

## **Autoreferat**

**przedstawiający opis dorobku i osiągnięć naukowych sporządzony w języku polskim**

**Załącznik 3 do wniosku o przeprowadzenie postępowania habilitacyjnego**

**I. Imię i Nazwisko:** Rafał Aleksander Nawrot

### **II. Posiadane dyplomy, stopnie naukowe:**

a) magister prawa, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, 2006, tytuł pracy magisterskiej: Opodatkowanie dywidend w świetle ustawodawstwa polskiego i wybranych dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania ze szczególnym uwzględnieniem problematyki rajów podatkowych; promotor: prof. dr hab. Witold Modzelewski, recenzent: prof. dr hab. Elżbieta Chojna-Duch;

b) doktor nauk prawnych, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, 2011, tytuł pracy doktorskiej: Problematyka prawna szkodliwej konkurencji podatkowej w zakresie podatków dochodowych, promotor: prof. dr hab. Witold Modzelewski, recenzenci: prof. dr hab. Leonard Etel oraz prof. dr hab. Elżbieta Chojna-Duch;

c) doradca podatkowy, numer wpisu na listę doradców podatkowych: 11805, data wpisu: 20 września 2011;

d) adwokat, numer wpisu na listę adwokatów Okręgowej Rady Adwokackiej w Warszawie: 6164, data wpisu: 13 kwietnia 2016.

### **III. Informacje o dotychczasowym zatrudnieniu w jednostkach naukowych/artystycznych:**

- 1) Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, Instytut Nauk Prawno-Administracyjnych, Podyplomowe Studia Podatków i Prawa Podatkowego, Wykład "Międzynarodowa optymalizacja podatkowa" - od 2012 r. do 2017 r., współpraca na podstawie umowy o dzieło.

- 2) Krajowa Szkoła Skarbowości, Filia w Białobrzegach, Podyplomowe Studia dla Ministerstwa Finansów, Wykład „Podstawy prawne międzynarodowej wymiany informacji podatkowych” kwiecień 2018 r., współpraca na podstawie umowy o dzieło.

**IV. Wskazanie osiągnięcia naukowego wynikającego z art. 16 ust. 2 ustawy z dnia 16 marca 2003 r. o stopniach i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (tekst jedn. Dz. U. z 2017, poz. 1789 ze zm).**

Jako osiągnięcie naukowe w dyscyplinie naukowej prawo spełniające wymogi określone w art. 16 ust. 1 przywołanej ustawy, chciałbym przedstawić monografię:

Rafał Aleksander Nawrot, Międzynarodowe unikanie opodatkowania dochodu i jego regulacje w prawie polskim, Difin, Warszawa 2018, wydanie drugie.

Ponadto, chciałbym wskazać, że pierwsze wydanie ww. pracy, opublikowane nakładem Wydawnictwa Difin w 2015 r., było przedmiotem postępowania habilitacyjnego, które było prowadzone na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego na podstawie mojego wniosku o przeprowadzenie postępowania habilitacyjnego z dnia 12 lipca 2016 r. złożonego do Centralnej Komisji do Spraw Stopni i Tytułów i które zostało umorzone na mój wniosek w drodze uchwały Rady Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego z dnia 19 czerwca 2017 r. Recenzentami w ww. postępowaniu habilitacyjnym byli: prof. dr hab. Hanna Litwińczuk, dr hab., prof. UAM Dominik Mączyński oraz dr hab., prof. UwB Mariusz Popławski.

Zjawisko międzynarodowego unikania opodatkowania dochodu stanowi jeden z najbardziej aktualnych i najbardziej dynamicznie zmieniających się tematów prawnych nie tylko w polskim prawie podatkowym. Problematyka ta jest bowiem jednakowo doniosła w większości państw europejskich, zwłaszcza należących do Unii Europejskiej, a także północnoamerykańskich. W ostatnich latach widoczny jest wyraźny wzrost legislacji podatkowej mającej zapobiegać międzynarodowemu unikaniu opodatkowania także w innych państwach (np. Federacja Rosyjska, Chiny). Odływ części wpływów budżetowych państw rozwiniętych do rajów podatkowych był jedną z przyczyn leżących u podstaw międzynarodowego kryzysu finansowego, co zostało dostrzeżone zarówno przez poszczególne państwa dotknięte tym kryzysem, jak również przez zrzeszające je organizacje, w szczególności OECD i G20. Zmiany, które zostały dokonane w ostatnich latach w zakresie

omawianej w ww. pracy tematyki, zarówno w polskim prawie podatkowym, jak i w systemach prawnych innych państw oraz umowach międzynarodowych nie mają precedensu w historii tego zagadnienia. Zmiany te nadały problematyce międzynarodowego unikania opodatkowania dochodu zupełnie nowy charakter, diametralnie zmieniając kierunki poszczególnych metod tzw. optymalizacji opodatkowania dochodu. Moja praca "Międzynarodowe unikanie opodatkowania dochodu i jego regulacje w prawie polskim" jest jedyną publikacją kompleksowo przedstawiającą powyższą problematykę z perspektywy polskiego prawa. Inne publikacje o charakterze monografii dotyczące tej problematyki, jakie ukazały się na przestrzeni ostatnich kilkunastu lat, kiedy zjawisko wykorzystania rajów podatkowych w celu unikania opodatkowania dochodu zostało należycie dostrzeżone, mają ogólny charakter, dokonując analizy z bardziej międzynarodowej niż polskiej perspektywy (np. J. Głuchowski, *Oazy podatkowe*, Warszawa 1996, T. Lipowski, *Raje podatkowe: charakterystyka i sposoby wykorzystywania*, Gdańsk 2002, T. Lipowski, *Raje podatkowe a unikanie opodatkowania*, Warszawa 2004, M. Wotava, *Podatkowe rajy i usługi offshore*, tłum. M. Łacic, Kraków 2000) bądź koncentrują się na wybranych zagadnieniach z zakresu międzynarodowego unikania opodatkowania (np. S. Kudert, M. Jamroży, *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorców*, Warszawa 2007, Ł. Mazur (red), *Optymalizacja podatkowa*, Warszawa 2012, M. Lachowicz, *Schematy unikania opodatkowania funkcjonujące w polskiej praktyce i skuteczność środków stosowanych do ich zwalczania*, Warszawa 2015, D. Gajewski, *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2017, D. Gajewski, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2018). Z kolei publikacje inne niż monografie z racji swego charakteru analizują jedynie niektóre wąsko ujęte aspekty międzynarodowego unikania opodatkowania dochodu (np. prace T. Lipowskiego, D. Gajewskiego, G. Poleszczuka, W. Wyrzykowski, P. Felisa, F. Majdakowskiego, R. Krasnodębskiego i M. Obszyńskiej). Odrębną grupą publikacji są monografie i artykuły dotyczące problematyki powiernictwa, zwłaszcza w modelu anglosaskim, która nie mając sama w sobie prawnopodatkowego charakteru pozostaje w ścisłym związku z omawianym zagadnieniem (np. prace A. Szpunara, K. Michałowskiej, A. Kędzierskiej-Cieślak, P. Steca oraz R. Rykowskiego). Przedstawiona praca łączy poszczególne aspekty zjawiska międzynarodowego unikania opodatkowania dochodu, omawiając je w sposób kompleksowy i prezentując wszystkie istotne metody międzynarodowego unikania opodatkowania dochodu funkcjonujące na gruncie obowiązującego obecnie prawa polskiego. Z perspektywy ustawodawcy znaczenie

przedstawionej pracy jest więc wysokie, gdyż wskazuje ona pewne luki prawne, których zamknięcie w drodze stosownej legislacji spowodowałoby wzrost wpływów budżetowych. Co więcej, wyeliminowanie możliwości, jakie daje międzynarodowe unikanie opodatkowania dochodu wyeliminowałoby zakłócenia zasad konkurencji, które powinny być jednakowe dla wszystkich uczestników rynku. System fiskalny w większym stopniu spełniałby wówczas wymogi równości i sprawiedliwości społecznej.

