

# Znaczenie wykładni prawa podatkowego wobec sankcyjnego charakteru przepisów dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania

## The importance of the interpretation of tax law in relation to the sanctioning nature of the provisions on the General Anti Avoidance Rule

dr Radosław Rycielski

Adwokat i adiunkt w Zakładzie Prawa Gospodarczego i Finansowego na Wydziale Prawa i Nauk Społecznych UJK w Kielcach, ORCID: 0000-0002-1896-302X

### Streszczenie

Celem artykułu jest porównanie rozwiązań przyjętych w polskim i europejskim prawie podatkowym, dotyczących unikania opodatkowania oraz sankcji podatkowych w tym zakresie, jak również próba opracowania koncepcji przepisów sankcyjnych zarówno w przypadku unikania opodatkowania (a w zasadzie uchylania się od niego), jak i w przypadku korzystania przez polskich podatników z rozwiązań umożliwiających uniknięcie polskiej jurysdykcji podatkowej. Uwagę poświęcono analizie obowiązujących przepisów prawa w tym zakresie, jak również poglądom doktryny prawa oraz ich implikacjom w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA), Trybunału Konstytucyjnego (TK), Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) oraz wojewódzkich sądów administracyjnych (WSA). Podjęto także próbę odpowiedzi na pytanie o sankcyjny charakter przepisów regulujących opodatkowanie dochodów zagranicznych spółek kontrolowanych w kontekście unikania przez te podmioty opodatkowania (uchylania się przez nie od opodatkowania) na gruncie prawa polskiego.

Słowa kluczowe: klauzula GAAR, sankcja podatkowa, unikanie opodatkowania, uchylanie się od opodatkowania, zagraniczna spółka kontrolowana.

### Abstract

The aim of the article is to compare the solutions adopted in Polish and European tax law regarding tax avoidance and tax sanctions in this regard, as well as an attempt to develop a concept regarding sanction provisions both in the case of tax avoidance (or, in fact, evasion) and the use of tax solutions by Polish taxpayers enabling the avoidance of Polish tax jurisdiction. The attention was paid to both the analysis of the applicable legal provisions in this area, as well as the views of the legal doctrine and their implications in the jurisprudence of the Supreme Administrative Court, the Constitutional Tribunal, the Court of Justice of the European Union and voivodeship administrative courts. There was also made an attempt to answer the question about the sanctioning nature of the provisions regulating the taxation of income of controlled foreign companies in the context of tax avoidance (evasion) of these entities under Polish law.

Keywords: GAAR rule, tax sanction, tax avoidance, tax evasion, controlled foreign company.

### 1. PRZEPISY REGULUJĄCE KLAUZULĘ PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA WOBEC KWESTII ZABEZPIECZENIA INTERESU PODATNIKA

Przedstawione w artykule zagadnienia dotyczą wpływu wykładni prawa podatkowego dokonywanej przez organ podatkowy w drodze interpretacji indywidualnej oraz – stosowanej niejako zastępczo względem tej instytucji – klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (ang. GAAR – *general anti avoidance rule*, dalej: „klauzula” lub „klauzula GAAR”), a

także badania – przy zastosowaniu metody porównawczej – sankcyjnego charakteru tej ostatniej w kontekście regulujących ją przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>1</sup> oraz wpływu judykatury sądownictwa administracyjnego na stosowanie przepisów dotyczących unikania opodatkowania. Problem ten ma znaczenie wobec coraz częstszych odmów wydania interpretacji indywidualnych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (Dyrektor KIS) na rzecz zastosowania przez Szefa Krajowej Administracji

Skarbowej (SzeF KAS) przepisów dotyczących klauzuli. Przedmiotem rozważań jest także próba odpowiedzi na pytanie, czy obecne w prawie podatkowym odchodzi od stosowania interpretacji indywidualnych na rzecz klauzuli jest rozwiązaniem zgodnym z wykładnią celowościową przepisów regulujących zarówno interpretacje indywidualne, jak i klauzulę w kontekście sankcyjnego charakteru przepisów regulujących klauzulę GAAR – w świetle orzecznictwa podatkowego sądów administracyjnych.

W pierwszej kolejności należy przytoczyć przepisy Ordynacji podatkowej normujące relacje między regulacjami dotyczącymi wydania indywidualnych interpretacji podatkowych a regulacjami dotyczącymi klauzuli. Z dniem 15 lipca 2016 r. ustawą z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>2</sup> do Ordynacji podatkowej dodano dział IIIa „Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania”. Tym samym zrealizowano wymogi wynikające z dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego<sup>3</sup>. Wprowadzenie do polskiego porządku prawnego klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania miało na celu uporządkowanie systemu prawa podatkowego przez wyznaczenie granic dopuszczalnej optymalizacji podatkowej oraz wzmocnienie autonomii prawa podatkowego wobec prawa cywilnego. Należy zwrócić uwagę, że w procesie legislacyjnym wprowadzającym do polskiego porządku prawnego ogólną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania dostrzegano niebezpieczeństwo, że ocenie organów, a następnie sądów administracyjnych, będą podlegały wnioski o wydanie interpretacji indywidualnych, z których treści będzie wynikać, że intencją wnioskodawcy jest uzyskanie stanowiska co do możliwości zastosowania w jego przypadku przepisów art. 119a-119f Ordynacji podatkowej. Jednocześnie z uchwaleniem klauzuli dodano więc do przywołanej ustawy art. 14b § 5b i 5c, tj. rozwiązania tamujące wydawanie interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego w określonych przypadkach. Jak wynika z uzasadnienia projektu ustawy nowelizującej<sup>4</sup>, regulacja ta ma chronić przed nadużywaniem systemu interpretacji indywidualnych w zakresie unikania opodatkowania. Na to zagrożenie zwrócono bowiem uwagę w rezolucji Parlamentu Europejskiego z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego i innych środków o podobnym charakterze lub skutkach (2015/2066 (INI))<sup>5</sup>. Dla spraw unikania opodatkowania polski ustawodawca stworzył więc dostosowaną do ich specyfiki alternatywną procedurę opinii zabezpieczających (art. 119w-119zf Ordynacji podatkowej), umożliwiających podatnikom poznanie stanowiska administracji podatkowej odnośnie do planowanych lub podjętych już transakcji, do których potencjalnie może znaleźć zastosowanie klauzula<sup>6</sup>.

Polski ustawodawca przyjął zatem dwie odrębne procedury:

- a) dla spraw unikania opodatkowania stworzył dostosowaną do ich specyfiki procedurę opinii zabezpieczających (art. 119w-119zf Ordynacji podatkowej);
- b) dla pozostałych spraw zachował instytucję indywidualnych interpretacji podatkowych.

Opinia zabezpieczająca, w przeciwieństwie do pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnych sprawach, nie ogranicza się tylko do wykładni przepisów prawa podatkowego, ale ponadto ujmuje możliwość zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, uwzględnia też zawarte w tej klauzuli aspekty gospodarcze planowanych działań i relacje korzyści ekonomicznych, gospodarczych i podatkowych. Przedmiotem opinii nie jest ocena stanowiska wnioskodawcy, ale ocena, czy w okolicznościach przedstawionych we wniosku istnieją przesłanki do zastosowania klauzuli<sup>7</sup>.

