

Białystok, dnia 04.06.2019 r.

dr hab. Grażyna Michalczuk, prof. UwB
Wydział Ekonomii i Zarządzania
Uniwersytet w Białymstoku

***Recenzja pracy doktorskiej mgr. Marcina SOŁTYSIKA
pt. „Determinanty cen transakcyjnych w podmiotach powiązanych rodzinnie”,
napisanej pod kierunkiem dr. hab. Piotra Szczypy, prof. PWSZ w Koninie
na Wydziale Zarządzania i Ekonomiki Usług Uniwersytetu Szczecińskiego***

1. Trafność wyboru tematu i aktualność podjętej w dysertacji problematyki badawczej

Recenzowana praca dotyczy problematyki ważnej zarówno z naukowego, jak i praktycznego punktu widzenia. Przedmiotem analiz zawartych w dysertacji są kwestie cen transakcyjnych, traktowane w kontekście podmiotów powiązanych rodzinnie.

Autor dysertacji w sposób trafny i wskazujący na dobrą znajomość analizowanej problematyki dokonuje identyfikacji najważniejszych płaszczyzn/problemów związanych z przedmiotowym zagadnieniem.

Po pierwsze, analizuje zagadnienie cen transakcyjnych wskazując na ich interdyscyplinarny charakter.

Po drugie, analizuje podmioty powiązane rodzinnie, określając uwarunkowania i specyfikę ich funkcjonowania biorąc pod uwagę różny charakter powiązań.

Po trzecie, identyfikuje czynniki/determinanty cen transakcyjnych, w tym behawioralne, rynkowe i podatkowe.

Po czwarte, ceny transakcyjne, których kształtowanie nie wynika z mechanizmu rynkowego, lecz z ustaleń pomiędzy powiązаныmi ze sobą stronami transakcji, rozpatruje z perspektywy podmiotów powiązanych rodzinnie.

Temat badawczy podejmowany w dysertacji należy uznać za aktualny i ważny problem biorąc pod uwagę funkcjonowanie w gospodarce podmiotów powiązanych rodzinnie oraz wykorzystywanie w nich cen transakcyjnych w celu optymalizacji podatkowej (przerzucanie dochodów). Należy jednak podkreślić, że podmioty powiązane rodzinnie są trudnym obszarem badań. Brak sformalizowanej i powszechnej bazy danych na temat podmiotów powiązanych rodzinnie, utrudnia ich identyfikację. Ponadto jest to grupa podmiotów, która dotychczas w literaturze nie została dostatecznie opisana i zbadana. Dlatego tak podjęty temat niewątpliwie wypełnia lukę poznawczą w obszarze nie tylko podmiotów powiązanych rodzinnie, ale też czynników kształtujących ceny transakcyjne w tych podmiotach.

2. Sformułowanie celu pracy, wybór hipotez badawczych i poprawność ich weryfikacji

Deklarowany przez Autora cel badawczy dysertacji to: *„opracowanie scenariuszy postępowania dla podmiotów powiązanych rodzinnie w zakresie stosowanych cen transakcyjnych przy różnych kierunkach oddziaływania ich determinant”*. Doktorant formułuje również następujące cele cząstkowe:

- (1) Rozpoznanie zagadnienia cen transferowych w literaturze i regulacjach prawnych.
- (2) Identyfikacja powiązań w podmiotach powiązanych rodzinnie.
- (3) Identyfikacja i klasyfikacja determinant cen transakcyjnych w podmiotach powiązanych rodzinnie.
- (4) Określenie kierunków oddziaływania między determinantami cen transakcyjnych w podmiotach powiązanych rodzinnie.
- (5) Poznanie stopnia świadomości na temat cen transakcyjnych w podmiotach powiązanych rodzinnie.
- (6) Identyfikacja zjawisk pożądaných i dysfunkcyjnych przy ustalaniu cen transakcyjnych w podmiotach powiązanych rodzinnie.

W rozprawie przyjęto jedną hipotezę badawczą o treści :

„Determinanty behawioralne cen transakcyjnych są nadrzędne w stosunku do czynników rynkowych i podatkowych w praktyce podmiotów powiązanych rodzinnie”.

Powyższe hipoteza została zweryfikowana przez Autora w sposób poprawny metodologicznie. W celu weryfikacji hipotezy badawczej w rozprawie wyodrębniono trzy główne obszary badawcze: studia literaturowe, etap badań empirycznych oraz etap koncepcyjny.

