

Prof. zw. dr hab. Edward Nowak
Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Katedra Rachunku Kosztów i Rachunkowości Zarządczej

Recenzja

**rozprawy doktorskiej mgr Roberta Tadeusza Józwiaka
pt. „Wykorzystanie matematycznych technik decyzyjnych
do optymalizacji miejsca i sposobu opodatkowania dochodu”**

Recenzja niniejsza została sporządzona na zlecenie Dziekana Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania Uniwersytetu Szczecińskiego. Rozprawa doktorska została napisana pod kierunkiem naukowym dr hab. Stefana Grzesiaka, prof. US.

Przedsiębiorcy często stają przed problemem, w jakim miejscu prowadzić swoją działalność. Problem ten nabiera znaczenia w warunkach postępującej globalizacji gospodarki oraz procesów integracji w ramach Unii Europejskiej. Szczególnie dynamicznemu rozwojowi podlega transgraniczna działalność gospodarcza. Jednym z parametrów ekonomicznych uwzględnianych przy podejmowaniu decyzji o lokalizacji działalności w tych warunkach jest niewątpliwie opodatkowanie dochodów. Jest ono przedmiotem zarządzania podatkami w skali międzynarodowej, które najczęściej jest odnoszone do koncernów.

Działalność gospodarczą na terenach transgranicznych coraz częściej prowadzą osoby fizyczne. Uwaga ta odnosi się także do naszego kraju, dla którego rynek niemiecki jest głównym miejscem transgranicznych aktywności gospodarczych polskich mikroprzedsiębiorców. W literaturze brakuje prac zwartych poświęconych optymalizacji opodatkowania dochodów osób fizycznych prowadzących działalności w takich miejscach. Uwaga ta odnosi się nie tylko do problemu lokalizacji działalności

przy uwzględnieniu kryteriów podatkowych, ale także optymalnego rozdziału dochodów na kraje, na terenie których jest ta działalność prowadzona. Przy podejmowaniu decyzji w tym zakresie ważne jest zastosowanie odpowiednich metod, które umożliwiają maksymalizację osiąganych dochodów.

Na tle przedstawionych uwag należy z uznaniem powitać podjęcie przez Doktoranta problematyki optymalizacji wyboru miejsca i sposobu opodatkowania dochodu przy wykorzystaniu matematycznych technik decyzyjnych. Jest to bowiem problematyka aktualna i interesująca, a przy tym bardzo ważna zarówno z teoretycznego jak i praktycznego oraz poznawczego punktu widzenia. Jest to jednocześnie zagadnienie trudne i złożone, wymagające zastosowania odpowiednich instrumentów z zakresu zarządzania podatkami oraz matematycznych metod podejmowania decyzji. To powoduje, że praca doktorska ma w dużym stopniu interdyscyplinarny charakter, co jest niewątpliwie jej walorem.

Problem badawczy określony przez mgr Roberta Tadeusza Jóźwiaka w pełni odpowiada randze rozprawy doktorskiej. Głównym celem tej pracy jest bowiem opracowanie matematycznych metod wspomagających podejmowanie decyzji co do wyboru opodatkowania polskiego rezydenta, który zamierza prowadzić działalność gospodarczą w Polsce i w Niemczech. Przy czym Autor wskazał pięć alternatywnych sytuacji co do miejsca prowadzenia działalności oraz miejsca jej opodatkowania. Zasadniczy cel rozprawy został skonkretyzowany przez odpowiednie zadania badawcze. Dla osiągnięcia postawionego celu i realizacji założonych zadań została sformułowana hipoteza badawcza zawierająca się w stwierdzeniu, że „Zastosowanie zaawansowanych metod wspomagania decyzji pozwala na efektywniejszy wybór miejsca opodatkowania dochodów w celu ich maksymalizacji”.

Osiągnięciu celu rozprawy oraz weryfikacji hipotezy badawczej zostały podporządkowane zawartość pracy oraz jej układ. Rozprawa składa się z pięciu zasadniczych rozdziałów, które zostały poprzedzone wstępem i uwieńczone zakończeniem. Na końcu zostały zamieszczone: summary, spisy wykresów, rysunków i tabel, literatura oraz wykaz aktów normatywnych. Praca zawiera więc wszystkie wymagane elementy. Przy tym jej struktura jest prawidłowa a kolejność poszczególnych rozdziałów i podrozdziałów jest zgodna z logicznym następstwem

omawianych zagadnień. Dlatego układ rozprawy doktorskiej należy ocenić pozytywnie.

