

## R E C E N Z J A

Rozprawy doktorskiej mgr Konrada Kleszczewskiego

„Ceny transferowe jako instrument prawno-finansowy międzynarodowej optymalizacji opodatkowania w Unii Europejskiej” Olsztyn 2018, ss. 245

## I

Recenzowana rozprawa dotyczy dwu kwestii: optymalizacji podatkowej i cen transferowych. Równocześnie sama optymalizacja wiąże się ze znacznie szerszą kwestią unikania opodatkowania. Podzielamy pogląd zawarty w „Podatkowym słowniku encyklopedycznym” (Amsterdam Warszawa 2014, s. 37), że zazwyczaj unikanie opodatkowania zawiera element pozorności, np. co do formy prawnej. Równocześnie w niektórych jurysdykcjach unikanie opodatkowania nie jest traktowane jako niezgodne z prawem, lecz jako planowanie podatkowe. Jedno i drugie pociąga za sobą miliardowe straty i przyczynia się do niezrównoważenia budżetu.

W pracy trafnie powiązано optymalizację podatkową z jej bardzo ważnym segmentem – cenami transferowymi. Ponieważ nie są one wynegocjowane na wolnym rynku, mogą się różnić od cen w transakcjach zawartych w podobnych okolicznościach przez nie powiązanych partnerów. Owe ceny stały się jednym z najważniejszych elementów planowania podatkowego.

Znaczące zaniżanie płatności podatkowych – spowodowane powszechnym wdrażaniem optymalizacji podatkowej – spowodowało wzrost zainteresowania tą

tematyką na gruncie teorii oraz podejmowanie różnego rodzaju działań praktycznych. Bardzo znaczącym przykładem z pierwszej dziedziny był Kongres Europejskiego Stowarzyszenia Prawa Podatkowego w Monachium w 2016 oraz 807-stronicowa publikacja, do której wrócimy w punkcie V. Z kolei przykładem praktycznych działań na szczeblu poszczególnych krajów jest powołanie rodzimej Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania. Przytoczone fakty świadczą jednoznacznie o tym, że wybór tematu rozprawy należy uznać za w pełni uzasadniony.

## II

Praca składa się ze wstępu, czterech rozdziałów i zakończenia oraz bibliografii.

W pierwszym z nich – mającym charakter wprowadzający i teoretyczny – zaprezentowano międzynarodową optymalizację podatkową z uwypukleniem jej agresywnego charakteru oraz pojęcie, istotę cen transferowych w polityce (to słowo uważam za zbędne) optymalizacji podatkowej. Oznacza to, że jego nazwa jest zgodna z zawartością.

W rozdziale drugim omówiono czynniki sprzyjające stosowaniu cen transferowych. Trafnie podzielono je na dwie grupy – zewnętrzne i wewnętrzne. Te pierwsze są bardziej skomplikowane, stąd też ich opis jest pięciokrotnie obszerniejszy od wewnętrznych. Obejmuje on: zjawiska globalizacji w powiązaniu z międzynarodową konkurencją podatkową; rolę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w planowaniu finansowym z wykorzystaniem cen transferowych (słowo „konstrukcji” jest zbędne); funkcjonowanie cen transferowych w rajach podatkowych.

W rozdziale trzecim jest mowa o wykorzystywaniu cen transferowych w charakterze instrumentu międzynarodowej optymalizacji podatkowej. Jest to równocześnie kluczowa część pracy. Przedstawiono w niej **wszystkie** najważniejsze elementy związane z tą nazwą.

Po pierwsze, sposoby i techniki wykorzystania cen transferowych w celu unikania międzynarodowego opodatkowania.

Po drugie, analizę praktyczną modeli transakcji cen transferowych wykorzystywanych na terenie państw unijnych (na wybranych przykładach).

Po trzecie, ocenę wpływu cen transferowych na zjawisko międzynarodowego unikania opodatkowania.

Rozdział ostatni poświęcono przeciwdziałaniu wykorzystywaniu cen transferowych do międzynarodowego unikania opodatkowania.. Zbędnie przedstawiono w nim rolę holdingów w kształtowaniu polityki podatkowej. Zasadnie natomiast rozpoczęto rozważanie od prezentacji wybranych segmentów unijnej polityki podatkowej. Zasadnie też zaprezentowano w części końcowej przeciwdziałania wykorzystania cen transferowych w celu międzynarodowego unikania opodatkowania. Pod względem redakcyjnym – w przypadku publikacji – tytuł części 4.4. powinien być przeredagowany, ponieważ w obecnej wersji jest zbieżny z nazwą całego rozdziału. Po prostu punkt 4.4. można byłoby nazwać „Cele oraz proponowane rozwiązania problemu”.

