

AUTOREFERAT PRZEDSTAWIAJĄCY OPIS DOROBKU I OSIĄGNIĘĆ NAUKOWYCH

1 Imię i nazwisko: Adam Zalasiński

2 Posiadane dyplomy, stopnie naukowe/artystyczne z podaniem nazwy, miejsca i rodzaju ich uzyskania oraz tytułu rozprawy doktorskiej

- *International Legal Studies Certificate* uzyskany w *Universitaire Instelling Antwerpen* w 2000 roku
- Dyplom magistra uzyskany na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu w 2000 roku (tytuł pracy magisterskiej: *Obejście prawa krajowego z wykorzystaniem europejskiego prawa wspólnotowego*)
- Stopień naukowy doktora nauk prawnych w zakresie prawa uzyskany na Wydziale Prawa i Administracji Mikołaja Kopernika w Toruniu w 2005 roku (tytuł rozprawy doktorskiej: *Zakaz dyskryminacji w sferze podatków bezpośrednich w prawie podatkowym Wspólnoty Europejskiej*, promotor prof. dr hab. Bogumił Brzeziński, recenzenci prof. dr hab. Wanda Wójtowicz oraz prof. dr hab. Marek Kalinowski)

3 Informacje o dotychczasowym zatrudnieniu w jednostkach naukowych/artystycznych

- od 1 października 1999 do 30 września 2000 roku – asystent stażysta w Katedrze Praw Człowieka i Prawa Europejskiego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu
- od 15 listopada 2000 do 30 września 2005 roku – asystent w Katedrze Prawa Finansów Publicznych na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu
- od 1 października 2005 roku – adiunkt w Katedrze Prawa Finansów Publicznych na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu

4 Wskazanie osiągnięć określonych w art. 16 ust. 2 ustawy z dnia 14 marca 2003 roku o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz. U. Nr 65, poz. 595 ze zm.)

4.1 Wśród osiągnięć naukowych, które w przekonaniu wnioskodawcy spełniają kryteria określone w art. 16 ust. 2 art. 16 ust. 2 ustawy z dnia 14 marca 2003 roku o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz. U. Nr 65, poz. 595 ze zm.), a więc zostały uzyskane po otrzymaniu stopnia doktora i stanowią znaczny wkład w rozwój określonej dziedziny naukowej, należy wymienić **jednotematyczny cykl publikacji, który został opatrzony na potrzeby niniejszego autoreferatu tytułem: *Koncepcja nadużycia podatkowego w prawie podatkowym Unii Europejskiej***. Składa się on z wymienionych poniżej części opracowań zbiorowych, artykułów, glos i komentarzy do wyroków Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

4.2 ***Koncepcja nadużycia podatkowego w prawie podatkowym Unii Europejskiej*** – jednotematyczny cykl publikacji składający się z wymienionych poniżej części opracowań zbiorowych, artykułów, glos i komentarzy do wyroków Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej:

4.2.1 Prace opublikowane za granicą w języku angielskim

1. *The Principle of Prevention of (Direct Tax) Abuse – the Scope and Legal Nature – remarks on the 3M Italia case¹* [w:] Tax Law in the light of judgments: Interaction between European law and domestic Courts – 2012. Tax Planning: What is (un)acceptable – 2013, CFE Forum Reports on European Taxation nr 5, pod red. S. Van Thiela, s. 133-150, ISBN 978-92-990057-3-6 (skrótowa i zmieniona wersja opracowania wskazanego w punkcie 2 poniżej).
2. *The Principle of Prevention of (Direct Tax) Abuse – the Scope and Legal Nature – remarks on the 3M Italia case²*, European Taxation 2012, nr 9, s. 446-454.
3. *Case Law-Based Anti-Avoidance Measures and Principles of Human Rights Protection³* [w:] Human Rights and Taxation in Europe and the World, pod red. G. Kofler, M. Poiares Maduro oraz P. Pistone, IBFD, Amsterdam 2011, s. 477-488, ISBN 978-90-8722-111-9.

¹ Tytuł w języku polskim: *Zasada przeciwdziałania nadużyciom (w sferze podatków bezpośrednich) – zakres i charakter prawny – uwagi na tle sprawy 3M Italia*.

² Tytuł w języku polskim: *Zasada przeciwdziałania nadużyciom (w sferze podatków bezpośrednich) – zakres i charakter prawny – uwagi na tle sprawy 3M Italia*.

³ Tytuł w języku polskim: *Środki przeciwdziałania unikaniu opodatkowania oparte na orzecznictwie sądowym a prawa człowieka*.

4. *Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions in Poland*⁴ [w:] Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions, Cahiers de Droit Fiscal International vol. 95a, Amersfoort 2010, s. 635-650, ISBN 978-90-12-38335-6.
5. *Some Basic Aspects of the Concept of Abuse in the Tax Case Law of the European Court of Justice*⁵, Intertax 2008, nr 4, s. 156-167.
6. *Case-Law-Based Anti-Avoidance Measures in Conflict with Proportionality Test – Comment on the ECJ Decision in Kofoed*⁶, European Taxation 2007, nr 12, s. 571-576.
7. *Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ's Direct Tax Case Law*⁷, Intertax 2007, nr 5, s. 310-321.

4.2.2 Prace opublikowane w Polsce

1. *Komentarz do wyroku TS z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes plc i Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue, Zb. Orz. 2006, s. I-7995* [w:] Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych. Komentarz, pod redakcją W. Nykiela i A. Zalasieńskiego, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2014, s. 392-402, ISBN 978-83-264-4300-8.
2. *Koncepcja nadużycia podatkowego w unijnym prawie podatkowym – potencjalne kierunki oddziaływania na prawo polskie* [w:] Prawo europejskie – 5 lat doświadczenia w polskim prawie finansowym, pod red. H. Litwińczuk, Warszawa 2011, s. 440-463, ISBN 978-83-269-0931-3.
3. *Klauzule ograniczające korzyści z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania a prawo WE*, Europejski Przegląd Sądowy 2008, nr 1, s. 15-20.
4. *Nowy status "zasady długości ramienia" w orzecznictwie ETS*, Przegląd Podatkowy 2007, nr 8, s. 13-19.
5. *Nadużycie swobody przedsiębiorczości a unikanie opodatkowania – glosa do wyroku ETS z 12.09.2006 r. w sprawie C-196/04, Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd przeciwko Commissioners of Inland Revenue*, Europejski Przegląd Sądowy 2007, nr 1, s. 41-45.
6. *Nadużycie prawa do odliczenia podatku naliczonego we wspólnotowym systemie VAT*, Europejski Przegląd Sądowy 2006, nr 7, s. 11-18.
7. *Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania a zasada proporcjonalności. Glosa do wyroku ETS z 13.12.2005 r. w sprawie C-446/03, Marks & Spencer plc przeciwko David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, Europejski Przegląd Sądowy 2006, nr 2, s. 46-49.

⁴ Tytuł w języku polskim: *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania a unikanie opodatkowania: stosowanie przepisów przeciwdziałających unikaniu opodatkowania w Polsce.*

⁵ Tytuł w języku polskim: *Podstawowe aspekty koncepcji nadużycia w podatkowym orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.*

⁶ Tytuł w języku polskim: *Środki przeciwdziałania unikaniu opodatkowania oparte na orzecznictwie sądowym w konflikcie w zasadą proporcjonalności – komentarz do wyroku ETS w sprawie Kofoed.*

⁷ Tytuł w języku polskim: *Proporcjonalność środków przeciwdziałania unikaniu opodatkowania oraz nadużyciom w orzecznictwie ETS z zakresu opodatkowania bezpośredniego.*

4.3 Omówienie celów naukowych jednotematycznego cyklu publikacji, który został opatrzony na potrzeby niniejszego autoreferatu tytułem: *Koncepcja nadużycia podatkowego w prawie podatkowym Unii Europejskiej*

4.3.1 Cel badawczy i zakres analizy

Moją intencją było opracowanie analityczne koncepcji nadużycia podatkowego w prawie podatkowym Unii Europejskiej. Z uwagi na to, że koncepcja ta ma w znacznej mierze orzecznicze źródło, konieczne wydawało się określenie natury prawnej nadużycia podatkowego, metodologii jego determinacji oraz jego zakresu i skutków prawnych zarówno na sytuacje podatników jak i wpływu na prawodawstwo państw członkowskich.

Z uwagi na pewne różnice występujące w prawodawstwie państw członkowskich UE, zarówno, co do sposobów definiowania jak i przeciwdziałania przedsięwzięciom podatników uważanym za niepożądane, pierwszorzędne znaczenie miało ustalenie aparatury pojęciowej oraz metodologii orzeczniczej, w ramach której Trybunał Sprawiedliwości UE (dalej: TSUE) – przy współdziałaniu sądów państw członkowskich – stopniowo nadaje coraz pełniejszy kształt koncepcji nadużycia podatkowego tworzonej na poziomie unijnym (ponadnarodowym).

Drugim istotnym elementem przeprowadzonej analizy było określenie charakteru prawnego omawianej koncepcji, tzn. ustalenie czy przeciwdziałanie nadużyciom podatkowym można uznać za zasadę ogólną prawa unijnego w sensie normatywnym, czy też stanowi ona jedynie zasadę wykładni prawa. Ten etap badawczy musiał opierać się na analizie sposobu, w którym TSUE tworzy zasady ogólne prawa, jak też omówieniu waloru normatywnego różnych kategorii tychże zasad.

Dopiero w następnej kolejności możliwa była analiza wpływu unijnej koncepcji nadużycia podatkowego na prawo i orzecznictwo państw członkowskich oraz zawierane przez nie umowy o unikaniu opodatkowania. Oddziaływanie to zostało omówione zarówno w odniesieniu do sfery opodatkowania bezpośredniego, jak i podatków pośrednich, w szczególności podatku od wartości dodanej.

Przedstawiony cykl publikacji obejmuje także analizę grupy zagadnień szczegółowych, do których zaliczyć należy: (1) wpływ omawianej koncepcji na krajowe przepisy przeciwdziałające unikaniu opodatkowania, takie jak klauzule przeciwko niedostatecznej kapitalizacji, czy ustawodawstwo o kontrolowanych spółkach zagranicznych, (2) wpływ tejże koncepcji na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania dokonywanemu z wykorzystaniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, (3) możliwość przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w sytuacjach uregulowanych dyrektywami Rady UE, lecz w wypadku braku transpozycji klauzul antyabuzyjnych tychże dyrektyw, oraz (4) zgodność krajowych doktryn orzeczniczych mających na celu przeciwdziałanie

unikaniu opodatkowania z normami konstytucyjnymi oraz traktatami międzynarodowymi z dziedziny ochrony praw człowieka.

