

## **RECENZJA**

### **dorobku naukowego, dydaktycznego i organizacyjnego dr Ziemowita Kukulskiego w postępowaniu habilitacyjnym w dziedzinie nauk prawnych w dyscyplinie naukowej : prawo**

#### **I. Przedmiot oceny**

Recenzja została wykonana na podstawie dokumentacji w postępowaniu habilitacyjnym w dziedzinie nauk prawnych w dyscyplinie prawo, nadesłanej przez Dziekana Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego dr hab. Agnieszkę Liszewską, prof. nadzw. Uniwersytetu Łódzkiego. Przedmiotem recenzji jest ocena, czy osiągnięcia naukowe habilitanta spełniają kryteria określone w art. 16 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach i tytule w zakresie sztuki oraz spełnienia wymogów zawartych w rozporządzeniu Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 1 września 2011 r. w sprawie kryteriów oceny osiągnięć osoby ubiegającej się o nadanie stopnia doktora habilitowanego.

#### **II. Informacje ogólne**

Dr Ziemowit Kukulski ukończył studia magisterskie na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego w 1997 r. przygotowując pracę dyplomową w Katedrze Prawa Finansowego. W latach 1997 – 2001 odbył studia doktoranckie na tymże wydziale. Stopień doktora nauk prawnych uzyskał w 2002 r. na podstawie rozprawy „Niedostateczna kapitalizacja w prawie podatkowym”.

W 2000 r. został zatrudniony jako asystent – doktorant, a dwa lata później – jako adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego UŁ. Poza pracą na macierzystej uczelni wykładał w Instytucie Ekonomii Wydziału Nauk Społecznych Uniwersytetu Jana Kochanowskiego

w Kielcach. Pełnił też podobną funkcję w Wyższej Szkole Handlowej im. Króla Stefana Batorego w Piotrkowie Trybunalskim (2008 – 2010).

### **III. Ocena opublikowanego dorobku naukowego**

Dorobek naukowy dr Ziemowita Kukulskiego opublikowany po uzyskaniu stopnia doktora nauk prawnych obejmuje dwie monografie, dwadzieścia artykułów problemowych, sześć rozdziałów w pracach zbiorowych, autorstwo i współautorstwo siedemnastu komentarzy, jeden podręcznik akademicki oraz opracowanie tłumaczeń specjalistycznych.

Pierwsza z monografii jest wersją rozprawy doktorskiej. Z tego względu przedmiotem oceny będzie druga - „Konwencja Modelowa OECD i Konwencja Modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej” (Wolters Kluwer SA, 2015) określona przez Autora jako „habilitacyjna”.

Temat ten został omówiony kompleksowo w następujących siedmiu częściach: geneza międzynarodowych umów podatkowych i rola organizacji międzynarodowych w zwalczaniu podwójnego opodatkowania; charakter prawny i rola Konwencji Modelowych OECD i ONZ w praktyce traktatowej państw; podobieństwa i różnice pomiędzy tymi Konwencjami; polskie umowy podatkowe; wpływ Konwencji Modelowej OECD na polską praktykę traktatową.

Nawiązując do zawartości owych części Habilitant sformułował pięć celów, którym ma służyć monografia. Są to: wyjaśnienie roli międzynarodowych organizacji oraz poszczególnych państw w tworzeniu powszechnych lub krajowych wzorców dla bilateralnych umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku; prezentacja genezy, struktury oraz znaczenia dwóch podstawowych Konwencji Modelowych (OECD i ONZ) i ukazanie ich wpływu na podobne wzorce tworzone przez inne organizacje międzynarodowe o charakterze regionalnym; przedstawienie podobieństw i różnic pomiędzy rekomendacjami zawartymi w obu wymienionych konwencjach; ukazanie stopnia odwzorowania postanowień rekomendowanych przez obie Konwencje Modelowe; ukazanie i ocena wpływu tych Konwencji na polską praktykę traktatową.

