

dr Ziemowit Kukulski

Katedra Materialnego Prawa Podatkowego

Wydział Prawa i Administracji

Uniwersytet Łódzki

Autoreferat

przedstawiający opis dorobku oraz osiągnięć naukowych

I. Imię i nazwisko:

Ziemowit Kukulski

II. Posiadane dyplomy, stopnie naukowe/ artystyczne – z podaniem nazwy, miejsca i roku ich uzyskania oraz tytułu rozprawy doktorskiej:

1. Dyplom magistra prawa uzyskany na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego w 1997 r. na podstawie pracy magisterskiej *Opodatkowanie dywidend na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę*.
2. Uzyskanie stopnia naukowego doktora nauk prawnych na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego w 2002 r. na podstawie rozprawy *Niedostateczna kapitalizacja w prawie podatkowym*.

III. Informacje o dotychczasowym zatrudnieniu w jednostkach naukowych:

1. 1997 - 2001 – studia doktoranckie na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego.

2. 2000 - 2002 - asystent-doktorant w Katedrze Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego.
3. 2002 do tej chwili - adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego, następnie w Katedrze Materialnego Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego.
4. 2002 - 2006 - wykładowca w Instytucie Ekonomii Wydziału Nauk Społecznych Uniwersytetu Jana Kochanowskiego w Kielcach, Filia w Piotrkowie Trybunalskim (obecnie).
5. 2008 - 2010 - wykładowca w Wyższej Szkole Handlowej im. Króla Stefana Batorego w Piotrkowie Trybunalskim.
6. Od 1 maja 2011 r. - zastępca kierownika Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Uniwersytetu Łódzkiego.

IV. Wskazanie osiągnięcia wynikającego z art. 16 ust. 2 ustawy z dnia 14 czerwca

2003 r. o stopniach i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule naukowym w zakresie sztuki (Dz. U. Nr 65, poz. 595 ze zm.):

a) Tytuł osiągnięcia naukowego/ artystycznego:

Konwencja Modelowa OECD i Konwencja Modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej, Wydawnictwo LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2015, s. 1 - 447.

b) Autor, tytuł, rok wydania, nazwa wydawnictwa:

Ziemowit Kukulski, *Konwencja Modelowa OECD i Konwencja Modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Warszawa 2015, Wydawnictwo LEX a Wolters Kluwer business.

c) Omówienie celu naukowego ww. pracy i osiągniętych wyników wraz z omówieniem ich ewentualnego wykorzystania:

Cele naukowe przedstawianej rozprawy habilitacyjnej:

Zasadniczym celem monografii habilitacyjnej zatytułowanej *Konwencja Modelowa OECD i Konwencja Modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej* jest ukazanie wpływu dwóch stworzonych przez międzynarodowe organizacje wzorców bilateralnej umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania na kształt norm rozdziałających roszczenia podatkowe między umawiające się państwa oraz norm umożliwiających międzynarodową współpracę między tymi państwami na polską praktykę traktatową.

Eliminacja podwójnego opodatkowania w sensie prawnym może odbywać się za pomocą środków jednostronnych, dwustronnych oraz wielostronnych, jednak w praktyce największe znaczenie mają w tym względzie środki dwustronne, czyli bilateralne umowy podatkowe zaliczane do norm międzynarodowego prawa publicznego. Wykształciło się kilka rodzajów międzynarodowych umów podatkowych, wśród których największe znaczenie mają bilateralne umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania. Zawierają one normy rozdziałające roszczenia podatkowe między oba umawiające się państwa: państwo rezydencji podatnika oraz państwo źródła dochodu (położenia majątku), a także wiele innych uregulowań, w tym m.in. umożliwiających międzynarodową współpracę w sprawach podatkowych w celu ograniczania zjawiska określanego jako uchylanie się od opodatkowania. Umowy te mają jednolitą strukturę, zaś ich treść kształtowana jest w oparciu o dwa – powszechnie akceptowane na płaszczyźnie międzynarodowej wzorce – Konwencję Modelową Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w sprawie podatku od dochodu i majątku (KM OECD) oraz Konwencję Modelową Organizacji Narodów Zjednoczonych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania między państwami rozwiniętymi a rozwijającymi się (KM ONZ).

Główne założenie i przedmiot analiz prowadzonych w monografii stanowią zagadnienia badawcze dotyczące kształtu uregulowań prawnych w zakresie eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie prawnym dochodu i majątku oraz umożliwiających międzynarodową współpracę w sprawach podatkowych między umawiającymi się państwami w polskiej praktyce traktatowej, a także ocena wpływu rekomendowanych przez KM OECD i KM ONZ rozwiązań w tym zakresie na treść bilateralnych umów podatkowych, których stroną jest nasz kraj.

Znaczenie problematyki eliminacji podwójnego opodatkowania na płaszczyźnie międzynarodowej oraz brak krajowych i zagranicznych monografii poświęconych wpływowi rekomendacji zawartych w KM OECD i KM ONZ na kształt bilateralnych umów podatkowych zawartych przez poszczególne państwa, w tym Polskę, sprawiają, że za ważną i potrzebną zarówno z naukowego, jak i praktycznego punktu widzenia uznać należy kompleksową analizę uregulowań zawartych w bilateralnych umowach mających za przedmiot eliminację podwójnego opodatkowania dochodu i majątku oraz zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania.

Istnieje potrzeba teoretycznej analizy podobieństw i różnic między rekomendacjami zawartymi w KM OECD oraz KM ONZ z punktu widzenia stopnia, w jakim oba wzorce chronią interesy fiskalne państw eksportujących kapitał i nowoczesne technologie (państw rozwiniętych), jak i państw importujących kapitał i nowoczesne technologie (państw rozwijających się). Biorąc pod uwagę polskie interesy fiskalne ważne jest także ustalenie, w jakim zakresie treść rozwiązań przyjętych w bilateralnych umowach podatkowych zawartych przez Polskę z państwami eksportującymi kapitał i nowoczesne technologie (państwa rozwinięte), jak i państwami importującymi kapitał i nowoczesne technologie (państwa rozwijające się), opiera się na jednej z dwóch konwencji modelowych. Celem monografii jest wskazanie tych rekomendacji obecnych w KM OECD, jak i w KM ONZ, które nie różnią się od siebie lub różnią w nieznaczającym stopniu oraz tych, które opierają się na odmiennych założeniach, co skutkuje korzystniejszym z punktu widzenia interesów fiskalnych państw importujących kapitał i nowoczesne technologie (państw rozwijających się) rozdzieleniem roszczeń podatkowych w odniesieniu do poszczególnych kategorii dochodu i majątku w zawieranych przez nie bilateralnych umowach podatkowych. Podstawami do konkluzji konstruowanych w monografii stała się geneza obu wzorców bilateralnej umowy podatkowej. KM OECD, historycznie starsza od KM ONZ, stworzona została bowiem jako wzorzec bilateralnej umowy podatkowej, której stronami są wysoko rozwinięte gospodarczo państwa członkowskie tej organizacji. Z kolei KM ONZ, jak wskazuje już sama jej nazwa, była i jest adresowana w pierwszej kolejności do państw rozwijających się (importujących głównie kapitał i nowoczesne technologie), zawierających dwustronne traktaty służące eliminacji podwójnego opodatkowania dochodu i majątku z państwami określanymi mianem rozwiniętych (tj. eksportujących kapitał i nowoczesne technologie).

Monografia realizuje pięć celów. Pierwszy to wyjaśnienie roli międzynarodowych organizacji oraz poszczególnych państw w tworzeniu powszechnych lub krajowych wzorców bilateralnych umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku. Drugi cel to prezentacja genezy, struktury oraz ocena znaczenia KM OECD i KM ONZ, a także ukazanie ich wpływu na podobne wzorce tworzone przez inne organizacje międzynarodowe o charakterze regionalnym. Celem trzecim jest przedstawienie podobieństw i różnic między rekomendacjami zawartymi w KM OECD i KM ONZ w zakresie norm rozdzielających roszczenia podatkowe między umawiające się państwa w odniesieniu do poszczególnych kategorii dochodu i majątku oraz uregulowań umożliwiających międzynarodową współpracę w sprawach podatkowych między państwami-stronami bilateralnej umowy podatkowej. Cel czwarty to ukazanie stopnia odwzorowania postanowień rekomendowanych przez oba wzorce w praktyce traktatowej państw zarówno eksportujących, jak i importujących kapitał i nowoczesne technologie. I wreszcie cel piąty, bardzo ważny z punktu widzenia głównych założeń badawczych pracy, to przeanalizowanie oraz ocena wpływu KM OECD i KM ONZ na polską praktykę traktatową oraz sformułowanie wniosków *de lege ferenda* pod adresem polskiej praktyki traktatowej.

Realizacja pierwszego celu monografii wymagała przede wszystkim zobrazowania genezy oraz roli umów służących eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie prawnym dochodu i majątku w praktyce traktatowej państw do czasu stworzenia pierwszych międzynarodowych wzorców w tym zakresie przez Ligę Narodów, następnie zaś, innych organizacji międzynarodowych o charakterze ogólnosiwiatowym (OECD i ONZ) lub regionalnym (np. Stowarzyszenie Narodów Azji Południowo-Wschodniej (ASEAN), Rada Arabskiej Unii Gospodarczej (CAEU), państwa stowarzyszone w Grupie Andyjskiej, Karaibska Wspólnota i Wspólny Rynek oraz Unia Europejska) utworzonych po II wojnie światowej, które podjęły działania polegające na tworzeniu wzorców bilateralnej lub multilateralnej umowy podatkowej, które mogłyby być wykorzystywane przez państwa negocjujące traktat służący unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku. Realizacja tego założenia badawczego nie pozwala na pominięcie dorobku niektórych państw (m.in. Stanów Zjednoczonych Ameryki Północnej, Królestwa Niderlandów), które opracowały własne krajowe konwencje modelowe służące za wzorce dla bilateralnych umów podatkowych zawieranych przez te państwa.

