
SKUTECZNOŚĆ POLSKICH OGÓLNYCH NORM PODATKOWOPRAWNYCH JAKO NARZĘDZI POTENCJALNIE SŁUŻĄCYCH ZWALCZANIU UNIKANIA OPODATKOWANIA PRZEZ WYKORZYSTANIE KONTROLOWANYCH SPÓŁEK ZAGRANICZNYCH

BŁAŻEJ KUŹNIACKI

SPIS TREŚCI

1. Unikanie a uchylanie się od opodatkowania.....	30
2. Unikanie opodatkowania przez wykorzystanie kontrolowanych spółek zagranicznych	31
3. Rodzaje działań państwa zmierzających do uniemożliwienia podatnikom unikania opodatkowania	36
4. Polskie doświadczenia związane ze stosowaniem ogólnych norm prawnych skierowanych przeciwko unikaniu opodatkowania	38
Ogólna klauzula zapobiegania unikaniu opodatkowania.....	39
Artykuł 199a Ordynacji podatkowej.....	47
Ogólne normy prawne skierowane przeciwko unikaniu opodatkowania obowiązujące w umowach o UPO ratyfikowanych przez Polskę	53
5. Podsumowanie	56

1. UNIKANIE A UCHYLANIE SIĘ OD OPODATKOWANIA

Mimo iż trudno jest wskazać wyraźną linię demarkacyjną między pojęciami unikanie i uchylanie się od opodatkowania, to w nauce i praktyce prawa podatkowego utrzymała się koncepcja, zgodnie z którą pojęć tych nie należy używać zamiennie. Uchylanie się od

opodatkowania jest zawsze działaniem sprzecznym z prawem, z którym, co do zasady, wiąże się odpowiedzialność karna. Prowadzi ono najczęściej do całkowitej eliminacji ciężarów podatkowych, na przykład poprzez zatajenie źródeł przychodów czy też fałszowanie dokumentów niezbędnych do obliczenia wysokości podatku⁷³. Natomiast unikanie opodatkowania jest wyborem takiej formy oraz struktury planowanej transakcji, w rezultacie której zredukowane zostaje obciążenie podatkowe w ramach i granicach obowiązującego prawa podatkowego, ale w sposób spreczny z tzw. duchem prawa podatkowego lub intencją ustawodawcy. Niemniej jednak, ze względu na to, że na odmienne transakcje finansowe oraz konstrukcje prawne nałożone są obciążenia podatkowe różnej wysokości, wybór tych najkorzystniejszych dla podatnika nie może stanowić naruszenia prawa⁷⁴. Co więcej, można nawet stwierdzić, że dążenie podatników do redukcji lub całkowitego zniwelowania obciążeń podatkowych jest zjawiskiem naturalnym, gdyż celem racjonalnie zachowującego się podatnika, zwłaszcza będącego przedsiębiorcą, jest maksymalizacja zysku przy jednoczesnej minimalizacji strat. W tym kontekście unikanie opodatkowania prowadzi do zwiększenia zasobów środków finansowych podatników, które mogą być wykorzystywane w pierwszej kolejności do zachowania bieżącej płynności finansowej, a następnie do inwestowania⁷⁵. Zatem unikanie opodatkowania z punktu widzenia podatników jest zjawiskiem korzystnym, gdyż pozwala na zwiększenie zysków poprzez minimalizację kwoty zapłaconego podatku.

2. UNIKANIE OPODATKOWANIA PRZEZ WYKORZYSTANIE KONTROLOWANYCH SPÓŁEK ZAGRANICZNYCH

Unikanie opodatkowania może przybierać różne formy, w zależności od wielu czynników o charakterze prawnym i ekonomicznym. W szczególności, determinantem wyboru określonej formy unikania opodatkowania są rodzaje transakcji podlegających opodatkowaniu,

* PhD Research Fellow at the Department of Public and International Law, University of Oslo.

⁷³ Zob. B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, wyd. TNOiK, Toruń 2003, s. 91

⁷⁴ Zob. J. E. Stiglitz, *The General Theory of Tax Avoidance*, National Tax Journal 2001, vol. XXXVII, s. 325; L. Templemann, *Tackling Tax Avoidance* [w:] A. Shipwright (red.) *Tax Avoidance and The Law. Sham, Fraud or Mitigation*, Key Haven Publications PLC, Oxford 1997, s. 1; w polskiej literaturze zob. m.in. B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, op. cit., s. 87-91.

Niemniej jednak, jeżeli działania podatników polegające na unikaniu opodatkowania znajdują się w zakresie zastosowania obowiązującej ogólnej klauzuli antyabuzywnej, wtedy działania takie mogą zostać uznane za naruszające prawo podatkowe i w konsekwencji za niewywierające skutków w prawie podatkowym, por. Z. Prebble, J. Prebble, *Morality of Tax Avoidance*, [w:] *The Symposium on Estate Planning: Moral, Religious and Ethical Perspectives*, Creighton Law Review 2009-2010, vol. 43, issue 3, p. 703-705.

⁷⁵ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki...*, op. cit., s. 67-68.

które przeprowadzają podatnicy. Na przykład, jeżeli wszystkie elementy określonej transakcji są związane z jedną jurysdykcją podatkową, wtedy planowanie i realizacja optymalizacji podatkowej tej transakcji najczęściej przybierze formę struktury krajowej. Natomiast transakcje o charakterze międzynarodowym pociągają za sobą wybór formy redukcji obciążeń podatkowych uwzględniający międzynarodowy charakter transakcji podlegającej opodatkowaniu. W tym kontekście mechanizmy unikania opodatkowania można podzielić na realizowane w ramach struktur krajowych oraz międzynarodowych⁷⁶.

Jednym z najczęściej stosowanych mechanizmów unikania opodatkowania w ramach struktur międzynarodowych jest zakładanie spółek w preferencyjnych jurysdykcjach podatkowych, za pomocą których dokonuje się określonych inwestycji. Mechanizm ten realizuje się poprzez transfer dochodów z państwa rezydencji podatkowej udziałowców (wspólników)⁷⁷ do kontrolowanych przez nich spółek, które zostały założone w państwie lub na terytorium, gdzie opodatkowanie dochodów zagranicznych spółek nie występuje lub jest bardzo niskie. W konsekwencji źródło dochodu zostaje przetransferowane z państwa rezydencji podatkowej udziałowców, w którym występuje wysokie opodatkowanie dochodu, do kontrolowanych przez nich spółek w państwach nie nakładających podatków na dochody lub nakładających podatki na bardzo niskim poziomie. Innymi słowy, udziałowcy kontrolowanych spółek zagranicznych (dalej jako: „KSZ”)⁷⁸ na skutek wskazanej czynności uzyskują dochody za pośrednictwem podmiotów

⁷⁶ Zob. B. Kuźniacki, *Unikanie opodatkowania przez wykorzystanie kontrolowanych spółek zagranicznych*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2012, nr 2, s. 34-35.

⁷⁷ W niniejszym artykule zwrot „udziałowiec/udziałowcy” należy utożsamiać ze zwrotem „wspólnik/wspólnicy”. Ponadto, zwrot udziałowcy/wspólnicy dotyczy zarówno osób fizycznych, jak i osób prawnych będących zgodnie z właściwymi przepisami prawnymi polskimi rezydentami podatkowymi, które w związku z posiadaniem udziałów/akcji w zagranicznych spółkach lub innych praw, na przykład przyznanych w umowie spółki, posiadają status udziałowca/wspólnika zagranicznych spółek.

⁷⁸ Zwrot „kontrolowane spółki zagraniczne” jest dosłownym tłumaczeniem angielskiego zwrotu *controlled foreign companies* stosowanego w nauce i praktyce międzynarodowego i europejskiego prawa podatkowego dla określenia spółek założonych w preferencyjnych jurysdykcjach podatkowych, za pomocą których ich udziałowcy unikają opodatkowania w państwie swojej rezydencji podatkowej. Ze względu na znikomą ilość polskich opracowań teoretycznych i praktycznych w odniesieniu do omawianej problematyki oraz brak przepisów dotyczących zjawiska unikania opodatkowania przez wykorzystanie kontrolowanych spółek zagranicznych w polskim systemie prawa podatkowego, zarówno zwrot ten jak i jego skrót „KSZ”, może nie być automatycznie kojarzony z omawianą problematyką unikania opodatkowania na poziomie międzynarodowym. Jednak w celu zapoznawania polskiego czytelnika z tym tematem istotnym jest posługiwanie właściwym polskim odpowiednikiem angielskiego zwrotu *controlled foreign companies* (CFC), czyli zwrotem „kontrolowane spółki zagraniczne” oraz jego skrótem „KSZ”. Jest to uzasadnione tym bardziej, że w ustawodawstwach państw, w których obowiązują przepisy dotyczące KSZ nie jest stosowane angielskie sformułowanie CFC, lecz jego dosłowny lub zmodyfikowany odpowiednik językowy tych państw, zob. między innymi w Norwegii *norsk-kontrollert selskaper reglene* (NOKUS-reglene), w Hiszpanii *transparencia fiscal internacional* (TFI), czy w Estonii *Välismaiseid kontrollitavaid Äriühinguid* (VKÄ), zob. O. Gjems-Onstad, *Tax Competition in Europe. Norway. National Report*, Kongres EALTP, Lausanne 2002, artykuł dostępny online [15.12.2012] <http://www.eatlp.org/uploads/Members/Norway02.pdf>; F. Serrano Anton, *La transparencia fiscal internacional en los ordenamientos americano y español* [w:] *Presente y Futuro de la imposición directa en*

SKUTECZNOŚĆ POLSKICH OGÓLNYCH NORM PODATKOWOPRAWNYCH
JAKO NARZĘDZI POTENCJALNIE SŁUŻĄCYCH ZWALCZANIU UNIKANIA
OPODATKOWANIA PRZEZ WYKORZYSTANIE KONTROLOWANYCH SPÓŁEK
ZAGRANICZNYCH

(KSZ), które są odrębnymi od nich podatnikami podatku dochodowego w jurysdykcjach podatkowych, gdzie efektywne opodatkowanie nie występuje lub jest minimalne.

Zgodnie z obowiązującą w polskim prawie podatkowym zasadą nieograniczonej odpowiedzialności podatkowej, osoby fizyczne i prawne będące polskimi rezydentami podatkowymi, podlegają obowiązkowi podatkowemu w Polsce od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich uzyskania⁷⁹. Natomiast ograniczona odpowiedzialność podatkowa zakłada, że opodatkowaniu w Polsce podlegają tylko te dochody podatnika niebędącego polskim rezydentem podatkowym, które osiągnął na terytorium Polski⁸⁰. Zatem, jeżeli osoba fizyczna lub osoba prawna będąca polskim rezydentem podatkowym jest udziałowcem zagranicznej spółki będącej podatnikiem podatku dochodowego w państwie innym niż Polska (na przykład KSZ), wtedy dochody tej spółki nie podlegają opodatkowaniu w Polsce. Natomiast dochody zagranicznej spółki mogą być opodatkowane w Polsce, jeżeli osiąga ona dochód w tym państwie za pośrednictwem zakładu w rozumieniu art. 5 Modelu Konwencji w sprawie podatków od dochodu i majątku opracowanego przez Komitet do Spraw Podatkowych Organizacji

España, Lex Nova, Valladolid 1997, s. 651 i 652; Rozporządzenia budżetowe w Estonii (Märgib eelarve Resolutsioonid).

Źródło: http://news.bbc.co.uk/1/1/2012/03/08bud08_resolutions_161.pdf, [dostęp on line : 14.12.2012]. Trudno też zakładać, aby w przypadku wprowadzenia przepisów dotyczących KSZ, polski ustawodawca zdecydował się na posługiwanie się angielskim zwrotem *controlled foreign companies* (CFC) zamiast jego polskiego odpowiednika “kontrolowane spółki zagraniczne” (KSZ). Sformułowanie “kontrolowane spółki zagraniczne” oraz skrót “KSZ” zostały również użyte w polskich tłumaczeniach wyroków Trybunału Sprawiedliwości w sprawach C-196/04 *Cadbury Schweppes* oraz C-298/05 *Columbus Container*, które dotyczyły zgodności brytyjskich przepisów dotyczących KSZ oraz zgodności niemieckich przepisów dotyczących klauzuli *switch-over* z prawem unijnym, treść tych wyroków jest dostępna na oficjalnej stronie Trybunału Sprawiedliwości: <http://curia.europa.eu/>.

⁷⁹ W literaturze anglojęzycznej tę zasadę nazywa się *unlimited tax liability* lub *worldwide tax income*, zob. więcej K. Vogel, *Taxation of Foreign Income – Principles and Practice*, Bulletin for International Fiscal Documentation 1985, s. 4 i nast.

W odniesieniu do osób fizycznych polskimi rezydentami podatkowymi są osoby mające miejsce zamieszkania w Polsce, natomiast w przypadku osób prawnych są to osoby mające siedzibę lub miejsce zarządu w Polsce. Za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się osobę fizyczną, która (i) posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) lub (ii) przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym (zob. art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z 26 lipca 1991 r., Dz. U. Nr 80, poz. 360, ze zm. oraz art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z 15 lutego 1992 r., Dz. U. Nr 21, poz. 86, ze zm.). W poszczególnych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania istnieją tzw. kryteria preferencji, które pozwalają rozstrzygnąć zakres jurysdykcji podatkowej, w przypadku zaistnienia podwójnej rezydencji. Najważniejszym kryterium preferencji w tym zakresie jest kryterium miejsca sprawowania faktycznego (efektywnego) zarządu rozumianego, jako miejsce spotkań i podejmowania kluczowych dla spółki decyzji przez członków jej zarządu. Kryterium to dotyczy ustalenia rezydencji podatkowej w odniesieniu do osób prawnych, zob. pkt 21 Komentarza do art. 4 Modelu Konwencji w sprawie podatków od dochodu i majątku opracowanego przez Komitet do spraw Podatkowych Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, wersja skonsolidowana, OECD, Paryż 22 lipca 2010 r.