Należy stwierdzić, że formułowanie zbyt wielu celów nie służy dobrze naukowej monografii. Nie inaczej jest w ocenianym przypadku. Przykładowo opis, geneza, struktura i znaczenie wymienionych powyżej Konwencji Modelowych są wyczerpująco przedstawione w dziesiątkach publikacji, w tym nawet w podręcznikach. Uznanie ich więc za cel rozprawy habilitacyjnej jest nieporozumieniem. Równocześnie za słabo został wyeksponowany na liście celów, najważniejszy z nich – ocena wpływu obu Konwencji Modelowych na polską praktykę

traktatową. A właśnie to tytułowe określenie nadaje właściwą rangę całej pracy i świadczy o jej nowatorstwie.

Z ustaleń i konkluzji autorskich na podkreślenie i akceptację zasługują następujące.

Odwzorowanie poszczególnych postanowień Konwencji Modelowych OECD i ONZ w praktyce traktatowej państw jest różne i wiąże się z odmiennymi celami, jakie stawiano przed nimi. Pierwsza z nich została zaprojektowana jako wzorzec bilateralnej umowy podatkowej dla państw rozwiniętych. Druga zaś została stworzona jako model dla krajów rozwiniętych i rozwijających się i w większym stopniu uwzględnia ona interesy fiskalne i gospodarcze oraz poziom rozwoju cywilizacyjnego państw, źródła dochodu i położenie majątku.

Ocena zalet i wad konwencji modelowych jest zasadnie powiązana ze zjawiskiem zacierania się różnic pomiędzy nimi a to z kolei może doprowadzić, w ciągu nadchodzących dekad, do ich fuzji. Abstrahując od realności takiego rozwiązania taka hipotetyczna konwencja modelowa powinna łączyć zalety istniejących wzorców bilateralnej umowy podatkowej.

Habilitant oceniając rozbudowaną sieć bilateralnych umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku oraz w sprawie zapobiegania uchylania się od opodatkowania sformułował następujące charakterystyczne cechy polskiej polityki traktatowej:

- pierwsze bilateralne umowy podatkowe zawarte w latach 70. i 80. miały marginalne znaczenie;
- w okresie przed i po uzyskaniu przez Polskę statusu państwa członkowskiego OECD opieraliśmy w większości przypadków treść bilateralnych umów podatkowych na Konwencji Modelowej tej organizacji;
- typowe dla Konwencji Modelowej ONZ rekomendacje były w polskiej praktyce traktatowej uwzględniane w różnym stopniu;
- w polskich umowach podatkowych zawarte są też postanowienia szczególne, nie występujące w Konwencjach Modelowych;
- ostatnie lata przyniosły wzrost liczby bilateralnych umów podatkowych zawartych przez Polskę a dotyczących wymiany informacji.

Listę owych cech zamyka ostatnia o „braku precyzyjnej wizji polityki traktatowej w omawianym zakresie”. To ważne stwierdzenie jest jednak wadliwe z dwu powodów.

Po pierwsze jest zbyt ogólne. Po drugie, nie wiadomo jaki zakres obejmuje – wszystkie pięć powyższych punktów, niektóre z nich czy tylko jeden?

W zakończeniu trafnie wskazano na dwie istotne kwestie. Pierwszą jest pilna potrzeba renowacji przestarzałych umów, zarówno ze względu na użytą w nich terminologię, jak i brak nowoczesnych instrumentów służących zapobieganiu uchylania się od opodatkowania, co godzi w nasz interes fiskalny.

Po drugie, niekorzystne z punktu widzenia interesów fiskalnych Polski jest to, że bilateralne umowy podatkowe zawarte z krajami silniejszymi od nas gospodarczo, szczególnie OECD, oparte są głównie na Konwencji Modelowej tej organizacji, chociaż lepszym wzorem jest Konwencja Modelowa ONZ, która bardziej harmonijnie godzi interesy państw o różnym stopniu rozwoju gospodarczego.

Ważnym ustaleniem Habilitanta jest potrzeba stworzenia wizji polskiej podatkowej praktyki traktatowej na najbliższe 5 – 10 lat. Jej efektem mogłaby być krajowa Konwencja Modelowa *sensu largo* czyli na przykład wytyczne skierowane pod adresem osób negocjujących korzystne dla Polski treści bilateralnych umów podatkowych. Autor stwierdził też jednoznacznie, że „taki polski wzorzec bilateralny nie powinien być jednolity, ale powinien przede wszystkim uwzględniać relacje gospodarcze Polski z drugim umawiającym się państwem, poziom jego zamożności, jego status odwołujący się np. do kryterium członkostwa w OECD lub UE, a co za tym idzie – różne znaczenie gospodarcze obu państw” (s. 372).

