

Prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Śląski w Katowicach

R E C E N Z J A

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

**napisanej pod kierunkiem opiekuna naukowego – prof. dr. hab. Witolda
Modzelewskiego**

Warszawa 2024 r., 339 stron maszynopisu.

Recenzja zawiera uzasadnioną ocenę spełniania przez rozprawę doktorską warunków określonych w art. 187 ust. 2 Ustawy, tj. w szczególności tego, czy stanowi ona oryginalne rozwiązanie problemu naukowego oraz prezentuje ogólną wiedzę teoretyczną kandydata w danej dyscyplinie naukowej oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

Podstawą do sporządzenia recenzji jest:

1/ ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. - Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 574 z późn. zm.);

2/ uchwała Nr 496 Rady Naukowej Dyscypliny Nauki Prawne Uniwersytetu Warszawskiego w sprawie odwołania recenzenta i wyznaczenia nowej recenzentki rozprawy doktorskiej w przewodzie doktorskim mgr Katarzyny Agaty Saneckiej (Gautier).

I. Uwagi ogólne

Recenzowana praca doktorska jest opracowaniem obszernym, liczącym wraz z wykazami materiałów źródłowych oraz załącznikami i streszczeniem w języku angielskim 339 stron. W tekście zasadniczym, który liczy 320 stron Autorka przywołała 875 przypisów odsyłających do źródeł (w tym poglądów doktryny, aktów normatywnych oraz orzeczeń sądów i trybunałów), a dla zilustrowania omawianej

problematyki zamieściła w pracy 3 schematy, 5 rysunków, 3 tabele i 9 załączników, które opracowała samodzielnie na podstawie materiałów zgromadzonych w trakcie badań.

Na potrzeby niniejszej recenzji zostały zastosowane następujące kryteria i elementy oceny:

- trafność wyboru obszaru, przedmiotu badań i tematu rozprawy,
- oryginalność tez naukowych, złożoność celów badawczych, struktura rozprawy,
- przydatność praktyczna rozprawy,
- stopień realizacji założeń badawczych,
- skala uwag metodycznych i formalnych,
- konkluzja końcowa.

II. Ocena pracy przedłożonej do recenzji

1. Wybór tematu rozprawy doktorskiej należy uznać za niezwykle cenny zarówno z teoretycznego, jak i z praktycznego punktu widzenia. Podkreślić należy, że prawo podatkowe odgrywa w ostatnich latach nie tylko w Polsce coraz większą rolę, a obciążenia podatkowe w istotny sposób wpływają na procesy gospodarcze i często decydują o wyborze lub zmianie formy organizacyjno-prawnej, w jakiej prowadzona jest działalność gospodarcza. Poruszana w pracy problematyka jest niezwykle istotna i aktualna ze względu zwłaszcza na to, że o ile w literaturze prawa spółek charakter prawny przekształcania podmiotów zbadano dokładnie, o tyle na gruncie prawa podatkowego istota i konsekwencje tej instytucji nie zostały do tej pory należycie wyjaśnione. W polskiej doktrynie prawa cywilnego przeważa pogląd o tożsamości podmiotowej spółki przekształcanej i przekształconej, natomiast w prawie podatkowym problem ten nie został jeszcze dostrzeżony i kompleksowo opracowany, tym bardziej, że dotyczy on przedsiębiorstw wielonarodowych (grup podmiotów powiązanych).

Recenzowana praca w wielu aspektach jest dziełem bardzo interesującym, a nawet nowatorskim. Temat, forma, treść i zakres rozważanej problematyki, a także przyjęta metodologia i sformułowane wnioski zasługują na pozytywną ocenę. Autorka przedstawiła pracę oryginalną pod względem koncepcji merytorycznej – zwłaszcza, że problem wpływu restrukturyzacji działalności na podstawę opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych jest relatywnie złożonym fenomenem, który determinują zróżnicowane czynniki, od uwarunkowań prawno-podatkowych

obowiązujących w danym państwie, norm wynikających z międzynarodowych umów podatkowych po czynniki ekonomiczne, społeczne lub nawet psychologiczne.