⁸⁰ Zob. art. 3 ust. 2a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z 26 lipca 1991 r., Dz. U. Nr 80, poz. 360, ze zm. oraz art. 3 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z 15 lutego 1992 r., Dz. U. Nr 21, poz. 86, ze zm.

Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (dalej jako: MK OECD)⁸¹. W konsekwencji polscy udziałowcy (polscy rezydenci podatkowi) zagranicznej spółki nie podlegają obowiązkowi podatkowemu z tytułu dochodów, które ona uzyskuje, ale mają obowiązek zapłacenia podatku od dochodów pasywnych (dywidend, należności licencyjnych, odsetek etc.) wypłacanych im przez tę spółkę. Nie są to jednak dochody spółki zagranicznej opodatkowane w państwie rezydencji podatkowej jej udziałowców, lecz dochody udziałowców spółki zagranicznej. Zatem, polscy udziałowcy mogą odroczyć moment zapłaty podatku w Polsce aż do momentu wypłaty na ich rzecz dochodów pasywnych poprzez założenie spółki zagranicznej w państwie, w którym dochody spółek będących podatnikami podatku dochodowego nie podlegają opodatkowaniu, lub opodatkowanie to kształtuje się na bardzo niskim poziomie (ang. *tax deferral*)⁸². Ponadto, jeżeli dochód transferowany przez tę spółkę do jej udziałowców jest wyłączony z opodatkowania w Polsce, wtedy dochód ten nie będzie podlegał opodatkowaniu w ogóle, tzn. zarówno w Polsce jako państwie rezydencji podatkowej udziałowców KSZ, jak i w państwie rezydencji podatkowej KSZ.

Reasumując, z punktu widzenia państw udziałowców KSZ unikanie opodatkowania przez wykorzystanie KSZ jest zjawiskiem negatywnym, ponieważ prowadzi do erozji wpływów podatkowych w tych państwach. Unikanie opodatkowania przez wykorzystanie KSZ przyczynia się także do obniżenia prestiżu państwa i prawa, ponieważ brak lub znaczne trudności w

⁸¹ W świetle ostatniej wersji MK OECD z 2010 roku określenie „zakład” oznacza stałą placówkę, przez którą całkowicie lub częściowo prowadzona jest działalność gospodarcza przedsiębiorstwa.

Zdecydowana większość umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska, wzorowanych jest na treści MK OECD oraz w niewielkim zakresie na elementach Modelu Umowy ONZ z 1980 roku, zob. J. Fiszer, M. Panek, *Umowy o UPO, których stroną jest Polska*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Model konwencji OECD Komentarz*, wyd. Oficyna Prawa Polskiego 2010, s. 183. W związku z tym, w przypadku umów o unikaniu podwójnego opodatkowania ratyfikowanych przez Polskę uzasadnione są odniesienia do Komentarza do MK OECD. Co prawda sam MK OECD, ani Komentarz do MK OECD, nie mają mocy wiążącej dla państw członkowskich OECD, jednak w praktyce i nauce prawa podatkowego przyjmuje się, że w celu interpretacji oraz właściwego stosowania przepisów Umów o UPO OECD należy kierować się wskazówkami zawartymi w Komentarzu do MK OECD, zob. F. Zimmer, *Høyesterett som skatteavtale tolker*, [w:] P. Lødrup, S. Tjomsland, M. Aarbakke, G. Aasland, (red.) *Rettssteori og rettsliv. Festskrift til Carsten Smith til 70-årsdagen 13. juli 2002*, Oslo 2002, s. 948; B. J. Arnold, *The Interpretation of Tax Treaties: Myth and Reality*, Bulletin for International Taxation 2010, nr 2, s. 13. Zgodnie z punktem 28 Wprowadzenia do Komentarza MK OECD dokument ten może stanowić istotną pomoc przy stosowaniu i interpretacji Umów o UPO OECD, a szczególnie przy rozstrzyganiu wszelkich sporów.

⁸² W odniesieniu do unikania opodatkowania przez wykorzystanie KSZ, „*tax deferral*” ma miejsce, jeżeli państwo rezydencji udziałowców KSZ stosuje metodę kredytu podatkowego w celu unikania podwójnego opodatkowania w sensie prawnym. Więcej na temat „*tax deferral*” i unikania opodatkowania przez wykorzystanie KSZ zob. B.J. Arnold, *The Taxation of Controlled Foreign Companies: An International Comparison*, Canadian Tax Paper no. 78 Canadian Tax Foundation 1986, Chapter 4, s. 83-112.

wyegzekwowaniu zobowiązań podatkowych uznaje się powszechnie za objaw słabości organów podatkowych, a więc pośrednio i samego państwa i prawa podatkowego⁸³.

Jest to również zjawisko oddziałujące negatywnie na pozostałych podatników, gdyż prowadzi do nierówności efektywnego opodatkowania w zakresie podatków dochodowych i narusza zasadę równości opodatkowania⁸⁴. Precyzując, zmniejszenie kwot zapłaconego podatku przez grupy podatników, którzy unikają opodatkowania przez wykorzystanie KSZ, prowadzi do tego, że pozostali podatnicy zobowiązani są do płacenia odpowiednio większych kwot podatku dochodowego. W szczególności skutkuje to opodatkowaniem, które jest nieadekwatne do zdolności płatniczej podatników, gdyż podatnicy unikający opodatkowania przez wykorzystanie KSZ najczęściej dokonują tego angażując bardzo duże nakłady finansowe. Zatem są to podatnicy posiadający duże i bardzo duże dochody, a więc i odpowiednio dużą zdolność do płacenia podatków. Natomiast podatnicy, którzy nie mają dochodów wystarczających na tworzenie struktur optymalizacyjnych obejmujących KSZ, ponoszą większy ciężar podatkowy od tych pierwszych, mimo o wiele mniejszej zdolności do płacenia podatków⁸⁵. Jest to zatem zjawisko niekorzystne również ze społecznego punktu widzenia, ponieważ wywołuje poczucie niesprawiedliwości podatkowej⁸⁶. W konsekwencji podejmowanie przez państwo działań

⁸³ Por. B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, op. cit., s. 91.

⁸⁴ Efektywny poziom opodatkowania wyznacza się poprzez zastosowanie efektywnej stawki podatkowej. W literaturze można odnaleźć różne koncepcje definiowania efektywnej stawki podatkowej. Co do zasady, uznaje się, że jest to stawka wynikająca ze stosunku podatku faktycznie zapłaconego do osiągniętego zysku brutto. Zatem efektywne opodatkowanie oznacza podatek faktycznie zapłacony (*tax paid*), a nie wyłącznie podlegający zapłacie (*taxable*). Innymi słowy, efektywna stawka podatkowa jest rezultatem zastosowania nominalnej stawki podatkowej do podstawy opodatkowania – dochodu obliczonego przy zastosowaniu wszystkich właściwych przepisów prawa podatkowego, w szczególności po uwzględnieniu ulg i zwolnień podatkowych, a nie wyłącznie przy zastosowaniu nominalnej stawki podatkowej, zob. *European Commission Study on Effective Tax Rates*, <http://www.oecd.org/dataoecd/40/0/43214648.pdf>. Pełna wersja wyników badań Komisji Europejskiej dotyczących efektywnej stawki podatkowej jest dostępna na stronie: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/etr_company_tax.pdf, [dostęp na dzień: 20.12.2012] W literaturze zob. M.P. Devereux, R. Griffith, *Taxes and the Location of Production: Evidence from Panel of US Multinationals*, *Journal of Public Economics*, Amsterdam 1998, z. 68, s. 335-367; J. J. Cordes, Robert, D. Ebel, J. Gravelle (edit.), *Encyclopedia of Taxation and Tax Policy*, Urban Institute Press, Washington D.C. 2005, s. 71.

⁸⁵ Por. D. Birk, *Der Gleichheitssatz im deutschen Steuerrecht*, [w:] K. Tipke, N. Bozza, (red.), *Besteuerung von Einkommen, Rechtsvergleich Italien, Deutschland und Spanien als Beitrag zur Harmonisierung des Steuerrechts in Europa*, Berlin 2000, s. 104. Podane za: P. Selera, *Międzynarodowe a unijne prawo podatkowe w kontekście opodatkowania zysków przedsiębiorstw*, Warszawa 2010, wersja elektroniczna LEX, nr 118234.

⁸⁶ Zob. B. Kuźniacki, *Unikanie opodatkowania przez wykorzystanie kontrolowanych spółek zagranicznych*, op. cit., s. 42-43.

zmierzających do uniemożliwienia podatnikom unikania opodatkowania, w tym również unikania opodatkowania przez wykorzystanie KSZ, należy uznać za uzasadnione⁸⁷.

3. RODZAJE DZIAŁAŃ PAŃSTWA ZMIERZAJĄCYCH DO UNIEMOŻLIWIENIA PODATNIKOM UNIKANIA OPODATKOWANIA

W poszczególnych państwach można zaobserwować różne sposoby walki ze zjawiskiem unikania opodatkowania, jednak podstawowym kryterium ich podziału jest istnienie odpowiednich środków prawnych mających na celu zapobieganie redukcji obciążeń podatkowych⁸⁸. W praktyce, państwa w głównej mierze wprowadzają do swoich systemów podatkowych przepisy prawne, które utrudniającą lub też uniemożliwiają unikanie opodatkowania⁸⁹. W ogólności analiza przepisów prawa tworzących systemy podatkowe różnych państw na świecie pozwala stwierdzić, że obecnie zastosowanie znajdują trzy metody legislacyjne, mogące zapobiegać unikaniu opodatkowania: (i) stanowienie przepisów prawnych o charakterze szczególnym, mających zastosowanie tylko w odniesieniu do poszczególnych podatków i podatników oraz przy zaistnieniu określonych okoliczności⁹⁰; (ii) stanowienie norm prawnych o bardzo ogólnym charakterze, nazywanych także ogólnymi klauzulami normatywnymi skierowanymi przeciwko unikaniu opodatkowania, które mogą być zastosowane, co do zasady, wobec wszystkich kategorii podatników oraz na gruncie wszystkich podatków⁹¹; oraz (iii) doktryny orzecznicze służące zwalczaniu unikania opodatkowania, wypracowane przez sądy orzekające w sprawach podatkowych⁹².

⁸⁷ Por. M. Kalinowski, M. Pakulska, *Perspektywy funkcjonowania w polskim prawie podatkowym klauzul generalnych służących zwalczaniu unikania opodatkowania*, Monitor Podatkowy 2005, nr 5, s. 20.

⁸⁸ Zob. B. Kuźniacki, *Norweskie doktryny orzecznicze skierowane przeciwko unikaniu opodatkowania*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2010, nr 3/4, s. 91.

⁸⁹ Por. J.C. Pagan, *Increasing Length and Complexity of Tax Legislation - Avoidable or Inevitable?*, Fiscal Studies 1993, no. 4, s. 97; podane za: B. Brzeziński, *Unikanie opodatkowania w orzecznictwie anglosaskim*, Monitor Podatkowy 1996, nr 7, s. 193.

⁹⁰ W praktyce szczególne środki prawne skierowane przeciwko unikaniu opodatkowania stosuje się w sytuacjach, w których ustawodawca zaobserwował unikanie opodatkowania w zakresie funkcjonowania określonego podatku lub w przypadkach, gdzie konstrukcja określonej instytucji prawa podatkowego pozwala założyć, że wystąpienie takiego zjawiska jest wysoce prawdopodobne, zob. B. Brzeziński, *Unikanie opodatkowania w orzecznictwie anglosaskim*, op. cit., s. 194.

⁹¹ Zastosowanie ogólnych klauzul normatywnych skierowanych przeciwko unikaniu opodatkowania pozwala organom podatkowym na ocenę czynności prawnych dokonywanych przez podatnika, które mają wpływ na wysokość opodatkowania, pod kątem eliminacji ich skutków w postaci unikania opodatkowania. Niemniej jednak: „[p]rawo podatkowe nie może ograniczać woli stron stosunków cywilnoprawnych - stąd też akty prawa cywilnego dokonywane przez strony nie tracą swojej ważności z tego powodu, że przedsięwzięto je w celu

SKUTECZNOŚĆ POLSKICH OGÓLNYCH NORM PODATKOWOPRAWNYCH
JAKO NARZĘDZI POTENCJALNIE SŁUŻĄCYCH ZWALCZANIU UNIKANIA
OPODATKOWANIA PRZEZ WYKORZYSTANIE KONTROLOWANYCH SPÓŁEK
ZAGRANICZNYCH

W odniesieniu do walki z unikaniem opodatkowania przez wykorzystanie KSZ stosuje się szczególne środki prawne skierowane przeciwko unikaniu opodatkowania, tzw. przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych (dalej powoływane jako: „przepisy dotyczące KSZ”). Sformułowanie to jest dosłownym tłumaczeniem z języka angielskiego terminu *Controlled Foreign Companies Legislation*, określanego skrótowo *CFC-legislation* lub *CFC-rules*⁹³.

