

Dr hab. Edvardas Juchnevicius, prof. UG
Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Gdański

Gdańsk, dnia 21 czerwca 2020 roku

RECENZJA ROZPRAWY DOKTORSKIEJ

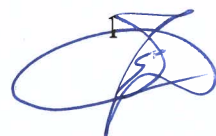
**mgr Tomasza Woźniaka pt. „Powstanie zakładu a unikanie opodatkowania w
międzynarodowym prawie podatkowym”,**

Lublin 2020, ss. 644, promotor: prof. zw. dr hab. Antoni Hanusz

Zgodnie z 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 (tekst jedn. Dz. U. z 2017 r. poz. 1789 ze zm.) rozprawa doktorska, przygotowywana pod opieką promotora, powinna stanowić oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, oraz wykazywać ogólną wiedzę teoretyczną kandydata w danej dyscyplinie naukowej oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. Już w pierwszych słowach recenzji mogę stwierdzić, że ustawowe wymogi zostały zrealizowane w rozprawie doktorskiej pt. „Powstanie zakładu a unikanie opodatkowania w międzynarodowym prawie podatkowym”, napisanej przez mgr Tomasza Woźniaka. Przemawiają za tym następujące spostrzeżenia i oceny.

I. Wybór tematu rozprawy

Przedstawiona do oceny rozprawa doktorska poświęcona jest jednej z najbardziej skomplikowanych instytucji międzynarodowego prawa podatkowego jaką jest zakład podatkowy. Aktualność badań naukowych w tym zakresie nie budzi żadnych wątpliwości. Warto zaznaczyć, że jest to pierwsze w Polsce kompleksowe naukowe opracowanie poświęcone zakładowi podatkowemu. Dodatkowo problematyka związana z zakładem podatkowym jest szczególnie aktualna po pierwsze, ze względu na fundamentalne zmiany zapoczątkowane wdrażaniem różnych mechanizmów i instytucji prawnych dotyczących



gospodarki cyfrowej oraz po drugie, wymagana jest ocena międzynarodowego konsensusu w przedmiocie zasad opodatkowania dochodu i majątku uzyskiwanego przez przedsiębiorców z działalności prowadzonej poza granicami państwa swojej rezydencji. Dlatego charakterystyka naukowa i analiza systemowa zagadnień związanych z zakładem podatkowym jest szczególnie aktualna, w szczególności w ujęciu międzynarodowego unikania opodatkowania, mając na względzie zapewnienie stabilności systemu finansowego (podatkowego) państwa oraz efektywne eliminowanie podwójnego opodatkowania.

Należy podkreślić, że w polskim prawie podatkowym zakład podatkowy nie jest wystarczająco zbadany. Istniejące prace naukowe w języku polskim (do których Autor odwołuje się w dysertacji), nie uwzględniają orzecznictwa sądowego oraz nie zawierają analizy nowych koncepcji regulacji zakładu, które są postulowane przez organizacje międzynarodowe i różne państwa.

Współczesna gospodarka światowa charakteryzuje się nasilaniem stosunków handlowych (gospodarczych) pomiędzy państwami, transgranicznymi przepływami kapitału i przyspieszoną internacjonalizacją gospodarek krajowych. Procesy te są reakcją na szybki rozwój nowoczesnych technologii i infrastruktury, pozwalając na przekraczanie granic krajów. Bariery, które hamują rozwój międzynarodowego handlu towarami i usługami, przepływ kapitału i zasobów pracy stopniowo są usuwane. Konieczne staje się wypracowanie (doskonalenie) regulacji prawnych mających na celu skuteczne eliminowanie podwójnego opodatkowania, przy uwzględnieniu skomplikowanych (w szczególności w gospodarce cyfrowej) i zintensyfikowanych procesów w ramach międzynarodowych stosunków gospodarczych. W tych warunkach dla wielu podmiotów gospodarczych, które prowadzą bezpośrednią aktywną działalność handlową poza jurysdykcją ich rejestracji, konieczne jest zrozumienie i przestrzeganie przepisów międzynarodowego prawa podatkowego. Opodatkowanie dochodów z działalności podmiotów gospodarczych, które nie są rezydentami podatkowymi w kraju pochodzenia, odbywa się za pośrednictwem instytucji zakładu podatkowego. Instytucja ta jest jednym z kluczowych instrumentów opodatkowania transgranicznego i wymaga szczegółowych norm w ustawodawstwie krajowym oraz zrównoważonych regulacji prawnych na poziomie międzynarodowym.