Zasadniczym założeniem Autorki pracy było udzielenie odpowiedzi na pytanie czy i w jakim zakresie restrukturyzacja działalności pomiędzy podmiotami powiązanimi wpływa na podstawę opodatkowania z perspektywy cen transferowych w podatku dochodowym od osób prawnych. Z podatkowego punktu widzenia ceny transferowe „dzielią” dochód podmiotów powiązanych uczestniczących w transakcji, decydując o przychodach i kosztach tych podmiotów, a w konsekwencji także o rozkładzie terytorialnym dochodu do opodatkowania w poszczególnych jurysdykcjach. Uzasadnionym interesem każdego państwa jest bowiem opodatkowanie dochodów podatników, które zostały wypracowane na obszarze podlegającym jego jurysdykcji podatkowej. Państwo, na którego obszarze jurysdykcji, dochodzi do erozji wpływów budżetowych, w związku z uzgodnieniem lub narzuceniem warunków nierynkowych, wprowadza mechanizmy umożliwiające korektę dochodu (podatku należnego), dążąc tym samym przede wszystkim do tego, aby zysk wypracowany w jego przestrzeni gospodarczej podlegał również opodatkowaniu. Autorka słusznie podkreśla, że w literaturze prawa podatkowego nie poświęcono wiele uwagi wpływowi restrukturyzacji na podstawę opodatkowania, zaś brak refleksji naukowej w tym zakresie jest zjawiskiem utrudniającym praktykę stosowania przepisów prawa podatkowego. W doktrynie brak jest także jednoznacznego stanowiska dotyczącego charakteru rynkowego takich operacji, a przede wszystkim definicji restrukturyzacji oraz ich wpływu na podstawę opodatkowania.

Restrukturyzacja działalności pomiędzy podmiotami powiązanimi może prowadzić do zwiększenia zysków lub strat w grupie tych podmiotów, a zagadnienie kształtowania cen transferowych w grupach kapitałowych, zwłaszcza działających transgranicznie ma istotny wpływ na dochód podlegający opodatkowaniu w danej jurysdykcji. Skutkiem restrukturyzacji działalności jest wynagrodzenie zgodne z zasadą ceny rynkowej na rzecz podmiotu powiązanego, który utracił określone funkcje, aktywa oraz ryzyka w wyniku zmiany modelu biznesowego.

Celem pracy było zebranie i przedstawienie doświadczeń związanych z restrukturyzacją działalności z perspektywy cen transferowych zarówno w ujęciu teoretycznym, jak i z punktu widzenia praktyki funkcjonowania tego typu transakcji w wybranych państwach. Intencją Doktorantki było także dokonanie oceny modeli

teoretycznych wypracowanych na podstawie Wytycznych OECD i doświadczeń praktycznych w oparciu o polskie oraz niemieckie normy prawne.

Identyfikacja problemu badawczego uzasadnia – w ocenie Doktorantki – konieczność przeprowadzenia badania naukowego i w tym celu sformułowała pięć zasadniczych tez badawczych (s. 20):

1/ restrukturyzacja działalności przedsiębiorstw powiązanych jest zdarzeniem podatkowym mającym wpływ na podstawę opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych;

2/ sposób definiowania restrukturyzacji działalności gospodarczej wpływa na zmianę zdarzeń będących przedmiotem opodatkowania oraz podstawę opodatkowania;

3/ działania restrukturyzacyjne motywowane głównie korzyściami podatkowymi lub względami niepodatkowymi mogą być przedmiotem podatku dochodowego od osób prawnych, gdyż mają wpływ na podstawę opodatkowania;

4/ sama zmiana rentowności, w tym zmiana warunków prowadzenia działalności, prowadząca do zmniejszenia jego potencjału zysku lub oczekiwanych przyszłych zysków, nie zawsze uzasadnia przyznanie wynagrodzenia pomiędzy podmiotami powiązаныmi na gruncie cen transferowych z tytułu restrukturyzacji działalności;

5/ podatek od niezrealizowanych zysków kapitałowych dotyczy bezpośrednich skutków transgranicznej restrukturyzacji działalności w grupie międzynarodowych przedsiębiorstw powiązanych oraz może prowadzić do podwójnego opodatkowania.

