

**Dr hab. Marzanna Lament, prof. UTH Radom**

*Wydział Ekonomii i Finansów*

*Uniwersytet Technologiczno-Humanistyczny*

*im. Kazimierza Pułaskiego w Radomiu*

**Recenzja rozprawy doktorskiej mgr Małgorzaty Szafoni pt. „Konkurencja podatkowa w Unii Europejskiej w dziedzinie podatku dochodowego od osób prawnych w warunkach kryzysu finansów publicznych” przygotowanej pod kierunkiem naukowym prof. dr hab. Leokadii Oręziak**

**(Warszawa 2023)**

## **Wstęp**

Recenzja została przygotowana na zlecenie prof. dr hab. Bogumiła Kamińskiego – Przewodniczącego Rady Naukowej dyscypliny ekonomia i finanse Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie (pismo z dnia 29 czerwca 2023 r., które odwołuje się do uchwały nr 725 z dnia 14 czerwca 2023 r. Rady Naukowej dyscypliny ekonomia i finanse).

Recenzja ma zostać wykorzystana w postępowaniu o nadanie mgr Małgorzacie Szafoni stopnia naukowego doktora w dziedzinie nauk ekonomicznych w dyscyplinie ekonomia.

Kryteria oceny dorobku naukowego w postępowaniu o nadanie stopnia naukowego doktora wynikają z ustawy z 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz. U. z 2017 r. poz. 1789 z późn. zm.). Rozprawa doktorska „powinna stanowić oryginalne rozwiązanie problemu naukowego lub oryginalne rozwiązanie problemu w oparciu o opracowanie projektowe, konstrukcyjne, technologiczne lub oryginalne dokonanie artystyczne, oraz wykazywać ogólną wiedzę teoretyczną kandydata w danej dyscyplinie naukowej lub artystycznej oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej lub artystycznej”.

## **1. Ocena trafności wyboru i oryginalności problemu badawczego, celu badawczego oraz hipotez badawczych**

Przedstawiona do recenzji rozprawa doktorska ma charakter maszynopisu i liczy 351 stron. Składa się ze wstępu, pięciu rozdziałów, zakończenia oraz bibliografii. Zawiera także spis tabel, listę skrótów oraz streszczenie w języku polskim i streszczenie w języku angielskim. Napisana została bardzo starannie, a jej układ nie budzi zastrzeżeń.

Temat pracy został właściwie i trafnie sformułowany. Problem badawczy, stanowiący przedmiot badań należy uznać za bardzo aktualny, oryginalny i z punktu widzenia naukowego ważny. Problematyka konkurencji podatkowej w Unii Europejskiej i jej badanie w następstwie kryzysu finansów publicznych mieści się w dyscyplinie ekonomia (ekonomia i finanse).

Głównym celem badań, których efektem jest recenzowana rozprawa doktorska było: „zbadanie zjawiska konkurencji podatkowej w Unii Europejskiej w dziedzinie podatku dochodowego od osób prawnych (CIT) mającej miejsce w następstwie zaistniałego po 2008 roku kryzysu finansów publicznych, szczególnie pod kątem wpływu tego kryzysu na wysokość opodatkowania dochodów przedsiębiorstw działających w państwach członkowskich” (s. 6).

Doktorantka sformułowała następującą tezę badawczą: „kryzys finansów publicznych występujący po 2008 roku w Unii Europejskiej, a w szczególności w państwach strefy euro, stał się czynnikiem ograniczającym zjawisko konkurencji podatkowej w dziedzinie opodatkowania dochodów przedsiębiorstw działających w państwach członkowskich. Konieczność zahamowania procesu narastania długu publicznego ograniczyła bowiem możliwości redukcji podatków, w tym także CIT” (s. 6).

Metody badawcze, które posłużyły do weryfikacji tezy badawczej zostały opisane we wstępie (s. 9). Były one następujące:” analiza dostępnej literatury przedmiotu, materiałów źródłowych, w tym raportów, sprawozdań, aktów prawnych, dokumentów programowych oraz implementacyjnych (metoda dokumentacyjna). Przeprowadzona została także analiza statystyczna oraz analiza przypadku”.

Cel badawczy oraz teza badawcza zostały właściwie sformułowane. Metody badawcze zostały właściwie dobrane z punktu widzenia celu badawczego oraz tezy pracy.