Doniosłość tematu przedstawionej monografii wynika więc nie tylko z fiskalnych konsekwencji, jakie powoduje praktyczne wykorzystanie możliwości międzynarodowego unikania opodatkowania dochodu, ale także z wpływu tego zjawiska na wolnorynkową konkurencję, przede wszystkim na wewnętrznym rynku UE. Jednym z podstawowych założeń zasad konkurencji w demokratycznym państwie prawa jest neutralność podatków, zaś praktyczne wykorzystanie możliwości, jakie daje międzynarodowe unikanie opodatkowania dochodu sprawia, że system podatkowy przestaje być neutralny dla poszczególnych uczestników rynku. Pozycja konkurencyjna tych podmiotów, które unikają opodatkowania swych dochodów jest bowiem znacząco lepsza od konkurujących z nimi na tym samym rynku innych przedsiębiorców, którzy z powyższych możliwości nie korzystają. W efekcie o zajęciu lepszej pozycji konkurencyjnej decydują podatki dochodowe, co jest sprzeczne z założeniami wszystkich legislacji państw rozwiniętych, w tym Polski.

Dostrzeżenie wagi omawianej problematyki przez władze poszczególnych państw zapoczątkowało proces nawiązywania współpracy dla celów fiskalnych pomiędzy państwami rozwiniętymi a państwami (terytoriami) powszechnie uważanymi za stosujące szkodliwą konkurencję podatkową, który nie miał precedensu w historii tego zjawiska. Na skutek tego oraz zmian w międzynarodowym prawie podatkowym doszło do daleko idących zmian w metodach międzynarodowego unikania opodatkowania dochodu. Niektóre z najbardziej popularnych w ostatnich latach metod tzw. optymalizacji podatkowej mają obecnie wyłącznie historyczny walor (np. tzw. wynagrodzenia dyrektorskie oraz dywidendy wypłacane ze spółek cypryjskich). Jednocześnie pojawiają się nowe rozwiązania, w tym także oparte na regulacjach prawa europejskiego. Na uwagę zasługują także "nowe" rozwiązania wynikające z obowiązujących od lat regulacji prawnych, które niejako "ujrzały światło dzienne" wraz z zamknięciem łatwiejszych i bardziej dostępnych kanałów międzynarodowego unikania opodatkowania dochodu (np. wynagrodzenia dyrektorskie wypłacane ze spółki libańskiej typu *SAL offshore*).

Najważniejszym celem niniejszej pracy było wykazanie patologii oraz luk polskiego prawa podatkowego powstających na styku z regulacjami prawa podatkowego innych państw związanych z Polską umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz prawnych i prawnopodatkowych ograniczeń przeciwdziałania tym zjawiskom. W powyższym zakresie zostały postawione i udowodnione poniższe tezy badawcze:

- 1) Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w wielu przypadkach zamiast prowadzić do uniknięcia podwójnego opodatkowania dochodu, umożliwiały i w pewnym zakresie nadal umożliwiają podwójne nieopodatkowanie określonych kategorii dochodu, co jest konsekwencją braku skorelowania ich regulacji z regulacjami wewnętrznego prawa podatkowego państw związanych z Polską tymi umowami i co dotyczy przede wszystkim relacji traktatowych z państwami mającymi anglosaskie systemy prawne. Dowód powyższej tezy przesądza o krytyce dotychczasowego sposobu ustalania treści umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, tj. w oderwaniu od regulacji prawa podatkowego państw związanych z Polską tymi umowami;
- 2) Jurysdykcje o anglosaskich systemach prawnych, honorujące i chroniące mechanizmy powiernicze, stanowią jedną z najpoważniejszych przeszkód w walce z unikaniem opodatkowania w skali globalnej. Anglosaskie mechanizmy powiernicze stanowią także najpoważniejsze ograniczenie międzynarodowej wymiany informacji i pomocy prawnej w zakresie spraw podatkowych i karnoskarbowych. Mechanizmy te adresowane w zdecydowanej większości do podmiotów zagranicznych podlegają szczególnej ochronie prawa krajowego państw (terytoriów) je stosujących, co przesądza o nieskuteczności regulacji prawa krajowego innych państw, w tym Polski, przeciwdziałających międzynarodowemu unikaniu opodatkowania dochodu;
- 3) Anglosaskie państwa członkowskie UE, a także ich terytoria zamorskie stowarzyszone z UE, stanowią swoiste okno na jurysdykcje *offshore*, nie przewidując w ogóle opodatkowania u źródła w przypadku transferów do tych państw (terytoriów). Ze względu na fakt, iż te państwa (terytoria) korzystają z dobrodziejstw prawa wspólnotowego spółki inkorporowane na ich terytoriach są wykorzystywane jako jednostki pośredniczące w transferze zysków do jurysdykcji *offshore*, co przesądza o fakcie i skali funkcjonowania szkodliwej konkurencji podatkowej na wewnętrznym rynku UE. Mechanizmy prawa krajowego państw członkowskich UE mających

anglosaskie systemy prawne stanowią realne zagrożenie dla realizacji celów fiskalnych innych państw członkowskich UE, w tym Polski;

- 4) Na skutek odmienności systemów prawnych państw członkowskich UE oraz braku ich harmonizacji w określonych obszarach, a także regulacji prawa krajowego tych państw, traktatowe zasady funkcjonowania wewnętrznego rynku UE ulegają wypaczeniu przede wszystkim w zakresie szkodliwej konkurencji podatkowej funkcjonującej pomiędzy poszczególnymi państwami członkowskimi UE;
- 5) Międzynarodowa wymiana informacji i pomoc prawna wynikająca z umów międzynarodowych zawieranych z rajami podatkowymi w praktyce nie funkcjonuje, co jest konsekwencją odwołania się w treści tych umów do regulacji prawa krajowego państw (terytoriów) stosujących szkodliwą konkurencję podatkową. Oznacza to, że o zakresie tej współpracy przesądzają w praktyce regulacje wewnętrznego prawa rajów podatkowych, a nie postanowienia umów międzynarodowych zawieranych przez te jurysdykcje. Powyższy fakt przesądza także o daleko idącej rozbieżności pomiędzy intencją (celem) międzynarodowej społeczności w zakresie zawieranych umów podatkowych z rajami podatkowymi zapewniającymi międzynarodową wymianę informacji i pomoc prawną ze strony tych jurysdykcji, a praktycznym zakresem tej współpracy;
- 6) Regulacje CFC funkcjonujące w prawie polskim (szereg postanowień art. 30f ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 24a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych) są niezgodne z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji RP oraz z art. 31 ust. 1 i 2 Konstytucji RP, a także naruszają postanowienia art. 7 poszczególnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę. Co więcej, regulacje te, pomimo formalnoprawnej zgodności z prawem europejskim, na skutek licznych wad prawnych oraz braku harmonizacji na szczeblu międzynarodowym analogicznych rozwiązań prawnych przyjętych przez inne państwa, nie pozostają neutralne dla prowadzenia transgranicznej działalności gospodarczej podyktowanej względami innymi niż względy przede wszystkim natury podatkowej;
- 7) Regulacje tzw. ogólnej klauzuli przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania (art. 119a § 1 – 3, art. 119c § 1 – 2 oraz art. 119d Ordynacji podatkowej) są niezgodne z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji RP, a także z art. 22 i art. 31 ust. 3 zdanie 1 Konstytucji