Tak sformułowane cele badawcze i postawione tezy legły u podstaw zarówno koncepcji rozprawy i zakresu prowadzonych rozważań teoretycznych oraz prawno-porównawczych, jak i zastosowanych metod badawczych oraz umożliwiły Autorce przeprowadzenie interesujących rozważań w obrębie zakreślonego tematu pracy, który w sposób właściwy zarysowuje obszar badań. Wykorzystane w pracy metody badawcze to przede wszystkim metoda dogmatyczna, która miała na celu ustalenie definicji prawnej restrukturyzacji działalności na potrzeby cen transferowych oraz zakresu pojęć i instrumentów, które w tym pojęciu występują oraz metoda prawno-porównawcza (komparatystyczna) rozwiązań stosowanych w Polsce i w Niemczech. Bez wątplenia zastosowana metodologia pozwoliła w interesującej formie ująć dysertację w taki sposób, że istnieje związek pomiędzy treścią Wstępu, tematyką czterech rozdziałów oraz zakończeniem zawartym w rozdziale piątym

zawierającym wynik weryfikacji hipotez badawczych i postulaty *de lege ferenda*. Wnioski Autorki stanowią logiczne następstwo problematyki omawianej w kolejnych rozdziałach, nie są sformułowane powierzchownie, są dobrze uzasadnione i nie są oderwane od treści przeprowadzonej analizy.

Sformułowane przez Doktorantkę (zasadnicze i szczegółowe) problemy badawcze pozwoliły na identyfikację istniejącej luki w wiedzy. Rozprawa doktorska wpisuje się w nurt badań prawnych nad systemem podatkowym i instrumentami ochrony podatnika, zwłaszcza w zakresie unikania podwójnego opodatkowania.

Przedłożona mi do recenzji rozprawa doktorska posiada walor nie tylko naukowy, ale również praktyczny i jest udaną próbą przedstawienia problemów pojawiających się w praktyce, związanych ze stosowaniem norm prawa polskiego, niemieckiego i Wytycznych OECD.

Te wszystkie argumenty świadczą o trafności wyboru tematu rozprawy.

2. Treść pracy odpowiada w pełni jej tytułowi, który sformułowany został w sposób komunikatywny, oddając należycie najistotniejsze elementy tej treści. Nie budzi zastrzeżeń pod względem metodologicznym struktura rozprawy złożonej z czterech rozdziałów, poprzedzonych wstępem i opatrzonych zakończeniem. Dobrym rozwiązaniem, zwiększającym przejrzystość rozważań jest zamieszczenie na końcu każdego rozdziału krótkiego podsumowania, zawierającego cząstkowe wnioski.

Kolejność rozdziałów recenzowanej rozprawy nie budzi wątpliwości, ponieważ stanowią one logiczny ciąg zdarzeń. Rozdział pierwszy jest wprowadzeniem do właściwych rozważań. Trudno bowiem analizować aktualny stan regulacji prawnych bez odniesienia się do prac OECD dotyczących pojęcia restrukturyzacja działalności z perspektywy cen transferowych, a także oceny możliwości zastosowania ich w praktyce.

W rozdziale drugim Doktorantka usystematyzowała i poddała analizie poglądy wyrażane dotąd w doktrynie niemieckiej dotyczące terminu "transfer funkcji" w restrukturyzacji przedsiębiorstw powiązanych w podatku dochodowym od osób prawnych. Ponadto zaproponowała hipotetyczny przykład restrukturyzacji działalności mający na celu ukazanie praktycznego zastosowania wyceny zagregowanej przy stosowaniu norm prawa niemieckiego, nakazujących ustalanie wynagrodzenia zgodnie z zasadą ceny rynkowej.