Każdy z rozdziałów kończy się sformułowaniem wniosków a całość wieńczy zakończenie.

### III

Ocenę merytoryczną pracy należy powiązać z jej celem oraz tezami. Ten pierwszy został jednoznacznie sformułowany na s. 4 – jest nim dokonanie szczegółowej analizy prawnofinansowej cen transferowych przez pryzmat międzynarodowej optymalizacji podatkowej w Unii Europejskiej. W tej poprawnej merytorycznie deklaracji zbędne jest słowo „międzynarodowej” skoro kończy ją zwrot „Unii Europejskiej”. Autor równocześnie stwierdza, że głównym powodem wyboru tematu była szczególna rola jaką ceny transferowe zaczęły odgrywać w obrocie międzynarodowym na przestrzeni ostatnich lat.

Sformułowano również tezę główną i tezy pomocnicze. Pierwsza brzmi, że wbrew ustawowemu założeniu aktualna konstrukcja cen transferowych sprzyja unikaniu opodatkowania.

W pierwszej tezie pomocniczej założono, że dotychczasowe regulacje prawne dotyczące cen transferowych i ich wykorzystania w transakcjach

transgranicznych nie są wystarczające i nie przeciwdziałają nadużywaniu cen transferowych w satysfakcjonującym stopniu.

Druga teza pomocnicza sprowadza się do stwierdzenia, że nowe rozwiązania podatkowe powinny mieć maksymalnie kompleksowy charakter i obejmować nie tylko same rekomendacje dotyczące cen transferowych ale uwzględniać również inne czynniki, które stanowią istotny bodziec wykorzystywania cen transferowych w kontekście negatywnym; należy też respektować reguły wprowadzane przez poszczególne państwa członkowskie w Unii Europejskiej.

Przechodząc do szczegółowych uwag merytorycznych należy stwierdzić z satysfakcją, że lektura rozprawy świadczy jednoznacznie o bardzo dobrej znajomości praktycznej referowanych zagadnień. To zaś z kolei pozwala na eksponowanie tych spośród nich, które są najbardziej istotne z punktu widzenia stosowania tytułowych cen.

Pierwszą z takich kwestii jest rozróżnienie legalnej optymalizacji od jej agresywnego wariantu. W tym fragmencie pracy (s. 20 i nast.) Autor nawiązuje do unikania opodatkowania. Wiąże się z tym jednak wada dotycząca sekwencji zagadnień, mająca wpływ na merytoryczny charakter rozważań. Otóż przytacza się definicje unikania opodatkowania i analizuje się szczegółowo i samoistnie tę kwestię (ss.: 21, 26, 27, 30). Należało albo wyodrębnić w paragrafie tę tematykę albo potraktować ją wąsko, tylko w zakresie przydatnym dla problemu sformułowanego w tytule.

W paragrafie trzecim pierwszego rozdziału, poświęconym pojęciu, istocie i roli cen transferowych od pierwszego zdania łączy się je z holdingami międzynarodowymi. Jest to nadmierny ukłon w stronę praktyki i nieprawidłowość. W rozprawie doktorskiej szczególnie ważną jest jej warstwa teoretyczna. A ceny transferowe są wyjątkowo wdzięcznym tematem w tym zakresie. Należałoby więc na samym początku podać ich definicję i przedstawić – zgodnie z deklaracją zawartą w nazwie paragrafu – ich istotę. A dopiero w dalszej kolejności przejść do powiązań z holdingami. Tymczasem nawiązanie do teoretycznego ujęcia cen transferowych znajdujemy dalej na dwu stronach (35-36).

W końcowej części tegoż rozdziału, Autor z pełnym rozeznanieniem profesjonalnym wykorzystał właściwe źródła zagraniczne dla przedstawienia kwestii powiązań podmiotowych. Zasadnym jej dopełnieniem jest tabelaryczna prezentacja uprzednich porozumień cenowych, zawartych przez wybrane ale bardzo miarodajne kraje unijne, będąca opracowaniem własnym.

Kwestie przedstawione w drugim punkcie drugiego rozdziału są opisane poprawnie pod względem merytorycznym. Natomiast brak jest synchronizacji pomiędzy nazwą a zawartością. Czytelnik mógłby oczekiwać, że zostaną wymienione i kolejno omówione konkretne czynniki. Tymczasem w tekście jest mowa o uwarunkowaniach zewnętrznych, takich jak globalizacja, konkurencja podatkowa czy raje podatkowe, sprzyjających stosowaniu cen transferowych. Natomiast całkowicie poprawnie pod tym względem prezentuje się punkt trzeci. Autor omawia w nim wymienione z nazwy czynniki występujące w poszczególnych jurysdykcjach podatkowych.

