

Prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic

Wydział Prawa i Administracji

Uniwersytet Śląski w Katowicach

RECENZJA

Rozprawy doktorskiej Pani mgr **Iwony Krzemińskiej**

pt. „Znaczenie substancji gospodarczej (ang. substance)

w międzynarodowym prawie podatkowym”

przygotowanej na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego

pod kierunkiem prof. UW dr. hab. Elżbiety Chojnej-Duch

Warszawa 2024 r., 204 strony maszynopisu.

W wykonaniu Uchwały Nr 409 Rady Naukowej Dyscypliny Nauki Prawne Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego z dnia 26 czerwca 2023 roku o powierzeniu mi funkcji recenzenta w postępowaniu o nadanie stopnia naukowego doktora nauk prawnych Pani mgr Iwone Krzemińskiej, niniejszym przedstawiam opinię zawierającą odpowiedzi na dwa zasadnicze pytania:

- czy rozprawa stanowi oryginalne rozwiązanie ważnego problemu naukowego;
- czy Autorka prezentuje wiedzę teoretyczną na poziomie pozwalającym na samodzielne prowadzenie pracy naukowej w dyscyplinie nauki prawne.

I. Uwagi ogólne.

Recenzowana praca doktorska jest opracowaniem obejmującym 204 strony maszynopisu (wraz z wykazami literatury zwartej i artykułowej, orzecznictwa, źródeł prawa krajowego, unijnego i obcego oraz krótkim streszczeniem w języku angielskim). W tekście zasadniczym, który liczy 190 stron Autorka przywołała 417 przypisów odsyłających do źródeł (w tym poglądów doktryny, orzeczeń, aktów prawnych, wytycznych władz podatkowych oraz raportów i dokumentów) jak również komentujących i rozszerzających treści zasadnicze.

Na potrzeby niniejszej recenzji zastosowane zostały następujące kryteria i elementy oceny:

- trafność wyboru obszaru, przedmiotu badań i tematu rozprawy,
- oryginalność tez naukowych, złożoność celów badawczych, struktura rozprawy,
- przydatność praktyczna rozprawy,
- stopień realizacji założeń badawczych,
- skala uwag metodycznych i formalnych,
- konkluzja końcowa.

Zapewniam, że przy formułowaniu ocen stosowałam wyłącznie kryteria obiektywne, oparte na mojej najlepszej wiedzy i doświadczeniu.

II. Ocena pracy przedłożonej do recenzji

Wybór tematu rozprawy doktorskiej jest cenny zarówno z teoretycznego, ale także i praktycznego punktu widzenia, ponieważ międzynarodowe prawo podatkowe odgrywa coraz większą rolę w obrocie gospodarczym i zawiera szereg norm rozgraniczających zawartych w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz innych norm regulujących międzynarodowe podatkowe stany faktyczne (np. regulacje dotyczące zagranicznych spółek kontrolowanych, opodatkowania transgranicznego czy korekty zysku pomiędzy podmiotami powiązаныmi). Jest rzeczą oczywistą, że ostatnie lata globalizacji, mobilności kapitału i cyfrowych możliwości podniosły znaczenie systemu podatkowego w konkurencyjnej grze państw o pozyskiwanie nowych inwestycji i utrzymanie bazy podatkowej. Po kryzysie finansowym, od 2008 r. diametralnie zmieniło się postrzeganie dotychczasowego układu międzynarodowego prawa konwencyjnego opartego o Konwencję Modelową OECD w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Zgodzić należy się z Autorką, że kryzys obniżył tolerancję państw stosujących wysokie stawki opodatkowania podmiotów gospodarczych i osób fizycznych na ucieczkę wpływów podatkowych na rzecz tzw. rajów podatkowych oraz państw zapewniających niskie efektywne opodatkowanie. W teorii podkreślano, że system tysięcy dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dobrze wypełnia swoje zadanie co do unikania podwójnego opodatkowania, to jednak w praktyce okazywało się, że jest on bezbronny wobec masowych nadużyć związanych z podwójnym nieopodatkowaniem. Stąd też z inicjatywy OECD i G20 w celu wyeliminowania nieuczciwej konkurencji podatkowej polegającej na unikaniu opodatkowania i przenoszeniu zysków OECD, a za nią Unia Europejska zalecają podjęcie skutecznych przedsięwzięć, które zebrane zostały w pakiet 15 działań, jakie

