

## R E C E N Z J A

Rozprawy doktorskiej mgr Filipa Aleksandra Majdowskiego  
„Status prawno-podatkowy kontrolowanej jednostki zagranicznej w podatku  
dochodowym”, Warszawa 2018, ss. 491

## I

Z zasady zagraniczna spółka nie podlega opodatkowaniu w Polsce. Równocześnie z uwagi na fakt, że obowiązujące u nas przepisy podatkowe opierają się na dwu założeniach - statusie nierezydenta podatkowego oraz zasadzie odrębności podatkowej zagranicznej jednostki od polskich osób je kontrolujących – podatnicy mogą unikać lub przynajmniej odroczyć opodatkowanie poprzez ustanowienie za granicą kontrolowanej spółki, którą wyposażą w mobilne źródła przychodów nie przenosząc do takiej jednostki działalności gospodarczej lecz lokując w niej zyski. To właśnie charakteryzuje zagraniczne spółki kontrolowane (*controlled foreign companies* – CFC). W rezultacie do czasu jak zagraniczna spółka nie wypłaci uzyskiwanego przez nią dochodu w formie dywidendy lub podatnik nie wyzbędzie się posiadanego w niej udziału, tak długo podatek w Polsce nie jest należny.

Jest rzeczą powszechnie znaną, że unikanie opodatkowania poprzez posługiwanie się spółkami CFC jest wynikiem liberalizacji systemów gospodarczych oraz postępującej globalizacji gospodarki. Owo unikanie zarówno w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych jak i podatku od towarów i usług pociąga za sobą corocznie straty w dochodach publicznych mierzone w dziesiątkach miliardów złotych.

Wymienione wyżej fakty i argumenty przesądzają o tym, że wybór tematu należy uznać za trafny i zasługujący na omówienie w dysertacji doktorskiej.

## II

Praca składa się z dziewięciu rozdziałów, podsumowania i spisu wykorzystanych źródeł.

Pierwszy z nich pełni rolę tradycyjnego wstępu i taka jest jego zawartość. Za zbędny w nim uważam "konspekt pracy" i zawarty w nim zwrot „mechanika działania” zamiast „mechanizm”. Nietrafnym jest też, dość często powtarzany błąd, że „...rozdział czwarty bada..”. Rozdział niczego nie może badać, natomiast „...bada się w nim...”.

W rozdziale drugim zaprezentowano wyczerpująco, na prawie 50 stronach, koncepcję zagranicznej spółki kontrolowanej. Błędną jest w nim sekwencja dwu pierwszych zagadnień. Powinien on, mianowicie, rozpoczynać się od prezentacji istoty instytucji zagranicznej spółki kontrolowanej (słowo „regulacji” jest w tym kontekście zbędne). Po niej zaś powinien się znaleźć paragraf „Unikanie opodatkowania przy wykorzystaniu spółki CFC” (tu z kolei jest zbędne słowo „konstrukcji”).

W rozdziale trzecim omówiono podstawowe segmenty CFC w Polsce, a to: kluczowe definicje, dochód CFC, zasady określania, podstawy opodatkowania, eliminację podwójnego opodatkowania i wyłączenia.

Rozdział czwarty poświęcono regulacjom CFC w świetle Konstytucji R.P. Mając na uwadze nadrzędne miejsce ustawy zasadniczej w hierarchii aktów prawnych rozdział ów powinien się znaleźć przed poprzednią częścią, w której mowa o regulacjach niższej rangi.

W kolejnych dwu rozdziałach jest mowa o regulacjach CFC w prawie Unii Europejskiej (słowo „...w świetle”.. - zbędne) oraz regulacjach CFC w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Rozdziały siódmy i ósmy zawierają prezentacje regulacji CFC w Wielkiej Brytanii i Stanach Zjednoczonych. Selekcję Autor tłumaczy na s. 21 pisząc, że dobór tych państw jest motywowany faktem, iż Stany Zjednoczone były pierwszym państwem na świecie, które wprowadziło reżim CFC (1962) stanowiący do chwili obecnej najbardziej rozbudowaną tego typu regulację na świecie oraz będący źródłem inspiracji w tym względzie dla innych państw. Wielka Brytania była zaś ostatnim państwem, które gruntownie przebudowało swój reżim CFC (2013), odchodząc od założeń w istocie rzeczy opartych na propozycji amerykańskiej. W miejsce tego przyjęła nowe koncepcyjne

rozwiązanie mające swoje źródło w regulacji cen transferowych. Te wyjaśnienia, dotyczące motywów przedstawionego wyboru są przekonujące.