Ponadto w moim przekonaniu cel główny pracy, jak i cele szczegółowe, zostały sformułowane w sposób prawidłowy, wykazując wzajemną spójność i logiczne powiązanie. Należy również podkreślić, że większość zawartych w dysertacji stwierdzeń ma udokumentowanie bądź w postaci analizy danych, bądź też odwołania się do literatury przedmiotu. Świadczy to niewątpliwie o rzetelności Autora w postępowaniu badawczym.

3. Zastosowane metody badawcze

Autor recenzowanej dysertacji wykazał się umiejętnością poprawnego wykorzystania zróżnicowanych metod i narzędzi badawczych. W celu weryfikacji hipotezy badawczej oraz realizacji założonego celu głównego i celów szczegółowych przeprowadzono szeroką analizę literatury przedmiotu, odnoszącą się zarówno do podmiotów powiązanych rodzinnie oraz cen transakcyjnych. Autor w części teoretycznej nie tylko w sposób umiędzynosi do źródeł literaturowych (w znacznym stopniu anglojęzycznych), to również posiada zdolność formułowania własnych wniosków i prowadzenia dyskusji na gruncie teoretycznym. Na podkreślenie zasługuje też rzetelna analiza aktów prawnych i innych regulacji ujmujących kwestie cen transakcyjnych.

Niewątpliwym atutem opracowania są także przeprowadzone badania własne Autora. Przeprowadzono je na dwóch wyodrębnionych obiektach badań: podmiotach powiązanych rodzinnie oraz właścicielach biur rachunkowych i doradcach podatkowych obsługujących księgowo i podatkowo między innymi przedmioty powiązane rodzinnie. Badaniami objęto podmioty zróżnicowane pod względem wielkości, formy organizacyjno-prawnej, profilu działalności oraz formy prowadzonej ewidencji i sposobie opodatkowania. Badania te mają charakter jakościowy i oparto je na metodzie obserwacji uczestniczących, ukrytych; metodzie zogniskowanego wywiadu indywidualnego; metodzie studium przypadku w oparciu o triangulację metod. Wybór metod jakościowych ma swoje uzasadnienie biorąc pod uwagę podmiot badań jakim są podmioty powiązane rodzinnie, w odniesieniu do których nie są prowadzone żadne statystyki ilościowe.

4. Konstrukcja, układ pracy i jej zawartość merytoryczna

Recenzowana praca jest obszerna - liczy 255 stron. Posiada uporządkowaną, przejrzystą i logiczną strukturę, zgodną z zasadą spójności merytorycznej poszczególnych części/rozdziałów. Wspomniana struktura w sposób prawidłowy komponuje się z określonymi we wstępie dysertacji celami badawczymi, a także sformułowaną przez Autora hipotezą badawczą. Dysertacja składa się ze wstępu, pięciu rozdziałów, zakończenia, bibliografii, spisu tabel, rysunków i załączników.

Rozdział pierwszy dysertacji ma charakter teoretyczny. Zawarto w nim zagadnienia dotyczące ceny transakcyjnej wskazując, że pojęcie to ma charakter interdyscyplinarny. Pojęcie „ceny transakcyjnej” odniesiono do takich kategorii jak „cena wewnętrzna” i „cena transferowa”, dokonując ich porównania. Rozdział ten oparto na analizie literatury przedmiotu (w znacznym zakresie anglojęzycznej), aktów prawnych oraz innych regulacji. W oparciu o szczegółową analizę aktów prawnych przedstawiono zmiany jakie zachodziły w przepisach dotyczących cen transakcyjnych od 1991 roku do roku 2017.

Rozdział drugi, również o charakterze teoretycznym, poświęcono podmiotom powiązanim rodzinnie. Dokonano w nim dogłębnego przeglądu definicji przedsiębiorstwa rodzinnego i podmiotów powiązanych rodzinnie, przedstawiono różnice pomiędzy nimi - wyodrębniono też cechy wspólne. Ponadto wykazano możliwość wystąpienia podmiotów powiązanych rodzinnie w różnych klasyfikacjach przedsiębiorstw. Szczegółowo opisano możliwe do wystąpienia ekonomiczne i behawioralne relacje między właścicielami podmiotów powiązanych. W rozdziale tym dokonano również charakterystyki informacji i jej użyteczności w zależności od rodzaju systemu ewidencyjno – rachunkowego.