Istotne z punktu widzenia konstrukcji i założeń naukowo-badawczych monografii jest nakreślenie genezy, roli i praktycznego znaczenia KM OECD oraz KM ONZ, gdyż to właśnie w oparciu o rekomendacje zawarte w obu tych wzorcach zawierana jest większość bilateralnych umów podatkowych w tym przedmiocie. Nie bez znaczenia dla prawidłowej oceny praktycznego znaczenia obu konwencji modelowych dla praktyki traktatowej państw, w tym Polski, jest analiza problematyki związanej ze statusem prawnym tych wzorców oraz oficjalnych komentarzy do nich. Dodatkowo, dla podkreślenia roli KM OECD, w monografii scharakteryzowano także inne konwencje (porozumienia) modelowe stworzone przez tę organizację, jak również wpływ rekomendacji OECD na projektowaną przez Unię Europejską własną konwencję modelową w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku.

Założenia naukowo-badawcze monografii nie zostałyby zrealizowane bez analizy podobieństw i różnic między rekomendacjami zawartymi w KM OECD i KM ONZ. W tym kontekście celem rozprawy stało się ukazanie struktury obu wzorców bilateralnej umowy podatkowej i odtworzenie rekomendowanych przez nie koncepcji rozdzielenia roszczeń podatkowych w odniesieniu do poszczególnych kategorii dochodu i majątku. W następnej kolejności zaś, przegląd podobnych do siebie postanowień obu wzorców. Należą do nich rekomendacje regulujące zakres podmiotowy i przedmiotowy obu konwencji modelowych oraz definicje pojęć w nich użytych, a także rekomendacje w zakresie rozdzielenia roszczeń podatkowych między umawiające się państwa w odniesieniu do niektórych kategorii dochodu i majątku oraz eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie ekonomicznym w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych i inne postanowienia, wśród nich m.in.: zakaz dyskryminacji, procedura wzajemnego porozumiewania się, wymiana informacji podatkowych oraz pomoc w poborze podatków. Prawidłowa ocena KM OECD oraz KM ONZ dla praktyki traktatowej państw, w tym Polski, wymagała wskazania tych rekomendacji, które odróżniają jeden wzorzec od drugiego. Precyzyjne ich wyeksponowanie oraz teoretyczno-prawna analiza tych postanowień pozwala bowiem na realizację kolejnego celu monografii, którym jest odpowiedź na pytanie, w jakim zakresie oba wzorce kształtują uregulowania zawarte w bilateralnych umowach podatkowych. Wśród rekomendacji odróżniających KM ONZ od KM OECD wymienić należy: szerszą koncepcję zakładu oraz definicję należności licencyjnych, propozycje norm eliminujących podwójne opodatkowanie w sensie prawnym i ekonomicznym dochodów z działalności gospodarczej, rekomendacje w zakresie

rozgraniczenia roszczeń podatkowych między umawiające się państwa w odniesieniu do dochodów (przychodów) z tytułu należności licencyjnych, dochodów z przeniesienia własności składników majątku (zysków kapitałowych), dochodów z wynagrodzeń dyrektorów (członków zarządu), w tym wysokiej rangi urzędników zarządu, emerytur, rent oraz innych podobnych świadczeń, a także innych dochodów (tj. nie objętych innymi postanowieniami konwencji).

Analiza podobieństw i różnic między KM OECD a KM ONZ pozwala jednocześnie zrealizować jeden z celów naukowo-badawczych monografii, którym jest ocena stopnia odwzorowania rekomendowanych przez nie rozwiązań w praktyce traktatowej zarówno państw eksportujących kapitał i nowoczesne technologie (państw rozwiniętych), jak i państw importujących – głównie – kapitał i nowoczesne technologie (państw rozwijających się) z punktu widzenia specyfiki ich interesów fiskalnych.

Ostatnim celem monografii jest jednocześnie uwidocznienie, po raz pierwszy w polskiej literaturze przedmiotu, wpływu KM OECD i KM ONZ na kształt regulacji zawartych w bilateralnych umowach podatkowych, których stroną jest Polska. Realizacja tego celu wymagała scharakteryzowania i analizy rodzajów bilateralnych umów podatkowych występujących w polskiej praktyce traktatowej oraz sklasyfikowania najliczniejszych wśród nich umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku oraz zapobiegających uchylaniu się od opodatkowania, gdyż jedynie te ostatnie negocjowane są w oparciu o rekomendacje jednego z analizowanych wzorców. W tym celu zbadano pod tym kątem wszystkie zawarte przez Polskę bilateralne umowy mające na celu eliminację podwójnego opodatkowania dochodu i majątku oraz służące zapobieganiu uchylania się od opodatkowania wraz z protokołami zmieniającymi te umowy i dokonano ich klasyfikacji na potrzeby badań nad wpływem KM OECD i KM ONZ na polską praktykę traktatową. Podział ten przeprowadzony został w oparciu o dwa kryteria. Pierwszym jest data opublikowania KM ONZ w dniu 28. kwietnia 1980 r., zaś drugim – data uzyskania przez Polskę statusu państwa członkowskiego OECD 22. listopada 1996 r. Na tej podstawie podzielono bilateralne umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania zawarte przez nasz kraj na dwie grupy. Do grupy pierwszej zaliczono umowy zawarte przez Polskę w okresie przed uzyskaniem członkostwa w OECD, do drugiej z kolei – umowy zawarte przez nasz kraj po uzyskaniu statusu państwa

członkowskiego tej organizacji. Następnie podzielono umowy zaliczone do grupy pierwszej i drugiej na cztery podgrupy: A i B w grupie pierwszej oraz C i D w grupie drugiej. Do podgrupy A zaliczono umowy zawarte przez Polskę jako państwo nieczłonkowskie OECD z państwami nienależącymi do OECD, podgrupa ta została nazwana ONZ-PL/ONZ. Do podgrupy B zaliczono umowy zawarte przez Polskę jako państwo nieczłonkowskie OECD z państwami należącymi do tej organizacji. Podgrupa B została nazwana ONZ-PL/OECD. Z kolei podgrupa C obejmuje umowy zawarte przez Polskę po uzyskaniu statusu państwa członkowskiego OECD z państwami nienależącymi do tej organizacji, zaś podgrupa D – umowy z państwami, które podobnie jak Polska były w chwili zawarcia (podpisania) umowy członkami OECD. Podgrupa C została nazwana OECD-PL/ONZ, zaś podgrupa D - OECD-PL/OECD.

Na potrzeby analizy naukowo-badawczej prowadzonej w monografii zrezygnowano z posługiwania się subiektywnym kryterium podziału na państwa rozwinięte i państwa rozwijające się i zastąpiono je określeniem państwo ONZ – tj. państwo należące do ONZ, ale niemające statusu państwa członkowskiego OECD, oraz państwo OECD – tj. państwo należące do ONZ i mające status członka OECD. Decydujące znaczenie, na podstawie którego uznano dane państwo za „państwo ONZ” lub „państwo OECD”, miał fakt posiadania statusu członka OECD w momencie zawarcia bilateralnej umowy podatkowej lub podpisania protokołu zmieniającego tę umowę.

Opierając się na powyższym podziale przeanalizowano rozwiązania występujące na gruncie bilateralnych umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku oraz zapobiegających uchylaniu się od opodatkowania zawartych przez Polskę pod kątem występowania w nich rozwiązań opartych na KM OECD i KM ONZ. Analiza ta miała na celu uzyskanie odpowiedzi na następujące pytania badawcze: po pierwsze - w jakim stopniu członkostwo Polski w OECD wpłynęło na kształt polskiej polityki traktatowej z państwami należącymi do tej organizacji jak również z państwami niebędącymi jej członkami, po drugie zaś - jaki jest stopień odwzorowania rekomendacji charakterystycznych dla KM OECD i KM ONZ w bilateralnych umowach podatkowych zawartych przez nasz kraj i po trzecie - czy oraz w jakim zakresie polska praktyka traktatowa z państwami eksportującymi kapitał i nowoczesne technologie (państwami rozwiniętymi) oraz państwami

eksportującymi kapitał i nowoczesne technologie (państwami rozwijającymi się) opiera się na jednym z analizowanych wzorców.

W monografii zadano pytania o kształt polskiej praktyki traktatowej uwzględniający ochronę interesów fiskalnych naszego kraju i różnicujący – w oparciu o rekomendacje KM OECD i KM ONZ - rozwiązania przyjmowane w zawieranych przez Polskę bilateralnych umowach podatkowych w zależności od tego, czy drugą stroną takiej umowy jest państwo eksportujące kapitał i nowoczesne technologie (państwo rozwinięte) lub państwo importujące kapitał i nowoczesne technologie (państwo rozwijające się) oraz czy z punktu widzenia interesów fiskalnych naszego kraju pożądanym byłoby wypracowanie na najbliższe dziesięć lub piętnaście lat wizji polskiej praktyki traktatowej, która docelowo mogłaby przyjąć postać polskiej konwencji modelowej o stałych i zmiennych elementach wzorowanych zarówno na KM OECD i KM ONZ w zależności od tego, czy drugie umawiające się państwo jest względem Polski słabiej rozwinięte gospodarczo, rozwinięte gospodarczo w co najmniej równym stopniu lub bardziej rozwinięte gospodarczo.

Wnioski zawarte w przedstawianej rozprawie habilitacyjnej:

W monografii postawiono i udowodniono hipotezę, że zarówno KM OECD, jak i KM ONZ są współcześnie alternatywnymi wzorcami dla bilateralnych umów podatkowych zawieranych zarówno przez państwa eksportujące kapitał i nowoczesne technologie (państwa rozwinięte) jak i państwa importujące kapitał i nowoczesne technologie (państwa rozwijające się) i obie współtworzą praktykę traktatową wielu państw. Hipoteza ta podważa tezę o dominującym wpływie KM OECD na praktykę traktatową państw należących do tej organizacji, w tym także Polski.