W analizie prowadzonej w cyklu publikacji wykorzystano przede wszystkim metodę dogmatycznoprawną, natomiast metoda komparatystyczna znalazła zastosowanie pomocniczo. Poniżej przedstawione zostaną główne tezy będące konkluzjami przedłożonego cyklu publikacji.

4.3.2 Pojęcie nadużycia podatkowego – ustalenie aparatury pojęciowej⁸

Instytucja nadużycia prawa jest znana niemal wszystkim europejskim systemom prawnym. Nie jest ona także obca unijnemu porządkowi prawnemu.

Pojęcie nadużycia (prawa) w unijnym prawie podatkowym ma walor autonomiczny w stosunku do swych odpowiedników występujących w prawodawstwie krajowym bądź w języku judykatury państw członkowskich. Z kolei terminologia występująca w ustawodawstwach podatkowych oraz judykaturze państw członkowskich odnosząca się do niepożądanych sposobów zastosowania się przez podatników do norm prawa podatkowego nie jest jednolita. Z powyższych względów ustalenie aparatury pojęciowej było jednym z kluczowych problemów badawczych.

Trybunał Sprawiedliwości posługuje się terminem „nadużycie prawa” (*abuse of right*) bądź też „nadużycie podatkowe” (*tax abuse*) na określenie pewnych zachowań podatników, które nie stanowią działań naruszających przepisy prawa w sferze prawa prywatnego ani podatkowego, lecz prowadzą do sytuacji, które nie są uważane przez organy podatkowe za prawidłowe zastosowanie się podatnika do przepisów prawa podatkowego. Terminologia ta rozwija się w toku „sądowego dialogu” pomiędzy TSUE oraz sądami krajowymi. Sądy krajowe kierują pytania prawne do TSUE w sprawach zawisłych przed nimi, a zatem język, w którym redagowane są pytania prawne, wywiera wpływ na terminologię, którą posługuje się TSUE w swych wyrokach. Nie sposób jednak nie dostrzec, że także Trybunał oddziałuje na język, w którym sądy krajowe opisują zjawiska „nadużyć podatkowych”. Sądy krajowe, kierując pytania prawne, wykorzystują wcześniejsze orzecznictwo TSUE, trafnie obserwując proces wykształcania się autonomicznego, unijnego pojęcia „nadużycie podatkowe”.

⁸ Ta część analizy przedstawiona została w następujących pracach (polskie wersje tytułów prac anglojęzycznych zob. pkt 4.2.1 powyżej): **(1)** Some Basic Aspects of the Concept of Abuse in the Tax Case Law of the European Court of Justice, *Intertax* 2008, nr 4, s. 156-167; **(2)** The Principle of Prevention of (Direct Tax) Abuse – the Scope and Legal Nature – remarks on the 3M Italia case, *European Taxation* 2012, nr 9, s. 446-454; **(3)** The Principle of Prevention of (Direct Tax) Abuse – the Scope and Legal Nature – remarks on the 3M Italia case [w:] *Tax Law in the light of judgments: Interaction between European law and domestic Courts – 2012. Tax Planning: What is (un)acceptable – 2013, CFE Forum Reports on European Taxation* nr 5, pod red. S. Van Thiela, s. 133-15; oraz **(4)** Koncepcja nadużycia podatkowego w unijnym prawie podatkowym – potencjalne kierunki oddziaływania na prawo polskie [w:] *Prawo europejskie – 5 lat doświadczenia w polskim prawie finansowym*, pod red. H. Litwińczuk, Warszawa 2011, s. 440-463.

Z drugiej strony treść klauzul przeciwdziałających unikaniu opodatkowania zawartych w dyrektywach z zakresu podatków bezpośrednich stanowi wynik negocjacji przedstawicieli państw członkowskich w Radzie UE. A zatem terminologia w nich występująca stanowi kompromis w poszukiwaniu wspólnego języka prawnego UE – „wspólnego mianownika” języka prawnego państw członkowskich. Punktem wyjścia w tym procesie jest zawsze terminologia prawna i prawnicza prawa krajowego państw członkowskich.

Dla poprawnego zrozumienia znaczenia pojęć używanych przez TSUE niezbędne jest zatem poprawne rozumienie znaczenia pojęć występujących w prawodawstwach i judykaturze państw członkowskich.

W literaturze i nauce obcojęzycznej termin „unikanie opodatkowania” jest niekiedy zamiennie używany z terminem „nadużycie prawa” czy „nadużycie podatkowe”. Terminy te w istocie odnoszą się do tego samego zjawiska, lecz określają je z innego punktu widzenia.

Ustawodawca krajowy, a także negocjatorzy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, konstruując przepisy podatkowe, dokonują rozmaitych wyborów o charakterze politycznym. Pewien stopień nierówności rozłożenia ciężaru podatkowego jest immanentną cechą każdego systemu podatkowego. W każdej jurysdykcji podatkowej można wskazać rodzaje działalności opodatkowane mniej uciążliwie niż inne. Poprzez system podatkowy każde państwo ma możliwość osiągnięcia określonych celów pozafiskalnych. Ulgi i zwolnienia mogą na przykład wpływać na preferencje przedsiębiorców w zakresie wyboru rodzaju prowadzonej przez nich działalności.

Tego typu „stymulacje podatkowe” występują najczęściej obok innych przepisów wprowadzających nierówność opodatkowania w postaci różnych zasad amortyzacji czy uznawania wydatków za koszty uzyskania przychodu. Podatnicy wspomagani przez doradców podatkowych skwapliwie korzystają z tych nierówności.

Pomimo że państwo świadomie konstruuje w ten sposób swój system podatkowy, organy podatkowe uznają, iż niektóre przypadki korzystania z nierówności opodatkowania stoją w sprzeczności z *ratio legis* ustawodawstwa podatkowego. Najczęściej dzieje się tak wtedy, gdy podatnik w sposób sztuczny aranżuje swoją działalność, tak żeby zapłacić jak najniższy podatek; przy czym sztuczność nie jest rozumiana tutaj jako pozorność czynności prawnych podatnika, a raczej jako dokonanie określonych czynności prawnych lub faktycznych niemających bezpośredniego uzasadnienia gospodarczego innego niż obniżenie wysokości obciążenia podatkowego.

W niektórych państwach mowa jest wówczas o nadużyciu prawa (podatkowego) (np. koncepcja *fraus legis* w prawie niderlandzkim). W innych jurysdykcjach takie przypadki uznawane są za unikanie opodatkowania. Jak jest to wskazane poniżej, w istocie jest to przykład różnic terminologicznych

odnoszących się do legislacyjnego, orzeczniczego bądź doktrynalnego nazewnictwa tych samych zachowań podatników.

Unikanie opodatkowania jest, co do zasady legalne (nie podlega sankcjom o charakterze prawnokarnym), gdyż stanowi postępowanie zgodne z treścią przepisów prawa podatkowego oraz – co ważne – jest połączone z ujawnieniem przez podatnika okoliczności relewantnych dla określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Właśnie owa sprawozdawczość odróżnia unikanie opodatkowania (ang. *tax avoidance*, fr. *evasion fiscale*) od uchylania się od opodatkowania (ang. *tax evasion*, fr. *fraude fiscale*), które stanowi zmniejszenie ciężaru podatkowego w sposób nielegalny. Związane jest ono z ukrywaniem faktów relewantnych dla określenia wysokości należnego podatku (np. wysokości przychodów) lub dopełnieniem obowiązków o charakterze sprawozdawczym, lecz z wykorzystaniem sfałszowanych dowodów (np. co do wysokości kosztów).

W ustawodawstwie i praktyce stosowania prawa państwa członkowskich terminologia odnosząca się do unikania opodatkowania/nadużyć podatkowych odnosi się w istocie do tego samego zjawiska, lecz każdy z używanych terminów opisuje je, kładąc nacisk na inne jego cechy.

Pojęcie „nadużycie podatkowe” zakłada, że podatnik dokonując pewnych czynności w sferze prywatnoprawnej, nadużywa bliżej nieokreślonych praw, które przysługują mu na gruncie prawa podatkowego. Nie jest do końca jasne, czy w istocie takie prawa istnieją. Wydaje się raczej, że podatnik dokonując aktów „agresywnego” planowania podatkowego, dokonuje wyboru form cywilnoprawnych dla swych czynności, które pozwalają osiągnąć pożądany efekt gospodarczy, w sposób korzystny podatkowo. A zatem podatnik wykorzystuje jedynie różnice pomiędzy normatywnie określonymi skutkami podatkowymi różnych czynności dokonywanych w sferze prawa prywatnego pozwalających osiągnąć podobny/identyczny cel gospodarczy. Należy podkreślić, że powyższe różnice w zasadach opodatkowania zdarzeń gospodarczych w zależności od ich formy prawnej lub treści wynikają z woli ustawodawcy. Podatnik w istocie wykorzystuje te różnice. Trudno, zatem mówić o nadużyciu konkretnych praw podmiotowych, choć można wskazać na pewne jednostkowe uprawnienia, o które podatnik wnosił, np. prawo do ulgi czy prawo do odliczenia podatku naliczonego w VAT. W istocie podatnik w sposób nieprzewidziany lub niepożądany przez prawodawcę wykorzystywał różnice w reżimach opodatkowania różnych zdarzeń pozwalających osiągać podobne cele gospodarcze.

Powyższy brak możliwości wskazania prawa podmiotowego, którego nadużycia miałby dokonać podatnik to zasadniczy powód, dla którego posługuję się pojęciem „nadużycie podatkowe” a nie „nadużycie prawa podatkowego”. Oczywiście wybranym przeze mnie pojęciem posługuje się także TSUE, lecz używa go często zamiennie z innymi, takimi jak „unikanie opodatkowania”, czy „tworzenie sztucznych struktur”, co wydaje się wskazywać na fakt, że Trybunał nie przywiązuje zbytnej wagi do terminologii w tym zakresie. Jest to częściowo zrozumiałe w wypadku organu sądowego odpowiedzialnego za zapewnienie

jednolitej wykładni przepisów obowiązujących w wielu jednakowo autentycznych wersjach językowych, a tym samym skoncentrowanego na ich wykładni celowościowej.