We wstępie zostało przedstawione wprowadzenie do problematyki rozprawy doktorskiej, jej znaczenie teoretyczne i praktyczne oraz uzasadnienie potrzeby podjęcia badań nad tematem. Zostały także sformułowane: główny cel rozprawy, zadania badawcze oraz podstawowa hipoteza badawcza. Określony został ponadto przedmiotowy i podmiotowy zakres badań oraz wskazane metody badań naukowych zastosowane w pracy. Ustalenia dokonane we wstępie stanowią odpowiedni punkt wyjścia dla rozważań w kolejnych rozdziałach.

Pierwszy rozdział rozprawy ma charakter wprowadzający i został poświęcony analizie regulacji prawnych dotyczących opodatkowania dochodów w Polsce i w Niemczech a także w ujęciu międzynarodowym. W drugim rozdziale zostało sformułowane zagadnienie wyboru miejsca opodatkowania jako instrumentu optymalizacji podatkowej z uwzględnieniem skali międzynarodowej. Rozdział trzeci stanowi prezentację metod badań operacyjnych, możliwych do zastosowania w podejmowaniu decyzji podatkowych. W rozdziale czwartym zostało przedstawione modelowanie wyboru miejsca opodatkowania w warunkach wykluczenia jednoczesnej działalności na terenie dwóch państw. Ostatni rozdział ukazuje natomiast modelowanie wyboru miejsca opodatkowania w sytuacji jednoczesnego prowadzenia działalności na obszarze obu badanych krajów.

Z przeglądu zawartości poszczególnych rozdziałów wynika, że w rozprawie zostało zaprezentowane uporządkowane i całościowe podejście badawcze do optymalizacji miejsca opodatkowania dochodu z działalności prowadzonej na terenach transgranicznych z wykorzystaniem metod badań operacyjnych. Doktorant przedstawił usystematyzowane i spójne opracowanie naukowe dotyczące sposobów podejmowania decyzji co do miejsca opodatkowania dochodów przy prowadzeniu działalności w dwóch krajach: Polsce i Niemczech. Opracowanie to uwzględnia odpowiednie założenia teoretyczne, regulacje zawarte w aktach prawa podatkowego oraz podaje właściwe rozwiązania metodyczne. Ponadto rozprawa doktorska zawiera poprawną weryfikację empiryczną opracowanych modeli matematycznych. Jest to wzorcowe podejście do rozwiązania problemu naukowego w rozprawie doktorskiej.

Niezależnie od jednoznacznie pozytywnej ogólnej oceny rozprawy doktorskiej mgr Roberta Józwiaka mam kilka uwag o charakterze szczegółowym. Oto one:

1. Występuje pewna niekonsekwencja co do określenia zakresu przedmiotowego rozprawy: w tytule jest wybór miejsca i sposobu opodatkowania dochodu natomiast w celu zasadniczym i w hipotezie głównej jest mowa tylko o wyborze miejsca opodatkowania dochodów.
2. Problemem rozpatrywanym w pracy jest wybór miejsca opodatkowania, a zatem podejmowanie decyzji o charakterze podatkowym. Powstaje pytanie, jakie jest znaczenie (miejsce) kryterium podatkowego przy podejmowaniu decyzji lokalizacyjnych, jakie inne kryteria są brane pod uwagę oraz czy decyzje lokalizacyjne są tak samo rozpatrywane niezależnie od branży (handel, produkcja, usługi). W pracy – początek wstępu – mówi się o „transgranicznej działalności gospodarczej”.
3. W pracy porównuje się podatki dochodowe oraz uwzględnia inne elementy – w szczególności niemieckie zasiłki rodzinne, które mocno wpływają na wysokość obciążenia. Nie uwzględnia się jednak że wysokości obciążenia przedsiębiorcy składkami na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne i inne obowiązkowe. Może zdaniem Autora nie ma to znaczenia, ale chyba tak nie jest, szczególnie przy niższych dochodach, kiedy składki są zryczałtowane.
4. Na pewno bardzo ważne jest uwzględnienie przy ocenie opodatkowania ulg na dzieci, dochodów współmałżonka (rozdziały 4.3 i 4.4). Na stronie 9 mowa jest o „parametrach sytuacji podatkowej decydenta”.
5. Biorąc pod uwagę zmienność przepisów (i ich interpretacji oraz sposób stosowania) powstaje problem uwzględniania przy podejmowaniu decyzji lokalizacyjnych ryzyka negatywnych skutków tych zmian (np. ocena możliwości zmian i szacowanie – wycena ich konsekwencji).
6. Na wysokość opodatkowania wpływa sposób ustalania wyniku podatkowego – dochodu lub straty podatkowej. Na ile możliwe jest uwzględnienie przy optymalizacji różnic w rachunku wyniku podatkowego wg przepisów polskich i niemieckich (a może tych różnic – istotnych – nie ma). Autor zauważa problem rachunku wyniku (s. 76 i 78 na dole).