Konkludując, praca jest obszerna i wielowątkowa. Zawarty w niej materiał ma częściowo charakter informacyjny bądź sprawozdawczy. Bez uszczerbku dla dzieła mógłby być ograniczony.

**Generalnie ze względu na oryginalność tematyki – pierwszy raz przedstawionej kompleksowo w monografii oraz wskazane jej zalety należy uznać, iż stanowi ona wkład Autora w dziedzinie prawa i jest osiągnięciem w rozumieniu art. 16 ust. 2 Ustawy z dnia 14 czerwca 2003 r. o stopniach i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule naukowym w zakresie sztuk (Dz. U. Nr 65, poz. 595).**

Poza ocenioną monografią dorobek Habilitanta obejmuje współudział w pracach zbiorowych oraz współautorstwo i autorstwo artykułów. Dotyczy to czterech grup tematycznych: międzynarodowego prawa podatkowego; prawa podatkowego Unii Europejskiej; unikania opodatkowania, to jest tak zwanej optymalizacji podatkowej i uchylania się od opodatkowania; elementów polskiego prawa podatkowego.

Opracowania artykułowe były publikowane przede wszystkim w wiodącym na rodzimym rynku wydawniczym *Kwartalniku Prawa Podatkowego*. Z pozycji zagranicznych należy wymienić:

- *Restricting the legislative power to taxes (Poland). Report general /w:/ Rapports Polonais presentes au XVIIe Congres International de Droit Compare*, (współautor W. Nykiel), Utrecht 2006;
- *Poland – National Report* (współautor W. Nykiel), Michigan State Journal of International Law, 2007;
- *Il regione polacco dei finanziamenti a debito ed in conto capitale alla luce del principio di neutralita, normativa fiscale comunitaria e giurisprudenza della Corte di Giustizia* (współautorzy W. Nykiel, M. Wilk), "Studi Tributari Europei", 2010;
- *Regimen polaco de financiación por deudas y por acciones a la luz del principio de neutralidad y del Derecho y la jurisprudencia comunitarios*, (współautorzy W. Nykiel, M. Wilk), "Estudios Tributarios Europeos, 2010.

W grupie tematycznej z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego na uwagę zasługują opracowania na temat trendów w polskiej polityce traktatowej przed przystąpieniem Polski do UE i po przystąpieniu do tej organizacji. W grupie drugiej, dotyczącej prawa unijnego, ważna jest pozycja poświęcona negatywnej integracji uregulowań prawa krajowego państw członkowskich w zakresie korekty zysków oraz międzynarodowemu i europejskiemu prawu podatkowemu. W grupie trzeciej – związanej z unikaniem i uchylaniem się od podatku – zwraca uwagę artykuł na temat klauzuli generalnej obejścia prawa podatkowego. W grupie ostatniej, problemów krajowego prawa podatkowego, dominują komentarze. Dorobek publikacyjny w czasopismach jest w sumie skromny. Ponadto niektóre z owych pozycji (25 czy 26) wiążą się ściśle z treścią monografii habilitacyjnej.

Oceniając całościowo dorobek publikacyjny dr Ziemowita Kukulskiego można stwierdzić, że koncentruje się on wokół międzynarodowego prawa a wiodącą pozycją w tym zakresie jest habilitacyjna monografia.

#### **IV. Kolejne kryteria oceny**

Kolejne z kryteriów oceny dotyczą osiągnięć naukowych stanowiących znaczny wkład w rozwój dyscypliny naukowej i wykazania się istotną aktywnością naukową.

- Sumaryczny *impact factor* według listy *Journal Citation Reports* (JCR), zgodnie z rokiem opublikowania – brak
- Liczba cytowani publikacji według bazy *Web of Science* (WoS) – brak
- Indeks Hirscha według *Web of Science* (WoS) – brak

## **V. Kierowanie międzynarodowymi i krajowymi projektami badawczymi oraz udział w takich projektach**

Dr Ziemowit Kukulski w latach 2005 – 2008 brał udział w projekcie badawczym poświęconym problemom implementacji prawa wspólnotowego w zakresie podatku od wartości dodanej i podatku akcyzowego w okresie poakcesyjnym (2005 – 2008: Projekt 1 H02A 060 28) oraz w opracowaniu raportu na temat: *Podatek od wartości dodanej w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*.