Warto przywołać w tym miejscu przedstawione przez autora (s. 10) uzasadnienie potrzeby badań nad zakładem podatkowym, w którym Autor wskazuje, że „wraz z



postępującą internacjonalizacją działalności gospodarczej coraz poważniejszy problem stanowi erozja dotychczasowego znaczenia instytucji zakładu. Jej przyczyną jest stopniowe zmniejszenie adekwatności definicji instytucji międzynarodowego prawa podatkowego, wywodzącej się jeszcze z XIX wieku, do współczesnej gospodarki", w szczególności gospodarki cyfrowej.

Na wstępie należy zwrócić uwagę na złożoność instytucji zakładu podatkowego (na to również wskazuje Autor na s. 11). W związku z tym warto podkreślić fakt, że skomplikowany charakter instytucji prawnej rodzi niepewność prawa podatkowego w tym obszarze. Tak jak wiele innych obszarów podatkowych, regulacje zakładu podatkowego wymagają doskonalenia. Pozytywnym skutkiem tej niepewności jest większe zainteresowanie tym obszarem doktryny prawa finansowego (podatkowego). Problematyka opodatkowania dochodu osiągniętego za pośrednictwem zakładu występuje w dużej liczbie dokumentów i publikacji naukowych, głównie za granicą. Najważniejsze miejsce zajmują tutaj komentarze do konwencji modelowej OECD, a także wytyczne i raporty OECD. Warto również zwrócić uwagę, że zdecydowana większość dokumentów nie jest oficjalnie przetłumaczona na język polski. W związku z powyższym wybór tematu dysertacji należy uznać za niezwykle trafny, a samą pracę za ważną i potrzebną z uwagi na niezbędność ciągłego doskonalenia regulacji prawnych w obszarze zakładu podatkowego, w tym także w kontekście unikania opodatkowania.

Tytuł rozprawy doktorskiej jest sformułowany w sposób zwarty i komunikatywny. Podkreślając kompleksowość analizy wybranych zagadnień należy zwrócić szczególną uwagę na wzorową w sensie naukowym strukturę pracy doktorskiej. Od samego początku Autor przedstawia ogólną charakterystykę (a także filozofię), historię i ewolucję oraz przesłanki powstawania zakładu podatkowego. W dalszej części zgodnie z zakreślonymi ramami pracy Autor skupia się na zjawisku unikania opodatkowania oraz ocenie funkcjonowania zakładu podatkowego w warunkach gospodarki cyfrowej. Dodatkową pozytywną ocenę należy przypisać temu, że każdy rozdział zamykają uwagi końcowe (wnioski do każdego rozdziału pracy), stanowiące zebranie poczynionych spostrzeżeń i konkluzji odnośnie obszarów badawczych opisywanych w każdym rozdziale dysertacji.

II. Cel rozprawy, tezy i metody badawcze



Celem dysertacji, wskazanym przez Autora we Wstępie (s. 12) jest „opisanie definicji zakładu oraz związanych z nią zagadnień prawnych. (...) zbadanie najnowszych, a więc opracowanych w ramach realizacji projektu BEPS, środków prawnych bezpośrednio oraz pośrednio odnoszących się do definicji zakładu (...). Działania autora mają na celu weryfikację poprawności rozwiązań wprowadzonych do międzynarodowego prawa podatkowego w następstwie realizacji wskazanego projektu.” Zamiarem Autora było dokonanie analizy racjonalności rozwiązań regulacyjnych związanych z zakładem podatkowym w ujęciu unikania opodatkowania. W ocenie recenzenta Autor wykonał rzetelną krytyczną analizę obszernej literatury przedmiotu, regulacji prawnych wybranych krajów (np. z Polski, Australii, Francji, Indii, Kanady, Kazachstanu, Niemiec, Rosji, Wielkiej Brytanii i Włoch), orzecznictwa wielu krajów i dokumentów organizacji międzynarodowych. Działania te pozwoliły osiągnąć zakładane cele pracy.

We Wstępie (s. 11) Autor wskazuje tezę pracy, „że współcześnie obowiązująca definicja zakładu nie jest skutecznym środkiem przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w państwie źródła. Nie spełnia podstawionych przed nią oczekiwań z powodu nieadekwatnego do potrzeb zakresu stosowania”. Stawiana teza jest prawidłowa.