7. Czy i w jakim zakresie możliwe jest uwzględnienie przy wyborze miejsca opodatkowania takich elementów, jak przewidywalność zmian przepisów i ich interpretacji, sposób funkcjonowania administracji podatkowej, sprawność rozstrzygnięcia sporów z organami podatkowymi i przed sądami, itp.

Zasygnalizowane w tych uwagach problemy są w dużym stopniu dyskusyjne i nie pomniejszają wysokiej ogólnej oceny rozprawy.

Dokonując syntetycznej oceny końcowej rozprawy doktorskiej mgr Roberta Tadeusza Józwiaka pragnę podkreślić, że dotyczy ona niezmiernie ważnej problematyki, jaką jest optymalizacja obciążeń podatkowych przy wykorzystaniu matematycznych technik decyzyjnych. Przy czym Autor ukierunkował swoje badania na wybór miejsca opodatkowania dochodu w sytuacji prowadzenia działalności w dwóch państwach na terenie transgranicznym. Przeprowadzone w rozprawie rozważania teoretyczne, zaproponowane rozwiązania modelowe i dokonane badania empiryczne są poprawne pod względem merytorycznym. Ich poziom naukowy jest odpowiedni do rangi ocenianej pracy.

Nie bez znaczenia są także aplikacyjne walory zaprezentowanych w rozprawie rozważań, rozwiązań i wyników badań. Uwzględniają one bowiem realia i uwarunkowania opodatkowania dochodów analizowanych podmiotów w Polsce i w Niemczech. Dzięki temu rozprawa odznacza się racjonalnością i praktyczną użytecznością. Jest to bardzo ważne, gdyż praca dotyczy zarządzania podatkami w jednostkach gospodarczych. Istotne są także poznawcze walory przeprowadzonych w rozprawie badań empirycznych, dotyczące opodatkowania dochodów mikroprzedsiębiorstw w Polsce i w Niemczech.

Mgr Robert Tadeusz Józwiak wykazał się dobrą znajomością zarówno problematyki opodatkowania dochodów przedsiębiorców, jak i metod matematycznych optymalizacji miejsca tego opodatkowania. Na podkreślenie zasługuje wykazana przez Doktoranta umiejętność formułowania problemów badawczych, wskazywania sposobów ich rozwiązywania, przeprowadzania studiów literaturowych i analizy aktów normatywnych oraz badań empirycznych. Ważna jest także inwencja badawcza Autora rozprawy oraz umiejętność dokonywania własnych ocen i formułowania odpowiednich wniosków na podstawie przeprowadzonych badań.

W podsumowaniu wyrażam przekonanie, że praca mgr Roberta Tadeusza Józwiaka pt. „Wykorzystanie matematycznych technik decyzyjnych do optymalizacji miejsca i sposobu opodatkowania dochodu” w pełni odpowiada ustawowym wymogom określonym dla rozpraw doktorskich. Wnoszę przeto o dopuszczenie mgr Roberta Tadeusza Józwiaka do publicznej je obrony.

Biorąc pod uwagę wysoki poziom naukowy przeprowadzonych badań uważam, że praca zasługuje na wyróżnienie stosowną nagrodą.

M Nowak

Wrocław, 29 sierpnia 2014 r.