powinny podjąć państwa członkowskie. Pakiet BEPS stanowi bowiem kompleksowy zestaw instrumentów, zawierający pewne minimalne standardy, wspólne rozwiązania, wytyczne i najlepsze praktyki w dziedzinie opodatkowania, które państwa nie tylko mogą, ale i powinny wdrożyć do swoich porządków prawnych.

Przyjęte w dokumentach Międzynarodowej Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) pojęcie BEPS odnosi się do strategii planowania podatkowego, którego zasadniczym celem jest wykorzystywanie luk i sprzeczności w przepisach podatkowych dla ukrycia zysków lub ich transferowania do miejsc, w których podatnik wykazuje małą aktywność lub w ogóle nie prowadzi żadnej działalności, ale gdzie podatki są niskie w relacji do kraju jego rezydencji lub nie ma ich w ogóle (tzw. raje lub oazy podatkowe). Takie zachowanie podatnika skutkuje albo niewysokim opodatkowaniem, albo brakiem opodatkowania podatkiem dochodowym. Natomiast państwa, które stosują tego rodzaju zachęty korzystają w sposób nieuzasadniony z części dochodów wypracowanych w innych krajach, które zasilają ich budżet. Pakiet BEPS stanowi kompleksowy zestaw instrumentów, zawierający pewne minimalne standardy, wspólne rozwiązania, wytyczne i najlepsze praktyki w dziedzinie opodatkowania, które państwa nie tylko mogą, ale i powinny wdrożyć do swoich porządków prawnych. Poszczególne działania w ramach Planu Działań BEPS dotyczą m.in.: neutralizacji efektów hybrydowych struktur wykorzystujących niespójność systemów podatkowych, wzmocnienia zasad opodatkowania kontrolowanych podmiotów zagranicznych (CFC), ograniczenia erozji podstawy opodatkowania poprzez odliczanie odsetek i innych opłat za usługi finansowe, zapewnienia, iż ceny transferowe odpowiadają kreowaniu wartości aktywów niematerialnych, a także zapewniają zgodność tych cen z kreowaniem wartości ryzyka/kapitału oraz wartości innych transakcji obarczonych wysokim ryzykiem, powtórne zdefiniowanie dokumentacji cen transferowych, wprowadzenie wymogu ujawniania przez podatników stosowanych agresywnych strategii podatkowych, ustanowienie metodologii zbierania oraz analizowania danych dotyczących zjawiska zmniejszania podstawy opodatkowania i transferu zysków, a ponadto stworzenie wielostronnej umowy umożliwiającej wprowadzenie Planu Działań BEPS oraz modyfikacji istniejących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Projekt BEPS obejmuje działania, które można ująć w trzech podstawowych filarach: uspoźnianie zasad krajowych mających wpływ na działalność transgraniczną, wzmocnienie wymogów substancji gospodarczej (ang. substance) w istniejących

uregulowaniach międzynarodowych oraz poprawa przejrzystości i pewności podatkowej.