W treści pracy autor także tworzy oryginalne tezy częściowe, przekonująco je argumentując, jak choćby: „po – pierwsze, zakład jest jedną z najstarszych instytucji międzynarodowego prawa podatkowego. Jego definicja jest skomplikowana, kazuistyczna i przez to obszerna. W konsekwencji jest podatna na obchodzenie i nadużycie (...). Zmiany ujęte w Konwencji Modelowej OECD z 2017 r. nie doprowadziły do likwidacji wszystkich możliwości dokonywania wskazanych działań (...) po drugie, definicja zakładu, mimo zmian, jest w coraz mniejszym stopniu adekwatna do realiów współczesnej gospodarki (...) w dalszym ciągu nie obejmuje bowiem działalności gospodarczej prowadzonej poza państwem rezydencji za pośrednictwem Internetu. W konsekwencji nie spełnia ona wymogu zupełności i nie gwarantuje efektywnego podziału uprawnień do opodatkowania dochodu pomiędzy państwa rezydencji i źródła, po trzecie, (...) definicja zakładu faktycznie została uzupełniona o pewne środki służące przeciwdziałaniu jej obejścia oraz nadużycia. Zastrzeżenia może natomiast budzić znaczna elastyczność wprowadzonych środków prawnych, która potencjalnie może naruszać test proporcjonalności i wykraczać poza akceptowane granice” (s. 11 - 12). Należy to odczytywać w taki sposób, że Autor ma pełną świadomość funkcjonowania mechanizmów i instytucji międzynarodowego prawa



podatkowego oraz w sposób dojrzały dokonuje oceny naukowej wybranych instytucji prawnych w ujęciu fundamentalnych zasad i wartości prawa podatkowego.

Główne wnioski ogólne pracy odnoszące się do sformułowanych tez zostały umieszczone w zakończeniu (s. 591 – 604). Są to spójne wnioski pracy, które wynikają z rozważań i analiz przeprowadzonych we wszystkich rozdziałach. Należy zwrócić uwagę, że praca zawiera także wiele wniosków cząstkowych.

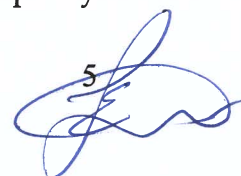
O doskonałym przygotowaniu naukowym Autora świadczy umiejętność analizy poszczególnych rozwiązań prawnych w odniesieniu do teorii prawa podatkowego (międzynarodowego prawa podatkowego), w szczególności rozważania dotyczące takich zagadnień jak jurysdykcja podatkowa, suwerenność podatkowa, podwójne opodatkowanie i inne (s. 62 - 75). Natomiast ważną częścią rozprawy są oceny i prawidłowo sformułowane wnioski dotyczące doskonalenia definicji (konstrukcji prawnej) zakładu podatkowego. Na przykład zdaniem Autora, „instytucja zakładu, rozumianego jako próg obecności przedsiębiorcy w państwie prowadzenia działalności gospodarczej, wymaga obecnie opracowania nowej konstrukcji, odwołującej się do świata wirtualnego i uzupełniającej dotychczas wykorzystaną koncepcję. Wzrost znaczenia gospodarki cyfrowej nie oznacza bowiem, że koncepcja zakładu opartego na fizycznej obecności w państwie źródła dochodu zupełnie utraciła przymiot przydatności do wykorzystania w międzynarodowym prawie podatkowym” (s. 75).

Autor posługuje się w pracy przede wszystkim analizą dogmatyczną. Uzupełniając wykorzystuje także metodę historycznoprawną, pokazując w wielu miejscach pracy ewolucję regulacji prawnych w obszarze zakładu. Warto również odnotować, że autor w pracy wykorzystuje analizę komparatystyczną, opisując zasady funkcjonowania zakładu w różnych systemach podatkowych. Taki wybór metod badawczych ze względu na charakter podjętego tematu jest prawidłowy i nie budzi zastrzeżeń.

III. Treść i konstrukcja rozprawy

Przyjęty przez Autor układ dysertacji odznacza się spójnością i logicznie uzasadnioną strukturą rozdziałów. Cała struktura praca została podporządkowana głównemu celowi pracy. W związku z tak wybraną koncepcją podziału treści pracy, układ rozprawy

5



doktorskiej jest następujący: Wstęp (s. 7-28), Rozdział I. Zakład i jego rola w unikaniu podwójnego opodatkowania (s. 29 – 111), Rozdział II. Powstanie zakładu jako konsekwencja bezpośredniej formy obecności przedsiębiorcy w innym państwie (s. 113 – 207), Rozdział III. Powstanie zakładu jako konsekwencja pośredniej formy obecności przedsiębiorcy w innym państwie (s. 209 – 354), Rozdział IV. Status zakładu a unikanie opodatkowania (s. 355 – 511), Rozdział V. Działalność w ramach gospodarki cyfrowej a obecność przedsiębiorcy w innym państwie. Wnioski końcowe są zestawione osobno w Zakończeniu rozprawy doktorskiej (s. 591 – 604).

