

KLAUZULA PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA

redakcja naukowa Dominik J. Gajewski

Dominik J. Gajewski, Jadwiga Glumińska-Pawlic
Mariusz J. Golecki, Aleksander Werner

ZAGADNIENIA PODATKOWE

KLAUZULA PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA

redakcja naukowa Dominik J. Gajewski

Dominik J. Gajewski, Jadwiga Glumińska-Pawlic
Mariusz J. Golecki, Aleksander Werner

ZAGADNIENIA PODATKOWE

Stan prawny na 1 stycznia 2018 r.

Recenzentka

Prof. dr hab. Teresa Famulska

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zajęc

Opracowanie redakcyjne

Violet Design Wioletta Kowalska

Łamanie

Wolters Kluwer Polska

Poszczególne rozdziały książki napisali:

Dominik J. Gajewski – rozdziały 5 i 6

Jadwiga Glumińska-Pawlic – rozdział 3 pkt 1–8

Mariusz J. Golecki – rozdział 3 pkt 9, 10; rozdział 4

Aleksander Werner – rozdziały 1 i 2

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2018

ISBN: 978-83-8124-282-0

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluger.pl

www.wolterskluger.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	7
Wprowadzenie.....	9
Rozdział 1	
Istota unikania opodatkowania.....	11
1. Unikanie a uchylanie się od opodatkowania.....	11
2. Inne ujęcie problemu unikania opodatkowania	13
3. Reakcje prawodawcy na unikanie opodatkowania	17
4. Unikanie opodatkowania a opcje podatkowe	21
Rozdział 2	
Nadużycie prawa podatkowego i unikanie opodatkowania w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych i sądów unijnych.....	25
1. Nadużycie prawa podatkowego	25
2. Nadużycie prawa w VAT.....	26
3. Unikanie opodatkowania w podatkach dochodowych	33
Rozdział 3	
Klauzula generalna.....	45
1. Ewolucja przepisów dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w polskim systemie podatkowym	45
2. Istota klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.....	54
3. Zasadność wprowadzenia klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do polskiego systemu podatkowego.....	64
4. Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania.....	67
5. Postępowanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania	73
6. Wpływ klauzuli na zjawisko unikania opodatkowania.....	76
7. Nowe instrumenty zwalczania unikania opodatkowania stosowane przez administrację skarbową	79
8. Wady i zalety wprowadzonych regulacji.....	93
9. Opinie zabezpieczające	95

10. Proceduralne zmiany związane z wprowadzeniem generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania	113
Rozdział 4	
Klauzula w wybranych państwach UE	119
1. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania w różnych systemach prawnych	119
2. Konstrukcja obowiązującej klauzuli przeciwko nadużyciu prawa podatkowego we Francji	121
3. Konstrukcja obowiązującej klauzuli przeciwko nadużyciu prawa podatkowego w Wielkiej Brytanii.....	124
4. Konstrukcja obowiązującej klauzuli przeciwko nadużyciu prawa podatkowego w Niemczech	131
Rozdział 5	
Klauzula a holdingi międzynarodowe	135
1. Uwagi ogólne.....	135
2. Istota funkcjonowania holdingu	136
3. Modele podatkowe holdingów.....	138
4. Rozwiązania optymalizujące opodatkowanie holdingów w wybranych państwach UE.....	145
5. Wnioski	153
Rozdział 6	
Pozaklauzulowe konstrukcje przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych.....	155
1. Istota przeciwdziałania unikaniu opodatkowania	155
2. Wybrane formy przeciwdziałania unikaniu opodatkowania	162
3. Opodatkowanie spółek kontrolowanych (<i>Controlled Foreign Corporation</i>).....	163
4. Regulacje dotyczące cen transferowych.....	169
5. Konstrukcja art. 199a § 1 i 2 o.p. (dotycząca obejścia prawa).....	177
Bibliografia.....	187
Orzecznictwo	197
Autorzy.....	205

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- | | | |
|---------------------|---|---|
| dyrektywa 2006/112 | – | dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.) |
| dyrektywa 2009/133 | – | dyrektywa Rady 2009/133/WE z 19.10.2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dz.Urz. UE L 310, s. 34, ze zm.) |
| dyrektywa 2011/96 | – | dyrektywa Rady 2011/96/UE z 30.11.2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.Urz. UE L 345, s. 8, ze zm.) |
| dyrektywa 2016/1164 | – | dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z 12.07.2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.Urz. UE L 193, s. 1, ze zm.) |
| k.c. | – | ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2017 r. poz. 459 ze zm.) |
| k.k. | – | ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2017 r. poz. 2204 ze zm.) |
| Konstytucja | – | Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) |
| k.p.c. | – | ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2016 r. poz. 1822 ze zm.) |
| o.p. | – | ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.) |
| szósta dyrektywa | – | szósta dyrektywa Rady z 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG) (Dz.Urz. WE L 145, s. 1) |

TFUE	–	Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47, ze sprost.)
u.p.d.o.f.	–	ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2016 r. poz. 2032 ze zm.)
u.p.d.o.p.	–	ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2343 ze zm.)
u.p.t.u.	–	ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.)

Publikatory orzecznictwa i czasopisma

Analizy i Studia CASP	–	Analizy i Studia Centrum Analiz i Studiów Podatkowych
CBOSA	–	Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
MoPod	–	Monitor Podatkowy
ONSA	–	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
OSNC	–	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
OSNCP	–	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna i Pracy
OSP	–	Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK-A	–	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Seria A
PiP	–	Państwo i Prawo
POP	–	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PP	–	Przegląd Podatkowy
PPH	–	Przegląd Prawa Handlowego
PPP	–	Przegląd Prawa Publicznego
RPEiS	–	Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny

Inne

KAS	–	Krajowa Administracja Skarbowa
KIS	–	Krajowa Informacja Skarbowa
NIK	–	Najwyższa Izba Kontroli
NSA	–	Naczelnny Sąd Administracyjny
OECD	–	Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju
SN	–	Sąd Najwyższy
TK	–	Trybunał Konstytucyjny
TS	–	Trybunał Sprawiedliwości
WSA	–	wojewódzki sąd administracyjny

WPROWADZENIE

W dobie globalizacji przedsiębiorstwa działające transgranicznie coraz częściej stosują strategie służące optymalizacji podatkowej. Niejednokrotnie prowadzi ona do unikania opodatkowania, a nawet do uchylania się od opodatkowania. Rozwiązaniem, które ma przeciwdziałać tym zjawiskom, jest wprowadzona do polskiego porządku prawnego klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Jest to istotny instrument, który może służyć skutecznej walce z coraz bardziej rozprzestrzeniającą się „modą” agresywnej optymalizacji podatkowej. Dostrzegając ten problem, już wiele państw wprowadziło klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania, które często różnią się rozwiązaniami konstrukcyjnymi.