Istotą recenzowanej pracy jest podjęta przez Doktorantkę próba analizy najistotniejszych instytucji międzynarodowego prawa podatkowego, które mają znaczenie dla ustalenia substancji gospodarczej podatnika, a także konsekwencji podatkowych braku dostatecznej substancji gospodarczej. Poruszane w dysertacji zagadnienia są niezwykle istotne i aktualne, zwłaszcza ze względu na to, że samo pojęcie substancji gospodarczej ma charakter nieostry, rozmywa się i zaciera, przez co daje duży margines dowolności w ocenie czy substancja gospodarcza będąca we władaniu podatnika jest odpowiednia. Przedmiotem badań przeprowadzonych przez Autorkę są międzynarodowe regulacje podatkowe przyjęte na szczeblu OECD w zakresie odnoszącym się do pojęcia substancji gospodarczej: kolejne wersje Konwencji Modelowej OECD wraz z Komentarzami, raporty publikowane przez OECD, w szczególności działania BEPS nr 3, 5 oraz 7 w sprawie przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków (ang. BEPS - Base Erosion and Profit Shifting), dyrektywa unijna ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania (ATA) oraz projekt dyrektywy określającej zasady zapobiegania nadużywaniu spółek fasadowych do celów podatkowych (dyrektywa „unshell”), a także orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w zakresie koncepcji „czysto sztucznej struktury” jak i „nadużycia prawa Unii”. Doktorantka dokonała także analizy polskich przepisów oraz orzecznictwa sądowego, odwołując się do przykładów wybranych zagranicznych jurysdykcji.

Recenzowana praca w wielu aspektach jest dziełem bardzo interesującym. Temat, forma, treść i zakres rozważanej problematyki, a także przyjęta metodologia i sformułowane wnioski zasługują na wysoką ocenę. Autorka przedstawiła pracę oryginalną pod względem koncepcji merytorycznej. Podzielić należy wątpliwości Pani mgr Iwony Krzemińskiej czy koncepcja „*substance*” może ograniczać się jedynie do pojęcia substratu majątkowo-osobowego, czy też należy odnosić ją w pierwszej kolejności do celu powołania i funkcjonowania danego podatnika, a dopiero później oceniać, czy jest ona odpowiednia. Istnienie bowiem kilku różnych, odrębnych koncepcji definiowania substancji gospodarczej prowadzi do braku pewności po stronie podatników oraz różnej kwalifikacji tego samego podatnika na potrzeby tej samej instytucji w różnych jurysdykcjach podatkowych. Podzielić należy pogląd, że właściwe do kwestionowania substancji gospodarczej podatników powinny być ogólne

i szczególne klauzule antyabuzywne, a na gruncie podatku u źródła przesłanka substancji gospodarczej nie powinna być elementem klauzuli *beneficial owner*. Podatnik ma bowiem prawo do świadomego podejmowania decyzji na gruncie dobrego i stabilnego prawa opartego o przyjęte standardy i procedury.

Przedłożona mi do recenzji rozprawa doktorska posiada walor nie tylko naukowy, ale również praktyczny i jest udaną próbą przedstawienia problemów pojawiających się w praktyce, związanych z koniecznością interpretowania pojęcia substancji gospodarczej na gruncie różnych ustawodawstw w dobie globalizacji.

Te wszystkie argumenty świadczą o trafności wyboru tematu rozprawy.

2. Zasadniczym założeniem Autorki recenzowanej pracy było przeprowadzenie analizy znaczenia istoty substancji gospodarczej dla wybranych instytucji międzynarodowego prawa podatkowego, do których zaliczyła: nieograniczony obowiązek podatkowy (rezydencję podatkową), ograniczony obowiązek podatkowy (podatek u źródła) oraz zagraniczną spółkę kontrolowaną (CFC). Przeprowadzona pogłębiona analiza miała na celu ustalenie czy pomimo wielości regulacji prawnych dotyczących wskazanych instytucji substancja gospodarcza powinna być rozumiana w ten sam sposób oraz tożsamo zdefiniowana. Doktorantka uznała, że niecelowym będzie opis wszystkich instytucji prawa międzynarodowego, w których występuje to zagadnienie i wyłączyła z zakresu badania takie zagadnienia jak przerzucone dochody czy ceny transferowe, a także kontekst cyfryzacji gospodarki oraz projekt BEPS 2.0, który dotyczy globalnego podatku minimalnego.

