

dr hab. Ziemowit Kukulski, prof. UŁ
Katedra Prawa Podatkowego
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Łódzki

Recenzja

rozprawy doktorskiej mgr. Tomasza Woźniaka pt. *Powstanie zakładu a unikanie opodatkowania w międzynarodowym prawie podatkowym*, Lublin 2020 r., ss. 644

1. Wybór tematu, cel badawczy, metoda

Wybór tematu recenzowanej rozprawy doktorskiej jednoznacznie zasługuje na pozytywną ocenę. Zakład jest bowiem jedną z najbardziej specyficznych instytucji międzynarodowego prawa podatkowego. Stanowi kompromis wypracowany w XX wieku przez międzynarodowe organizacje w stworzonych przez nie wzorcach bilateralnej umowy podatkowej służący eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie prawnym dochodów z prowadzonej transgranicznie działalności gospodarczej. Globalizacja, rozwój nowoczesnych technologii prowadzący do cyfryzacji obrotu gospodarczego na niespotykaną dotąd skalę, pojawienie się nowych modeli prowadzenia działalności gospodarczej i towarzyszące im negatywne z punktu widzenia interesów fiskalnych państw zjawiska unikania i uchylania się od opodatkowania prowadzą do erozji instytucji zakładu. I choć w literaturze przedmiotu – tak zagranicznej jak i krajowej – nie brak opracowań monograficznych poświęconej zarówno problematyce zakładu, jaki zjawisku określanemu mianem unikania opodatkowania, bezsprzecznym walorem recenzowanej rozprawy doktorskiej jest przede wszystkim to, że uwzględnia ona aktualny stan prawny wynikający z opublikowania zaktualizowanych w 2017

konsekwentnie zmierzają do rozwiązania problemu badawczego określonego we wstępie i udowodnienia postawionych przez Niego tez badawczych.

2. Układ rozprawy

Zaletą recenzowanej rozprawy jest adekwatna do celu sformułowanego we wstępie, prosta, a zarazem poprawna konstrukcja. Umożliwiła ona pełną, a jednocześnie uporządkowaną prezentację rozległej i złożonej problematyki będącej przedmiotem rozważań.

Recenzowana rozprawa składa się ze wstępu, pięciu rozdziałów, tworzących właściwą sekwencję omawianych zagadnień i zakończenia będącego syntezą wyników przeprowadzonych w niej analiz.

W rozdziale I zatytułowanym: *Zakład i jego rola w unikaniu podwójnego opodatkowania*, stanowiącym, ze względu na cel pracy, właściwy punkt wyjścia dla dalszych rozważań i ustaleń, Autor przedstawił kształtowanie się koncepcji zakładu począwszy od jego załączków w krajowym prawie niemieckim w XIX w. po czasy współczesne, uwzględniając w tym zakresie wzorcowe definicje zakładu w konwencjach modelowych Ligi Narodów, Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (dalej: OECD), Organizacji Narodów Zjednoczonych (dalej: ONZ), oraz w regionalnych konwencjach o unikaniu podwójnego opodatkowania, prawie krajowym i prawie Unii Europejskiej. W rozdziale tym Autor omówił także zagadnienia związane z zakładem jako narzędziem służącym przeciwdziałaniu podwójnemu opodatkowaniu (s. 68 i nast.) oraz klasyfikację typów zakładów w modelach umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (s. 75 i nast.).

W rozdziale II omówione zostały kwestie związane z powstaniem zakładu w jego podstawowym typie jako konsekwencji bezpośredniej formy obecności przedsiębiorcy w drugim umawiającym się państwie. W rozdziale tym Autor przeanalizował pojęcie oraz charakterystykę konstrukcji stałej placówki, zakres dysponowania placówką (test dyspozycyjności), stały charakter placówki w aspektach geograficznym, ekonomicznym i czasowym oraz przedstawił argumenty przemawiające za uznaniem za zakład jedynie stałej placówki, w której prowadzona jest działalność gospodarcza zagranicznego przedsiębiorcy, rozumiana jako „business” (s. 184 i nast.).

poszczególne organizacje międzynarodowe, jak i wdrożonych unilateralnie przez poszczególne państwa. Ocnom Autora towarzyszą również ciekawe *de lege ferenda*.

We wnioskach stanowiących bardzo interesujące zakończenie pracy Autor ujął najważniejsze uogólnienia, wnioski i postulaty wynikające z rozważań i wywodów w niej zawartych.