Przepisy dotyczące KSZ w ich współczesnym rozumieniu po raz pierwszy wprowadzone zostały do systemu prawa podatkowego w Stanach Zjednoczonych w 1962 roku jako *Subpart F United States Internal Revenue Code* (Amerykański Kodeks Podatkowy)⁹⁴. Amerykańskie przepisy dotyczące KSZ służyły w sposób bezpośredni lub pośredni jako wzorzec do wprowadzenia tego typu przepisów w niektórych państwach⁹⁵. Obecnie przepisy dotyczące KSZ obowiązują w systemie prawa podatkowego 28 państw z całego świata⁹⁶, jednak przepisy te

uniknięcia zapłaty podatku bądź też obniżenia ciężaru opodatkowania. Powstaje jednak problem ich skuteczności na gruncie prawa podatkowego”, zob. B. Brzeziński, *Unikanie opodatkowania w orzecznictwie anglosaskim*, op. cit., s. 194.

⁹² Doktryny orzecznicze skierowane przeciwko unikaniu opodatkowania to spójne zespoły reguł ocennych wypracowane przez sądy w sprawach podatkowych dotyczących unikania opodatkowania, które pozwalają na dokonywanie możliwie obiektywnych ocen tego, czy unikanie opodatkowania przez podatnika nastąpiło w sposób dozwolony, czy też nie, zob. B. Brzeziński, *Unikanie opodatkowania w orzecznictwie anglosaskim*, op. cit., s. 195. Doktryny orzecznicze skierowane przeciwko unikaniu opodatkowania występują najczęściej w państwach, w których nie obowiązują ogólne klauzule normatywne zapobiegania unikaniu opodatkowania, natomiast szczególne środki prawne skierowane przeciwko unikaniu opodatkowania występują w stopniu niewystarczającym, zob. B. Kuźniacki, *Norweskie doktryny orzecznicze skierowane przeciwko unikaniu opodatkowania*, op. cit., s. 91; B. Banoun, *Tax Avoidance Rules in Scandinavian and Anglo-American Law*, [w:] *Scandinavian Studies In Law-Tax Law*, Volume 44, P. Wahlgren (red.), The Stockholm University Law Faculty, Stockholm 2003, s. 21.

⁹³ Skrót „CFC” jest od wielu lat stosowany w nauce i praktyce międzynarodowego i europejskiego prawa podatkowego dla określenia spółek, które wykorzystują podatnicy w celu unikania opodatkowania przez transfer dochodu do KSZ mających rezydencję podatkową w preferencyjnych systemach podatkowych, zob. J. B. Arnold, *The Taxation of Controlled Foreign Corporations: An International Comparison*, *Canadian Tax Foundation*, Toronto 1986; M. Lang, H-J Aigner, U. Scheuele, M. Stefaner (red.), *CFC Legislation, Tax Treaty and EC Law*, *Eucotax on European Taxation Series*, Volume 8, Kluwer Law International, the Hague 2004.

⁹⁴ Pełna treść *Subpart F* jest dostępna na oficjalnej stronie IRS: http://www.irs.gov/irm/part4/irm_04-061-007.html#d0e74, [dostęp na dzień: 20.12.2012].

⁹⁵ Najbardziej jaskrawym przykładem “kopiowania” amerykańskich przepisów dotyczących KSZ były działania podjęte przez niemieckiego ustawodawcę, który wprowadził tego typu przepisy w 1972 (*Hinzurechnungsbesteuerung*). Niemieckie przepisy dotyczące KSZ są niemalże dosłowną kopią amerykańskich przepisów *Subpart F*. Warto zauważyć, że Niemcy, a właściwie Republika Federalna Niemiec, wprowadziły przepisy dotyczące KSZ jako pierwsze państwo członkowskie Wspólnot Europejskich. Zob. więcej: A. Rust, *National Report Germany* [w:] M. Lang, H-J Aigner, U. Scheuele, M. Stefaner (red.), *CFC Legislation, Tax Treaty and EC Law*, op. cit., s. 257 i n. Podobną metodologię podczas wprowadzania przepisów dotyczących KSZ przyjął ustawodawca francuski i japoński. Tym razem jako wzorzec przyjęto niemieckie przepisy dotyczące KSZ. Zob. J. B. Arnold, *The Taxation of Controlled Foreign Corporations: An International Comparison*, *Canadian Tax Foundation*, op. cit., s. 406 i n.

⁹⁶ 7 państw wprowadziło przepisy dotyczące KSZ w latach 1962-1990: Stany Zjednoczone w 1962 r., Niemcy w 1972 r., Kanada w 1976 r., Japonia w 1978 r., Francja w 1980 r., Wielka Brytania w 1980 r., Nowa Zelandia 1988 r. Kolejnych 16 państw wprowadziło te przepisy w latach 1990-2000: Australia w 1990 r., Szwecja w 1990 r., Norwegia w 1992 r., Finlandia w 1994 r., Hiszpania w 1994 r., Dania 1995 r., Portugalia w 1995 r., Korea

nadal nie obowiązują w Polsce. Jednym z powodów takiego stanu prawnego może być to, że środki prawne skierowane przeciwko unikaniu opodatkowania obecnie występujące w polskim systemie prawa podatkowego są wystarczająco skuteczne w walce z omawianym zjawiskiem. Niemniej jednak ta hipoteza nie została dotychczas podniesiona i potwierdzona przez naukę i praktykę prawa podatkowego w Polsce, dlatego zasadne jest dokonanie odpowiedniej analizy prawnej w tym zakresie. Niniejszy artykuł zawiera analizę polskich ogólnych norm podatkowoprawnych skierowanych przeciwko unikaniu opodatkowania w kontekście ich skuteczności z unikaniem opodatkowania przez wykorzystanie KSZ. Zatem w tym kontekście poza jego zakresem znajdują się szczególne środki prawne oraz doktryny orzecznicze skierowane przeciwko unikaniu opodatkowania.

4. POLSKIE DOŚWIADCZENIA ZWIĄZANE ZE STOSOWANIEM OGÓLNYCH NORM PRAWNYCH SKIEROWANYCH PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA

W literaturze podatkowej wyróżnia się trzy różne podejścia oraz okresy walki ze zjawiskiem unikania opodatkowania za pomocą ogólnych norm prawnych⁹⁷.

W pierwszym okresie trwającym od 1991 r. do 2003 r. nie było odpowiednich uregulowań prawnych dotyczących unikania opodatkowania, dlatego organy podatkowe i sądownictwo administracyjne podejmowały próbę walki z tym zjawiskiem stosując na gruncie prawa podatkowego klauzulę obejścia prawa wynikającą z art. 58 kodeksu cywilnego oraz koncepcję autonomii prawa podatkowego.

Drugi okres rozpoczął się 1 stycznia 2003 r., czyli w dniu wprowadzenia w życie ogólnej klauzuli zapobiegającej unikaniu opodatkowania zawartej w art. 24a i 24b Ordynacji

Południowa w 1996 r., Meksyk w 1997 r., Węgry w 1997 r., RPA w 1997 r., Argentyna w 1999 r., Wenezuela w 1999 r., Estonia w 2000 r., Włochy w 2000 r. oraz Izrael w 2000 r. Natomiast po 2000 roku przepisy dotyczące KSZ wprowadziło 5 państw: Brazylia w 2001 r., Litwa w 2002 r., Turcja w 2006 r., Chiny w 2009 r. oraz Islandia w 2009 r., zob. *Controlled Foreign Company Regimes Essentials*, The Deloitte International Tax Source (DITS), s. 1-56; Por. B. Kuźniacki, *Unikanie opodatkowania przez wykorzystanie kontrolowanych spółek zagranicznych*, op. cit., s. 46.

⁹⁷ K.J. Stanik, *Obejście i nadużycie prawa w prawie podatkowym*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 2008, nr 5, s. 50.

podatkowej⁹⁸ i zakończył się 31 sierpnia 2005 r. wraz utratą mocy obowiązującej tej regulacji prawnej⁹⁹.

Natomiast trzeci okres trwa nadal od 1 września 2005 r., czyli daty uchylecia art. 24a i 24b i wprowadzenia do Ordynacji podatkowej art. 199a¹⁰⁰.

OGÓLNA KLAUZULA ZAPOBIEGANIA UNIKANIU OPODATKOWANIA

Ogólne klauzule zapobiegania unikaniu opodatkowania, nazywane także klauzulami antyabuzywnymi¹⁰¹, obejmują z założenia całość lub większą część zjawisk uznawanych za unikanie opodatkowania i najczęściej mają zastosowanie w odniesieniu do wszystkich podatków i podatników. Klauzule antyabuzywne zawierają zarówno kryteria oceny działań podatnika w odniesieniu do utrzymania adekwatności opodatkowania, jak i wskazują jakie konsekwencje wynikają z działań podatnika prowadzących do nieadekwatności opodatkowania¹⁰². Innymi słowy, zastosowanie klauzuli antyabuzywnej pozwala organom podatkowym na odmówienie podatnikowi korzyści podatkowych w postaci obniżenia kwoty podatku do zapłaty lub podwyższenia kwoty zwrotu podatku, jeżeli podatnik osiągnął korzyści podatkowe, co prawda dokonując zgodnych z prawem, lecz nietypowych i zbędnych z gospodarczego punktu widzenia działań¹⁰³. Podstawą do zastosowania wobec podatnika ogólnej klauzuli zapobiegania unikaniu opodatkowania jest ocena działań podatnika dokonywana z natury rzeczy *ex post*, ponieważ nie

⁹⁸ Ustawa z dnia 12 września 2002 roku o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2002 r. Nr 169, poz. 1387.

⁹⁹ Art. 24a i 24b Ordynacji podatkowej został uchylony przez art. 1 pkt 14 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r., Dz.U. z 2005r., Nr 143, poz. 1199 zmieniającej nin. ustawę Ordynacja podatkowa z dniem 1 września 2005 r.

¹⁰⁰ Art. 199a został wprowadzony do Ordynacji podatkowej przez art. 1 pkt 76 ustawy z dnia 30 czerwca 2005, Dz.U. z 2005 r., Nr 143, poz. 1199 zmieniającej ustawę Ordynacja podatkowa z dniem 1 września 2005 r. Zob. także I. Maj, *Polityka organów podatkowych w zakresie obejścia prawa podatkowego* [w:] P. Borszowski, A. Huchla, E. Rutkowska-Tomaszewska (red.) *Podatnik versus organ podatkowy*, wyd. Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa, Wrocław 2011, s. 115.

¹⁰¹ W polskiej literaturze posługiwano się również sformułowaniem „ogólna klauzula obejścia prawa podatkowego”. Jednak ze względu na to, że koncepcja obejścia prawa podatkowego była wynikiem mieszania elementów prawa cywilnego z prawem podatkowym oraz pozbawiona była spójności logicznej i co najważniejsze, nie brała pod uwagę konkluzywnego charakteru norm podatkowych, w niniejszym artykule będzie używane sformułowanie „ogólna klauzula zapobiegania unikaniu opodatkowania” lub „klauzula antyabuzywna”; Por. B. Brzeziński, *Narodziny i upadek orzeczniczej doktryny obejścia prawa podatkowego*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2004, nr 1, s. 13.

¹⁰² Zob. B. Brzeziński, A. Olesińska, *Klauzula normatywna zapobiegania unikaniu opodatkowania* [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, wyd. TNOiK, Toruń 2009, s. 289-290.

¹⁰³ Zob. A. Olesińska, *Konstrukcja i funkcjonowanie klauzuli ogólnej zapobiegającej unikaniu opodatkowania w prawie podatkowym Kanady*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2010, nr 2, s. 63-64.

jest możliwe stworzenie normy ogólnej, której treść skutecznie zakazywałaby unikania opodatkowania¹⁰⁴. W hipotezie ogólnej klauzuli zapobiegania unikaniu opodatkowania wskazane są działania podatnika uznawane za nieakceptowalne z punktu widzenia organów podatkowych, natomiast w dyspozycji tej normy prawnej określone są podatkowe konsekwencje dokonywania przez podatnika tego typu działań. Przy czym ocena działań podatnika dokonana przez organy podatkowe przez zastosowanie klauzuli antyabuzywnej nie wpływa na skuteczność tych działań na gruncie prawa prywatnego¹⁰⁵.

W polskim prawie podatkowym za ogólną klauzulę zapobiegania unikaniu opodatkowania uznawano nieobowiązujący już art. 24b Ordynacji podatkowej. Niemniej niektórzy autorzy nie byli zgodni co do tego, czy klauzulę antyabuzywną stanowił zarówno art. 24a, jak i art. 24b Ordynacji podatkowej¹⁰⁶, czy też jedynie art. 24b § 1 lub wyłącznie art. 24b § 2 tej ustawy¹⁰⁷. Spór ten wyniknął przede wszystkim z tego, że niestandardowe działania podatnika skutkujące redukcją opodatkowania określano obejściem prawa podatkowego. Pomijając nieprawidłowość koncepcji obejścia prawa podatkowego, Trybunał Konstytucyjny uznał, że samo pojęcie obejścia prawa podatkowego jest niejednoznaczne i budzące wiele wątpliwości¹⁰⁸. Tym samym i zakres zastosowania ogólnej klauzuli obejścia prawa podatkowego, jak nazywano art. 24a i 24b Ordynacji podatkowej, był w praktyce bardzo trudny do ustalenia. Niezależnie od argumentów przedstawianych w literaturze¹⁰⁹, w dalszej części artykułu uwaga zostanie poświęcona wyłącznie przepisowi art. 24b Ordynacji podatkowej, ponieważ po pierwsze treść tego przepisu prawnego oddaje naturę ogólnych klauzul zapobiegania unikaniu opodatkowania, a po drugie treść art. 24a Ordynacji podatkowej została powtórzona w obecnie obowiązującym przepisie art. 199a § 1 i 2 tej ustawy, który zostanie omówiony w dalszej części artykułu.

¹⁰⁴ Zob. B. Brzeziński, A. Olesińska, *Klauzula normatywna zapobiegania unikaniu opodatkowania*, op. cit., s. 290.