RP. Ponadto, do czasu wejścia w życie Konwencji Paryskiej o implementacji regulacji traktatowych zapobiegających erozji podstawy opodatkowania i transferowi zysków ww. regulacje Ordynacji podatkowej są niezgodne z postanowieniami art. 7 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartymi przez Polskę z państwami nienależącymi do UE, które nie zawierają klauzuli antyabuzywnej zgodnej z najnowszym wzorcem Modelowej Konwencji OECD. Niezgodność ta w razie zastosowania ww. przepisów Ordynacji podatkowej do podatnika, będącego rezydentem takiego państwa związanego z Polską umową o unikaniu podwójnego opodatkowania przesądzać będzie o naruszeniu postanowień art. 91 ust. 2 Konstytucji RP. Co więcej, powyższe przepisy Ordynacji podatkowej są niezgodne z regulacjami art. 18, art. 49, art. 54 i art. 63 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej w zakresie dotyczącym podatku dochodowego od osób fizycznych.

Dowód powyższych tez oznacza porażkę polskiego ustawodawstwa mającego przeciwdziałać międzynarodowemu unikaniu opodatkowania, w tym także w zakresie prawdopodobnie najważniejszej koncepcji i regulacji wymierzonej we wszystkie mechanizmy unikania opodatkowania jaką jest ogólna klauzula przeciwdziałająca unikaniu opodatkowania. Konsekwencją realizacji powyższych założeń badawczych jest postawienie tezy o konieczności modyfikacji polskiego prawa podatkowego dotyczącego przeciwdziałania międzynarodowemu unikaniu opodatkowania dochodu. W tym zakresie niezbędne są także zmiany globalne dotyczące obszaru styku kontynentalnych i anglosaskich systemów prawnych, przede wszystkim dotyczące wykorzystywania mechanizmów powierniczych dla celów międzynarodowego unikania opodatkowania dochodu (a niekiedy także uchylania się od opodatkowania). Bez tych zmian jakiegokolwiek regulacje wewnętrznego prawa krajowego jednego państwa nie będą w istotnym stopniu skuteczne.

Przedstawiona praca składa się z trzech rozdziałów oraz podsumowania. Pierwszy rozdział poświęcony jest analizie ogólnych zagadnień międzynarodowego unikania opodatkowania dochodu oraz umiejscowieniu go w polskich realiach prawnych. W tym zakresie omówiony został zakres pojęcia „raju podatkowego”, zagadnienia unikania oraz uchylania się od opodatkowania, problematyka współpracy międzynarodowej w sprawach o podatkowym i karnoskarbowym charakterze oraz prawne ograniczenia tej współpracy wynikające z wewnętrznych ustawodawstw umawiających się państw (terytoriów) stosujących szkodliwą konkurencję podatkową. W tej części pracy omówione zostały także

zasady funkcjonowania struktur powierniczych w jurysdykcjach anglosaskich, mające fundamentalne znaczenie dla tematu niniejszej pracy.

Drugi rozdział obejmuje analizę metod międzynarodowego unikania opodatkowania dochodu. Powyższa analiza została dokonana w szerokim kontekście globalnym, ukazującym obecne tendencje społeczności międzynarodowej, dążącej do wyeliminowania rajów podatkowych w ich dotychczasowym kształcie jako uczestników międzynarodowego obiegu prawnego i finansowego. W pierwszej kolejności omówione zostały klasyczne metody międzynarodowego unikania opodatkowania dochodu, w szczególności zaś wykorzystanie spółek zależnych inkorporowanych w jurysdykcjach *offshore* lub państwach stosujących preferencje podatkowe (Zjednoczone Emiraty Arabskie, Liban), w tym także należących do UE (Cypr, Malta, Wielka Brytania), nabywanie korzyści umownych, transfer zysków oraz zmiana rezydencji podatkowej osób fizycznych i prawnych. Przedmiotem dalszej analizy jest problematyka szczególnych metod międzynarodowego unikania opodatkowania dochodu dotyczących: dochodów biernych (dywidendy, należności licencyjne i odsetki), praw własności intelektualnej (m.in. aport znaku towarowego do polskiej spółki kapitałowej), papierów wartościowych, nieruchomości, jak również działalności operacyjnej (problematyka zakładu w przypadku ciągu spółek osobowych), a także struktur ochrony majątku, w tym jego powierniczego przekazania, oraz fundacji prywatnych, funkcjonujących niekiedy w oderwaniu od aspektów podatkowych i wykorzystywanych w procesach planowania i przeprowadzania sukcesji uniwersalnej. Powyższa część pracy ma największe znaczenie zarówno praktyczne, jak i teoretycznoprawne, wskazując ustawodawcy kanały międzynarodowego unikania opodatkowania dochodu, będące źródłem utraty części wpływów budżetowych. Z perspektywy teorii prawa podatkowego kluczowe znaczenie należy przypisać płaszczyźnie styku umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz krajowego prawa podatkowego umawiających się państw. W tej bowiem sferze znajduje się zdecydowana większość mechanizmów prawnych prowadzących do podwójnego nieopodatkowania określonych kategorii dochodu (np. wynagrodzenia dyrektorskie wypłacane ze spółki libańskiej typu SAL *offshore*, czy pośrednia sprzedaż nieruchomości poprzez spółkę prawa cypryjskiego). Istnienie tych mechanizmów stanowi rzeczywisty i wielokrotny błąd polskiego ustawodawcy, który nie dostrzegł prawnopodatkowych konsekwencji zawierania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w oderwaniu od postanowień wewnętrznego prawa podatkowego państw, z którymi umowy te zostały zawarte. Z tej perspektywy analiza mechanizmów międzynarodowego unikania



opodatkowania dochodu dokonana w niniejszej pracy posiada istotną wartość dla prawidłowości procesu legislacyjnego, w szczególności zaś zgodności stanowionego prawa podatkowego z założeniami ustawodawcy, będąc wyraźną konkluzją *de lege ferenda*. Podsumowując, w tej części pracy dokonana została analiza najbardziej aktualnych mechanizmów międzynarodowego unikania opodatkowania dochodu oraz towarzyszących im prawnopodatkowych ryzyk.