Niniejsza publikacja przybliża istotę klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz jej zakładane cele. Składa się ona z sześciu rozdziałów.

Pierwszy z nich poświęcono problematyce dotyczącej unikania opodatkowania. Zdefiniowano w nim pojęcie i wyjaśniono istotę tego zjawiska, które jest tak różnie interpretowane zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie. Rozbieżności można również dostrzec w poszczególnych państwach członkowskich Unii Europejskiej. W ramach tego rozdziału dokonano rozróżnienia pomiędzy unikaniem opodatkowania a zjawiskiem uchylania się od opodatkowania.

Część drugą poświęcono problematyce związanej z nadużyciem prawa podatkowego w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych i sądów unijnych. Zaprezentowano szerokie orzecznictwo, które ukształtowało doktrynę w zakresie tego zjawiska. Na szczególną uwagę zasługuje analiza nadużycia prawa na gruncie podatku od towarów i usług w kontekście orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Trzeci rozdział przedstawia polską konstrukcję klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Na początku zaprezentowano ewolucję przepisów dotyczących klauzuli w polskim systemie podatkowym. Pozwoliło to w sposób kompleksowy przybliżyć istotę obowiązującej konstrukcji klauzuli. Ponadto przeanalizowano zasadność wprowadzenia klauzuli do polskiego systemu podatkowego. W rozdziale tym omówiono również cel powołania Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania oraz zasady jej

funkcjonowania. Przed wskazaniem wad i zalet wprowadzonej konstrukcji klauzuli przybliżono postępowanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania. Wreszcie istotną część tego rozdziału poświęcono opiniom zabezpieczającym.

W części czwartej zaprezentowano konstrukcję klauzul wprowadzonych w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej. Wskazano różnice tych regulacji, jak również ich podobieństwa. Rozwiązania prezentowane w Niemczech, Francji i Wielkiej Brytanii zostały uznane za najbardziej interesujące, by przybliżyć je w niniejszej publikacji.

Rozdział piąty poświęcono problematyce holdingów międzynarodowych, które w swoich strategiach podatkowych dopuszczają się nie tylko unikania opodatkowania, ale również uchylania się od opodatkowania. Konstrukcja klauzuli w swojej istocie została powołana w celu przeciwdziałania unikaniu opodatkowania przez duże podmioty działające transgranicznie. Dlatego przybliżono wybrane konstrukcje optymalizujące opodatkowanie holdingów w wybranych państwach Unii Europejskiej.

W rozdziale szóstym omówiono pozaklauzulowe formy przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Problematykę tę przedstawiono w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych. Na szczególną uwagę zasługuje przeprowadzona analiza wybranych form przeciwdziałania unikaniu opodatkowania: przepisów regulujących opodatkowanie zagranicznych spółek kontrolowanych (*Controlled Foreign Corporation* – CFC), regulacje dotyczące cen transferowych czy konstrukcja art. 199a o.p.

Książka w sposób kompleksowy podejmuje materię związaną z klauzulą przeciwko unikaniu opodatkowania, ale również z kwestiami, które bezpośrednio i pośrednio odnoszą się do tej problematyki. Pozwala to na spojrzenie na klauzulę w sposób przekrojowy. Niniejsza publikacja powinna zainteresować przede wszystkim osoby świadczące usługi doradztwa podatkowego, administrację podatkową, sędziów, przedsiębiorców działających transgranicznie oraz przedstawicieli doktryny.

Dominik J. Gajewski

Rozdział 1

ISTOTA UNIKANIA OPODATKOWANIA

1. Unikanie a uchylanie się od opodatkowania

Unikanie opodatkowania jest pojęciem szeroko ujmowanym w literaturze przedmiotu. Na stałe znalazło swoje miejsce nie tylko w naukach prawnych¹, ale i ekonomicznych², a także innych dziedzinach nauk społecznych³. Wynikiem tak szerokiego zainteresowania pojęciem unikania opodatkowania są też różne jego ujęcia terminologiczne, a także różne nazewnictwo dotyczące zjawiska, na które składają się czynności związane z unikaniem opodatkowania.

Często mówi się o zjawisku unikania opodatkowania. Tak łącznie określa się działania podatników, które są przez prawo zarówno wprost zakazane, jak i niezakazane, ale podejmowane często w ramach tzw. optymalizacji podatkowej. Nierzadko zjawisko to ocenia się negatywnie, gdyż prowadzi do mniejszych wpływów do budżetu z dochodów podatkowych, a także do nierównomiernego obciążenia podatkowego podatników.

Pojęcie unikania opodatkowania nie jest pojęciem występującym wyłącznie w literaturze polskiej. Występuje także w literaturze zagranicznej, gdzie najczęściej **unikanie**

¹ Por. A. Werner, *Adekwatność sytuacji prawnopodatkowej polskich przedsiębiorców do ich roli w gospodarce*, Warszawa 2013, s. 178 i n.

² J.E. Stiglitz, *Ekonomia sektora publicznego*, Warszawa 2004, s. 818 i n.; G.D. Myles, *Public Economics*, Cambridge 1995, s. 371 i n.; B. Salanié, *The Economics of Taxation*, London 2003; J. Shaw, J. Slemrod, J. Whiting [w:] *Dimensions of Tax Design. The Mirrlees Review*, red. S. Adam, T. Besley, R. Blundell, S. Bond, R. Chote, M. Gammie, P. Johnson, G. Myles, J. Poterba, Oxford 2010, s. 1118; M.G. Allingham, A. Sandmo, *Income tax evasion: a theoretical analysis*, „Journal of Public Economics” 1972/1, s. 323–338; F.A. Cowell, *Tax Sheltering and the Cost of Evasion*, „Oxford Economic Papers” 1990/42, s. 231–243; T. Ritsatos, *Tax evasion and compliance: from the neo classical paradigm to behavioural economics, a review*, „Journal of Accounting and Organizational Change” 2014/2.