¹⁰⁵ Ibidem, s. 290 i 292.

¹⁰⁶ Zob. D. Kosacka – Łędzewicz, *Wprowadzenie do Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2003, s. 14.

¹⁰⁷ Zob. A. Huchla, *Komentarz do art. 24a i art. 24b ustawy - Ordynacja podatkowa* [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. ABC 2003, wersja elektroniczna LEX, nr 8101.

¹⁰⁸ Zob. uzasadnienie wyroku TK z dnia 11 maja 2004 r., sygn. akt: K 4/03, Dz. U. z 2004 r., Nr 122, poz. 1288, OTK-A 2004, nr 5, s. 41. Treści wyroków TK są dostępne na oficjalnej stronie internetowej TK <http://www.trybunal.gov.pl>.

¹⁰⁹ Zob. A. Kaźmierczyk-Jachowicz, *Klauzula obejścia prawa podatkowego*, Rejent 2007, nr 4, s. 132. Por. A. Huchla, *Komentarz do art. 24a i art. 24b ustawy - Ordynacja podatkowa* [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, op. cit., wersja elektroniczna LEX, nr 8101.

Zgodnie z art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej „organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawy podatkowe, mo[gły] pominąć skutki podatkowe czynności prawnych, jeżeli udowod[niły], że z dokonania tych czynności nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku”¹¹⁰. Natomiast zgodnie z art. 24b § 2 „[j]eżeli strony, dokonując czynności prawnej, o której mowa w § 1, osiągnęły zamierzony rezultat gospodarczy, dla którego odpowiednia jest inna czynność prawna lub czynności prawne, skutki podatkowe wywodzi się z innej czynności prawnej lub czynności prawnych”. Z treści art. 24b Ordynacji podatkowej wynikało, że przepis ten miał charakter materialnoprawny, gdyż jego zastosowanie modyfikowało podatkowoprawny stan faktyczny wpływający na wysokość opodatkowania¹¹¹. Ponadto ogólna klauzula zapobiegania unikaniu opodatkowania miała zastosowanie w odniesieniu do wszystkich podatków oraz podatników.

Pomimo tego, że w ogólności polska klauzula antyabuzywna odpowiadała kryteriom stawianym tego typu przepisom przez doktrynę prawa podatkowego oraz nie odbiegała w swej treści w znaczący sposób od klauzul obowiązujących w innych państwach¹¹², to przepis ten został skutecznie zaskarżony przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz Rzecznika Praw Obywatelskich do Trybunału Konstytucyjnego. W dniu 11 maja 2004 r. Trybunał Konstytucyjny uznał art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej za niezgodny z art. 2 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej¹¹³. W konsekwencji tego wyroku ustawodawca dokonał nowelizacji Ordynacji podatkowej, w wyniku której usunięto z tej ustawy nie tylko art. 24b § 1, ale również art. 24b § 2 oraz art. 24a Ordynacji podatkowej¹¹⁴.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku derogującym omawianą klauzulę z polskiego ustawodawstwa uznał, że „nie może budzić wątpliwości także pogląd, iż jednym z elementów konstytucyjnej zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa (art. 2 Konstytucji) jest norma zakazująca sankcjonowania (tu w znaczeniu przypisywania negatywnych konsekwencji lub odmowy respektowania konsekwencji pozytywnych) takich zachowań adresatów przepisów,

¹¹⁰ Ustawa z dnia 12 września 2002 roku o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2002 r. Nr 169, poz. 1387.

¹¹¹ Zob. B. Brzeziński, *Prawo materialne czy procedura podatkowa – dylemat kwalifikacji art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2003, nr 4, s. 10-13; Por. P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego na tle art. 24b znowelizowanej Ordynacji podatkowej*, Przegląd Podatkowy 2003, nr 2, s. 48.

¹¹² Zob. P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego na tle art. 24b znowelizowanej Ordynacji podatkowej*, op. cit., s. 46.

¹¹³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 11 maja 2004 r., sygn. akt: K 4/03, Dz. U. z 2004 r., Nr 122, poz. 1288.

¹¹⁴ Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 roku o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 143, poz. 1199.

które są zachowaniami zgodnymi z prawem (nakazanymi lub przynajmniej dozwolonymi). Jeśli więc adresat dokonuje czynności prawnych zgodnych z prawem, zaś ich cel nie jest przez prawo zakazany, to tym samym trudno uznać za prawidłowe i właściwe takie ich kwalifikowanie, które osiągnięty cel (także podatkowy) traktuje na równi z celami zakazanymi. Trzeba w związku z tym jeszcze raz podkreślić, że brak jest w systemie prawa podatkowego normy prawnej, która zakazywałaby niższego opodatkowania (oczywiście, jeżeli podatnik dochodzi do takiego celu przy zastosowaniu legalnych środków działania)¹¹⁵.

Z treści argumentów przytoczonych przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 11 maja 2004 r. wynika, że dokonanie czynności zgodnej z prawem, a więc również takiej, której cel nie jest przez prawo zakazany, nie może być na gruncie przepisów prawa podatkowego kwalifikowane w taki sposób, aby podatkowy cel osiągnięty przez tę czynność został uznany za zakazany¹¹⁶. Biorąc pod uwagę orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego dotyczące ogólnej klauzuli zapobiegania unikaniu opodatkowania stwierdzić można, że polskie standardy konstytucyjne stanowią bardzo trudną do pokonania przeszkodę dla wprowadzenia ponownie tej regulacji do polskiego systemu prawa podatkowego¹¹⁷.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego derogujący ogólną klauzulę antyabuzywną z polskiego prawa podatkowego budzi wątpliwości szczególnie w ujęciu komparatystycznym, ponieważ konstrukcja i treść uchylonego art. 24 b Ordynacji podatkowej była w ogólności bardzo podobna do konstrukcji i treści ogólnych klauzul antyabuzywnych obowiązujących w innych państwach. Dotyczy to zarówno tych państw, w których ogólne klauzule obowiązują w prawie stanowionym, jak i tych, w których klauzule te zostały wypracowane przez orzecznictwo sądowe.

Do tych pierwszych należą między innymi Niemcy, gdzie zgodnie z obecnie obowiązującym § 42 niemieckiej Ordynacji podatkowej (niem. *Abgabenordnung*): (§42 ustęp 1) „[n]ie jest możliwe obejście przepisów podatkowych poprzez planowanie podatkowe stanowiące nadużycie przepisów prawa podatkowego. Skutki podatkowe czynności określa się zgodnie ze szczególnym przepisem skierowanym przeciwko obejściu prawa podatkowego, jeśli zostaną spełnione warunki zastosowania tego przepisu. W przypadku, gdy taki przepis nie ma

¹¹⁵ Z uzasadnienia do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 11 maja 2004 r., K 4/03, s. 18.

¹¹⁶ Zob. A. Ładziński, *Prawne granice optymalizacji podatkowej*, Przegląd Podatkowy 2008, nr 6, s. 18.

¹¹⁷ Zob. M. Kalinowski, M. Pakulska, *Perspektywy funkcjonowania w polskim prawie podatkowym klauzul generalnych służących zwalczaniu unikania opodatkowania*, *op. cit.*, s. 23; Por. zdanie odrębne do postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 lipca 2004 r., SK 16/2002.

zastosowania, ale nastąpi nadużycie prawa podatkowego w rozumieniu ust. 2 niniejszego przepisu, skutki podatkowe wywodzi się z czynności prawnej właściwej dla dokonanej transakcji ekonomicznej (§42 ustęp 2). Za nadużycie przepisów prawa podatkowego uznaje się dokonanie nieodpowiedniej czynności prawnej [nietypowej z gospodarczego punktu widzenia, dodane przez aut.], która w porównaniu czynnością odpowiednią prowadzi do korzyści podatkowych niezamierzonych przez prawo podatkowe lub osoby trzecie. Przepis ten nie ma zastosowania, jeśli podatnik wykaże niepodatkowe motywy dokonania takiej czynności oraz udowodni, że wybrana przez niego czynność była odpowiednia w ogólnym ujęciu¹¹⁸. Przy czym należy zauważyć, że w okresie, w którym obowiązywał art. 24b Ordynacji podatkowej, § 42 niemieckiej Ordynacji podatkowej posiadał bardziej zwięzłą treść: „Ustawa podatkowa nie może być obchodzona przez planowanie podatkowe nadużywające prawa podatkowego. W przypadku takiego nadużycia, odpowiedzialność podatkowa powstaje jakby planowanie podatkowe oparte było na rozsądnych [solidnych] motywach gospodarczych¹¹⁹. Warto tu zauważyć, że niemiecki Trybunał Konstytucyjny (niem. *Bundesverfassungsgericht*) wielokrotnie potwierdzał legalność unikania opodatkowania oraz prawo podatnika do redukcji obciążeń podatkowych w sposób zgodny z prawem podatkowym, a mimo tego nie podważył zgodności z prawem konstytucyjnym niemieckiej klauzuli antyabuzywnej¹²⁰. Ma to szczególne znaczenie dla omawianego zagadnienia, gdyż w niemieckim systemie prawa, analogicznie jak w polskim, zasada wykładni norm prawnych w zgodzie z konstytucją należy do najważniejszych reguł wykładni (niem. *verfassungskonforme Auslegung*)¹²¹. Polski Trybunał Konstytucyjny, w przeciwieństwie do niemieckiego Trybunału, uznał jednak polską klauzulę antyabuzyną za niezgodną z Konstytucją.

¹¹⁸ Zob. Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 9 des Gesetzes vom 21. Juli 2012 (BGBl. I S. 1566) geändert worden ist. Oryginalna treść tej klauzuli: § 42 Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten: (1) Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ist der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht. (2) Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

Warto tu zauważyć, że § 42 ustęp 2 niemieckiego Ogólnego Kodeksu Podatkowego stanowi pierwszy w historii prawa podatkowego przypadek, w którym nadużycie prawa podatkowego zostało zdefiniowane przez ustawodawcę, zob. W. Kessler, R. Eicke, *Germany's New GAAR — 'Generally Accepted Antiabuse Rule'?*, Tax Notes International 2008, Vol. 49, Nr 2, January 14, s. 152.

¹¹⁹ Zob. W. Kessler, R. Eicke, *Germany's New GAAR — 'Generally Accepted Antiabuse Rule'?*, op. cit., s. 151.

¹²⁰ Zob. W. Kessler, R. Eicke, *Germany's New GAAR — 'Generally Accepted Antiabuse Rule'?*, op. cit., s. 151.

¹²¹ Zob. L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, wyd. TNOiK, Toruń 2010, s. 127.

Natomiast w odniesieniu do państw, w których ogólne klauzule antyabuzywne zostały wypracowane przez orzecznictwo sądowe można podać przykład norweskiej klauzuli wypracowanej przez orzecznictwo norweskiego Sądu Najwyższego (norw. *Høyesteret*), zgodnie z którą podatnik zostanie pozbawiony korzyści podatkowych wynikających z podjętej lub podjętych czynności prawnych (transakcji), jeśli: (i) transakcja dokonana przez podatnika była motywowana głównie chęcią osiągnięcia oszczędności podatkowych; oraz (ii) z ogólnej analizy efektów dokonanej przez podatnika transakcji wynika, że transakcja ta stanowiła nadużycie prawa podatkowego rozumianego jako sprzeczność z intencjami ustawodawcy wyrażonymi w przepisach prawa podatkowego¹²². Norweska ogólna norma skierowana przeciwko unikaniu opodatkowania przez wiele lat jest stosowana i stanowi główne narzędzie walki z unikaniem opodatkowania przez norweskich podatników.

Biorąc pod uwagę treść art. 24b Ordynacji podatkowej, uzasadnione jest stwierdzenie, że zarówno treść, jak i konstrukcja tego przepisu prawnego była bardzo zbliżona do konstrukcji i treści wyżej omówionych klauzul. Analogiczny wniosek można by wysnuć w odniesieniu do ogólnych klauzul antyabuzywnych obowiązujących w Australii, Stanach Zjednoczonych, Szwecji, Kanadzie etc. Niestety Trybunał Konstytucyjny w wyroku derogującym art. 24b Ordynacji podatkowej całkowicie zlekceważył aspekt komparatystyczny, co należy ocenić negatywnie. W tym kontekście trudno doszukać się uzasadnienia dla rozumowania Trybunału Konstytucyjnego z kilku zasadniczych powodów. Przede wszystkim w literaturze prawniczej można spotkać się z powszechnie akceptowanym poglądem, zgodnie z którym komparatystyka prawnicza odgrywa obecnie istotną rolę w procesie wykładni prawa, zwłaszcza jeśli dotyczy to wykładni przepisów krajowych jednego z państw członkowskich Unii Europejskiej¹²³. Wydaje się, że komparatystyka

¹²² Dla szerszej analizy norweskiej doktryny skierowanej przeciwko unikaniu opodatkowania zob. B. Banoun, *Omgåelse av skattereglene*, Cappelen akademisk, Oslo 2003; Zob. również E. Furuseth, *National Legal Report Norway*, [w:] J. Bolander (red.), *Yearbook For Nordic Tax Research 2011: Taxation of Intangible Assets*, Djøf Publishing, s. 129; W polskiej literaturze zob. B. Kuźniacki, *Norweskie doktryny orzecznicze skierowane przeciwko unikaniu opodatkowania*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2010, nr 3/4.