Pojęcie „unikania opodatkowania” odnosi się zarówno do sposobu, w którym podatnik stosuje się do przepisów prawa podatkowego (gdyż metodologia stosowania klauzul przeciw unikaniu opodatkowania oparta jest na analizie motywacji podatnika oraz sposobu, w jaki osiąga swe cele gospodarcze) jak też do rezultatów jakie osiąga. Nie jest ono powiązane z prawami lub obowiązkami podatnika. Wskazuje ono jedynie na w pewien sposób nieprawidłowe zachowanie podatnika, które w istocie jest przestrzeganiem językowego znaczenia przepisów prawa podatkowego. Podatnik przekazuje organom podatkowym wszelkie dane niezbędne dla ustalenia bądź określenia swego zobowiązania podatkowego. Z uwagi jednak na formę lub treść czynności podatnika osiąga on pewne niespodziewane, czy niemile widziane przez organy podatkowe oszczędności podatkowe.

Z kolei „obejście prawa podatkowego” odnosi się do prawa w znaczeniu przedmiotowym, do ustawodawstwa podatkowego. Zakłada ono, że podatnik wykonuje swe prawa w sposób sprzeczny z przepisami określającymi parametry jego zobowiązania podatkowego. Czynności podejmowane przez podatnika nie są zabronione na gruncie prawa prywatnego, ale ich forma lub treść pozwala na stosowanie się do innych niż pożądane przez organy podatkowe przepisów prawa podatkowego.

Należy podkreślić, że koncepcja ta posługuje się terminem „obejście” w sposób deskryptywny. Nie jest ono zbieżne z obejściem prawa na gruncie prawa cywilnego, gdzie można wskazać konkretny zakaz prawny, który nie został dochowany na skutek takiej, a nie innej treści lub formy czynności prywatnoprawnej. Na marginesie można nadmienić (nie jest to celem analizy podjętej w niniejszym cyklu publikacji), że próby stworzenia orzeczniczej doktryny „obejścia prawa podatkowego” w polskim systemie prawa nie zostały ostatecznie zaaprobowane przez Sąd Najwyższy, Naczelny Sąd Administracyjny oraz Trybunał Konstytucyjny. Próby te ukierunkowane były na stworzenie niepisanej normy (pokrewnej do cywilnoprawnej klauzuli obejścia prawa), nakazującej podatnikom wybór takich sposobów osiągnięcia swych celów gospodarczych, które powodowałyby skutki podatkowe oczekiwane przez organy podatkowe. Natomiast w wypadku wyboru innych, bardziej korzystnych podatkowo sposobów osiągnięcia tych samych celów gospodarczych, czynności podatnika miały być kwalifikowane jako obejście przepisów prawa podatkowego skutkujących powstaniem obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego w innej (wyższej) wysokości, niemających wprawdzie zastosowania do dokonanych przez niego czynności, lecz których zastosowanie oczekiwane było przez organy podatkowe – jako przewidujące konsekwencje podatkowe dla „typowych” sposobów osiągnięcia danego celu gospodarczego.

A zatem dokonywanie wyboru sposobu osiągnięcia określonych celów gospodarczych przez podatnika, polegające na wykorzystywaniu różnic pomiędzy przewidzianymi prawnie skutkami podatkowymi różnych działań

pozwalających osiągać te same cele gospodarcze, uważany był za obejście przepisów nakładających dalej idące obowiązki, skutkujące powstaniem zobowiązania podatkowego w wyższej wysokości. Oczywiście nie było to znane prawu cywilnemu obejście prawnie uregulowanych zakazów, skutkujące nieważnością czynności prawnych. Z uwagi na tą różnicę, co do sankcji, nie można też było mówić o stosowaniu tej cywilnoprawnej klauzuli w sferze prawa podatkowego w drodze analogii.

Wszystkie trzy opisane wyżej pojęcia odnoszące się do „nadużyć podatkowych” określają sytuacje, w których podatnicy dopełniają wszystkich prawem przewidzianych obowiązków sprawozdawczych.

Próbując wskazać cechy wspólne wszystkich wspomnianych wyżej koncepcji (niezależnie od różnic terminologicznych), należy stwierdzić, że wszystkie opierają się na następujących elementach:

- **podatnik dokonuje czynności legalnych w sferze prawa prywatnego,**
- **czynności te cechują się pewną sztucznością bądź nieadekwatnością (nie chodzi tutaj o pozorność w sensie cywilnoprawnym, lecz o brak bezpośredniego celu gospodarczego),**
- **czynności podatnika mają na celu obniżenie wysokości świadczenia podatkowego (cel rozumiany odmiennie od winy w prawie karnoskarbowym),**
- **podatnik stosuje się do językowego znaczenia przepisów podatkowych oraz przekazuje organom podatkowym wszelkie wymagane informacje.**

Od powyższych pojęć należy odróżnić nadużycie prawa (podmiotowego) w jego prawnospółnotowym rozumieniu. Istnieje sięgająca lat 70. XX w. linia orzecznicza TSUE dotycząca obejścia i nadużycia prawa w prawie wspólnotowym/unijnym (począwszy od wyroku w sprawie 33/74 *van Binsbergen* aż po sprawę C-212/97 *Centros*). W sferze prawa rynku wewnętrznego polega ono, co do zasady, na wykorzystaniu prawa podmiotowego przysługującego jednostce na podstawie przepisów prawa unijnego w sposób sprzeczny z *ratio legis* tych przepisów.

4.3.3 Kontekst normatywny koncepcji nadużycia podatkowego w prawie UE oraz jej charakter prawny⁹

Kolejny kluczowy problem poddany analizie to kontekst normatywny wraz z charakterem prawnym unijnej koncepcji "nadużycia podatkowego". Zagadnienia te są nierozzerwalnie związane ze sobą. Można stwierdzić, że to kontekst normatywny w znacznej mierze determinuje charakter prawny tej koncepcji.

Autonomiczne unijne pojęcie „nadużycie podatkowe” zostało stworzone i jest nadal rozwijane przez TSUE według następującego schematu. **W pierwszej kolejności** Trybunał wykorzystywał koncepcję nadużycia prawa podmiotowego w swym ogólnym orzecznictwie niedotyczącym spraw podatkowych. Na etapie tym TSUE dokonał recepcji koncepcji „nadużycia prawa podmiotowego” występującego w prawodawstwach państw członkowskich, w sposób przypominający tworzenie zasad ogólnych prawa. A zatem TSUE niejako „wyciągnął przed nawias” element wspólny większości systemów prawnych państw członkowskich i wykorzystywał go do rozstrzygania sporów opartych na prawie WE/UE, często w sytuacji istnienia luki prawnej w tym zakresie na poziomie WE/UE.

Po drugie, TSUE dokonawszy recepcji koncepcji „nadużycia prawa podmiotowego” do unijnego porządku prawnego, rozpoczął wykorzystywanie tej koncepcji w sprawach podatkowych (sprawy C-255/02 *Halifax Bank* oraz C-196/04 *Cadbury Schweppes*). W sprawach tych państwa członkowskie

⁹ Ta część analizy przedstawiona została w następujących pracach (polskie wersje tytułów prac anglojęzycznych zob. pkt 4.2.1 powyżej): **(1)** The Principle of Prevention of (Direct Tax) Abuse – the Scope and Legal Nature – remarks on the 3M Italia case [w:] Tax Law in the light of judgments: Interaction between European law and domestic Courts – 2012. Tax Planning: What is (un)acceptable – 2013, CFE Forum Reports on European Taxation nr 5, pod red. S. Van Thiela, s. 133-150; **(2)** The Principle of Prevention of (Direct Tax) Abuse – the Scope and Legal Nature – remarks on the 3M Italia case, European Taxation 2012, nr 9, s. 446-454; **(3)** Some Basic Aspects of the Concept of Abuse in the Tax Case Law of the European Court of Justice, Intertax 2008, nr 4, s. 156-167; **(4)** Case-Law-Based Anti-Avoidance Measures in Conflict with Proportionality Test – Comment on the ECJ Decision in Kofoed, European Taxation 2007, nr 12, s. 571-576; **(5)** Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ's Direct Tax Case Law, Intertax 2007, nr 5, s. 310-321; **(6)** Komentarz do wyroku TS z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 *Cadbury Schweppes plc i Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue*, Zb. Orz. 2006, s. I-7995 [w:] Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych. Komentarz, pod redakcją W. Nykiela i A. Zalaśńskiego, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2014, s. 392-402; **(7)** Koncepcja nadużycia podatkowego w unijnym prawie podatkowym – potencjalne kierunki oddziaływania na prawo polskie [w:] Prawo europejskie – 5 lat doświadczenia w polskim prawie finansowym, pod red. H. Litwińczuk, Warszawa 2011, s. 440-463; **(8)** Nadużycie swobody przedsiębiorczości a unikanie opodatkowania – glosa do wyroku ETS z 12.09.2006 r. w sprawie C-196/04, *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd przeciwko Commissioners of Inland Revenue*, Europejski Przegląd Sądowy 2007, nr 1, s. 41-45; **(9)** Nadużycie prawa do odliczenia podatku naliczonego we wspólnotowym systemie VAT, Europejski Przegląd Sądowy 2006, nr 7, s. 11-18; **(10)** Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania a zasada proporcjonalności. Glosa do wyroku ETS z 13.12.2005 r. w sprawie C-446/03, *Marks & Spencer plc przeciwko David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, Europejski Przegląd Sądowy 2006, nr 2, s. 46-49.

wnioskowały o uchylenie ochrony prawnej przysługującej podatnikom na podstawie prawa WE/UE, z uwagi na fakt, iż ich czynności były lub mogły być uważane za różne formy unikania opodatkowania. Na tym etapie Trybunał stanął przed zadaniem dokonania trudnej analizy porównawczej, skutkującej próbą syntezy pojęć „nadużycia prawa podmiotowego” (recypowanej wcześniej z prawa krajowego na poziom prawa WE/UE) oraz różnorodnych terminologicznie pojęć odnoszących się do unikania opodatkowania (a więc do przestrzegania czy też stosowania się przez podatników do przepisów prawa podatkowego w sposób uważany za nieprawidłowy: „unikania opodatkowania”, „nadużycia podatkowego”, czy też „obejścia prawa podatkowego”).

Efektem tego procesu jest wciąż niezakończone powstawanie unijnej autonomicznej koncepcji nadużycia podatkowego, opartego na tych samych 4 elementach co „klasyczne” pojęcie unikania opodatkowania:

- podatnik dokonuje czynności legalnych w sferze prawa prywatnego,
- czynności te cechują się pewną sztucznością bądź nieadekwatnością (nie chodzi tutaj o pozorność w sensie cywilnoprawnym, lecz o brak bezpośredniego celu gospodarczego),
- czynności podatnika mają na celu obniżenie wysokości świadczenia podatkowego (cel rozumiany odmiennie od winy w prawie karno-skarbowym),
- podatnik stosuje się do językowego znaczenia przepisów podatkowych oraz przekazuje organom podatkowym wszelkie wymagane informacje.