Autorka mogła jednak bardziej szczegółowo określić zarówno cel rozprawy, wskazując cele cząstkowe, jak i tezę badawczą, wskazując tezy szczegółowe. Jednak po lekturze rozprawy



doktorskiej elementy te można znaleźć w poszczególnych rozdziałach, choć nie określone wprost. Podobne wrażenie można mieć w odniesieniu do metod badawczych – zostały jedynie wskazane we wstępie, brakuje opisu przeprowadzonego procesu badawczego, jego etapów i celów. Jednak lektura pracy doktorskiej i ocena zastosowanej metodyki badań w poszczególnych etapach realizacji procesu badawczego, ujętych w poszczególnych częściach pracy doktorskiej, powoduje, że metodykę badawczą należy uznać za poprawną i właściwie dobraną do realizowanego procesu badawczego i specyfiki tematu rozprawy doktorskiej. Autorka właściwie dobrała metody i narzędzia realizacji procesu badawczego, odpowiednio do sformułowanej tezy badawczej, poprawnie przeprowadziła proces badawczy, który doprowadził do realizacji celu rozprawy doktorskiej.

## **2. Konstrukcja pracy i ocena merytoryczna**

Celowi pracy oraz tezie badawczej została podporządkowana struktura rozprawy doktorskiej, którą należy uznać za właściwą i logiczną. Składa się ona z pięciu rozdziałów merytorycznych.

W rozdziale pierwszym zostały przedstawione teoretyczne aspekty konkurencji podatkowej pomiędzy państwami, w szczególności jej uwarunkowania, dotyczące roli podatków jako czynnika kształtowania działalności gospodarczej, ich znaczeniu w kształtowaniu międzynarodowej pozycji konkurencyjnej gospodarki oraz mechanizmowi zjawiska międzynarodowej konkurencji podatkowej. Rozważania Autorki zostały solidnie osadzone w literaturze przedmiotu, co wskazuje na bardzo dobrą znajomość podjętej problematyki.

W podsumowaniu rozdziału pierwszego Autorka stwierdziła, że „...podatki odgrywają istotną rolę jako czynnik kształtowania działalności gospodarczej, a także brane są pod uwagę przy ocenie międzynarodowej pozycji konkurencyjnej gospodarki” (s. 90). Analiza rozdziału pierwszego potwierdza powyższe stwierdzenie. Autorka przedstawiła różne podejścia do funkcji podatków w wybranych teoriach podatkowych, znaczenie podatków w procesach decyzyjnych podmiotów gospodarczych i ich strategii podatkowe, jak również znaczenie podatków w kształtowaniu międzynarodowej pozycji konkurencyjnej gospodarki, w kontekście znaczenia warunków do prowadzenia działalności gospodarczej oraz ich wpływu na kształtowanie się bezpośrednich inwestycji zagranicznych. Analiza zjawiska międzynarodowej konkurencji podatkowej, w szczególności warunków jej występowania oraz korzyści i szkód z niej wynikających pozwoliła na stwierdzenie „...podatki nie stanowią kluczowego kryterium w ocenie warunków do prowadzenia działalności i konkurencyjności gospodarczej, jak również nie stanowią głównego czynnika wpływającego na decyzje przedsiębiorców

międzynarodowych o lokalizacji inwestycji...” (s. 90). Powyższe wnioski wynikają z gruntownie przeprowadzonych badań literatury przedmiotu.

Rozdział drugi został poświęcony polityce w dziedzinie podatków w Unii Europejskiej. W szczególności przedstawione zostały mechanizmy integracji europejskiej, uwarunkowania, możliwości i wyzwania w obszarze zarządzania gospodarczego, zarządzania polityką budżetową oraz podatkową w Unii Europejskiej. Rozważania przeprowadzone przez Autorkę zostały oparte na literaturze przedmiotu oraz opracowaniach i raportach oraz analizie aktów prawnych. Należy zgodzić się ze stwierdzeniem Autorki, iż „...rynek wewnętrzny UE jest rynkiem jednolitym...co umożliwi płynną wymianę handlową i działalność gospodarczą na obszarze całej Unii. Jest także jednym z fundamentów Unii Gospodarczej i Walutowej (UGW), a jego integracja i usuwanie barier, w tym podatkowych ma kluczowe znaczenie dla zwiększenia stabilności UGW, przy czym jednolity rynek nie jest celem samym w sobie, lecz narzędziem zapewniającym m.in. konkurencyjność unijnej gospodarki...” (s. 136) oraz „...niższe podatki od dochodu...w jednym państwie niż w pozostałych, mają efekt analogiczny do tego, jaki wiąże się ze stosowaniem subsydiów (dotacji) państwowych” (s. 137). Powyższe wnioski znajdują potwierdzenie w badaniach, których wyniki zostały zaprezentowane w rozdziale drugim.