³ E. Kichler, *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, Cambridge 2007; M. Niesiobędzka, *Relacje podatek – państwo jako predyktory moralności podatkowej*, „Psychologia Społeczna” 2009/3; M. Niesiobędzka, *Dlaczego nie płacimy podatków? Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania*, Warszawa 2013; M. Pasternak-Malicka, *Mentalność i moralność podatkowa a reakcje gospodarstw domowych na obowiązek podatkowy*, „Modern Management Review” 2013/1, s. 87–97.

opodatkowania (ang. *tax avoidance*) przeciwstawia się pojęciu **uchylania się od opodatkowania** (ang. *tax evasion*). W obu przypadkach następuje ten sam skutek, a więc zmniejszenie wysokości obciążeń podatkowych. Granica między nimi związana jest z oceną zgodności z prawem czynności podjętych przez podatnika. Czynności podejmowane w ramach uchylania się od opodatkowania są prawnie zakazane, zaś w przypadku unikania opodatkowania tak nie jest. W przypadku unikania opodatkowania podatnik zmniejsza obciążenia podatkowe w sposób legalny, wykorzystując metody i środki dozwolone przez prawo podatkowe⁴. Uchylając się od opodatkowania, podatnik wykonuje czynności zakazane przez prawo, a więc jego zachowanie jest sprzeczne z literą prawa i w konsekwencji następuje złamanie prawa⁵. W obu przypadkach prowadzi to do minimalizacji obciążeń podatkowych lub do całkowitej eliminacji obciążeń podatkowych⁶. Przy unikaniu zmniejszenie wysokości obciążenia następuje w sposób sztuczny, przy czym o uznaniu danego sposobu unikania za nielegalny bądź legalny decydują takie czynniki jak: motywy działania, fikcyjność takiego działania, wysokość korzyści uzyskanych w wyniku takiego działania, w końcu kwalifikacja takiego działania przez organy podatkowe⁷. Unikanie opodatkowania obejmuje jedną lub więcej połączonych czynności, które nie mają innego celu gospodarczego poza uniknięciem podatku należnego w innych okolicznościach, które można jednocześnie określić jako sztuczne⁸. Unikanie opodatkowania może polegać na zapłacie podatku:

- w mniejszej wysokości lub wcale,
- w niewłaściwej jurysdykcji podatkowej,
- w niewłaściwym czasie lub niewłaściwej wysokości, która w istocie powinna być zastosowana dla określonej czynności⁹.

Często pojęcie unikania opodatkowania utożsamia się z wykorzystywaniem luk w prawie w celu optymalizacji podatkowej¹⁰. Takie ujęcie jest jednak zbyt dużym uproszczeniem. W ramach unikania opodatkowania wykorzystuje się instytucje i konstrukcje dopuszczone przez prawo, w tym również w wyniku istnienia obszarów nieuregulowanych, które powinny być uregulowane, mając na względzie zasadę racjonalnego ustawodawcy. Unikanie opodatkowania prowadzi do mniejszych wpływów do budżetu z dochodów podatkowych. Jego wynikiem jest także nierównomierne obciążenie podatkowe podatników¹¹.

⁴ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 293.

⁵ L. Kaplow, *Taxation*, „Discussion Paper” 2006/542, Cambridge 2006, s. 71; J. Głuchowski, *Oazy podatkowe*, Warszawa 1996, s. 54.

⁶ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, 2011, s. 293–294.

⁷ J. Głuchowski, *Oazy...*, s. 52.

⁸ Lord Templeman, *Tax and the Taxpayer*, „Law Quarterly Review” 2001/117, s. 575–588.

⁹ R. Murphy, *Closing the European Tax Gap. A report for Group of the Progressive Alliance of Socialists & Democrats in the European Parliament*, Tax Research LLP, www.taxresearch.org.uk, s. 24.

¹⁰ B. Salanié, *The Economics...*, s. 153.

¹¹ V.R. Ruiz Almendral, *Tax Avoidance and the European Court of Justice. What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?*, „Intertax” 2005/12, s. 561.

Przez to naruszeniu ulega zasada powszechności opodatkowania. W wyniku unikania opodatkowania system podatkowy przestaje być spójny, a korzyści podatkowe jednych podatników, którzy unikają podatków, są ponoszone przez tych, którzy nie chcą bądź nie mają wiedzy lub możliwości, by unikać podatków. Przepisy służące ograniczeniu zjawiska unikania opodatkowania mają na celu zapewnienie przestrzegania konstytucyjnej zasady równości prawa. Jednak z drugiej strony z zasady państwa prawa wynikają prawa dla podatnika do kształtowania swoich zobowiązań podatkowych w taki sposób, by minimalizować obciążenia podatkowe. Jak wskazał Lord Tomlin w sprawie *Duke of Westminster*, każdy podatnik jest uprawniony do układania swoich stosunków w taki sposób, by płacić jak najniższe podatki¹². W tym kontekście można mówić o zasadzie wolności unikania opodatkowania. Jednocześnie inni autorzy podkreślają, że takie uprawnienie jest aktualne wyłącznie w sytuacji, gdy prawo przewiduje możliwość wyboru działania przez podatnika (jak np. ulga podatkowa czy opcja podatkowa)¹³.