Na podstawie przeprowadzonych w monografii badań, analiz i rozważań sformułowano wnioski o charakterze konkluzji końcowych, stanowiące syntezę uwag kończących poszczególne rozdziały (podsumowań).

Badania przeprowadzone w monografii prowadzą do wniosku, że stopień odzworowania postanowień KM OECD i KM ONZ w praktyce traktatowej państw zarówno eksportujących kapitał i nowoczesne technologie (państw rozwiniętych), jak i importujących kapitał i nowoczesne technologie (państw rozwijających się) jest różny, co wynika z

odmiennych celów, które przyświecały autorom obu dokumentów. KM OECD zaprojektowana została jako wzorzec bilateralnej umowy podatkowej dla państw należących do tej organizacji (państw rozwiniętych) i była za taki uważana przez dużą liczbę państw nieczłonkowskich (państw rozwijających się). Z kolei KM ONZ została stworzona jako wzór takiej umowy dla państw rozwijających się negocjujących traktat z państwami rozwiniętymi, co wpływa w sposób widoczny na kształt przyjętych w niej rozwiązań. Jednocześnie oba wzorce – w różnicowanym zakresie – stały się źródłem inspiracji dla wielu międzynarodowych organizacji o charakterze regionalnym (m.in. Stowarzyszenie Narodów Azji Południowo-Wschodniej (ASEAN), Rada Arabskiej Unii Gospodarczej (CAEU), państwa stowarzyszone w Grupie Andyjskiej, Karaibska Wspólnota i Wspólny Rynek oraz Unia Europejska) w tworzonych przez nie dwustronnych lub wielostronnych wzorcach umowy eliminującej podwójne opodatkowanie dochodu i majątku.

Rozważania podjęte w monografii prowadzą do wniosku, że KM ONZ w większym stopniu niż KM OECD uwzględnia interesy fiskalne i gospodarcze oraz poziom rozwoju cywilizacyjnego państw importujących kapitał i nowoczesne technologie (państw rozwijających się). Ochrona ta przybiera różną postać. Jest szczególnie widoczna w szerszej od proponowanej w KM OECD koncepcji zakładu, definicji należności licencyjnych oraz w przyznaniu państwu źródła prawa do opodatkowania wielu kategorii dochodów tam, gdzie KM OECD promuje zasadę prymatu państwa rezydencji podatnika. Ponadto wykazano obecność wielu rekomendacji charakterystycznych dla KM ONZ w praktyce traktatowej państw należących do OECD, tj. eksportujących kapitał i nowoczesne technologie (państw rozwiniętych). Należą do nich uregulowania rozdzielające rozszczenia podatkowe między państwo rezydencji odbiorcy należności licencyjnych a państwo ich źródła i przyznające temu ostatniemu z państw ograniczone (bez wskazania jednak maksymalnej stawki podatku u źródła) prawo do opodatkowania należności licencyjnych, rekomendacje w zakresie eliminacji podwójnego opodatkowania w odniesieniu do dochodów z tytułu wykonywania wolnych zawodów oraz innej działalności o samodzielnym charakterze, w tym uzależniające prawo państwa źródła do opodatkowania dochodów z tytułu wykonywania wolnego zawodu lub innej działalności o samodzielnym charakterze od długości pobytu osoby wykonującej taką działalność w drugim państwie (reguła 183 dni), a także rekomendacje KM ONZ w zakresie tzw. klauzuli nieruchomościowej (przyznające państwu położenia nieruchomości prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia udziałów lub akcji w spółkach kapitałowych

objętych w zamian za wkład w postaci teje nieruchomości). Ponadto praktyka traktatowa państw członkowskich OECD odzworowuje także rekomendacje KM ONZ w zakresie definicji należności licencyjnych oraz niektórych elementów zalecanej przez ten wzorzec koncepcji zakładu, m.in. rozszerzających tę koncepcję na działalność nadzorczą nad placem budowy, pracami budowlanymi, montażowymi lub instalacyjnymi oraz skracający do 6 miesięcy (183 dni) okres, po upływie którego budowa, prace budowlane, montażowe lub instalacyjne mogą być uznane za zakład czy także na świadczenie usług przez przedsiębiorstwo umawiającego się państwa w drugim państwie za pomocą pracowników lub innego personelu oddelegowanego tam w tym celu.

Uogólniając, można postawić tezę, że we wskazanych wyżej przypadkach praktyka traktatowa wielu państw, w tym należących do OECD, kształtowana jest głównie w oparciu o KM ONZ. Odnotowano także pewne trendy rosnące i malejące, jeśli chodzi o wykorzystanie charakterystycznych dla KM ONZ rozwiązań nieobecnych w KM OECD. Doprowadziło to do konkluzji, iż wpływ KM ONZ na praktykę traktatową państw jest porównywalny z oddziaływaniem KM OECD. Konkluzja ta dotyczy zarówno państw importujących kapitał i nowoczesne technologie (państw rozwijających się), jak i państw członkowskich OECD.

Rozważania przeprowadzone w monografii nasuwają kolejny, ogólny wniosek. Z punktu widzenia interesów fiskalnych danego państwa, negocjującego bilateralną umowę podatkową z drugim państwem, oba wzorce mają zarówno wady, jak i zalety. Do zalet KM OECD należy zaliczyć promowanie interesów fiskalnych państw eksportujących kapitał i nowoczesne technologie (państw rozwiniętych), znaczenie oficjalnego Komentarza do KM OECD, który jest powszechnie wykorzystywany w praktyce w procesie wykładni bilateralnych umów podatkowych zawartych w oparciu o ten wzorzec, a także częste aktualizacje KM OECD dostosowujące jej zalecenia do zmian wynikających z ewolucji międzynarodowego obrotu gospodarczego, systemów podatkowych państw członkowskich oraz ich aktualnej praktyki traktatowej. Za wady KM OECD należy uznać z kolei niedostateczną ochronę interesów fiskalnych państw importujących kapitał i nowoczesne technologie oraz niewystępowanie – wzorem KM ONZ – wariantów norm rozdzielających rozszczenia podatkowe w odniesieniu do niektórych kategorii dochodów (żegluga morską, śródlądową, transport powietrzny oraz emerytury, renty i inne podobne świadczenia). *A contrario*, zaletą KM ONZ jest większa ochrona interesów fiskalnych państw importujących

kapitał i nowoczesne technologie (państw rozwijających się) oraz występowanie alternatywnych uregulowań służących eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie prawnym w odniesieniu do tej samej kategorii dochodu (żegluga morska, śródlądowa, transport powietrzny oraz emerytury, renty i inne podobne świadczenia), a także w zakresie procedury wzajemnego porozumiewania się, która odgrywa współcześnie istotną rolę jako narzędzie umożliwiające skuteczną dwustronną współpracę międzynarodową w sprawach podatkowych. Zabieg ten umożliwia negocjatorom bilateralnej umowy podatkowej ocenę potencjalnych skutków przyjęcia jednego z proponowanych przez ten wzorzec rozwiązań, co może mieć istotne znaczenie, zwłaszcza dla państw rozwijających się, które często nie dysponują wykwalifikowaną w tym zakresie kadrą. Z kolei za wadę KM ONZ można statystyczność tego wzorca (od czasu opublikowania KM ONZ była aktualizowana zaledwie dwa razy), a także niewykorzystywanie oficjalnego Komentarza do niej w procesie wykładni i stosowania bilateralnych umów podatkowych.

W wyniku przeprowadzonych badań zaobserwowano i pozytywnie oceniono proces zacierania się różnic między KM OECD a KM ONZ. Z reguły to KM ONZ aktualizowana jest w duchu wcześniej wprowadzonych zmian do KM OECD, jednak odnotowano także przypadek odwrotny – polegający na uzupełnieniu KM OECD o funkcjonującą od początku we wzorcu ONZ rekomendację w zakresie tzw. klauzuli nieruchomościowej (tj. postanowienia przyznającego prawo do opodatkowania państwu położenia nieruchomości dochodów ze zbycia udziałów lub akcji w spółkach kapitałowych objętych w zamian za wkład w postaci tejże nieruchomości). Proces ten pozwala na sformułowanie postulatu w zakresie fuzji KM OECD i KM ONZ w jeden dokument, bez rozważania na tym etapie kwestii, której z organizacji przypadnie w udziale ewentualny trud jego opracowania. Pozostawiając z boku odpowiedź na pytanie o możliwości zrealizowania tego postulatu w praktyce, w mojej ocenie, taka hipotetyczna konwencja modelowa winna łączyć zalety obu istniejących wzorców i zawierać mniej kategoricznie sformułowanych rekomendacji rozdziałających roszczenia podatkowe między państwa - strony bilateralnej umowy podatkowej, za to więcej wariantów, tak jak ma to miejsce obecnie na gruncie KM ONZ.

Odnosząc powyższe konkluzje do polskiej praktyki traktatowej należy stwierdzić, że Polska ma rozbudowaną sieć bilateralnych umów podatkowych, wśród których najistotniejsze znaczenie mają wzorowane na KM OECD i KM ONZ bilateralne umowy służące unikaniu

podwójnego opodatkowania dochodu i majątku oraz zapobiegające uchylaniu się od opodatkowania. Badania przeprowadzone w monografii pozwoliły na sformułowanie wniosków ogólnych i szczegółowych w kwestii wpływu rekomendacji KM OECD i KM ONZ na treść rozwiązań zaadoptowanych w umowach podatkowych zawartych przez nasz kraj, a także ocen i postulatów pod adresem polskiej praktyki traktatowej.

Rozważania zawarte w monografii prowadzą do następującego wniosku: na kształt polskiej praktyki traktatowej decydujący wpływ miały dwa wydarzenia. Pierwsze to transformacja ustrojowa i gospodarcza po 1989 r. i drugie – uzyskanie przez Polskę członkostwa w OECD (22 listopada 1996 r.). Wynika to z analizy treści zawartych w latach 1970. - 1980. i obowiązujących do dziś bilateralnych umów podatkowych, które opierają się na pierwotnych wersjach KM OECD i są przestarzałe ze względu na brak nowoczesnych instrumentów służących zapobieganiu uchylaniu się od opodatkowania. Co więcej, analiza ich treści prowadzi do konkluzji, iż częstokroć przyjmowane w nich rozwiązania rozgraniczające roszczenia podatkowe między umawiające się państwa godzą w interesy fiskalne Polski, m.in. poprzez wyłączenie prawa do opodatkowania w państwie źródła niektórych kategorii dochodów (przychodów). Dlatego pozytywnie ocenić należy wyraźnie zaznaczającą się po 1989 r. w polskiej praktyce traktatowej tendencję do renegocjacji większości bilateralnych umów podatkowych podpisanych w okresie Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej. Tendencja ta przybiera dwojaką postać: zastąpienia starego traktatu nową bilateralną umową podatkową lub, rzadziej, zmiany obowiązującej umowy z tego okresu za pomocą protokołu zmieniającego. Jednocześnie wskazano na pilną potrzebę renegocjacji obowiązujących nadal bilateralnych umów podatkowych z lat 1970. – 1980. i oparcia ich rozwiązań na aktualnych wersjach KM OECD lub KM ONZ z uwzględnieniem doświadczeń Polski wynikających ze stosowania tych umów w praktyce.

Uzyskanie przez Polskę statusu państwa członkowskiego OECD utrwaliło wpływ KM OECD na polską praktykę traktatową, obecnego także w okresie poprzedzającym członkostwo. Uregulowania odwzorowujące poszczególne postanowienia KM OECD odnaleźć można w wielu bilateralnych umowach podatkowych, których stroną jest nasz kraj, zaś drugim umawiającym się państwem – państwo, którego znaczenie gospodarcze względem Polski jest większe lub co najmniej porównywalne (głównie państwa eksportujące kapitał i nowoczesne technologie). Z reguły recepcja wzorca OECD odbywa się bez zmian lub z

niewielkimi modyfikacjami, które dotyczą np. wysokości maksymalnych stawek podatku u źródła od niektórych kategorii dochodów (przychodów) w porównaniu z rekomendowanymi przez tę konwencję modelową.

Z kolei w bilateralnych umowach podatkowych Polski z państwami importującymi głównie kapitał i nowoczesne technologie (państwami rozwijającymi się), których znaczenie gospodarcze w porównaniu z Polską jest mniejsze, zauważono wyraźny wpływ rekomendacji KM ONZ na polską praktykę traktatową. Jednocześnie odnotowano, że niektóre z uregulowań KM ONZ występują powszechnie w bilateralnych umowach podatkowych, których stroną jest nasz kraj, niezależnie od statusu drugiego umawiającego się państwa (państwo należące do OECD lub nienależące do tej organizacji) jak i stopnia jego rozwoju gospodarczego względem Polski. Należy zaliczyć do nich: unormowania rozdziałające rozszczenia podatkowe między państwa – strony umowy w odniesieniu do należności licencyjnych, dochodów z wykonywania wolnych zawodów, emerytur, rent i innych podobnych świadczeń, a także występowanie tzw. klauzuli nieruchomościowej. Spostrzeżenia te pozwoliły na sformułowanie konkluzji, że we wskazanym wyżej zakresie polska praktyka traktatowa opiera się głównie na rekomendacjach KM ONZ, podobnie jak praktyka traktatowa państw, które, tak jak Polska, należą do OECD. Jednocześnie w toku przeprowadzonych badań stwierdzono, iż mimo że niektóre postanowienia KM ONZ chronią w większym stopniu interesy fiskalne państwa słabszego gospodarczo niż analogiczne rozwiązania przyjęte przez KM OECD, zwłaszcza w przypadku, gdy drugą stroną umowy jest państwo eksportujące głównie kapitał i nowoczesne technologie, występują one rzadziej w polskiej praktyce traktatowej. Należą do nich uregulowania KM ONZ rozszerzające koncepcję zakładu, uregulowania dotyczące eliminacji podwójnego opodatkowania dochodów z żeglugi morskiej, śródlądowej i powietrznej, klauzuli nieruchomościowej rozszerzonej także o dochody ze zbycia udziałów w spółkach osobowych, trustach i spółkach nieruchomościowych objętych w zamian za wkład w postaci nieruchomości, oraz emerytur, rent i innych podobnych świadczeń wypłacanych z środków publicznych w ramach systemu ubezpieczenia społecznego. Są one powszechne w praktyce traktatowej zarówno państw eksportujących kapitał i nowoczesne technologie (państw rozwiniętych) jak i państw importujących kapitał i nowoczesne technologie (państw rozwijających się). Z punktu widzenia interesów fiskalnych tych ostatnich krajów, korzystniejszym rozwiązaniem jest oparcie praktyki traktatowej z państwami silniejszymi gospodarczo na KM ONZ.

Ponadto w wyniku przeprowadzonych badań ustalono także sporadyczne występowanie w bilateralnych umowach podatkowych, których stroną jest Polska, rozwiązań niewzorowanych na żadnym z analizowanych wzorców. Rozwiązania te są inspirowane z reguły unormowaniami obowiązującego prawa wewnętrznego drugiego umawiającego się państwa, którego pozycja gospodarcza względem Polski jest silniejsza lub co najmniej równa. Zaliczono do nich m.in. klauzule ograniczające korzyści wynikające z bilateralnej umowy podatkowej, uregulowania dopuszczające stosowanie tzw. podatków od wyjścia (ang. *exit taxes*) czy służące eliminacji podwójnego opodatkowania dochodów z działalności przybrzeżnej. Na tym tle wyjątkiem jest artykuł regulujący eliminację podwójnego opodatkowania wynagrodzeń profesorów, pracowników naukowo-badawczych oraz nauczycieli, obecny w wielu bilateralnych umowach podatkowych zawartych przez Polskę, który można uznać za trwały element polskiej praktyki traktatowej.

W kontekście refleksji nad wpływem KM OECD i KM ONZ na polską praktykę traktatową, rozważenia wymaga także postulat stworzenia polskiej – krajowej – konwencji modelowej *sensu stricto*, czyli takiej, jaka funkcjonuje w niektórych wysoko rozwiniętych państwach (np. Stany Zjednoczone Ameryki Północnej, Królestwo Niderlandów) lub opracowania w jej miejsce precyzyjnej wizji polskiej praktyki traktatowej na najbliższe pięć – dziesięć i więcej lat (krajowa konwencja modelowa *sensu largo*), która docelowo mogłaby przybrać postać wytycznych adresowanych do osób negocjujących w imieniu naszego kraju bilateralną umowę podatkową, korzystną z punktu widzenia polskich interesów fiskalnych. W zakończeniu monografii reprezentowane jest stanowisko, że wzorzec taki, o ile powstanie, winien raczej przybrać postać wytycznych (krajowa konwencja modelowa *sensu largo*) i nie powinien być jednolity, ale powinien uwzględniać przede wszystkim gospodarcze relacje Polski z drugim umawiającym się państwem, poziom jego zamożności oraz jego status, np. członkostwo w OECD lub Unii Europejskiej, a co za tym idzie różne znaczenie gospodarcze obu państw. Ponadto wzorzec ten winien zmieniać się z uwzględnieniem zmian gospodarczych, politycznych i społecznych, a obok elementów stałych, zacierpniętych wprost z KM OECD i KM ONZ, zawierać także elementy zmienne, tj. różnicowane propozycje rozdzielania roszczeń podatkowych w odniesieniu do poszczególnych kategorii dochodu i majątku w zależności od pozycji drugiego umawiającego się państwa względem Polski.

W konkluzji wskazano, że trwałym elementem takiego wzorca winny stać się przede wszystkim postanowienia ogólne zawarte w KM OECD i KM ONZ (zakres podmiotowy i przedmiotowy umowy, definicje ogółe z wyjątkiem definicji zakładu, uregulowania w zakresie korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych oraz niektóre postanowienia umożliwiające dwustronną współpracę umawiających się państw w sprawach podatkowych, w tym, o ile jest to możliwe, w świetle uregulowań prawa wewnętrznego obu państw, uregulowania w zakresie pomocy w poborze podatków). Z kolei zmiennymi elementami tego wzorca, zależnymi od pozycji gospodarczej drugiego umawiającego się państwa, powinny być normy rozdzielające roszczenia podatkowe w odniesieniu do poszczególnych kategorii dochodów i majątku oraz regulacje w zakresie metod unikania podwójnego opodatkowania, pomocy w poborze podatków, a także obowiązkowy arbitraż przy procedurze wzajemnego porozumiewania się. W przypadku bilateralnych umów podatkowych zawieranych z państwami słabiej rozwiniętymi gospodarczo od Polski uznano, że winny opierać się one na rekomendacjach KM OECD, gdyż chronią one przede wszystkim interesy fiskalne państw eksportujących kapitał i nowoczesne technologie (państw rozwiniętych). Z kolei bilateralne umowy podatkowe, których stroną jest państwo rozwinięte wobec Polski w stopniu większym lub co najmniej równym, požądane jest oparcie polskiej praktyki traktatowej zarówno na KM OECD, jak i KM ONZ. Wśród rekomendacji wzorca OECD wymienić należy uregulowania umożliwiające dwustronną współpracę w sprawach podatkowych oraz dobór odpowiedniej metody eliminacji podwójnego opodatkowania, a także inne uregulowania, nierekomendowane przez KM OECD, występujące w praktyce traktatowej państw należących do tej organizacji (np. klauzula ograniczająca korzyści wynikające z umowy lub uregulowania służące zapobieganiu podwójnemu nieopodatkowaniu). Z kolei do uregulowań charakterystycznych dla KM ONZ, które mogłyby stać się trwałym elementem wzorca bilateralnej umowy podatkowej zawieranej przez nasz kraj z państwami rozwiniętymi w stopniu większym lub co najmniej równym, należy zaliczyć niektóre z postanowień w zakresie koncepcji zakładu (działalność nadzorczą nad placem budowy itp., świadczenie usług przez zagraniczne przedsiębiorstwo za pośrednictwem jego pracowników), rekomendacje dopuszczające prawo do opodatkowania niektórych kategorii dochodów osiąganých przez przedsiębiorstwa żeglugi morskiej, śródlądowej oraz transportu lotniczego, poszerzone także o transport drogowy czy nawet kolejowy oraz klauzulę nieruchomościową, a także uregulowania eliminujące podwójne opodatkowanie emerytur, rent i innych

podobnych świadczeń, oraz dochodów z wykonywania wolnych zawodów i innej działalności o samodzielnym charakterze.

Monografia została napisana z uwzględnieniem unikatowej i najbardziej aktualnej literatury, głównie zagranicznej, co oprócz wykorzystania przez teoretyków i praktyków oraz osoby odpowiedzialne za kształt polskiej polityki w zakresie eliminacji podwójnego opodatkowania, może mieć również znaczenie edukacyjne dla Czytelników. Ponadto monografia wpisuje się w potrzebę prowadzenia dalszej dyskusji naukowej nad szeroko rozumianym kształtem polskiej praktyki traktatowej w zakresie eliminowania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania, w celu zapewnienia możliwie największej ochrony interesów fiskalnych Polski przed groźnymi dla budżetu skutkami erozji bazy podatkowej i przerzucania dochodów pomiędzy podmiotami powiązanymi, stanowiąc przy tym pierwszą propozycję kompleksowych rozwiązań w tym zakresie, które uwzględniają wpływ zarówno KM OECD, jak i KM ONZ na treść rozwiązań adoptowanych w bilateralnych umowach podatkowych zawartych przez nasz kraj.

V. Omówienie pozostałych osiągnięć naukowo-badawczych:

Oprócz przedstawianej wyżej monografii *Konwencja Modelowa OECD i Konwencja Modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, do osiągnięć naukowo-badawczych po uzyskaniu stopnia doktora nauk prawnych zaliczam (łącznie z opublikowaną rozprawą doktorską oraz monografią habilitacyjną) 50 opublikowanych prac o niejednolitym charakterze. Zestaw publikacji obejmuje: dwie monografie (w tym opublikowaną rozprawę habilitacyjną), dwadzieścia artykułów problemowych, sześć rozdziałów w pracach zbiorowych, autorstwo i współautorstwo siedemnastu komentarzy, jeden podręcznik akademicki oraz opracowanie tłumaczeń specjalistycznych (trzy rozdziały) podręcznika akademickiego. Wykaz moich publikacji został zamieszczony w załączniku nr 4 w pkt. II lit. B i C (*Wykaz opublikowanych prac naukowych lub twórczych prac zawodowych oraz informacja o osiągnięciach dydaktycznych, współpracy naukowej i popularyzacji nauki*) w języku polskim oraz w odpowiednio w załączniku nr 5 w pkt. II lit. B i C (*List of published scientific papers or creative professional works and information on educational achievements, cooperation in science and science communication*) w języku angielskim.

Po doktoracie kontynuowałem badania dotyczące problematyki ograniczania niedostatecznej kapitalizacji w polskim prawie podatkowym, które, na skutek pojawienia się alternatywnych metod ograniczania tego zjawiska, zostały rozszerzone o nowe wskaźniki kalkulacji odsetek stanowiących koszty uzyskania przychodów dla niedostatecznie dokapitalizowanej spółki – podatnika podatku dochodowego od osób prawnych oraz spółdzielni.

Moje zainteresowania naukowe dotyczą międzynarodowego, europejskiego i krajowego prawa podatkowego. W obszarach tych ważne miejsce zajmuje problematyka bilateralnych umów podatkowych w polskiej praktyce traktatowej oraz eliminacja podwójnego opodatkowania w sensie prawnym i ekonomicznym z perspektywy norm prawa Unii Europejskiej, a także zagadnienia związane z unikaniem opodatkowania (minimalizacja wysokości obciążeń podatkowych przez podatników) w aspekcie prawa krajowego, europejskiego i międzynarodowego.

Mój dorobek po doktoracie można ująć w następujących grupach tematycznych (nurtach badawczych):

1. Międzynarodowe prawo podatkowe, a w jego ramach - problematyka bilateralnych umów podatkowych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w sensie prawnym określonych kategorii dochodów (przychodów) oraz majątku;
2. Prawo podatkowe Unii Europejskiej, w tym zagadnienia związane z eliminacją podwójnego opodatkowania zarówno w sensie prawnym, jak i ekonomicznym z perspektywy funkcjonowania wspólnego rynku wewnętrznego;
3. Zagadnienia związane z problematyką unikania opodatkowania (minimalizacja wysokości obciążeń podatkowych przez podatników – tzw. optymalizacja podatkowa) i uchylania się od opodatkowania oraz regulacji prawnych ograniczających te zjawiska;
4. Zagadnienia związane z wybranymi obszarami krajowego prawa podatkowego.

Do pierwszego obszaru zainteresowań naukowych, stanowiących główny nurt badawczy, zaliczam problematykę bilateralnych umów podatkowych służących eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie prawnym określonych kategorii dochodów (przychodów) i majątku w polskiej praktyce traktatowej, zarówno tzw. pełnych (tj.

wzorowanych na KM OECD lub KM ONZ), jak i tzw. niepełnych, tj. które ze względu na swój ograniczony podmiotowy i/lub przedmiotowy zakres (osoby i podatki, których dotyczą) nie opierają się na rekomendacjach żadnego z wymienionych wzorców. Do wskazanej problematyki zaliczam rozważania zawarte w następujących pracach: *Przepisy ograniczające niedostateczną kapitalizację a umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2002, nr 2, s. 59-72, *Klauzula zwalniająca odsetki w związku z pożyczką udzieloną przez bank zagraniczny w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2009, nr 2, s. 49-68, *The Elimination of Double Taxation in Juridical Sense from Polish Perspective*, Teaching Crossroads, 8th Erasmus Week, Instituto Politécnico de Bragança 2013, s. 15-29, *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania niektórych kategorii dochodów osób fizycznych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 1, s. 17-43, *Bilateralne umowy podatkowe zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu spadków w polskiej praktyce traktatowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 2, s. 7-27, *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w odniesieniu do przedsiębiorstw eksploatujących statki morskie lub statki powietrzne w transporcie międzynarodowym w polskiej praktyce traktatowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 3, s. 7-22, *Trendy w polskiej praktyce traktatowej przed przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 4, s. 61-82, a także *Trendy w polskiej praktyce traktatowej po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2015, nr 1, s. 39-62.

We wszystkich tych publikacjach w ogólny lub bardziej szczegółowy sposób wskazałem i scharakteryzowałem trendy występujące w polskiej praktyce traktatowej w zakresie eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie prawnym poszczególnych kategorii dochodów (przychodów) i majątku, a także problemy związane ze stosowaniem i wykładnią bilateralnych umów podatkowych zawartych przez Polskę.

Na szczególną uwagę w tym nurcie zasługują opracowania poświęcone zawartym przez Polskę tzw. niepełnym bilateralnym umowom podatkowym, które dotyczą eliminacji podwójnego opodatkowania niektórych kategorii dochodów osiąganych przez osoby fizyczne (*Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania niektórych kategorii dochodów osób fizycznych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 1, s. 17-43), eliminacji dochodów

przedsiębiorstw eksploatujących statki morskie lub powietrzne w transporcie międzynarodowym (*Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w odniesieniu do przedsiębiorstw eksploatujących statki morskie lub statki powietrzne w transporcie międzynarodowym w polskiej praktyce traktatowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 3, s. 7-22) oraz eliminacji podwójnego opodatkowania spadków w polskiej praktyce traktatowej (*Bilateralne umowy podatkowe zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu spadków w polskiej praktyce traktatowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 2, s. 7-27), ze względu na brak szczegółowych opracowań tej problematyki w polskiej literaturze przedmiotu. Z tych samych powodów, wskazuję na dwa opracowania poświęcone analizie polskiej praktyki traktatowej z państwami należącymi do Unii Europejskiej w okresie przed przystąpieniem, jak i po przystąpieniu Polski do tej organizacji. Zawierają one szczegółową analizę tendencji występujących w 27 bilateralnych umowach podatkowych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania zawartych z państwami należącymi do Unii Europejskiej pod kątem adoptowanych w nich rozwiązań wzorowanych na KM OECD i KM ONZ z uwzględnieniem stopnia ochrony interesów fiskalnych Polski w omawianym kontekście. Przeanalizowane we wskazanych wyżej opracowaniach tzw. niepełne bilateralne umowy podatkowe – z wyjątkiem bilateralnych umów zapobiegających podwójnemu opodatkowaniu spadków – są nowością w polskiej praktyce traktatowej i jako takie mogą być uznane za najnowsze jej trendy. Z kolei w opracowaniu nt. eliminacji podwójnego opodatkowania spadków w polskiej praktyce traktatowej (*Bilateralne umowy podatkowe zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu spadków w polskiej praktyce traktatowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 2, s. 7-27) przeanalizowałem przyczyny braku dwustronnych środków zapobiegających temu zjawisku i wskazałem na możliwe instrumenty, które mogłyby zostać wykorzystane w celu zapobieżenia temu zjawisku zarówno na płaszczyźnie polskiego prawa wewnętrznego, jak i przy wykorzystaniu norm prawa unijnego.

Z uwagi na to, że w ostatnim czasie wzrosło znaczenie międzynarodowego prawa podatkowego w Polsce, czego wyrazem – obok zawierania nowych bilateralnych umów podatkowych – jest także zmiana obowiązujących umów za pomocą protokołów zmieniających, kolejnym problemem badawczym, którym zająłem się w tym nurcie były także tendencje w polskiej praktyce traktatowej z państwami należącymi do Unii Europejskiej. Rozważania w tym zakresie przedstawiłem w następujących opracowaniach:

Trendy w polskiej praktyce traktatowej przed przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 4, s. 61-82 oraz *Trendy w polskiej praktyce traktatowej po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2015, nr 1, s. 39-62. Przeanalizowałem w nich ewolucję polskiej praktyki traktatowej z państwami należącymi do Unii Europejskiej, począwszy od pierwszych bilateralnych umów podatkowych zawartych przez Polskę z tymi państwami w latach 1970. – 1980. po aktualne zmiany wprowadzone do obowiązujących umów za pomocą protokołów zmieniających. W opracowaniach tych, obok trwałych, zmieniających się oraz nowych tendencji w polskiej praktyce traktatowej z państwami należącymi do Unii Europejskiej, wskazałem także znaczenie wydarzeń mających wpływ na treść rozwiązań adoptowanych w bilateralnych umowach podatkowych, których stroną obok innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej jest nasz kraj. Należą do nich: po pierwsze - transformacja ustrojowo-gospodarcza w Polsce i w Europie Środkowo-Wschodniej po roku 1989, po drugie - członkostwo Polski i innych państw regionu w Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) oraz po trzecie - akcesja Polski i innych państw regionu do Unii Europejskiej.

W ramach tego obszaru badawczego przeanalizowałem także rekomendacje KM OECD w zakresie eliminacji podwójnego opodatkowania dochodów (przychodów) z tytułu odsetek, dochodów funkcjonariuszy publicznych oraz studentów, a także polską praktykę traktatową na tym tle z państwami członkowskimi OECD, jak i nienależącymi do tej organizacji. Wyniki przeprowadzonych badań w tym zakresie opublikowane zostały w unikatowym na polskim rynku wydawniczym Komentarzu do KM OECD. Są to: *Artykuł 11 Odsetki* (współautor W. Nykiel), *Artykuł 19 Funkcjonariusze publiczni*, oraz *Artykuł 20 Studenti* [w:] *Model Konwencji OECD*, pod red. B. Brzezińskiego, Oficyna Prawa Polskiego, Wydawnictwo Wiedza i Praktyka Sp. z o.o., Warszawa 2010, s. 777-815, s. 1063-1075 oraz s. 1077-1093.

W opracowaniach tych przeanalizowałem kształt regulacji rekomendowanych przez KM OECD oraz ukazałem wpływ rekomendacji w niej zawartych w zakresie eliminacji podwójnego opodatkowania wybranej kategorii dochodów (przychodów) z tytułu biernych inwestycji kapitałowych (odsetki), a także wybranych kategorii dochodów uzyskiwanych przez osoby fizyczne – rezydentów jednego umawiającego się państwa ze źródeł znajdujących się w drugim umawiającym się państwie (funkcjonariusze publiczni oraz

studenci, a także profesorowie, nauczyciele i pracownicy naukowo-badawczy) na treść bilateralnych umów podatkowych zawartych przez Polskę.

W tym wielowątkowym i rozległym obszarze badawczym odrębną grupę zagadnień stanowią problemy ogólne międzynarodowego prawa podatkowego, które zaprezentowałem w następujących pozycjach: *The Elimination of Double Taxation in Juridical Sense from Polish Perspective*, Teaching Crossroads, 8th Erasmus Week, Instituto Politécnico de Bragança 2013, s. 15-29, *Międzynarodowe prawo podatkowe* [w:] *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, pod red. W. Nykiela i M. Wilka, Wydawnictwo Biblioteka, Łódź 2014, s. 135-169, oraz *Międzynarodowe prawo podatkowe* [w:] *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji UŁ*, tom 3, pod red. M. Sęk, Wydawca: Agent PR, Łódź 2014, s. 17-57. Opracowania te analizują pojęcia ogólne z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego, a także środki służące eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie prawnym i zagadnienia związane z eliminacją ekonomicznego podwójnego opodatkowania z uwzględnieniem roli, znaczenia i wpływu KM OECD, a także, w mniejszym zakresie, KM ONZ, na kształt norm rozdzielających roszczenia podatkowe między umawiające się państwa w bilateralnych umowach w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania. Wpływ rekomendacji KM ONZ na polską praktykę traktatową przedstawiłem w artykule *Konwencja Modelowa ONZ w sprawie unikania podwójnego opodatkowania między państwami rozwiniętymi a rozwijającymi się a polska praktyka traktatowa*, pod red. D. J. Gajewskiego, Krajowa Izba Gospodarcza, Warszawa 2015, s. 101-112.

Do drugiego nurtu moich zainteresowań naukowych należą zagadnienia prawa podatkowego Unii Europejskiej, związane zwłaszcza z eliminacją podwójnego opodatkowania zarówno w sensie prawnym, jak i ekonomicznym z perspektywy funkcjonowania wspólnego rynku wewnętrznego, a także problematyka erozji podstawy opodatkowania (bazy podatkowej) i przerzucania dochodów między przedsiębiorstwami powiązanymi. W tym nurcie badawczym przedmiotem moich analiz stała się problematyka eliminacji podwójnego opodatkowania w obszarach nieobjętych pozytywną harmonizacją za pomocą norm wtórnego prawa podatkowego Unii Europejskiej. Rozważania i wnioski związane z tą problematyką przedstawiłem w opracowaniach: *Negatywna integracja uregulowań prawa krajowego państw członkowskich UE w zakresie korekty zysków*

przedsiębiorstw powiązanych [w:] *Prawo finansowe po transformacji ustrojowej. Międzynarodowe i europejskie prawo podatkowe*. Zjazd Katedr Prawa Finansowego i Podatkowego, Łódź, 5-6 czerwca 2012 r., pod red. I. Mirka i T. Nowaka, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2013, s. 279-290 oraz *Eliminacja podwójnego opodatkowania w sensie prawnym i ekonomicznym w obszarach nieharmonizowanych w kontekście integracji europejskiej* [w:] *Z teorii i praktyki prawa finansowego. Księga jubileuszowa dla Profesor Teresy Dębowskiej-Romanowskiej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2014, s. 29-58 (we współautorstwie z W. Nykiel). W pierwszym z cytowanych opracowań przeanalizowałem wpływ orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TS UE) na przepisy wewnętrzne państw członkowskich UE w odniesieniu do problematyki eliminacji podwójnego opodatkowania w przypadku korekty dochodów (zysków) przedsiębiorstw powiązanych, zaś w ostatnim cytowanym opracowaniu wskazałem na ważny nieharmonizowany obszar prawa podatkowego państw członkowskich UE w zakresie metod służących eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie prawnym: metody wyłączenia z progresją oraz metody zwykłego kredytu podatkowego. Wykazałem w nim, że w obszarach nieharmonizowanych rozgraniczenie roszczeń podatkowych (alokacja prawa do opodatkowania) między państwa – strony bilateralnej umowy podatkowej, tak jak eliminacja podwójnego opodatkowania w sensie ekonomicznym, postrzegane są jako atrybut suwerenności państw członkowskich UE, niemniej jednak państwa członkowskie UE wprowadzając przepisy prawa krajowego w tych obszarach lub stosując bilateralną umowę podatkową zawartą z innym państwem członkowskim UE muszą przestrzegać absolutnego zakazu dyskryminacji. Ponadto decyzja dotycząca kształtu regulacji prawa krajowego państw członkowskich UE, jak i rozwiązań przyjętych na gruncie bilateralnej umowy podatkowej zawartej z innym państwem członkowskim, pozostawiona jest w gestii państwa członkowskiego UE.

W tym obszarze badawczym podejmowałem także zagadnienia związane z wpływem orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TS UE) na krajowe porządku prawne państw członkowskich Unii Europejskiej. Rozważania w tym zakresie przedstawiłem w komentarzach do wyroków TS UE opublikowanych w unikatowej pracy zbiorowej *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych*, pod red. W. Nykiela i A. Zalasńskiego, Wolters Kluwer, Warszawa 2014, s. 265-278, s. 467-486 oraz odpowiednio s. 588-597, gdzie przedstawiłem tezy wyroków w sprawach: C-524/04 *Test*

Claimants in The Thin Cap Group Litigation v. Commissioners of Inland I-2107, Test Claimants in The Thin Cap Group Litigation v. Commissioners of Inland I-2107 oraz C-105/07 Lammers & Van Cleef NV v. Belgische Staat, I-173, ich ramy prawne i faktyczne, rozstrzygnięcia dokonane przez TS UE, schemat rozumowania prawniczego zastosowanego w wyrokach, problematykę ograniczania fundamentalnych swobód traktatowych w kontekście kwestionowanych przepisów prawa wewnętrznego państw członkowskich UE, ochronę interesu publicznego przed zachowaniami podatników kwalifikowanymi jako unikanie opodatkowania w kontekście usprawiedliwionego ograniczenia fundamentalnych swobód traktatowych oraz kwestie związane z doniosłością komentowanych orzeczeń dla polskiego porządku prawnego.

W pracy badawczej zająłem się także niezwykle aktualną zarówno w polskiej jak i zagranicznej literaturze przedmiotu problematyką unikania opodatkowania (minimalizacja wysokości obciążeń podatkowych przez podatników – tzw. optymalizacja podatkowa) i uchylania się od opodatkowania oraz regulacjami prawnymi – ogólnymi (tzw. *GAARs* – tj. *General Anti-Avoidance Rules*) i szczególnymi (tzw. *SAARs* – tj. *Specific Anti-Avoidance Rules*) – mającymi na celu eliminację tych zjawisk. Obszary te należą do **trzeciego** wątku badawczego moich zainteresowań naukowych. Problematykę zwalczania unikania opodatkowania (tzw. optymalizacji podatkowej) za pomocą norm o charakterze klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania przedstawiłem w następujących opracowaniach: *Klauzula generalna obejścia prawa podatkowego – rozwiązanie problemu czy więcej nowych kłopotów?* [w:] *Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrument fiskalizmu*, pod red. H. Dzwonkowskiego, Biblioteka Monitora Podatkowego, Wydawnictwo C.H. Beck sp. z o.o., Warszawa 2005, s. 56-62, oraz *Kolizja zasad równości i pewności w prawie podatkowym a klauzula tzw. obejścia prawa podatkowego – uwagi krytyczne na tle art. 24b Ordynacji podatkowej*, „Palestra” 2004, nr 5-6, s. 9-27 (wspólnie z B. Wojciechowskim). W obu opracowaniach poddano krytyce obowiązujące wówczas w Polsce regulacje prawne umożliwiające organom podatkowym zmianę kwalifikacji prawnej dla celów opodatkowania czynności prawnych dokonanych przez podatników i wskazano na rolę zasady swobody wyboru przez podatników „drogi najmniej opodatkowanej” jako gwarancję ochrony praw podatników.

Ważnym obszarem mojej pracy badawczej jest także problematyka przepisów szczególnych służących ograniczaniu zjawiska unikania opodatkowania (tzw. *SAARs* – tj.

Specific Anti-Avoidance Rules). W tym obszarze podejmowałem badania nad problematyką ogólną cen transferowych, przedsiębiorstw powiązanych i dokumentacji podatkowej transakcji między podmiotami powiązanymi. Rozważania w tym zakresie przedstawiłem w opracowaniu: *Wprowadzenie do problematyki cen transferowych* [w:] *Podmioty powiązanie – ceny transferowe. Dokumentacja podatkowa*, pod red. W. Nykiela i D. Strzelca, Lex a Wolters Kluwer business, Warszawa 2014, s. 17-54 (wspólnie z W. Nykielem). Wybrane aspekty uregulowań w zakresie korekty dochodów (zysków) przedsiębiorstw powiązanych przedstawiłem z kolei w opracowaniach: *Wybrane problemy dotyczące transakcji z podmiotami powiązanymi* [w:] *Podmioty powiązanie – ceny transferowe. Dokumentacja podatkowa*, pod red. W. Nykiela i D. Strzelca, Lex a Wolters Kluwer business, Warszawa 2014, s. 228-263 (wspólnie z D. Strzelcem) oraz *Prawnopodatkowe ograniczenia swobody finansowania podmiotów zależnych* [w:] *Krytyka prawa. Niezależne studia nad prawem. Tom V. Przedsiębiorczość. Aspekty prawne*, Akademia Leona Koźmińskiego, Warszawa 2013, s. 315-346 (wspólnie z D. Strzelcem).

Kształt obowiązujących w Polsce regulacji w zakresie problematyki cen transferowych i przedsiębiorstw powiązanych analizowany był także w wielokrotnie wznawianym komentarzu do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (*Komentarz do art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Transfer pricing)* [w:] *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 2015, Wydanie X uaktualnione*, pod red. W. Nykiela i A. Mariańskiego, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr (ODDK), Gdańsk 2015, s. 229-272 – wspólnie z W. Nykielem). Analizując obowiązujące w Polsce regulacje w zakresie korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych, podjąłem się także rozważań na temat dokumentacji podatkowej transakcji z podmiotami powiązanymi (*Komentarz do art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dokumentacja podatkowa transakcji z podmiotami powiązanymi)* [w:] *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 2015, Wydanie X uaktualnione*, pod red. W. Nykiela i A. Mariańskiego, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr (ODDK), Gdańsk 2015, s. 162-175).

Kontynuowałem także badania zainicjowane w mojej rozprawie doktorskiej (*Niedostateczna kapitalizacja w prawie podatkowym*, Wydawnictwo C.H. Beck sp. z o.o., Warszawa 2006, s. 1-258) związane z przepisami ograniczającymi niedostateczną kapitalizację w prawie podatkowym. Wnioski i oceny dotyczące zmian regulacji prawnych w

tym zakresie przedstawiłem w anglojęzycznych artykułach: *Polish Thin Capitalization Rules*, Teaching Crossroads, 7th Erasmus Week, Instituto Politécnico de Bragança 2012, s. 69-80 oraz *Corporate Financing and Tax Neutrality*, „European Tax Studies” 2010, nr 1, publikacja on-line

<http://ste.seast.org/articoli/pdf/polonia.eng.per.pdf.2.pdf> (wspólnie z W. Nykielem i M. Wilkiem), gdzie przedstawiłem zagadnienia związane z neutralnością systemów podatkowych w odniesieniu do problematyki wyboru przez udziałowców (akcjonariuszy) spółek kapitałowych między definitywną a zwrotną metodą finansowania spółek zależnych (tj. finansowanie za pomocą wkładów na kapitał zakładowy spółki lub za pomocą zwrotnych instrumentów finansowania). Wskazana wyżej publikacja została przetłumaczona także na język włoski: *Il regime polacco dei finanziamenti a debito ed in conto capitale alla luce del principio di neutralità, normativa fiscale comunitaria e giurisprudenza della Corte di Giustizia*, „Studi Tributari Europei” 2010, nr 1, publikacja on-line <http://ste.seast.org/articoli/pdf/polonia.it.per.pdf.2.pdf> oraz na język hiszpański: *Régimen polaco de financiación por deudas y por acciones a la luz del principio de neutralidad y del Derecho y la jurisprudencia comunitarios*, „Estudios Tributarios Europeos” 2010, nr 1, publikacja on-line <http://ste.seast.org/articoli/pdf/Polonia.sp.per.pdf>.

Przy okazji prac nad komentarzem do ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych i kolejnych (10-ciu) jego wznowień, zająłem się problematyką ograniczania niedostatecznej kapitalizacji w prawie polskim oraz zmian polskich unormowań w zakresie potrącalności jako kosztów uzyskania przychodów odsetek od pożyczek udzielonych spółkom – podatnikom podatku dochodowego od osób prawnych oraz spółdzielniom przez ich wspólników/ członków - *Komentarz do art. 15c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Alternatywne metody kalkulacji wysokości odsetek stanowiących koszty uzyskania przychodów)* oraz *Komentarz do art. 16 ust. 1 pkt. 60 i 61 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Odsetki od pożyczek udzielanych spółce przez wspólnika – tzw. niedostateczna kapitalizacja)* [w:] *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 2015, Wydanie X uaktualnione*, pod red. W. Nykiela i A. Mariańskiego, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr (ODDK), Gdańsk, 2015, s. 423-424, i odpowiednio s. 617- 649. Ponadto problematyka niedostatecznej kapitalizacji i przepisów ograniczających to zjawisko poruszona była w podręczniku dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji UŁ (*Niedostateczna kapitalizacja* [w:] *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego na*

Wydziale Prawa i Administracji UL, tom 2, pod red. M. Sęk, Wydawca: Agent PR, Łódź 2014, str. 513-526).

Ostatni, **czwarty** nurt moich zainteresowań badawczych, który można określić mianem „pobocznego”, obejmuje wybrane problemy z zakresu krajowego prawa podatkowego. Podejmowana aktywność naukowo-badawcza w tym zakresie była wynikiem zaproszeń do współtworzenia – wielokrotnie aktualizowanych - komentarzy do ustaw o podatku dochodowym od osób fizycznych (wydanie I – 2014 r. i wydanie II – 2015 r.) oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (wydanie I-10 w latach 2006 - 2015), co stanowiło przyczynek do przeprowadzenia badań nad niektórymi aspektami konstrukcji podatków dochodowych w Polsce. Chodzi tu zwłaszcza o koncepcję nieograniczonego i ograniczonego obowiązku podatkowego na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz inne. W tym nurcie zainteresowań badawczych mieszczą się następujące opracowania: *Komentarz do art. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Nieograniczony obowiązek podatkowy)*, a także związane z nim opracowanie: *Komentarz do art. 4a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania)* [w:] *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 2015, Wydanie II uaktualnione*, pod red. W. Nykiela i A. Mariańskiego, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr (ODDK), Gdańsk 2015, s. 58-76 i odpowiednio s. 77-87 oraz *Komentarz do art. 3-4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Nieograniczony obowiązek podatkowy i Terytorium Rzeczypospolitej Polskiej)* [w:] *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 2015, Wydanie X uaktualnione*, pod red. W. Nykiela i A. Mariańskiego, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr (ODDK), Gdańsk 2015, s. 73-86.

Kolejną grupę opracowań naukowych stanowią komentarze do wybranych artykułów regulujących instytucje zaliczane do tzw. prorożinnego systemu podatkowego: *Komentarz do art. 6 i 6a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dochody małżonków oraz inne przypadki łącznego opodatkowania małżonków)* oraz *Komentarz do art. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dochody małoletnich dzieci)* [w:] *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 2015, Wydanie II uaktualnione*, pod red. W. Nykiela i A. Mariańskiego, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr (ODDK), Gdańsk 2015, s.115-133 i odpowiednio s. 133-142. Pozostałe komentarze dotyczą problematyki skali podatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych: *Komentarz do art. 27 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Skala podatkowa)* [w:] *Komentarz do ustawy o*

podatku dochodowym od osób fizycznych 2015, Wydanie II uaktualnione, pod red. W. Nykiela i A. Mariańskiego, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr (ODDK), Gdańsk 2015, s. 912-927, oraz zagadnień związanych z eliminacją podwójnego opodatkowania w sensie prawnym i ekonomicznym dochodów (przychodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych: *Komentarz do art. 20 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dochody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej)* [w:] *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 2015, Wydanie X uaktualnione*, pod red. W. Nykiela i A. Mariańskiego, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr (ODDK), Gdańsk 2015, s. 959-988.

Do wskazanej w tym nurcie problematyki mogą zaliczyć także sporządzony w języku angielskim dwukrotnie opublikowany krajowy raport generalny dotyczący ograniczenia władztwa podatkowego w zakresie podatków: *Poland – National Report*, „Michigan State Journal of International Law” 2007, Vol. 15, Issue 2, s. 461-480 (wspólnie z W. Nykielem) oraz *Restricting the legislative Power to Taxes (Poland). Report General* [w:] *Rapports Polonais présentés au XVIIe Congrès International de Droit Comparé, Utrecht, 16-22 juillet 2006*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2006, s. 199-215 (wspólnie z W. Nykielem), a także rozdziały w pracy zbiorowej poświęconej zagadnieniom ogólnym prawa podatkowego: *Rodzaje podatków* [w:] *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, pod red. W. Nykiela i M. Wilka, Wydawnictwo Biblioteka, Łódź 2014, s. 79-94 i wykładni w prawie podatkowym: *Wykładnia w prawie podatkowym* [w:] *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji UL*, tom 1, pod red. M. Sęk, Wydawca: Agent PR, Łódź 2014, s. 85-106. W ramach tej grupy zainteresowań badawczych należałoby wskazać także opracowanie: *Prawo podatkowe, Podręcznik*, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2012, s. 1-268 (wspólnie z D. Strzelcem), w którym w uproszczonej formie (forma *pocket-book'a*) przedstawione zostały najważniejsze instytucje ogólnego i szczególnego polskiego prawa podatkowego z uwzględnieniem międzynarodowego i europejskiego prawa podatkowego.

Odrębną grupę publikacji, nie będących jednak artykułami problemowymi, stanowią tłumaczenia na język polski: Rozdziału I. pt. *Międzynarodowe prawo podatkowe – zagadnienia ogólne* (H. Hamaekers), Rozdziału II pt. *Konwencja Modelowa OECD* (H. Hamaekers), a także rozdziału IV. pt. *Wprowadzenie do problematyki cen transferowych* (H. Hamaekers) [w:] H. Hamaekers, K. Holmes, J. Gluchowski, T. Kardach, W. Nykiel, *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, LexisNexis, Warszawa 2006, s. 13-77, s. 79-153 i odpowiednio s. 175-246.

Podsumowanie

Moja dotychczasowa aktywność naukowa i zainteresowania badawcze koncentrowały się przede wszystkim na problematyce eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie prawnym i ekonomicznym dochodu i majątku na gruncie krajowego, międzynarodowego prawa podatkowego, a także prawa podatkowego Unii Europejskiej. Zajmowałem się przede wszystkim analizą bilateralnych umów podatkowych zawartych przez Polskę oraz trendów obecnych w polskiej praktyce traktatowej zarówno z państwami należącymi do międzynarodowych organizacji takich jak OECD i Unia Europejska, jak i niebędącymi członkami tych organizacji.

Moja praca naukowo-badawcza obejmowała również kwestie związane z bieżącymi problemami stosowania i wykładni krajowego, unijnego oraz międzynarodowego prawa podatkowego. Dzięki długotrwałej współpracy z Międzynarodowym Biurem Dokumentacji Podatkowej w Amsterdamie (*International Bureau of Fiscal Documentation – IBFD*), gdzie odbywałem wielokrotnie staże i z którym współpracowałem w realizacji międzynarodowego projektu badawczego *The UN Model in Practice 1997-2013*, miałem możliwość zapoznania się z najnowszymi trendami w praktyce traktatowej innych państw. Projekt ten został wykonany na zlecenie Komitetu Ekspertów ONZ ds. Współpracy Międzynarodowej w Sprawach Podatkowych, zaś jego rezultaty zostały udokumentowane w raporcie *The UN Model in Practice 1997-2013* zaprezentowanym na posiedzeniu Komitetu Ekspertów ONZ ds. Międzynarodowej Współpracy w Sprawach Podatkowych w Genewie (21-25 października 2013 r.).

Niezależnie od publikacji, ustaleniami i wynikami badań z zakresu krajowego, unijnego i międzynarodowego prawa podatkowego, dzieliłem się wielokrotnie ze środowiskiem w formie publicznie wygłaszanych referatów na konferencjach naukowych o zasięgu ogólnopolskim i międzynarodowym szczegółowo opisanych w załączniku nr 9 (*Informacja o działalności popularyzującej naukę*) oraz odpowiednio w języku angielskim w załączniku nr 5 pkt. III lit. B (*List of published scientific papers or creative professional works and information on educational achievements, cooperation in science and science communications*), specjalistycznych wykładów monograficznych i specjalistycznych na macierzystej Uczelni, zarówno w języku polskim, jak i w języku angielskim, oraz specjalistycznych wykładów na studiach podyplomowych prowadzonych na Wydziale Prawa

i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, szczegółowo opisanych w załączniku nr 8 (*Informacja o osiągnięciach dydaktycznych*), a także odpowiednio w języku angielskim - w załączniku nr 5 pkt. III lit. I oraz J (*List of published scientific papers or creative professional works and information on educational achievements, cooperation in science and science communications*).

Na zaproszenie różnych instytucji, w tym międzynarodowych, w ramach działań w zakresie popularyzacji nauki, wygłaszałem także specjalistyczne wykłady gościnne w Polsce i za granicą, w tym także dla kół naukowych i doktorantów. Tytuły wykładów oraz instytucje zapraszające zostały szczegółowo opisane w załączniku nr 7 (*Informacja o współpracy z instytucjami, organizacjami i towarzystwami naukowymi w kraju i za granicą*) i załączniku nr 9 (*Informacja o działalności popularyzującej naukę*) oraz odpowiednio w języku angielskim w załączniku nr 5 pkt. III lit. L and Q (*List of published scientific papers or creative professional works and information on educational achievements, cooperation in science and science communications*).

Współpracując z Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Uniwersytetu Łódzkiego w okresie poprzedzającym moje zatrudnienie na stanowisku zastępcy kierownika tej jednostki (1997-2011) oraz z Fundacją Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych uczestniczyłem w naukowych i edukacyjnych programach europejskich oraz w innych programach międzynarodowych i krajowych, brałem czynny udział w komitetach organizacyjnych międzynarodowych i krajowych konferencji naukowych oraz prowadziłem wykłady i szkolenia tematyczne dla doradców podatkowych i administracji podatkowej. Moje dokonania w tym zakresie zostały szczegółowo opisane w załączniku nr 7 (*Informacja o współpracy z instytucjami, organizacjami i towarzystwami naukowymi w kraju i za granicą*) oraz odpowiednio w języku angielskim w załączniku nr 5 pkt. III lit. A oraz lit. C (*List of published scientific papers or creative professional works and information on educational achievements, cooperation in science and science communications*).

W przyszłości moje plany naukowe skoncentrowane będą na problematyce szeroko pojętej polskiej praktyki traktatowej ze wskazaniem możliwych i postulowanych kierunków, w jakich praktyka ta winna ewoluować z punktu widzenia ochrony polskich interesów fiskalnych.

W związku z tym za ważne i potrzebne uznaję przygotowanie kilku opracowań naukowych poświęconych bilateralnym umowom podatkowym w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku oraz zapobiegania uchylaniu się od

opodatkowania z państwami zrzeszonymi w tzw. grupie BRICS (Brazylia, Rosja, Indie, Chiny i Republika Południowej Afryki), jak i klauzulom zapobiegającym unikaniu opodatkowania (tzw. optymalizacja podatkowa) oraz podwójnemu nieopodatkowaniu, które pojawiają się w niektórych bilateralnych umowach podatkowych, których stroną jest nasz kraj. Oba zagadnienia mają bowiem szczególnie ważny wymiar polityczny i praktyczny. Przemawia za tym rosnące znaczenie gospodarcze państw BRICS, zaś w przypadku eliminacji unikania opodatkowania (tzw. optymalizacja podatkowa) i podwójnego nieopodatkowania podjęte ostatnio inicjatywy przez OECD (np. *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan*) i Unię Europejską (rekomendacje oraz zmiany do poszczególnych dyrektyw wprowadzane i postulowane).

Priorytetowym celem mojej przyszłej pracy badawczej będzie przygotowanie monografii poruszającej problematykę krajowych konwencji modelowych służących za wzór (wytyczne) dla zawieranych przez poszczególne państwa tzw. ogólnych bilateralnych umów podatkowych służących eliminacji podwójnego opodatkowania dochodu i majątku oraz zapobiegających uchylaniu się od opodatkowania. W monografii tej pragnę poruszyć i przeanalizować możliwość wypracowania – w dopuszczalnych teoretycznie i prawnie formach (np. *soft law*) – polskiej konwencji modelowej.

W przyszłości pragnę także podjąć się opracowania problematyki wielostronnych umów służących unikaniu podwójnego opodatkowania. W tym obszarze badaniami chciałbym objąć zwłaszcza rolę regionalnych organizacji międzynarodowych w tworzeniu i popularyzacji wzorców wielostronnej umowy podatkowej, które mogłyby zastąpić lub uzupełniać rekomendacje zawarte w KM OECD oraz KM ONZ. Przedmiotem moich zainteresowań naukowych staną także nowe regulacje prawa krajowego, unijnego oraz międzynarodowego w zakresie klauzul ogólnych i klauzul szczególnych służących zapobieganiu unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania.

Łódź, 16 listopada 2015 r.

Ziemowit Kukulski
/Ziemowit Kukulski/