Wydaje się, że zasadnicze znaczenie, z punktu widzenia restrukturyzacji działalności przedsiębiorstw powiązanych dla potrzeb polskiego podatku

dochodowego od osób prawnych mają rozważania zawarte w rozdziałach trzecim i czwartym. W pierwszej kolejności Autorka dokonała analizy stanu prawnego w okresie od 18 lipca 2013 roku do 31 grudnia 2018 roku, a następnie od 1 stycznia 2019 roku. W dalszej kolejności omówiła wynagrodzenie z tytułu transakcji restrukturyzacji działalności oraz *exit fee* w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych (wojewódzkich oraz NSA).

W osobnym rozdziale (czwartym) Doktorantka odniosła się do problematyki wynagrodzenia (rekompensaty) pomiędzy podmiotami powiązаныmi w przypadku restrukturyzacji działalności z perspektywy cen transferowych. W pierwszej kolejności omówiła zmianę profilu ryzyka podmiotu powiązanego przez przekształcenie dystrybutora w komisanta lub agenta. Na tle prowadzonych rozważań pojawia się pytanie: co Autorka rozumie pod pojęciem “cenne wartości niematerialne i prawne” oraz czy mogą być one przedmiotem opłaty rekompensacyjnej? Następnie Doktorantka analizuje standardy wyceny wartości niematerialnych i prawnych dla potrzeb międzynarodowych standardów rachunkowości w kontekście wyceny na potrzeby cen transferowych. Zgodzić należy się ze stwierdzeniem, że cel wycen dla celów księgowych jest zupełnie inny niż na potrzeby cen transferowych. Ostatnia część rozważań poświęcona została problematyce opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku zmiany siedziby lub miejsca zamieszkania podatnika do celów podatkowych. Czy jednak *exit tax* należy traktować jako antyrestrukturyzacyjny instrument podatkowy wdrażany przez ustawodawcę w celu ograniczenia transgranicznego przenoszenia działalności, motywowany względami ekonomicznymi? W zakończeniu rozdziału czwartego Autorka nawiązała do Dyrektywy wdrażającej tzw. podatek minimalny (Filar 2 lub GloBE) wskazując na konsekwencje dla spółki założonej w UE, która nie spełnia warunku tzw. minimalnego substratu majątkowo-osobowego. Jak z perspektywy czasu ocenia Pani założenia Komisji Europejskiej z 2021 r. w kontekście tematu recenzowanej dysertacji?

Ostatni rozdział – piąty – jest podsumowaniem pracy i zawiera wnioski do jakich doszła Autorka w trakcie prowadzonych badań, a także postulaty *de lege ferenda* pod adresem polskiego ustawodawcy. Autorka analizowała postawiony problem konfrontując krajowe regulacje z ustawodawstwem i dorobkiem doktryny niemieckiej oraz Wytycznymi OECD, zwracając uwagę na to, że zanim jeszcze OECD zatwierdziło ostateczne wytyczne, definicje oraz uniwersalne standardy dla restrukturyzacji działalności na gruncie cen transferowych w prawie niemieckim utworzono już własne

rozwiązania fiskalne. W zakończeniu Doktorantka postuluje wprowadzenie do polskiego ustawodawstwa zmian o charakterze praktycznym, w tym między innymi możliwość bezpośredniego stosowania OECD TPG 2022 w krajowym porządku prawnym z uwagi na zrozumienie istoty ekonomicznej procesu restrukturyzacji z perspektywy cen transferowych.

Z całą pewnością pozytywny wpływ na przeprowadzenie takiej analizy miała dobra znajomość literatury obcojęzycznej i – co za tym idzie – rozwiązań obowiązujących w Niemczech, co widoczne jest w licznych fragmentach rozprawy, dając możliwość nieco innego, niż w tradycyjnym ujęciu, podejścia do rozwiązywania bądź interpretacji niektórych zjawisk prawnych.