Trzeci rozdział poświęcony jest analizie regulacji prawnych przeciwdziałających międzynarodowemu unikaniu opodatkowania dochodu. W pierwszej kolejności analizie zostały poddane, mające fundamentalne znaczenie dla omawianej problematyki, regulacje prawa europejskiego przeciwdziałające unikaniu opodatkowania (dyrektywa Rady UE 2016/1164 ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego) oraz tzw. ogólnej klauzuli obejścia prawa podatkowego wprowadzonej do Ordynacji podatkowej z dniem 15 lipca 2016 r. i będącej zagadnieniem wysoce kontrowersyjnym, zarówno pod względem procedury legislacyjnej, jak i materialnoprawnej zgodności z Konstytucją RP. Następnie zostały poddane analizie regulacje szczególnych klauzul przeciwdziałających międzynarodowemu unikaniu opodatkowania dochodu oraz wielostronnej konwencji o implementacji regulacji traktatowych zapobiegających erozji podstawy opodatkowania i transferowi zysków. Konwencja ta wymaga jeszcze ratyfikacji przez olbrzymią większość państw – sygnatariuszy, jednakże jej znaczenie dla omawianej problematyki jest trudne do przecenienia, gdyż konwencja ta dokonuje zmian w treści wszystkich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych pomiędzy jej sygnatariuszami. Kolejne jednostki redakcyjne rozdziału trzeciego koncentrują się na zagadnieniach: cen transferowych, certyfikatu rezydencji podatkowej, podatku u źródła, niedostatecznej kapitalizacji oraz nabierającej coraz większej dynamiki międzynarodowej wymiany informacji i pomocy prawnej w sprawach o podatkowym i karnoskarbowym charakterze, a także automatycznej wymiany informacji bankowych dla celów fiskalnych. Powyższa analiza została dokonana z perspektywy prawa polskiego, zaś jej celem jest określenie prawnopodatkowych ograniczeń międzynarodowego unikania opodatkowania dochodu. W tej części mojej publikacji przedstawiona została także analiza tzw. regulacji CFC - zasad opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych. Zagadnienie to wywołuje liczne kontrowersje w poświęconym mu piśmiennictwie, dotyczące zarówno procedury legislacyjnej, jak i zgodności z Konstytucją RP oraz prawem europejskim i umowami o unikaniu podwójnego

opodatkowania. W tym zakresie udowodniona została daleko idąca niezgodność tych regulacji polskiego prawa (tj. szeregu postanowień art. 24a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz bliźniaczej regulacji art. 30f ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) z Konstytucją RP, prawem europejskim oraz wszystkimi zawartymi przez Polskę umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania. W końcowej części tego rozdziału omówione zostały regulacje prawne o niepodatkowym charakterze, lecz mogące mieć wpływ na bezpieczeństwo funkcjonowania mechanizmów międzynarodowego unikania opodatkowania dochodu oraz związane z nimi prawnopodatkowe ryzyka. W tym zakresie za szczególnie doniosłe należy uznać regulacje prawa bankowego oraz przeciwdziałające praniu pieniędzy, nakładające na tzw. podmioty obowiązane wymóg należytej identyfikacji rzeczywistego beneficjenta rachunków bankowych i brokerskich, w tym zwłaszcza należących do spółek prawa handlowego. Identyfikacja rzeczywistego beneficjenta oraz międzynarodowa wymiana informacji bankowych dla celów fiskalnych i związana z tym pomoc prawna stanowią jedne z najważniejszych mechanizmów przeciwdziałania międzynarodowemu unikaniu opodatkowania. Jednocześnie funkcjonowanie mechanizmów powierniczych trwale zakorzenionych w anglosaskich systemach prawnych stanowi podstawowe ograniczenie i najpoważniejszą przeszkodę dla skutecznego z perspektywy państwa przeciwdziałaniu międzynarodowemu unikaniu opodatkowania.

Ostatnią część omawianej pracy stanowi podsumowanie, będące próbą ukazania problematyki międzynarodowego unikania opodatkowania dochodu oraz szkodliwej konkurencji podatkowej stosowanej w różnym stopniu przez poszczególne państwa (terytoria) z perspektywy dwóch odmiennych kierunków polityki fiskalnej państwa, które można zaobserwować wśród państw członkowskich UE. Międzypaństwowa konkurencja podatkowa nie jest bowiem wyłączną domeną państw rozwijających się, chcących nadrobić dystans, jaki dzieli je od państw rozwiniętych. Powyższy kierunek polityki fiskalnej państwa, uważany przez inne państwa za szkodliwą konkurencję podatkową można obserwować w wielu państwach rozwiniętych, także należących do Unii Europejskiej (np. na Cyprze, Malcie, w Wielkiej Brytanii, Luksemburgu oraz w Holandii i Szwajcarii). Polityka fiskalna tej grupy państw oraz autonomicznych podatkowo terytoriów zakłada wspieranie działalności inwestycyjnej zagranicznych przedsiębiorców, co stanowi formę przyciągnięcia zagranicznego kapitału na dane terytorium, częstokroć w ramach określonych obszarów działalności gospodarczej, uważanych za kluczowe dla państwa (np. przywileje holdingowe stosowane przez Holandię i Cypr). Ustawodawstwa podatkowe tych państw uznają za

nadrzędne dobro zamożność obywateli, godząc się z niepisaną zasadą, iż aby państwo było bogate, musi być zamieszkiwane przez możliwie dużą liczbę zamożnych mieszkańców. Najlepszym przykładem tego podejścia fiskalnego jest Szwajcaria, gdzie zamożne osoby fizyczne planujące osiedlenie się w Szwajcarii negocjują ze szwajcarskim *fiscusem* stawkę podatku dochodowego, której będą podlegać po uzyskaniu szwajcarskiej rezydencji podatkowej. Stawka ta jest tym niższa, im większe dochody alokowane są przez daną osobę na terytorium Szwajcarii. Do drugiej grupy państw należy zaliczyć m.in. Francję, Belgię, Danię, Norwegię, Szwecję, Finlandię i Niemcy. Państwa te, mające stabilne i w pełni rozwinięte gospodarki, z nielicznymi wyjątkami (np. 80% zwolnienie z opodatkowania zysków z należności licencyjnych w prawie belgijskim) nie wykorzystują podatków dochodowych jako mechanizmu pobudzania wzrostu gospodarczego, prowadząc w tym zakresie dość pasywną politykę fiskalną. Polska wydaje się być zdecydowanie bliżej tej właśnie grupy państw. Celem analizy dokonanej w podsumowaniu przedstawionej pracy było ukazanie problematyki międzynarodowego unikania opodatkowania dochodu w nowym świetle, jako mechanizmu konkurencji gospodarczej, wykorzystywanego świadomie przez państwa konkurujące ze sobą na arenie międzynarodowej, w tym także na wewnętrznym rynku UE. Na gruncie powyższej analizy postawione zostało pytanie o charakter, kierunek i cele polityki podatkowej państwa polskiego. Przedstawione tendencje i kierunki rozwoju ustawodawstw podatkowych, które można obserwować na arenie międzynarodowej, w tym w sąsiadujących z Polską państwach, mogą stanowić punkt wyjścia do szerszej dyskusji o celowości dokonania pewnego przewartościowania w zakresie kształtowania polskiego prawa podatkowego w zakresie podatków dochodowych.