W rozdziale trzecim Doktorantka dokonała analizy zjawiska konkurencji podatkowej w Unii Europejskiej w zakresie CIT od 2004 do 2008 roku, czyli przed kryzysem finansów publicznych. W szczególności dokonano charakterystyki uwarunkowań ekonomicznych, obszarów i mechanizmów tego zjawiska oraz inicjatyw Unii Europejskiej oraz OECD na rzecz jego ograniczania. Rozważania zawarte w tym rozdziale zostały oparte na analizie literatury przedmiotu, aktów prawnych oraz raportów i opracowań. Zostały tutaj przedstawione także analizy statystyczne, dotyczące stanu finansów publicznych państw członkowskich (dochody budżetowe w relacji do PKB, wydatki budżetowe w relacji do PKB, nadwyżka/deficyt w relacji do PKB, dług publiczny do PKB). Dane finansowe zostały zestawione dla lat 2004-2020. Nie jest to zgodne z tytułem punktu 3.1.1. *Stan finansów publicznych do 2008 roku w państwach członkowskich Unii Europejskiej*. Za ciekawą część tego rozdziału uznaję także analizy dotyczące oceny pozycji konkurencyjnej państw członkowskich EU według różnych ocen rankingowych, zarówno tych gospodarczych, jak i dedykowanych tylko konkurencyjności podatkowej. Za bardzo ciekawe i o dużej wartości merytorycznej uznaję rozważania dotyczące znaczenia dochodów podatkowych w dochodach budżetowych państw członkowskich Unii Europejskiej, ujęte w punkcie 3.1.3, a także dotyczące czynników wpływających na wysokość



opodatkowania dochodów osób prawnych w systemach podatkowych państw członkowskich Unii Europejskiej, ujęte w punkcie 3.2.2, w szczególności dotyczące analizy obciążenia obowiązkami podatkowymi oraz dotyczące zmiany wysokości opodatkowania dochodów osób prawnych w państwach członkowskich Unii Europejskiej, ujęte w punkcie 3.2.3, w szczególności dotyczące przesłanek różnicowania poziomu opodatkowania, a także dotyczące analizy ustawowych i efektywnych stawek podatkowych CIT. Wyniki badań zaprezentowane w tym rozdziale zostały właściwie zaprezentowane, wyczerpująco skomentowane, a sformułowane wnioski należy uznać za trafne.

Rozdział czwarty został poświęcony rozważaniom na temat kryzysu finansów publicznych w państwach członkowskich Unii Europejskiej i związanemu z nim kryzysowi zadłużenia publicznego. W szczególności ujęto tutaj genezę wybuchu światowego kryzysu finansowo-gospodarczego w 2008 roku i jego skutki dla finansów publicznych państw członkowskich Unii Europejskiej oraz podejmowane przez USA i Unię Europejską i jej państwa członkowskie działania antykryzysowe. Rozważania w tym rozdziale zostały oparte na analizie literatury przedmiotu, aktach prawnych, rekomendacjach, opracowaniach i raportach oraz polegały na analizie statystycznej danych, zawartych głównie w rozdziale trzecim. W punkcie 4.2.1. *Przebieg kryzysu finansów publicznych w Unii Europejskiej* przedstawiono analizę i ocenę ogólnej sytuacji gospodarczej w państwach członkowskich UE w latach 2008-2020. Należało zestawić analizowane dane w tabeli lub w tabelach, co poprawiłoby czytelność tej części pracy. Podobne uwagi można odnieść także do punktu 4.2.2. *Eksplozja długu publicznego – na przykładzie wybranych państw strefy euro: Irlandii, Grecji, Hiszpanii i Portugalii*.

Proces badawczy, przedstawiony w rozdziale czwartym został właściwie przeprowadzony, Autorka właściwie zaprezentowała wyniki badań, sformułowała trafne wnioski. Należy zgodzić się z Autorką, iż „...kryzys przyniósł poważne skutki dla strefy euro, zagrażając jej stabilności....W rezultacie nastąpiła eksplozja długu publicznego – w wielu państwach EU skala jego wzrostu była znaczna i jeszcze długo narastała” (s. 262). Potwierdzają to przeprowadzone przez Autorkę badania, których wyniki zostały ujęte w rozdziale czwartym.