W ostatnim rozdziale zawarto rekomendacje zmian w polskich regulacjach CFC (słowo „względem” jest w tytule zbędne). Całość wieńczy „Podsumowanie”. Niepotrzebnie podzielono je na uwagi ogólne i podsumowanie tez badawczych.

### III

Ocenę wartości merytorycznej rozprawy należy powiązać z jej celem oraz tezami. Ten pierwszy sformułowano jednoznacznie na s. 16. Jest nim określenie kluczowych wad konstrukcyjnych polskich regulacji CFC oraz zbadanie dopuszczalnych granic ich stosowania w świetle rodzimego prawa konstytucyjnego a także unijnego i międzynarodowego prawa podatkowego z wiodącą rolą orzecznictwa unijnego Trybunału Sprawiedliwości. Temu głównemu zamierzeniu ma sprzyjać refleksja czy nasz ustawodawca powinien zmodyfikować obowiązujące w kraju regulacje dotyczące CFC, nawiązując w tym względzie do doświadczeń angielskich i amerykańskich.

Tezy dysertacji sformułowano w wyodrębnionym w jej konstrukcji punkcie 1.5. Pierwsza z nich, określona jako podstawowa, sprowadza się do stwierdzenia, że aktualnie obowiązujące w kraju regulacje CFC nie są kompletne, w rezultacie czego nie przeciwdziałają unikania opodatkowania w spółkach tego typu. Druga zawiera stwierdzenie, że Konstytucja R.P. oraz umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska, nie wprowadzają ograniczeń w zakresie statusu prawnego CFC. Modyfikacji winien ulec mechanizm ograniczeń wynikających z unijnych przepisów podatkowych, czemu powinna towarzyszyć zmiana sposobu wykładni orzecznictwa TSUE w zakresie regulacji CFC.

Autor sformułował też tezę pomocniczą, że polskie ustawodawstwo CFC nie powinno być oparte na brytyjskich wzorach określania dochodu podlegającego obciążeniu fiskalnemu u podatnika lecz na systemie amerykańskim, jako zdecydowanie bardziej precyzyjnym i odpowiadającym zamierzonemu celowi.

Przytoczone tezy zasługują - z merytorycznego punktu widzenia - na pełną akceptację.

Po ich sformułowaniu Autor stwierdza, nieco na wyrost, że oryginalnym wkładem recenzowanej rozprawy doktorskiej do nauki prawa finansowego jest nie tylko zidentyfikowanie wad konstrukcyjnych rodzimych przepisów o zagranicznych spółkach kontrolowanych ale egzegeza brytyjskiego i amerykańskiego porządku prawnego, które można uznać za wiodące oraz zaproponowanie takiego sposobu wykładni prawa unijnego, który pozwoli Polsce skutecznie stosować regulacje CFC do tych podmiotów, które korzystają z ucieczek finansowych. Na marginesie, rzeczownik „egzegeza” należało by uzupełnić przymiotnikiem „prawna”, jako że precyzyjnie oznacza ona filologiczne objaśnienie tekstu, zwłaszcza interpretacje i komentowanie źródeł biblijnych ( patrz: Słownik Wyrazów Obcych PWN, 1995, s. 271).

Lektura treści rozprawy nasuwa trzy uwagi krytyczne.

