

Znaczenie substancji gospodarczej (ang. substance) w międzynarodowym prawie podatkowym

Przedmiotem niniejszej pracy jest analiza znaczenia pojęcia substancji gospodarczej w międzynarodowym prawie podatkowym. W pracy uwzględniono prawo unijne, które dotyczy opodatkowania transgranicznego i wybrane regulacje krajowe. Szczególną uwagę poświęcono rozwiązaniom zawartym w polskim porządku prawnym.

Motywacją wyboru tematu jest przede wszystkim fakt, iż zagadnienia dotyczące substancji gospodarczej stają się zagadnieniami coraz bardziej znaczącymi w systemie międzynarodowego prawa i praktyki podatkowej. W międzynarodowej doktrynie podatkowej termin „substance” jest używany w różnych kontekstach. W doktrynie podkreśla się, że jest terminem pojemnym i elastycznym. Przyjęta w pracy metodologia opiera się na ujęciu dogmatyczno-prawnym oraz na analizie funkcjonowania poszczególnych rozwiązań prawnych odnoszących się do pojęcia substancji gospodarczej.

Głównym celem pracy jest analiza znaczenia istoty substancji gospodarczej dla wybranych instytucji międzynarodowego prawa podatkowego, tj.: nieograniczonego obowiązku podatkowego (rezydencji podatkowej), ograniczonego obowiązku podatkowego (podatku u źródła) oraz zagranicznej spółki kontrolowanej (CFC). Analiza ma na celu ustalenie, czy pomimo wielości regulacji prawnych dotyczących wspomnianych instytucji substancja gospodarcza powinna być rozumiana w ten sam sposób oraz zdefiniowana tożsamo.

Przyjętym założeniem jest odstępianie od opisu wszystkich instytucji prawa międzynarodowego, w których występuje zagadnienie substancji gospodarczej. Zatem, celowo z zakresu badania wyłączono takie zagadnienia jak przerzucone dochody czy ceny transferowe. Ponadto, w pracy nie rozważa się zagadnienia substancji gospodarczej w kontekście cyfryzacji gospodarki oraz projektu BEPS 2.0, który dotyczy globalnego podatku minimalnego.

Przedmiotem badania jest pojęcie substancji gospodarczej w ujęciu podmiotowym, czyli dotyczy podatnika. Zatem analiza nie obejmuje pojęcia substancji gospodarczej w ujęciu przedmiotowym, czyli dotyczącym czynności prawnych. W ujęciu podmiotowym pojęcie „substance” jest najczęściej tłumaczone na język polski jako „substrat majątkowo-osobowy” lub „rzeczywista działalność gospodarcza” a w ujęciu przedmiotowym jako „treść transakcji”.

W pracy nie rozważa się warstwy językowej pojęcia substance. Niemniej należy wspomnieć, że zarówno w działaniach BEPS, jak i w projekcie dyrektywy „unshell” odpowiednikiem angielskiego „substance” jest francuskie „substance”, a w przypadku dyrektywy również niemieckie – „Substanz”. W pracy krytycznie odniesiono się do wprowadzenia polskiego odpowiednika dla terminu „substance” w postaci substratu majątkowo-osobowego. Takie tłumaczenie może wprowadzać w błąd co do rozumienia tego pojęcia, gdyż substancja gospodarcza powinna być rozumiana łącznie jako proporcjonalny substrat majątkowo-osobowy wraz z odpowiednim uzasadnieniem gospodarczym dla działalności danego podatnika.

Istotą pracy jest analiza najistotniejszych instytucji międzynarodowego prawa podatkowego, które mają znaczenie dla ustalenia substancji gospodarczej podatnika, a także konsekwencji podatkowych braku dostatecznej substancji gospodarczej. W pracy wykazano, że pojęcie substancji gospodarczej ma charakter nieostry, rozmywa się i zaciera, przez co daje duży margines dowolności w ocenie czy substancja gospodarcza jest odpowiednia. Według autorki, analiza wybranych instytucji jest dostateczna dla sformułowania wniosków zamieszczonych w pracy, bowiem analiza innych instytucji prawnych w tym zakresie nie spowodowałaby istotnych zmian treści tych wniosków.