

dr hab. Prof. SGH Dominik J. Gajewski
Instytut Prawa
Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

RECENZJA

rozprawy doktorskiej mgr Filipa Majdowskiego

„Status prawno-podatkowy kontrolowanej jednostki zagranicznej w podatku dochodowym”

Warszawa 2018, ss. 491

napisanej pod kierunkiem prof. dra hab. Witolda Modzelewskiego

I. Wybór tematu i celów pracy oraz metoda rozważań

Problematyka statusu prawno-podatkowego kontrolowanej jednostki zagranicznej niewątpliwie stanowi jedno z istotniejszych zagadnień w przestrzeni działalności grup kapitałowych funkcjonujących transgranicznie w erze globalizacji. Szczególnie w dobie rozpowszechniającego się zjawiska transgranicznego planowania podatkowego, a co za tym idzie międzynarodowego unikania opodatkowania, konstrukcja kontrolowanej jednostki zagranicznej nabiera coraz istotniejszego znaczenia. Choć istnieje kilka opracowań obcojęzycznych dotyczących tej problematyki (na które zresztą wskazuje Autor), jednak brak jest szerszego, kompleksowego opracowania monograficznego, które w sposób wyczerpujący podejmuje analizę tej konstrukcji. Szczególnie brak jest opracowania, które w sposób kompleksowy dokonuje komparatystycznego porównania. Zagadnienie to ma natomiast niewątpliwie ogromne znaczenie zarówno teoretyczne, jak i – przede wszystkim – praktyczne. Wobec powyższego nie budzi moich wątpliwości, że problematyka analizowana przez mgra Filipa Majdowskiego stanowi zagadnienie godne rozprawy doktorskiej. Dokonany przez

Autora wybór tematu rozprawy doktorskiej należy nie tylko zaakceptować, ale i wysoko ocenić, szczególnie z uwagi na uczynioną we wstępie zapowiedź, iż Autor będzie starał się postrzegać problem kontrolowanej jednostki zagranicznej nie tylko z punktu widzenia istniejących krajowych regulacji prawno-podatkowych, ale również z perspektywy dokonania zmian mających na celu usprawnienie tej instytucji. Szczególnie kusząca jest zapowiedź postulatów *de lege lata* i *de lege ferenda*, które Autor zamierza zaprezentować szczególnie przez pryzmat istniejących rozwiązań w Stanach Zjednoczonych Ameryki i Wielkiej Brytanii. Nie ukrywam, że dla mnie – jako osoby od lat zajmującej się problematyką opodatkowania transgranicznych operacji finansowych – perspektywa ta jest szczególnie bliska.

Natomiast budzi moje pewne wątpliwości sformułowanie tytułu rozprawy, szczególnie z perspektywy precyzyjnego ujęcia. Po pierwsze – Autor posługuje się nazwą „kontrolowanej jednostki zagranicznej”, którą nie posługuje się w dalszych częściach pracy (tytułach rozdziałów), bowiem dalej używa m.in. „zagraniczna spółka kontrolowana” oraz „CFC” (ang. *controlled foreign companies*). Mimo, że znaczenie normatywne jest to samo, warto by tą nieścisłość zlikwidować poprzez ujednoczenie nazewnictwa. Po drugie – Autor w tytule rozprawy wskazuje, że status kontrolowanej jednostki zagranicznej analizowany przez pryzmat podatku dochodowego. Niezrozumiałe jest dlaczego nie sprecyzowane jest jakiego to podatku dochodowego dotyczy. Jeżeli Autor świadomie nie precyzuje tego ze względu na fakt, że w różnych państwach (Stany Zjednoczone Ameryki, Wielka Brytania i Polska) inną nazwę ma podatek nawiązujący do kontrolowanej jednostki zagranicznej, to wówczas Autor powinien doprecyzować tytuł rozprawy poprzez dodanie frazy „w wybranych państwach”.