Należy pozytywnie podkreślić logiczną strukturę pracy. Autor konsekwentnie rozpoczyna charakterystykę wybranych zagadnień od prezentacji historii zakładu w międzynarodowym prawie podatkowym, miejsca zakładu we współczesnym prawie podatkowym, szczegółowej charakterystyki powstawania zakładu oraz prezentacji zakładu w ujęciu unikania opodatkowania. Dodatkowo opisuje zagadnienia związane z problemami stosowania regulacji podatkowych dotyczących zakładu w ramach gospodarki cyfrowej.

Należy także zwrócić uwagę, że struktura pracy charakteryzuje się umiarkowanym podziałem rozdziałów na paragrafy (od 4 do 5 paragrafów w każdym rozdziale). Autorowi udało się zachować niemalże idealne proporcje w zakresie opracowanej treści poszczególnych rozdziałów. Tym samym należy uznać, że Autor doskonale panuje nad tekstem oraz odznacza się cenną dyscypliną pisarską.

Autor, po każdym z rozdziałów, w ramach uwag ogólnych, formułuje na bieżąco wnioski odnoszące się do danego rozdziału pracy. Z jednej strony, takie ujęcie sprzyja niewątpliwie większej przejrzystości rozważań w prowadzonych badaniach naukowych, natomiast z drugiej strony - istnieje ryzyko powielania tych samych ustaleń we wnioskach końcowych. Autor formułuje oryginalne i niepowtarzające się wnioski zarówno w częściach „Uwagi końcowe” w każdym rozdziale oraz ogólne wnioski końcowe w zakończeniu dysertacji.

IV. Ogólna ocena merytoryczna treści rozprawy



Jednoznacznie uznać należy, że recenzowana rozprawa doktorska ma oryginalny charakter oraz dotyczy zagadnień doniosłych z punktu widzenia prawa podatkowego (międzynarodowego prawa podatkowego). Regulacje podatkowe, orzecznictwo i dokumenty organizacji międzynarodowych dotyczące funkcjonowania zakładu w Polsce i innych krajach zostały zbadane przez Autora wszechstronnie, analitycznie i wnikliwie. Zastosowane metody badawcze oraz prawidłowy dobór literatury (około 300 pozycji artykułów w czasopismach, około 200 publikacji książkowych, 41 opracowań organizacji międzynarodowych), aktów normatywnych (regulacji prawnych z Australii, Francji, Indii, Kanady, Kazachstanu, Niemiec, Rosji, Wielkiej Brytanii i Włoch), orzeczeń krajowych i zagranicznych umożliwiły sformułowanie przez Autora trafnych wniosków i ocen. Dlatego też, uznać należy, że recenzowana dysertacja stanowi udane przedsięwzięcie naukowe i świadczy o doskonałym rozwoju naukowym Autora.

V. Ocena szczegółowa treści rozprawy

Pierwszy rozdział dysertacji ma przede wszystkim charakter teoretyczny i spełnia rolę obszernego wprowadzenia do zasadniczych rozważań. Jak już zostało zaznaczone powyżej, Autor szczegółowo analizuje pojęcie zakładu, opisuje szczegółowo historię zakładu w międzynarodowym prawie podatkowym. W swoich badaniach w sposób wnikliwy i rzetelny przedstawia instytucję zakładu we współczesnym prawie podatkowym odnosząc się do problematyki podwójnego opodatkowania. Ważnym ustaleniem Autora, z którym należy się zgodzić, jest wskazanie, że „autonomiczny charakter zakładu nie oznacza jednakże samodzielności w stosunku do innych instytucji prawa. Zakład stanowi bowiem jedynie próg, a więc sztuczną granicę obecności przedsiębiorcy, której przekroczenie wiąże się z wystąpieniem określonych skutków prawnych. Owa granica została ukształtowana jako rezultat porozumienia wielu podmiotów prawa międzynarodowego. Aby realizować swój cel, definicja zakładu musi jednak odnosić się do zjawisk regulowanych konkretnymi przepisami innych gałęzi prawa (...). Implikuje to konieczność zawarcia w definicji zakładu pojęć takich jak biuro, oddział, skład dóbr, kopalnia czy plac budowy.” (s. 110).