Rozdział przedostatni zasługuje na jednoznacznie wysoką ocenę merytoryczną i nie nasuwa żadnych ocen krytycznych. Przedstawiono w nim fundamentalne kwestie sposobów i technik wykorzystywania cen transferowych, zaprezentowano analizę praktycznych modeli unijnych transakcji przy użyciu cen transferowych oraz oceniono wpływ tychże cen na międzynarodowe unikanie opodatkowania. I ta właśnie część szczególnie dowodzi biegłej praktycznej znajomości funkcjonowania cen transferowych przez Autora dysertacji

Rozprawę zamyka rozdział czwarty poświęcony przeciwdziałaniu wykorzystywania cen transferowych do unikania opodatkowania. Jest on powiązany z polityką podatkową Unii Europejskiej i jej regulacjami. Jest to zabieg poprawny, bo zharmonizowany z tytułem pracy. Równocześnie analitycznie uwzględniono regulacje OECD, co jest merytorycznie przydatne i konieczne ze względu na członkostwo w tej organizacji państw unijnych a w tym naszego kraju.

Rozważania ogólne w tym rozdziale są powiązane z konkretnym faktem, dotyczącym ustaleń kontrolnych, związanych z cenami transferowymi opartych na danych Ministerstwa Finansów (ss. 204 – 206). O ułomności stanu faktycznego w tym zakresie świadczą wcześniej przytoczone konkluzje (s. 99), że audyt przeprowadzony przez Najwyższą Izbę Kontroli wykazał, iż urzędy kontroli skarbowej i urzędy skarbowe rzadko podejmowały się kontroli rozliczeń z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych stosujących ceny transferowe. Niski był również wskaźnik kontroli podmiotów prowadzących działalność w skali międzynarodowej, które stosowały w ramach grupy ceny transferowe.

Merytoryczną wartość pracy wzbogacają wnioski zamieszczane na końcu każdego z rozdziałów oraz kilkunastostronicowe podsumowanie całości. Autor nawiązał w nim zasadnie do głównej tezy, stwierdzając, że analiza materiału źródłowego w pełni potwierdza jej trafność i że ceny transferowe, wbrew swojemu ustawowemu założeniu, sprzyjają międzynarodowemu unikaniu opodatkowania.

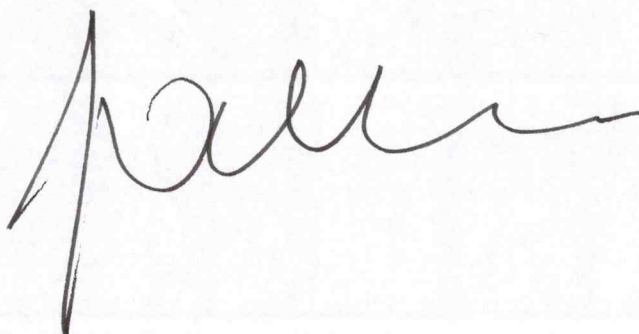
## V

Konkludując stwierdzam, że dysertacja doktorska mgr. Konrada Kleszczewskiego „Ceny transferowe jako instrument prawno-finansowy międzynarodowej optymalizacji opodatkowania w Unii Europejskiej” zasługuje w sumie na pozytywną i wysoką ocenę. Decyduje o tym fakt, że Autor nie tylko opracował ważny i ciągle jeszcze mało rozeznany problem naukowy ale z bardzo dużą znajomością praktyki zaproponował trafne rozwiązania, uwzględniające międzynarodowe regulacje jurydyczne i międzynarodową praktykę w tym zakresie.

Na aprobatę zasługuje forma i treść rozważanej tematyki. Rozprawa w wielu fragmentach zawiera *novum*, przydatne dla polskiego prawodawcy. Na podkreślenie zasługuje też oryginalność tez badawczych, sposób i metoda ich weryfikacji oraz zasadność wniosków.

Recenzowana rozprawa stanowi rozwiązanie problemu naukowego a jej Autor wykazał się teoretyczną wiedzą z zakresu prawa finansowego oraz umiejętnością pracy naukowej.

Stwierdzam więc, że oceniana praca doktorska – w świetle obowiązujących przepisów ustawowych – stanowi podstawę do dopuszczenia mgr. Konrada Kleszczewskiego do dalszych etapów postępowania, zmierzających do nadania Mu stopnia naukowego doktora nauk prawnych.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'K. Kleszczewski', written in a cursive style.