Pierwsza sprowadza się do opisu i analizy kwestii zbędnych lub ubocznych z punktu widzenia tematyki dysertacji. Można tu przykładowo wymienić: ekonomiczne podwójne opodatkowanie, prawne podwójne opodatkowanie, zasadę równości opodatkowania, zasadę powszechności opodatkowania, konstytucyjną hierarchię źródeł prawa, przedstawienie brytyjskiego i amerykańskiego rysu historycznego. Generalnie zaś szczególnie tematyka porównawcza (Wielka Brytania i Stany Zjednoczone) powinna być pozbawiona elementów definiujących i opisowych a uwaga Autora powinna być skoncentrowana na tych kwestiach, które są bezpośrednio przydatne dla sformułowanych propozycji zmian w Polsce oraz konkluzji.

Druga uwaga dotyczy częściowej rozbieżności pomiędzy tą częścią pracy, która wiąże się z szeroko rozumianym statusem prawno-podatkowym CFC a jej rolą jako podatnika podatku dochodowego który jest konkretnym obciążeniem fiskalnym. Tymczasem wiele z przedstawionych kwestii dotyczy wyłącznie CFC mogłoby być pominiętych.

Trzecia z uwag krytycznych wiąże się z konstrukcją rozprawy rzutującą na jej wartość merytoryczną. Otóż ocena brytyjskiego modelu definiowania dochodu CFC ( ss. 359-367) powinna stanowić zwieńczenie rozdziału siódmego a nie być częścią rozprawy poświęconą rekomendacjom zmian w polskim ustawodawstwie CFC. Podobnie ma się rzecz z oceną amerykańskiego modelu definiowania dochodu CFC (ss. 368-374), które powinna się znaleźć w zakończeniu ósmego rozdziału.

W generalnej ocenie merytorycznej należy jednoznacznie stwierdzić, że treść rozprawy bardzo dobrze świadczy o praktycznej znajomości referowanych zagadnień i praktyki funkcjonowania zagranicznych spółek kontrolowanych oraz opodatkowania ich dochodów.

Za rzecz bardzo wartościową merytorycznie należy też uznać niezwykle obszerne wykorzystanie literatury przedmiotu ściśle związanej z tematyką rozprawy.

Z ważkich ustaleń podsumowujących na wymienienie zasługują następujące.

Wyróżnikami uzasadniającymi odmienne traktowanie podatników kontrolujących wybrane zagraniczne podmioty względem podatników kontrolujących polskie spółki oraz pozostałe zagraniczne podmioty są trzy kryteria, a to: państwo rezydencji podatkowej spółki CFC, kategorie przychodów uzyskiwanych przez spółkę CFC, poziom ich opodatkowania. Na uznanie zasługuje fakt, iż w pracy starano się wykazać, że zbiór tych przesłanek ma swoje uzasadnienie w konstrukcji podatku dochodowego oraz w uchylaniu się od podatku, któremu regulacje CFC starają się zapobiegać.

Aktualny kształt polskich umów podatkowych wzorowanych na konwencji modelowej OECD oraz modelowej konwencji ONZ nie wyklucza zastosowania regulacji CFC.

W kontekście unijnego prawa podatkowego wyznaczającego granice krajowych regulacji CFC w zgodzie z prawem pierwotnym w postaci fundamentalnych swobód rynku wewnętrznego oraz prawem wtórnym w postaci dyrektywy ATA Autor widzi potrzebę modyfikacji legislacyjno-interpretacyjnej klauzuli pozwalającej na uwolnienie się od opodatkowania na podstawie regulacji CFC. Do 2017 miała ona w Polsce formę klauzuli „rzeczywistej działalności gospodarczej”, natomiast od początku 2018 nadano jej brzmienie „istotnej rzeczywistej działalności gospodarczej”.

Analiza doświadczeń zagranicznych pozwoliła na sformułowanie konkluzji, że rozwiązanie brytyjskie przy wytransferowywaniu dochodu jest zbyt podatne na subiektywizację i nadmiernie skomplikowane. Lepszy rezultat osiąga się przy wdrożeniu modelu amerykańskiego, który cechuje podejście mechaniczne, ograniczone do wybranych kategorii dochodu z zaleceniem określonej suplementacji.