Bardzo istotny z punktu widzenia celu badawczego i tezy pracy jest rozdział piąty – jego celem jest analiza wpływu kryzysu finansów publicznych na zjawisko konkurencji podatkowej w Unii Europejskiej w dziedzinie podatku dochodowego od osób prawnych po 2008 roku. W tym celu analizie zostały poddane trzy obszary: nowe uwarunkowania dla polityki podatkowej realizowanej w warunkach kryzysu finansów publicznych i wychodzenia z niego, podejmowane działania w celu ograniczenia konkurencji podatkowej w CIT jako czynnika

uznanego za szkodliwy dla budżetów państw oraz czynniki rzutujące na perspektywy zjawiska konkurencji podatkowej w warunkach po kryzysie. Rozważania w tym rozdziale zostały oparte na analizie literatury przedmiotu, aktach prawnych, rekomendacjach, opracowaniach i raportach oraz polegały na analizie statystycznej danych, zawartych głównie w rozdziale trzecim. W punkcie 5.2.2. *Znaczenie dochodów podatkowych z CIT w dochodach budżetowych państw członkowskich Unii Europejskiej po 2008 roku*, należało zestawić w tabeli dochody budżetowe państw członkowskich UE oraz ich dochody podatkowe i pokazać kształtowanie się tej relacji.

Przeprowadzone badania pozwoliły na zweryfikowanie tezy badawczej. Według Autorki „kryzys finansowo-gospodarczy spowodował konieczność podjęcia przez wiele państw, nie tylko w ramach UE, walki z nadmiernymi deficytami, zahamowania narastającego zadłużenia, konieczności utrzymania potrzebnego poziomu dochodów budżetowych. W przypadku UE chodziło także o zminimalizowanie ryzyka rozpadu strefy euro. W efekcie zjawisko konkurencji w opodatkowaniu dochodów osób prawnych (CIT) nabrało nowego znaczenia w ramach unijnej polityki dotyczącej podatków bezpośrednich. Reforma unijnego systemu koordynacji polityki budżetowej została wsparta reformą podatkową. Zaostrzone kryteria oceny szkodliwości zjawiska dla dochodów podatkowych z tytułu podatku CIT i budżetów państw, stały się przesłanką do podjęcia długo oczekiwanych konkretnych wspólnych działań na forum międzynarodowym i w Unii Europejskiej w dziedzinie opodatkowania dochodów osób prawnych” (s. 308). Należy zgodzić się z Autorką, że po 2008 roku konkurencja podatkowa nie jest tak silna, jak przed światowym kryzysem finansowym, ale z pewnością występuje (s. 310). Powstaje pytanie czy możliwa jest konkurencja podatkowa w dobie rosnącego zapotrzebowania na dochody podatkowe? oraz Czy konkurencja podatkowa w podatku CIT jest faktycznie czynnikiem, który ma oddziaływanie na stan finansów publicznych?

Wnioski sformułowane w rozdziale piątym – pkt 5.4. *Podsumowanie* oraz w *Zakończeniu* są poprawne i stanowią celne podsumowanie przeprowadzonej w pracy analizy.

Struktura pracy jest prawidłowa. Zachowano właściwe proporcje pomiędzy poszczególnymi rozdziałami. Autorka wykazała się bardzo dobrą znajomością literatury przedmiotu, metody badawcze zostały dobrane właściwie, należy także podkreślić umiejętność jasnego i rzeczowego pisanie oraz formułowania własnych opinii.



W mojej ocenie przedstawione w rozprawie doktorskiej badania mające na celu rozwiązanie problemu naukowego w postaci zbadania zjawiska konkurencji podatkowej w Unii Europejskiej w dziedzinie podatku dochodowego od osób prawnych mającej miejsce w następstwie zaistniałego po 2008 kryzysu finansów publicznych, szczególnie pod kątem oceny wpływu tego kryzysu na wysokość opodatkowania dochodów przedsiębiorstw działających w państwach członkowskich, charakteryzują się oryginalnością, a wnioski z nich płynące są ważne dla dalszego rozwoju sektora finansów publicznych, zwłaszcza w zakresie oddziaływania konkurencji podatkowej na stan finansów publicznych oraz wysokość zadłużenia publicznego krajów Unii Europejskiej.