Natomiast podstawowy problem badawczy pracy sprowadza się do badania substancji gospodarczej w ujęciu podmiotowym, z pominięciem przedmiotowego, dotyczącego czynności prawnych. Autorka krytycznie odnosi się jednak do wprowadzonego polskiego odpowiednika dla terminu *substance* jako „substratu majątkowo-osobowego”. W jej ocenie substancja gospodarcza powinna być rozumiana łącznie jako proporcjonalny substrat majątkowo-osobowy wraz z odpowiednim uzasadnieniem gospodarczym dla działalności danego podatnika.

Doktorantka nie sformułowała jednak wprost zasadniczej hipotezy badawczej ani hipotez pomocniczych wskazując jedynie, że poprzez analizę najistotniejszych instytucji międzynarodowego prawa podatkowego mających znaczenie dla ustalenia substancji gospodarczej podatnika wykaże konsekwencje podatkowe braku dostatecznej substancji gospodarczej. Zauważyć jednak należy, że poprzedzający

właściwe rozważania wstęp (nazwany w pracy *Wprowadzeniem*) można – przynajmniej w części – uznać za zakończenie rozprawy. Autorka zamiast faktycznego wprowadzenia dokonuje bowiem podsumowania, charakteryzując treść kolejnych trzech rozdziałów i formułując wnioski. Jej zdaniem „analiza wybranych instytucji jest dostateczna dla sformułowania wniosków zamieszczonych w pracy (jakich?). Jednak to nie Doktorantka, ale czytelnicy po zapoznaniu się z treścią jej wywodów będą mogli ocenić, czy przeprowadzona analiza mogła stanowić podstawę do wyciągnięcia takich, a nie innych wniosków. Zamieszczone na str. 9 stwierdzenie, że „w pracy wykazano”, iż pojęcie substancji gospodarczej ma określony tam charakter, zniechęca recenzenta do dalszego czytania, jeśli Doktorantka autorytatywnie konstatuje już na samym początku, że co było do udowodnienia zostało udowodnione.

3. Dążenie do osiągnięcia zamierzonego celu oraz teoretycznoprawny charakter pracy spowodowały, że Autorka posłużyła się zasadniczo w prowadzonych badaniach metodą dogmatycznoprawną oraz – jak sama stwierdza – rozważania oparła na analizie funkcjonowania poszczególnych rozwiązań prawnych odnoszących się do pojęcia substancji gospodarczej. W opisie przyjętych metod pominęła jednak metodę komparatystyczną zarówno w aspekcie klasycznym, jak i w aspekcie porównywania regulacji obowiązujących w polskim porządku prawnym z ich pierwowzorami mającymi swoje źródło zarówno w regulacjach przyjmowanych w dokumentach OECD, jak i aktach prawa pochodnego Unii Europejskiej. Korzystając z obranych metod Doktorantka starała się wskazać na rozwiązania niecelowe, nieprzystające do założeń czy oczekiwań formułowanych wobec nowych pojęć czy zdarzeń gospodarczych.

Bez wątplenia zastosowana metodologia pozwoliła w interesującej formie ująć rozważania zawarte w dysertacji podzielonej na trzy części w taki sposób, by przedstawić ewolucję pojęcia substancji gospodarczej od nieostrego w raportach OECD do precyzyjnie zdefiniowanego w przepisach krajowych oraz w projekcie dyrektywy unijnej „*unshell*”. Wnioski Autorki stanowią logiczne następstwo problematyki omawianej w kolejnych rozdziałach, nie są sformułowane powierzchownie, są dobrze uzasadnione i nie są oderwane od treści przeprowadzonej analizy.

4. Treść pracy odpowiada w pełni jej tytułowi, który sformułowany został w sposób zwarty i komunikatywny. Tym samym tytuł należycie oddaje najistotniejsze elementy tej treści. Nie budzi zastrzeżeń pod względem metodologicznym struktura

rozprawy złożonej z trzech części oraz wniosków końcowych zawartych w *Zakończeniu*, poprzedzonych „*Wprowadzeniem*”.