W rozdziale II, w rozważaniach dotyczących powstania zakładu jako konsekwencji bezpośredniej obecności przedsiębiorcy w innym państwie, Autor skupia szczególną uwagę na analizie przesłanek dotyczących stałej placówki, przez którą całkowicie lub częściowo prowadzona jest działalność gospodarcza przedsiębiorstwa. Autor prawidłowo identyfikuje



kluczowe problemy w wybranym obszarze zagadnień naukowych, w tym także koncentruje swoją uwagę na tematach dyskusyjnych, w których próbuje przedstawiać swoje własne stanowisko. Szczególnie istotna jest analiza orzeczeń sądowych, która obrazuje szereg problemów w zakresie stosowania przepisów dotyczących zakładu (w szczególności stałego charakteru placówki). Trafne są wnioski Autora, że „(...) nie ma możliwości jednoznacznego i tym samym w pełni obiektywnego odróżnienia likwidacji działalności zagranicznej, mającej na celu świadome obejście przepisów o powstaniu zakładu, od decyzji uzasadnionej wynikiem ekonomicznym” (s. 176).

Kolejny (III) rozdział recenzowanej dysertacji poświęcony jest problematyce powstania zakładu jako konsekwencji pośredniej formy obecności przedsiębiorcy w innym państwie. Obok stałej placówki, ogólna definicja zakładu opiera się również na pośrednich formach obecności przedsiębiorcy w państwie źródła (zakład budowlany, przedstawiciel zależny, spółka zależna). Należy uznać, że Autor dokonuje poprawnej klasyfikacji przesłanek powstania zakładu w każdym z opisywanych obszarów pośredniej obecności przedsiębiorcy w innym państwie. Szczególnie istotna jest w tym rozdziale krytyczna analiza orzeczeń sądowych, w których Autor odważnie formułuje wnioski częściowe. Przekonująca jest także ocena Autora w tej części pracy, że „współcześnie wykorzystywane przepisy, obejmujące czynny zakład budowlany, zależnego przedstawiciela i zakład usługowy, można ocenić pozytywnie. Normy zawarte w przepisach są bardzo ogólne, nieprecyzyjne i tym samym prowadzące do rozbieżnych wniosków interpretacyjnych” (s. 353 - 354).

Rozdział IV rozprawy został poświęcony problematyce zakładu w ujęciu unikania opodatkowania. Autor podjął próbę ustalenia, czy w ramach projektu BEPS państwom OECD udało się stworzyć skuteczną ochronę przeciwko unikaniu statusu zakładu. Należy zgodzić się z zasadniczym ustaleniem Autora, że „realizacja projektu BEPS nie doprowadziła jednak do rozwiązania problemu unikania statusu zakładu. Wprowadzone zmiany mimo, że niejednokrotnie o istotnym znaczeniu, nie mają bowiem zastosowania do wszystkich bolączek analizowanej instytucji międzynarodowego prawa podatkowego (...) w definicji zakładu istnieje znaczna luka normatywna, której istnienie poddaje w wątpliwość skuteczność działań odejmowanych przez państwa OECD wobec definicji zakładu” (s. 510 - 511).

Ostatni (V) rozdział pracy poświęcony został działalności w ramach gospodarki cyfrowej a obecności przedsiębiorcy w innym państwie. W tej części pracy badania naukowe zostały poświęcone problematyce stosowania nowych technologii (w szczególności za pośrednictwem Internetu) w działalności gospodarczej a powstaniu zakładu. Tak jak zaznaczył Autor, kluczowym problem jest ustalenie, czy współczesna definicja zakładu odpowiada cechom działalności gospodarczej realizowanej za pośrednictwem sieci teleinformatycznych (s. 514). Szczególnie istotna w tej części pracy była analiza różnych inicjatyw związanych z opodatkowaniem dochodu w ramach tzw. handlu elektronicznego. W tym miejscu pozwolę sobie zadać Autorowi pytanie dotyczące podatku wyrównawczego (s. 557-559). W reakcji na podejmowane w różnych krajach inicjatywy dotyczące wprowadzenia tzw. podatków wyrównawczych (podatków cyfrowych), USA zdecydowały o wszczęciu formalnego postępowania dotyczącego przepisów o podatku cyfrowym w dziesięciu jurysdykcjach, w tym w: Austrii, Czechach, Hiszpanii, Włoszech oraz Unii Europejskiej jako całości, a także w Wielkiej Brytanii, Brazylii, Indiach, Turcji i Indonezji. Warto dodać, że w zasadzie działania władz USA stanowią przejaw ostatniej tezy Autora, że „wiele państw świata jest bowiem niechętnych wprowadzeniu niekorzystnych dla nich zmian” (s. 604). Proszę Autora o dokonanie oceny prawnej działań władz USA w świetle prawa podatkowego (międzynarodowego prawa podatkowego).