W kolejnym, trzecim rozdziale dokonano szczegółowej analizy determinant cen transakcyjnych w podmiotach powiązanych rodzinnie. Przeprowadzono ją z perspektywy zarządczej, bilansowej i podatkowej. Bardzo szczegółowo opisano podatkowe metody ustalania cen transakcyjnych. Ponadto w podziale na determinanty o charakterze optymalizacji podatkowej, behawioralnym i rynkowym dokonano ich gradacji, a także określono siłę oddziaływania oraz wzajemne relacje pomiędzy nimi.

Rozdział czwarty dysertacji ma charakter empiryczny. Zawarto w nim wyniki badań własnych Autora wraz z ich analizą. Badaniami objęto przedsiębiorstwa powiązane rodzinnie oraz właścicieli biur rachunkowych oraz doradców podatkowych obsługujących księgowo i podatkowo między innymi podmioty powiązane rodzinnie. Przedmiotem badań były natomiast zagadnienia z obszaru wiedzy na temat: rodzajów powiązań rodzinnych, cen transakcyjnych oraz kształtujących je determinant.

W rozdziale piątym zaprezentowano autorską koncepcję scenariuszy postępowania w podmiotach powiązanych rodzinnie w zakresie stosowania cen transakcyjnych jako strategii optymalizacji podatkowej w wariancie optymistycznym i pesymistycznym. Opisano w nim też zjawisko optymalizacji podatkowej związanej z wykorzystaniem cen transakcyjnych oraz przedstawiono autorskie zalecenia mające na celu eliminację potencjalnych zagrożeń wskazanych w scenariuszach. Ponadto wskazano bariery we wdrażaniu poszczególnych rekomendacji, a także korzyści jakie z tego płyną.

5. Znajomość literatury przedmiotu

Atutem pracy jest bogata literatura przedmiotu, na którą Autor powołuje się w przypisach. Bibliografia liczy 300 pozycji (publikacji książkowych, artykułów w czasopismach, źródeł internetowych). Dodatkowo, zamieszczono w niej 23 akty prawne. Należy podkreślić, że dobór źródeł jest prawidłowy. Wskazuje to na rzetelne studia literaturowe Autora w zakresie przedstawionej problematyki. Autor w dużym zakresie odwołuje się do literatury anglojęzycznej.

6. Uwagi krytyczne i kwestie dyskusyjne

Na wstępie pragnę podkreślić, że zaprezentowane poniżej uwagi krytyczne dotyczące recenzowanej dysertacji, w wielu przypadkach mają charakter polemiczny i nie podważają ogólnych walorów naukowych dysertacji oraz mojej pozytywnej jej oceny. Przedstawiają się one następująco.

Pierwsza kwestia dyskusyjna to niedostateczne odniesienie się Autora w części teoretycznej dysertacji do cen transakcyjnych, ale z punktu widzenia kształtowania dochodów budżetu państwa. Jest to o tyle istotne, że cena transakcyjna ma ugruntowaną pozycję w prawie podatkowym. Pozwoliłoby to na pokazanie cen transakcyjnych z dwóch perspektyw mikroekonomicznej (przedsiębiorstwa) i makroekonomicznej (państwa). Uwypukliłoby też zasadność podejmowania problematyki cen transakcyjnych w podmiotach powiązanych rodzinnie.

Moja kolejna uwaga dotyczy poprzedniej kwestii a mianowicie cen transakcyjnych. Autor w punkcie 1.2. przedstawia ceny transakcyjne w przepisach prawa podatkowego. Koncentruje się na ustawie o podatku dochodowym oraz podatku od towarów i usług. Zabrakło odniesienia Autora do zmian jakie wprowadzono w podatku dochodowym w listopadzie 2018 roku (weszły w życie od 1 stycznia 2019 r.). Przepisy te wprowadziły podwyższenie progów dokumentacyjnych, po przekroczeniu których powstaje obowiązek

sporządzenia dokumentacji cen transferowych. Dodatkowo zmianie uległ sam mechanizm określania progów.

W punkcie 2.1 dysertacji zatytułowanym „Istota i rodzaje podmiotów powiązanych rodzinnie” wątpliwość budzi logika wyводу. Autor wychodzi od przedsiębiorstwa rodzinnego potem odnosi się do definiowania przedsiębiorstwa a następnie przechodzi do kwestii przedsiębiorstw powiązanych rodzinnie. Bardziej przejrzyste byłoby wyjście od problematyki przedsiębiorstwa a następnie usytuowania w nim tematyki przedsiębiorstw rodzinnych i przedsiębiorstw powiązanych rodzinnie.