2. Inne ujęcie problemu unikania opodatkowania

Pojęcia unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania często w literaturze są używane zamiennie bądź są ujmowane przy pomocy innej nomenklatury. W poszczególnych systemach podatkowych różnie się kształtują i różnie są nazywane instytucje dotyczące nielegalnego/legalnego obniżenia podatku bądź uchylania się od opodatkowania¹⁴. W polskiej literaturze i praktyce stosuje się pojęcia uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania, oszustwa podatkowego, obejścia przepisów prawa podatkowego. Historycznie S. Zalewski wskazuje na nielegalne uchylene się od zapłaty podatku oraz legalne uchylene się od opodatkowania¹⁵. W tym ostatnim przypadku opisuje te czynności jako przeprowadzenie zmian w działalności podatnika, które pozwolą na niezapłacenie podatku¹⁶. W takim ujęciu uchylanie się od opodatkowania łączy się z ingerencją podatków w prawa majątkowe podatników. To z kolei po stronie podatnika realizującego te obowiązki może powodować powstawanie reakcji obronnej, zwanej **oporem podatkowym**¹⁷. W ramach wynikających z oporu podatkowego odpowiedzi podatnika na opodatkowanie wskazuje się na następujące jego reakcje:

- nadrobienie podatku (przystosowanie się do podatku, rzucanie podatku
- zwiększenie przez podatnika dochodów w taki sposób, by utrzymać ten sam poziom dochodu przed opodatkowaniem),

¹² Stwierdzenie zostało wypowiedziane w związku ze sprawą *Revenue Commissioners v. Duke of Westminster* [1936] A.C. 1; [1] 19 TC 490, <http://www.bailii.org/uk/cases/UKHL/1935/4.html>.

¹³ V.R. Ruiz Almendral, *Tax Avoidance...*, s. 562.

¹⁴ B. Brzeziński, *Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania*, Toruń 1996, s. 9.

¹⁵ S. Zalewski, *Interwencjonizm podatkowy. Rozważania o pozafiskalnych celach opodatkowania i niektórych ich gospodarczych skutkach*, Warszawa 1939, s. 13–14.

¹⁶ Jako przykład S. Zalewski podaje, że podatnik w celu niezapłacenia podatku od nieestetycznego szyldu zamienia dotychczasowy szyld na estetyczny; por. S. Zalewski, *Interwencjonizm...*, s. 14.

¹⁷ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, 2011, s. 292–304.

- przerzucanie podatku na inne podmioty (ciężar ekonomiczny podatku będzie ponosił inny podmiot),
- **oszczędzanie podatkowe** (ang. *tax saving* – postępowanie polegające na powstrzymaniu się od działań, które podlegają opodatkowaniu)¹⁸ lub inaczej **anachoretyzm podatkowy**¹⁹,
- odmowa zapłaty podatku (**bunt podatkowy**)²⁰ czy **obywatelskie nieposłuszeństwo**²¹,
- uchylanie się od opodatkowania (ukrycie się przed podatkiem – ang. *tax evasion*) i
- unikanie opodatkowania (ang. *tax avoidance*)²².

Te postawy podatników mają na celu minimalizację (eliminację) obciążenia podatkowego. W praktyce są one w różnoraki sposób nazywane. Można się spotkać z takimi określeniami jak: optymalizacja podatkowa, strategie podatkowe, arbitraż podatkowy, ang. *tax mitigation*, czyli łagodzenie wysokości podatków, planowanie podatkowe, zarządzanie podatkami i in. Język i nazewnictwo tych działań są bardzo bogate i często ich celem jest marketingowe zachęcenie podatników do korzystania z usług doradców, specjalistów z zakresu prawa podatkowego. Działania podatników w ramach tzw. optymalizacji podatkowej doczekały się również bogatego nazewnictwa poszczególnych działań podatników (np. ang. *tax-loss harvesting* lub ang. *tax-loss selling*, czyli ochrona dochodów podatkowych związanych z określonymi aktywami poprzez realizację straty na innych aktywach, ang. *tax shelter*, czyli porozumienie mające na celu zmniejszenie obciążeń podatkowych, zwykle sztuczne i związane ze zjawiskiem unikania opodatkowania, ang. *tax swap*, *bed & breakfasting*, *crystallization* lub *wash sale*, czyli transakcja aktywów, zwykle akcji, które są sprzedawane i natychmiast odkupywane w celu wykazania papierowego zysku lub straty, ang. *tax umbrella*, czyli uzyskanie ochrony przez spółkę mającą straty z lat poprzednich w związku z możliwością rozliczenia zysków ze stratą w następnych latach).

W literaturze amerykańskiej oraz francuskiej wprowadza się pojęcie **oszustw podatkowych**. J.E. Stiglitz uznaje za oszustwo zabronione przez prawo ukrywanie bądź zaniżanie własnego dochodu²³. W prawie francuskim pojęcie oszustwa podatkowego (fr. *fraude*

¹⁸ J.M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, Warszawa 2000, s. 585.

¹⁹ M. Bouvier, *Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku*, Warszawa 2000, s. 168.

²⁰ M. Bouvier, *Wprowadzenie...*, s. 160 i n.; V. Braithwaite, *Defiance in Taxation and Governance. Resisting and Dismissing Authority in a Democracy*, Northampton 2009; D.T. Beito, *Taxpayers in Revolt. Tax Resistance During the Great Depression*, London 1989.

²¹ M. Duda, *Obywatelskie nieposłuszeństwo a obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych. Wybrane zagadnienia [w:] W służbie nauki prawa finansowego. Jubileusz obecności Profesora Jana Głuchowskiego w Katedrze Finansów i Prawa Finansowego Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II*, red. A. Dębiński, A. Pomorska, P. Smoleń, Lublin 2010, s. 97–110.

²² R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 218–236, za: A. Bernal, *Zjawisko uchylania się od podatków dochodowych i metody jego ograniczania*, Warszawa 2008, s. 16.

²³ J.E. Stiglitz, *Ekonomia...*, s. 818.

fiscale) oznacza bezpośrednio i umyślne naruszanie prawa podatkowego polegające na podstępnym uchylaniu się od wymiaru lub uiszczenia całości lub części podatku²⁴. Mówi się także o przestępstwie wobec prawa, które jest popełniane w celu uniknięcia opodatkowania lub zmniejszenia jego wysokości²⁵, a także o unikaniu opodatkowania, przez co rozumie się wykorzystywanie luk w prawie bądź w międzynarodowych regulacjach, m.in. w ramach arbitrażu podatkowego w celu zmniejszenia wysokości podatku²⁶. P. Karwat określa oszustwo podatkowe jako kategorię zbliżoną do uchylania się od opodatkowania²⁷. J.M. Gaudemet i J. Molinier wyróżniają następujące typy oszustw podatkowych:

- zatajenie materialne przedmiotu podlegającego opodatkowaniu,
- zatajenie rachunkowe polegające na oszustwie w rachunkowości, np. poprzez niewykazywanie w rachunkowości podatkowej danych rachunkowych występujących w rachunkowości handlowej (rzeczywistej),
- zatajenie prawne polegające „na zatajeniu rzeczywistej sytuacji prawnej poprzez upozorowanie takiej operacji, która jest niżej opodatkowana”²⁸.