Kolejność rozważań zawartych w poszczególnych częściach recenzowanej dysertacji nie budzi wątpliwości, ponieważ już na wstępie Doktorantka zaznaczyła, że przeprowadzona przez nią analiza ograniczy się do wybranych instytucji międzynarodowego prawa podatkowego, tj.: rezydencji podatkowej, podatku u źródła oraz zagranicznej spółki kontrolowanej (CFC). Przyjęta koncepcja wyznaczyła układ pracy, a prowadzony wywód stanowi logiczny ciąg zdarzeń. Dobrym rozwiązaniem konstrukcyjnym było zamieszczenie na końcu każdego rozdziału krótkiego podsumowania. Pozwoliło to Doktorantce na zamknięcie omawianej instytucji w ramach danej części i przejście do dalszych rozważań, a także dało możliwość do wyciągnięcia wniosków i odwoływania się do nich w podsumowaniu pracy.

Część pierwsza dysertacji poświęcona została znaczeniu substancji gospodarczej dla nieograniczonego obowiązku podatkowego, czyli dla rezydencji podatkowej. Autorka skoncentrowała się na problematyce substancji gospodarczej określonych kategorii podmiotów mając na uwadze stanowisko wypracowane na forum międzynarodowym w ramach raportu BEPS 5. Rozważania dotyczą w szczególności problemu czy organy podatkowe w oparciu o normy prawa międzynarodowego mogą odmówić podatnikowi prawa do opodatkowania zysków zgodnie z zasadą rezydencji, kwestionując jego substancję gospodarczą. Doktorantka dokonuje także oceny możliwości zastosowania klauzul antyabuzywnych na gruncie międzynarodowego prawa podatkowego, w oparciu o które organy podatkowe mogłyby dążyć do opodatkowania dochodów podatnika w innym państwie niż jego państwo rezydencji czy też w więcej niż w jednym państwie. Zdaniem Autorki zawarta w dyrektywie „*unshell*” propozycja odmowy przyznania korzyści płynących z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (w przypadku braku dostatecznej substancji) wydaje się być zbyt daleko idąca i powinna być ograniczona jedynie do korzyści płynących z dyrektyw unijnych. Proszę zatem szerzej uzasadnić to stanowisko.

Część druga pracy dotyczy znaczenia substancji gospodarczej w kontekście ograniczonego obowiązku podatkowego, tj. podatników będących nierezydentami podatkowymi w państwie, w którym powstają wypłacane im dochody określane jako dochody pasywne, w stosunku do których najczęściej ma zastosowanie klauzula rzeczywistego beneficjenta (dywidendy, odsetki i należności licencyjne). Doktorantka omawia także klauzule antyabuzywne oraz koncepcję zakazu nadużycia prawa Unii

w kontekście tej kategorii dochodów. W Jej ocenie substancja gospodarcza podatnika ma znaczenie dla ustalania ograniczonego obowiązku podatkowego z perspektywy państwa źródła, ale nie powinna mieć znaczenia dla klauzuli beneficial owner. Jak ocenia Pani wprowadzone w Polsce do definicji rzeczywistego właściciela w podatkach dochodowych od dnia 1 stycznia 2019 r. wymogi dotyczące przesłanki posiadania substancji gospodarczej?