Jednocześnie z wprowadzeniem klauzuli GAAR znowelizowano art. 14b § 5b i 5c Ordynacji podatkowej, tak aby zapobiegać sytuacji, że w drodze indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego zainteresowany będzie chciał uzyskać ocenę co do możliwości zastosowania w jego przypadku przepisów art. 119a-119f tej ustawy. Stosownie do wspomnianego art. 14b § 5b Dyrektor KIS nie wydaje interpretacji w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji opartej na art. 119a. Obowiązany jest zwrócić się do Szefa KAS o wydanie opinii w zakresie, o którym mowa w art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej. Przyjęto także, że ochrona prawna wynikająca z zastosowania się do otrzymanej interpretacji indywidualnej powinna być wyłączona wobec podmiotów, które świadomie układają stosunki prawne tak, aby unikać płacenia podatków (art. 14na § 1 ww. ustawy). Wspomniano już powyżej, że jak wynika z uzasadnienia projektu ustawy nowelizującej<sup>8</sup>, regulacja ta ma chronić przed nadużywaniem systemu interpretacji indywidualnych w zakresie unikania opodatkowania.

Kiedy ocenia się konkurencyjność obu tych postępowań, należy stwierdzić, że uzasadnione przypuszczenie możliwości zastosowania art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, o którym mowa w art. 14b § 5b tej ustawy, implikuje spór prawny w zakresie wydania opinii zabezpieczającej lub wydania odmowy wydania opinii zabezpieczającej, których niewątpliwie nie wydaje się w postępowaniu w przedmiocie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Ewentualna ocena możliwości zastosowania art. 119a § 1 ww. ustawy, dokonana w postępowaniu o wydanie opinii zabezpieczającej, nie stanowi przy tym decyzji podatkowej, może natomiast zostać potwierdzona w postępowaniu podatkowym, po zbadaniu przesłanek i włączych odpowiedzialności podatkowej, wynikających z całości odpowiednich przepisów normujących klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania<sup>9</sup>. Skoro konkretyzacja zastosowania art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej może nastąpić w zastrzeżonym trybie związanym z wydaniem decyzji przez właściwy organ, to nie może być równocześnie przedmiotem postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej. Jak wynika z przedstawionych regulacji, również ustawodawca nie zakładał konkurencyjności tych trybów postępowania. Stwierdzenie zatem, jak tego wymaga art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej, że istnieje uzasadnione przypuszczenie wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a tej ustawy, stanowi przeszkodę do wydania indywidualnej interpretacji tej wagi, że organ interpretacyjny powinien odmówić jej wydania.

Wprowadzenie art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej oznacza, że każdy wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji powinien być w pierwszej kolejności zbadany przez organ interpretujący pod kątem dopuszczalności wydania interpretacji z uwagi na możliwość wydania w odniesieniu do elementów stanu faktycznego lub zdarzenia prawnego decyzji z art. 119a tej ustawy. Podkreślić należy w tym miejscu, co wynika z przepisu, a także co akcentuje orzecznictwo sądów administracyjnych, że podstawą odmowy wydania interpretacji może być wyłącznie uzasadnione przypuszczenie, że decyzja taka może zostać wydana<sup>10</sup>. Uzasadnione przypuszczenie to prawdopodobieństwo zajścia określonej sytuacji oparte na obiektywnych racjach, poparte zbiorem argumentów, motywów, pobudek; coś ma swoje uzasadnienie, jeśli jest oparte na pewnej podstawie, coś tłumaczy się w określony sposób<sup>11</sup>. Jeśli organ interpretacyjny odmawia wydania interpretacji, musi zatem dysponować informacjami wynikającymi z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego), na podstawie których może przyjąć, że możliwość wydania decyzji stwierdzającej unikanie opodatkowania jest oparta na konkretnych informacjach, a nie domysłach czy wyczuciu organu, względnie całkowitym pominięciu niektórych przesłanek wydania decyzji, o której mowa w art. 119a Ordynacji podatkowej. Warunkiem odmowy wydania interpretacji indywidualnej na podstawie postanowienia art. 14b § 5b przywołanej ustawy jest przedstawienie przez organ przekonującej argumentacji, że w odniesieniu do choćby niektórych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, opisanych we wniosku o wydanie interpretacji, może zaistnieć przesłanka wydania decyzji na podstawie art. 119a tej ustawy<sup>12</sup>.

Tytułem podsumowania zatem – Dyrektor KIS winien w pierwszej kolejności wystąpić w piśmie kierowanym do Szefa KAS z wnioskiem o wydanie opinii w zakresie, o którym mowa w art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej. Ma on obowiązek wystąpić o tę opinię, ustawodawca używa bowiem sformułowania „zwraca się” (art. 14b § 5c tej ustawy). Wystąpienie o opinię nie zależy zatem od uznania organu interpretującego, jeżeli poweźmie on uzasadnione przypuszczenie, że elementy stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego mogą być przedmiotem decyzji z art. 119a przywołanej ustawy.

Podkreślić należy, że ustawodawca nakazał wprowadzić zwrócenie się o taką opinię, lecz nie unormował jej charakteru i nie wskazał wyraźnie na jej wiążący charakter dla organu interpretującego. W orzecznictwie sądowym twierdzi się jednak, że brak jednoznacznej wypowiedzi ustawodawcy w tym zakresie nie oznacza, iż opinia ta nie ma charakteru wiążącego dla organu wydającego interpretację<sup>13</sup>. Wniosek taki można bowiem wyprowadzić z wykładni systemowej wewnętrznej i wykładni celowościowej.

Ustawodawca jednoznacznie wyłącza konkurencyjność postępowań o wydanie opinii zabezpieczającej i wydanie interpretacji, zakazuje bowiem wydania interpretacji w art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej i uchyla ochronę wynikającą z interpretacji, jeżeli zdarzenie przyszłe lub stan faktyczny przedstawiony przez zainteresowanego stanowi element czynności, o której mowa w art. 119a (art. 14na § 1 pkt 1 tej ustawy). Cel ten został także wyraźnie wskazany w uzasadnieniu projektu ustawy wprowadzającej klauzulę przeciwko

unikaniu opodatkowania i zmieniającej przepisy dotyczące indywidualnych interpretacji. Ponadto ustawodawca upoważnia do wydania opinii organ, który z mocy art. 119g § 1 Ordynacji podatkowej jest właściwy do wydania decyzji dotyczących czynności opisanych w art. 119a w postępowaniu podatkowym lub do prowadzenia kontroli celno-skarbowej, a więc posiada kompetencje do dokonania takiej oceny. Nakazuje także uzyskanie opinii w przypadku uzasadnionego przypuszczenia, że stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe dotyczą czynności mającej na celu unikanie opodatkowania – i to w postępowaniu ograniczonym (co do czasu trwania) czasowo.

Gdyby opinia ta nie była wiążąca, ustawodawca niepotrzebnie skracałby czas przeznaczony na wydanie interpretacji. Wobec powyższego, jeżeli Szef KAS potwierdzi w opinii uzasadnione podejrzenie organu interpretującego, ten ostatni – związany nią – nie będzie mógł wydać interpretacji. Jeżeli natomiast opinia ta będzie negatywna, organ interpretujący nie będzie mógł odmówić jej wydania z powołaniem się na art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej.