Pomimo, że klasyczne „unikanie opodatkowania” oraz autonomiczne unijne „nadużycie podatkowe” opierają się na tych samych 4 elementach, należy wskazać, że istnieją istotne różnice w doniosłości niektórych z nich (zob. poniżej w części dotyczącej wpływu unijnej koncepcji na prawo państw członkowskich).

Trzeci etap rozwoju unijnej koncepcji „nadużycia podatkowego” to dookreślenie jej zakresu oraz charakteru prawnego. Obejmuje on udzielanie odpowiedzi na pytania prawne sądów państw członkowskich dotyczące praktycznego zastosowania rezultatów dokonanej na wcześniejszym etapie syntezy „unikania opodatkowania” oraz „nadużycia prawa podmiotowego” w kolejnych, konkretnych sporach między podatnikami oraz organami podatkowymi na tle stosowania różnych klauzul przeciwdziałających unikaniu opodatkowania.

Co więcej, pytania te kierowane były nie tylko w sporach, które dotyczyły stosowania klauzul prawa krajowego państw członkowskich, lecz także w sprawach, w których sądy krajowe dążyły do zastosowania unijnej koncepcji „nadużycia podatkowego” jako niepisanej, lecz samoistnej podstawy prawnej obligującej organy podatkowe państw członkowskich do przeciwdziałania unikania opodatkowania (sprawy C-417/10 *3M Italia* oraz C-500/17 *Belvedere Construzioni*).

W szczególności w wyroku w sprawie C-417/10 *3M Italia*, TSUE uznał, że **nie istnieje żadna zasada ogólna prawa UE, która nakładałaby na organy**

administracyjne i sądowe państw członkowskich obowiązek przeciwdziałania unikaniu opodatkowania czy też nadużyciom podatkowym, w sprawach niedotyczących stosowania prawa UE. Nie można mówić o istnieniu zasady ogólnej prawa UE, charakteryzującej się walorem odwrotnego skutku bezpośredniego, czyli możliwej do powołania przez organy państwa przeciwko jednostkom (osobom fizycznym i prawnym)¹⁰.

Koncepcja unijnego „nadużycia podatkowego” stanowi zatem pewnego rodzaju uogólnienie semantyczne, odnoszące się do różnych sytuacji, w których zachodzi potrzeba lub możliwość analizy dopuszczalności unikania opodatkowania w wypadkach, w których podatnicy podlegają ochronie prawna unijnego, bądź wykonując prawa wynikające z wolności rynku wewnętrznego, bądź wnosząc o konkretne korzyści gwarantowane przepisami prawa UE (np. o odliczenie naliczonego podatku od wartości dodanej).

Taki charakter normatywny analizowanej koncepcji w pełni odpowiada dotychczasowemu orzecznictwu determinującemu walor i doniosłość prawną zasad ogólnych prawa unijnego i zasługuje na aprobatę.

W konsekwencji państwa członkowskie nie mają obowiązku przeciwdziałać unikaniu opodatkowania lub nadużyciom podatkowym, który to obowiązek wynikałby z prawa UE. Mają one jednak prawo uchwalić przepisy, w celu przeciwdziałania takim praktykom, które jednak muszą pozostawać w zgodzie z unijnymi gwarancjami ochrony prawnej, jakimi cieszą się podatnicy wykonujący prawa wynikające z wolności rynku wewnętrznego, bądź wnoszący o konkretne korzyści gwarantowane przepisami prawa UE, np. o odliczenie naliczonego podatku od wartości dodanej. Zakres powyższego ograniczenia kompetencji państw członkowskich determinuje wpływ unijnej koncepcji „nadużycia podatkowego” na prawodawstwo państw członkowskich UE.

4.3.4 Wpływ unijnej koncepcji „nadużycia podatkowego” na prawodawstwo państw członkowskich UE¹¹

Koncepcja „nadużycia podatkowego” wywiera wpływ zarówno w sferze opodatkowania bezpośredniego jak i w podatkach pośrednich.

¹⁰ Szczegółowa analiza tego zagadnienia została dokonana w pracach (polskie wersje tytułów prac anglojęzycznych zob. pkt 4.2.1 powyżej): (1) The Principle of Prevention of (Direct Tax) Abuse – the Scope and Legal Nature – remarks on the 3M Italia case [w:] Tax Law in the light of judgments: Interaction between European law and domestic Courts – 2012. Tax Planning: What is (un)acceptable – 2013, CFE Forum Reports on European Taxation nr 5, pod red. S. Van Thiela, s. 133-150 oraz (2) The Principle of Prevention of (Direct Tax) Abuse – the Scope and Legal Nature – remarks on the 3M Italia case, European Taxation 2012, nr 9, s. 446-454.

¹¹ Ta część analizy przedstawiona została w praktycznie wszystkich pracach składających się na cykl.

Pojęcie nadużycia prawa podatkowego w sferze opodatkowania bezpośredniego występuje w dwojakim kontekście:

- w orzecznictwie TSUE z zakresu swobód rynku wewnętrznego (przyznających jednostkom prawa podmiotowe) – jako względ potencjalnie usprawiedliwiający podatkowe przeszkody w korzystaniu przez podmioty prywatne z tychże praw podmiotowych gwarantowanych im przez Traktat o funkcjonowaniu UE (TFUE), oraz
- w klauzulach przeciwdziałających unikaniu opodatkowania w zakresie objętym dyrektywami podatkowymi Rady.

W pierwszym przypadku przedmiotem analizy TSUE były przede wszystkim różnego rodzaju przepisy przeciwdziałające unikaniu opodatkowania mające zastosowanie jedynie w sytuacjach transgranicznych, a zatem skutkujące *prima facie* powstaniem przeszkody dla wykonywania działalności transgranicznej podlegającej ochronie na podstawie TFUE.

W toku postępowań przed TSUE możliwość usprawiedliwienia dyskryminacji podatkowej określonymi względami interesu publicznego badana jest w ramach testu proporcjonalności. Składa się on z następujących elementów:

- badania potencjalnej użyteczności przepisów przewidujących mniej korzystne traktowanie podatników w sytuacjach transgranicznych dla osiągnięcia określonego celu nadrzędnego usprawiedliwiającego naruszenie prawa UE – w tym wypadku użyteczności mniej korzystnego traktowania dla przeciwdziałania unikaniu opodatkowania/nadużyciom podatkowym,
- badanie, czy dane przepisy w konkretnym stanie faktycznym i prawnym rozpatrywanej sprawy są odpowiednie i nie wykraczają poza to, co konieczne dla osiągnięcia danego celu nadrzędnego (proporcjonalność *sensu stricte*).

Trybunał w stałej linii orzeczniczej sformułował wyraźnie tezę, że przepisy wprowadzające owo różne traktowanie, mogą być zgodne z TFUE jedynie, gdy ich zastosowanie ograniczone jest do nadużyć podatkowych charakteryzujących się sztucznością działań podejmowanych przez podatnika. Rzeczywistość czy też realność przedsięwzięć podatnika oceniana jest z punktu widzenia swobód rynku wewnętrznego, np. czy spółka zależna w innym państwie członkowskim prowadzi tam rzeczywiste przedsiębiorstwo, czy jest to jedynie adres, pod którym zarejestrowana jest spółka (*letterbox company*). Drugim czynnikiem wskazującym na sztuczność działalności podatnika jest podejmowanie transakcji na warunkach nieodpowiadających warunkom porównywalnych transakcji rynkowych („zasada długości ramienia”).

Tak sformułowane cechy „nadużycia podatkowego” wykluczają istotną rolę motywacji podatnika (*motive test*), która to jest częstym elementem stosowania przepisów przeciwdziałających unikaniu opodatkowania (zob. powyżej na temat 4 elementów pojęcia „nadużycie podatkowe”). Zdaniem TSUE podatnik nie może

być opodatkowany mniej korzystnie jedynie z tego powodu, że prowadzi działalność transgraniczną motywowany wysokością opodatkowania w innym państwie członkowskim. Przeciwnie, tego typu motywacja może być badana jedynie w przypadku, gdy podatnik nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej, a jego aktywność nosi znamiona sztuczności jedynie w celu skorzystania z bardziej korzystnego reżimu opodatkowania.

Natomiast Dyrektywy Rady UE w sprawie harmonizacji pewnego zakresu opodatkowania dochodów osób prawnych zawierają klauzule pozwalające państwom członkowskim przeciwdziałać unikaniu opodatkowania. Jest to możliwe w dwojaki sposób:

- państwa członkowskie mogą uchwalić przepisy transponujące klauzule zawarte w dyrektywach, lub
- mogą stosować przepisy (dotychczas obowiązujące) przeciwdziałające unikaniu opodatkowania obowiązujące w prawie krajowym lub zawarte w umowach międzynarodowych.

W obu przypadkach należy spodziewać się, że przepisy państw członkowskich będą musiały odpowiadać testowi proporcjonalności, który został sformułowany w orzecznictwie wydanym na podstawie wolności traktatowych rynku wewnętrznego. Stawia to pod znakiem zapytania możliwość stosowania testu intencji podatnika.

A zatem głównym ograniczeniem wynikającym z prawa UE, w stosunku do kompetencji państw członkowskich w sferze przeciwdziałania unikaniu opodatkowania i nadużyciom podatkowym, będzie zakaz stosowania krajowych klauzul antyabuzywnych do podatników aranżujących swą działalność w sposób atypowy, odbiegający od uważanych za normalne sposobów osiągania określonych celów gospodarczych, których czynności charakteryzują się rzeczywistością w sensie braku pozorności, która może być dowodzona na podstawie obiektywnych kryteriów, takich jak prowadzenie rzeczywistego przedsiębiorstwa czy też zawieranie transakcji na warunkach rynkowych.

Z kolei w sferze podatku od wartości dodanej, TSUE traktuje „nadużycie podatkowe”, jako zaaranżowane przez podatnika naruszenie zasady neutralności tego podatku. Wskazane wyżej 4 elementy „nadużycia podatkowego”, a w szczególności sztuczność przedsięwzięć podatnika powinna być oceniana i dowodzona poprzez badanie czy podatnik osiąga swe cele gospodarcze w sposób pozwalający mu na sztuczne zwiększenie proporcji dostaw opodatkowanych w stosunku do tych zwolnionych z opodatkowania, a tym samym kwoty podatku naliczonego, który podlega odliczeniu.

Podatnicy prowadzący swą działalność w sposób, który nie charakteryzuje się naruszeniem zasady neutralności podatku od wartości dodanej, a który jednakże mógłby być kwalifikowany jako unikanie opodatkowania na podstawie prawa krajowego, nie mogą ponosić żadnych

konsekwencji na podstawie krajowych klauzul anytabuzywnych, gdyż przysługują im prawa wywiedzione bezpośrednio z prawa UE.