Autor recenzowanej rozprawy oparł sformułowaną główną tezę badawczą na założeniu, iż istnieje istotny deficyt regulacyjny w ramach aktualnie obowiązujących polskich regulacji CFC, bowiem konstrukcja tych przepisów nie zapewnia skutecznego mechanizmu przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Prowadzone w rozprawie rozważania konsekwentnie zmierzają do weryfikacji tej tezy. Ostatecznie Autor dochodzi do wniosku, że postawiona teza jest prawidłowa. Ta konkluzja jest wyczerpująco uzasadniona, oparta na merytorycznych i logicznych argumentach, wnioskach, licznych konkluzjach oraz licznych postulatach *de lege lata* i *de lege ferenda*, które Autor prezentuje w całej rozprawie.

Oprócz głównej tezy badawczej Doktorant sformułował także tezy szczegółowe, mające w założeniu rozwijać tezę główną. W szczególności postawił pytanie czy właściwe jest

rozwiązanie, że polskie ustawodawstwo dotyczące kontrolowanej jednostki zagranicznej nie wzoruje się na rozwiązaniach brytyjskich. Autor postawił także kolejną tezę, która stanowi, że amerykańskie rozwiązania są zdecydowanie bardziej precyzyjne od brytyjskich i to one powinny być wzorem do zmian w polskich regulacjach. Wszystkie powyższe zagadnienia są ściśle związane z główną tezą badawczą i stanowią jej logiczne rozwinięcie.

Wyprzedzając nieco rozważania szczegółowe należy w moim przekonaniu stwierdzić, iż Autor w pełni zrealizował przedstawione wyżej cele badawcze pracy poprzez dokonanie prawidłowej weryfikacji przedstawionych wyżej tez – zarówno głównej, jak i szczegółowych. Należy podkreślić, że nie było to zadaniem łatwym ani prostym, gdyż status prawno-podatkowy kontrolowanej jednostki zagranicznej ma wiele niedoskonałości i trudnych do zaakceptowania rozwiązań, które nie zostały przez ustawodawcę zmienione. Autor mógł zatem odnosić się do poglądów prezentowanych dotychczas przez doktrynę i orzecznictwo, ale również koncepcji wykorzystywanych w Stanach Zjednoczonych Ameryki i Wielkiej Brytanii, co czyni w pracy niezwykle skrupulatnie i z powodzeniem.

Rozprawa została opracowana w oparciu o metody: dogmatyczną, komparatystyczną i prawno-porównawczą. Autor dokonał rzetelnej i skrupulatnej analizy materiału normatywnego oraz dorobku doktryny i orzecznictwa obrazujących omawiane zagadnienia.

W usprawiedliwionym celami pracy, Autor przedstawił genezę i rozwój instytucji kontrolowanej jednostki zagranicznej zarówno *in genere*, jak i w ramach rodzimego porządku prawnego.

Na szczególną uwagę zasługują rozważania zawarte w rozdziałach V, VI, VII i VIII, w których Autor odwołuje się do doświadczeń nie tylko innych państw, ale również analizuje problematykę przez pryzmat prawa unijnego i prawa międzynarodowego w postaci umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Nie umniejszając roli rozdziałów w których Autor analizuje regulacje kontrolowanej jednostki zagranicznej przez pryzmat rozwiązań amerykańskich i brytyjskich, należy skonstatować, iż część opisowa – która powinna stanowić jedynie tło dla analizy rozwiązań polskich – została zaprezentowana zbyt szeroko, gdzie szczególnie zbędna była część opisowa podstawowych rozwiązań (Autor poświęcił tej części aż 100 stron).

Mając na uwadze wyżej przedstawione założenia i cele pracy należy ocenić, że recenzowana rozprawa doktorska stanowi interesujące teoretyczne opracowanie problematyki kontrolowanej jednostki zagranicznej z perspektywy komparatystyki prawniczej, która ma również niebagatelne znaczenie praktyczne. Recenzowana praca zawiera wszechstronną i szczegółową analizę tytułowej problematyki, i niewątpliwie ma charakter monograficzny, z uwagi na istotne rozważania teoretyczne oraz stawiane i prawidłowo weryfikowane tezy.