Ogólne wnioski końcowe zostały umieszczone w części pt. Zakończenie. Stanowią one całościowe zestawienie uogólnionych konkluzji oraz podsumowanie przeprowadzonych w dysertacji rozważań. Warto dodać, że obszernym wnioskowi ogólnemu Autor poświęca około czternastu stron tekstu, gdzie odnosi się do najistotniejszych kwestii związanych z podjętym tematem. Szczególnie trafną ocenę Autora w tej części pracy jest to, że „po zmianie definicji zakładu z 2017 roku doszło do wyraźnego obniżenia poziomu pewności prawa. Paradoksalnie więc, dążąc do zapewnienia realizacji głównego celu zakładu, a więc rozgraniczenia uprawnień do opodatkowania dochodu między umawiające się państwa, zakwestionowano możliwość realizacji pozostałych celów tej instytucji prawa. Ograniczenie bezpieczeństwa, stabilności i pewności prawa stanowi jednak cenę, którą trzeba zapłacić na froncie walki z międzynarodowym unikaniem opodatkowaniem”. Nawiązując do tej tezy, poproszę Autora o udzielenia odpowiedzi, czy istnieją granice ograniczenia bezpieczeństwa, stabilności i pewności prawa w zakresie prowadzenia walki z unikaniem opodatkowania.

9



Podsumowując tę część oceny stwierdzam, że praca doktorska nie zawiera istotnych błędów merytorycznych i jest pozbawiona wad metodologicznych.

VI. Dobór źródeł i strona formalna rozprawy

Rozprawa doktorska jest starannie zredagowana. Nie zawiera błędów ani sprzeczności, napisana jest poprawnym językiem polskim i precyzyjnym językiem prawniczym.

Myśli są formułowane w sposób w pełni zrozumiały. Wyrażanie własnych opinii dotyczących obowiązujących regulacji prawnych stanowi rezultat bardzo dobrej znajomości prawa podatkowego (międzynarodowego prawa podatkowego).

Praca jest doskonale przygotowana pod względem formalnym i edytorskim.

Rozprawa jest dobrze udokumentowana poglądami doktryny, umiejętnie dobranymi orzeczeniami oraz aktami prawnymi. Zestawienia w bibliografii wskazują na znaczącą ilość wykorzystanych w pracy materiałów, stanowiąc jednocześnie cenną informację o źródłach przedstawianej problematyki. Należy szczególnie wysoko ocenić starannie przygotowaną klasyfikację materiałów w bibliografii. Autor dokonał podziału materiałów na artykuły w czasopismach, publikacje książkowe i rozdziały w publikacjach zbiorowych, opracowania organizacji międzynarodowych, akty normatywne (z podziałem na państwa), orzeczenia i interpretacje. Mając na uwadze, że Autor w pracy wykorzystał około 600 pozycji *stricto* naukowych, czytelnym rozwiązaniem byłoby utworzenia odrębnej listy literatury polskojęzycznej.

VII. Konkluzja

Przedłożona przez mgr Tomasza Woźniaka nt. „Powstanie zakładu a unikanie opodatkowania w międzynarodowym prawie podatkowym” stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, potwierdzając ogólną wiedzę teoretyczną Autora w zakresie prawa finansowego (prawa podatkowego) oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia przez Niego pracy naukowej. Tym samym odpowiada ona wymaganiom stawianym pracom doktorskim przewidzianym 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

(tekst jedn. Dz. U. z 2017 r. poz. 1789 ze zm.) i stanowi podstawę do podjęcia dalszych stadiów postępowania w przewodzie doktorskim, zmierzających do nadania Panu mgr Tomaszowi Woźniakowi stopnia naukowego doktora nauk prawnych.

Jednocześnie wysoka wartość merytoryczna uzyskanych wyników naukowych i zaprezentowany w pracy bardzo dobry warsztat naukowy skłaniają mnie do złożenia wniosku o wyróżnienie pracy doktorskiej Pana mgr Tomasza Woźniaka pt. „Powstanie zakładu a unikanie opodatkowania w międzynarodowym prawie podatkowym”.

Dr hab. Edvardas Juchnevicius, prof. UG