Zauważać także należy, że odmowa wydania interpretacji nie pozbawia zainteresowanego ochrony, przeciwnie – pochopne bowiem wydanie interpretacji może nie stanowić ochrony dla podatnika, w sytuacji gdyby następnie w postępowaniu podatkowym, po postępowaniu dowodowym, okazało się, że stan faktyczny (zdarzenie przyszłe) nie odpowiada w rzeczywistości stanowi faktycznemu ustalonym w takim postępowaniu przez organ podatkowy. Zainteresowany zatem może i powinien w takiej sytuacji wystąpić o wydanie opinii zabezpieczającej, a odmowa jej wydania będzie podlegać kontroli sądu administracyjnego (art. 3 § 2 pkt 4a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>14</sup> w związku z art. 119y § 3 Ordynacji podatkowej). Instytucja ta chroni go zatem również przed sytuacją, w której zastosuje się do interpretacji wydanej z naruszeniem art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej i zostanie pozbawiony ochrony wynikającej z zastosowania się do niej z uwagi na przepis art. 14na tej ustawy. Związanie organu opinią szefa KAS potwierdził NSA w licznych wyrokach. Podkreślił, że jeżeli Szef KAS potwierdzi podejrzenie organu, ten organ interpretacyjny – związany taką opinią Szefa KAS – nie może wydać interpretacji<sup>15</sup>.

## 2. KONSEKWENCJE STOSOWANIA PRZEPISÓW REGULUJĄCYCH KLAUZULĘ GAAR W KONTEKŚCIE SANKCJI PODATKOWYCH

Sankcyjny charakter klauzuli GAAR determinują przepisy dotyczące dodatkowego zobowiązania podatkowego, zawarte w art. 58a-58e Ordynacji podatkowej. Pozostają one w ścisłej korelacji z przepisami normującymi klauzulę GAAR. Warto odnieść te przepisy do regulacji unijnych dotyczących przeciwdziałania praktykom unikania opodatkowania, określonych w dyrektywie 2016/1164. W treści motywu 11 preambuły tej dyrektywy zostało uchwalone, że państwa członkowskie powinny mieć możliwość stosowania kar w przypadku, gdy zastosowanie mają przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania. Przy ocenie, czy dane uzgodnienie należy uznać za nierzeczywiste, powinno być możliwe rozważenie przez państwa członkowskie wszystkich istotnych względów

ekonomicznych, w tym działalności finansowej. Ponadto postanowiono, że przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania są włączane do systemów podatkowych, aby zwalczać nadużycia podatkowe, w odniesieniu do których nie zostały jeszcze przyjęte specjalnie ukierunkowane przepisy. Przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania służą zatem do wypełniania luk, ale nie powinny mieć wpływu na możliwość stosowania szczegółowych przepisów w zakresie przeciwdziałania nadużyciom. W Unii Europejskiej (UE) przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania powinny mieć zastosowanie do uzgodnień, które nie są rzeczywiste; we wszystkich pozostałych przypadkach podatnik powinien mieć swobodę wyboru takiej struktury podatkowej, która jest najbardziej efektywna dla prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Według wspomnianego motywu 11 dyrektywy 2016/1164 ważne jest również zapewnienie jednolitego stosowania przepisów ogólnych przeciw unikaniu opodatkowania w sytuacjach wewnątrz krajowych, w ramach UE i w relacjach z państwami trzecimi, tak aby ich zakres i wyniki stosowania były takie same w przypadku sytuacji zarówno wewnętrznych, jak i transgranicznych.

Konsekwencją regulacji wskazanej dyrektywy jest dodany z dniem 1 stycznia 2019 r. do działu III Ordynacji podatkowej rozdział 6a regulujący zasady wymiaru dodatkowego (sankcyjnego) zobowiązania podatkowego<sup>16</sup>. Sankcja uregulowana w art. 58a tej ustawy polega na wydaniu konstytutywnej decyzji ustalającej dodatkowe zobowiązanie podatkowe. Takie zobowiązanie nie powstanie więc, dopóki organ podatkowy nie doręczy tej decyzji (nie powstanie także wtedy, gdy decyzja zostanie doręczona po upływie terminów wskazanych w art. 68 § 3a Ordynacji podatkowej).

Katalog zdarzeń, jakie mają się wiązać z obowiązkiem ustalenia przez organ dodatkowego zobowiązania podatkowego, obejmuje m.in.:

- a) zastosowanie generalnej klauzuli obejścia prawa podatkowego,
- b) zastosowanie środków ograniczających umowne korzyści,
- c) zastosowanie przepisów o cenach transferowych w zakresie określania dochodu przez organy podatkowe,
- d) wyłączenie zwolnień z dywidend w przypadku czynności niemających rzeczywistego charakteru,
- e) niedochowanie obowiązków płatnika w zakresie niepobrania podatku lub pobrania i braku wpłaty; w wypadku uchybień w oświadczeniu co do weryfikacji kontrahenta w związku z dokonywanymi wypłatami podatku u źródła<sup>17</sup>.

W konsekwencji tych regulacji, jeżeli np. w drodze stosowania przepisów o klauzuli GAAR organ ustali, że podatnik uzyskał nieuprawnioną korzyść podatkową, to podstawową formą ukarania podatnika będzie pozbawienie go uzyskanej korzyści. Oprócz tego przewidziano jednak możliwość zastosowania stawki sankcyjnej, która może wynieść 40% korzyści podatkowej, lecz w określonych przypadkach może być nawet potrójna, co oznaczać może uprawnienie organu do stosowania stawki na poziomie 120%. W wypadku ustalenia dodatkowego zobowiązania na gruncie ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>18</sup> stosuje się stawkę 10%.

Ustawodawca przewidział możliwość odstąpienia od ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, jeżeli

podatnik (odstąpienie od ustalenia sankcji nie dotyczy płatnika) działał w dobrej wierze, pozostawał w błędnym, ale usprawiedliwionym przekonaniu o zgodności korzyści podatkowej, uzyskanej przez niego w danych okolicznościach, z przedmiotem i celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.

Tytułem refleksji należy zaznaczyć, że coraz częściej mamy do czynienia z przypadkami stosowania klauzuli GAAR (i związanego z nią dodatkowego zobowiązania podatkowego na podstawie Ordynacji podatkowej) niejako zamiast interpretacji indywidualnej. Może to prowadzić do nasilenia stosowania rozwiązań restrykcyjnych kosztem informowania podatnika o jego prawach i obowiązkach dotyczących danin publicznych, co stwarza sytuację braku zaufania obywatela do instytucji państwowych. Realizacja celu fiskalnego opodatkowania nie powinna bowiem przybierać formy represji wobec podatnika. Dotychczasowe obserwacje relacji państwo–podatnik dają podstawy do stwierdzenia, że z powodu niekiedy nieprecyzyjnych sformułowań regulujących instytucję klauzuli można przypuszczać, iż organy podatkowe będą dysponowały zbyt daleko idącą swobodą w stosowaniu tych rozwiązań wobec podatnika, a w związku z tym klauzula, zamiast mieć charakter środka prewencyjnego, stanie się zbyt często stosowanym środkiem represyjnym.