W mojej ocenie postawione przez Autora cele zostały przez Niego w pełni zrealizowane, a zawarte w pracy ustalenia są szczegółowe i oparte na bardzo wszechstronnej i wnikliwej analizie teoretycznej nawiązującej do realiów obowiązującego prawa, natomiast sformułowane oceny i wnioski znajdują uzasadnienie w zaprezentowanych rozważaniach.

II. Systematyka rozprawy doktorskiej; merytoryczne uwagi szczegółowe

Przyjęte w pracy metody badawcze, szczegółowy zakres rozważań oraz ich układ są w mojej ocenie co do zasady prawidłowe i nie budzą istotnych zastrzeżeń. Jak już wyżej była mowa, Autor posłużył się kilkoma metodami badawczymi, co z uwagi na charakter rozważań było niezbędne. Praca składa się ze Wstępu, ośmiu rozdziałów merytorycznych oraz Zakończenia, które ma charakter autorskich rekomendacji zmian polskich regulacji prawnych. Doktorant wprowadził podział w poszczególnych rozdziałach merytorycznych na podrozdziały, co sprawia, że układ pracy jest przejrzysty i rzeczowy merytorycznie. Na szczególną uwagę zasługuje Zakończenie, w którym Doktorant prezentuje niezwykle ciekawe i wartościowe konkluzje i wnioski *de lege lata* i *de lege ferenda* końcowe całej rozprawy. Zastrzeżenie moje budzi jednak fakt, że Doktorant nie wprowadził w poszczególnych rozdziałach poza podrozdziałami merytorycznymi – podsumowania każdego rozdziału, w których mogłyby się znaleźć częściowe wnioski i konkluzje, które później stanowiłyby rolę służebną dla końcowego podsumowania rozprawy. W poszczególnych rozdziałach znajdują się liczne, interesujące i wartościowe konkluzje, dlatego tym bardziej uzasadnione byłoby gdyby one podsumowywały poszczególne rozdziały.

Na szczególne uznanie zasługuje uporządkowany i przemyślany układ pracy, który został dostosowany do udowodnienia tezy głównej i tez szczegółowych. Wszystkie rozdziały w sposób wyczerpujący uzasadniają stwierdzenia postawione przez Doktoranta w tezach. Poszczególne rozdziały stanowią służebną rolę w stosunku do postawionej tezy.

Na uznanie zasługuje również chronologia poszczególnych rozdziałów, która pozwala odbiorcy w sposób właściwy zrozumieć istotę problemu i przedstawione przez Doktoranta zagadnienia badawcze.

Praca w istocie składa się – poza rozważaniami natury ogólnej – z trzech zasadniczych części. Pierwsza z nich (rozdziały od II do IV) poświęcona została rozwiązaniom przyjętym na gruncie polskiego porządku prawnego. W tej części Doktorant dokonał w szczególności bardzo skrupulatnej analizy problematyki kontrolowanej jednostki zagranicznej w kontekście Konstytucji RP, jak również w kontekście orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, ale i orzecznictwa sądów administracyjnych. Tu nasuwa mi się pewne spostrzeżenie dotyczące całego rozdziału poświęconego regulacji CFC w świetle Konstytucji RP. Autor dość szeroko analizuje przez pryzmat zasady sprawiedliwości podatkowej konstrukcję kontrolowanej jednostki zagranicznej w kontekście jej zgodności z Konstytucją RP. W zasadzie Doktorant analizuje i opisuje zasadę sprawiedliwości podatkowej w odświeżeniu materialnoprawnej i proceduralnej. Wydaje się, że jest to zbyt szerokie ujęcie, tym bardziej, że analizowane wątki zdawkowo odnoszą się do zagranicznej jednostki kontrolowanej. Skutkuje to również tym, że opracowanie osiąga rozmiary (490 stron) dość nietypowe jak na rozprawę doktorską.