Działania te związane są często z tzw. **szarą strefą** (ang. *shadow economy*, *underground economy*). Na potrzeby analizy pojęcia szarej strefy w literaturze anglosaskiej odróżnia się „uchylanie się od opodatkowania w czystej postaci” (ang. *pure tax evasion*) od szarej strefy. Działalność w ramach szarej strefy wiąże się z dostawą towarów i świadczeniem usług, które powstają z czynników produkcji takich jak praca, zarządzanie, produkcja, kapitał. Uchylanie się od opodatkowania w czystej postaci jest wynikiem operacji finansowych przedsięwziętych w celu zatajenia przychodu²⁹.

Prawo unijne odnosi się do pojęcia **nadużycia prawa podatkowego** (ang. *abuse of law*). Jednak zamiennie używa się także pojęć oszustwa podatkowego, uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania. Nadużycie prawa jest działaniem w ramach unikania opodatkowania. Traktat stanowi, że Trybunał Sprawiedliwości powinien zapewnić przestrzeganie prawa w zakresie jego wykładni i stosowania Traktatu, co oznacza, że Trybunał może sięgać do zasad ogólnych prawa w interpretacji i stosowaniu prawa unijnego, w tym także doktryny nadużycia prawa. W ramach przeciwdziałania tzw. agresywnemu planowaniu podatkowemu (ang. *Aggressive Tax Planning* – ATP) Komisja Europejska stoi na stanowisku, że docelowo powinno się opracować wspólną definicję

²⁴ J.M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse...*, s. 583; M. Lemonnier, *Nadużycie prawa podatkowego w prawie francuskim* [w:] *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, red. D. Gajewski, Warszawa 2017, s. 185–194.

²⁵ M. Bouvier, *Wprowadzenie...*, s. 165–166.

²⁶ M. Bouvier, *Wprowadzenie...*, s. 166.

²⁷ P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego. Natura zjawiska i sposoby przeciwdziałania mu*, Warszawa 2002, s. 27; E. Troup, *Unacceptable Discretion: Countering Tax Avoidance and Preserving the Rights of the Individual*, „Fiscal Studies” 1992/4, s. 129; T. Bowler, *Countering Tax Avoidance in the UK: Which Way Forward?*, „TLRC Discussion Paper” 2009/7, s. 10.

²⁸ J.M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse...*, s. 583–584.

²⁹ F. Schneider, D.H. Enste, *The Shadow Economy. An International Survey*, Cambridge 2002, s. 10.

nadużycia prawa i tzw. czysto sztucznej struktury (ang. *wholly artificial arrangements*)³⁰. Wprowadzeniu norm powinno towarzyszyć zapewnienie ścisłej współpracy między administracją podatkową Komisji i poszczególnych państw członkowskich, wymiana najlepszych praktyk zgodnych z prawem UE oraz koordynacja w zwalczaniu nadużyć. Komisja Europejska i inne organy Unii Europejskiej podjęły liczne inicjatywy w zakresie dążenia do eliminacji zjawiska uchylania się od opodatkowania i koordynacji polityki podatkowej państw członkowskich mające na celu wprowadzenie dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania. Dotyczą one także oszustw podatkowych, szkodliwej konkurencji podatkowej, *compliance* w podatkach, tzw. *good governance* w podatkach, współpracy administracyjnej pomiędzy państwami członkowskimi, korzystania z zaawansowanych narzędzi IT w celu wykrywania oszustw podatkowych, wprowadzenia unijnego numeru identyfikacji podatkowej (ang. *Tax Identification Number* – TIN). Komisja Europejska w ramach walki z ATP zarekomendowała: po pierwsze, wprowadzenie do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania klauzuli dotyczącej unikania opodatkowania, po drugie zaś – przyjęcie generalnej klauzuli dotyczącej unikania opodatkowania do przepisów krajowych (ang. *common general anti-abuse rule*). Przedmiotowe propozycje dotyczą podatków dochodowych (ang. *income tax*), podatków od osób prawnych (ang. *corporation tax*), a także w określonych sytuacjach – podatków od zysków kapitałowych (ang. *capital gains tax*) oraz podatku u źródła (ang. *withholding tax*) o równoważnym skutku do wcześniej wymienionych podatków. Celem propozycji dotyczącej umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jest uniknięcie sytuacji, gdy odstępuje się od opodatkowania określonego dochodu, a jednocześnie dany dochód nie jest opodatkowany w drugim kraju będącym stroną umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Obejmuje to zwolnienia z podatku, pełną ulgę podatkową lub zerową stawkę podatkową. W sytuacji gdy państwo wprowadza zwolnienie podatkowe dochodu uzyskanego w innej jurysdykcji podatkowej, w której jednocześnie nie podlega on opodatkowaniu, taki dochód nie powinien być zwolniony i powinien zostać opodatkowany w danym państwie. W umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania zaleca się wprowadzenie ogólnej normy przewidującej, że w przypadku, gdy umowa stanowi, że dana pozycja dochodu podlega opodatkowaniu tylko w jednym z umawiających się państw lub może być opodatkowana w jednym z umawiających się państw, opodatkowanie takiej pozycji przez drugie umawiające się państwo wyklucza się jedynie wówczas, gdy pozycja ta podlega opodatkowaniu w pierwszym umawiającym się państwie.

Prowadzi się badania o etyczności uchylania się od opodatkowania, wykazując, że w określonych sytuacjach takie zjawisko jest usprawiedliwione³¹. W naukach ekonomicznych w ramach badań poświęconych społecznej odpowiedzialności biznesu (ang. *Corporate Social Responsibility* – CSR) akcentuje się obowiązki związane z pono-

³⁰ Ch. HJI Panayi, *International and European Tax Law*, Oxford 2015.

