

RECENZJA

rozprawy doktorskiej mgr. Iwony Krzemińskiej „Znaczenie substancji gospodarczej (ang. substance) w międzynarodowym prawie podatkowym”, Warszawa 2024, ss. 204

I

Należy podzielić powszechny pogląd, że globalizacja, mobilność kapitału i możliwości cyfrowe wywarły wielki wpływ na funkcjonowanie i pobór podatków. Podobnie ma się rzecz z podstawą opodatkowania (użyty zwrot „bazą” na s. 8 nie jest poprawny) oraz z przyciąganiem inwestycji zagranicznych. Faktem jest, że po 2008 diametralnie zmieniło się postrzeganie międzynarodowego prawa podatkowego (a nie konwekcyjnego – jak napisano) opartego na Konwencji Modelowej OECD w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. A to sprzyja szerszemu niż dotychczas korzystaniu z rajów podatkowych i alokacji opodatkowanej działalności do tych krajów, które oferują mniej dolegliwe warunki fiskalne.

Trafnie przytoczono, we wprowadzeniu, opinię, że chociaż system tysięcy dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dobrze wypełnia swoje zadania, to równocześnie jest bezbronny wobec masowych nadużyć podwójnego nieopodatkowania. Ten stan rzeczy skłonił OECD i grupę G – 20 do wprowadzenia reform, które zaowocowały między innymi pakietem Base Erosion and Profit Shifting, którego celem jest przeciwdziałanie erozji opodatkowania i transferu zysków. Ma to służyć likwidacji strat w dochodach budżetowych liczonych w skali rocznej, w takim kraju jak Polska, na dziesiątki miliardów złotych.

W zaistniałej sytuacji i z przytoczonych powyżej względów wybór tematu recenzowanej pracy doktorskiej należy uznać za ze wszelkich miar uzasadniony.

II

Praca składa się z wprowadzenia, trzech rozdziałów oraz zakończenia.

Rozdział pierwszy poświęcono znaczeniu substancji gospodarczej dla rezydencji podatkowej. Przedstawiono w nim w kolejności: rezydencję w międzynarodowym prawie podatkowym; wybrane zasady opodatkowania zgodnie z miejscem rezydencji; warunek istotnej działalności dla zastosowania systemów preferencyjnych; istotę substancji gospodarczej przy zastosowaniu traktatowych klauzul antyabuzywnych; wprowadzenie wymogu substancji gospodarczej rezydentów wybranych, krajowych jurysdykcji podatkowych w okresie po wprowadzeniu BEPS; substancję gospodarczą w projekcie dyrektywy z 2021 (inicjatywę „unshell”); rezydencję podatkową na gruncie rodzimego prawa. Sekwencja wymienionych kwestii jest prawidłowa.

W rozdziale drugim przedstawiono znaczenie substancji gospodarczej dla podatku u źródła. Składa się ten rozdział z trzech części, w których omówiono: rolę substancji gospodarczej w opodatkowaniu nierezydentów w Konwencji Modelowej OECD, nierezydentów na gruncie prawa unijnego, tych samych podmiotów na gruncie prawa polskiego. W systemie krajowym opisano w kolejności ewolucję definicji rzeczywistego beneficjenta w ustawach o podatkach dochodowych, zmianę przesłanek dotyczących rzeczywistej działalności gospodarczej w definicji rzeczywistego właściciela i praktykę polskich organów dotyczącą oceny substancji odbiorcy na potrzeby podatku u źródła.

W ostatnim rozdziale zaprezentowano znaczenie substancji gospodarczej dla zagranicznych spółek kontrolowanych. Nie zachowano w nim synchronizacji tematycznej zbieżnej z przyjętą w poprzednich rozdziałach, zgodnie z którą rozwiązania polskie dotyczące CFC powinny się znaleźć na końcu. Zasadnie natomiast wyodrębniono w punkcie czwartym: cele wprowadzenia przepisów o zagranicznych spółkach kontrolowanych CFC, ich zakres podmiotowy, wyłączenia, przychody pasywne, obowiązki sprawozdawcze oraz praktykę interpretacyjną odnoszącą się do substancji gospodarczej CFC.

Każdy z rozdziałów kończy się podsumowaniem. Są one bardzo lapidarne, mieszczące się przeciętnie na jednej stronie. Same nazwy rozdziałów nie nasuwają uwag formalnych ani merytorycznych.

