowanych rozwiązań. Realizacja celów badawczych w ocenianym rozdziale została przeprowadzona poprzez analizę rozwiązań szeregu działań podejmowanych przez poszczególne państwa członkowskie UE, organy UE oraz organizacje międzynarodowe w długiej perspektywie czasowej, ale z wyraźnym odniesieniem do ostatnich lat. Doktorant jest świadomy zróżnicowania form, w jakich te działania są podejmowane (komunikaty, raporty organizacji międzynarodowych, akty prawa krajowego czy akty prawa UE). Wydaje się jednak, że dążąc do przejrzystości i uproszczenia wywodu Autor nie wchodzi w analizę dogmatyczno-prawną obowiązujących norm prawnych, poprzestając jedynie na ich wyliczeniu i ogólnym omówieniu (np. wartym pogłębienia jest temat znaczenia zmian w zakresie dokumentacji podmiotów powiązanych na przykładzie Polski). Oddać jednak należy,

że Doktorant ma obszerny ogląd sytuacji prawnomiędzynarodowej odnoszącej się do problematyki ocenianej pracy, poszerza bowiem swoje rozważania o zagadnienia niezwiązane z przedmiotową konstrukcją, mające jednakże w jego przeświadczeniu bezpośredni lub pośredni wpływ na instrument cen transferowych. Nie zawsze poruszane zagadnienia są jednak oczywiste dla odbiorcy. Za taki fragment niekoniecznie wkomponowujący się w czwarty rozdział uważam punkt poświęcony roli holdingów międzynarodowych w kształtowaniu polityki podatkowej (s. 168-178). Można było się bowiem spodziewać, że w części pracy poświęconej przeciwdziałaniu wykorzystywaniu cen transferowych znajdą się rozważania dotyczące reakcji organizacji międzynarodowych i podejmowanych prac ukierunkowanych na walkę z agresywną optymalizacją, w szczególności po tak medialnych ujawnieniach szerokiego zasięgu tego rodzaju praktyk. Jeśli w przekonaniu Autora owo zagadnienie dotyczące roli holdingów wpisuje się choćby pośrednio w te działania, należało to wyraźnie wyeksponować i uzasadnić, a nie zajmować się tak szeroko ich klasyfikowaniem czy strukturą. W moim przekonaniu te zagadnienia zdecydowanie bardziej wpisują się w tematykę drugiego lub trzeciego rozdziału. W rozdziale czwartym rozbijają wartość i logicznie ułożoną strukturę treści. Natomiast za niezbędne i istotne uważam fragmenty pracy poświęcone tzw. projektowi BEPS, konwencji wielostronnej MLI, czy koncepcji CCCTB. Nie wszystkie te zagadnienia zostały przeanalizowane z należytą wnikliwością i szczegółowością, co jest usprawiedliwione wystarczająco szerokim zakresem ocenianej rozprawy. Pozwalając sobie jednak na mój osąd, tego stanu rzeczy, muszę stwierdzić, że z dość dużym niedosytem pozostałam po lekturze pracy w odniesieniu do znaczenia BEPS w szczególności realizacji działania 15, czyli wielostronnej konwencji MLI, liczę na możliwość dyskusji podczas publicznej obrony doktoratu. Uważam jednak, że skoro Autor nie wyczerpał w pracy wszystkich pól eksploracji w tym zakresie to mogą one zostać z powodzeniem pogłębione w dalszej pracy naukowej.

W Zakończeniu pracy liczącym 16 stron Autor dokonał trafnych uogólnień, a jednocześnie w sposób klarowny i zwarty zaprezentował obraz, jaki wyłania się z analizy wzbogaconej o praktykę stosowania prawa w zakresie wykorzystywania przez holdingi międzynarodowe na poziomie transgranicznym cen transferowych w celu międzynarodowego unikania opodatkowania. Doktorant w sposób systemowy i konsekwentny przekonuje, iż rola konstrukcji cen transferowych w obrocie gospodarczym może być także oceniana jako kontrowersyjna. Stała się bowiem jednym z głównych narzędzi służących do optymalizacji opodatkowania w ramach międzynarodowego planowania podatkowego.

Wydaje się, że determinacja z jaką Autor analizuje materiał badawczy potwierdza także trafność tezy głównej stwierdzającej, że konstrukcja cen transferowych wbrew swojemu ustawowemu założeniu sprzyja międzynarodowemu unikaniu opodatkowania. Doktorant udowodnił to twierdzenie poprzez ukazanie strategii holdingów międzynarodowych, które tworząc strukturę podatkową i planując prowadzenie działalności gospodarczej z wykorzystaniem zawieranych umów o charakterze transgranicznym, kompleksowo analizują prawno-ekonomiczną możliwość ich użycia w połączeniu instrumentem cen transferowych, tworząc w zasadzie niezliczoną ilość opcji optymalizacyjnych. Teza ta znajduje także uzasadnienie biorąc pod uwagę wzrastające i coraz dalej idące zainteresowanie organów

podatkowych poszczególnych państw członkowskich UE oraz organizacji międzynarodowych poszukujących skutecznych sposobów nierównej walki z tym procederem.