## **V. Omówienie pozostałych osiągnięć naukowo-badawczych:**

Pozostałe osiągnięcia naukowo-badawcze zgodnie z rozporządzeniem Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 1 września 2011 r. w sprawie kryteriów oceny osiągnięć osoby ubiegającej się o nadanie stopnia doktora habilitowanego (Dz. U. z 2011 r., Nr 196, poz. 1165):

**1) § 4 pkt 1 rozporządzenia - autorstwo lub współautorstwo monografii, publikacji naukowych w czasopismach międzynarodowych lub krajowych innych niż znajdujące się w bazach lub na liście, o których mowa w § 3, dla danego obszaru wiedzy:**

Wykaz publikacji znajduje się w załączniku nr 5

Przedstawiona powyżej monografia wpisuje się w główny nurt badawczy mojej pracy naukowej. W jej ramach koncentruje się na problematyce konkurencji podatkowej oraz międzynarodowego unikania opodatkowania dochodu. Powyższa sfera normatywna ma ze swej istoty transgraniczny charakter, jako że obejmuje nie tylko akty normatywne prawa międzynarodowego, ale również prawa polskiego oraz innych państw związanych z Polską umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania. Na styku tych trzech płaszczyzn prawnych najczęściej występują luki prawne prowadzące do podwójnego nieopodatkowania danej kategorii dochodu. Liczne w ostatnich latach przykłady międzynarodowego unikania opodatkowania dochodu, także w wykonaniu polskich podatników (np. wypłaty dywidend i wynagrodzeń dyrektorskich ze spółek cypryjskich, inkorporacja spółek zależnych w państwach stosujących przywileje holdingowe, czy wypłata wynagrodzeń dyrektorskich ze spółek ze cypryjskich, czy mających siedziby w Zjednoczonych Emiratach Arabskich) pokazują, iż brzmienie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania nie może być ustalane w oderwaniu od postanowień prawa krajowego umawiających się państw. Analiza ogólnych metod międzynarodowego unikania opodatkowania (nabywanie korzyści umownych, transfer zysków, czy zmiana rezydencji osób fizycznych) jest niewystarczająca w obecnych realiach międzynarodowej rzeczywistości gospodarczej i prawnej. Z tego względu zarówno w przedstawionej powyżej monografii, jak i w innych publikacjach o charakterze artykułów koncentruje się na szczegółowych metodach międzynarodowego unikania opodatkowania dochodu, co pozwala na ich identyfikację, a tym samym na zamknięcie aksjologicznych i systemowych luk prawnych, w ramach których mechanizmy te funkcjonują. Z uwagi na bardzo dużą, wręcz hiperinflacyjną dynamikę ustawodawstwa polskiego mającego przeciwdziałać międzynarodowemu unikaniu opodatkowania, które uchwalane jest w bardzo szybkim tempie, zwłaszcza wzięwszy pod uwagę złożoność regulowanej przez to ustawodawstwo materii, niektóre z moich publikacji stanowią krytyczne studium jej poświęcone. W tych publikacjach i po części także w przedstawionej powyżej monografii dokonana została analiza tych rozwiązań prawa polskiego przede wszystkim z perspektywy ich zgodności z Konstytucją RP oraz prawem Unii Europejskiej.

## **1. O efektywnym braku współpracy międzynarodowej w sprawach podatkowych z jurysdykcjami *offshore*, Monitor Prawa Celnego i Podatkowego, 2015 r., Nr 10.**

Powyższa publikacja otwiera cykl artykułów w "Monitorze Prawa Celnego i Podatkowego" poświęconych najistotniejszym problemom polskiego i międzynarodowego prawa podatkowego z zakresu międzynarodowego unikania opodatkowania dochodu. Przedstawiony poniżej cykl publikacji nie dotyczy szczegółowych metod (mechanizmów) międzynarodowego unikania opodatkowania, lecz obejmuje swym zakresem kluczowe problemy tej dziedziny, takie jak: zakres efektywnej współpracy w sprawach podatkowych z państwami (terytoriami) stosującymi szkodliwą konkurencję podatkową, wpływ wykorzystania anglosaskiego powiernictwa na rezydencję podatkową spółek prawa obcego, czy problematyka certyfikatu rezydencji podatkowej jako dokumentu potwierdzającego rezydencję podatkową osób fizycznych i prawnych.

Celem powyższej publikacji jest wykazanie, iż pomimo zawarcia przez Polskę kilkunastu, a w skali globalnej ponad pięciuset umów o wymianie informacji w sprawach podatkowych z jurysdykcjami *offshore*, faktyczny zakres tej współpracy jest marginalny, daleko odbiegając od założeń międzynarodowego ustawodawcy. Umowy te, w ślad za Modelową Konwencją OECD o wymianie informacji w sprawach podatkowych, wprowadzając szeroki zakres współpracy umownej, odwołują się do postanowień prawa krajowego umawiających się państw (terytoriów). W konsekwencji tych regulacji to nie umowy międzynarodowe, lecz pośrednio prawo krajowe rajów podatkowych przesądza o efektywnym zakresie wymiany informacji dla celów podatkowych z tymi państwami (terytoriami). Jednocześnie jurysdykcje *offshore* celowo wyzbywają się swego władztwa w odniesieniu do spółek międzynarodowych (ang. *international companies*) inkorporowanych na ich terytoriach, co znajduje bezpośrednie przełożenie na zakres współpracy międzynarodowej z tymi państwami (terytoriami). Dokonana analiza dowodzi prawdziwości tezy, iż umowy o wymianie informacji w sprawach podatkowych z jurysdykcjami *offshore* nie spełniają swej podstawowej funkcji, do której zostały powołane.

**2. Problematyka certyfikatu rezydencji podatkowej jako dokumentu potwierdzającego rezydencję podatkową osób fizycznych i prawnych - cz. I, Monitor Prawa Celnego i Podatkowego, 2015 r., Nr 11.**

**3. Problematyka certyfikatu rezydencji podatkowej jako dokumentu potwierdzającego rezydencję podatkową osób fizycznych i prawnych - cz. II, Monitor Prawa Celnego i Podatkowego, 2015 r., Nr 12.**

Ze względu na charakter i zakres zagadnienia certyfikatu rezydencji podatkowej jego analiza została dokonana w dwóch artykułach. Problematyka ta cechuje się szczególną aktualnością w dobie intensyfikacji działań legislacyjnych mających przeciwdziałać szkodliwej konkurencji podatkowej. Celem niniejszej publikacji jest odpowiedź na pytanie, czy certyfikat rezydencji jest jedynym dokumentem potwierdzającym rezydencję podatkową osób fizycznych i prawnych w celu zapewnienia im ochrony traktatowej wynikającej z postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. W zakresie powyższego zagadnienia dokonana została analiza prawna samego pojęcia „certyfikatu rezydencji” oraz jego właściwej formy, a także analiza prawopodatkowa styku polskiego i międzynarodowego prawa podatkowego oraz wewnętrznych regulacji innych państw związanych z Polską umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie rezydencji podatkowej podatników oraz jej potwierdzenia dla celów międzynarodowego obiegu prawnego. Na podstawie dokonanej analizy i w opozycji do dominującego stanowiska doktryny została postawiona teza, iż w świetle postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania certyfikat rezydencji nie powinien być jedynym dokumentem potwierdzającym rezydencję podatkową dla celów zastosowania ochrony traktatowej wynikającej z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Co więcej, w niektórych przypadkach dotyczących szczególnych regulacji prawa krajowego (np. regulacji prawa Zjednoczonych Emiratów Arabskich dotyczących spółek typu *onshore*) brak certyfikatu rezydencji podatkowej nie powinien przesądzać o braku rezydencji podatkowej tych spółek, która może być, zdaniem autora, potwierdzona innymi dokumentami. Oznacza to, iż polski *fiscus* powinien być zobligowany do odwołania się do regulacji prawa obcego dla celów oceny rezydencji podatkowej spółek zagranicznych.