³¹ I. Nasadyuk, R.W. McGee, *The Ethics of Tax Evasion: Lessons for Transitional Economies* [w:] *International Taxation Handbook. Policy, Practice, Standards and Regulation*, red. C. Read, G.N. Gregorio, Oxford 2007, s. 291–310.

szeniem na rzecz państwa podatków³² oraz wdrażaniem procedur zgodności polityki podatkowej przedsiębiorstw z przepisami prawa (ang. *tax compliance*)³³. Pojęcie unikania opodatkowania przeciwstawia się pojęciu postępowania zgodnego z przepisami (*tax compliance*), co definiuje się jako postępowanie mające na celu zapłatę podatku we właściwej wysokości (nie większej i nie mniejszej), we właściwym miejscu (właściwej jurysdykcji podatkowej) i we właściwym czasie, przy czym zgłoszona do opodatkowania czynność została przedsięwzięta w zgodzie co do miejsca i formy z jej ekonomicznym celem (istotą)³⁴.

3. Reakcje prawodawcy na unikanie opodatkowania

Zjawisko unikania opodatkowania spotyka się z reakcją prawodawcy. Proponuje się szereg rozwiązań prawnych, które mają na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania czy jak w prawie unijnym – nadużywaniu prawa podatkowego³⁵. Dotyczy to również międzynarodowego prawa podatkowego, gdzie obserwuje się zjawisko **kupczenia traktatami** (ang. *treaty shopping*) i wykorzystywania tzw. **instrumentów lub struktur hybrydowych** (ang. *hybrid mismatch*). Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w dokumentach opublikowanych w lutym 2013 r. określa te negatywne zjawiska mianem *Base Erosion and Profit Shifting*, a więc występowaniem różnic między miejscem, gdzie prowadzona jest działalność gospodarcza lub realizowane inwestycje, a miejscem, gdzie zyski są wykazywane do opodatkowania. Towarzyszy temu zjawisko szkodliwej konkurencji podatkowej³⁶.

The Institute for Fiscal Studies oraz OECD definiują tzw. generalne zasady dotyczące przeciwdziałania unikaniu opodatkowania (ang. *General Anti-Avoidance Rules* – GAAR) oraz ukierunkowane zasady dotyczące przeciwdziałania unikaniu opodatkowania (ang. *Targeted Anti-Avoidance Rules* – TAAR, *Specific Anti-Avoidance Rules*)³⁷. Pierwsze, mające charakter generalny, dotyczą całego systemu podatkowego, drugie znajdują zastosowanie w określonych sytuacjach, np. w określonym podatku od nieruchomości³⁸. Normy te dotyczą nie tyle zjawiska uchylania się od opodatkowania, ile unikania, które to zjawisko z punktu widzenia uzyskiwanych dochodów podatkowych budżetu państwa

³² R.S. Avi-Yonah, *Corporate Social Responsibility and Strategic Tax Behavior* [w:] *Tax and Corporate Governance*, red. W. Schön, Munich 2008, s. 183–198.

³³ *A Framework for a Voluntary Code of Conduct for Banks and Revenue Bodies*, Sixth meeting of the OECD Forum on Tax Administration, Istanbul, 15–16.09.2010.

³⁴ R. Murphy, *Closing...*, s. 24.

³⁵ D. Mączyński, *Krajowe sposoby zapobiegania międzynarodowemu unikaniu opodatkowania* [w:] *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, red. D. Gajewski, Warszawa 2017, s. 209–224.

³⁶ A. Nowak-Far, *Międzynarodowa konkurencja podatkowa. Efekty jakościowe i remedia* [w:] *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, red. D. Gajewski, Warszawa 2017, s. 185–194.

³⁷ T. Bowler, *Countering...*, s. 10.

³⁸ J. Shaw, J. Slemrod, J. Whiting [w:] *Dimensions...*, s. 1155; OECD, *Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning*, Paris 2011, s. 71–72.

jest również oceniane negatywnie. Z drugiej strony normy te są istotnym ograniczeniem w planowaniu podatkowym, gdyż wprowadzają niepewność co do oceny określonych czynności przez organy podatkowe. W zależności od ich konstrukcji mogą limitować planowanie podatkowe³⁹.

W zakresie ustawodawstwa regulacje GAARs zostały wprowadzone m.in. w Hiszpanii, Portugalii, Francji, Belgii, Niemczech, Austrii, Szwajcarii, Szwecji, Finlandii, Węgrzech, Stanach Zjednoczonych, Nowej Zelandii, Kanadzie, Australii, Chinach, Singapurze, RPA, Turcji. W części rozwiązań mają one charakter ogólnosystemowy, w części są skierowane do wybranych podatków (TAAR), a w pozostałym zakresie nie obowiązują. Niekiedy (np. w Niemczech) przepisy GAARs mają charakter ostateczny, tzn. mogą być zastosowane, gdy inne przepisy ustaw podatkowych lub zasady wykładni nie pozwalają przeciwdziałać zjawisku unikania opodatkowania⁴⁰.

W ramach analizy poszczególnych rozwiązań można wyróżnić ich cechy wspólne, ale kładą one nacisk na różne elementy⁴¹. Dominują podejścia, w których kładzie się nacisk na nadużycie instytucji prawnych lub prawa (niem. *Gestaltungsmissbrauch*, ang. *misuse of the legal form, abuse of the legal form*) lub na brak innych niż oszczędności podatkowe uzasadnionych korzyści ekonomicznych z zastosowanych czynności (np. w wyniku zastosowania testu celu ekonomicznego – ang. *business purpose test*). Dla uznania, że mamy do czynienia z nielegalnym unikaniem opodatkowania, decydujące znaczenie w regulacjach GAARs ma brak uzasadnienia dla wyboru przez podatnika określonej czynności lub zawarcie porozumienia, gdzie jedynym powodem dokonania czynności (zawarcia porozumienia) jest obniżenie opodatkowania, co oznacza, że nie ma innego uzasadnienia gospodarczego dla dokonanej czynności (zawarcia porozumienia) – tzw. zasada bezpiecznego portu (ang. *safe harbour rules*). Spełnienie tych warunków powinno nastąpić w określonym (jednym) czasie i miejscu. W wyniku zastosowania norm następuje porównanie zastosowanych czynności do czynności wzorcowych, które są typowe dla osiągnięcia tego samego skutku (efektu). Jednocześnie uznaje się, że uzasadnieniem dla danych czynności są korzyści natury ekonomicznej, co w konsekwencji oznacza, że podatnik powinien je osiągać. Z oczywistych względów taką korzyścią nie jest korzyść podatkowa. Jeśli tylko ona występuje, to przy spełnieniu pozostałych warunków uznaje się, że nastąpiło nielegalne unikanie opodatkowania. Słusznie zauważa się, że poprzez przyjęcie w regulacjach GAARs sankcji podatkowej dla braku ekonomicznego celu poza korzyścią podatkową wprowadza się trzypoziomowy zakres relacji prawa podatkowego do prawa cywilnego i działań gospodarczych nastawionych na osiągnięcie zysku⁴².