W latach następnych współpracował z Międzynarodowym Biurem Dokumentacji w Amsterdamie (*International Bureau of Fiscal Documentation*) i w roku 2013 uczestniczył jako koordynator i sekretarz w międzynarodowym projekcie naukowo-badawczym *The UN Model in Practice 1997 – 2013* przygotowywanym przez to Biuro we współpracy z Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Uniwersytetu Łódzkiego oraz z firmą konsultingową Ernst & Young (E&Y) na zlecenie Komitetu Ekspertów ONZ ds. Międzynarodowej Współpracy w Sprawach Podatkowych.

## **VI. Dorobek dydaktyczny i popularyzatorski oraz informacja o współpracy międzynarodowej**

### **A. Uczestnictwo w programach europejskich oraz w innych programach międzynarodowych i krajowych**

Habilitant brał udział w wielu projektach i zadaniach edukacyjnych a między innymi w latach 2010 – 2015 jako opiekun naukowy studentów EUCOTAX współpracował z prof. Hanną Litwińczuk z Uniwersytetu Warszawskiego w opracowaniu kwestionariusza *General Anti-Avoidance Rules in a Post-BEPS World* w ramach tematu ogólnego na kolejną edycję EUCOTAX (Wirtschaftsuniversität Wien, 2016).

Ponadto w latach 2011 – 2014 wziął udział w zadaniu V „Podnoszenie kwalifikacji kadry akademickiej Wydziału Prawa i Administracji UŁ” w ramach projektu „Kształcenie kadr na potrzeby rynku *flexicurity* i gospodarki opartej na wiedzy”, co było ofertą skierowaną do studentów.

W dorobku Habilitanta można wyróżnić udział w projekcie GAVA (*Governance for Sustainable Development* – Skuteczne Rządzenie dla Zrównoważonego Rozwoju) realizowanym przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Uniwersytetu Łódzkiego w ramach projektu *Erasmus Curriculum Development*, w którym partnerami były uniwersytety z Francji, Grecji, Niemiec i Wielkiej Brytanii.

#### B. Aktywny udział w międzynarodowych i krajowych konferencjach naukowych

Dr Kukulski od 2009 r. do chwili obecnej aktywnie uczestniczy w międzynarodowych konferencjach (łącznie w ośmiu); formą Jego aktywności było:

- wygłoszenie referatu *Double Taxation and Double Non-Taxation*, (Wiedeń 2009);
- udział w konferencji *Practical Problems of Application of the Tax Treaty between Austria and Poland* z referatem *Taxation of Capital Investment Income* (Kraków 2012);
- udział w posiedzeniu Komitetu Ekspertów ONZ ds Międzynarodowej Współpracy w Sprawach Podatkowych i prezentacja raportu sporządzonego przez Międzynarodowe Biuro Dokumentacji Podatkowej w Amsterdamie *The UN Model in Practice 1997-2013* (Genewa 2013);
- wystąpienie na *Tax Knowledge Sharing* w MBDP w Amsterdamie z referatem *International Aspects of Taxation of Limited Joint-Stock Partnerships in Poland* (Amsterdam 2013);
- wystąpienie jako sprawozdawca generalny z raportem na międzynarodowej konferencji zorganizowanej przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych we współpracy z MBDP w Amsterdamie (Łódź 2015).

Ponadto od 2007 roku Habilitant brał aktywny udział w 9 konferencjach krajowych prezentując referaty na różnorodne tematy na przykład: podwójnego opodatkowania; dyrektyw unijnych; orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej; podatków dochodowych; niedostatecznej kapitalizacji; trendów w polskiej praktyce traktatowej.

Należy też podkreślić Jego udział w pracach komitetów organizacyjnych międzynarodowych i krajowych ośmiu konferencji naukowych a także uczestnictwo w komitetach organizacyjnych ogólnopolskich konferencji podatkowych organizowanych cyklicznie od 1997r. przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Uniwersytetu Łódzkiego.