### 3. CHARAKTER OBOWIĄZKÓW ORGANÓW PODATKOWYCH W RAMACH PRZEPISÓW DOTYCZĄCYCH KLAUZULI GAAR WOBEC IMPLEMENTACJI PRZEPISÓW DYREKTYWY 2016/1164

Zarówno wykładnia literalna, jak i wykładnia celowościowa art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej wskazuje, że dla odmowy wydania interpretacji nie jest konieczne, aby organ miał pewność, czy też dysponował dowodami na zaistnienie określonych okoliczności, lecz by istniało „uzasadnione przypuszczenie”, że elementy zdarzenia przyszłego mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a tej ustawy. W przeciwnym razie w postępowaniu interpretacyjnym przepis ten byłby w wielu przypadkach całkowicie nieefektywny, w szczególności w odniesieniu do zdarzeń przyszłych, ponieważ określenie np. wartości ewentualnej korzyści podatkowej byłoby wtedy często trudne zarówno dla wnioskodawcy, jak i dla organu.

Zgodnie z art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania). Unikaniem opodatkowania jest podejmowanie takich czynności, które – choć formalnie są zgodne z obowiązującym prawem – to jednak cechuje je:

- a) po pierwsze sztuczność, nieprzystawanie do realiów ekonomicznych, w których działał podatnik;
- b) po drugie są dokonane przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, a zatem są sprzeczne z intencją prawodawcy, kształtującego zakres obciążeń podatkowych.

Głównym celem wykonania takiej czynności jest zatem uzyskanie, sprzecznej z celem i istotą przepisu ustawy po-

datkowej, znacznej korzyści podatkowej przez podatnika lub inne podmioty współtworzące sztuczną konstrukcję prawną. W art. 119c § 1 Ordynacji podatkowej ustawodawca wprowadził swego rodzaju definicję „sztuczności działania”, zgodnie z którą sposób działania uznaje się za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że nie zostałyby zastosowane przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. Dodatkowo w § 2 tego artykułu wymieniono zasadnicze elementy, jakie należy brać pod uwagę przy ocenie sztuczności działania podmiotu.

Normatywny kształt klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, przyjęty w ustawie z dnia 13 maja 2016 r., realizuje wymogi wynikające z dyrektywy 2016/1164. Wprowadzenie do polskiego porządku prawnego klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania miało na celu uporządkowanie systemu prawa podatkowego przez wyznaczenie granic dopuszczalnej optymalizacji podatkowej oraz wzmocnienie autonomii prawa podatkowego wobec prawa cywilnego.

Po wejściu w życie tych przepisów istniało niebezpieczeństwo, że ocenie organów, a następnie sądów administracyjnych będą podlegały wnioski o wydanie interpretacji indywidualnych, z których treści wynika, że intencją wnioskodawcy jest uzyskanie stanowiska co do możliwości zastosowania w jego przypadku przepisów art. 119a-119f Ordynacji podatkowej<sup>19</sup>. W orzecznictwie sądów administracyjnych zwraca się jednocześnie uwagę, że z wprowadzeniem klauzuli ogólnej obejścia prawa podatkowego dodano w art. 14b § 5b i 5c jako rozwiązanie tamujące wydawanie interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego w określonych przypadkach. W przepisach tych przyjęto, że ochrona prawna wynikająca z zastosowania się do otrzymanej interpretacji indywidualnej powinna być wyłączona wobec podmiotów, które świadomie układają stosunki prawne tak, aby unikać płacenia podatków. Jak wynika z uzasadnienia projektu ustawy nowelizującej<sup>20</sup>, regulacja ta ma chronić przed nadużywaniem systemu interpretacji indywidualnych w zakresie unikania opodatkowania. Na to zagrożenie zwrócono bowiem uwagę we wspomnianej wyżej rezolucji Parlamentu Europejskiego z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego i innych środków o podobnym charakterze lub skutkach. Dla spraw unikania opodatkowania polski ustawodawca stworzył więc dostosowaną do ich specyfiki alternatywną procedurę opinii zabezpieczających, określoną w art. 119w-119zf Ordynacji podatkowej<sup>21</sup>.

Przepisy art. 14b § 5b i § 5c tej ustawy nakładają zatem na organ interpretacyjny, już w trakcie prowadzenia postępowania w przedmiocie wydania interpretacji indywidualnej, obowiązek przeprowadzenia analizy, czy jakiegokolwiek elementy stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawione we wniosku mogą stanowić unikanie opodatkowania. W razie uzasadnionego przypuszczenia, że stan faktyczny albo zdarzenie przyszłe może stanowić unikanie opodatkowania (i w konsekwencji być przedmiotem decyzji wydanej na podstawie art. 119a), organ interpretacyjny powstrzymuje się od wydania interpretacji. Jednocześnie organ interpretacyjny jest zobowiązany zwrócić się do Szefa KAS o opinię, czy w konkretnym stanie faktycznym lub zdarzeniu przyszłym

odpowiednio dochodzi albo może w przyszłości dojść do unikania opodatkowania (§ 5c).

W praktyce oznacza to, że do wielu wniosków o wydanie interpretacji Dyrektor KIS podchodzi z dużą wnikliwością i w razie powzięcia „uzasadnionego przypuszczenia” zwraca się do Szefa KAS o wydanie opinii, czy w sytuacji opisanej we wniosku dochodzi do unikania opodatkowania. Należy przy tym pamiętać, że samo przypuszczenie, że tak jest, jeszcze nie wystarczy, musi być ono uzasadnione.

Omawiane przepisy nie określają reguły, jak powinien się zachować organ interpretacyjny zarówno po zwróceniu się do Szefa KAS o opinię, jak i po jej otrzymaniu. Wobec braku odmiennych rozwiązań należy przyjąć, że skoro jest on związany terminem na wydanie interpretacji określonym w art. 14d § 1 Ordynacji podatkowej, to wlicza się do niego okres potrzebny na uzyskanie opinii. Również nie określono sposobu postępowania organu już po otrzymaniu opinii. Nie budzi wątpliwości, że jeżeli Szef KAS uzna, iż wątpliwe elementy stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawione we wniosku nie stanowią unikania opodatkowania, nie ma wówczas formalnych przeszkód do dalszego prowadzenia postępowania w przedmiocie wydania interpretacji indywidualnej. Istotniejsze wątpliwości budzi niewskazanie trybu postępowania w sytuacji, gdy Szef KAS wyda opinię o istnieniu podstaw do stwierdzenia unikania opodatkowania.

W kwestii stosowania art. 14b § 5b i § 5c Ordynacji podatkowej również w orzecznictwie sądowym powstały istotne wątpliwości w związku z ustaleniem, jaki rodzaj postanowienia powinien wydać organ interpretacyjny po otrzymaniu opinii Szefa KAS potwierdzającej uzasadnione przypuszczenie unikania opodatkowania<sup>22</sup>.

Analiza przesłanek odmowy wszczęcia postępowania (art. 165a w związku z art. 14h Ordynacji podatkowej) w związku z przepisami regulującymi postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnej prowadzi do wniosku, że w pojęciu „jakichkolwiek innych przyczyn” mieszczą się wszelkie inne niż brak statusu zainteresowanego okoliczności uniemożliwiające wydanie prawidłowej interpretacji indywidualnej. W szczególności taka przeszkoda dla wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej istnieje w sytuacji, gdy np.:

- a) przedmiotem wniosku jest interpretacja przepisów innych niż przepisy prawa podatkowego;
- b) przedmiotem wniosku jest interpretacja przepisów prawa podatkowego w sprawach pozostających poza zakresem przedmiotowym upoważnienia organu wydającego interpretacje indywidualne w imieniu Ministra Finansów;
- c) wniosek dotyczy zagadnienia, które jest unormowane przepisami prawa podatkowego, a którego rozwiązania nie może dostarczyć interpretacja indywidualna.

Organ wydający interpretację przepisów prawa podatkowego nie może również prowadzić postępowania ani podejmować rozstrzygnięć zastrzeżonych dla innego trybu orzekania<sup>23</sup>.

Podkreślić należy, że stosowanie omawianego przepisu każdorazowo wiąże się z ryzykiem zawężenia prawa do rozstrzygnięcia sprawy podatkowej, a w konsekwencji – również prawa do sądu<sup>24</sup>. Jak trafnie zauważył NSA w uzasadnieniu wyroku z dnia 3 marca 2015 r.<sup>25</sup>, rozstrzygnięcie przewidziane

ne w części dyspozytywnej art. 165a Ordynacji podatkowej, tj. odmowa wszczęcia postępowania, nie jest uzależnione od uznania organu administracji i stanowi obligatoryjne następstwo stwierdzenia przez organ przesłanek w tym przepisie wyszczególnionych. Odmowa wszczęcia postępowania jest zatem obowiązkiem organu administracji w przypadku zaistnienia opisanej w tym przepisie sytuacji.

Omawiana instytucja jednak w razie bezpodstawnego jej zastosowania wpływa negatywnie na prawo strony do wniesienia skargi do sądu administracyjnego, a więc na prawo do sądu wyrażone wprost w art. 45 ust. 1 oraz zagwarantowane w art. 77 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.<sup>26</sup> Na treść prawa do sądu składają się trzy uprawnienia:

- a) prawo dostępu do sądu (prawo do uruchomienia procedury);
- b) prawo do korzystania z rzetelnej procedury sądowej, zgodnie z wymogami sprawiedliwości i jawności;
- c) prawo do wyroku sądowego i uzyskania wiążącego rozstrzygnięcia.

Z zasady demokratycznego państwa prawnego wynika dyrektywa interpretacyjna zakazująca zawężającej wykładni prawa do sądu<sup>27</sup>. Ta zasada powinna być brana pod uwagę przez organy wydające interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego przy wykładni i stosowaniu art. 165a Ordynacji podatkowej, ponieważ bezpodstawne i pochopne zastosowanie omawianej instytucji w zakresie, w jakim podlega kontroli sądownoadministracyjnej, narusza szeroko rozumiane konwencyjne i konstytucyjne prawo do sądu, a w szczególności prawo do rozpoznania sprawy w rozsądnym terminie.

Za rozwiązaniem procesowym istnienia przesłanek odmowy wszczęcia postępowania (art. 165a w związku z art. 14h Ordynacji podatkowej) przemawia to, że określenie skutków podatkowych czynności odpowiedniej, przyjętej jako przedmiot opodatkowania zamiast czynności sztucznej (art. 119a § 2), oraz określenie skutków podatkowych pominięcia czynności, której jedynym celem było osiągnięcie korzyści podatkowej (art. 119a § 5), stanowi element postępowania podatkowego, uwzględniającego regulacje prawne klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, a kończącego się wydaniem decyzji podatkowej.

Indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego oraz opinia zabezpieczająca, która w istocie stanowi szczególną formę interpretacji, niewątpliwie nie są decyzjami podatkowymi. W obszarze ewentualnej konkurencji dwóch odrębnych postępowań – postępowania w przedmiocie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego i postępowania w przedmiocie wydania opinii zabezpieczającej – uzasadnione przypuszczenie, o którym mowa w art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej adekwatne jest zasadniczo do art. 119a § 1 tej ustawy. Uzasadnione przypuszczenie możliwości zastosowania wspomnianego art. 119a § 1 implikuje bowiem spór prawny w zakresie wydania opinii zabezpieczającej lub wydania odmowy wydania opinii zabezpieczającej, których niewątpliwie nie wydaje się w postępowaniu w przedmiocie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Ewentualna ocena możliwości zastosowania art. 119a § 1, dokonana w postępowaniu o wydanie opinii

zabezpieczającej, nie stanowi decyzji podatkowej, może natomiast zostać potwierdzona w postępowaniu podatkowym, po zbadaniu przesłanek i wyłączeń odpowiedzialności podatkowej, wynikających z całości odpowiednich przepisów normujących klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania<sup>28</sup>. Skoro konkretyzacja zastosowania art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej może nastąpić w zastrzeżonym trybie związanym z wydaniem decyzji przez właściwy organ, to nie może być równocześnie przedmiotem postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej.

Jak wynika z przedstawionych regulacji, również ustawodawca nie zakładał konkurencyjności tych trybów postępowania. Stwierdzenie zatem, jak tego wymaga art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej, że istnieje uzasadnione przypuszczenie wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a tej ustawy, stanowi przeszkodę do wydania indywidualnej interpretacji tej wagi, że organ interpretacyjny powinien odmówić wszczęcia postępowania w sprawie jej wydania.

Warunkiem odmowy wszczęcia postępowania w przedmiocie wydania interpretacji indywidualnej na podstawie postanowień art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej jest przedstawienie przez organ przekonującej argumentacji, że w odniesieniu do choćby niektórych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, opisanych we wniosku o wydanie interpretacji, może zaistnieć przesłanka wydania decyzji na podstawie art. 119a tej ustawy<sup>29</sup>. Podkreślenia jednakże wymaga, iż we wspomnianym art. 14b § 5b jest mowa o „uzasadnionym przypuszczeniu”, że elementy danego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a. Chodzi zatem o to, że jeśli organ interpretacyjny odmawia wydania interpretacji, musi dysponować informacjami wynikającymi z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego), na podstawie których może przyjąć, że możliwość wydania decyzji stwierdzającej unikanie opodatkowania jest oparta na konkretnych informacjach, a nie domysłach czy wycuciu organu, względnie całkowitym pominięciu niektórych przesłanek wydania decyzji, o której mowa w art. 119a. Warunkiem odmowy wszczęcia postępowania na podstawie art. 165a przywołanej ustawy w przedmiocie wydania interpretacji indywidualnej na podstawie postanowień art. 14b § 5b jest przedstawienie przez organ przekonującej argumentacji, że w odniesieniu do choćby niektórych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, opisanych we wniosku o wydanie interpretacji może, zaistnieć przesłanka wydania decyzji na podstawie art. 119a.

Za odmiennym rozumieniem tych regulacji nie przemawia również art. 14k § 1 Ordynacji podatkowej. Postanowienia art. 14b § 5b tej ustawy wyrażają zasadę, w świetle której podatnik podejmujący działania w warunkach stwarzających podejrzenie co do możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania nie może ubiegać się o uzyskanie interpretacji mającej w założeniu – na skutek realizacji funkcji ochronnej – zabezpieczać planowaną transakcję przed konsekwencjami wynikającymi z ewentualnej ingerencji ze strony organów podatkowych. Podatnik zamierzający podjąć działania, co do których istnieje podejrzenie, że są podejmowane przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy

podatkowej, nie może zatem żądać wydania interpretacji indywidualnej zabezpieczającej te działania przed skutkami ewentualnej weryfikacji przez organy podatkowe. Dodać również należy, że interpretacja indywidualna umożliwiała podmiotowi, który ją uzyskał, kształtowanie poczynań w zafiancowaniu do państwa i stanowionego przez nie prawa ze świadomością konsekwencji, jakie prawo podatkowe wiąże z opisanymi w interpretacji zdarzeniami.

Funkcja gwarancyjna interpretacji podatkowych doznaje jednak ograniczeń wynikających z treści art. 14na pkt 1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a.

Również w tym zakresie niemożność dokonania oceny stanowiska wnioskodawcy jest „inną przyczyną” odmowy wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej, o której mowa w art. 165a § 1 Ordynacji podatkowej.

#### 4. IMPLIKACJE STOSOWANIA KLAUZULI GAAR W PRZYPADKU OPODATKOWANIA DOCHODÓW ZAGRANICZNYCH SPÓŁEK KONTROLOWANYCH – WĄTPLIWOŚCI W KONTEKŚCIE SANKCYJNEGO CHARAKTERU ROZWIĄZAŃ

Regulacje dotyczące CFC (ang. *controlled foreign companies*) to jednostronny instrument prawopodatkowy stosowany przez państwa w celu zapobieżenia „unikania opodatkowania, przede wszystkim w rajach podatkowych oraz innych państwach oferujących preferencyjne reżimy podatkowe [...]”. Regulacje CFC zatrzymują w państwie stosującym te przepisy podatek obliczony od transakcji, które zostały niejako «zablokowane w zagranicznej jednostce albo, inaczej rzecz ujmując, komentowane przepisy neutralizują sztuczną alokację źródeł przychodów do zagranicznej spółki»<sup>30</sup>.

Opodatkowanie zagranicznych spółek kontrolowanych zostało wprowadzone do polskiego systemu z dniem 1 stycznia 2015 r.<sup>31</sup> Powodem tego było nasilenie się zjawiska unikania opodatkowania przez wykorzystanie inwestycji zagranicznych, co wymusiło na Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju<sup>32</sup>, UE i ustawodawcach krajowych poszukiwanie środków prawnych mających zapewnić realizację zasady płacenia podatków w państwie, w którym są generowane zyski i jest wytwarzana wartość<sup>33</sup>. Przepisy te mają na celu przeciwdziałanie, postrzeganemu jako nadużycie podatkowe, przesuwaniu dochodów osiągniętych w ramach grupy podatkowej do jurysdykcji, w których mogą one podlegać korzystniejszemu opodatkowaniu lub nie być opodatkowane wcale (raje podatkowe). Istota omawianego rozwiązania sprowadza się zatem do obowiązku uwzględniania w podstawie opodatkowania rezydenta krajowego (osoby fizycznej lub podatnika podatku dochodowego od osób prawnych) dochodów kontrolowanych podmiotów zagranicznych mających siedzibę lub zarząd w kraju o poziomie opodatkowania niższym niż obowiązujący w państwie rezydencji podmiotu dominującego.

Kształtując mechanizm opodatkowania dochodów zagranicznych spółek kontrolowanych, państwa członkowskie UE działają w dość wąskich ramach, wyznaczonych swobodami

traktatowymi, w interpretacji nadanej im przez orzecznictwo TSUE (w szczególności chodzi o wyrok z dnia 12 września 2006 r.<sup>34</sup> oraz postanowienie z dnia 23 kwietnia 2008 r.<sup>35</sup>).

W obu sprawach Trybunał orzekł, że zróżnicowane traktowanie podatkowe, wynikające z przepisów dotyczących CFC, a co za tym idzie – niekorzystne położenie spółek będących rezydentami, posiadających spółkę zależną podlegającą w innym państwie członkowskim niższemu poziomowi opodatkowania, mogą utrudniać wykonywanie swobody przedsiębiorczości przez takie spółki, tj. zniechęcać je do zakładania, nabywania lub posiadania spółki zależnej w państwie członkowskim, w którym podlega ona takiemu poziomowi opodatkowania – stanowią one zatem ograniczenie swobody przedsiębiorczości. Jednakże ograniczenie to może być uzasadnione zwalczaniem unikania opodatkowania w przypadku, gdy takie uwzględnienie dochodu zagranicznej spółki kontrolowanej dotyczy jedynie czysto sztucznych struktur, których celem jest uniknięcie podatku krajowego, który w normalnych okolicznościach byłby należny. W konsekwencji należy zaniechać stosowania takiej formy opodatkowania, jeżeli się okaże, na podstawie elementów obiektywnych i możliwych do sprawdzenia przez osoby trzecie, że niezależnie od istnienia motywów natury podatkowej spółka rzeczywiście ma siedzibę w przyjmującym państwie członkowskim i faktycznie wykonuje tam działalność gospodarczą<sup>36</sup>. Owe elementy obiektywne i możliwe do sprawdzenia nawiązują do fizycznego istnienia spółki, w tym posiadania lokalu, personelu i wyposażenia (katalog otwarty).

Zgodnie zatem z orzecznictwem TSUE stosowanie przepisów dotyczących CFC jest dopuszczalne pod warunkiem, że uwzględnienie dochodu zagranicznej spółki kontrolowanej dotyczy jedynie czysto sztucznych struktur, których celem jest uniknięcie należnego podatku krajowego<sup>37</sup>. *A contrario*, nie jest dopuszczalne stosowanie takiej formy opodatkowania, jeżeli się okaże, na podstawie elementów obiektywnych i możliwych do sprawdzenia przez osoby trzecie, że niezależnie od istnienia motywów natury podatkowej rzeczona spółka kontrolowana rzeczywiście ma siedzibę w przyjmującym państwie członkowskim i faktycznie wykonuje tam działalność gospodarczą.

Konsekwencją obowiązującej wykładni traktatów jest obowiązek odwołania się w przepisach dotyczących CFC do przesłanki prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej lub też sztucznych struktur ukierunkowanych na unikanie opodatkowania. Istota analizowanych regulacji koncentruje się więc na aktywach finansowych, niematerialnych, które ze względu na ich nierzeczywisty charakter nie są związane z określonym terytorium, przez co są aktywami wykorzystywanymi przez podatników do działań optymalizacyjnych.

Regulacje dotyczące CFC co do zasady uznaje się za zgodne z Modelową konwencją OECD<sup>38</sup>. W komentarzu do jej art. 10 wskazuje się, że dopuszczalne jest zwiększenie na podstawie przepisów krajowych podstawy opodatkowania w kraju siedziby rezydenta – udziałowca CFC o zyski tej ostatniej i że tego rodzaju regulacja nie jest sprzeczna z umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania pod warunkiem, że jest ona stosowana wyłącznie w celu wyeliminowania nadużyć zmierzających do unikania albo odroczenia opodatkowania<sup>39</sup>. OECD rekomendowała jednocześnie stosowanie regulacji

dotyczących CFC do dochodów zagranicznych stałych zakładów, jeżeli dochód taki jest wyłączony z opodatkowania w państwie stosującym mechanizm CFC.

Regulacje dotyczące opodatkowania dochodów pochodzących ze źródła przychodów, jakim jest działalność prowadzona przez zagraniczną jednostkę kontrolowaną, zostały wprowadzone na mocy art. 2 pkt 14 ustawy z dnia 29 sierpnia 2014 r. W art. 10 ust. 8a, dodanym do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>40</sup>, wskazano jako źródło przychodów osoby fizycznej działalność prowadzoną przez zagraniczną jednostkę kontrolowaną.

W art. 30f ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. postanowiono, że podatek od dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej uzyskanych przez podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1, wynosi 19% podstawy obliczenia podatku. Kryteria uznania za zagraniczną jednostkę kontrolowaną zostały zawarte w art. 30f ust. 3 tej ustawy. Z mocy art. 30f ust. 3 pkt 3 (stan prawny obowiązujący w 2016 r.) zagraniczną spółką kontrolowaną jest zagraniczna spółka, spełniająca łącznie następujące warunki:

- a) w spółce tej podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, posiada nieprzerwanie przez okres nie krótszy niż 30 dni, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 25% udziałów w kapitale lub 25% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub 25% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach;
- b) co najmniej 50% przychodów tej spółki osiągniętych w roku podatkowym, o którym mowa w ust. 7, pochodzi z dywidend i innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych, przychodów ze zbycia udziałów (akcji), wierzytelności, odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek, poręczeń i gwarancji, a także przychodów z praw autorskich, praw własności przemysłowej – w tym z tytułu zbycia tych praw, a także zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych;
- c) co najmniej jeden rodzaj przychodów, o których mowa w lit. b, uzyskiwanych przez tę spółkę, podlega w państwie jej siedziby lub zarządu opodatkowaniu według stawki podatku dochodowego obowiązującej w tym państwie niższej o co najmniej 25% od stawki, o której mowa w art. 19 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., lub zwolnieniu lub wyłączeniu z opodatkowania podatkiem dochodowym w tym państwie, chyba że przychody te podlegają zwolnieniu od opodatkowania w państwie siedziby lub zarządu spółki je otrzymującej na podstawie przepisów dyrektywy Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich<sup>41</sup>.

Z powołanych przepisów wynika, że na podatników mających nieograniczony obowiązek podatkowy w Polsce (art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.) nałożono obowiązek zapłaty podatku od uzyskanych przez nich dochodów zagranicznych jednostek kontrolowanych.

Z mocy art. 30f ust. 15 przywołanej ustawy podatnicy są obowiązani do prowadzenia rejestru zagranicznych spółek, o których mowa w ust. 3 pkt 1 i 2 oraz pkt 3 lit. a, a po zakończeniu roku podatkowego, o którym mowa w ust. 7, nie później niż przed upływem terminu na złożenie zeznania o wy-

sokości dochodu zagranicznej spółki kontrolowanej, osiągniętego w roku podatkowym, są obowiązani do zaewidencjonowania zdarzeń zaistniałych w zagranicznej spółce kontrolowanej w ewidencji odrębnej od ewidencji rachunkowych wskazanych w art. 24a albo w art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne<sup>42</sup>, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu, podstawy obliczenia podatku i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, w tym także do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do określenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami art. 22a-22o.

Stosownie zaś do art. 30f ust. 16 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. na żądanie organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej podatnik jest obowiązany udostępnić, w terminie 7 dni od dnia otrzymania żądania, prowadzone zgodnie z ust. 15 ewidencje i rejestry. Jeżeli podatnik nie udostępni tych ewidencji lub rejestru albo ustalenie dochodu na podstawie prowadzonych ewidencji nie jest możliwe, dochód określa się w drodze oszacowania, przy uwzględnieniu przedmiotu działalności (transakcji), z której dochód został osiągnięty, przy czym do określenia dochodu w drodze oszacowania stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej.

## 5. WNIOSKI KOŃCOWE

Naturalna jest konieczność stwierdzenia braku sankcyjnego charakteru rozwiązań dotyczących opodatkowania dochodów zagranicznych spółek kontrolowanych w świetle regulacji przedstawionych powyżej. Nasuwa się jednak refleksja odnośnie do porównania tych rozwiązań wobec (będącego przecież wspólnym mianownikiem dla wszystkich poruszanych w niniejszym artykule kwestii) zagadnienia unikania opodatkowania (w ślad za ustawodawcą, który tym właśnie określeniem, a nie np. określeniem „uchylanie się od opodatkowania”, posłużył się przy uchwalaniu przepisów dotyczących klauzuli GAAR). Refleksję tę wywołuje możliwość zastosowania sankcji podatkowej w postaci dodatkowego zobowiązania podatkowego, regulowanej przez Ordynację podatkową. Jest bowiem oczywiste, że zakładanie zagranicznych spółek kontrolowanych prowadzi w zasadniczej większości przypadków do funkcjonowania działalności gospodarczej, a co za tym idzie – do osiągania przychodów poza jurysdykcją polskich organów podatkowych. Z równie oczywistych względów działalność taka – z uwagi na przepisy Konstytucji RP stanowiące o swobodzie działalności gospodarczej, lecz także z uwagi na jedną z tzw. swobód unijnych – nie może zostać zakazana czy też sankcjonowana przez ustawę z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy<sup>43</sup> lub ustawę z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny<sup>44</sup>. Dochodzi ponadto kwestia, czy podmiot funkcjonujący w ramach zagranicznej spółki kontrolowanej prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, czy tylko jest formalnie zarejestrowany poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (RP), najczęściej w rajach podatkowych.

Powstaje zatem konieczność wypracowania – także w myśl zasady sprawiedliwości podatkowej – rozwiązania, które hołdowałoby tej zasadzie, a jednocześnie traktowałoby (w kontekście sankcji podatkowych) w zbliżony sposób za-



równy podmioty, które prowadzą działania zmierzające do unikania opodatkowania, a w zasadzie – uchylania się od niego, jak i podmioty formalnie tylko zarejestrowane poza granicami RP, bez prowadzenia realnej działalności.

## Przypisy

- 1 Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.
- 2 Dz.U. poz. 846, dalej: ustawa z dnia 13 maja 2016 r.
- 3 Dz. Urz. UE L 193 z 19.07.2016, s. 1, ze zm., tzw. dyrektywa ATAD, dalej: dyrektywa 2016/1164.
- 4 Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 367 (VIII kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/F9586880528E8C3FC1257F86003475BD/%24File/367-uzasadnienie.docx>, s. 41, dostęp: 13.01.2022.
- 5 Dz. Urz. UE C 366 z 27.10.2017, s. 51. Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 listopada 2022 r., III SA/Wa 2708/21, LEX nr 3438144.
- 6 Patrz wyrok NSA z dnia 27 listopada 2019 r., II FSK 81/18, LEX nr 2763213.
- 7 Patrz wyrok NSA z dnia 16 lipca 2019 r., II FSK 2603/17, LEX nr 2712456.
- 8 Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 367 (VIII kad.), dok. cyt., s. 41.
- 9 Por. wyrok NSA z dnia 21 marca 2018 r., II FSK 3819/17, LEX nr 2486243.
- 10 Por. wyrok NSA z dnia 19 lutego 2020 r., II FSK 928/18, LEX nr 3038170 lub wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 marca 2020 r., III SA/Wa 1234/19, LEX nr 3085448.
- 11 Por. *Słownik języka polskiego*, oprac. L. Drabik i in., Warszawa 1996.
- 12 Także wyrok NSA z dnia 20 grudnia 2019 r., II FSK 639/18, LEX nr 2768401.
- 13 Zob. wyrok NSA z dnia 12 października 2018 r., II FSK 83/18, LEX nr 2737494.
- 14 Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.
- 15 Zob. np. wyrok NSA z dnia 26 kwietnia 2022 r., II FSK 1983/19, LEX nr 3356765.
- 16 Zmiana na mocy ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2193.
- 17 K. Kopyściańska, *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe jako sankcja za unikanie opodatkowania*, „Przegląd Prawa i Administracji” 2020, t. CXX, cz. 1, s. 627 i nast.
- 18 Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.
- 19 Tak np. wyrok NSA z dnia 27 września 2018 r., II FSK 290/18, ON-SAiWSA 2020, nr 4, poz. 46.
- 20 Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 367 (VIII kad.), dok. cyt., s. 41.
- 21 Zob. np. wyroki NSA: z dnia 27 września 2018 r., II FSK 290/18, dok. cyt.; z dnia 12 października 2018 r., II FSK 83/18, dok. cyt.
- 22 Por. wyroki NSA z dnia 21 marca 2018 r.: II FSK 3819/17, dok. cyt.; II FSK 3820/17, LEX nr 2478358.
- 23 Por. wyrok NSA z dnia 10 września 2013 r., II FSK 2612/11, LEX nr 1610618.
- 24 Por. wyrok NSA z dnia 3 marca 2015 r., II FSK 909/13, LEX nr 1774645.
- 25 Tamże.
- 26 Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.
- 27 Por. wyrok TK z dnia 20 września 2006 r., SK 63/05, OTK ZU 8A/2006, poz. 108.
- 28 Por. wyrok NSA z dnia 21 marca 2018 r., II FSK 3819/17, dok. cyt.
- 29 Por. prawomocne wyroki: WSA w Gdańsku z dnia 1 sierpnia 2017 r., I SA/Gd 726/17, LEX nr 2345395; WSA w Bydgoszczy z dnia 22 sierpnia 2017 r., I SA/Bd 551/17, LEX nr 2364564.
- 30 F. Majdowski, B. Kuźniacki, *Nowelizacja polskich regulacji CFC – przegląd kluczowych zmian obowiązujących od 1.01.2019 r.*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 2, s. 23-32.

- 31 Na mocy ustawy z dnia 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1328 ze zm., dalej: ustawa z dnia 29 sierpnia 2014 r.).
- 32 Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD.
- 33 Zob. A. Wrześcińska-Nowacka, *Opodatkowanie dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej w orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1, s. 25-41.
- 34 Wyrok z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes plc i Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue, ECLI:EU:C:2006:544, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0196>, dostęp: 13.01.2023, dalej: wyrok w sprawie Cadbury Schweppes.
- 35 Postanowienie z dnia 23 kwietnia 2008 r. w sprawie C-201/05 Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue, ECLI:EU:C:2008:239, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62005CO0201>, dostęp: 13.01.2023.
- 36 Wyrok w sprawie Cadbury Schweppes, pkt 52-54 i 64-66.
- 37 Wyrok w sprawie Cadbury Schweppes.
- 38 OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1), dostęp: 13.01.2023.
- 39 A. Trzópek, *Opodatkowanie zagranicznych spółek kontrolowanych*, pkt 3.3.3., w: *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*, red. M. Jamroży, Warszawa 2016, passim.
- 40 Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm., dalej: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.
- 41 Dz. Urz. UE L 345 z 29.12.2011, s. 8, ze zm.
- 42 Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2540.
- 43 Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 859 ze zm.
- 44 Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1138 ze zm.

## Bibliografia

## Literatura

- Kopyściańska K., *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe jako sankcja za unikanie opodatkowania*, „Przegląd Prawa i Administracji” 2020, t. CXX, cz. 1.
- Majdowski F., Kuźniacki B., *Nowelizacja polskich regulacji CFC – przegląd kluczowych zmian obowiązujących od 1.01.2019 r.*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 2.
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1), dostęp: 13.01.2023.
- Słownik języka polskiego*, oprac. L. Drabik i in., Warszawa 1996.
- Trzópek A., *Opodatkowanie zagranicznych spółek kontrolowanych*, w: *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*, red. M. Jamroży, Warszawa 2016.
- Wrześcińska-Nowacka A., *Opodatkowanie dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej w orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1.

## Akty prawne

- Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, Dz. Urz. UE L 193 z 19.07.2016, s. 1, ze zm.
- Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, Dz. Urz. UE L 345 z 29.12.2011, s. 8, ze zm.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego i innych środków o podobnym charakterze lub skutkach (2015/2066(INI)), Dz. Urz. UE C 366 z 27.10.2017, s. 51.
- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1138 ze zm.
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 859 ze zm.

Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 846.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.

Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2540.

Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2193.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1328 ze zm.

Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.

#### Orzecznictwo

Postanowienie TSUE z dnia 23 kwietnia 2008 r. w sprawie C-201/05 *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue*, ECLI:EU:C:2008:239, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62005CO0201>, dostęp: 13.01.2023.

Wyrok NSA z dnia 10 września 2013 r., II FSK 2612/11, LEX nr 1610618.

Wyrok NSA z dnia 12 października 2018 r., II FSK 83/18, LEX nr 2737494.

Wyrok NSA z dnia 16 lipca 2019 r., II FSK 2603/17, LEX nr 2712456.

Wyrok NSA z dnia 19 lutego 2020 r., II FSK 928/18, LEX nr 3038170

Wyrok NSA z dnia 20 grudnia 2019 r., II FSK 639/18, LEX nr 2768401.

Wyrok NSA z dnia 21 marca 2018 r., II FSK 3819/17, LEX nr 2486243.

Wyrok NSA z dnia 21 marca 2018 r., II FSK 3820/17, LEX nr 2478358.

Wyrok NSA z dnia 26 kwietnia 2022 r., II FSK 1983/19, LEX nr 3356765.

Wyrok NSA z dnia 27 listopada 2019 r., II FSK 81/18, LEX nr 2763213.

Wyrok NSA z dnia 27 września 2018 r., II FSK 290/18, ONSAiWSA 2020, nr 4, poz. 46.

Wyrok TK z dnia 20 września 2006 r., SK 63/05, OTK ZU 8A/2006, poz. 108.

Wyrok TSUE z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 *Cadbury Schweppes plc i Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue*, ECLI:EU:C:2006:544, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0196>, dostęp: 13.01.2023.

Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 22 sierpnia 2017 r., I SA/Bd 551/17, LEX nr 2364564.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 1 sierpnia 2017 r., I SA/Gd 726/17, LEX nr 2345395.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 listopada 2022 r., III SA/Wa 2708/21, LEX nr 3438144.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 marca 2020 r., III SA/Wa 1234/19, LEX nr 3085448.

#### Inne źródła

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 367 (VIII kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/F9586880528E8C3FC1257F86003475BD/%24File/367-uzasadnienie.docx>, dostęp: 13.01.2022.