¹²³ Zob. T. Koopmans, *The Birth Of European Law At The Crossroads Of Legal Traditions*, *The American Journal of Comparative Law* 1991, Vol. 39, No. 3, s. 493-507; G.A. Bermann, *Comparative Law in the New European Community*, *Hastings International & Comparative Law Review* 21, 1998, s. 865-869; R. Zimmermann, *The Oxford handbook of comparative law*, Oxford University Press, Oxford 2006; E. Örücü, D. Nelken (editors), *Comparative law: a handbook*, Hart Publishing, Oxford, Portland 2007; W polskiej literaturze zob. K. Lubiński, *Postępowanie cywilne bez granic: harmonizacja a unifikacja prawa procesowego*, *Polski Raport Krajowy na XII Światowy Kongres Prawa Procesowego*, Wiedeń 1999 [w:] *Palestra* 1-2/1999, s. 45-46; R. Tokarczyk, *Komparatystyka prawnicza*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2008, s. 41; W odniesieniu do stosowania komparatystycznej wykładni prawa w sprawach podatkowych, zob. B. Kuźniacki, *Komparatystyczna wykładnia prawa w orzecznictwie TS w sprawach podatkowych – glosa do wyroku TS z dnia 5.05.2011 r. w sprawie C 384/09 Prunus SARL, Polonium SA p. Directeur des services fiscaux*, *Europejski Przegląd Sądowy* 2011, nr 12, s. 40-46.

prawnicza powinna być stosowana przez krajowe sądy lub trybunały, zwłaszcza w przypadku gdy dokonują one wykładni przepisów krajowych, w odniesieniu do których istnieje bogata praktyka w innych państwach, podczas gdy nie ma takiej praktyki w państwie, w którym sąd lub trybunał dokonuje ich wykładni. Taka sytuacja zaistniała w omawianej sprawie, ponieważ Trybunał Konstytucyjny dokonał wykładni przepisu art. 24b Ordynacji podatkowej, który obowiązywał w polskim prawie zaledwie kilka miesięcy, podczas gdy w innych państwach, w tym w niektórych państwach członkowskich Unii Europejskiej, ogólne klauzule antyabuzywne obowiązywały przez wiele lat (na przykład w Niemczech, Austrii, Szwecji). Trybunał Konstytucyjny nie dopatrył się jednak potrzeby odniesienia się do treści analogicznych regulacji prawnych obowiązujących przez wiele lat w tych państwach oraz wykładni prawnej tych regulacji dokonanej przez obcą praktykę prawa. Co więcej, omawiane stanowisko Trybunału Konstytucyjnego można uznać za podanie przysłowiowej „pomocnej ręki” podatnikom unikającym opodatkowania, gdyż Trybunał w wyroku z 11 maja 2004 r. nie tylko bezpośrednio wpłynął na usunięcie ogólnej klauzuli skierowanej przeciwko unikaniu opodatkowania z polskiego prawa podatkowego, ale jednocześnie ustanowił praktycznie niemożliwe dla tego typu norm prawnych kryteria do spełniania przez ustawodawcę w celu ponownego wprowadzenia takiej klauzuli do polskiego prawa. Tym samym Trybunał Konstytucyjny pozbawił polskie władze podatkowe głównego narzędzia walki z unikaniem opodatkowania, co znacznie obniża prestiż polskiego państwa i prawa ze względu na osłabienie poczucia obowiązku przestrzegania prawa podatkowego przez podatników¹²⁴.

Do początku 2012 r. Ministerstwo Finansów nie przedstawiało planów, ani też nie podejmowało dyskusji dotyczącej możliwości ponownego wprowadzenia ogólnej klauzuli zapobiegania unikaniu opodatkowania do polskiego systemu prawa podatkowego. Sytuacja ta zmieniła się dnia 10 stycznia 2012 r., kiedy to Ministerstwo Finansów wspólnie z Katedrą Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego zorganizowało konferencję naukową: „Czy i jaka klauzula przeciwko obejściu prawa podatkowego jest potrzebna w Polsce?” Na stronie internetowej Ministerstwa Finansów można zapoznać się z wypowiedzią podsekretarza stanu i wiceministra finansów Macieja Grabowskiego, zgodnie z którą „[w]arto rozważyć wprowadzenie w Polsce klauzuli przeciwko obejściu prawa

Od 1 grudnia 2009 r., czyli od daty wejścia w życie Traktatu z Lizbony zmieniającego Traktat o Unii Europejskiej i Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską, Dz.U. C 306 z 17.12.2007, termin „Wspólnota” został zastąpiony słowem „Unia” w całym Traktacie. Zatem Wspólnota ustąpiła miejsca Unii, która jest jej prawnym następcą, co oznacza, że od 1 grudnia 2009 r. nie rozróżnia się między prawem unijnym a prawem wspólnotowym.

¹²⁴ Por. B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, op. cit., s. 91.

SKUTECZNOŚĆ POLSKICH OGÓLNYCH NORM PODATKOWOPRAWNYCH
JAKO NARZĘDZI POTENCJALNIE SŁUŻĄCYCH ZWALCZANIU UNIKANIA
OPODATKOWANIA PRZEZ WYKORZYSTANIE KONTROLOWANYCH SPÓŁEK
ZAGRANICZNYCH

podatkowego (...), ponieważ prawo podatkowe powinno przyczyniać się do rozwoju procesów integracji, ale też w większym stopniu reagować na pojawiające się i trudne do przewidzenia zagrożenia związane z unikaniem opodatkowania lub uchylaniem się od opodatkowania w ujęciu międzynarodowym”. Ministerstwo Finansów nie poprzedziło jednak swoich wypowiedzi dotyczących potrzeby wprowadzenia ogólnej klauzuli zapobiegania unikaniu opodatkowania odpowiednimi badaniami w zakresie wykorzystania nieścisłości i luk w przepisach prawa podatkowego w celu unikania opodatkowania. W szczególności Ministerstwo Finansów nie podało żadnych danych odnoszących się do wysokości utraty wpływów budżetowych z podatków ze względu na brak obowiązywania takiej klauzuli oraz nie przeprowadziło, ani też nie zapowiedziało przeprowadzenia z podatnikami, doradcami podatkowymi oraz przedstawicielami nauki prawa podatkowego oficjalnych konsultacji dotyczących wprowadzenia ogólnej klauzuli zapobiegania unikaniu opodatkowania¹²⁵. W konsekwencji trudno ocenić, czy klauzula zostanie wprowadzona w niedalekiej przyszłości do polskiego systemu prawa podatkowego, a jeśli tak, to czy jej treść pozwoli na skuteczną walkę ze zjawiskiem unikania opodatkowania przez polskich podatników za pośrednictwem KSZ. Niezależnie od tego, warto zauważyć, że w większości państw, w których obowiązują klauzule antyabuzywne, równoległe obowiązują przepisy dotyczące KSZ¹²⁶. W szczególności, mimo obowiązywania w tych państwach ogólnych klauzul antyabuzywnych nadal istniała potrzeba wprowadzenia przepisów dotyczących KSZ w celu zwalczania zjawiska unikania opodatkowania przez wykorzystanie KSZ. Co więcej, efektywność ogólnych klauzul

¹²⁵ Obecnie również Ministerstwo Finansów i Ekonomii Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej (ang. *Her Majesty's Treasury*) rozważa wprowadzenie ogólnej klauzuli zapobiegania unikaniu opodatkowania do brytyjskiego systemu podatkowego. W tym celu brytyjskie Ministerstwo Finansów i Ekonomii zleciło grupie przedstawicieli nauki, praktyki i orzecznictwa podatkowego pod przewodnictwem Grahama Aaronsona QC sporządzenie raportu, który zawiera dokładną analizę tej problematyki. Zob. G. Aaronson QC (study leader), *GAAR Study. A study to consider whether a general anti-avoidance rule should be introduced into the UK tax system*, 11 listopada 2011, raport dostępny on line na oficjalnej stronie Brytyjskiego Ministerstwa Finansów i Ekonomii: www.hm-treasury.gov.uk/d/gaar_final_report_111111.pdf, [na dzień 18.12.2012]. Brytyjskie Ministerstwo Finansów i Ekonomii w dniu 12 czerwca 2012 r. opublikowało również oficjalne konsultacje związane z potrzebą wprowadzenia ogólnej klauzuli zapobiegania unikaniu opodatkowania. W ciągu 16 tygodni od daty ogłoszenia tych konsultacji przedsiębiorcy, indywidualni podatnicy, doradcy podatkowi oraz inne zainteresowane strony będą mogły zgłaszać swoje komentarze, uwagi i propozycje dotyczące planów wprowadzenia ogólnej klauzuli do brytyjskiego systemu prawa podatkowego. Informacje te są dostępne online na oficjalnej stronie Brytyjskiego Ministerstwa Finansów i Ekonomii: http://www.hm-treasury.gov.uk/tax_avoidance_gaar.htm, [dostęp na dzień 18.12.2012].

¹²⁶ Zob. między innymi: Niemcy, Australia, Kanada, Nowa Zelandia, Francja, Szwecja, Dania, Stany Zjednoczone, Norwegia, Por. P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003, s. 107 i nast.; A. Olesińska, *Klauzula normatywna zapobiegająca unikaniu opodatkowania...*, op. cit., s. 64; *Controlled Foreign Company Regimes Essentials*, The Deloitte International Tax Source (DITS), s. 1-56, http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Taxation%20and%20Investment%20Guides/matrices/dttl_tax_cfc_regimes_essentials.pdf, [dostęp na dzień: 17.12.2012].

antyabuzyjnych w walce z unikaniem opodatkowania w niektórych państwach uznaje się za niewielką¹²⁷. Uzasadnia to stwierdzenie, że w celu skutecznego zwalczania zjawiska unikania opodatkowania przez wykorzystanie KSZ potrzebne są precyzyjne przepisy dotyczące *stricte* walki z tym mechanizmem unikania opodatkowania. Ogólna klauzula zapobiegania unikaniu opodatkowania, ze względu na swój ogólny charakter, może nie mieć zastosowania do tego typu struktur optymalizacyjnych lub jej zastosowanie może stanowić nieskuteczną formę walki z unikaniem opodatkowania przez wykorzystanie KSZ.

ARTYKUŁ 199A ORDYNACJI PODATKOWEJ

Polski ustawodawca wprowadził art. 199a do Ordynacji podatkowej niejako w miejsce usuniętej na skutek wyroku Trybunału Konstytucyjnego ogólnej klauzuli antyabuzywnej, co sugeruje między innymi to, że w art. 199a § 1 i 2 jest powtórzona treść art. 24a Ordynacji podatkowej¹²⁸. Mimo podobieństwa art. 199a Ordynacji podatkowej do ogólnej klauzuli antyabuzywnej przepis ten nie może zostać uznany za ogólną klauzulę antyabuzywną¹²⁹. Wynika to z tego, że jest to przepis wyłącznie proceduralny, którego zastosowanie nie zmienia skutków podatkowych czynności prawnych podjętych wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowych. Zatem kwalifikacja art. 199a Ordynacji podatkowej jako ogólnej normy skierowanej przeciwko unikaniu opodatkowania może nie być taka oczywista, a nawet można argumentować, że ten przepis prawny nie stanowi takiej normy¹³⁰. Niemniej jednak ze względu na ogólny charakter art. 199a Ordynacji podatkowej mogący mieć zastosowanie do praktyk unikania opodatkowania oraz na to, że w polskim prawie podatkowym nie obowiązuje obecnie ogólna klauzula antyabuzywna, warto omówić wskazany przepis prawny w odniesieniu do jego potencjalnej skuteczności w zwalczaniu unikania opodatkowania przez wykorzystanie KSZ.

Artykuł 199a Ordynacji podatkowej obowiązuje od 1 września 2005 r., jednak ze względu na to, że jest to przepis proceduralny, miał on również zastosowanie w postępowaniach

¹²⁷ Skuteczność klauzuli antyabuzywnej w walce z unikaniem opodatkowania jest podważana zwłaszcza w Niemczech i Austrii, zob. F. Zimmer, *General Report - Subject I. Form and Substance in Tax Law*, Cahiers de droit fiscal international, vol. 87a, IFA Congress, Oslo 2002, s. 38.

¹²⁸ Art. 199a został wprowadzony do Ordynacji podatkowej przez art. 1 pkt 76 ustawy z dnia 30 czerwca 2005, *Dz.U. z 2005 r., Nr 143, poz. 1199* zmieniającej ustawę Ordynacja podatkowa z dniem 1 września 2005 r.

¹²⁹ Por. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, *History of the GAAR. Poland – National Report*, [w:] K.B. Brown (red.), *A Comparative Look At Regulation Of Corporate Tax Avoidance*, Springer, Washington DC 2012, s. 274.

¹³⁰ Por. A. Zalański, *National Report – Poland*, [w:] *Tax Treaties and Tax Avoidance: Applications of Anti-Avoidance Provisions*, Cahiers de droit fiscal international, vol. 95a, IFA Congress, Rzym 2010, s. 635.

dotyczących zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem wejścia tego przepisu w życie, czyli przed 1 września 2005 r.¹³¹. Zgodnie z art. 199a § 1 „organ podatkowy dokonując ustalenia treści czynności prawnej, uwzględnia zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności”¹³². *Prima facie* treść powyższego przepisu nawiązuje do treści przepisu art. 65 § 2 kodeksu cywilnego stanowiącego, że „w umowach należy raczej badać, jaki był zgodny zamiar stron i cel umowy, aniżeli opierać się na jej dosłownym brzmieniu”¹³³. Wynika z tego, że oba powyższe przepisy prawne wyrażają tę samą zasadę; mianowicie, o treści czynności prawnej powinien przesądzać także zgodny zamiar stron i cel tej czynności, a nie wyłącznie jej dosłowne brzmienie.