Całość rozważań zamyka równie lapidarne podsumowanie (ss. 187 – 190).

III

Merytoryczną ocenę pracy należy rozpocząć od stwierdzenia, że w tytule zabrakło precyzji. Autorka zdecydowała się na wprowadzenie w nim polskiego terminu „substancja gospodarcza” i podała w nim w nawiasie ang. *substance*. Tymczasem w brzmieniu angielskim przyjęty jest termin *economic substance* – i właśnie to pierwsze słowo niesłusznie pominięto. Ów dysonans pogłębia fakt, że w nazwie z każdego z rozdziałów używa trafnie zwrotu *substancja gospodarcza* a nie *substancja*.

Autorka przytaczając definicję zwróciła uwagę na fakt, że termin *substance* powstał na gruncie terminów *substance over form* i *economic substance*. Szkoda, że w tym drugim przypadku nie przedstawiono definicji z Podatkowego słownika encyklopedycznego International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 2016 (tłumaczonego na język polski), że *economic substance* jest teorią stworzoną przez orzecznictwo sądowe w celu zapobiegania unikania opodatkowania i na gruncie teoretycznym oznacza, że aby transakcja była skuteczna, to oprócz korzyści osiągniętych przez podatnika dzięki redukcji podatków musi być też ekonomicznie uzasadniona.

W ocenianej rozprawie zaistniała też rozbieżność między tytułem a treścią pracy. W tytule jest mowa o znaczeniu substancji gospodarczej w międzynarodowym prawie podatkowym. Skorelowane z nim jest już pierwsze zdanie na s. 6, że przedmiotem pracy jest analiza znaczenia pojęcia substancji gospodarczej w tymże prawie podatkowym.

Tymczasem na tej samej stronie Autorka jednoznacznie stwierdza, że odstąpiła od opisów wszystkich instytucji międzynarodowego prawa podatkowego w których występuje *substance*., wymieniając jako przykłady pominiętych przerzucanie dochodów i ceny transferowe. Co więcej, nie rozważyła też zagadnienia substancji gospodarczej w kontekście projektu BEPS 2.0, który dotyczy globalnego podatku minimalnego.. W tej sytuacji prawidłowo określony tytuł powinien brzmieć „Znaczenie substancji gospodarczej w wybranych działach międzynarodowego prawa podatkowego”.

Merytoryczny wymóg w rozprawie doktorskiej sprowadza się do sformułowania celu pracy, hipotez badawczych i tez.

Zadeklarowanym głównym celem omawianej pracy (s. 6) jest analiza znaczenia istoty substancji gospodarczej dla trzech wybranych instytucji międzynarodowego prawa podatkowego. Są nimi: nieograniczony obowiązek podatkowy, ograniczony obowiązek podatkowy, zagraniczna spółka

komandytowa. Autorka wytyczyła sobie jako zadanie ustalenie, czy pomimo wielości regulacji prawnych dotyczących wymienionych trzech instytucji substancja gospodarcza powinna być rozumiana w ten sam sposób oraz podobnie definiowana.

Z celem pracy wiążą się też dwie dalsze kwestie. Pierwszą jest stwierdzenie, że przedmiotem badania są też międzynarodowe regulacje prawne, przyjęte na szczeblu OECD w zakresie odnoszącym się do pojęcia substancji gospodarczej. Są to: kolejne wersje Konwencji Modelowej OECD wraz z Komentarzami, raporty OECD ze szczególnym zwróceniem uwagi na BEPS, dyrektywa unijna ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania ATA, projekt dyrektywy określającej zasady zapobiegania nadużywaniu spółek fasadowych dla celów podatkowych oraz orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Druga kwestia to fakt, że zabrakło sformułowania pozostałych celów, ponieważ jeśli wymienia się główny, to powinny też znaleźć się inne.

Co więcej, mankamentem pracy jest to, że nie zdefiniowano w niej też ani hipotez. Ich ślady są jedynie rozproszone w treści rozprawy.

Do zasadniczych, poprawnych merytorycznie ustaleń zawartych w pracy, należą następujące.

Ma miejsce wzrost znaczenia substancji gospodarczej w międzynarodowym prawie podatkowym w ujęciu podmiotowym.