## **VII. Osiągnięcia dydaktyczne i w zakresie popularyzacji nauki lub sztuki**

Na przestrzeni lat 2002 – 2015 doktor Ziemowit Kukulski prowadził ćwiczenia i konwersatoria z zakresu finansów publicznych i prawa finansowego, prawa podatkowego, postępowania podatkowego a także zajęcia w języku angielskim dla studentów kierunku *Business Management* na Wydziale Zarządzania UŁ, proseminaria i seminaria magisterskie dla studentów prawa i administracji. Jest też wykładowcą na podyplomowym Studium Prawa Podatkowego, prowadzonym przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych macierzystego uniwersytetu. Miał też zajęcia na Letniej Szkole Międzynarodowego Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie. Kilkakrotnie miał sposobność wyklądać gościnnie w zagranicznych uczelniach, między innymi na Uniwersytecie Luarasi w Tiranie, Instytucie Politechnicznym w Bragancy (Portugalia) i Kaukaskim Międzynarodowym Uniwersytecie w Tbilisi.

Z dydaktyką wiąże się też współautorstwo akademickiego podręcznika „Prawo podatkowe” oraz współautorstwo podręcznika dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego.

## **VIII. Staże w zagranicznych i krajowych ośrodkach naukowych i akademickich**

W latach 2002 – 2013 Habilitant odbywał wielokrotnie tygodniowe staże w Międzynarodowym Biurze Dokumentacji Podatkowej w Amsterdamie, podczas których miał okazję do spotkań i dyskusji naukowych z pracującymi tam profesorami. Od 1 stycznia do 31 marca 2013 r. był oddelegowany do Amsterdamu jako koordynator i sekretarz międzynarodowego projektu naukowo-badawczego.

Ponadto w roku akademickim 2014/2015 brał udział w projekcie *European Universities Cooperating on Taxes* na Uniwersytecie w Barcelonie w charakterze współprowadzącego wspólnie z profesorami z uniwersytety w Rzymie i Uppsali.



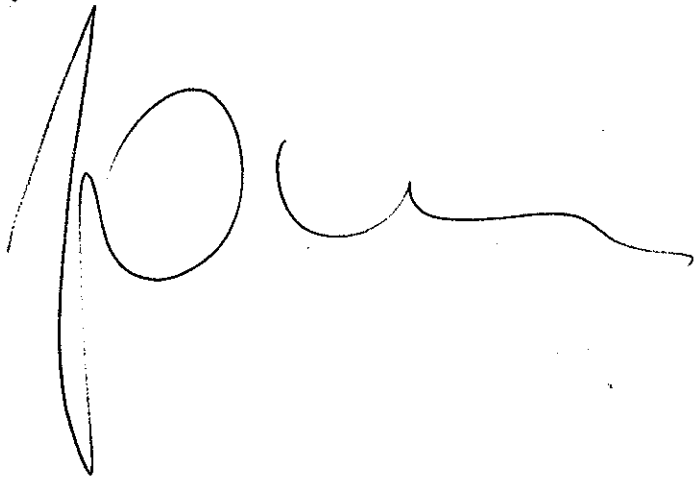
Zagraniczna aktywność Habilitanta: publikacyjna (w tym tłumaczenia z języka angielskiego), organizacyjna, wykładowcza i konferencyjna zasługują na wysoką ocenę.

#### **IX. Ocena dorobku organizacyjnego**

W roku akademickim 2009/2010 Habilitant pełnił funkcję kierownika Podyplomowego Studium Podstawy prawa dla przedsiębiorców prowadzonego przez macierzysty wydział. Od 1 maja 2011 r. pełni funkcję zastępcy kierownika Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych UŁ.

#### **X. Konkluzja**

Stwierdzam, że podstawowe kryterium przy uzyskiwaniu stopnia naukowego doktora habilitowanego zostało spełnione przez dr Ziemowita Kukulskiego. Stosownie do art. 16 Ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki warunkiem tym jest „osiągnięcie naukowe (...) stanowiące znaczący wkład autora w rozwój określonej dyscypliny naukowej”, Dyscypliną tą jest prawo. Na tej podstawie rekomenduję Komisji habilitacyjnej przedstawienie Radzie Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego pozytywnej opinii w przedmiocie nadania dr Ziemowitowi Kukulskiemu stopnia doktora habilitowanego nauk prawnych.

A large, stylized handwritten signature in black ink, consisting of a tall vertical stroke on the left, a large loop, and a long horizontal tail.