Z kolei przepis art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej stanowi, że „jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej”. Również w przypadku treści powyższego przepisu Ordynacji podatkowej można doszukać się podobieństwa do przepisu znajdującego się w kodeksie cywilnym. Mianowicie zdanie drugie art. 83 § 1 kodeksu cywilnego stanowi, że „jeżeli oświadczenie takie zostało złożone dla ukrycia innej czynności prawnej, ważność oświadczenia ocenia się według właściwości tej czynności”. Z dyspozycji przepisu art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej wynika, że – na gruncie prawa podatkowego – skutki podatkowe powinny być ustalane w stosunku do czynności ukrytej, a nie w stosunku do czynności pozornej. W tej mierze może pojawić się problem ustalenia przez organy podatkowe okoliczności potwierdzających dokonanie czynności pozornej, w celu ukrycia innej czynności prawnej, oraz ustalenie treści czynności ukrytej. Zarówno w przypadku art. 199a § 1 jak i art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej strony stosunku podatkowoprawnego będą przedstawiać w toku postępowania podatkowego dowody zgodne z dosłowną treścią zawartej umowy. Oznacza to, że ustalenie istnienia i treści ukrytej czynności prawnej wymaga od organów podatkowych odwołania się do sposobu wykonania umowy oraz okoliczności towarzyszących jej wykonaniu¹³⁴.

¹³¹ Zob. H. Filipczyk, *Kwalifikacja cywilnoprawna czynności a art.199a § 3 Ordynacji podatkowej*, Prawo i Podatki 2007, nr 12, s. 20. Na proceduralny charakter tego przepisu wskazuje to, że został wprowadzony do działu IV „Postępowanie podatkowe”, rozdziału 11 Ordynacji podatkowej zatytułowanego „Dowody”.

¹³² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa, Dz. U. z dnia 14 stycznia 2005 r. Nr 8, poz. 60.

¹³³ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 roku Kodeks Cywilny, Dz. U. z dnia 18 maja 1964 r. Nr 16, poz. 93 ze zm.

¹³⁴ Dotyczy to w szczególności ukrytych świadczeń pieniężnych lub innych transferów majątkowych. Ponadto, redakcja art. 199a Ordynacji podatkowej sugeruje, że organy podatkowe uprawnione są do samodzielnego ustalenia czy dokonana została ukryta czynność prawna, zob. A. Ladziński, *Prawne granice optymalizacji podatkowej*, op. cit., s. 21.

W art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej wskazano, że „[j]eżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania, w szczególności zeznań strony, chyba że strona odmawia składania zeznań, wynikają wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, organ podatkowy występuje do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego lub prawa”.

W tym przepisie prawnym ustawodawca nałożył na organy podatkowe obowiązek wystąpienia do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego lub prawa, jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania podatkowego nadal wynikają wątpliwości, co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe. Tym samym uznać należy, że art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej ma charakter gwarancyjny, co oznacza, że jego zastosowanie skutkuje przekazaniem orzekania o spornych, kontrowersyjnych kwestiach cywilnoprawnych między podatnikami a organami podatkowymi sądowi powszechnemu¹³⁵. Wynika z tego, że wystąpienie organu podatkowego do sądu powszechnego, powinno być traktowane jako szczególny rodzaj pytania prejudycjalnego, ponieważ celem tego wystąpienia jest rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego. Sąd powszechny musi uprzednio rozstrzygnąć kwestię prejudycjalną, warunkującą ostateczne rozstrzygnięcie sprawy podatkowej przez organ podatkowy. W praktyce, przepis art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej jest stosowany głównie w przypadkach nieważności czynności prawnych, których to nieważność uzależniona jest od ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa¹³⁶.

Wprowadzenie przez ustawodawcę art. 199a do Ordynacji podatkowej do polskiego systemu prawa podatkowego nie zostało ocenione pozytywnie przez przedstawicieli nauki prawa z kilku zasadniczych powodów. Po pierwsze w art. 199a Ordynacji podatkowej powtórzone zostały regulacje prawne dotyczące wykładni oświadczeń woli zawarte w kodeksie cywilnym, co należy uznać za *superfluum* ustawowe, gdyż przepisy kodeksu cywilnego, jako źródło prawa powszechnie obowiązującego, są wiążące również w stosunku do władz skarbowych podczas ustalania stanu faktycznego niezbędnego dla oceny jego

¹³⁵ Przy czym sądy powszechne nie badają czynności podatnika z punktu widzenia nadużycia przepisów prawa podatkowego, zob. H. Filipczak, *Kwalifikacja cywilnoprawna czynności a art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej*, op. cit., s. 19.

¹³⁶ Zob. D. Łukawska, *Art. 189¹ KPC. Instytucja stanowiąca wykonanie art. 199 a § 3 Ordynacji podatkowej*, Prawo i Podatki 2008, nr 6, s. 25.

prawopodatkowych konsekwencji¹³⁷. Po drugie w analizowanym przepisie prawnym nie ma sformułowanych szczególnych reguł wykładni, którymi powinien kierować się organ podatkowy ustalający treść czynności prawnej. Może to prowadzić do pogorszenia sytuacji podatnika, ponieważ unikanie opodatkowania nie będzie zwalczane wprost, lecz pośrednio w ramach przepisów dotyczących czynności pozornych¹³⁸. Przedstawiciele nauki prawa podatkowego stwierdzali również, że art. 199a Ordynacji podatkowej może być wykorzystywany przez organy podatkowe do oceny konsekwencji podatkowych z czynności innych niż te, których dokonał podatnik¹³⁹. W konsekwencji wprowadzenie przepisu art. 199a do Ordynacji podatkowej oceniano jako obejście wymogów postanowionych przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku derogującym art. 24b Ordynacji podatkowej¹⁴⁰. Między innymi ze wskazanych powyżej powodów Rzecznik Praw Obywatelskich w dniu 23 listopada 2005 r. skierował do Trybunału Konstytucyjnego wniosek o stwierdzenie, czy art. 199 § 3 Ordynacji podatkowej jest sprzeczny z zasadami przyzwoitej legislacji konstytuującej zaufanie obywateli wobec państwa i stanowionego prawa (art. 2 Konstytucji) oraz z zasadą wolności działalności gospodarczej, wyrażającą się w wolności układania swoich stosunków cywilnoprawnych w ramach obowiązującego prawa (art. 22 Konstytucji)¹⁴¹. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 14 czerwca 2006 r. rozstrzygającym wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich nie podzielił jego zastrzeżeń wobec treści art. art. 199 § 3 Ordynacji podatkowej stwierdzając, że przepis ten jest zgodny z art. 2 oraz 22 Konstytucji¹⁴². W uzasadnieniu tego wyroku Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „zaskarżone przepisy nie dotyczą w ogóle treści stosunków cywilnoprawnych ani praw podmiotowych prywatnych. Przepisy te w żaden sposób nie ograniczają autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych, ani też nie wiążą żadnych konsekwencji

¹³⁷ Zob. M. Kalinowski, *Wykładnia oświadczeń woli oraz ich pozorność w prawie podatkowym*, Przegląd Podatkowy 2003, s.46-48; Por. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II*, wyd. TNOiK, Toruń 2007, s. 329-349.

¹³⁸ Zob. C. Kosikowski, *Autonomia prawa podatkowego. Głos krytyczny*, Przegląd Podatkowy 2006, s. 5.

¹³⁹ W szczególności zachodziła obawa stosowania tego przepisu jako narzędzia umożliwiającego organom podatkowym arbitralne decydowanie o tym, która czynność dokonana przez podatnika wywołuje konsekwencje podatkowe: czy ta rzeczywiście przez niego dokonana, czy też ta, którą organy podatkowe uznają za bardziej odpowiednią w świetle zaistniałych okoliczności.

¹⁴⁰ Zob. T. Nowak, *Kompetencje organów podatkowych w zakresie ustalania skutków podatkowych czynności prawnej adekwatnych do zamierzonego i zrealizowanego rezultatu gospodarczego*, Przegląd Podatkowy 2008, nr 12 (załącznik), s. 11–15; M. Świerszcz, *Glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 czerwca 2006 r. (K 53/05)*, POP 2007, nr 1, s. 19 i nast.

¹⁴¹ Rzecznik Praw Obywatelskich stwierdził, że "art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej (...) daje organom podatkowym nie tylko prawo badania zamiaru stron i celu umowy oraz ustalania treści faktycznej czynności prawnej, ale również, w sytuacji *zaistnienia wątpliwości*, podejmowania czynności zmierzających do badania istoty zawiązanego stosunku prawnego lub jego braku, choćby stan ten nie naruszał prawa", zob. wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 23 listopada 2005 r. do Trybunału Konstytucyjnego, sygn.. RPO-508405-VI/05/BP-Z, dostępny na oficjalnej stronie internetowej Rzecznika Praw Obywatelskich: www.brpo.gov.pl

¹⁴² Sygn. akt: K 53/05, OTK 2006, nr 6a, poz. 66.

materialnoprawnych z treścią tych stosunków. W szczególności wymienione przepisy nie mogą stanowić podstawy do wydawania decyzji określających obowiązki publicznoprawne podmiotów prawa. Z tego względu zgodność zaskarżonych przepisów z zasadą wolności działalności gospodarczej nie powinna budzić wątpliwości”¹⁴³. Istotnym było także stwierdzenie Trybunału Konstytucyjnego, że „[o]kreślone zagadnienia z zakresu prawa cywilnego, rodzinnego i opiekuńczego, prawa pracy oraz prawa ubezpieczeń społecznych, mające znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy podatkowej, zostały – w razie zaistnienia wątpliwości w tym zakresie – wyłączone spod kompetencji organów administracji publicznej i powierzone sądom powszechnym, a więc organom niezawisłym i posiadającym odpowiednią wiedzę w wymienionych gałęziach prawa. Fachowa wiedza i kompetencja sędziów sądów powszechnych stanowi istotny czynnik, który sprzyja prawidłowemu rozstrzygnięciu skomplikowanych zagadnień z tych gałęzi prawa. Jednocześnie ustawa zapewnia jednostce i innym podmiotom prywatnym sprawiedliwą procedurę, opartą na zasadzie kontradyktoryjności i prawie do wysłuchania”. Wyrok ten został skrytykowany przez niektórych autorów¹⁴⁴, jednak niezależnie od tej krytyki, należy stwierdzić, że przepis art. 199a Ordynacji podatkowej mieści się w normatywnych granicach ukształtowanych w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r. dotyczącego zgodności art. 24b Ordynacji podatkowej z art. 2 i art. 217 Konstytucji. Tym samym, w systemie polskiego prawa podatkowego nie istnieje norma prawna, która przyznawałaby organom podatkowym kompetencje do kwestionowania skuteczności szeroko rozumianych czynności prawnych, których wyłącznym lub dominującym celem jest uzyskanie korzyści podatkowych¹⁴⁵.

Obowiązywanie przepisu art. 199a Ordynacji podatkowej nie zmienia faktu, że obecnie w polskim prawie podatkowym nie obowiązuje ogólna klauzula zapobiegania unikaniu opodatkowania. Oznacza to, że każda czynność dokonana przez podatnika zgodnie z prawem, niebędąca czynnością pozorną, nawet jeśli prowadzi do redukcji obciążenia podatkowego, musi być respektowana przez organy podatkowe i pozostaje skuteczna również na gruncie prawa podatkowego¹⁴⁶. W szczególności, przepis art. 199a § 1 i 2 Ordynacji podatkowej nie może mieć

¹⁴³ Z uzasadnienia do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 czerwca 2006 r., s. 14 i 16.

¹⁴⁴ Zob. A. Gąsowska, *Wystąpienie organu podatkowego do sądu powszechnego na podstawie art. 199a § 3 o.p. – wybrane zagadnienia*, [w:] M. Popławski (red.), *Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne*, Białystok 2011, s. 133; R. Zelwianiński, *Ustalenie przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa w toku postępowania podatkowego*, *Przegląd Podatkowy* 2006, nr 9, s. 49 i nast.

¹⁴⁵ Zob. E. Prejs, *Nadużycie prawa podmiotowego w prawie podatkowym*, *Przegląd Podatkowy* 2006, nr 10, s. 29.

¹⁴⁶ Zob. P. Pietrasz, *Komentarz do art.199(a) ustawy - Ordynacja podatkowa* [w:] R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, M. Popławski, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wydanie IV, wyd.

zastosowania w przypadku unikania opodatkowania przez wykorzystanie KSZ, ponieważ struktury optymalizacyjne obejmujące KSZ oraz transfer dochodu do KSZ nie stanowią czynności pozornych i wynikają z czynności prawnych odpowiednio udokumentowanych i zgodnych z wymogami prawa spółek handlowych i prawa podatkowego. W praktyce trudno wyobrazić sobie sytuację, w której treść umów konstytuujących KSZ będzie inna od zamiaru stron tych umów oraz w celu założenia i funkcjonowania KSZ będą dokonywane czynności pozorne¹⁴⁷. Tym samym w hipotezie normy art. 199a §1 i 2 Ordynacji podatkowej nie zawierają się zdarzenia dotyczące unikania opodatkowania przez wykorzystanie KSZ. Ponadto, możliwość zastosowania przepisu art. 199a § 3 w odniesieniu do unikania opodatkowania przez wykorzystanie KSZ jest znacznie ograniczona ze względu na to, że w przypadku tego typu unikania opodatkowania występuje element związany z obcą jurysdykcją prawną – drugą stroną czynności prawnych dokonywanych przez polskich podatników jest KSZ, a więc podmiot prawa podlegający pod inną niż Polska jurysdykcję prawną. W związku z tym kognicja polskich sądów cywilnych jest w takim przypadku ograniczona i wynika z właściwych przepisów prawa prywatnego międzynarodowego mających zastosowanie *ad casum*. Najczęściej polski podatnik będzie dokonywał czynności prawnych z KSZ w postaci różnego rodzaju umów, a tego typu czynności prawne, co do zasady, podlegają przepisom prawa, a w konsekwencji i kognicji sądów państwa wybranego przez strony umowy (zasada wyboru prawa przez strony umowy)¹⁴⁸. Zatem wyłącznie jeśli polscy podatnicy będący udziałowcami KSZ wspólnie z KSZ określą, że prawem właściwym dla oceny skutków prawnych umowy zawartej z KSZ jest prawo polskie lub rodzaj czynności prawnej dokonanej między tymi podmiotami będzie podlegał polskiej jurysdykcji (na przykład sprzedaż nieruchomości położonej na terytorium Polski), będzie istniała możliwość zastosowania art. 199a § 3 w odniesieniu do czynności prawnych dokonywanych przez polskich podatników z KSZ. Warto tu zauważyć, że do tej pory polskie sądy powszechne nie wydały

Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2011, wersja elektroniczna LEX, nr 100385; M. Tkaczyk, *Kompetencje organów podatkowych w zakresie oceny skutków podatkowych czynności prawnej dokonanej wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej*, Przegląd Podatkowy 2008, nr 12, s. 17.