3. Merytoryczna treść rozprawy. Wnioski końcowe

Treść recenzowanej rozprawy doktorskiej to przede wszystkim wnikliwa i rzeczowa analiza rozwiązań prawnych regulujących instytucję zakładu w międzynarodowym prawie podatkowym w kontekście złożonej problematyki unikania opodatkowania, a także nierzadko ich krytyczna ocena. Bogata treść rozprawy świadczy o dużym zasobie wiedzy prawniczej Autora z dziedziny międzynarodowego prawa podatkowego. Autor konsekwentnie dąży do realizacji zamierzonych celów badawczych i udowodnienia prawdziwości postawionych we wstępie tez badawczych. Porusza przy tym szereg interesujących i kontrowersyjnych kwestii, dostrzega problemy, nie boi się stawiać pytań, polemizuje zarówno z poglądami doktryny, jak i utrwaloną praktyką. Formułowane przez niego oceny i wnioski są co do zasady trafne i należyście uzasadnione. Ponadto recenzowana rozprawa doktorska jest poprawna pod względem metodologicznym, co świadczy o tym, że Autor dobrze opanował warsztat naukowy. Nie sprawia mu również trudności posługiwanie się językiem prawnym i prawniczym. Wpływa to na jednoznacznie pozytywną ocenę zarówno treści samej rozprawy, jak i wniosków w niej zawartych. Niemniej jednak można w recenzowanej pracy wskazać pewne zagadnienia, które skłaniają do polemiki z poglądami Autora, bądź wymagają wyjaśnienia lub szerszego komentarza ze Jego strony.

Trudno nie zgodzić się z Autorem, iż definicja zakładu w kształcie rekomendowanym po 2017 r. zarówno przez KM OECD i KM ONZ nie jest skutecznym środkiem przeciwdziałającym unikaniu opodatkowania w państwie źródła (str. 11-12). Nie spełnia ona bowiem wymogu zupełności zarówno w aspekcie pozytywnym, jak i negatywnym, gdyż odnosi się wyłącznie do działalności gospodarczej prowadzonej w świecie rzeczywistym (realnym). Poza zakresem definicji zakładu pozostaje bowiem działalność gospodarcza

norma może mieć zastosowanie do tych samych stanów faktycznych i zdarzeń prawnych, co pozostałe typy zakładu. Autor postuluje odejście w tym względzie od stanowiska postulowanego przez OECD, zgodnie z którym, przepis regulujący zakład usługowy znajduje zastosowanie dopiero w przypadku, gdy nie powstanie zakład innego typu (s. 353). Pogląd ten pozwala uznać zakład usługowy za odrębny typ zakładu. Cieszy mnie również fakt, iż Autor dostrzegł potencjał wynikający z wprowadzenia do KM ONZ przepisu art. 12A przewidującego opodatkowania w państwie źródła opłat za usługi techniczne w kontekście zakresu usług, których wykonywanie wyklucza możliwość powstania zakładu (s. 327 - 328).

Umieszczenie problematyki zakładu w kontekście unikania opodatkowania wymagało od Autora szczegółowej analizy skuteczności stworzonego przez OECD w ramach projektu BEPS nowego standardu przeciwdziałania sztucznemu unikaniu statusu zakładu. Rozważania Autora na temat mechanizmów prawnych wdrożonych do KM OECD i KM ONZ po 2017 r. oraz Konwencji Wielostronnej w tym zakresie są bardziej obszerne od dotychczas prezentowanych w polskiej literaturze przedmiotu. Zgadzam się z twierdzeniem Autora, że klauzule antyabuzywne typu GAAR mają mniejsze znaczenie dla problematyki przeciwdziałania unikaniu statusu zakładu niż szczególne klauzule antyabuzywne w tym zakresie (s. 358 oraz s. 381-396). Autor niepotrzebnie poświęcił wiele miejsca zdefiniowaniu pojęć ogólnych takich jak optymalizacja podatkowa, nadużycie i obejście prawa (s. 363 i nast.). Zagadnienia te były bowiem w przeszłości szeroko i szczegółowo dyskutowane w literaturze przedmiotu zarówno zagranicznej, jak i krajowej. Szkoda, że Autor pominął rozważania na temat rozumienia pojęcia unikanie opodatkowania zawarte w znakomitej monografii autorstwa H. Filipczyk, pt. *Tax Avoidance and Rationality of Law*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2017, (s. 52-58). Monografia H. Filipczyk ma według mojej oceny ogromne walory porządkujące w tym przedmiocie. Warto byłoby poznać poglądy Autora na temat relacji między zakresem znaczeniowym pojęcia unikanie opodatkowania (ang. *tax avoidance*) a agresywnym planowaniem podatkowym (ang. *aggressive tax planning*) oraz innymi formami redukcji przez podatników wysokości obciążeń podatkowych, jak na przykład: podwójne nieopodatkowanie, nabywanie korzyści wynikających z umów międzynarodowych przez podmioty nie posiadające statusu rezydenta w żadnym z umawiających się państw (ang. *treaty shopping* oraz odpowiednio ang. *directive shopping* w odniesieniu do prawa Unii Europejskiej), erozja podstawy opodatkowania i przerzucanie dochodów (ang. *base erosion and profit shifting*, BEPS), czy pozorność (ang. *sham transactions*). Wątpliwości wzbudza także uznanie przez Autora obejścia norm prawa