4.3.5 Zagadnienia szczegółowe¹²

Przedstawiony cykl publikacji obejmuje także analizę grupy zagadnień szczegółowych, takich jak: (1) wpływ unijnej koncepcji „nadużycia podatkowego” na niektóre typy krajowych przepisów przeciwdziałających unikaniu opodatkowania, takie jak klauzule przeciwko niedostatecznej kapitalizacji, czy ustawodawstwo o kontrolowanych spółkach zagranicznych, (2) wpływ tejsze koncepcji na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania dokonywane z wykorzystaniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, (3) możliwość przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w sytuacjach uregulowanych dyrektywami Rady, lecz w wypadku braku transpozycji klauzul antyabuzywnych tychże dyrektyw, oraz (4) zgodność krajowych doktryn orzeczniczych mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania z normami konstytucyjnymi oraz traktatami międzynarodowymi z dziedziny ochrony praw człowieka.

Szczególnie interesujące wydaje się być zagadnienie relacji unijnej koncepcji „nadużycia podatkowego” oraz możliwości przeciwdziałania unikaniu opodatkowania dokonywane z wykorzystaniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Z uwagi na to, że większość państw UE jest także zrzeszona w OECD, która prowadzi obecnie intensywne prace nad ograniczeniem erozji bazy podatkowej oraz przerzucaniu zysków przez przedsiębiorstwa wielonarodowe (*BEPS – Base Erosion Profit Shifting*), wymogi prawa UE mogą w praktyce dotyczyć także państw spoza UE, przeciwdziałających unikaniu opodatkowania z wykorzystaniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych z państwami UE.

¹² Ta część analizy przedstawiona została w następujących pracach (polskie wersje tytułów prac anglojęzycznych zob. pkt 4.2.1 powyżej): **(1)** Case Law-Based Anti-Avoidance Measures and Principles of Human Rights Protection [w:] Human Rights and Taxation in Europe and the World, pod red. G. Kofler, M. Poiaras Maduro oraz P. Pistone, IBFD, Amsterdam 2011, s. 477-488; **(2)** Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions in Poland [w:] Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions, Cahiers de Droit Fiscal International vol. 95a, Amersfoort 2010, s. 635-650; **(3)** Case-Law-Based Anti-Avoidance Measures in Conflict with Proportionality Test – Comment on the ECJ Decision in Kofoed, European Taxation 2007, nr 12, s. 571-576; **(4)** Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ's Direct Tax Case Law, Intertax 2007, nr 5, s. 310-321; **(5)** Komentarz do wyroku TS z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes plc i Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue, Zb. Orz. 2006, s. I-7995 [w:] Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych. Komentarz, pod redakcją W. Nykiela i A. Zalaśńskiego, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2014, s. 392-402; **(6)** Klauzule ograniczające korzyści z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania a prawo WE, Europejski Przegląd Sądowy 2008, nr 1, s. 15-20; **(7)** Nowy status "zasady długości ramienia" w orzecznictwie ETS, Przegląd Podatkowy 2007, nr 8, s. 13-19; **(8)** Nadużycie swobody przedsiębiorczości a unikanie opodatkowania – glosa do wyroku ETS z 12.09.2006 r. w sprawie C-196/04, Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd przeciwko Commissioners of Inland Revenue, Europejski Przegląd Sądowy 2007, nr 1, s. 41-45.

4.3.6 Konkluzje cyklu publikacji

Wydaje się, że uprawnione jest twierdzenie, iż unijna koncepcja „nadużycia podatkowego”, mająca swe źródło przede wszystkim w orzecznictwie TSUE, przybrała już kształt pozwalający na określenie jej charakteru prawnego oraz kierunków jej oddziaływania na prawo państw członkowskich UE. Proces jej wykształcania można podzielić na trzy etapy:

- recepcji koncepcji nadużycia prawa (podmiotowego) z krajowych systemów prawnych państw członkowskich EWG/WE/UE,
- syntezy w/w recypowanej koncepcji nadużycia prawa (podmiotowego) funkcjonującej w prawie WE/UE w ramach stosowania jego bezpośrednio skutecznych norm przyznających jednostkom prawa podmiotowe oraz krajowych unormowań czy też doktryn pozwalających przeciwdziałać unikaniu opodatkowania,
- dookreślania zakresu oraz charakteru prawnego koncepcji „nadużycia podatkowego” w bieżącym orzecznictwie TSUE (etap stosunkowo niedawno rozpoczęty).

U progu trzeciego z powyższych etapów określono, że nie można mówić o istnieniu zasady ogólnej prawa UE, charakteryzującej się walorem odwrotnego skutku bezpośredniego, czyli możliwej do powołania przez organy państwa przeciwko jednostkom (osobom fizycznym i prawnym).

Koncepcja unijnego „nadużycia podatkowego” stanowi jedynie pewnego rodzaju uogólnienie semantyczne, odnoszące się do różnych sytuacji, w których zachodzi potrzeba lub możliwość analizy dopuszczalności unikania opodatkowania w wypadkach, w których podatnicy podlegają ochronie prawna unijnego, bądź wykonując prawa wynikające z wolności rynku wewnętrznego, bądź wnosząc o konkretne korzyści gwarantowane przepisami prawa UE (np. o odliczenie naliczonego podatku od wartości dodanej).

W konsekwencji państwa członkowskie nie mają obowiązku przeciwdziałać unikaniu opodatkowania lub nadużyciom podatkowym, który wynikałby z prawa UE. Mają one jednak prawo uchwalić przepisy, w celu przeciwdziałania takim praktykom, które jednak muszą pozostawać w zgodzie z unijnymi gwarancjami ochrony prawnej, jakimi cieszą się podatnicy wykonujący prawa wynikające z wolności rynku wewnętrznego, bądź wnoszący o konkretne korzyści gwarantowane przepisami prawa UE, np. o odliczenie naliczonego podatku od wartości dodanej.

Obecnie trwający etap ewolucji koncepcji „nadużycia podatkowego” wydaje się obejmować dalsze dookreślanie zakresu powyższego ograniczenia kompetencji państw członkowskich. Sądy państw członkowskich kontynuują kierowanie pytań prawnych dotyczących stosowania kolejnych, nieanalizowanych dotąd w orzecznictwie TSUE, reguł przeciwdziałania

opodatkowania, lub też zastosowania przedmiotowej koncepcji do oceny innych niż dotąd stanów faktycznych generowanych przez podatników. Celowe wydaje się dalsze śledzenie i analiza orzecznictwa TSUE, zwłaszcza tego, w jaki sposób ewoluować będzie kwestia czynników sztuczności zachowań podatników dowodzących praktyk wskazujących na nadużycie podatkowe. Dalsza analiza powinna być też prowadzona na poziomie komparatystycznym. Oczekiwać należy, że wraz z przyrostem liczby wyroków TSUE (materiału badawczego), interesujące i celowe będzie określenie, czy unijna koncepcja „nadużycia podatkowego” będzie ewoluowała pod wpływem koncepcji przeciwdziałania unikaniu opodatkowania obowiązujących w niektórych państwach członkowskich, a jeśli tak, to których, wraz z próbą wskazania powodów tego zjawiska.

5 Omówienie pozostałych osiągnięć naukowo-badawczych

5.1 Publikacje naukowe w czasopismach znajdujących się w bazie Journal Citation Reports (JCR) lub na liście European Reference Index for the Humanities (ERIH)

Brak.

5.2 Autorstwo lub współautorstwo monografii, publikacji naukowych w czasopismach międzynarodowych lub krajowych innych niż znajdujące się w bazach lub na liście, o których mowa w pkt 5.1

Moje zainteresowania badawcze koncentrują się na ponadnarodowym prawie podatkowym. Szczególną atencją darzę prawo podatkowe UE, lecz w kręgu moich zainteresowań pozostaje także międzynarodowe prawo podatkowe oraz zagadnienia interakcji prawa podatkowego z międzynarodowymi normami ochrony praw człowieka.

5.2.1 Podatkowe orzecznictwo TSUE

Kluczowym obszarem moich zainteresowań naukowych są różne aspekty podatkowego orzecznictwa TSUE. Moje badania związane z tym tematem dotyczą następujących problemów.

5.2.1.1 Waler formalny orzecznictwa TSUE oraz jego skuteczność w krajowych porządkach prawnych państw członkowskich

Problematyce formalnego waloru orzecznictwa TSUE poświęciłem studium pt. *Waler orzecznictwa podatkowego Trybunału Sprawiedliwości w polskim porządku prawnym* [w:] *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych*. Komentarz, pod redakcją W. Nykiela i A.

Zalasińskiego, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2014, s. 29-55 oraz artykuł *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich jako źródło europejskiego prawa podatkowego*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2004, nr 5, s. 413-417. W prawie UE brak pisanej zasady prawa anglosaskiego *stare decisis*, która nadaje wyrokom sądowym walor prawotwórczych precedensów, które mogą stanowić samoistną podstawę prawną kolejnych decyzji sądowych. Zwłaszcza pierwszy z wymienionych tekstów obejmuje pogłębioną analizę prowadzącą do wniosku, że wyroki TSUE nie stanowią samoistnego źródła prawa, jednakże ich walor prawny wykracza poza zwykłe rozstrzygnięcia w indywidualnych sprawach o skuteczności *inter partes*. W konkluzji stwierdzono, że to właśnie wykładania prawa UE zawarta w wyrokach TSUE korzysta z niepisanego domniemania prawidłowości i ostateczności, a w braku nowego odesłania prejudycjalnego z sądu krajowego, stanowi wyłączny uprawniony instrument oceny zgodności prawa krajowego z prawem UE.

5.2.1.2 Zasady wykładni oraz metodologia stosowana przez TSUE w sprawach podatkowych

Zagadnienie wykładni prawa podatkowego UE oraz metodologii orzeczniczej TSUE należy do zagadnień, które podjąłem przede wszystkim w publikacjach na poziomie międzynarodowym (zob. *Acte Clair, Acte Éclairé and EC Judicial Protection in the Field of Direct Taxation (with references to the Polish judicial system)*¹³ [w:] *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, pod red. A.P. Dourado oraz R. da Palma Borges, IBFD Amsterdam 2008, s. 321-370; *Law and Facts and the Interpretative Jurisdiction of the ECJ in the Preliminary Rulings in Direct Tax Matters*¹⁴ [w:] *Legal Remedies in European Tax Law*, pod red. P. Pistone, Amsterdam (IBFD) 2009, s. 125-138). Pierwszy z wymienionych tekstów stanowi obszerne studium orzecznictwa TSUE z zakresu podatków bezpośrednich, w którym podjąłem próbę wskazania pewnych prawidłowości w zakresie poszczególnych elementów rozumowania prawniczego Trybunału. Analiza ta podjęta została w kontekście poszukiwania podatkowych zastosowań orzeczniczych doktryn "prawa jasnego" oraz "prawa objaśnionego". Z kolei w drugim z w/w tekstów podjąłem próbę analizy metodologii TSUE stosowanej w procedurze prejudycjalnej, w celu wskazania roli stanu faktycznego oraz stanu prawnego przedstawianego w pytaniach prawnych sądów krajowych, jako czynników kształtujących wykładnię prawa UE przez Trybunał.