### **3. Ocena formalna pracy**

Bibliografię wykorzystaną w pracy uważam za poprawnie dobraną, aktualną i bardzo liczną. Autorka wskazała łącznie 446 pozycji bibliograficznych, w tym: 286 pozycji książkowych i artykułów, 116 pozycji zaliczonych do opracowań i raportów, a także 34 pozycje zaliczone do aktów prawnych, 3 artykuły prasowe oraz 7 stron internetowych. Bibliografia obejmuje zarówno pozycje polskie (łącznie – 166 pozycji, w tym: 114 pozycje książkowych i artykułów, 15 raportów, 32 regulacje, rekomendacje, ustawy, 5 stron internetowych), jak i zagraniczne (łącznie – 280 pozycji, w tym: 172 pozycje książkowe i artykuły, 101 raportów i opracowań, 2 regulacje prawne, 3 artykuły prasowe, 2 strony internetowe). Należy je uznać za aktualne i ściśle powiązane z tematyką rozprawy doktorskiej, wskazujące na przeprowadzenie gruntownych badań z zakresu podjętego tematu.

Wykorzystane źródła bibliograficzne w większości są anglojęzyczne – 62,8% wszystkich pozycji bibliograficznych, przy czym w odniesieniu do pozycji książkowych i artykułów – 60,1%, a w odniesieniu do opracowań i raportów – 87,8%. Taka struktura bibliografii wynika głównie z podjętej tematyki, która dotyczy Unii Europejskiej, należy jednak bardzo pozytywnie ocenić tak dobrane pozycje bibliograficzne i ich gruntowną analizę dokonaną w rozprawie doktorskiej. Wskazuje to na bardzo dobrą znajomość tematu i ogólną wiedzę teoretyczną.

Nie mam większych uwag do strony formalnej pracy. Rozprawa doktorska została napisana starannie, poprawnie pod względem językowym, w sposób zrozumiały i ciekawy. Autorka poprawnie sporządziła odwołania do literatury przedmiotu i innych cytowanych pozycji bibliograficznych, właściwie opisała tabele, sporządziła poprawnie wykaz tabel i skrótów, stosowanych w pracy doktorskiej.

## **Wnioski**

Przeprowadzone przez mgr Małgorzatę Szafoni badania dotyczące analizy zjawiska konkurencji podatkowej w Unii Europejskiej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (CIT), mającej miejsce przed kryzysem finansów publicznych (2004-2008), jak i w latach następnych (2008-2020) zostały oparte na samodzielnie przygotowanych podstawach metodologicznych i szeroko nawiązują do dorobku zarówno krajowego, jak i światowego.

Recenzowana rozprawa doktorska stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, sformułowanego w postaci celu badawczego oraz tezy.

Doktorantka zrealizowała określony w pracy cel badawczy, a także zweryfikowała sformułowaną w pracy tezę badawczą.

Treść rozprawy i zastosowane procedury badawcze wskazują na obszerną ogólną wiedzę teoretyczną Doktorantki i metodologiczną z zakresu dyscypliny ekonomia (ekonomia i finanse) oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

Reasumując, na podstawie powyższej recenzji stwierdzam, że w mojej ocenie rozprawa doktorska mgr Małgorzaty Szafoni przygotowana pod opieką promotora prof. dr hab. Leokadii Oręziak spełnia wymogi stawiane pracom doktorskim i warunki określone w art. 187 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce oraz warunki określone w art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz. U. z 2017 r. poz. 1789 z późn. zm.). W szczególności przeprowadzone przez Autorkę badania stanowią oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, przy którego rozwiązaniu Autorka wykazała się ogólną wiedzą teoretyczną w dziedzinie nauk ekonomicznych (dziedzinie nauk społecznych) w dyscyplinie ekonomia (ekonomia i finanse), a przeprowadzone przez Nią badania wskazują na umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

**Wnioskuje zatem o dopuszczenie rozprawy doktorskiej mgr Małgorzaty Szafoni do publicznej obrony w dziedzinie nauk ekonomicznych w dyscyplinie ekonomia (obecnie: w dziedzinie nauk społecznych, w dyscyplinie ekonomia i finanse).**

Radom, dnia 30 sierpnia 2023 r.

*Martyna Lament*