W części trzeciej pracy Autorka przeprowadziła analizę znaczenia substancji gospodarczej dla zagranicznej spółki (jednostki) kontrolowanej (polski ustawodawca posługuje się pojęciem zagranicznej jednostki kontrolowanej). Uzasadnieniem omówienia regulacji dotyczących CFC było to, że przesłanka prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej przez zagraniczną spółkę kontrolowaną ma znaczenie dla opodatkowania w państwie rezydencji podmiotu kontrolującego CFC. Zdaniem Doktorantki istotny udział dochodów pasywnych spółki sam nie powinien przesądzać o tym, że nie prowadzi ona – w rozumieniu obowiązujących przepisów – rzeczywistej działalności gospodarczej, ponieważ osiąganie przychodów pasywnych jest charakterystyczne dla podmiotów, których działalność jest wyspecjalizowana w sferze funkcji holdingowych, finansowych czy inwestycyjnych. Podmioty takie faktycznie nie prowadzą działalności operacyjnej, ale prowadzą rzeczywistą działalność gospodarczą w obszarze swojego profilu i posiadają aktywa generujące określone przychody. Są także zarządzane przez osoby o odpowiednich kompetencjach, co w świetle testowania warunku zdolności wygenerowania określonych przychodów przez dany podmiot sprawia, że podmioty holdingowe czy finansowe nie powinny być uznawane za CFC przez wzgląd na posiadanie odpowiedniej substancji.

W Zakończeniu rozprawy Autorka podkreśla, że substancja gospodarcza jest czynnikiem, który ma wspierać państwa w przeciwdziałaniu unikania opodatkowania, obchodzenia prawa podatkowego jak i nadużywaniu tego prawa. W Jej ocenie jest to czynnik, który uczynił planowanie podatkowe procesem znacznie trudniejszym, ale nie ograniczył go w sposób istotny, ponieważ w praktyce może dochodzić do symulacji prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej, kiedy to podatnik pozoruje istnienie zakładu w postaci siedziby, pracowników oraz wyposażenia (czyli posiadania tzw. substratu majątkowo-osobowego) oraz gdy dla pozorów prowadzi działalność w goszczącym go państwie członkowskim. Podzielić należy stanowisko Doktorantki, że brak jednolitych legislacji dotyczących substance na szczeblu globalnym jak i w poszczególnych krajach powoduje, że podatnicy działający w ramach

wielopoziomowych struktur międzynarodowych mają istotne problemy związane z ustaleniem obowiązujących ich zasad opodatkowania. Brak jednolitych regulacji oraz różne definiowanie terminu substance może prowadzić do sytuacji, że podatnicy w sposób sztuczny będą zmuszeni budować sztuczną substancję gospodarczą w danym kraju (zwiększanie powierzchni lokalu, zatrudnianie dodatkowych pracowników, ustanawianie lokalnych dyrektorów i dokumentowanie sposobu podejmowania kluczowych decyzji w państwie rezydencji spółki).

Zgodzić należy się także z twierdzeniem, że prewencyjna funkcja regulacji antyabuzywnych nie może być rozpatrywana tylko w kontekście „uszczelniania” systemu podatkowego, w oderwaniu od zasady proporcjonalności oraz celowości wprowadzonych mechanizmów z punktu widzenia ich ingerencyjnego wpływu na gospodarkę. Stosowane w systemie podatkowym instrumenty powinny być tak wyważone, by poziom antyabuzywnego odstraszenia odnosił maksymalny możliwy skutek fiskalny bez nadmiernego wpływu na obniżenie konkurencyjności inwestycyjnej państwa. W przeciwnym razie zbyt agresywny system normatywny hamuje rozwój biznesu, motywując inwestorów do wyboru innych lokalizacji, czego w dłuższym okresie nie zrównoważą ewentualne dodatkowe wpływy z podatków.

W podsumowaniu Doktorantka postuluje nie tylko ujednoczenie zasad definiowania pojęcia substance wskazując, że właściwe do kwestionowania substancji gospodarczej podatników powinny być ogólne i szczególne klauzule antyabuzywne, a na gruncie podatku u źródła przesłanka substancji gospodarczej nie powinna być elementem kaluzuli beneficial owner.

Zawarta w podsumowaniu pracy konkluzja wraz z rezultatami uzyskanymi w wyniku przeprowadzonych badań i analiz omawianych w kolejnych częściach dysertacji przesądziły o pozytywnej weryfikacji postawionego na wstępie problemu, który sprowadza się do stwierdzenia, że zagadnienia dotyczące substancji gospodarczej stają się zagadnieniami coraz bardziej znaczącymi w systemie międzynarodowego prawa i praktyki podatkowej.