¹⁴⁷ Teoretycznie mogą wystąpić incydentalne przypadki, w których może mieć zastosowanie art. 199a § 1 i § 2 Ordynacji podatkowej w odniesieniu do transakcji dokonywanych przy wykorzystaniu KSZ, jednak nie zmienia to konkluzji, że przepis ten nie jest skutecznym środkiem walki z tego typu unikaniem opodatkowania.

¹⁴⁸ Zob. ustawa z dnia 4 lutego 2011 r. Prawo prywatne międzynarodowe, Dz. U. z dnia 15 kwietnia 2011, Nr 80, poz. 432 w zw. z art. 3 Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady Nr 593/2008 z dnia 17 czerwca 2008 r. w sprawie prawa właściwego dla zobowiązań umownych (Rzym I), Dz. Urz. UE L 177/6 z dnia 4 lipca 2008 r.; W literaturze zob. M. Pazdan, *Materialnoprawne wskazanie a kolizyjnoprawny wybór prawa*, Problemy Prawne Handlu Zagranicznego 1995, t. 18, s. 109i nast.; Por. O. Lando, *The Rome I Regulation*, Common Market Law Review 2008, nr 6, s. 1687 i nast.

wyroku na podstawie art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej w sytuacjach, w których zastosowanie miały przepisy prawa prywatnego międzynarodowego¹⁴⁹.

OGÓLNE NORMY PRAWNE SKIEROWANE PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA OBOWIĄZUJĄCE W UMOWACH O UPO RATYFIKOWANYCH PRZEZ POLSKĘ

Mimo tego, że Polska jest stroną wielu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku (dalej jako: „umowy o UPO”)¹⁵⁰ ogólna norma prawna skierowana przeciwko unikaniu opodatkowania znajduje się wyłącznie w umowie o UPO zawartej przez Polskę z Izraelem¹⁵¹ oraz z Luksemburgiem¹⁵².

Zgodnie z art. 25 ust. 2 lit. a) polsko-izraelskiej umowy o UPO, państwa-strony tej umowy w drodze wzajemnego porozumienia mogą odmówić korzystania z dobrodziejstw umowy o UPO którejkolwiek osobie lub w odniesieniu do wszelkich transakcji, jeżeli ich zdaniem uzyskanie w konkretnej okoliczności prawa do korzyści stanowiłoby nadużycie umowy. Do tej pory jednak przepis ten nie został zastosowany¹⁵³, co może być spowodowane tym, że polscy podatnicy, co do zasady, nie tworzą struktur obejmujących terytorium Izraela w celu unikania opodatkowania,

¹⁴⁹ Por. A. Zalaśiński, *National Report – Poland*, op. cit., s. 645.

¹⁵⁰ Zob. wykaz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu aktualny na dzień 31 maja 2012, dostępny na oficjalnej stronie internetowej Ministerstwa Finansów www.mf.gov.pl. Polska, co do zasady, nie zawiera „pełnych” umów o unikaniu podwójnego opodatkowania z klasycznymi „rajami podatkowymi”, co może być uzasadnione tym, że w tych jurysdykcjach generalnie nie występuje opodatkowanie dochodu lub majątku, więc nie występuje również podwójne opodatkowanie dochodu lub majątku, a w konsekwencji potrzeba jego unikania, dla której głównie zawierane są umowy o UPO. Niemniej jednak Polska zawarła protokoły dotyczące wymiany informacji podatkowych w marcu oraz grudniu 2011 r. z: Wyspą Man, Jersey oraz Guernsey. Przy czym do tej pory wszedł w życie jedynie protokół zawarty z Wyspą Man: do spraw o przestępstwa podatkowe od 27 listopada 2011 roku, natomiast do wszelkich innych spraw od 1 stycznia 2012 roku, Dz. U. 2011, Nr 283, poz. 1665. W związku z przystąpieniem do Unii Europejskiej i związanym z tym przyjęciem tzw. Dyrektywy odsetkowej (Dyrektywa Rady 2003/48) Polska zawarła także umowy w formie wymiany listów dotyczących opodatkowania dochodów z oszczędności z następującymi jurysdykcjami: Anguilla, Aruba, Antyle Holenderskie, Brytyjskie Wyspy Dziewicze, Guernsey, Jersey, Kajmany, Montserrat, Turks i Caicos, Wyspa Man, zob. J. Fiszer, *Unijne umowy o podatku od odsetek*, *Gazeta Prawna*, nr 105 (1470) z dnia 1 czerwca 2005 r., s. 7.

¹⁵¹ Zob. Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Państwa Izrael w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Jerozolimie dnia 22 maja 1991 r., Dz. U. 1992, nr 28, poz. 124.

¹⁵² Zob. art. 29 Konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Wielkim Księstwem Luksemburga w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzoną w Luksemburgu dnia 14 czerwca 1995 r., Dz.U.1996, nr 110, poz. 527. Przepis ten został wprowadzony do umowy o UPO między Polską z Luksemburgiem w drodze zawarcia Protokołu z dnia 7 czerwca 2012 r., którego treść wejdzie w życie po ratyfikowaniu go przez parlamenty obu państw.

¹⁵³ Por. A. Zalaśiński, *National Report – Poland*, op. cit., s. 648.

jak również praktycznymi trudnościami w zastosowaniu omawianego przepisu. Jego zastosowanie wymaga bowiem wzajemnego porozumienia właściwych władz polskich i izraelskich na szczeblu rządowym, co pociąga za sobą uruchomienie formalnej oraz czasochłonnej procedury.

Natomiast zgodnie z art. 29 polsko-luksemburskiej umowy o UPO, korzyści podatkowe wynikające tej umowy o UPO nie mają zastosowania do dochodu otrzymanego lub osiąganego w związku ze sztuczną strukturą (*artificial arrangement*). Jednak w umowie o UPO między Polską a Luksemburgiem pojęcie sztucznej struktury nie zostało zdefiniowane i nie występuje ono również w praktyce polskiego prawa podatkowego. Ze względu na językowe podobieństwo sformułowania sztuczna struktura (*artificial arrangement*) z koncepcją czysto sztucznej struktury (*wholly artificial arrangements*) w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, wydaje się, że orzecznictwo to może być użyteczne dla zdefiniowania pojęcia sztucznej struktury występującego na gruncie umowy o UPO zawartej między Polską a Luksemburgiem. W wyroku wydanym przez Trybunał Sprawiedliwości w sprawie C-196/04 *Cadbury Schweppes*, w którym rozstrzygnięto kwestie zgodności z prawem unijnym brytyjskich przepisów dotyczących KSZ, Trybunał stwierdził, że ustalenie istnienia czysto sztucznej struktury musi być oparte na elementach obiektywnych i możliwych do sprawdzenia przez osoby trzecie, w szczególności w odniesieniu do fizycznego istnienia zagranicznej spółki, w tym posiadania przez nią lokalu, personelu i wyposażenia. Zdaniem Trybunału Sprawiedliwości, czysto sztuczna struktura odpowiada fikcyjnemu zakładowi, co ma miejsce w szczególności w przypadku spółki zależnej o charakterze „spółki adresowej” lub „firmy-krzak”¹⁵⁴. W konsekwencji, nawet struktury holdingowe, które są tworzone przede wszystkim w celu unikania opodatkowania, nie są strukturami czysto sztucznymi w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości, jeżeli poszczególne elementy składające się na całość struktury holdingowej wykonują rzeczywistą działalność gospodarczą¹⁵⁵. Biorąc pod uwagę orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości wydaje się, że art. 29 polsko-luksemburskiej umowy o UPO nie

¹⁵⁴ Zob. pkt 67 i 68 wyroku w sprawie C-196/04 *Cadbury Schweppes*, ECR 2006, s. I-7995. Wyrok ten dotyczył zgodności z prawem unijnym brytyjskich przepisów dotyczących KSZ, ale analogiczne tezy zostały podniesione przez Trybunał Sprawiedliwości w odniesieniu do innych niż przepisy dotyczące walki z unikaniem opodatkowania obowiązujących w ustawodawstwie krajowym Państw Członkowskich w sprawach: z dnia 16 lipca 1998 r., C-264/96, *ICI*, Rec. s. I-4695, pkt 21; z dnia 12 grudnia 2002 r., C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*, Rec. s. I-11779, pkt 37; z dnia 11 marca 2004 r., C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*, Rec. s. I-2409, pkt 50 oraz z dnia 13 grudnia 2005 r., C-446/03, *Marks & Spencer*, Rec. str. I-10837, pkt 57.

¹⁵⁵ A. Zalaśiński, *Nadużycie swobody przedsiębiorczości a unikanie opodatkowania – glosa do wyroku ETS z 12.09.2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd przeciwko Commissioners of Inland Revenue*, EPS 2007, nr 1, s. 44.

powinien mieć zastosowania do struktur obejmujących KSZ. Niemniej jednak ze względu na to, że prawo unijne i międzynarodowe prawo podatkowe należą do różnych reżimów prawnych, możliwość zastosowania orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości jako źródła prawa w odniesieniu do interpretowania przepisów umów o UPO jest kwestią dyskusyjną i wymaga głębszej analizy¹⁵⁶. Zatem w celu zdefiniowania pojęcia sztucznej struktury zawartej w umowie o

¹⁵⁶ Na temat wzajemnych relacji między prawem unijnym a przepisami umów o UPO, których stronami są państwa członkowskie oraz orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości w tym zakresie, zob. P. Selera, *Kolizja norm międzynarodowego i unijnego prawa podatkowego w zakresie opodatkowania zysków przedsiębiorstw*, [w:] *Międzynarodowe a unijne prawo podatkowe w kontekście opodatkowania zysków przedsiębiorstw*, Lex 2010, wersja elektroniczna Lex Omega, nr 118234.

Autor niniejszego artykułu uważa, że podczas interpretacji przepisów umów o UPO, których stroną jest przynajmniej jedno państwo członkowskie, należy brać pod uwagę orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości jako źródło prawa unijnego mającego prymat nad prawem krajowym, w tym międzynarodowym prawem podatkowym w postaci Umów o UPO. Dotyczy to w szczególności występowania wątpliwości, co do zgodności przepisów umów o UPO, których stroną jest przynajmniej jedno państwo członkowskie, z prawem unijnym. Przemawia za tym to, że główny cel Unii Europejskiej oraz główny cel umów o UPO wzorowanych na MK OECD jest w ogólności zbieżny (państwa członkowskie zawierają umowy o UPO w oparciu o treść MK OECD). Otóż, zgodnie z art. 26 ust. 1 i 2 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dz. Urz. UE z 30 marca 2010 r., C 83/47: „Unia przyjmuje środki w celu ustanowienia lub zapewnienia funkcjonowania rynku wewnętrznego zgodnie z odpowiednimi postanowieniami Traktatów. Rynek wewnętrzny obejmuje obszar bez granic wewnętrznych, w którym jest zapewniony swobodny przepływ towarów, osób, usług i kapitału; zgodnie z postanowieniami Traktatów”. Natomiast zgodnie z paragrafem 7 Komentarza do art. 1 MK OECD: “[g]łównym celem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jest wspieranie (promocja) wymiany towarów i usług oraz przepływu kapitału i osób poprzez eliminację międzynarodowego podwójnego opodatkowania” (tłum. własne), (*The principal purpose of double taxation conventions is to promote, by eliminating international double taxation, exchanges of goods and services, and the movement of capital and persons*).

Powyższy wniosek potwierdza również zasada lojalności zawarta w art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej, Dz. Urz. UE z 30 marca 2010 r., C 83/18 oraz samo orzecznictwo Trybunału, które ma dla państw członkowskich charakter wiążący. W szczególności, w wyroku w sprawie C-294/99 *Athinaiki Zithopiia* Trybunał stwierdził, że „prawa gwarantowane przedsiębiorcom przez (...) dyrektywę są bezwarunkowe i państwa członkowskie nie mogą czynić od nich odstępstw poprzez zawieranie porozumień [na przykład umów o UPO] z innym państwem członkowskim”, zob. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 4 października 2001 r. w sprawie C-294/99 *Athinaiki Zithopiia AE p. Elliniko Dimosio*, LEX nr 83343, ECR 2001, s. I-06797.