Substancja gospodarcza jest czynnikiem, który ma wspierać państwa i organizacje międzynarodowe w przeciwdziałaniu unikania przepisów prawa podatkowego i jego nadużywania. Jest ona czynnikiem, który uczynił planowanie podatkowe trudniejszym ale nie ograniczył go w znaczącym stopniu.

Brak jednolitych ustaleń na szczeblu regionalnym i globalnym powoduje, że podatnicy działający w ramach wielopoziomowych struktur międzynarodowych mierzą się z dużymi wyzwaniami w zakresie ustalania właściwych zasad opodatkowania. W tej sytuacji zasadnie oceniono negatywnie brak jednolitych norm dotyczących substancji oraz różne definiowanie tego terminu dla potrzeb różnych instytucji. Ma to bezpośredni wpływ na postępowanie podatkowe.

Na przestrzeni lat w dorobku OECD koncepcję substancji gospodarczej należy odnosić w pierwszej kolejności do celu powołania i funkcjonowania konkretnego podatnika a dopiero w dalszej kolejności oceniać czy koncepcja ta jest odpowiednia.

Istnienie odrębnych koncepcji definiowania substancji gospodarczej powoduje niepewność wśród podatników oraz różną klasyfikację tego samego podatnika dla potrzeb tej samej instytucji.

Autorka postuluje nie tylko ujednoczenie zasad definiowania pojęcia *substance* dla potrzeb różnych instytucji ale i w skali międzynarodowej.

Z metodologicznego punktu widzenia byłoby lepiej, gdyby uwagi ocenne przyporządkowano w zakończeniu - tak jak w pracy – w kolejności znaczenia substancji gospodarczej dla: rezydencji podatkowej, podatku u źródła, zagranicznych spółek kontrolowanych.

IV

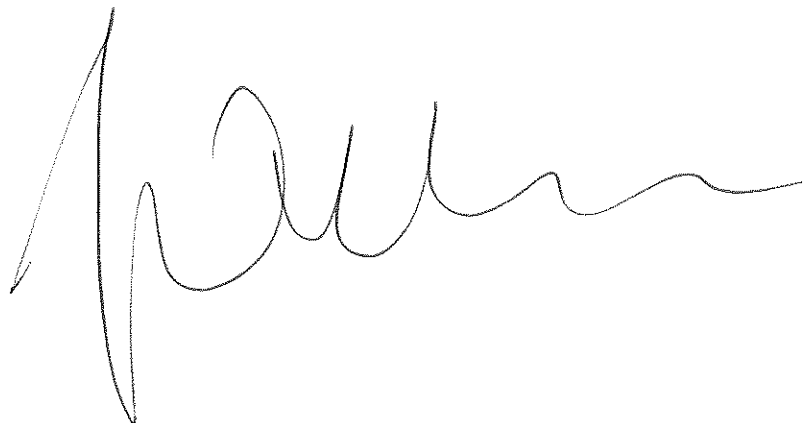
Praca oparta jest na różnorodnych źródłach, co jest elementem pozytywnym. Są to: polskie akty prawne; unijne akty prawne; wytyczne władz podatkowych, raporty i dokumenty; orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Trybunału Sprawiedliwości, cztery interpretacje indywidualne prawa podatkowego; pozycje książkowe (31) oraz artykuły i komentarze (91). Jeśli chodzi o książki i artykuły jest to skromna literatura przedmiotu. Mankamentem jest fakt, że nazwiska autorów artykułów nie zostały uporządkowane alfabetycznie. W ich prezentacji dwukrotnie powtórzono te same pozycje (6 i 58 oraz 26 i 51).

V

W konkluzji w sumie stwierdzam, że rozprawa doktorska mgr. Iwony Krzemińskiej „Znaczenie substancji gospodarczej (ang. *substance*) w międzynarodowym prawie podatkowym” – będąca rozwiązaniem problemu naukowego – jest dowodem ogólnej wiedzy teoretycznej Autorki w dyscyplinie

prawo i stanowi wyraz umiejętności samodzielnego prowadzenia pracy naukowej w rozumieniu art. 187, ust. 1 z dnia 20 lipca 2018r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce.

W związku z powyższym zasadnym jest, i o to wnoszę, dopuszczenie mgr. Iwony Krzemińskiej do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania Jej stopnia doktora nauk prawnych.

A handwritten signature in black ink, consisting of a series of fluid, connected loops and strokes, typical of a cursive or semi-cursive script.