się przez Autora do zawartej w art. 5 ust. 7 KM ONZ w brzmieniu rekomendowanym przed zmianą w 2017 r. koncepcji pozwalającej państwu źródła na uznanie za zakład działalności niezależnego agenta, dla którego zagraniczne przedsiębiorstwo jest jedynym mocodawcą. Uregulowanie odpowiadało treści art. 5 ust. 6 KM OECD według wzorca z 2014 r. i poprzednich. Błędne jest stwierdzenie Autora, iż zagadnienie to analizowane było jedynie w Komentarzu do KM ONZ (s. 428). Autor szeroko omawia zmiany wprowadzone w 2017 r. do art. 5 ust. 6 KM OECD precyzujące kwestię zależności lub niezależności przedstawiciela zagranicznego przedsiębiorstwa w kontekście ilości i rodzaju kontrahentów, z którymi współpracuje (s. 428 i nast.). Chciałbym również poznać pogląd Autora, jak dalece – według jego oceny – bilateralna umowa podatkowa zawierająca w swej treści odpowiednik art. 5 ust. 7 KM ONZ w brzmieniu rekomendowanym przed zmianą tego wzorca w 2017 r. chroni państwo źródła przed uniknięciem przez zagraniczne przedsiębiorstwo statusu zakładu oraz na ile rozwiązanie przyjęte w 2017 r. na gruncie art. 5 ust. 6 KM OECD inspirowane było rekomendacjami KM ONZ w tym zakresie. Cenne są natomiast rozważania Autora na temat budowy normatywnej tzw. klauzuli antypodziałowej przeciwdziałającej sztucznemu podziałowi spójnej operacji gospodarczej (s. 495 i nast.). Jest to w mojej ocenie jeden z ciekawszych wątków poruszonych w pracy.

Kulminację badań naukowych Autora nad problematyką zakładu w kontekście unikania opodatkowania są Jego rozważania na temat działalności w ramach gospodarki cyfrowej (s. 513 i nast.). Autor dokonał wyczerpującego porównania propozycji zawartych w wytycznych OECD, projektach dyrektyw Unii Europejskiej oraz rozwiązań prawnych wdrożonych unilateralnie przez poszczególne państwa trafnie diagnozując węzłowe problemy związane z opodatkowaniem gospodarki cyfrowej. Według Jego oceny, kluczowym problemem w tej materii jest ustalenie czy definicja zakładu – w kształcie rekomendowanym przez KM OECD i KM ONZ po 2017 r. – odpowiada cechom działalności realizowanej za pośrednictwem sieci teleinformatycznych (s. 514). W tym celu zweryfikował poprawność pod tym kątem poszczególnych reform międzynarodowego prawa podatkowego, tj. koncepcję zakładu w postaci serwera (s. 533 i nast.), koncepcję podatku od niektórych usług cyfrowych (s. 551), koncepcję podatku wyrównawczego w państwie źródła dla dochodów z gospodarki cyfrowej (s. 557 i nast.), oraz koncepcję wirtualnego zakładu (s. 560 i nast.). Autor krytycznie odniósł się do unilateralnych rozwiązań prawnych przyjmowanych przez poszczególne państwa, których celem jest zapobieganie erozji podstawy opodatkowania wynikającej z wykorzystywania „cyfrowych” struktur i modeli biznesowych (s. 564 i nast.). Polemizuje

opracowania organizacji międzynarodowych (41 pozycji) orzecznictwo sądów (165 pozycji) i interpretacje organów administracji podatkowej (29 pozycji) trafnie prezentując przedstawiane w nich poglądy. Ponadto recenzowana praca jest poprawna pod względem językowym, stylistycznym i interpunkcyjnym.

5. Konkluzja

W konkluzji stwierdzam, że rozprawa doktorska mgr. Tomasza Woźniaka pt. *Powstanie zakładu a unikanie opodatkowania w międzynarodowym prawie podatkowym*, Lublin 2020 r., ss. 644, charakteryzuje się wysokim poziomem naukowym i odpowiada wymaganiom stawianym rozprawom doktorskim. Odnosi się ona do istotnego problemu naukowego, trafnie zdiagnozowanego przez Doktoranta, który zaproponował jego oryginalnie rozwiązanie. Tym samym stanowi ona rozwiązanie zagadnienia naukowego o dużym znaczeniu dla kształtu rozwiązań w zakresie międzynarodowego prawa podatkowego, wykazuje rozległą wiedzę Autora i będąc owocem właściwie prowadzonych badań i analiz, jest świadectwem Jego umiejętności naukowych. Tym samym rozprawa doktorska mgr. Tomasza Woźniaka spełnia wszystkie kryteria określone 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 (Dz. U. z 2017 r., poz. 1789, ze zm.). **W związku z tym zasadne jest dopuszczenie mgr. Tomasza Woźniaka do dalszych etapów postępowania zmierzającego do nadania Mu stopnia doktora w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie nauki prawne.**

Ponadto z uwagi na wysoki poziom merytoryczny pracy oraz walory teoretyczno-prawne prowadzonych w niej rozważań wnoszę o wyróżnienie rozprawy doktorskiej Pana mgr. Tomasza Woźniaka.

Ziemowit Kulicki