Ponadto, nawet w zakresie, w którym Unia Europejska nie posiada kompetencji (na przykład podatki bezpośrednie), a państwa członkowskie posiadają swobodę w zawieraniu umów międzynarodowych, w tym umów o UPO, umowy te muszą być zgodne z prawem pierwotnym (swobody traktatowe). Innymi słowy, państwa członkowskie poprzez zawieranie umów o UPO nie mogą uchylać się od obowiązków wynikających z unijnego prawa pierwotnego, w szczególności w odniesieniu do fundamentalnych swobód. Trybunał Sprawiedliwości w wyroku w sprawie *Avoir Fiscal* stwierdził, że „prawa gwarantowane przez traktat [tutaj swoboda przedsiębiorczości] są bezwarunkowe i państwa członkowskie nie są upoważnione do czynienia od nich wyjątków w drodze zawieranych umów z innym państwem członkowskim [na przykład umów o UPO]”, zob. wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 *Commission of the European Communities v. the French Republic (Avoir Fiscal)*, ECR 1986, s. 00273.

Biorąc powyższe pod uwagę uznać należy, że przynależność prawa unijnego i międzynarodowe prawo podatkowego do dwóch różnych reżimów prawnych nie zmienia faktu, że uzasadnione jest zastosowanie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości jako źródła prawa w odniesieniu do interpretowania przepisów umów o UPO. Nawet jeśli cel TFUE (prawa unijnego) i umów o UPO wzorowanych na MK OECD (międzynarodowego prawa podatkowego) nie jest identyczny lub tożsamy, to jest na tyle zbieżny i zmierza do tego samego rezultatu - wspieranie międzynarodowego handlu, że nie można twierdzić, że orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości nie powinno stanowić źródła prawa podczas interpretacji przepisów Umów o UPO przez stronę takiej umowy będącej państwem członkowskim. Przeciwna teza pozwoliłaby państwom

UPO między Polską a Luksemburgiem oraz skuteczności stosowania klauzuli z unikaniem opodatkowania przez wykorzystanie KSZ należy poczekać do momentu, w którym polskie organy podatkowe zaczną stosować omawiany przepis w praktyce. Przy czym również w tym przypadku będą one zobowiązane do wzięcia pod uwagę ograniczeń w stosowaniu tego przepisu, które zostały wskazane we wcześniej opisanym wyroku Trybunału Konstytucyjnego¹⁵⁷.

W tym miejscu warto wskazać, że głównym powodem bardzo niewielkiej ilości ogólnych norm prawnych skierowanych przeciwko unikaniu opodatkowania w umowach o UPO ratyfikowanych przez Polskę, jest wcześniej opisany wyrok Trybunału Konstytucyjnego dotyczący niezgodności wcześniej obowiązującej klauzuli antyabuzywnej z konstytucyjnymi zasadami zaufania do państwa i stanowionego prawa¹⁵⁸. W związku z tym, że ten wyrok ustanowił niezwykle trudne do osiągnięcia warunki dla ustawodawcy, których spełnienie umożliwiłoby wprowadzenie ogólnej klauzuli skierowanej przeciwko unikaniu opodatkowania, a przepisy umów o UPO stanowią niejako nadbudowę krajowego prawa podatkowego, będąc po ich ratyfikacji częścią krajowego prawa podatkowego, Polska, co do zasady nie inicjuje wprowadzania tego typu postanowień do umów o UPO podczas procesu negocjowania ich treści.

5. PODSUMOWANIE

We współczesnej gospodarce zachodzą coraz bardziej dynamiczne zmiany, których tendencją jest między innymi znikanie granic prawnych i ekonomicznych w odniesieniu do możliwości realizacji międzynarodowych inwestycji. W zależności od środków finansowych, którymi dysponuje dany podatnik, może on w niemalże nieograniczony sposób kształtować formę i lokalizację prowadzenia działalności gospodarczej. W związku z różnicami w wysokości opodatkowania dochodów spółek oraz zakresu przepisów przeciwdziałających unikaniu opodatkowania, podatnicy najczęściej dążą do realizacji inwestycji za pośrednictwem spółek zlokalizowanych w państwach i terytoriach umożliwiających znaczną redukcję obciążeń podatkowych. W konsekwencji, częstą praktyką podatników jest zakładanie spółek w

członkowskim na zawieranie Umów o UPO w celu niewywiązywania się z obowiązków wynikających z prawa unijnego, w tym z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości.

¹⁵⁷ Zob. wcześniej s. 11.

¹⁵⁸ Zob. wcześniej s. 11; Por. A. Zalański, *National Report – Poland*, op. cit., s. 647.

preferencyjnych jurysdykcjach podatkowych, za pośrednictwem których realizuje się określone inwestycje. W efekcie powstaje coraz więcej międzynarodowych struktur optymalizacyjnych, które stanowią dla podatników narzędzie unikania opodatkowania. Głównym celem podatników jest bowiem wytransferowanie dochodu podlegającego opodatkowaniu w państwie ich rezydencji do spółek zlokalizowanych w państwach lub na terytoriach, gdzie stosowane są minimalne stawki podatkowe w podatkach dochodowych lub opodatkowanie w tym zakresie nie występuje. Rezultatem omawianych działań jest „ucieczka dochodu” podlegającego opodatkowaniu z państwa rezydencji udziałowców zagranicznych spółek; *ergo* erozja wpływów podatkowych w tych państwach oraz nierówność opodatkowania w układzie wertykalnym (naruszenia zasady sprawiedliwości podatkowej). W związku z tym, uzasadnione jest to, że państwa rezydencji udziałowców unikających opodatkowania przez wykorzystanie KSZ podejmują właściwe działania mające na celu zwalczanie lub przynajmniej ograniczanie rozwoju tego zjawiska. Środki prawne, które pozwalają uzyskać ten cel, nazywane są ustawodawstwem dotyczącym kontrolowanych spółek zagranicznych – przepisy dotyczące KSZ (*CFC rules*), które obecnie obowiązują w systemie prawa podatkowego 28 państw z całego świata. W tym kontekście warto zauważyć, że 7 września 2012 roku grupa posłów RP zgłosiła projekt ustawy, który w ramach większego pakietu przepisów mających na celu „uszczelnienie” krajowego systemu prawa podatkowego zawierał propozycje wprowadzenia przepisów dotyczących KSZ do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁵⁹. Propozycja wprowadzenia przepisów dotyczących KSZ nie pozbawia aktualności problemu omawianego w niniejszym artykule, gdyż analiza skuteczności obecnie obowiązujących norm prawnych skierowanych przeciwko unikaniu opodatkowania w walce z unikaniem opodatkowania przez wykorzystanie KSZ jest istotna i aktualna niezależnie od tego, czy przepisy dotyczące KSZ obowiązują na dzień analizy tego zagadnienia, czy też nie obowiązują, ale planuje się ich wprowadzenie, lub wreszcie nie obowiązują i nie planuje się ich wprowadzenia. Taka konstatacja wynika z tego, że zasadność wprowadzenia przepisów dotyczących opodatkowania dochodu KSZ w każdym z trzech wskazanych wariantów wymaga odpowiedniego zbadania; mianowicie: (i) jeśli przepisy te obowiązują, istotne jest wskazanie czy słuszne było ich wprowadzenie, (ii) jeśli nie obowiązują, ale planuje się ich wprowadzenia,

¹⁵⁹ Poselski projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczący rozwiązań mających na celu przeciwdziałanie praktykom unikania przez podatników opodatkowania w kraju rezydencji poprzez kierowanie dochodu do jednostek zależnych, mających siedzibę w krajach, gdzie poziom opodatkowania jest niższy, druk sejmowy nr 879. Projekt dostępny na oficjalnej stronie internetowej Sejmu pod następującym adresem internetowym: <http://sejm.gov.pl/sejm7.nsf/druk.xsp?nr=879>, [dostęp online na dzień: 11.12.2012]. Przedmiotowy projekt 15 listopada 2012 skierowano do I czytania na posiedzeniu Sejmu.

istotne jest wskazanie, czy planowanie ich wprowadzenia ma odpowiednie uzasadnienie prawne, ekonomiczne oraz społeczne, (iii) jeśli nie obowiązują i nie planuje się ich wprowadzenia, istotne jest wskazanie czy taki stan prawny jest właściwy. W konsekwencji, niniejszy artykuł jest aktualny i relewantny w odniesieniu do każdego ze wskazanych wcześniej wariantów. Jest to uzasadnione tym, że hipotetyczna skuteczność obecnie obowiązujących norm prawnych skierowanych przeciwko unikaniu opodatkowania w walce z unikaniem opodatkowania przez wykorzystanie KSZ pozbawiłaby zasadności wprowadzenia odrębnych przepisów walki z tym zjawiskiem. Z analizy krajowych ogólnych norm prawnych skierowanych przeciwko unikaniu opodatkowania wynika jednak, że hipoteza ta nie jest prawdziwa, ponieważ normy te nie są one odpowiednimi środkami prawnymi pozwalającymi na skuteczną walkę z unikaniem opodatkowania przez wykorzystanie KSZ. Zatem omawiane normy prawne nie umożliwiają pozbawienia udziałowców KSZ głównej korzyści unikania opodatkowania przez wykorzystanie KSZ, jaką jest odroczenie zapłaty podatku. Analogiczny wniosek można wysnuć w odniesieniu do dalej idącej korzyści wykorzystania KSZ, jaką jest całkowite wyłączenie z opodatkowania w Polsce dochodów, które zostały wytransferowane przez polskich podatników do KSZ¹⁶⁰. Taka sytuacja nastąpi, gdy z umowy o UPO między państwem rezydencji polskiego podatnika a państwem rezydencji KSZ będzie wynikać, że dochody wypłacane przez KSZ do jej polskich podatników są wyłączone z opodatkowania w Polsce – podlegają opodatkowaniu wyłącznie w państwie rezydencji KSZ lub w odniesieniu do tych dochodów w Polsce stosowana jest metoda unikania podwójnego opodatkowania w postaci wyłączenia od opodatkowania (ang. *exemption method*)¹⁶¹. Jeżeli w państwie źródła (rezydencja KSZ) dochody te nie są opodatkowane lub są opodatkowane na minimalnym poziomie, polscy podatnicy ostatecznie unikną opodatkowania. Reasumując, obecnie w polskim prawie podatkowym nie obowiązują ogólne normy prawne skierowane przeciwko unikaniu opodatkowania, a te, które potencjalnie mogłyby zostać za takie uznane (art. 199a Ordynacji podatkowej), nie pozwalają na skuteczną walkę ze zjawiskiem unikania opodatkowania przez wykorzystanie KSZ. Co więcej, wydaje się, że nawet wprowadzenie ogólnej klauzuli skierowanej przeciwko unikaniu opodatkowania do

¹⁶⁰ Na przykład mechanizm unikania opodatkowania przez polskich podatników z wykorzystaniem KSZ na Cyprze i na Słowacji, którego neutralność podatkową w Polsce potwierdzają między innymi następujące indywidualne interpretacje podatkowe: z dnia 26 maja 2011 r. wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, sygn. IPPB5/423-339/11-2/AJ; z dnia 14 lutego 2012 r. wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, sygn. IPPB3/423-973/11-4/MS. Interpretacje dostępne na oficjalnej stronie internetowej Ministerstwa Finansów, <http://sip.mf.gov.pl>.

¹⁶¹ Na marginesie warto zauważyć, że brak możliwości pozbawienia udziałowców KSZ korzyści podatkowych zarówno w postaci odroczenia zapłaty podatku w Polsce, jak i braku opodatkowania w Polsce dochodów transferowanych przez KSZ wynika z tego, że w obu tych przypadkach Polska nie ma prawa do wykonywania władztwa podatkowego.

polskiego prawa podatkowego nie pozwoli na skuteczne zwalczanie tego zjawiska, gdyż do tego celu potrzebne są precyzyjne przepisy niejako specjalnie dopasowane do tego rodzaju mechanizmu unikania opodatkowania. Potwierdza to analiza komparatystyczna, z której wynika, że wprowadzenie przepisów dotyczących K SZ (ang. *CFC rules*) było konieczne nawet w państwach posiadających ogólne skierowane przeciwko unikaniu opodatkowania w prawie stanowionym (na przykład Niemcy, Szwecja) lub w drodze orzecznictwa sądowego (na przykład Wielka Brytania lub Norwegia). Głównym powodem takiego stanu rzeczy może być to, że w przypadku ogólnych klauzul skierowanych przeciwko unikaniu opodatkowania ciężar udowodnienia podatnikom unikania opodatkowania spoczywa, co do zasady, na organach podatkowych¹⁶², natomiast w przypadku gdy zastosowanie mają przepisy dotyczące K SZ, to podatnicy są zobowiązani do udowodnienia tego, że ich działania nie stanowią określonego w tych przepisach mechanizmu unikania opodatkowania, na przykład poprzez dostarczenie organom podatkowym wiarygodnych dowodów na to, że K SZ prowadzi autentyczną działalność gospodarczą w państwie jej rezydencji¹⁶³. Biorąc pod uwagę wysoki poziom skomplikowania struktur obejmujących K SZ oraz lokalizację K SZ w innych jurysdykcjach podatkowych, z którymi nie istnieje prawna lub mimo istnienia takowej nie istnieje faktyczna możliwość uzyskania wiarygodnych informacji podatkowych dotyczących K SZ przez polskie organy podatkowe, potencjalne zwalczanie unikania opodatkowania przez wykorzystanie K SZ za pomocą ogólnych norm prawnych wydaje się mało efektywne.

¹⁶² Zob. w odniesieniu do niemieckiej klauzuli antyabuzywnej: W. Kessler, R. Eicke, *Germany's New GAAR — 'Generally Accepted Antiabuse Rule'*, op. cit., s. 152.

¹⁶³ Zob. OECD, *Controlled Foreign Company Legislation*, Studies on Foreign Source Income, Paryż 1996, s. 106; G. Maisto, P. Pistone, *A European Model for Member States' Legislation on the Taxation of Controlled Foreign Subsidiaries (CFCs) – Part 1*, European Taxation 2008, October, s. 511.