5.2.1.3 Możliwe kierunki i bariery dla dalszego rozwoju orzecznictwa w sferze podatków bezpośrednich

W 2008 roku podjąłem badania nad zagadnieniem możliwych kierunków oraz barier dla dalszego rozwoju orzecznictwa TSUE w sferze podatków bezpośrednich. Badania te w szczególności dotyczyły pojęcia "podatkowej przeszkody w korzystaniu ze swobód rynku wewnętrznego". Podjąłem próbę

¹³ Tytuł w języku polskim: *Acte Clair, Acte Éclairé a system ochrony prawnej WE w sferze podatków bezpośrednich (z nawiązaniem do polskiego systemu sądowego)*.

¹⁴ Tytuł w języku polskim: *Stan prawny i faktyczny w postępowaniu prejudycjalnym w sprawach dotyczących opodatkowania bezpośredniego*.

zidentyfikowania granic tego pojęcia, które to granice, były związane z koniecznością zapewnienia równego opodatkowania wszystkich podatników osiągających dochody w sytuacjach transgranicznych oraz krajowych. Owocem tej analizy było obszerne studium opublikowane w sekcji "peer-review" periodyku *Intertax* (zob. *The Limits of the EC Concept of 'Direct Tax Restriction on Free Movement Rights', the Principles of Equality and Ability-To-Pay and the Interstate Fiscal Equity*¹⁵, *Intertax* 2009, nr 5, s. 282-297). Tekst ten stanowił także pogłębiona krytykę orzecznictwa, którym TSUE uznał za niezgodne z prawem UE normy prawa podatkowego, które nie zapewniały tych samych uprawnień podatnikom w sytuacjach krajowych i transgranicznych, wówczas gdy podatnicy osiągający dochody transgraniczne nie podlegali opodatkowaniu w danym państwie członkowskim.

Artykuł ten był cytowany między innymi przez Rzecznika Generalnego Damasa Ruiza-Jarabo Colomera w jego opinii przedstawionej w sprawie C-440/08, *Gielen*¹⁶.

5.2.1.4 Wpływ orzecznictwa TSUE na prawo podatkowe państw członkowskich

Zagadnieniem tym zajmowałem się już podczas pracy nad rozprawą doktorską i wciąż jest to mój główny temat badawczy. Do moich najważniejszych prac z tej dziedziny zaliczyć można autorstwo polskiego Raportu Krajowego na Kongres Europejskiej Federacji Prawa Europejskiego (*Fédération Internationale pour le Droit Européen – FIDE*) w 2006 roku oraz współautorstwo (wraz z P. Farmerem) Raportu Generalnego na ten sam Kongres (odpowiednio *National Report on Poland*¹⁷ [w:] *FIDE Congress 2006, Direct tax rules and the EU fundamental freedoms: origin and scope of the problem; national and Community responses and solutions*, (ed.) X. Xenopoulos, Nicosia 2006, s. 335-345 oraz *General Report*¹⁸ [w:] *FIDE Congress 2006, Direct tax rules and the EU fundamental freedoms: origin and scope of the problem; national and Community responses and solutions*, (ed.) X. Xenopoulos, Nicosia 2006, s. 399-434), a także moje teksty opublikowane w książkach przygotowanych przez *GREIT – Group for Research on European and International Tax Law*, do których zaliczyć należy między innymi: *New Member States' Approach to the ECJ's Rulings: The Example of Poland*¹⁹ [w:] *Towards a Homogeneous EC Direct Tax Law*, pod red. C. Brokelind, IBFD Amsterdam 2007, s. 383-400 oraz *Acte Clair, Acte Éclairé and EC Judicial Protection in the Field of Direct Taxation (with references to the*

¹⁵ Tytuł w języku polskim: *Granice wspólnotowego pojęcia "podatkowej przeszkody w korzystaniu ze swobód traktatowych", zasady równości i zdolności płatniczej oraz międzypaństwowa słuszność podatkowa.*

¹⁶ Opinia Rzecznika Generalnego Damasa Ruiza-Jarabo Colomera w sprawie C-440/08, *Gielen*, przypis 23.

¹⁷ Tytuł w języku polskim: *Polski raport krajowy.*

¹⁸ Tytuł w języku polskim: *Raport generalny.*

¹⁹ Tytuł w języku polskim: *Podejście nowych państw członkowskich do orzeczeń ETS: przykład Polski.*

Polish judicial system)²⁰ [w:] *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, pod red. A.P. Dourado oraz R. da Palma Borges, IBFD Amsterdam 2008, s. 321-370).

5.2.1.5 Projekt badawczy dotyczący opracowania zbioru komentarzy do wyroków podatkowych TSUE

Ważnym projektem naukowym, który obejmuje pełne spektrum zagadnień związanych z orzecznictwem podatkowym TSUE, jest współkoordynacja prac grupy 30 autorów (w tym autorów zagranicznych, których prace zostały opublikowane po przetłumaczeniu na język polski) nad komentarzem do podatkowych wyroków Trybunału. Projekt zakończył się wydaniem książkowego zbioru komentarzy do 165 wyroków TSUE z zakresu podatków bezpośrednich, podatkowej pomocy publicznej, podatku od gromadzenia kapitału, podatku od wartości dodanej oraz podatku akcyzowego, którego jestem współredaktorem wraz z profesorem W. Nykielem (zob. *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych. Komentarz*, pod redakcją W. Nykiela i A. Zalasieńskiego, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2014, ss. 1578, ISBN 978-83-264-4300-8).

5.2.1.6 Wpływ orzecznictwa podatkowego TSUE na umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania

Tematyce wpływu orzecznictwa podatkowego TSUE na umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania poświęciłem kilka prac, w których omawiałem wymogi jakie stawia prawo UE wobec zakresu podmiotowego tychże umów, a także skutków ewentualnego uznania wolności TFUE za klauzule największego uprzywilejowania (zob. *Klauzule ograniczające korzyści z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania a prawo WE*, Europejski Przegląd Sądowy 2008, nr 1, s. 15-20; *Zakres podmiotowy bilateralnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania a uprawnienia rezydentów państw trzecich – wymogi prawa wspólnotowego*, Kwartalnik Prawa Publicznego 2006, nr 2, s. 293-305; oraz *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania a problem standardu najwyższego uprzywilejowania w europejskim prawie podatkowym*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2004, nr 3, s. 115-127). Na szczególną – moim zdaniem – uwagę zasługuje obszerna analiza projektu zmian w komentarzu do art. 24 Modelu Konwencji OECD opublikowanego przez OECD w 2007 roku, który miał za zadanie potwierdzenie charakteru klauzuli przeciwdyskryminacyjnej Modelu jako klauzuli narodowej (*Article 24(1) of the OECD Model Convention and the Exclusion of MFN Treatment – A Comment on the OECD Public Discussion Draft*²¹, Intertax 2007, nr 8/9, s. 460-472).

²⁰ Tytuł w języku polskim: *Acte Clair, Acte Éclairé a system ochrony prawnej WE w sferze podatków bezpośrednich (z nawiązaniem do polskiego systemu sądowego)*.

²¹ Tytuł w języku polskim: *Artykuł 24 Modelu Konwencji OECD a wykluczenie traktowania MFN – komentarz do publicznej konsultacji OECD*.

5.2.2 Podatkowe aspekty badań i rozwoju

Innym tematem badawczym, któremu poświęciłem znaczącą uwagę są podatkowe aspekty badań i rozwoju. Wziąłem aktywny udział (pełniłem obowiązki sekretarza naukowego) w organizacji międzynarodowej konferencji *Tax Aspects of Research and Development within the European Union*, która odbyła się na Uniwersytecie Łódzkim w dniu 16 grudnia 2011 roku, jako jedno z oficjalnych wydarzeń Polskiej Prezydencji w Unii Europejskiej. Na konferencji tej wygłosiłem referat na temat *General Prohibition of Restrictions on Cross-border R&D Activities and IP Mobility – Application of the TFEU Freedoms*²² oraz opracowałem raport generalny opublikowany w książce pokonferencyjnej, która ukazała się we współredakcji z profesorem W. Nykiem (*Tax Aspects of Research and Development within the European Union*²³, pod redakcją W. Nykiela i A. Zalasińskiego, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2014, ss. 316, ISBN 978-83-264-3199-9).

5.2.3 Komentarze do aktów prawnych oraz modeli aktów prawnych

W moim dorobku znajduje się także udział w następujących komentarzach do aktów prawnych oraz modeli aktów prawnych:

- *Artykuły 90-93* [w:] Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską. Komentarz, pod red. A. Wróbla, Tom II pod red. K. Kowalik-Bańczyk oraz M. Szwarc-Kuczer, Warszawa 2009, s. 591-628, ISBN 978-83-7601-813-3.
- *Artykuł 24* [w:] Model Konwencji OECD. Komentarz, pod red. B. Brzezińskiego, Warszawa 2010, s. 1149-1200. ISBN 978-83-7677-161-8.
- *Artykuły 110-113* [w:] Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz, pod red. A. Wróbla, Tom II pod red. K. Kowalik-Bańczyk oraz M. Szwarc-Kuczer, Warszawa 2012, s. 484-521, ISBN 978-83-264-1641-5.