3. Poza generalną zgodnością z wymogami ustawowymi, recenzowana rozprawa posiada także wiele innych zalet. Na szczególne podkreślenie zasługuje zwłaszcza swoboda oraz szeroki zakres dostępnych źródeł, którymi posługuje się Autorka w swojej dysertacji. W zakresie literatury przedmiotu są to, poza podstawowymi pozycjami z prawa krajowego, także liczne pozycje obcojęzyczne, dotyczące prawa wspólnotowego (unijnego). Interesujące jest przy tym autorskie uzasadnienie wyboru Niemiec dla celów badań prawnoporównawczych, świadczące o świetnej znajomości tej problematyki przez Doktorantkę. Autorka słusznie podnosi, że porównywanie skutków podatkowych restrukturyzacji działalności przedsiębiorstw powiązanych w różnych systemach prawnych nie mogło być dokonane w sposób kompleksowy ze względu na znaczne różnice w obowiązujących regulacjach, a także na brak w doktrynie jednoznacznego stanowiska dotyczącego charakteru rynkowego takich regulacji oraz ich wpływu na podstawę opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych. Stąd też przyjęta metoda porównywania wycinkowych kwestii dotyczących poszczególnych problemów zasługuje na pełną aprobatę. Umiejętne wykorzystanie różnego rodzaju orzeczeń sądów i trybunałów oraz wielu aktów prawnych, wytycznych i raportów w recenzowanej pracy dobrze świadczy o kwalifikacjach merytorycznych i samodzielności naukowej Autorki rozprawy.

Praca jest udokumentowana poglądami doktryny (wykorzystano w sumie 92 dostępne pozycje literatury zwartej (49) i (43) artykułowej), umiejętnie dobranymi wyrokami i rozstrzygnięciami sądów oraz aktami prawnymi prawa krajowego, unijnego oraz zagranicznego, a także interpretacjami organów podatkowych i pism urzędowych. Zgodzić należy się z Autorką, że problematyka ta nie była dotychczas przedmiotem kompleksowych badań naukowych, stąd też niełatwo było znaleźć literaturę powiązaną

z tym tematem. Część rozważań ma zatem wymiar bardziej praktyczny niż teoretyczny. Świadczy o tym chociażby pkt 2.3 w rozdziale 2 dysertacji, w którym Doktorantka przedstawiła hipotetyczny przykład restrukturyzacji działalności w ramach niemieckich przepisów dotyczących wyceny pakietu transferowego, odwołując się do prawa niemieckiego. Na uznanie zasługuje trud sporządzenia we własnym zakresie części schematów, rysunków i tabel, a zwłaszcza załączników, które mają ułatwić czytelnikowi śledzenie toku wywodów. Umiejętne wykorzystanie źródeł i danych oraz ujęcie ich w formie graficznej podwyższa wartość recenzowanej pracy. Wszystko to dowodzi nie tylko dużego nakładu pracy ze strony Pani mgr Katarzyny Gautier, ale również dobrej znajomości podjętego tematu oraz sumienności w jego rozwiązaniu.

Myśli formułowane są w sposób zrozumiały.

Należy uznać, że cele rozprawy określone we wstępie zostały zrealizowane. Przyjęte metody badawcze oraz właściwie dobrane źródła umożliwiły wyciągnięcie prawidłowych wniosków w poszczególnych rozdziałach. Oceniana dysertacja jest pracą poprawną warsztatowo, wartościową merytorycznie i – mam nadzieję – przydatną w praktyce tworzenia i stosowania polskiego prawa podatkowego.

III. Uwagi szczegółowe.

Recenzowana praca obejmuje – jak już wskazano – cztery rozdziały merytoryczne i zakończenie, które poprzedzone zostały wstępem. Dokonane oceny i wnioski nie budzą zastrzeżeń. Autorka umiejętnie prowadziła wywód, korzystając z przyjętych metod badawczych, z uwzględnieniem zgromadzonej literatury przedmiotu oraz powołanych aktów prawa krajowego, unijnego i zagranicznego, a także orzecznictwa sądów i interpretacji urzędowych prawa podatkowego. Szkoda tylko, że w rozdziale 3 w pkt 3.3 Doktorantka przywołała tylko jeden wyrok NSA i trzy wyroki WSA z lat 2018-2022, podczas gdy tytuł tego punktu brzmi: *“Exit fee w orzecznictwie WSA i NSA”*. Niedosyt budzi także skromna liczba przywołanych indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego (1) i pism Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (4).