5. Poza generalną zgodnością z wymogami ustawowymi, recenzowana rozprawa posiada kilka zalet. Na podkreślenie zasługuje zwłaszcza swoboda oraz szeroki zakres źródeł, które Autorka wykorzystwała w swojej dysertacji, a następnie uporządkowała i zamieściła w wykazach na jej końcu. Dobrze to świadczy o Jej kwalifikacjach merytorycznych i samodzielności naukowej.

Niewątpliwą zaletą recenzowanej pracy jest dobra znajomość tematu podjętego przez Panią mgr Iwonę Krzemińską jako przedmiotu rozważań. Stąd też prezentowane wątki i myśli formułowane są w sposób zrozumiały. Sposób prowadzenia rozważań nie budzi zastrzeżeń, prezentowane poglądy i oceny są wyważone i rozsądne. Należy uznać, że cel rozprawy został zrealizowany, a przyjęte metody badawcze oraz właściwie dobrane źródła umożliwiły wyciągnięcie prawidłowych wniosków oraz ukazanie problemu i jego konsekwencji. Przedmiot i układ zagadnień prezentowanych oraz analizowanych w poszczególnych rozdziałach jest logiczny i spójny, a treści merytoryczne będące wynikiem studiów literaturowych, analizy regulacji prawnych i orzecznictwa, jak również dywagacje odzwierciedlające poglądy Doktorantki, nie budzą zastrzeżeń.

Praca jest dobrze udokumentowana poglądami doktryny i piśmiennictwa (wykorzystano 31 pozycji literatury zwartej oraz 91 artykułów i komentarzy), umiejętnie dobranymi wyrokami sądów oraz Trybunałów (powołano 1 wyrok Trybunału Konstytucyjnego, 27 TSUE oraz 2 NSA i WSA), a także aktami prawnymi prawa krajowego, unijnego oraz obcego (17). Autorka korzystała również z wytycznych władz podatkowych oraz raportów i dokumentów (29) oraz interpretacji indywidualnych prawa podatkowego (3). Na uznanie zasługuje trud zebrania i umiejętnego wykorzystania źródeł. Dowodzi to dobrej znajomości podjętego tematu oraz sumienności w jego rozwiązaniu. Oceniana dysertacja jest pracą poprawną warsztatowo, wartościową merytorycznie i – mam nadzieję – przydatną w praktyce stosowania prawa podatkowego.

6. Ogólne zadowolenie z lektury recenzowanej rozprawy nie zwalnia jednak recenzenta od obowiązku zadawania pytań i podniesienia kwestii, które w przedstawionym ujęciu wydają się być dyskusyjne, albo nie całkiem jasne. Pytania te już sformułowałam w treści niniejszej recenzji.

Przykrym obowiązkiem recenzenta jest wskazywanie pewnych uchybień, często zaraz po omówieniu najlepszych fragmentów rozprawy; ich celem jest jednak dążenie do eliminacji błędów w przyszłej pracy naukowej oraz do utrwalenia w świadomości Autorki, że praca ta wymaga stałego śledzenia zmian i podwyższania kwalifikacji zawodowych. Istotnym mankamentem recenzowanej dysertacji jest brak sformułowania przez Doktorantkę zasadniczej tezy badawczej. Zawarte we wstępie stwierdzenie, że *„motywacją wyboru tematu był przede wszystkim fakt, iż*

zagadnienia dotyczące substancji gospodarczej stają się zagadnieniami coraz bardziej znaczącymi w systemie międzynarodowego prawa i praktyki podatkowej rozprawy” nie może być za taką uznane. Analiza znaczenia istoty substancji gospodarczej też nie jest „głównym celem pracy”, ale instrumentem, który pomógł Autorce uzasadnić tezę, że substancja gospodarcza powinna być na gruncie podatkowego prawa międzynarodowego rozumiana w ten sam sposób oraz tożsamo zdefiniowana.