**4. Wykorzystanie przez polskich podatników anglosaskich mechanizmów powierniczych a problematyka rezydencji podatkowej spółek prawa obcego - cz. I, Monitor Prawa Celnego i Podatkowego, 2016 r., Nr 2.**

**5. Wykorzystanie przez polskich podatników anglosaskich mechanizmów powierniczych a problematyka rezydencji podatkowej spółek prawa obcego - cz. II, Monitor Prawa Celnego i Podatkowego, 2016 r., Nr 3.**

Powyższe dwie publikacje poświęcone są problematyce wpływu wykorzystania przez polskich podatników anglosaskich mechanizmów powierniczych w odniesieniu do spółek prawa obcego na rezydencję podatkową tych spółek. Z uwagi na rozległość powyższego zagadnienia zostało ono omówione w dwóch artykułach. Pierwszy z nich obejmuje analizę porównawczą samej instytucji powiernictwa w modelu anglosaskim i kontynentalnym wraz z rysem historycznym oraz umiejscowieniem powiernictwa w systemie prawa polskiego, zaś drugi poświęcony jest *stricte* podatkowym konsekwencjom wykorzystania tych mechanizmów przez polskich podatników w zakresie rezydencji podatkowej spółek prawa obcego, w których polski rezydent podatkowy występuje w roli rzeczywistego beneficjenta (ang. *equitable owner*). Na podstawie dokonanej analizy postawiona została teza, iż wykorzystanie przez polskich rezydentów podatkowych anglosaskich mechanizmów powierniczych w odniesieniu do spółek prawa obcego, w tym spółek *offshore*, co do zasady, przesądza o efektywnym (faktycznym) miejscu ich zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, co powinno być równoznaczne z objęciem tych spółek nieograniczonym obowiązkiem podatkowym na terytorium Polski, i to zarówno w świetle polskich regulacji z zakresu podatków dochodowych, jak i umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Na skutek braku formalnoprawnej lub faktycznej współpracy międzynarodowej pomiędzy Polską a jurysdykcjami *offshore* oraz innymi państwami anglosaskimi, które otaczają instytucję powiernictwa szczególną ochroną swego prawa krajowego, nie jest możliwe udowodnienie powyższych faktów (tj. miejsca efektywnego zarządu tych spółek). To zaś przesądza o daleko idących rozbieżnościach pomiędzy kontynentalnym (polskim) i anglosaskim systemem prawnym (państwa siedziby spółki prawa obcego i zarazem prawa właściwego dla stosunku powierniczego) i jest oczywistym sygnałem *de lege ferenda* przede wszystkim pod adresem europejskiego ustawodawcy.

**6. Wykorzystanie przez polskich podatników anglosaskich mechanizmów powierniczych a problematyka cen transferowych, "Doradztwo podatkowe", 2016 r., Nr 4.**

Przedmiotem tej publikacji jest analiza wpływu wykorzystania przez polskich rezydentów podatkowych instytucji powiernictwa w modelu anglosaskim w odniesieniu do spółek prawa obcego na zastosowanie regulacji polskiego prawa podatkowego z zakresu cen transferowych. Dokonana analiza dowodzi, iż na skutek daleko idących rozbieżności pomiędzy kontynentalnymi i anglosaskimi systemami prawnymi w zakresie międzynarodowej wymiany informacji dotyczącej rzeczywistej (materialnoprawnej) struktury własnościowej spółek inkorporowanych w państwach o anglosaskich systemach prawnych i mających pełną strukturę powierniczą, nie jest możliwe ustalenie faktycznych powiązań takich jednostek z dokonującymi z nimi transakcji polskimi podatnikami. W konsekwencji regulacje z zakresu cen transferowych nie znajdują w praktyce zastosowania do ww. transakcji, co znacząco utrudnia ich prawnopodatkową kontrolę, naruszając zarówno aksjologiczne, jak i normatywne podstawy tych regulacji. Pomimo bezspornej doniosłości analizowanej problematyki działania podjęte w powyższym zakresie na arenie międzynarodowej nie ujednolicają w zadawalającym stopniu zasad współpracy międzynarodowej pomiędzy państwami o anglosaskich i kontynentalnych systemach prawnych, tak aby przedmiotem efektywnej wymiany informacji dla celów fiskalnych były także dane objęte stosunkiem powierniczym. Poza nielicznymi wyjątkami udzielenie informacji o rzeczywistych beneficjentach spółek inkorporowanych w państwach (terytoriach) anglosaskich, ukrytych za strukturą wyznaczonych powierników (ang. *nominee shareholders*) nadal narusza lokalne ustawodawstwo i praktykę administracyjną tych państw (terytoriów), do czego wprost odwołują się umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz umowy o wymianie informacji dla celów podatkowych.

**7. Działalność pełnomocnika spółki anglosaskiej o pełnej strukturze powierniczej a powstanie zakładu na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania - cz. I, Monitor Prawa Celnego i Podatkowego, 2016 r., Nr 4.**

**8. Działalność pełnomocnika spółki anglosaskiej o pełnej strukturze powierniczej a powstanie zakładu na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania - cz. II, Monitor Prawa Celnego i Podatkowego, 2016 r., Nr 5.**



Przedmiotem powyższej publikacji jest analiza uprzednio nie poruszanej w polskim piśmiennictwie problematyki wpływu działalności pełnomocnika spółki anglosaskiej o pełnej strukturze powierniczej na powstanie zakładu tej spółki w państwie działalności tego pełnomocnika. Ze względu na złożoność tego zagadnienia jego analiza została dokonana w dwóch odrębnych artykułach. Z uwagi na fakt, iż w większości struktur międzynarodowego unikania opodatkowania wykorzystywane jest pełne powiernictwo rzeczywisty beneficjent takich spółek (ich materialnoprawny właściciel) nie jest ujawniony w żadnym publicznie dostępnym rejestrze. W takim przypadku rzeczywisty beneficjent takiej spółki zagranicznej, chcąc móc ją reprezentować, częstokroć poza państwem (terytorium) jej inkorporacji (gdzie spółkę reprezentuje zarząd powierniczy), musi otrzymać od zarządu tej spółki stosowne pełnomocnictwo. W publikacji tej udowodniona została teza mówiąca, iż każdy przypadek zawierania kontraktów przez pełnomocnika takiej spółki będącego jednocześnie jej rzeczywistym beneficjentem (materialnoprawnym właścicielem) powinien być kwalifikowany jako działalność zależnego agenta, konstytuująca, co do zasady, zakład w państwie zawierania kontraktu przez tego zależnego agenta. W efekcie, aby pełnomocnik spółki anglosaskiej mającej pełną strukturę powierniczą był jej niezależnym przedstawicielem w rozumieniu art. 5 ust. 5 Modelowej Konwencji OECD, nie może być rzeczywistym beneficjentem tej spółki.