W dysertacji zdecydowanie za mało uwagi poświęcono wyjaśnieniu i opisaniu czynników behawioralnych oraz wykazaniu dlaczego one są tak istotne z punktu widzenia przedsiębiorstw powiązanych rodzinnie w zakresie zarówno ich funkcjonowania, jak i też wpływu na kształtowanie cen transferowych. Ten niedosyt wynika ze sformułowanej hipotezy badawczej, w której Autor wskazuje nadrzędność czynników behawioralnych.

Kolejna kwestia, na którą chciałabym zwrócić uwagę dotyczy rozwiązania zaproponowane przez doktoranta w rozdziale 5.1. Dotyczy zastosowania przez Autora metody scenariuszowej, będącej jedną z heurystycznych metod podejmowania decyzji. Istotą tej metody jest opracowanie wariantów dotyczących przyszłości oraz ocena prawdopodobieństwa ich wystąpienia wraz ze wskazaniem potencjalnych konsekwencji rozpatrywanego rozwiązania. Autor w pracy ograniczył się do dwóch scenariuszy (optymistycznego i pesymistycznego). Należy się zastanowić, czy pewnym ograniczeniem nie jest założenie przez doktoranta tylko tych dwóch. Czy nie należało uwzględnić scenariusza najbardziej prawdopodobnego (neutralnego) biorąc pod uwagę, że badania dotyczą podmiotów powiązanych rodzinnie.

Ostatnia uwaga dotyczy punktu 5.3. „Rekomendacje i możliwości ich wdrażania” w którym Autor podjął próbę przedstawienia autorskich zaleceń mających na celu eliminację potencjalnych zagrożeń ujawnianych w scenariuszach. Po pierwsze, wątpliwość budzi stwierdzenie Autora, że „optymalizacja podatkowa nie jest pierwszym ani najbardziej istotnym problemem z punktu widzenia rozważań ukazanych w dysertacji oraz celu postawionego w niniejszym podrozdziale” (s. 213). Trudno zgodzić się z takim stwierdzeniem biorąc pod uwagę, że znaczna część pracy rozpatruje zagadnienie zarówno podmiotów powiązanych rodzinnie oraz cen transferowych w aspektach podatkowych. Po drugie zaproponowane rekomendacje są bardzo interesujące ale trudne do realizacji biorąc pod uwagę różne ograniczenia (np. polityczne, finansowe, itp.). Aby były one realne do realizacji i uruchomienia ze strony instytucji regulacyjnych, musiałyby być przeprowadzone szacunki

dotyczące kwot utraconych korzyści z tytułu stosowania w podmiotach powiązanych rodzinnie cen transferowych.

7. Uwagi techniczne, redakcyjne i językowe

Recenzowana praca wyróżnia się dużą starannością edytorską. Została napisana poprawnym językiem. Jej atuty to logiczna narracja, brak błędów stylistycznych, interpunkcyjnych, a także poprawnie wykonane odwołania do literatury. Świadczy to nie tylko o starannej korekcie autorskiej dokonanej przez Autora, ale również o dobrym opanowaniu przez niego warsztatu pisanie pracy naukowej.

8. Wnioski końcowe

W podsumowaniu merytorycznej i formalnej oceny recenzowanej rozprawy doktorskiej stwierdzam, że mgr Marcin Sołtysik na podstawie bogatej literatury przedmiotu i własnych badań empirycznych, przy zastosowaniu właściwej procedury badawczej, dokonał gruntownej i rzetelnej analizy naukowej dotyczącej determinant cen transakcyjnych w podmiotach powiązanych rodzinnie. Doktorant w drodze logicznego i spójnego merytorycznie wywodu zweryfikował przyjęte hipotezę badawczą oraz zrealizował założone cele badawcze. Tym samym mgr Marcin Sołtysik dowiódł swojej pełnej przydatności do prowadzenia samodzielnych badań naukowych, a napisana przez niego rozprawa doktorska odpowiada wymogom formalnym określonym w *Ustawie z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki* (tekst jednolity: Dz. U. 2016 poz. 882, art. 13 ust. 1). W związku z powyższym wnoszę o przyjęcie recenzowanej rozprawy oraz dopuszczenie jej do publicznej obrony.

Dr hab. Grażyna Michalczuk, prof. UwB