³⁹ V.R. Ruiz Almendral, *Tax Avoidance...*, s. 560.

⁴⁰ A. Nita, *Przeciwdziałanie obejściu prawa podatkowego w Niemczech, Austrii i w Szwajcarii*, referat podczas konferencji pt. „Czy i jaka klauzula przeciwko obejściu prawa podatkowego jest potrzebna w Polsce”, Ministerstwo Finansów, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa, 10.01.2012 r.

⁴¹ V.R. Ruiz Almendral, *Tax Avoidance...*, s. 561.

⁴² R. Knuutinen, *Form and Substance in Income Tax Law* [w:] *Yearbook for Nordic Tax Research 2010*, red. J. Bolander, Copenhagen 2010, s. 279–282.

Skutkiem wprowadzania reguł dotyczących unikania opodatkowania jest stosowanie przez przedsiębiorców określonej polityki w zakresie zarządzania ryzykiem podatkowym. Towarzyszą temu działania mające doprowadzić do zgodności z regułami podatkowymi, wykorzystywanie instrumentów interpretacji podatkowych i tworzenie struktur mających na celu eliminację ryzyka podatkowego (ang. *compliance*).

W systemach anglosaskich obok regulacji wykształciły się doktryny orzecznicze, które mają ten sam cel co wspomniane przepisy prawa⁴³. W niektórych regulacjach, w tym w prawie unijnym, wprowadza się przepisy adresowane do określonych podatków. Obok dedykowanych przepisów mających na celu umożliwienie organom podatkowym opodatkowania określonych czynności w sytuacji, gdy dochodzi do nadużycia prawa, wprowadza się różne instytucje, które mają na celu ograniczenie transferu zysków (np. przepisy o cienkiej kapitalizacji – ang. *thin capitalisation*), szczególne sytuacje dotyczące opodatkowania, wyłączenia kosztów uzyskania przychodów w zakresie transakcji dokonywanych między podmiotami powiązanymi lub z podmiotami mającymi siedzibę w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową lub będących tzw. oazami podatkowymi (niewspółpracujące jurysdykcje podatkowe, ang. *tax havens, non-cooperative jurisdictions*)⁴⁴, przepisy zapobiegające cenom transferowym (ang. *transfer pricing*)⁴⁵, w tym zasadę ceny rynkowej (ang. *arm's length principle* – ALP), zasady dotyczące kontrolowanych przedsiębiorstw zagranicznych (ang. *Controlled Foreign Companies* – CFC), stosowanie, zamiast wyłączenia, metody proporcjonalnego odliczenia w niektórych transakcjach transgranicznych czy obowiązki dotyczące raportowania transakcji, które potencjalnie mogą być wykorzystywane do czynności charakteryzujących się nadużyciem prawa podatkowego (np. obowiązki notyfikacyjne w podatkowym systemie brytyjskim)⁴⁶. Przepisy dotyczące nadużycia prawa mające charakter kierunkowy znajdziemy także w traktatach o unikaniu podwójnego opodatkowania⁴⁷. Podobne cele mają przepisy dotyczące cienkiej kapitalizacji, reguły ograniczające potrącalność odsetek oraz dotyczące ustalania wartości rynkowej i szacowania dochodu⁴⁸, przepisy dotyczące unikania opodatkowania przy użyciu tzw. instrumentów hybrydowych (ang. *anti-hybrid rules*) oraz sztucznego zmniejszania bazy podatkowej (ang. *anti-base*

⁴³ B. Brzeziński, *Anglosaskie...*, s. 9; B. Brzeziński, *Zasady wykładni prawa podatkowego w krajach anglosaskich*, Warszawa 2007, s. 131 i n.

⁴⁴ Zalecenie Komisji z 6.12.2012 r. w sprawie środków mających na celu zachęcenie państw trzecich do stosowania minimalnych norm dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania (2012/771/UE) (Dz.Urz. UE L 338, s. 37).

⁴⁵ Szerzej E. King, *Transfer Pricing and Corporate Taxation. Problems, Practical Implications and Proposed Solutions*, New York 2009; R. Feinschreiber, *Transfer Pricing Methods. An Application Guide*, New Jersey 2004.

⁴⁶ Szerzej OECD, *Tackling Aggressive Tax. Planning through Improved. Transparency and Disclosure. Report on Disclosure Initiatives*, Paris 2011.

⁴⁷ Szerzej H. Litwińczuk, *Nadużycie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i środki zapobiegania temu zjawisku* [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe. Realia i perspektywy zmian. Księga Jubileuszowa dedykowana Profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu*, red. L. Etel, M. Tyniewicki, Białystok 2012, s. 461–469.

⁴⁸ A. Werner, J. Wierzbicki, *Wartość rynkowa jako element konstrukcji podatku a międzynarodowe uchylanie się od opodatkowania* [w:] *Wybrane zagadnienia*, red. D. Gajewski, Warszawa 2017, s. 185–194.

erosion rules). Przedmiotowe instytucje są szeroko opisywane w literaturze i stanowią przedmiot interpretacji w orzecznictwie sądowym, w umowach międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Wspomniane przepisy CFC mają na celu zapobieganie unikaniu opodatkowania przez przedsiębiorstwa mające siedzibę w danym państwie poprzez przypisywanie dochodów spółkom zależnym znajdującym się w krajach o niskim poziomie opodatkowania⁴⁹. Przy spełnieniu określonych warunków zyski spółki zależnej są opodatkowywane inaczej lub dochód zagranicznych spółek zależnych włącza się do dochodu spółki dominującej, która ma siedzibę w kraju, gdzie obowiązują zasady CFC. Wśród kryteriów dla zastosowania tych zasad są np.: odpowiedni stosunek kontroli podmiotu zależnego, niska wysokość stawki podatku dochodowego stosowanego do podmiotu zależnego, kreowanie przez podmiot zależny tzw. pasywnego dochodu (ang. *passive income*; zwykle jest to dochód z praw intelektualnych, kapitału, najmu, dzierżawy).