5.3 Ekspertyzy oraz aktywność o charakterze eksperckim oraz naukowym związana z zatrudnieniem w Komisji Europejskiej

Od 2006 roku moją aktywność naukowo-dydaktyczną łączę z zatrudnieniem w Dyrekcji Generalnej Podatki i Unia Celną Komisji Europejskiej w Brukseli – początkowo jako oddelegowany ekspert narodowy, a od 2008 roku jako mianowany urzędnik (*Legal Officer*) w Zespole kontroli przestrzegania prawa UE i pomocy państwa w sferze podatków bezpośrednich. Oprócz bieżącej pracy skoncentrowanej na prowadzeniu postępowań o naruszenie prawa podatkowego UE przez państwa członkowskie oraz przygotowywania uwag Dyrekcji Generalnej Podatki i Unia Celną na potrzeby postępowań prejudycjalnych przed TSUE, szereg moich obowiązków ma charakter quasi- lub stricte naukowy. Należą do nich:

²² Tytuł w języku polskim: *Ogólny zakaz barier dla transgranicznej działalności w dziedzinie badań i rozwoju oraz mobilności własności intelektualnej – zastosowanie swobód TFUE.*

²³ Tytuł w języku polskim: *Podatkowe aspekty badań i rozwoju w Unii Europejskiej.*

- opiniowanie projektów aktów prawnych mających na celu eliminację naruszeń prawa UE przedstawianych przez państwa członkowskie,
- reprezentowanie Komisji Europejskiej w grupach eksperckich pracujących nad zmianami Komentarza do Modelu Konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku,
- członkostwo w powołanym przez Prezydenta Barroso zespole *Northern Ireland Task Force*, który poprzez bezpośrednie doradztwo władzom regionalnym Irlandii Północnej ma za zadanie wspierać proces pokojowy w tym regionie,
- pełnienie funkcji oficera łącznikowego Komisji Europejskiej przy Europejskim Stowarzyszeniu Profesorów Prawa Podatkowego (EATLP), a także koordynatora z ramienia KE odpowiedzialnego za *European Academic Tax Thesis Award* przyznawaną corocznie wspólnie przez Komisję Europejską oraz Stowarzyszenie.

5.4 Sumaryczny impact factor według listy Journal Citation Reports (JCR) zgodnie z rokiem opublikowania: brak

**5.5 Liczba cytowań według bazy Web of Science (WoS): brak
Liczba cytowań według bazy Publish or Perish: 22
Liczba cytowań według bazy Google Scholar: 90**

**5.6 Indeks Hirscha według bazy Web of Science (WoS): brak
Indeks Hirscha według bazy Publish or Perish: 3
Indeks Hirscha według bazy Google Scholar: 4**

5.7 Kierowanie międzynarodowymi i krajowymi projektami badawczymi oraz udział w takich projektach

- Kierownik grantu UMK na 2004 rok, nr 456-P „Europejskie a międzynarodowe prawo podatkowe”

5.8 Nagrody za działalność naukową lub artystyczną

Otrzymałem następujące nagrody za osiągnięcia naukowe:

- 2007 rok – Nagroda Indywidualna II Stopnia Rektora UMK w Toruniu,
- 2007 rok – Złote Skrzydła Gazety Prawnej za monografię *Zakaz dyskryminacji w sferze podatków bezpośrednich w prawie podatkowym Wspólnoty Europejskiej*, wyd. CH. Beck, Warszawa 2007,
- 2011 rok – Nagroda Zespołowa II Stopnia Rektora UMK w Toruniu.

5.9 Współpraca międzynarodowa

5.9.1 Członkostwo w międzynarodowej grupie badawczej *Group for Research on European and International Tax Law (GREIT)*²⁴

Prowadzę aktywną współpracę międzynarodową w ramach *Group for Research on European and International Tax Law (GREIT)* czego przejawem jest udział i wygłoszenie referatów na 6 konferencjach organizowanych przez grupę, a także udział w przygotowanych przez grupę opracowaniach zbiorowych wydanych przez *International Bureau for Fiscal Documentation* w Amsterdamie²⁵. Publikacje te obejmują:

- New Member States' Approach to the ECJ's Rulings: The Example of Poland²⁶ [w:] *Towards a Homogeneous EC Direct Tax Law*, pod red. C. Brokelind, IBFD Amsterdam 2007, s. 383-400
- Acte clair, Acte éclairé and the Judicial Protection in the Field of Direct Taxation (with references to the Polish judicial system)²⁷ [w:] *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, pod red. A. P. Dourado oraz R. da Palma Borges, Amsterdam (IBFD) 2008, s. 321-370; ISBN 978-90-8722-036-5.
- Law and Facts and the Interpretative Jurisdiction of the ECJ in the Preliminary Rulings in Direct Tax Matters²⁸ [w:] *Legal Remedies in European Tax Law*, pod red. P. Pistone, Amsterdam (IBFD) 2009, s. 125-138, ISBN: 978-90-8722-065-5.
- Contribution of Infringement Procedures to European Tax Integration²⁹ [w:] *Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration*, pod red. D. Webera, Amsterdam (IBFD) 2010, s. 117-128, ISBN 978-90-8722-083-9.
- Case Law-Based Anti-Avoidance Measures and Principles of Human Rights Protection³⁰ [w:] *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, ed. G. Kofler, M. Poiaras Maduro oraz P. Pistone, IBFD, Amsterdam 2011, s. 477-488, ISBN 978-90-8722-111-9.

²⁴ Zob. <http://www.greit-tax.eu/about> (Greit Fellows).

²⁵ Tekst na temat: *The Principle of Proportionality and (European) Tax Law* został przesłany do druku w publikacji po konferencji GREIT w 2013 roku poświęconej *Principles of Law: Function, Status & Impact in EU Tax Law* (Zasady prawa: funkcja, status oraz wpływ w prawie podatkowym UE).

²⁶ Tytuł w języku polskim: *Podejście nowych państw członkowskich do orzeczeń ETS: przykład Polski*.

²⁷ Tytuł w języku polskim: *Acte Clair, Acte Éclairé a system ochrony prawnej WE w sferze podatków bezpośrednich (z nawiązaniem do polskiego systemu sądowego)*.

²⁸ Tytuł w języku polskim: *Stan prawny i faktyczny w postępowaniu prejudycjalnym w sprawach dotyczących opodatkowania bezpośredniego*.

²⁹ Tytuł w języku polskim: *Rola postępowania w sprawie naruszenia prawa UE w europejskiej integracji podatkowej*.

³⁰ Tytuł w języku polskim: *Środki przeciwdziałania unikaniu opodatkowania oparte na orzecznictwie sądowym a prawa człowieka*.

5.9.2 Autorstwo raportów generalnych, raportów UE oraz raportów krajowych na kongresy międzynarodowych stowarzyszeń naukowych

Inne osiągnięcia naukowe, które świadczą o mojej aktywności międzynarodowej to wspomniane wyżej współautorstwo Raportu Generalnego na Kongres Europejskiej Federacji Prawa Europejskiego (*Fédération Internationale pour le Droit Européen – FIDE*) w 2006 roku; Raportu UE na Kongres Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego w 2013 roku, a także 5 polskich Raportów Krajowych na kongresy Europejskiej Federacji Prawa Europejskiego, Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego oraz Europejskiego Stowarzyszenia Profesorów Prawa Podatkowego (*European Association of Tax Law Professors – EATLP*). Opublikowane raporty obejmują:

- National Report on Poland³¹ [w:] *FIDE Congress 2006, Direct tax rules and the EU fundamental freedoms: origin and scope of the problem; national and Community responses and solutions*, (ed.) X. Xenopoulos, Nicosia 2006, s. 335-345.
- General Report³² [w:] *FIDE Congress 2006, Direct tax rules and the EU fundamental freedoms: origin and scope of the problem; national and Community responses and solutions*, (ed.) X. Xenopoulos, Nicosia 2006, s. 399-434 (wspólnie z P. Farmer).
- New tendencies in tax treatment of cross-border interest of corporations in Poland³³ [w:] *New tendencies in tax treatment of cross-border interest of corporations*, Cahiers de Droit Fiscal International vol. 93b, Amersfoort 2008, s. 571-588.
- Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions in Poland³⁴ [w:] *Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*, Cahiers de Droit Fiscal International vol. 95a, Amersfoort 2010, s. 635-650.
- Poland³⁵ [w:] *Mutual Assistance and Exchange of Information*, pod red. R. Seer oraz I. Gabert, IBFD, Amsterdam 2010, s. 445-467, ISBN 978-90-816475-2-6 (wspólnie z A. Biegalskim).
- EU Report³⁶ [w:] *The taxation of foreign passive income for groups of companies*, Cahiers de Droit Fiscal International vol. 98a, Amersfoort 2013, s. 57-74 (wspólnie z A. Armenia).

³¹ Tytuł w języku polskim: *Polski raport krajowy*.

³² Tytuł w języku polskim: *Raport generalny*.

³³ Tytuł w języku polskim: *Nowe tendencje w opodatkowaniu odsetek korporacji (wyplacanych i otrzymywanych) w Polsce*.

³⁴ Tytuł w języku polskim: *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania a unikanie opodatkowania: stosowanie przepisów przeciwdziałających unikaniu opodatkowania w Polsce*.

³⁵ Tytuł w języku polskim: *Polska*.

³⁶ Tytuł w języku polskim: *Raport UE*.

5.9.3 Dydaktyka w wymiarze międzynarodowym

Moja działalność w wymiarze międzynarodowym dotyczy też dydaktyki:

- Od 2011 roku prowadzę regularny wykład kursowy (24 godziny wykładowe) z zakresu podatkowego orzecznictwa TSUE w ramach programu *MA in Taxation* w *Institute for Advanced Legal Studies* Uniwersytetu w Londynie³⁷,
- Od 2013 roku prowadzę wykład z zakresu relacji prawa podatkowego UE oraz międzynarodowego prawa podatkowego w ramach programu *LLM in International Taxation* Uniwersytetu Ekonomicznego w Wiedniu (8 godzin wykładowych)³⁸,
- Od 2006 roku prowadzę regularne wykłady gościnne w Kolegium Europejskim w Brugii, *Vrije Universiteit Brussel* oraz Uniwersytecie w Maastricht.