Niewątpliwie na niestandardową obszerność rozprawy doktorskiej miały wpływ dość obszernie cytowane uzasadnienia projektów ustaw (s. 78 i 79), które niewątpliwie Autor mógł znacznie skrócić bądź przekazać ich sens w znacznie krótszej formie zachowując jednocześnie przy tym sens przekazu.

W poszczególnych rozdziałach Autor posługuje się pojęciem „holding”, „spółka holdingowa”, „działalność holdingowa”, „koncern”. W dużej mierze pojęcia te są stosowane alternatywnie. Trudno tutaj zgodzić się z Autorem, ponieważ definicja holdingu jest dość precyzyjnie ustalona w doktrynie (m.in. L. Stecki). Ponadto w sposób istotny zarysowana jest rola tej konstrukcji, zarówno w prawie handlowym, jak i finansowym. Wprawdzie nie istnieje

definicja ustawowa ani holdingu, ani koncernu w prawie polskim, ale istnieje zasadnicza różnica pomiędzy holdingiem a koncernem, co związane jest z funkcjami spółki dominującej.

Autor posługuje się siatką pojęciową holdingu na gruncie ustawodawstwa polskiego, brytyjskiego i amerykańskiego. Należy zauważyć, że na gruncie tych różnych reżimów prawnych zarysowują się znaczne różnice. Dlatego konieczne było na początku rozprawy zasygnalizować istotę konstrukcji holdingu, jak również różnic występujących w poszczególnych ustawodawstwach, tym bardziej, że Autor dość regularnie w rozprawie posługuje się tą siatką pojęciową. Nieuprawnione jest również utożsamianie działalności holdingowej z działalnością gospodarczą spółki dominującej. Autor prowadzi rozważania na ten temat na s. 192-193, powołując się jednocześnie na orzecznictwo. Niestety trudno jednak dostrzec taki tok rozumowania w cytowanych orzeczeniach.

Nie można również utożsamiać holdingu ze spółką holdingową, bowiem są to dwie różne konstrukcje, które charakteryzują się swoją specyfiką. Spółka holdingowa jest rozwiązaniem, które w wielu państwach występuje jako konstrukcja ustawowa, w przeciwieństwie od holdingu (np. Luksemburg).

Druga część rozprawy (rozdziały od V do VI) odnosi się do analizy regulacji prawa unijnego oraz norm prawa międzynarodowego podatkowego. Na szczególną uwagę i uznanie zasługuje dość ciekawa i wyczerpująca analiza orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, które odnosi się do konstrukcji kontrolowanej jednostki zagranicznej uregulowanej w różnych państwach Unii Europejskiej. Inną ważną kwestią podjętą przez Doktoranta jest ciekawie przeanalizowana problematyka przez pryzmat Komentarza do Modelowej Konwencji OECD w wersji sprzed 2017 roku, jak i w wersji z 2017 roku.

Szczególnie w rozdziale poświęconym regulacjom prawa unijnego Doktorant ujawnia swoją manierę zbyt „obfitego” przedstawiania teoretycznych aspektów doktryny m.in. „podręcznikowego” opisywania swobód traktatowych, co niewątpliwie ma wpływ na niestandardową obszerność opracowania. Na poziomie pracy naukowej jaką jest rozprawa doktorska winno się znacznie ograniczać tego typu, oczywiste, wywody do absolutnie koniecznych odniesień, ewentualnie posiłkowania się przypisami.

W rozprawie Doktorant posługuje się pojęciem „kraje” (m.in. s. 32, 73), które należy uznać za niewłaściwe. Zgodnie z normami prawa międzynarodowego publicznego należy posługiwać się pojęciem „państwa”, zaś słowo „kraj” ma konotacje związane z obszarami geograficznymi. Stąd tą nieściśłość warto wyeliminować.