Przewiduje się także zasady dotyczące opodatkowania dochodów spółek zagranicznych (ang. *controlled foreign company rules*). Klauzule antyabuzyjne zaczerpnięte są z modelu konwencji Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w sprawie podatku od dochodu i majątku (ostatnia wersja jest z 2010 r.). W umowach międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania można spotkać klauzule antyabuzyjne, które mają na celu przeciwdziałanie zjawisku *treaty shopping*, czyli tzw. kupczeniu traktatami. Przykładem takiej klauzuli jest klauzula *beneficial owner* (faktyczny właściciel/osoba uprawniona), która ma na celu pozbawienie uprawnień podmiotu nieuprawnionego, który korzysta z przepisów umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania za pośrednictwem innego podmiotu (ang. *conduit company*). Podobny cel mają postanowienia dotyczące podmiotów powiązanych, klauzule podlegania opodatkowaniu (ang. *subject to tax*), postanowienia dotyczące spółek estradowych (ang. *artiste companies*), klauzula ograniczająca korzyści umowne (ang. *limitation of benefits*), podejście kanałowe (ang. *channelling approach*) czy tzw. klauzula przejrzystości (ang. *look through approach*). W modelu konwencji OECD wskazano konkretne propozycje zapisów dotyczących poszczególnych klauzul. Zasadniczo mają one na celu, podobnie jak w przypadku klauzuli *beneficial owner*, pozbawienie korzyści podatkowych osób trzecich, które czerpią korzyści ekonomiczne z preferencyjnego opodatkowania podmiotu podstawionego czy konstrukcji prawnej/umownej pozwalającej na powstanie korzyści podatkowych w państwie źródła. Model konwencji OECD w przypadku każdej z klauzul antyabuzyjnych zaleca wprowadzenie równoległe postanowień dotyczących działania przez podatnika w dobrej wierze. W sytuacji gdy podatnik udowodni, że jego główny cel związany z prowadzoną działalnością gospodarczą i nabywaniem udziałów, akcji lub innego mienia przynoszącego dochód oparty był na zdrowej motywacji ekonomicznej, a nie

⁴⁹ B. Kuźniacki, *Skuteczność polskich ogólnych norm podatkowoprawnych jako narzędzi potencjalnie służących zwalczaniu unikania opodatkowania przez wykorzystywanie kontrolowanych spółek zagranicznych*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2012, s. 30–59.

motywacji nastawionej na uzyskiwanie ulg z umowy międzynarodowej, to określone klauzule antyabuzywne nie mają zastosowania. Obecnie w ramach OECD trwają bardzo zaawansowane badania dotyczące zjawiska hybrydowego niedopasowania (ang. *hybrid mismatch*) w zakresie opodatkowania dochodu. Mianem *hybrid mismatch* określa się transakcje, które wykorzystują różnice w opodatkowaniu pomiędzy poszczególnymi jurysdykcjami podatkowymi określonych instrumentów finansowych, podmiotów czy transferów. W materiałach OECD wyróżnia się cztery typy porozumień w ramach tzw. *hybrid mismatch*. Pierwszy to wykorzystanie instrumentów finansowych (ang. *hybrid instruments*), które są odmiennie traktowane w zakresie ich opodatkowania przez różne jurysdykcje podatkowe. Najczęściej różnice dotyczą odmiennego opodatkowania finansowania długiem oraz kapitałem i wynikają z okoliczności determinowania tego finansowania z punktu widzenia formalnoprawnej lub ekonomicznej charakterystyki. Drugi to wykorzystywanie podmiotów hybrydowych (ang. *hybrid entities*). W przypadku określonych jurysdykcji podmioty te są transparentne podatkowo, w innych jurysdykcjach zaś stanowią podmioty opodatkowane. Trzeci typ związany jest z uznaniem określonych umów za mające charakter transferu własności (uprawnień) do określonych aktywów z punktu widzenia prawa podatkowego, gdzie w innych jurysdykcjach tego typu umowy nie są uznawane za transfer aktywów. Czwarty typ związany jest z podwójnym i jednoczesnym rozpoznanem rezydencji podatkowej w dwóch różnych jurysdykcjach podatkowych. Pozwala to na rozliczenie strat podatkowych lub przychodów w dwóch podatkowych jurysdykcjach. Taka sytuacja występuje przykładowo, gdy podmiot posiada siedzibę w jednym państwie, ośrodek zarządzania zaś w drugim. W ramach prac OECD obecnie przygotowuje się projekt mający na celu zaproponowanie modelu przepisów krajowego prawa podatkowego, które będzie skutkowało odmową zastosowania korzyści podatkowych w sytuacjach *hybrid mismatch* oraz wprowadzeniem zasad współpracy między administracją podatkową w skali międzynarodowej. Propozycje będą dotyczyć także przeciwdziałania zjawisku *treaty shopping* i ujednolicenia klauzuli CFC.

4. Unikanie opodatkowania a opcje podatkowe

Od unikania opodatkowania należy odróżnić działania podejmowane przez podatnika w granicach prawa w ramach tzw. opcji podatkowych. W ich przypadku można mówić, że podatnik dokonuje planowania podatkowego czy też tzw. optymalizacji podatkowej. Gdy wystąpi określony przez ustawę podatkową stan faktyczny, powstaje stosunek podatkowoprawny oraz obowiązek podatkowy. Obowiązek podatkowy jest abstrakcyjnym zobowiązaniem do poniesienia ciężaru finansowego w przypadku powstania okoliczności, z którymi prawo łączy takie skutki⁵⁰. W sytuacji gdy w określonym stanie faktycznym występują określone fakty prawne, z którymi prawo podatkowe wiąże

⁵⁰ C. Kosikowski, *Postępowanie finansowe*, Warszawa 1986, s. 52.