Chociaż odmienna sytuacja wydaje się być nagminna w przypadku wykorzystywania mechanizmów powierniczych w obrębie spółek anglosaskich w celach międzynarodowego unikania opodatkowania dochodu, względy natury dowodowej przesadzają o praktycznej niemożności opodatkowania określonych zysków tych spółek zagranicznych na terytorium Polski jako zysków polskiego zakładu tych spółek. Organa polskiego *fiscusa*, co do zasady, nie mają bowiem możliwości pozyskania informacji co do tożsamości rzeczywistego beneficjenta tych spółek, a tym samym pozbawione są szansy na wykrycie faktu prawnej i ekonomicznej zależności spółek zagranicznych i ich pełnomocników. W powyższym zakresie zostały sformułowane wnioski *de lege ferenda*, przede wszystkim pod adresem międzynarodowego ustawodawcy. Wnioski te są szczególnie aktualne z uwagi na znaczącą dynamikę przystępowania przez poszczególne państwa do międzynarodowego systemu automatycznej wymiany informacji bankowych dla celów fiskalnych. Banki, w szczególności zaś banki z państw anglosaskich, będące w posiadaniu informacji o tożsamości rzeczywistych beneficjentów takich spółek, przekazując te informacje do organów podatkowych państwa rezydencji podatkowej tych osób, umożliwiłyby weryfikację prawidłowości rozliczeń

podatkowych takich spółek zagranicznych w zakresie należytego opodatkowania ich zysków na styku prawa polskiego oraz prawa państwa ich rezydencji podatkowej.

## **9. Konsekwencje podatkowe powierniczego przekazania majątku, "Doradztwo podatkowe", 2017 r., Nr 12.**

Przedmiotem powyższej publikacji jest analiza prawnopodatkowych konsekwencji powierniczego przekazania majątku na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku od spadków i darowizn. W przypadku powierniczego przekazania majątku na gruncie anglosaskiej koncepcji własności podzielonej przedmiotem takiego przekazania majątku mogą być aktywa osób objętych w Polsce nieograniczonym obowiązkiem podatkowym. Wówczas dochodzi do zmiany właściciela materialnoprawnego (ang. *equitable owner*), podczas gdy właściciel formalnoprawny (ang. *legal owner*) pozostaje ten sam. Z uwagi na niespójność mechanizmów powierniczych z instytucjami prawnymi kontynentalnych systemów prawnych, zwłaszcza zaś regulacji i instytucji prawa podatkowego, powiernicze przekazanie majątku może być neutralne podatkowo po stronie ustępującego powierzającego na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ale może także – w zależności od sposobu jego dokonania – generować przychód. Na skutek tego, iż polskie prawo podatkowe nie zawsze podąża za treścią ekonomiczną dokonanie dwóch takich samych pod względem treści ekonomicznej czynności prawnych, lecz różniących się co do konstrukcji prawnej, może podlegać odmiennej kwalifikacji prawnopodatkowej. W przypadku bezpośredniej płatności za transfer prawa własności materialnoprawnej rzeczy lub praw majątkowych objętych *trustem* po stronie ustępującego powierzającego wystąpi przychód podatkowy. Z kolei powiernicze przekazanie majątku pod tytułem darmym będzie neutralne na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jednocześnie taki transfer będzie podlegał jako darowizna opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn, o ile tylko prawo materialnoprawnej własności aktywów objętych *trustem* jest wykonywane na terytorium Polski. Natomiast pośredniego przysporzenia majątkowego co do treści ekonomicznej nie sposób uznać za przychód w podatku dochodowym od osób fizycznych ze względu na brak tożsamości podmiotowej pomiędzy zbywcą określonych rzeczy lub praw majątkowych objętych *trustem*, a beneficjentem płatności z tego tytułu. Na kanwie dokonanej w powyższym artykule analizy

zostały sformułowane wnioski pod adresem międzynarodowego ustawodawcy dotyczące konieczności unifikacji prawodawstw krajowych co najmniej w gronie państw członkowskich UE i OECD. Bez takiej unifikacji podatnicy nadal będą mogli kształtować strukturę posiadanego majątku lub prowadzonej działalności gospodarczej w taki sposób, aby uniknąć opodatkowania, które wystąpiłoby, gdyby dana transakcja nie została dokonana w ramach struktury powierniczej.

#### **10. Zakres zastosowania klauzuli beneficial owner w polskim prawie podatkowym, Monitor Prawa Celnego i Podatkowego, 2018 r., Nr 5.**

Przedmiotem powyższej publikacji jest analiza zakresu zastosowania w polskim prawie podatkowym klauzuli *beneficial owner* jako mechanizmu przeciwdziałającego wykorzystywaniu anglosaskich mechanizmów powierniczych w celu unikania opodatkowania na terytorium Polski. Przedmiotem analizy zostały objęte zarówno regulacje polskiego wewnętrznego prawa podatkowego, jak i prawa karnego i karno-skarbowego, co jest konsekwencją szerokiego *spectrum* wykorzystania mechanizmów powierniczych. W oparciu o dokonaną analizę została postawiona i udowodniona teza, iż zakres zastosowania klauzuli *beneficial owner* jest w polskim prawie podatkowym zdecydowanie za wąski i niedostateczny z perspektywy należytej ochrony interesów fiskalnych państwa. Ponadto, w niniejszej publikacji zostały sformułowane wnioski *de lege ferenda* i *de lege lata* co do możliwych rozwiązań prawnych, które w skuteczny sposób mogłyby zapobiegać naruszeniom postanowień polskiego prawa podatkowego poprzez wykorzystanie mechanizmów powierniczych. W tym zakresie należy wymienić konieczność wprowadzenia definicji „rzeczywistego właściciela” do Ordynacji podatkowej bądź – jako rozwiązanie alternatywne – modyfikację ogólnej klauzuli przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania w taki sposób, aby znalazły się w niej zapisy odnoszące się wprost do wykorzystania mechanizmów powierniczych w celu nieuprawnionego osiągnięcia korzyści podatkowej, a także postulat wprowadzenia do stosownych regulacji prawa międzynarodowego przepisów zezwalających na egzekucję zobowiązań podatkowych z majątku odrębnego powiernika (majątku powierzonego).