7. Uważam, że przedłożona przez Panią mgr Iwonę Krzemińską rozprawa, a zwłaszcza jej konstrukcja i sposób prezentacji, a także wykorzystanie zebranego materiału źródłowego oraz zastosowana metoda analizy problemu połączona z logicznym wnioskowaniem, pozwala stwierdzić, że założony przez Doktorantkę cel został osiągnięty. Słusznie Autorka wskazała we wstępie jakie zagadnienia pominie i dlaczego, co świadczy o znajomości całego spektrum omawianego problemu. Szkoda tylko, że dysertacja nie została zwieńczona faktycznym zakończeniem, w którym w sposób uporządkowany zostały by zawarte konkretne wnioski, o których była mowa we wstępie do pracy. Nie mniej jednak Autorka udowodniła, iż posiada szeroką wiedzę teoretyczną w reprezentowanej dyscyplinie (prawo) oraz własny warsztat badawczy umożliwiający kompleksowe i skuteczne zbadanie złożonych problemów. Tekst uzupełniają prawidłowo sporządzone odnośniki do odpowiednich pozycji bibliograficznych. Warto jednak zwrócić uwagę, że niektóre pozycje bibliograficzne Doktorantka przypisała ich redaktorom, którzy są jedynie współautorami powołanych monografii (np. Gajewski D., Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, 2018). Także wykaz artykułów i komentarzy sporządzony został nieprawidłowo zaczynając od pierwszych liter imion autorów. Mankamentem jest także brak uporządkowania wykazu orzeczeń TS bez zachowania ich chronologii. Generalnie praca została przygotowana sumiennie pod względem edytorskim, a zgłoszone wyżej uwagi nie umniejszają w żadnej mierze pozytywnej merytorycznej oceny recenzowanej rozprawy, ponieważ większość z nich – chociaż nie wszystkie - ma jedynie charakter redakcyjny.

III. Konkluzja

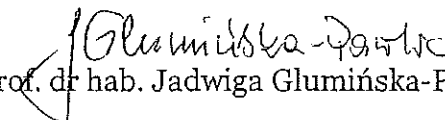
Recenzowana rozprawa Pani mgr Iwony Krzemińskiej skonstruowana jest poprawnie, a wybór problematyki badawczej, tak ważnej i aktualnej, należy ocenić

pozytywnie, tak z teoriopoznawczego, jak i z praktycznego punktu widzenia. Uważam, że zarówno ogólna koncepcja pracy, przyjęty sposób argumentowania i ocen, jak też rozważania i analizy szczegółowe rozwijane w kolejnych częściach zasługują na uznanie.

Stosownie do standardów sformułowanych przez ustawodawcę stwierdzam, że recenzowana rozprawa doktorska jest twórczym, wartościowym opracowaniem, potwierdzającym umiejętności samodzielnego prowadzenia pracy naukowej przez Doktorantkę. Pani mgr Iwona Krzemińska wykazała się dobrą wiedzą teoretyczną w dyscyplinie nauk prawnych oraz sformułowała ważny problem naukowy, który następnie rozwiązała w oryginalny sposób. Zarówno dobór tematu, konstrukcja pracy, przeprowadzone badania, a także poprawne argumentowanie, wnioskowanie i kompleksowość analizy, bez wątpienia czynią zadość wymogom, które zostały określone w art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 1789 ze zm.) przy uwzględnieniu przepisów wprowadzających w życie ustawę z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce.

Uwzględniając powyższe, rekomenduję Wysokiej Radzie Naukowej Dyscypliny Nauki Prawne Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego przyjęcie niniejszej rozprawy oraz dopuszczenie jej Autorki do publicznej obrony i do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia naukowego doktora nauk prawnych po spełnieniu przez Autorkę innych wymogów określonych prawem.

Katowice, 29 lipca 2024 roku


prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic