

# Rozdział I. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – wprowadzenie

## 1. Kontekst międzynarodowy

### 1.1. Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania na szczeblu międzynarodowym

**1. Uwagi ogólne.** Wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do polskiego porządku prawnego wpisuje się w trend polityki fiskalnej i legislacyjnych działań mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, podejmowanych na szczeblu międzynarodowym. W ostatnich latach, za sprawą postępującej integracji narodowych gospodarek i rynków, kwestie międzynarodowego opodatkowania znalazły się wysoko na politycznej agendzie. Za najbardziej doniosłe międzynarodowe działanie, które w dużej mierze zapoczątkowało skoordynowanie reakcji na unikanie opodatkowania można uznać inicjatywę Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) dotyczącą przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków (BEPS – *base erosion and profit shifting*).

Państwa należące do G20 uznały, że krajowe prawodawstwo podatkowe nie nadąża za globalizacją oraz rozwojem ekonomii cyfrowej, pozostawiając luki, które mogą być wykorzystywane przez międzynarodowe korporacje do sztucznego obniżania ich opodatkowania. W związku z tym, ww. państwa zleciły OECD przygotowanie Planu Działań (*Action Plan*) przeciwko erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków, który został przedstawiony podczas szczytu G20 w Moskwie na spotkaniu ministrów finansów (w lutym 2013 r.). W ramach Planu zaproponowano 15 szczegółowych działań, które mają na celu zapewnić rządów poszczególnych państw krajowe i międzynarodowe instrumenty do przeciwdziałania temu, aby korporacje płaciły niskie podatki lub nie płaciły ich wcale<sup>1</sup>. Plan został przyjęty przez Radę OECD oraz przez liderów G20 podczas szczytu w Petersburgu w lipcu 2013 r.

---

<sup>1</sup> Zob. <http://www.oecd.org/newsroom/closing-tax-gaps-oecd-launches-action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting.htm>, dostęp: 31.5.2018 r.

**2. Filary Planu Działań (Action Plan).** Plan opiera się na trzech filarach, którymi są:

- 1) wzmocnienie spójności regulacji w zakresie podatku dochodowego na poziomie międzynarodowym,
- 2) powiązanie opodatkowania z treścią ekonomiczną czynności, oraz
- 3) poprawa transparentności<sup>2</sup>.

**3. Główne aspekty dotyczące międzynarodowego opodatkowania.** W ramach agendy działań objętych Planem przewidziano cztery główne aspekty dotyczące międzynarodowego opodatkowania:

- 1) w pierwszej kolejności zaplanowano zaprojektowanie zmian w międzynarodowych zasadach opodatkowania tak, aby usunąć luki wynikające z różnic pomiędzy systemami podatkowymi różnych państw, przy zachowaniu suwerenności każdego z państw w zakresie projektowania własnych uregulowań. Projektowane zmiany powinny zapobiegać wykorzystaniu instrumentów hybrydowych oraz różnic w krajowych systemach podatkowych. Przewidziano opracowanie rekomendacji dotyczących projektowania krajowych przepisów mających na celu ochronę bazy podatkowej przed przenoszeniem zysków do krajów o niskim lub zerowym opodatkowaniu (poprzez wzmocnienie lub wprowadzenie przepisów o tzw. kontrolowanych spółkach zagranicznych – CFC). Przewidziano również opracowanie rekomendacji dotyczących zasad przeciwdziałania erozji bazy podatkowej w wyniku odliczania kosztów odsetkowych;
- 2) w ramach kolejnego kroku zaplanowano weryfikację międzynarodowych uregulowań podatkowych w zakresie unikania podwójnego opodatkowania, zakładów zagranicznych oraz cen transferowych, aby zapewnić, że zyski opodatkowane są tam, gdzie działalność gospodarcza jest wykonywana i wartość dodana jest generowana. Plan Działań został zaprojektowany tak, aby wprowadzić przepisy przeciwdziałające nabywaniu korzyści umownych (ang. *treaty shopping*) oraz nadużywaniu przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (ang. *treaty abuse*). Przewidziano trzy działania dotyczące tzw. cen transferowych, mające na celu rezygnację z oderwania miejsca opodatkowania zysków od miejsca rzeczywistej działalności gospodarczej;
- 3) w dalszej kolejności przewidziano zwiększenie transparentności, w tym poprzez wprowadzenie wspólnych wzorów dla podatników w zakresie raportowania do organów podatkowych o ogólnosiwiatowej alokacji zysków i ich opodatkowaniu. Zaplanowano też intensyfikację wymiany informacji pomiędzy państwami, w tym poprzez ujawnianie udzielonych interpretacji oraz innych korzyści przyznawanych przez państwa, a także wprowadzenie obowiązku ujawniania przez podatników uzgodnień w zakresie agresywnej optymalizacji podatkowej;

---

<sup>2</sup> Inclusive Framework on BEPS: Progress Report, s. 3.

- 4) w ramach czwartego aspektu przewidziano wdrożenie wszystkich działań w ciągu kolejnych 18 do 24 miesięcy. Aby upewnić się, że rekomendacje mogą być szybko zaimplementowane zaplanowano, że OECD opracuje wielostronny instrument dla zainteresowanych państw, który zmieni obecnie istniejącą sieć umów dwustronnych<sup>3</sup>.

**4. Zalecenie Komisji Europejskiej z 6.12.2012 r.** Problem unikania opodatkowania został dostrzeżony również przez instytucje UE. Jednym z pierwszych sformalizowanych kroków w tej kwestii było opublikowane Zalecenie Komisji z 6.12.2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego (2012/772/UE; Dz.Urz. UE L Nr 338, s. 41). W przedmiotowym dokumencie zwrócono uwagę m.in. na następujące kwestie:

- 1) państwa na całym świecie tradycyjnie traktują planowanie podatkowe jako dozwoloną praktykę. Z czasem jednak struktury planowania podatkowego stały się coraz bardziej wyrafinowane. Rozwijają się one, obejmując różne jurysdykcje, i w rezultacie powodują przesunięcie dochodów podlegających opodatkowaniu do państw mających korzystne systemy podatkowe. Kluczową cechą tych praktyk jest to, że ograniczają one zobowiązania podatkowe poprzez rozwiązania ściśle zgodne z prawem, które jednak stoją w sprzeczności z intencją prawa;
- 2) agresywne planowanie podatkowe polega na wykorzystywaniu aspektów technicznych systemu podatkowego lub rozbieżności pomiędzy dwoma systemami podatkowymi lub większą ich liczbą w celu zmniejszenia zobowiązania podatkowego. Agresywne planowanie podatkowe może przyjmować wielorakie formy. Jego skutki obejmują podwójne odliczenia (np. gdy ta sama strata jest odliczana zarówno w państwie źródła dochodu, jak i w państwie stałego pobytu) i podwójne nieopodatkowanie (np. w sytuacji, gdy dochód, który nie jest opodatkowany w państwie źródła dochodu, jest także zwolniony w państwie stałego pobytu);
- 3) mimo znacznych wysiłków państwa członkowskie mają trudności z powstrzymaniem procesu erozji swoich krajowych baz podatkowych na skutek agresywnego planowania podatkowego. Przepisy krajowe w tej dziedzinie często nie są w pełni skuteczne, szczególnie ze względu na transgraniczny charakter wielu struktur planowania podatkowego oraz zwiększoną mobilność kapitału i osób;
- 4) w celu przejścia do lepszego funkcjonowania rynku wewnętrznego konieczne jest zachęcenie wszystkich państw członkowskich do przyjęcia takiego samego ogólnego podejścia do agresywnego planowania podatkowego, co przyczyniłoby się do zmniejszenia istniejących zakłóceń;

---

<sup>3</sup> Dnia 7.6.2017 r. została podpisana Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku (sporządzona w Paryżu 24.11.2016 r.). Konwencja została podpisana przez 68 państw, w tym przez wszystkie państwa członkowskie UE, z wyjątkiem Estonii, oraz wszystkie państwa członkowskie OECD (z wyjątkiem Stanów Zjednoczonych oraz Estonii). W Polsce Konwencja została ratyfikowana na podstawie ustawy z 29.9.2017 r. (Dz.U. z 2017 r. poz. 2104).

- 5) w tym celu konieczne jest zajęcie się przypadkami, w których podatnik osiąga korzyści podatkowe poprzez planowanie swojej sytuacji podatkowej w taki sposób, że przychód nie jest opodatkowany w żadnej z przedmiotowych jurysdykcji podatkowych (podwójne nieopodatkowanie). Utrzymanie takiej sytuacji może prowadzić do sztucznych przepływów kapitałowych oraz sztucznego przemieszczania się podatników w obrębie rynku wewnętrznego i w ten sposób zakłócać jego prawidłowe funkcjonowanie, a także powodować erozję baz podatkowych państw członkowskich;
- 6) w ramach pierwszego kroku należy zająć się problemem związanym z pewnymi często stosowanymi strukturami planowania podatkowego, które wykorzystują rozbieżności między dwoma systemami podatkowymi lub większą ich liczbą i często prowadzą do podwójnego nieopodatkowania;
- 7) jako że struktury planowania podatkowego są coraz bardziej rozbudowane, a krajowi prawodawcy nie mają często wystarczającego czasu na reakcję, szczególnie środki dotyczące zwalczania nadużyć często okazują się niewystarczające, aby skutecznie nadążyć za nowatorskimi strukturami agresywnego planowania podatkowego. Struktury te mogą być szkodliwe dla krajowych dochodów podatkowych i dla funkcjonowania rynku wewnętrznego. Należy zatem zalecić przyjęcie przez państwa członkowskie wspólnej ogólnej zasady dotyczącej zwalczania nadużyć, która powinna również zapobiec powstaniu skomplikowanej sytuacji prawnej, w której obowiązuje wiele różnych zasad. W tym kontekście konieczne jest uwzględnienie ograniczeń nałożonych przez prawo Unii w odniesieniu do przepisów dotyczących zwalczania nadużyć.

W ramach Zalecenia uznano, że przeciwdziałanie praktykom agresywnego planowania podatkowego, które wykraczają poza zakres szczególnych przepisów państw członkowskich dotyczących zapobiegania unikaniu opodatkowania, wymaga przyjęcia przez państwa członkowskie ogólnej zasady dotyczącej zwalczania nadużyć, dostosowanej zarówno do sytuacji krajowych i transgranicznych ograniczonych do Unii, jak i do sytuacji, które dotyczą również państw trzecich. W związku z tym zalecono wprowadzenie do przepisów krajowych państw członkowskich następującej klauzuli: „Nie uwzględnia się sztucznego uzgodnienia lub szeregu sztucznych uzgodnień, które przyjęto w zasadniczym celu uniknięcia opodatkowania i które prowadzą do osiągnięcia korzyści podatkowej. Krajowe organy rozpatrują te ustalenia do celów podatkowych poprzez odniesienie się do ich istoty ekonomicznej” (na marginesie należy wskazać, że treść polskiej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wydaje się być wzorowana właśnie na wzorcu, zaproponowanym w Zaleceniach).

**5. Definicje zawarte w treści Zalecenia KE.** Jednocześnie, na potrzeby stosowania proponowanej klauzuli ogólnej, w treści Zalecenia przedstawiono następujące definicje:

- 1) ustalenie – oznacza każdą transakcję, system działania, działanie, operację, umowę, dotację, porozumienie, obietnicę, przedsięwzięcie lub zdarzenie. Uzgodnienie może obejmować większą liczbę etapów lub części;

## *1. Kontekst międzynarodowy*

- 2) uzgodnienie lub szereg uzgodnień jest sztucznych, jeśli nie posiadają treści ekonomicznej. Przy ustalaniu, czy uzgodnienie lub szereg uzgodnień są sztuczne, organy krajowe proszone są o rozważenie, czy dotyczą one co najmniej jednej z poniższych sytuacji:
  - a) charakterystyka prawna poszczególnych etapów, z jakich składa się uzgodnienie, jest niespójna z istotą prawną tego uzgodnienia jako całości,
  - b) uzgodnienie lub szereg uzgodnień są przeprowadzane w sposób, który nie byłby zwykle stosowany w ramach działalności gospodarczej uznawanej za racjonalną,
  - c) uzgodnienie lub szereg uzgodnień zawiera elementy, których skutkiem jest wzajemne kompensowanie lub anulowanie tych elementów,
  - d) zawarte transakcje mają charakter okrężny,
  - e) uzgodnienie lub szereg uzgodnień prowadzi do znaczącej korzyści podatkowej, która jednak nie ma odzwierciedlenia w ryzyku gospodarczym podejmowanym przez podatnika ani w jego przepływach pieniężnych,
  - f) oczekiwany zysk przed opodatkowaniem jest nieznaczny w porównaniu z kwotą oczekiwanej korzyści podatkowej;
- 3) cel uzgodnienia lub szeregu uzgodnień polega na unikaniu opodatkowania wtedy, gdy – bez względu na wszelkie subiektywne intencje podatnika – podważa przedmiot, ducha i cele przepisów podatkowych, które w przeciwnym razie miałyby zastosowanie;
- 4) cel należy uznać za zasadniczy wtedy, gdy wszelkie inne cele, które przypisuje się lub można by przypisać danemu uzgodnieniu lub szeregowi uzgodnień, wydają się być – po uwzględnieniu wszystkich okoliczności sprawy – co najwyżej mało istotne.

**6. Doprowadzenie do korzyści podatkowej.** Przy ustalaniu, czy uzgodnienie lub szereg uzgodnień doprowadziły do korzyści podatkowej, należy – zgodnie z treścią Zalecenia – porównać kwotę podatku należnego od podatnika, z uwzględnieniem tego uzgodnienia lub tych uzgodnień, z kwotą podatku, który byłby należny od tego samego podatnika w tych samych okolicznościach w przypadku braku przedmiotowego uzgodnienia lub przedmiotowych uzgodnień. W tym kontekście należy wziąć pod uwagę, czy ma miejsce co najmniej jedna z poniższych sytuacji:

- 1) kwota nie jest uwzględniona w podstawie opodatkowania;
- 2) podatnik korzysta z odliczenia;
- 3) odnotowuje się stratę do celów podatkowych;
- 4) nie jest należny podatek u źródła;
- 5) kompensowany jest podatek zagraniczny.

**7. Zakres problemowy Zalecenia KE i Rezolucji PE.** Zalecenie KE było jednym z pierwszych dokumentów poświęconych zagadnieniu unikania opodatkowania, opublikowanych przez instytucje Unii. W przedmiotowej kwestii wypowiedział się również PE,

m.in. w rezolucji z 8.7.2015 r. w sprawie unikania zobowiązań podatkowych i uchylania się od opodatkowania jako wyzwania dla zarządzania, ochrony socjalnej i rozwoju w krajach rozwijających się (2015/2058(INL))<sup>4</sup>. W przedmiotowej Rezolucji PE zwrócił uwagę m.in., że raje podatkowe i jurysdykcje zapewniające tajemnicę transakcji, które zezwalają na nieujawnianie informacji bankowych i finansowych, w połączeniu z systemami zerowego opodatkowania w celu przyciągnięcia kapitału i dochodów, które powinny być opodatkowane w innych krajach, stwarzają szkodliwą konkurencję podatkową, podważają sprawiedliwość systemu podatkowego i zakłócają handel i inwestycje, szkodząc szczególnie krajom rozwijającym się, przy czym utrata wpływów z podatków szacowana jest na 189 mld USD rocznie. W treści Rezolucji wskazano również, że w ostatnich latach zwiększyła się liczba konwencji podatkowych między krajami rozwiniętymi i krajami rozwijającymi się, które to konwencje wykorzystano do obniżenia podatków od transgranicznych transakcji finansowych, minimalizując zdolności krajów rozwijających się do mobilizacji zasobów krajowych oraz tworząc w ten sposób ewentualną furtkę, przez którą wielonarodowe przedsiębiorstwa mogą uniknąć opodatkowania.

**8. Wpływ afery LuxLeaks na kwestie unikania opodatkowania.** Na podejście do kwestii unikania opodatkowania i odbiór tego zjawiska w międzynarodowej przestrzeni publicznej niebagatelny wpływ miała tzw. afera *LuxLeaks*<sup>5</sup>, która wybuchła w dniu 5.11.2014 r. po ujawnieniu przez Międzynarodowe Konsorcjum Dziennikarzy Śledczych ok. 28 tys. stron poufnych dokumentów dotyczących ponad 500 niejawnych uzgodnień podatkowych zawartych między luksemburską administracją podatkową a ponad 300 korporacjami wielonarodowymi w latach 2002–2010. Opublikowane dokumenty ukazały skalę wykorzystywania niejawnych porozumień o złożonych strukturach finansowych służących uzyskaniu daleko idących ulg podatkowych przy wykorzystaniu luksemburskich jednostek zależnych, które pomimo uzyskiwania w ich działalności znaczących obrotów są obecne w Luksemburgu w znikomym stopniu i prowadzą tam bardzo ograniczoną działalność gospodarczą.

W Rezolucji PE z 25.11.2015 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego i innych środków o podobnym charakterze lub skutkach (2015/2066(INI))<sup>6</sup> wskazano, że afera *LuxLeaks* zwróciła na kwestie unikania opodatkowania uwagę opinii publicznej i mediów, a dochodzenie Komisji i praca wykonana przez parlamentarną komisję specjalną wykazały, iż nie jest to odosobniony przypadek, a stosowanie środków podatkowych celem zmniejszenia niektórych ogólnych zobowiązań podatkowych dużych przedsiębiorstw, aby tym sposobem w sztuczny sposób podnieść krajową bazę podatkową ze

<sup>4</sup> Dz.Urz. UE C z 2017 r., Nr 399, s. 74.

<sup>5</sup> Szeroko komentowane w mediach były również tzw. afera *Panama Papers* oraz afera *Paradise Papers* (obie związane z wykorzystaniem preferencyjnych jurysdykcji podatkowych w celu unikania opodatkowania).

<sup>6</sup> Zob. <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+TA+P8-TA-2015-0408+0+DOC+PDF+V0//PL>, dostęp: 31.5.2018 r.

szkodą dla innych państw – pośród których znalazły się państwa prowadzące politykę oszczędnościową – jest szeroko rozpowszechnioną praktyką w Europie i poza nią.

**9. Działania Komisji TAXE.** Przedmiotowa Rezolucja stanowiła również podsumowanie działań prowadzonych przez Komisję Specjalną ds. Interpretacji Prawa Podatkowego i Innych Środków o Podobnym Charakterze lub Skutkach (tzw. komisja TAXE). Komisja TAXE odbyła 14 posiedzeń, w czasie których przesłuchała m.in. przewodniczącego KE *J.C. Junckera*, przedstawicieli OECD, a także demaskatorów, dziennikarzy śledczych, ekspertów, przedstawicieli środowisk akademickich, korporacji wielonarodowych, stowarzyszeń zawodowych, związków zawodowych, organizacji pozarządowych i posłów do parlamentów narodowych UE. Ponadto delegacje komisji TAXE udały się do Szwajcarii, a także do następujących państw członkowskich w celach informacyjnych: Belgii, Luksemburga, Irlandii, Holandii i Wielkiej Brytanii. Zorganizowano także posiedzenia z przedstawicielami rządu Gibraltaru i Bermudów. Na podstawie przeprowadzonych misji informacyjnych w pięciu państwach członkowskich i Szwajcarii komisja TAXE uznała, iż wiele krajowych działań podatkowych, często stosowanych łącznie przez korporacje wielonarodowe, mogło stanowić potencjalnie szkodliwe praktyki podatkowe, a zwłaszcza następujące działania:

- 1) nadużywanie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego lub porozumień ugodowych idących dalej niż zwykle doprecyzowanie istniejących przepisów i dążących do preferencyjnego traktowania podatkowego,
- 2) rozbieżne definicje stałego miejsca prowadzenia działalności i rezydencji podatkowej,
- 3) uwzględnianie w niewielkim stopniu lub nieuwzględnianie istoty ekonomicznej transakcji umożliwiające zakładanie podmiotów do specjalnych celów (np. przedsiębiorstw działających na zasadzie skrzynki pocztowej, firm przykrywek itp.), od których pobiera się niższe podatki,
- 4) odliczenie z tytułu fikcyjnych odsetek (umożliwiające przedsiębiorstwom odliczanie od dochodu podlegającego opodatkowaniu fikcyjnych odsetek obliczonych na podstawie ich kapitału własnego),
- 5) praktyki w zakresie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego dotyczących opodatkowania nadmiernych zysków (dzięki którym przedsiębiorstwo może uzyskać od administracji podatkowej pisemne potwierdzenie, że jego podlegający opodatkowaniu dochód nie obejmuje zysków, które nie zostałyby osiągnięte indywidualnie),
- 6) niejasne lub nieskoordynowane przepisy dotyczące ustalania cen transferowych,
- 7) szereg systemów preferencyjnych, w szczególności w związku z aktywami niematerialnymi i prawnymi (korzystne opodatkowanie dochodów z patentów, wiedzy lub własności intelektualnej),
- 8) zwrot lub odstępowanie od pobierania podatku u źródła od odsetek, dywidend i należności licencyjnych w drodze dwustronnych konwencji podatkowych lub na podstawie przepisów krajowych,

- 9) różnice w kwalifikacjach prawnych między państwami członkowskimi (podmioty hybrydowe lub pożyczki hybrydowe, w przypadku których wydatki z tytułu odsetek zmieniają się w dywidendy zwolnione od podatku),
- 10) w przypadku Szwajcarii specjalne systemy podatkowe na poziomie kantonów, z których korzystają kontrolowane przedsiębiorstwa zagraniczne, ale nie przedsiębiorstwa kontrolowane przez podmioty krajowe (tzw. wyodrębnione systemy),
- 11) brak skutecznych ogólnych lub szczegółowych przepisów zapobiegających nadużyciom albo słabe egzekwowanie bądź łagodna wykładnia tych przepisów,
- 12) struktury, które mogą kryć rzeczywistego beneficjenta aktywów i które mogą nie podlegać systemom wymiany informacji, takie jak powiernictwa i tzw. wolne porty.

**10. Zwalczanie unikania opodatkowania jako priorytet działań KE.** Zwalczanie unikania opodatkowania przez przedsiębiorstwa uznano za nadrzędny priorytet KE, co znalazło potwierdzenie w treści komunikatu prasowego Komisji z 17.6.2015 r. („Komisja rozpoczyna konsultacje publiczne w zakresie przejrzystości podatku od przedsiębiorstw”)<sup>7</sup>. W treści komunikatu zwrócono uwagę, że niektóre przedsiębiorstwa generują zyski na jednolitym rynku, lecz płacą w Unii niewielkie podatki lub nie płacą ich wcale. Dzięki swojej obecności w wielu jurysdykcjach niektóre przedsiębiorstwa wielonarodowe mają możliwość wykorzystywania agresywnego planowania podatkowego, niedopasowania przepisów krajowych i luk w tych przepisach. Wykorzystywanie przez nie złożonych struktur korporacyjnych często stawia małe i średnie przedsiębiorstwa (MŚP) w niekorzystnej sytuacji. Może to prowadzić również do zakłóceń konkurencji, postawić w niekorzystnej sytuacji mniejszych rywali oraz nastawić przeciwko sobie funkcjonujące na jednolitym rynku przedsiębiorstwa unijne i te spoza UE. Komisja przedstawiła plan działania na rzecz reformy systemu opodatkowania przedsiębiorstw w UE. W planie działania wyszczególniono szereg inicjatyw zmierzających do zwalczania unikania opodatkowania.

**11. Postępowania KE w sprawach dotyczących unikania opodatkowania przez duże koncerny.** Warto również wskazać, że KE przeprowadziła szereg postępowań dotyczących unikania opodatkowania przez duże koncerny. Przykładowo, jak poinformowano w komunikacie prasowym z 30.8.2016 r. (IP/16/2923)<sup>8</sup> KE ustaliła, że Irlandia przyznała firmie *Apple* nienależne korzyści podatkowe na kwotę do 13 mld euro, co uznano za niezgodne z zasadami pomocy publicznej, ponieważ pozwoliło *Apple* zapłacić znacznie niższe podatki niż te płacone przez inne przedsiębiorstwa. Irlandia została zobowiązana do odzyskania niezgodnej z prawem pomocy. Podobną informację przekazano w komunikacie prasowym z 4.10.2017 r. (IP/17/3701)<sup>9</sup> w odniesieniu do Luksemburga, któremu KE zarzuciła przyznanie nienależnych korzyści podatkowych na kwotę

<sup>7</sup> Zob. [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-5156\\_pl.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5156_pl.htm), dostęp: 31.5.2017 r.

<sup>8</sup> Zob. [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-2923\\_pl.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_pl.htm), dostęp: 31.5.2018 r.

<sup>9</sup> Zob. [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-17-3701\\_pl.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3701_pl.htm), dostęp: 31.5.2018 r.



ok. 250 mln euro spółce *Amazon*. Również w komunikacie prasowym z 21.10.2015 r. (IP/15/5880)<sup>10</sup> poinformowano, że na mocy decyzji Komisji selektywne korzyści podatkowe dla *Fiata* w Luksemburgu i *Starbucks*a w Holandii uznano za niezgodne z przepisami UE dotyczącymi pomocy państwa.

**12. Założenia komunikatu KE z 28.1.2016 r.** W dniu 28.1.2016 r. KE przedstawiła pakiet środków, w ramach którego wezwała państwa członkowskie do przyjęcia bardziej zdecydowanego i spójnego stanowiska wobec przedsiębiorstw, które próbują uchylać się od uczciwego płacenia podatków, oraz do wdrożenia norm międzynarodowych służących ograniczeniu erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków (zob. komunikat prasowy KE z 28.1.2016 r. „Sprawiedliwe opodatkowanie: Komisja będzie zapobiegać unikaniu podatków przez przedsiębiorstwa”, IP/16/159)<sup>11</sup>. W treści ww. komunikatu, jako główne elementy proponowanych rozwiązań wskazano:

- 1) prawnie wiążące środki służące blokowaniu metod najczęściej używanych przez przedsiębiorstwa, aby unikać płacenia podatków;
- 2) zalecenie dla państw członkowskich dotyczące sposobów przeciwdziałania nadużyciom postanowień konwencji podatkowych;
- 3) wniosek dotyczący wymiany informacji przez państwa członkowskie na temat międzynarodowych korporacji prowadzących działalność w UE;
- 4) działania na rzecz dobrego zarządzania w kwestiach podatkowych na szczeblu międzynarodowym;
- 5) nową procedurę UE dotyczącą sporządzania wykazu państw trzecich, które nie przestrzegają zasad w tym zakresie.

Jednym z zaproponowanych przez Komisję rozwiązań był projekt dyrektywy Rady ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego.

**13. Przyjęcie dyrektywy 2016/1164.** Wkrótce potem, 12.7.2016 r., dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 (Dz.Urz. UE L Nr 193, s. 1) została przyjęta. W ramach preambuły wskazano, że konieczne jest ustanowienie przepisów, aby podnieść przeciętny poziom ochrony przed agresywnym planowaniem podatkowym na rynku wewnętrznym. Ponieważ przepisy te będą musiały pasować do 28 odrębnych systemów podatku od osób prawnych, powinny one ograniczać się do przepisów ogólnych i pozostawiać kwestie ich wdrożenia w gestii państw członkowskich, które są w stanie lepiej określić szczegółowe elementy tych przepisów w sposób optymalnie odpowiadający ich systemowi podatku od osób prawnych. Ten cel można osiągnąć poprzez ustanowienie minimalnego poziomu ochrony krajowych systemów podatku od osób prawnych w celu przeciwdziałania praktykom unikania opodatkowania w całej Unii.

---

<sup>10</sup> Zob. [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-5880\\_pl.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_pl.htm), dostęp: 31.5.2018 r.

<sup>11</sup> Zob. [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-159\\_pl.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-159_pl.htm), dostęp: 31.5.2018 r.

Za konieczne uznano ustanowienie przepisów przeciwdziałających erozji baz podatkowych na rynku wewnętrznym i przenoszeniu zysków poza obszar rynku wewnętrznego. Aby pomóc w osiągnięciu tego celu, przewidziano wymóg wprowadzenia przepisów w następujących dziedzinach: ograniczenie możliwości odliczania odsetek; opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu (ang. *exit taxation*); przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania; zasady dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych; oraz zasady przeciwdziałające rozbieżnościom w kwalifikacji struktur hybrydowych. Uznano, że w przypadku gdy stosowanie tych przepisów prowadzi do podwójnego opodatkowania, podatnicy powinni mieć prawo do odliczeń z tytułu podatku zapłaconego w innym państwie członkowskim lub państwie trzecim, w zależności od przypadku. Przepisy nie powinny mieć zatem za wyłączny cel przeciwdziałania praktykom unikania opodatkowania, ale powinny również zapobiegać tworzeniu nowych przeszkód dla rynku, takich jak podwójne opodatkowanie.

**14. Ogólne przepisy przeciwko unikaniu opodatkowania w ramach dyrektywy 2016/1164.** W ramach dyrektywy 2016/1164 przewidziano również ogólne przepisy przeciwko unikaniu opodatkowania o następującej treści: „Na użytek obliczenia zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych państwo członkowskie nie uwzględni jednostkowych ani seryjnych uzgodnień, które – z uwagi na to, że głównym celem lub jednym z głównych celów ich wprowadzenia było uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem mającego zastosowanie prawa podatkowego – są nierzeczywiste, wzięwszy pod uwagę wszystkie stosowne fakty i okoliczności. Jednostkowe uzgodnienie może obejmować więcej niż jeden etap lub więcej niż jedną część. Jednocześnie, jednostkowe lub seryjne uzgodnienie uznaje się za nierzeczywiste w zakresie, w jakim nie jest ono wprowadzane z uzasadnionych powodów handlowych, które odzwierciedlają rzeczywistość ekonomiczną. Natomiast w przypadku gdy jednostkowe lub seryjne uzgodnienia nie są brane pod uwagę, zobowiązanie podatkowe oblicza się zgodnie z prawem krajowym”.

**15. Zakres definicji unikania opodatkowania na gruncie przepisów dyrektywy 2016/1164.** W tym kontekście warto wskazać, że – jak się wydaje, definicja unikania opodatkowania na gruncie przepisów dyrektywy 2016/1164 jest szersza (potencjalnie obejmuje więcej zjawisk) niż w przypadku przepisów polskiej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Powyższe wynika z posłużenia się przez dyrektywę 2016/1164 sformułowaniem „głównym celem lub jednym z głównych celów ich wprowadzenia było uzyskanie korzyści podatkowej”, podczas gdy przepisy polskiej klauzuli zawierają sformułowanie „przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej” doprecyzowane poprzez stwierdzenie, zgodnie z którym „czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności, wskazane przez podatnika, należy uznać za mało istotne”. Tym samym, w świetle przepisów polskiej klauzuli, istnienie choćby jednego istotnego (głównego) celu dzia-

łań podatnika, innego niż korzyść podatkowa, powinno wykluczać zakwalifikowanie tych działań jako unikania opodatkowania. Z kolei mając na uwadze treść art. 6 ust. 1 dyrektywy 2016/1164, unikaniem opodatkowania może być również takie działanie, które choć niepozbawione istotnych (głównych) celów biznesowych, miało również na celu korzyść podatkową, która również miała istotny charakter (była jednym z głównych celów). Tym samym, w świetle dyrektywy 2016/1164 uzasadnione biznesowo lub gospodarczo działanie, które jednocześnie przyczyniło się do osiągnięcia istotnej korzyści podatkowej, może stanowić unikanie opodatkowania (przy założeniu, że pozostałe warunki unikania opodatkowania zostaną spełnione), podczas gdy na gruncie przepisów polskiej klauzuli, takie działanie nie powinno zostać uznane za unikanie opodatkowania.

**16. Zakres Rezolucji z 6.7.2016 r.** Jako jeden z kroków w walce z unikaniem opodatkowania w UE wskazać można prace kolejnej komisji specjalnej PE, które zostały podsumowane w ramach Rezolucji PE z 6.7.2016 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego i innych środków o podobnym charakterze lub skutkach (TAXE 2) (2016/2038(INI))<sup>12</sup>. W Rezolucji podniesiono między innymi następujące zagadnienia:

- 1) należy utworzyć tzw. czarną listę rajów podatkowych (tj. wykaz jurysdykcji unikających współpracy w zakresie zwalczania unikania opodatkowania) i wprowadzić konkretne sankcje wobec jurysdykcji unikających współpracy;
- 2) korzystne opodatkowanie dochodów z patentów, wiedzy oraz badań i rozwoju w ocenie Parlamentu nie okazało się tak wysoce skutecznym narzędziem wspierania innowacji w Unii, jak tego oczekiwano, a zamiast tego jest wykorzystywane przez korporacje wielonarodowe do przenoszenia zysków z zastosowaniem systemów agresywnego planowania podatkowego.

## **1.2. Kontekst międzynarodowy a polska klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania**

**1. Uwagi ogólne.** Analiza dotychczasowych działań i opublikowanych dokumentów pozwala na sformułowanie kilku wniosków dotyczących przeciwdziałania unikaniu opodatkowania na szczeblu międzynarodowym, w tym przede wszystkim w ramach UE. Jednocześnie należy mieć na uwadze, że wnioski sformułowane w powyższym zakresie mogą wywierać istotny wpływ na sposób interpretowania przepisów polskiej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Jednym z warunków stosowania polskiej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest sprzeczność uzyskanej korzyści podatkowej z celem i przedmiotem przepisów podatkowych. Jednocześnie, ustalenie celu i przedmiotu danego przepisu podatkowego może w praktyce być szczególnie trudne. Często konieczne może być przeanalizowanie kontekstu, w jakim dany przepis się znajduje,

---

<sup>12</sup> Zob. <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+TA+P8-TA-2016-0310+0+DOC+PDF+V0//PL>, dostępn.: 31.5.2018 r.

czy też założeń, które realizować ma cały akt prawny, a nawet szerzej – idei i zasad, którym odpowiadać powinien cały system prawa podatkowego. Pomocna w tym zakresie może być treść przepisów unijnych oraz raportu BEPS. Z przedmiotowych dokumentów wprost bowiem wynika, jakim zjawiskom instrumenty przeciwdziałające unikaniu opodatkowania powinny przeciwdziałać. Tym samym, analiza prawodawstwa UE (w tym przede wszystkim preambuł zawartych w aktach prawnych UE) oraz prac OECD pozwala zidentyfikować spektrum stanów rzeczy, które uznaje się za niepożądane i szkodliwe z perspektywy ochrony bazy podatkowej. Realizacja takich stanów rzeczy poprzez dokonanie czynności objętych dyspozycją określonych przepisów podatkowych będzie zatem działaniem sprzecznym z celem i przedmiotem tych przepisów.

**2. Wykładnia przepisów.** W tym miejscu należy jednak zaznaczyć, że powyższe podejście można bez istotnych wątpliwości zastosować jedynie w odniesieniu do tych przepisów, których wprowadzenie stanowi implementację regulacji unijnych bądź zaleceń OECD, lub ewentualnie takich, które zostały wprowadzone już po uchwaleniu stosownych przepisów w ramach UE lub po opublikowaniu opracowań OECD. W przypadku przepisów wprowadzonych do polskiego porządku prawnego wcześniej, zastosowanie opisanego podejścia wiązałoby się bowiem ze znacznym ryzykiem, że cel bieżącej polityki fiskalnej będzie przypisywany wprowadzonym wcześniej przepisom, co *de facto* sprowadzałoby się do tego, że cele organu dokonującego interpretacji przepisu stawałyby się celem przepisu. Powyższe w konsekwencji mogłoby prowadzić do nadużywania klauzuli. Ze względu na restrykcyjność i wagę środka, jakim jest klauzula, w przypadku ustalania celu i przedmiotu przepisu, należy – w ocenie autorów komentarza – opierać się na wykładni statycznej, a cel przepisu ustalać na podstawie intencji ustawodawcy (historycznego), która faktycznie przyświecała mu przy wydawaniu danego aktu. Wykorzystanie w tym zakresie reguł wykładni dynamicznej prowadziłoby, zdaniem autorów, do zbyt dużej subiektywizacji w zakresie stosowania klauzuli.

**3. Zasadność wprowadzenia GAAR do polskiego porządku prawnego.** Zachowując powyższe uwagi w pamięci, należy wskazać, że w treści Uzasadnienia do projektu ustawy<sup>13</sup>, potrzebę wprowadzenia do polskiego porządku prawnego GAAR uzasadniono między innymi treścią Rezolucji PE z 25.11.2015 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego i innych środków o podobnym charakterze lub skutkach (2015/2066(INI))<sup>14</sup>, jak również treścią wystąpienia pokontrolnego Prezesa NIK po kontroli Ministerstwa Finansów z 12.1.2015 r., P/14/013<sup>15</sup>, w którym NIK wnosi m.in. o „wdrażanie rozwiązań mających na celu przeciwdziałanie zmniejszaniu się podstawy opodatkowania podatku dochodowego, spójnych z zaleceniami UE i OECD” (s. 32). Powyższe wskazuje na to,

<sup>13</sup> Uzasadnienie do projektu ustawy, s. 1, 4 i 5.

<sup>14</sup> Zob. <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+TA+P8-TA-2015-0408+0+DOC+PDF+V0//PL>, dostęp: 31.5.2018 r.

<sup>15</sup> Zob. [https://www.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=6627246f-40c7-425b-86f-4-6524544e9089&groupId=764034](https://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=6627246f-40c7-425b-86f-4-6524544e9089&groupId=764034), dostęp: 31.5.2018 r.

że cele UE i OECD oraz cele polskiego ustawodawcy – w zakresie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania – są zbieżne, a polski ustawodawca podziela ocenę organów UE i OECD w zakresie identyfikacji zjawisk uznawanych za niepożądane, a zatem – zgodnie z powyższymi uwagami – prowadzącymi do osiągnięcia korzyści sprzecznej z celem i przedmiotem przepisów podatkowych.

**4. Katalog zdarzeń, którym ma przeciwdziałać prawodawstwo UE/opracowania OECD.** Z perspektywy powyższego istotne może być wskazanie charakteru zjawisk, które można uznać za napiętnowane przez OECD oraz organy UE. Wydaje się bowiem, że mając na względzie znaczenie dorobku międzynarodowego dla zdefiniowania zdarzeń sprzecznych z celem i przedmiotem przepisów podatkowych (jakkolwiek z uwzględnieniem uwag wskazanych powyżej), polska klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania powinna służyć przeciwdziałaniu właśnie takim – zidentyfikowanym na szczepku OECD oraz UE jako negatywne – zjawiskom. Analiza prawodawstwa UE oraz opracowań OECD wskazuje, że działania mające przeciwdziałać unikaniu opodatkowania nakierowane są przede wszystkim na zdarzenia następującego typu:

- 1) wykorzystanie instrumentów hybrydowych oraz różnic w krajowych systemach podatkowych;
- 2) wykorzystywanie aspektów technicznych systemu podatkowego lub rozbieżności pomiędzy dwoma systemami podatkowymi lub większą ich liczbą w celu zmniejszenia zobowiązania podatkowego;
- 3) uzyskiwanie podwójnego odliczenia (np. gdy ta sama strata jest odliczana zarówno w państwie źródła dochodu, jak i w państwie stałego pobytu) i podwójnego nieopodatkowania (np. w sytuacji, gdy dochód, który nie jest opodatkowany w państwie źródła dochodu, jest także zwolniony w państwie stałego pobytu);
- 4) przenoszenie zysków do krajów o niskim lub zerowym opodatkowaniu; wykorzystanie wyrafinowanych struktur planowania podatkowego obejmujących różne jurysdykcje i powodujących przesunięcie dochodów podlegających opodatkowaniu do państw mających korzystne systemy podatkowe;
- 5) uszczuplanie opodatkowania w wyniku odliczania kosztów odsetkowych; odliczenie z tytułu fikcyjnych odsetek (umożliwiające przedsiębiorstwom odliczanie od dochodu podlegającego opodatkowaniu fikcyjnych odsetek obliczonych na podstawie ich kapitału własnego);
- 6) przenoszenie opodatkowania zysków w inne miejsce niż to, gdzie działalność gospodarcza jest wykonywana i wartość dodana jest generowana;
- 7) nabywanie korzyści umownych (ang. *treaty shopping*) oraz nadużywanie przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (ang. *treaty abuse*);
- 8) uwzględnianie w niewielkim stopniu lub nieuwzględnianie istoty ekonomicznej transakcji umożliwiające zakładanie podmiotów do specjalnych celów (np. przedsiębiorstw działających na zasadzie skrzynki pocztowej, firm przykrywek itp.), od których pobiera się niższe podatki;

- 9) korzystne opodatkowanie dochodów z patentów, wiedzy oraz badań i rozwoju – wykorzystywane przez korporacje wielonarodowe do przenoszenia zysków z zastosowaniem systemów agresywnego planowania podatkowego.

**5. Uwagi podsumowujące.** Analiza powyższych zjawisk, negatywnie ocenianych z perspektywy ochrony podstawy opodatkowania, prowadzi do wniosku, że przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania powinno być nakierowane przede wszystkim na schematy międzynarodowe, wykorzystujące więcej niż jeden system podatkowy, w tym przenoszące dochody do jurysdykcji o preferencyjnych zasadach opodatkowania, stosowane przez największe przedsiębiorstwa o charakterze korporacyjnym i wielonarodowym. Tego typu działania zaburzają bowiem warunki konkurencji ekonomicznej w poszczególnych państwach, a także stawiają małe i średnie przedsiębiorstwa w niekorzystnej sytuacji konkurencyjnej, a tym samym pozostają w sprzeczności z przedmiotem i celem przepisów podatkowych.

Uzasadniony zatem wydaje się wniosek, że szczególnie ostrożnie, w sposób wyważony i powściągliwy powinno następować stosowanie klauzuli w odniesieniu do tych działań podatników, którym nie można przypisać wskazanych powyżej cech, zwłaszcza jeżeli podatnik będzie podmiotem z sektora MŚP. W przypadku czynności, które nie wychodzą poza granice polskiej jurysdykcji podatkowej, a jednocześnie można przypisać im kontekst ekonomiczny, przekonujące wykazanie ich sprzeczności z celem i przedmiotem przepisów podatkowych będzie dla organów podatkowych zadaniem niezwykle trudnym.