5.10 Wygłoszenie referatów na międzynarodowych lub krajowych konferencjach naukowych

5.10.1 Konferencje międzynarodowe

Wziąłem udział oraz wygłosiłem referaty na następujących konferencjach międzynarodowych:

- **2006 Cypr (22-gi Kongres *Fédération Internationale pour le Droit Européen*)** – wystąpienie na temat: *Direct tax rules and the EU fundamental freedoms: origin and scope of the problem; national and Community responses and solutions – General Report*³⁹,
- **2007 Lizbona (Uniwersytet Lizboński)** Konferencja naukowa *Interpretation of Direct Taxation Issues by the ECJ - The Meaning and Scope of the Acte Clair Doctrine* – udział w dwóch sesjach jako panelista i prezentacja dwóch referatów: (1) *Sources and standards of the Acte Clair Doctrine*⁴⁰ oraz (2) *State liability in case of an erroneous decision of the highest domestic judiciary*⁴¹,
- **2007 Kyoto (61. Kongres Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego International Fiscal Association – IFA)** – prezentacja referatu na temat: *LOB clauses and EC law*⁴²,
- **2008 Cetara-Salerno (Uniwersytet w Salerno, Uniwersytet w Neapolu oraz Uniwersytet Ekonomiczny w Wiedniu)** Międzynarodowa Konferencja Remedies in EC Tax Law – wygłoszenie referatu pt.: *Law and*

³⁷Zob. http://ials.sas.ac.uk/postgrad/courses/docs/MA_Tax_Programme_Specification%202014-2015.pdf

³⁸ Zob. <http://www.international-tax-law.at/home/>

³⁹ Tytuł w języku polskim: *Regulacje podatków bezpośrednich a podstawowe swobody UE: źródło i zakres problemu; krajowe i wspólnotowe reakcje i rozwiązania – Raport generalny.*

⁴⁰ Tytuł w języku polskim: *Źródła i standardy doktryny acte clair.*

⁴¹ Tytuł w języku polskim: *Odpowiedzialność (skarbu) państwa za szkody powstałe w wyniku błędnej decyzji sądów najwyższych (ostatniej instancji).*

⁴² Tytuł w języku polskim: *Klauzule LOB a prawo WE.*

*Facts and the Interpretative Jurisdiction of the ECJ in Preliminary Rulings in Direct Tax Matters*⁴³,

- **2008 Łódź (Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Łódź)** Międzynarodowa Konferencja *Taxpayer Protection* X-lecie Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych UŁ – wygłoszenie referatu pt.: *Role of the European Court of Justice in Taxpayers' Protection*⁴⁴,
- **2009 Amsterdam (Universiteit van Amsterdam)** Międzynarodowa Konferencja *Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration* - wygłoszenie referatu pt.: *Contribution of Infringement Procedures to European Tax Integration*⁴⁵,
- **2009 Warszawa (Konferencja Oddziałów Europy Środkowo-Wschodniej Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego IFA CEE)** *Skutki akcesji. Wizja wspólnej przyszłości wewnętrznych systemów podatkowych państw członkowskich UE* – wygłoszenie referatu pt.: *EC Infringement Procedures in Tax Matters*⁴⁶,
- **2010 Londyn (Konferencja Oddziału Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego w Zjednoczonym Królestwie IFA UK)** – wygłoszenie referatu pt.: *European Commission in EU Tax Litigation*⁴⁷,
- **2010 Florencja (European University Institute)** Międzynarodowa Konferencja *Human Rights and Taxation* – wygłoszenie referatu pt.: *Case Law-Based Anti-Avoidance Measures and Principles of Human Rights Protection*⁴⁸,
- **2010 Londyn (Konferencja Trilateral Meeting Amongst the UK, German and Dutch Branches of IFA)** – wygłoszenie referatu pt.: *The EU Model for Anti-avoidance Measures under CJ Case Law*⁴⁹,
- **2010 Wiedeń (Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht, Wirtschaftsuniversität Wien)** Międzynarodowa Konferencja *Recent and Pending EU Tax Cases* – wygłoszenie referatu pt.: *Recent and Pending Cases filed by Polish Courts*⁵⁰,
- **2010 Leuven (Katholieke Universiteit Leuven)** *15th Annual Conference of Association of Law Faculties of Belgium and Netherlands „Ius Commune”* – wygłoszenie referatu pt.: *Case Gielen – importance for the similarity test*⁵¹,

⁴³ Tytuł w języku polskim: *Stan prawny i faktyczny w postępowaniu prejudycjalnym w sprawach dotyczących opodatkowania bezpośredniego.*

⁴⁴ Tytuł w języku polskim: *Rola Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w ochronie (praw) podatnika.*

⁴⁵ Tytuł w języku polskim: *Rola postępowania w sprawie naruszenia prawa UE w europejskiej integracji podatkowej.*

⁴⁶ Tytuł w języku polskim: *Postępowanie w sprawie naruszenia prawa UE w sferze prawa podatkowego.*

⁴⁷ Tytuł w języku polskim: *Rola Komisji Europejskiej w sporach podatkowych przed Trybunałem Sprawiedliwości UE.*

⁴⁸ Tytuł w języku polskim: *Środki przeciwdziałania unikaniu opodatkowania oparte na orzecznictwie sądowym a prawa człowieka.*

⁴⁹ Tytuł w języku polskim: *Unijny model środków przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w orzecznictwie TS.*

⁵⁰ Tytuł w języku polskim: *Najnowsze oraz zawiste przed ETS sprawy skierowane przez polskie sądy.*

⁵¹ Tytuł w języku polskim: *Sprawa Gielen – znaczenie dla testu porównywalności.*

- **2011 Londyn (Institute of Advanced Legal Studies, University of London)** 6th Annual Avoir Fiscal Conference – wygłoszenie referatu pt.: *The concept of abuse in the Court's tax jurisprudence*⁵²,
- **2011 Łódź (Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych)** Międzynarodowa Konferencja *Tax Aspects of Research and Development within the European Union* – wygłoszenie referatu pt.: *General Prohibition of Restrictions on Cross-border R&D Activities and IP Mobility – Application of the TFEU Freedoms*⁵³,
- **2013 Londyn (Institute of Advanced Legal Studies, University of London)** 8th Annual Avoir Fiscal Conference – wygłoszenie referatu pt.: *European Commission's Actions for Direct Tax Infringements of EU Law*⁵⁴,
- **2013 Lund (Lund University)** Międzynarodowa Konferencja *Principles of Law: Function, Status & Impact in EU Tax Law* – wygłoszenie referatu pt.: *The Principle of Proportionality in Tax Law*⁵⁵,
- **2013 Łódź (Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych)** Konferencja *Tax Legislation: Legal Standards, Trends, Challenges* – wygłoszenie referatu pt.: *The Basic Principles Governing EU Approximation of Double Taxation Conventions*⁵⁶,
- **2014 Londyn (King's College London)** 4th Annual International Tax Seminar, King's College London & Chartered Institute of Taxation – wygłoszenie *Keynote Speech* pt.: *EU direct tax litigation. National procedural autonomy and consistent interpretation - challenges*⁵⁷.

5.10.2 Konferencje krajowe

Wziąłem udział oraz wygłosiłem referaty na następujących konferencjach krajowych:

- **2005 Łódź (Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych)** 50. Seminarium Podatkowe *Ochrona praw podatnika w polskim prawie podatkowym* - wygłoszenie referatu pt.: *Ochrona praw podatnika w systemie Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*,
- **2006 Łódź (Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych)** 53. Seminarium Podatkowe *Najnowsze orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawach podatkowych*, - wygłoszenie referatu pt.: *Opodatkowanie holdingów wielonarodowych a wolności traktatowe rynku wewnętrznego Wspólnoty Europejskiej*,

⁵² Tytuł w języku polskim: *Pojęcie nadużycia w orzecznictwie podatkowym Trybunału (TSUE)*.

⁵³ Tytuł w języku polskim: *Ogólny zakaz barier dla transgranicznej działalności w dziedzinie badań i rozwoju oraz mobilności własności intelektualnej – zastosowanie swobód TFUE*.

⁵⁴ Tytuł w języku polskim: *Skargi Komisji Europejskiej w sprawach naruszeń prawa UE (podatki bezpośrednie)*.

⁵⁵ Tytuł w języku polskim: *Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*.

⁵⁶ Tytuł w języku polskim: *Podstawowe zasady determinujące ujednolicanie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w UE*.

⁵⁷ Tytuł w języku polskim: *Unijne postępowanie sądowe w sprawach podatków bezpośrednich. Krajowa autonomia proceduralna oraz wykładnia prounijna – wyzwania*.

- **2010 Warszawa (Uniwersytet Warszawski)** Zjazd Katedr Prawa Finansowego *Prawo europejskie – 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym* – wygłoszenie referatu pt.: *Koncepcja nadużycia prawa w unijnym prawie podatkowym – potencjalne kierunki oddziaływania na prawo polskie,*
- **2012 Łódź (Uniwersytet Łódzki)** Zjazd Katedr Prawa Finansowego i podatkowego *Prawo finansowe po transformacji ustrojowej. Międzynarodowe i europejskie prawo podatkowe* – wygłoszenie referatu pt.: *Przeciwdziałanie nadużyciom podatkowym – prawo, a nie obowiązek państw członkowskich UE – uwagi na tle wyroku TS w sprawie 3M Italia.*

5.11 Członkostwo w organizacjach naukowych

- od 2006 roku – Polskie Stowarzyszenie Prawa Europejskiego (zrzeszone w Europejskiej Federacji Prawa Europejskiego (*Fédération Internationale pour le Droit Européen* – FIDE),
- od 2008 roku – Polski Oddział Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego (*International Fiscal Association* – IFA),
 - Od 2010 roku – Członek Zarządu Polskiego Oddziału (obecnie 2-gą kadencję).

5.12 Recenzowanie projektów międzynarodowych lub krajowych oraz publikacji w czasopismach międzynarodowych i krajowych

Grudzień 2013. Przygotowywanie 1 recenzji w przedmiocie dopuszczenia monografii do publikacji w serii *Doctoral Series* wydawanej przez *International Bureau of Fiscal Documentation* w Amsterdamie – recenzenci pozostają anonimowi (*blind review*).

5.13 Działalność popularyzatorska

Moja działalność popularyzatorska koncentruje się na wystąpieniach na konferencjach organizowanych przez organizacje prawnicze i gospodarcze, a także wygłaszaniu wykładów dla grup wizytujących Komisję Europejską. Przykłady takich wystąpień to:

- 29 października 2006 r. – wizyta Sędziów NSA w Komisji Europejskiej – wygłoszenie wykładu na temat: *Sądowoadministracyjna kontrola decyzji podatkowych a wymogi prawa WE,*
- 24-25 listopada 2006 r. – udział w Międzynarodowej Konferencji Izb Doradców Podatkowych *Doradca podatkowy jako obrońca praw podatnika* (Katowice) – wygłoszenie referatu *Europejski system ochrony prawnej a prawa podatnika,*

- 22 listopada 2012 r., *International Bar Association, European Regional Forum*, Warszawa – wygłoszenie wykładu na temat: *R&D taxation and EU law*⁵⁸,
- 9 kwietnia 2014 r. – *9th Regional Tax Conference, American Chambers of Commerce in Central and Eastern Europe "Ten years in the European Union: Impact on taxation in Central and Eastern Europe* wygłoszenie wykładu na temat: *Impact of ECJ case law on tax laws of Eastern European EU Member States*⁵⁹.

Adam Złota

⁵⁸ Tytuł w języku polskim: *Opodatkowanie badań i rozwoju a prawo UE.*

⁵⁹ Tytuł w języku polskim: *Wpływ orzecznictwa ETS na prawo podatkowe państw członkowskich UE z Europy Wschodniej.*