## **11. Prawnopodatkowe konsekwencje zwrotu wkładów w przypadku rozwiązania (likwidacji) spółki osobowej w świetle przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, Monitor Prawa Celnego i Podatkowego, 2018 r., Nr 9.**

Przedmiotem powyższej publikacji jest analiza problematyki rozwiązania (likwidacji) spółek osobowych prawa handlowego jako mechanizmu zmierzającego do osiągnięcia zysków nie tylko niepodlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, ale także niestanowiących nawet dochodu na gruncie prawa podatkowego. W powyższym artykule została udowodniona teza mówiąca, że przepis art. 14 ust. 3 pkt 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zawiera systemową i funkcjonalną lukę prawną sprowadzającą się do rozbieżności pomiędzy prawnopodatkowymi skutkami, które powinny zostać osiągnięte w świetle *ratio legis*, które przyświecało ustawodawcy tworzącemu tą regulację, a prawnopodatkowymi skutkami, jakie wynikają z jej zastosowania w praktyce. Ustawodawca podatkowy założył bowiem, iż środki pieniężne otrzymane przez wspólnika spółki niebędącej osobą prawną z tytułu jej likwidacji (rozwiązania) zostały na wcześniejszym etapie, tj. w czasie trwania tej spółki, opodatkowane. Tymczasem w świetle językowego brzmienia treści art. 14 ust. 3 pkt 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych środki pieniężne otrzymane przez wspólnika spółki niebędącej osobą prawną z tytułu jej likwidacji (rozwiązania) są bezwarunkowo wyłączone z przychodów. Powyższe założenie ustawodawcy nie zostało w żaden sposób wyrażone w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, a co więcej obarczone było błędem, gdyż w świetle regulacji prawa podatkowego nie każde przysporzenie majątkowe po stronie transparentnej podatkowo spółki osobowej, a więc u jej wspólników, jest uznawane za przychód, w konsekwencji czego nie podlega nawet nominalnemu opodatkowaniu. Uzyskanie przez nowych wspólników transparentnej podatkowo spółki osobowej prawa do dysponowania wkładami wniesionymi do tej spółki przez jej byłych wspólników, którzy wystąpili z niej bez otrzymania zwrotu uprzednio wniesionych wkładów, stanowi właśnie jedną z kategorii przysporzeń majątkowych, które nie są równoznaczne z powstaniem przychodu podatkowego. W wyniku analizy dokonanej w niniejszej publikacji zostały także zaproponowane wnioski *de lege ferenda* i *de lege lata*, wśród których należy przede wszystkim wymienić konieczność zmiany treści art. 14 ust. 3 pkt 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych poprzez wprowadzenie warunku uprzedniego opodatkowania środków pieniężnych z tytułu likwidacji lub rozwiązania transparentnej podatkowo spółki osobowej u wspólnika otrzymującego te środki jako warunku do wyłączenia tych środków z przychodów na gruncie ustawy o podatku

dochodowym od osób fizycznych, a szerzej ujmując oznacza to konieczność uwzględniania przez ustawodawcę podatkowego faktu uprzedniego opodatkowania środków, które mają być wyłączone z opodatkowania, jako warunku *sine qua non* zastosowania takiego wyłączenia.

**12. Przedawnienie administracyjnych kar pieniężnych nakładanych na osoby fizyczne przez Komisję Nadzoru Finansowego w trybie ustawy z dnia 29 listopada 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych przed 1 czerwca 2017 r., Monitor Prawa Celnego i Podatkowego, 2019 r., Nr 1.**

Problematyka przedawnienia administracyjnych kar pieniężnych należy do zagadnień wywołujących liczne kontrowersje w doktrynie, będąc przedmiotem rozbieżnego orzecznictwa sądów administracyjnych, w tym nawet NSA orzekającego w różnych składach sędziowskich. Wprawdzie począwszy od 1 czerwca 2017 r. ustawodawca wprowadził do Kodeksu postępowania administracyjnego normy *expressis verbis* regulujące przedawnienie administracyjnych kar pieniężnych, aczkolwiek w obiegu prawnym nadal pozostają decyzje wydane przez Komisję Nadzoru Finansowego w zakresie administracyjnych kar pieniężnych nakładanych na osoby fizyczne, które nie wywiązywały się lub w nienależyty sposób wywiązywały się z obowiązków informacyjnych wynikających z ustawy o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych. Co więcej, decyzje te jeszcze przez co najmniej kilka lat będą przedmiotem rozstrzygnięć sądowo-administracyjnych, co sprawia, iż problematyka ta nadal posiada duży walor praktyczny. Przed 1 czerwca 2017 r. ani żaden z przepisów ww. ustawy ani żaden z przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego nie regulował tej kwestii, zaś zagadnieniem kluczowym z perspektywy oceny przedawnienia tych kar była zasadność zastosowania odpowiednich regulacji Ordynacji podatkowej w drodze *analogii legis*. Na podstawie dokonanej analizy, uwzględniającej zarówno stanowiska prezentowane w doktrynie, jak i orzecznictwie, a także ewoluujące w tym zakresie orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego co do konieczności przedawnienia wszelakich publicznoprawnych roszczeń państwa wobec jednostki, został jednoznacznie sformułowany wniosek, iż administracyjne kary pieniężne nakładane na osoby fizyczne w trybie regulacji ustawy o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych przed 1 czerwca 2017 r. ulegały przedawnieniu na podstawie art.

**14. Przywilej holdingowy jako mechanizm przeciwdziałania międzynarodowemu unikaniu opodatkowania na przykładzie regulacji rosyjskiego prawa podatkowego, Monitor Prawa Celnego i Podatkowego, 2019 r., Nr 3.**

Powyższa publikacja poświęcona jest analizie najnowszych rozwiązań rosyjskiego prawa podatkowego wprowadzających szczególnego rodzaju przywilej holdingowy jako mechanizm przeciwdziałania międzynarodowemu unikaniu opodatkowania. Analiza ta dokonana została z perspektywy prawnomiędzynarodowych uwarunkowań tych rozwiązań prawnych oraz możliwości ich zastosowania w Polsce. Analizowane w powyższej publikacji regulacje rosyjskiego prawa podatkowego zakładają przyznanie zwolnienia z opodatkowania w odniesieniu do niektórych kategorii dochodów biernych spółkom holdingowym o charakterze *offshore*, pod warunkiem ich redomicylu z państwa ich dotychczasowej rezydencji, mającego status jurysdykcji *offshore* z perspektywy regulacji prawa rosyjskiego, do jednego z dwóch specjalnych okręgów administracyjnych Federacji Rosyjskiej, tj. wysp *Russkaya* i *Oktyabrskaya*. Powyższe rozwiązania legislacyjne, które obowiązują w Rosji od 1 stycznia 2019 r., choć cechują się specyfiką typową dla rosyjskich realiów prawnych i gospodarczych, posiadają wiele cech zaczerpniętych z innych systemów prawnych, zwłaszcza zaś z regulacji Republiki Cypru. Na podstawie dokonanej w powyższym artykule analizy zostały sformułowane postulaty *de lege ferenda* pod adresem polskiego ustawodawcy podatkowego. Przedstawione i poddane analizie rozwiązania prawne mogą stanowić interesujący impuls legislacyjny dla polskiego ustawodawcy. Polska należy bowiem do coraz mniejszej grupy państw, które nie wykorzystują przywilejów holdingowych jako mechanizmu międzynarodowej konkurencji podatkowej oraz przeciwdziałania unikaniu opodatkowania ze stratą dla wpływów budżetowych i własnej gospodarki.

Robert Nawrot