Trzecia część rozprawy (rozdziały od VII do VIII) analizuje problematykę kontrolowanej jednostki zagranicznej w porządkach prawnych wybranych państw, tj. Wielkiej Brytanii i Stanów Zjednoczonych Ameryki. Doktorant wybrał świadomie regulacje prawne w tych dwóch państwach, odnosząc się tym samym do postawionych na wstępie rozprawy problemów badawczych. Regulacje brytyjskie posłużyły Autorowi do dokonania analizy, z której wynika, iż polskie rozwiązania dotyczące kontrolowanej jednostki zagranicznej nie powinno wzorować się na brytyjskich rozwiązaniach odnośnie sposobu określania dochodu podlegającego opodatkowaniu u podatnika. Analiza amerykańskich regulacji posłużyła jako wzorzec do wykorzystania w reformowaniu polskich rozwiązań. Należy jednak zauważyć, że rozdziały poświęcone rozwiązaniom brytyjskim i amerykańskim zajęły 100 stron i w głównej mierze skupiały się na części opisowej rozwiązań w tych państwach. Wydaje się, że analiza komparatystyczna powinna ograniczać się do wyeksponowania najważniejszych aspektów, które będą mogły posłużyć udowodnieniu tez. W tych rozdziałach w głównej mierze górę wzięła część opisowa rozwiązań, które są w analizowanych państwach.

Powyższa systematyka rozprawy jest w mojej ocenie prawidłowa, z punktu widzenia weryfikacji sformułowanych we wstępie tez.

Przedstawiona charakterystyka głównych wątków badawczych zawartych w recenzowanej pracy jednoznacznie wskazuje, że w swojej rozprawie doktorskiej mgr Filip Majdowski podejmuje próbę rozwiązania niezwykle istotnego i budzącego kontrowersje problemu związanego z funkcjonowaniem kontrolowanej jednostki zagranicznej. Nie może być zatem niczym zaskakującym, że niezależnie od pozytywnej oceny recenzowanej pracy w jej warstwie merytorycznej, niektóre z jej wątków szczegółowych budzą pewne zastrzeżenia, czy też wymagają podjęcia dyskusji z Autorem. Podkreślić jednak należy, że spośród bardzo wielu kwestii, które Autor rozważa w recenzowanej pracy, zdecydowana większość nie budzi zastrzeżeń merytorycznych.

III. Zakres i sposób wykorzystania literatury i orzecznictwa

Recenzowana praca została oparta na szeroko wykorzystanej literaturze przedmiotu (w tym głównie angielskojęzycznej) oraz dotyczącym omawianej przez Autora problematyki w orzecznictwie: Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, Trybunału Konstytucyjnego oraz głównie wojewódzkich sądów administracyjnych. Niezrozumiałe jest, że Autor powołał zaledwie dwa wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego, mimo, że jest ich znacznie więcej, chociażby te które odnoszą się do powoływanych orzeczeń wojewódzkich sądów administracyjnych.

W bibliografii powołanych zostało 199 pozycji książkowych oraz 632 publikacji artykułowych, w większości rzetelnie wykorzystanych dla zaprezentowania zawartych w pracy wywodów i dla rzeczywistej dyskusji naukowej. Autor wykorzystuje również bogaty zbiór raportów, m.in. OECD.

Sposób cytowania w przypisach poszczególnych pozycji bibliograficznych oraz przyjęta przez Autora metoda powoływania się na poglądy innych Autorów nie budzą zastrzeżeń. Jak już wyżej wskazywałem, Autor przyjął metodę, iż własne stanowisko i wnioski sformułował w rozdziałach podsumowujących rozprawę. W tych fragmentach pracy zdecydowanie i wyraźnie odniósł się do przedstawianych poglądów doktryny i orzecznictwa oraz wskazał na poglądy, które Jego zdaniem zasługują na akceptację, nie unikając formułowania własnego stanowiska.