I wreszcie na całkowitą akceptację zasługuje finalna konkluzja, że system podatkowy i regulacje CFC nie powinny podlegać nieustającemu upraszczaniu a takowego domagają się, w polskiej rzeczywistości, liczne partie polityczne oraz jest ono częścią deklaracji o charakterze populistycznym. Natomiast konieczna jest rozbudowa regulacji CFC ze względu na wymóg skuteczności, wewnętrzną spójność i mobilizację podatników, którzy często działają transgranicznie na styku zróżnicowanych systemów prawnych wielu państw.

## IV

Dużej obszerności pracy towarzyszy, niemniej imponująca, bibliografia. Tę zaś oceniamy jednoznacznie pozytywnie. Zawiera ona:

- 34 akty prawne i wytyczne władz podatkowych,
- 59 raportów i innych opracowań,
- 199 pozycji książkowych (z czego 111 w języku angielskim),
- 632 artykuły i komentarze (z czego 568 po angielsku i jeden po hiszpańsku),
- 30 orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego,
- 64 orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej,
- 5 orzeczeń pozostałych sądów,
- 33 indywidualne interpretacje prawa podatkowego.

Szkoda, że nie zachowano w tym wykazie właściwej kolejności merytorycznej aktów prawnych. Ponadto zwyczajowo bibliografię powinien zamykać wykaz artykułów i książek.

Na podkreślenie w tym miejscu zasługuje fakt, że mgr Filip Majdowski legitymuje się kilkunastoma opracowaniami autorskimi i współautorskimi, zamieszczonymi nie tylko w polskich ale i w prestiżowych czasopismach międzynarodowych: *Bulletin for International Taxation*, *Casier de droit fiscal international* oraz *Intertax*.

## V

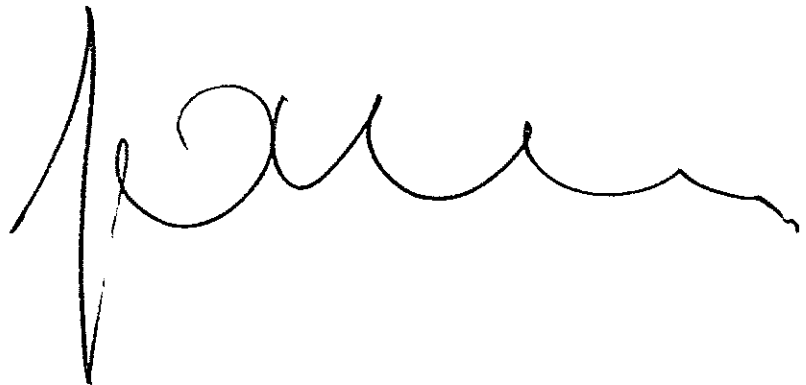
Konkludując stwierdzam, że dysertacja doktorska mgr Filipa Aleksandra Majdowskiego „Status prawno-podatkowy kontrolowanej jednostki zagranicznej w podatku dochodowym” zasługuje na pozytywną i wysoką ocenę. Decyduje o tym fakt, że Autor nie tylko opracował ważny i ciągle jeszcze mało rozeznany na rodzimym gruncie problem naukowy, ale i zaproponował trafne jego rozwiązanie, uwzględniające międzynarodowe regulacje jurystyczne i międzynarodową praktykę w tym względzie.

Na aprobatę zasługuje forma i treść rozważanej problematyki. Rozprawa w wielu fragmentach zawiera *novum*, przydatne dla polskiego prawodawcy. Na

podkreślenie zasługuje też oryginalność tez badawczych, sposób i metoda ich weryfikacji oraz zasadność wniosków.

Recenzowana rozprawa stanowi rozwiązanie problemu naukowego a jej Autor wykazał się teoretyczną wiedzą z zakresu prawa finansowego oraz umiejętnością pracy naukowej.

Stwierdzam więc, że oceniana praca doktorska w świetle obowiązujących przepisów ustawowych stanowi podstawę do dopuszczenia mgr Filipa Aleksandra Majdowskiego do dalszych etapów postępowania zmierzających do nadania Mu stopnia naukowego doktora nauk prawnych.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'P. Majdowski', written in a cursive style.