Odnosząc się do dowodu prawdziwości tezy pomocniczej można stwierdzić, że ocena i wartościowanie Doktoranta odnoszące się do regulacji prawnych w zakresie konstrukcji cen transferowych i wykorzystania ich w transakcjach transgranicznych jako niewystarczające i nieprzeciwdziałające nadużywaniu cen transferowych w stopniu satysfakcjonującym, choć jest prawdziwe to jednak trudno mierzalne. Tym bardziej, że ta optyka ulega dynamicznym zmianom, powodowanym aplikowaniem do krajowych systemów podatkowych rozwiązań wypracowanych w ramach BEPS czy konwencji wielostronnej MLI.

Trzeba też uznać, że w pracy znajduje potwierdzenie druga teza pomocnicza, która zakłada, że skuteczne rozwiązania przeciwdziałania nadużywaniu konstrukcji cen transferowych, powinny być one maksymalnie kompleksowe i obejmować nie tylko same rekomendacje dotyczące cen transferowych, ale kłaść również nacisk na inne czynniki, które stanowią istotny bodziec wykorzystywania cen transferowych w kontekście negatywnym. Doktorant postuluje więc, aby stworzyć w państwach UE systemowe gwarancje respektowania przyjętych na poziomie międzynarodowym regulacji. Uznaję, że konkluzje przedstawione w Zakończeniu pracy znajdują pełne uzasadnienie w rozważaniach będących treścią merytorycznych rozdziałów. Wskazane wnioski *de lege lata* i *de lege ferenda* są przemyślane i wyważone, a w konsekwencji zasługują na aprobatę. Ich słuszność potwierdzają fakty - część postulowanych w rozprawie zmian znalazła potwierdzenie we wprowadzonych zmianach legislacyjnych obowiązujących od 2019r. Ocena nowych przepisów dotyczących cen transferowych w podatkach dochodowych w świetle wniosków *de lege ferenda* płynących z pracy, mam nadzieję, zostanie dokonana podczas publicznej obrony.

V. Język i strona formalna pracy

Dysertacja jest napisana językiem komunikatywnym, w sposób czytelny i logiczny. Autor swobodnie posługuje się językiem prawniczym. Strona formalna pracy nie budzi zastrzeżeń. Dysertacja została podzielona proporcjonalnie na mniejsze jednostki redakcyjne: rozdziały oraz punkty. Przypisy zostały sporządzone starannie zgodnie ze standardowymi wymaganiami stawianymi tego rodzaju opracowaniom. Mają one nie tylko walor dokumentacyjny, ale także poznawczy.

Pozytywny odbiór ogólny treści rozprawy nie zwalnia recenzenta od obowiązku wskazania niedociągnięć, które jednak nie wpływają na ocenę pracy, ale mogą stanowić pomoc przy przygotowywaniu jej tekstu do opublikowania. Obok wskazanych powyżej w treści recenzji, zwrócić uwagę można na kilka uchybień. Odczytuję jako pewną niezręczność językową sformułowanie, „zapis ustawy”. Wydaje się, że zapis jest to instytucja prawa spadkowego i nie powinna być traktowana jako synonim przepisu, regulacji prawnej bądź jednostki redakcyjnej aktu prawnego np. artykułu. Nie podzielam entuzjazmu do prezentowania w pracy doktorskiej z zakresu nauk prawnych – schematów, wykresów czy tabel, zestawień liczbowych. Choć mają one walor poznawczy i zapewniają czytelnikowi komfort przejrzystej ilustracji, co do rozważanych kwestii, to jednak nie wpisują się w

standardy badań prawnodogmatycznych. Pomimo bardzo wysokiej staranności o stronę formalną pracy, którą doceniam, nie udało się uniknąć drobnych potnieć w postaci błędów interpunkcyjnych czy literówek. Były to jednak incydentalne uchybienia.

VI. Konkluzja

Konkludując stwierdzam, że sformułowane w niniejszej recenzji wątpliwości i sugestie, mają charakter polemiczny i w żadnym razie nie podważają wartości ocenianej rozprawy. Oceniam ją wysoko, jako pracę opartą na wszechstronnej znajomości literatury przedmiotu, ustawodawstwa oraz dobrym warsztacie naukowym Doktoranta. Treść dysertacji dowodzi zarówno dobrej znajomości podjętej problematyki, jak i wymaganego poziomu ogólnej wiedzy prawniczej Autora. Mająca bardzo aktualny charakter dyskusja nad przeciwdziałaniem agresywnej optymalizacji, w szczególności w kontekście cen transferowych, została wzbogacona o cenny głos doktryny.

Rozprawa doktorska, Pana mgr Konrada Kleszczewskiego pt: „Ceny transferowe jako instrument prawno-finansowy międzynarodowej optymalizacji opodatkowania w Unii Europejskiej”- przygotowana pod kierunkiem. dr hab. Prof. SGH Dominika Gajewskiego, stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego oraz wykazuje ogólną wiedzę teoretyczną Autora w zakresie prawa finansowego, a także umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. Recenzowana dysertacja, w moim przekonaniu w pełni spełnia wymagania stawiane rozprawie doktorskiej określone w art. 13 ust 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym (*tekst. jedn. Dz. U. z 2016 r. poz. 882 z późn. zm.*), w związku z art. 179 ust 2 ustawy z dnia 3 lipca 2018 r. Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o szkolnictwie wyższymi nauce (*Dz.U.2018 r. poz.1669*) tym samym może stanowić podstawę od ubiegania się o nadanie stopnia naukowego doktora. W związku z powyższym wnoszę o dopuszczenia Pana mgra Konrada Kleszczewskiego do dalszych etapów przewodu doktorskiego.

Beata Anna-Carione