IV. Język, styl i forma pracy

Styl, jakim została napisana praca jest bardzo dobry. Pracę czyta się łatwo, można powiedzieć przyjemnie, chociaż dotyczy ona wielu skomplikowanych, teoretycznych i praktycznych zagadnień. Język i styl recenzowanej pracy świadczy o wysokich kwalifikacjach naukowych Autora, który formułuje swoje poglądy w sposób jasny i zrozumiały. W pracy występują co prawda przejęzyczenia, których trudno się ustrzec, np. na s. 16 szósty wers od dołu w zdaniu: „*Spojrzenie na zagraniczne systemy podatkowe (...) przy czym nie ono tożsame z bezkrytycznym słuchaniem specjalistów (...)*” gdzie słowo „*ono*” jest użyte bez kontekstu. Autor używa również słów bądź sformułowań co najmniej dość kontrowersyjnych językowo, np. na s. 17 „*uporządkowanie rozumienia*”, na s. 21 – „*rosnącej literatury*”, na s. 430 – „*ramy*

wykładnicze”. Pojawiają się również usterki pisarskie, tzw. literówki, ale są one zauważalne jedynie dla wyjątkowo „wrażliwego” czytelnika. Autor ma również manierę konstruowania zdań nieuzasadniono długich i wielokrotnie złożonych, które przez to niejednokrotnie są niezrozumiałe i tracą sens, np. na s. 18 zdanie *„Ten drugi obszar niniejszej pracy uwzględnia również rozważania autora na temat zgodności regulacji CFC z międzynarodowym prawem podatkowym w formie bilateralnych umów podatkowych oraz dotychczasowy dorobek OECD, która poświęcała uwagę instytucji CFC co najmniej od 1987 r. w kontekście dopuszczalności stosowania regulacji CFC do przypadków, gdy państwo rezydencji podatkowej spółki CFC oraz państwo rezydencji podatkowej osoby kontrolującej (podatnika) łączy umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania wzorowana na Modelowej Konwencji OECD”*, albo na s. 19 pierwszy akapit – zdanie posiada 9 wersów. Autor nie ustrzegł się również błędów stylistycznych, np. na s. 24 – *„(...) w formie klauzuli istotnej rzeczywistej działalności (...)”*. Ogólnie jednak tego rodzaju uchybienia nie wpływają na ocenę, iż strona techniczna recenzowanej pracy mgra Filipa Majdowskiego, mimo pewnych niedociągnięć, zasługuje na pozytywną ocenę.

V. Uwagi końcowe i konkluzje

Podsumowując z pełnym przekonaniem stwierdzam, że recenzowana rozprawa doktorska mgra Filipa Majdowskiego stanowi oryginalne opracowanie zagadnienia, które – co należy podkreślić – nie zostało dotąd – w ujęciu prezentowanym w rozprawie doktorskiej – opracowane monograficznie w doktrynie prawa polskiego. Autor niewątpliwie wykazał się wszechstronną wiedzą teoretyczną w zakresie nauki prawa finansowego oraz umiejętnością samodzielnego rozwiązywania zagadnień naukowych, jak również prowadzenia pracy naukowej, co zasługuje na wysoką ocenę.

Mając na uwadze powyższe stwierdzam, że recenzowana rozprawa doktorska mgra Filipa Majdowskiego mająca formę maszynopisu książki, stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego oraz wykazuje ogólną wiedzę teoretyczną Autora w dyscyplinie prawo finansowe oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej, a zatem w pełni odpowiada przesłankom określonym w art. 13 ust. 1 i 2 ustawy z 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (tekst jedn. Dz. U. z

2017 r., poz. 1789 ze zm.), w związku z czym może stanowić podstawę dalszych stadiów przewodu doktorskiego. W konkluzji opowiadam się za dopuszczeniem mgra Filipa Majdowskiego do publicznej obrony rozprawy doktorskiej stanowiącej przedmiot niniejszej recenzji.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Dominik Gajewski'. The signature is written in a cursive style with a large initial 'D' and a long, sweeping tail.

(dr hab. Prof. SGH Dominik J. Gajewski)