Pomimo pokaźnej objętości, recenzowaną rozprawę cechuje głównie problemowe oraz praktyczne ujęcie. Rozważania podporządkowane są tezie (tezom) rozprawy i służy temu zarówno jej układ merytoryczny, jak i redakcyjny. Ze względu na wielowątkowość i szczegółowość rozważań w poszczególnym rozdziałach, dobrze

spełniają swoją rolę podsumowania (nazwane wnioskami) zawarte w każdym z kolejnych rozdziałów, co z kolei pozwala na syntetyczne ujęcie wniosków, zawartych w ostatnim rozdziale pracy (5) nazwanym *Zakończeniem*. Dokonane oceny obowiązujących w Polsce przepisów pozwoliło Autorce na zaproponowanie rozwiązań *de lege ferenda* o charakterze praktycznym, zwłaszcza w odniesieniu do form wynagrodzenia, jakie może otrzymać podmiot, który utracił wartościowe funkcje i/lub aktywa w transakcji restrukturyzacji przedsiębiorstwa.

Recenzowana praca pod względem merytorycznym zasługuje na pozytywną ocenę, a z zawartymi w niej uwagami i wnioskami Autorki należy się zgodzić. W wielu przypadkach wskazują one na nowatorstwo oraz samodzielność myślenia, dobre przygotowanie, znajomość omawianej problematyki i kompetencje merytoryczne Doktorantki.

IV. Konkluzja.

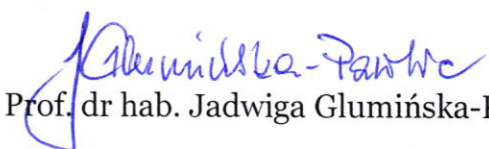
Recenzowana rozprawa Pani mgr Katarzyny Gautier skonstruowana jest poprawnie, a wybór problematyki badawczej, tak ważnej i aktualnej, należy ocenić wysoko, tak z teoriopoznawczego, jak i z praktycznego punktu widzenia. Uważam, że zarówno ogólna koncepcja pracy, przyjęty sposób argumentowania i ocen, jak też rozważania i analizy szczegółowe rozwijane w kolejnych rozdziałach zasługują na uznanie. W całej pracy zachowana jest jej myśl przewodnia, a wnioski zawarte w podsumowaniu wynikają z jej treści i przeprowadzonych analiz, zaś oceny formułowane przez Autorkę zasługują na uwagę.

Stosownie do standardów sformułowanych przez ustawodawcę stwierdzam, że recenzowana rozprawa doktorska jest twórczym, wartościowym opracowaniem, potwierdzającym umiejętnościę samodzielnego prowadzenia pracy naukowej przez Doktorantkę. Pani mgr Katarzyna Gautier wykazała się dobrą wiedzą teoretyczną w dyscyplinie nauk prawnych oraz sformułowała ważny problem naukowy, który następnie rozwiązała w oryginalny sposób. Zarówno dobór tematu, konstrukcja pracy, przeprowadzone badania, a także poprawne argumentowanie, wnioskowanie i kompleksowość analizy, bez wątpienia czynią zadość wymogom, które zostały określone w art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 1789 ze zm.) przy

uwzględnieniu przepisów wprowadzających w życie ustawę z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce.

Uwzględniając powyższe, rekomenduję Wysokiej Radzie Naukowej Dyscypliny Nauki Prawne Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego przyjęcie niniejszej rozprawy oraz dopuszczenie jej Autorki do publicznej obrony i do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia naukowego doktora nauk prawnych po spełnieniu przez Autorkę innych wymogów określonych prawem.

Katowice, 20 czerwca 2024 roku


Prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic