



Wydawnictwo
Uniwersytetu
Wrocławskiego

Rafał Lipniewicz

Przeciwdziałanie międzynarodowemu unikaniu opodatkowania w polityce Unii Europejskiej

Wrocław 2025

Przeciwdziałanie
międzynarodowemu unikaniu opodatkowania
w polityce Unii Europejskiej

Prace Naukowe
Wydziału Prawa, Administracji i Ekonomii
Uniwersytetu Wrocławskiego

Seria: **e-Monografie**

Nr 231



<https://doi.org/10.19195/978-83-68619-66-9>

Publikacja dostępna również w Bibliotece Cyfrowej
Uniwersytetu Wrocławskiego:

<https://bibliotekacyfrowa.pl/publication/159103>

Rafał Lipniewicz

Uniwersytet Wrocławski

Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii

ORCID: [0000-0002-2171-9415](https://orcid.org/0000-0002-2171-9415)

Przeciwdziałanie
międzynarodowemu
unikaniu opodatkowania
w polityce Unii Europejskiej

Wrocław 2025

Dofinansowano ze środków funduszu na rzecz badań naukowych
i komercjalizacji ich wyników Uniwersytetu Wrocławskiego

Kolegium Redakcyjne

prof. dr hab. Leonard Górnicki – przewodniczący

dr Julian Jezioro – zastępca przewodniczącego

mgr Aleksandra Dorywała – sekretarz

mgr Bożena Górna – członek

mgr Aleksandra Lassota – członek

Recenzenci

dr hab. Ziemowit Kukulski, prof. UŁ

dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki, prof. UMK

© Rafał Lipniewicz, Uniwersytet Wrocławski, Wrocław 2025

Korekta: *Wojciech Nowakowski*

Projekt okładki do serii e-Monografie: *Karolina Drozd*

Wykonanie okładki: *Agnieszka Buszewska*

Skład i opracowanie techniczne: *Maciej Torz*

Opracowanie redakcyjne i graficzne

E-Wydawnictwo. Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa

Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego



Uniwersytet
Wrocławski

Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego

ul. F. Joliot-Curie 18, Wrocław 50-383

tel. 71 375 76 84, e-mail: wydawnictwo@uwr.edu.pl

<https://doi.org/10.19195/978-83-68619-66-9>

ISBN 978-83-68619-66-9

Spis treści

Wprowadzenie	11
Rozdział I	
Międzynarodowe unikanie opodatkowania – problem erozji bazy podatkowej i transgranicznego przenoszenia zysków	15
1. Uwagi wprowadzające	15
2. Unikanie opodatkowania w wymiarze międzynarodowym – zarys problematyki	16
2.1. Uwagi ogólne	16
2.2. Międzynarodowe praktyki unikania opodatkowania – problemy z klasyfikacją zjawisk	21
2.3. Międzynarodowe unikanie opodatkowania w optyce Unii Europejskiej	27
3. Główne kanały i mechanizmy międzynarodowego unikania opodatkowania	30
3.1. Uwagi ogólne	30
3.2. Mechanizm wykorzystujący ceny transferowe w transakcjach wewnątrzgrupowych przedsiębiorstw wielonarodowych	31
3.3. Mechanizm oparty na przerzucaniu dochodów z wykorzystaniem płatności licencyjnych	33
3.4. Mechanizm oparty na przerzucaniu dochodów z wykorzystaniem płatności odsetkowych	34
3.5. Wykorzystywanie rozbieżności w kwalifikowaniu struktur hybrydowych	35
3.6. Mechanizm oparty na wykorzystywaniu spółek faszadowych i spółek specjalnego przeznaczenia	36
4. Skala i skutki zjawiska międzynarodowego unikania opodatkowania	39
4.1. Uwagi ogólne	39

4.2. Szacunki dotyczące skali zjawiska transgranicznego przenoszenia zysków i erozji bazy podatkowej w skali ogólnoświatowej	40
4.3. Skala międzynarodowego unikania opodatkowania w kontekście UE	42
5. Pozafiskalne skutki praktyk międzynarodowego unikania opodatkowania	43

Rozdział II

Międzynarodowe uwarunkowania polityki UE w zakresie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania	46
1. Uwagi wprowadzające	46
2. Międzynarodowe uwarunkowania prawne	46
3. Międzynarodowe uwarunkowania ekonomiczne	55
3.1. Globalizacja gospodarki światowej	55
3.2. Wzrost skali działalności przedsiębiorstw wielonarodowych ..	57
3.3. Cyfryzacja gospodarki	61

Rozdział III

Konkurencja podatkowa w Unii Europejskiej a zjawisko międzynarodowego unikania opodatkowania	66
1. Uwagi wprowadzające	66
2. Zjawisko konkurencji podatkowej – zarys problematyki	68
2.1. Pojęcie (międzynarodowej) konkurencji podatkowej	68
2.2. Szkodliwa a uczciwa międzynarodowa konkurencja podatkowa	72
2.3. Problem rajów podatkowych w międzynarodowej polityce podatkowej	77
3. Konkurencja podatkowa między państwami członkowskimi w warunkach rynku wewnętrznego UE	82
3.1. Uwagi ogólne	82
3.2. Specyfika konkurencji podatkowej w UE	83
3.3. Główne obszary konkurencji podatkowej między państwami UE	85
3.4. Konsekwencje konkurencji podatkowej między państwami członkowskimi UE	89

Rozdział IV

Polityka przeciwdziałania praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego UE	93
1. Projekt BEPS jako odpowiedź OECD na zjawisko międzynarodowego unikania opodatkowania	93
2. Dyrektywa ATA jako węzłowy instrument wdrożenia rekomendacji projektu BEPS w Unii Europejskiej	97
2.1. Uwagi ogólne	97
2.2. Kluczowe założenia dyrektywy ATA	99
3. Instrumenty przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w dyrektywie ATA	101
3.1. Ograniczenie możliwości odliczania odsetek dla celów podatkowych	101
3.2. Opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu (<i>exit taxation</i>)	103
3.3. Mechanizm opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych	105
3.4. Przeciwdziałanie wykorzystywaniu rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych	108
3.5. Przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania	111
4. Zapobieganie nadużywaniu przedsiębiorstw fasadowych do celów podatkowych (ATAD 3)	115
4.1. Założenia ATAD 3	115
4.2. Identyfikacja „podmiotów ryzyka”	118
4.3. Określenie substratu majątkowo-osobowego do celów podatkowych	120
4.4. Konsekwencje podatkowe dla przedsiębiorstw niespełniających kryterium substratu majątkowo-osobowego	123
4.5. Egzekwowanie przepisów	125

Rozdział V

Przeciwdziałanie międzynarodowemu unikaniu opodatkowania w unijnych mechanizmach opodatkowania u źródła	127
1. Uwagi wprowadzające	127

2. Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania w dyrektywie 2011/96/UE	129
2.1. Ogólne założenia dyrektywy 2011/96/UE	129
2.2. Środki przeciwko nadużyciu przepisów dyrektywy 2011/96/UE	130
3. Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania w dyrektywie 2003/49/WE	132
3.1. Cel dyrektywy 2003/49/WE	132
3.2. Przeciwdziałanie wykorzystywaniu przepisów dyrektywy 2003/49/WE do unikania opodatkowania	132
4. Unijny mechanizm ulg w nadmiernym podatku u źródła (FASTER) w kontekście międzynarodowego unikania opodatkowania	134
4.1. Cel regulacji	134
4.2. Kluczowe instrumenty dyrektywy 2025/50	137
4.2.1. Cyfrowy certyfikat rezydencji podatkowej	137
4.2.2. Certyfikowani pośrednicy finansowi	139
4.2.3. Mechanizm ulg w podatku u źródła	140

Rozdział VI

Mechanizm globalnego minimalnego poziomu opodatkowania grup przedsiębiorstw w Unii Europejskiej	143
1. Uwagi wprowadzające	143
2. Założenia konstrukcji globalnego minimalnego podatku korporacyjnego w UE	148
2.1. Zakres zastosowania	148
2.2. Efektywna stawka podatkowa dla danej jurysdykcji	149
2.3. Obliczenie podatku wyrównawczego	151
2.4. Zasady włączenia dochodu do opodatkowania (IIR) i niedostatecznie opodatkowanych zysków (UTPR)	154
2.5. Bezpieczne przystanie	157
2.6. Wdrożenie dyrektywy 2022/2523	160
3. Potencjalne skutki wdrożenia mechanizmu GloBE w Unii Europejskiej	161

Rozdział VII

Inicjatywy Unii Europejskiej w zakresie cen transferowych	166
1. Regulacje przeciwdziałające wykorzystywaniu cen transferowych do międzynarodowego unikania opodatkowania – zarys problematyki	166

2. Problematyka cen transferowych w działaniach UE	170
3. Propozycja dyrektywy w sprawie cen transferowych	175
3.1. Cele dyrektywy	175
3.2. Kluczowe obszary regulacji	176
3.2.1. Stosowanie zasady ceny rynkowej w UE	176
3.2.2. Metody ustalania cen transferowych	179
3.2.3. Dokumentacja cen transferowych	182
3.3. Potencjalne konsekwencje przyjęcia dyrektywy w sprawie cen transferowych	183

Rozdział VIII

Pozyskiwanie i wymiana informacji podatkowych w unijnej polityce przeciwdziałania międzynarodowemu unikaniu opodatkowania ..	185
1. Uwagi wprowadzające	185
2. Wymiana informacji podatkowych między organami podatkowymi państw UE	188
2.1. Uwagi ogólne	188
2.2. Ogólny model wymiany informacji podatkowych w UE	190
2.3. Rozwój modelu automatycznej wymiany informacji podatkowych w UE	192
3. Sprawozdawczość publiczna przedsiębiorstw wielonarodowych według krajów (CbC)	205
4. Propozycja ograniczenia roli podmiotów sprzyjających zaangażowanych w ułatwianie uchylania się od opodatkowania i agresywnego planowania podatkowego (SAFE)	208

Rozdział IX

Kodeks postępowania w zakresie opodatkowania działalności gospodarczej jako instrument przeciwdziałania szkodliwej konkurencji podatkowej i międzynarodowemu unikaniu opodatkowania	211
1. Idea kodeksu postępowania w zakresie opodatkowania działalności gospodarczej	211
2. Mechanizm funkcjonowania Kodeksu	216
2.1. Uwagi ogólne	216

2.2. Środki podatkowe objęte zakresem Kodeksu	217
2.3. Procedury <i>standstill</i> i <i>rollback</i>	219
3. Rola Grupy ds. Kodeksu w zwalczaniu unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania	220
Rozdział X	
Unijny wykaz jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych jako narzędzie przeciwdziałania szkodliwej konkurencji podatkowej i międzynarodowemu unikaniu opodatkowania	223
1. Uwagi wprowadzające	223
2. Kryteria tworzenia unijnego wykazu jurysdykcji niechętnych współpracy podatkowej	226
2.1. Przejrzystość podatkowa	226
2.2. Sprawiedliwe opodatkowanie	228
2.3. Środki przeciwko erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków	229
3. Środki ochronne przeciwko jurysdykcjom niechętnym współpracy podatkowej	230
4. Praktyczne aspekty funkcjonowania Wykazu	232
Wnioski	238
Bibliografia	242

Wprowadzenie

Od momentu powstania Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej zasadnicza dynamika procesów integracyjnych skupiona jest na szeroko rozumianej sferze gospodarczej. Proces europejskiej integracji gospodarczej obejmuje wiele obszarów (sektorów) gospodarek państw członkowskich, wśród których znajduje się również integracja (harmonizacja) podatkowa.

Jednakże proces harmonizacji w kontekście Unii Europejskiej „nie prowadzi do powstania jednolitego systemu prawnego, a tylko do utworzenia rynku wewnętrznego, w którym w poszczególnych państwach członkowskich obowiązują zbliżone rozwiązania prawne”¹. W konsekwencji unijna harmonizacja w sferze prawa podatkowego nie jest prowadzona na poziomie całościowych systemów podatkowych państw członkowskich, a koncentruje się na poszczególnych podatkach – przy czym również w odniesieniu do poszczególnych podatków przejawia się zróżnicowanym stopniem i zakresem. Niniejsza monografia odnosi się do problematyki międzynarodowego unikania opodatkowania, które to zjawisko wiąże się w istotnej mierze z konstrukcją i mechaniką podatków korporacyjnych w kontekście transgranicznej działalności przedsiębiorstw.

Z perspektywy systemowej należy zaakcentować, iż harmonizacja podatków korporacyjnych nie stanowi samodzielnego i wyrażonego wprost celu Unii Europejskiej². W przeciwieństwie bowiem do sfery podatków pośrednich prawo pierwotne UE nie przewiduje obowiązku harmonizacji podatków bezpośrednich. Jedyną podstawą prawną harmonizacji podatków bezpośrednich jest ogólny przepis dotyczący zbliżenia ustawodawstw ujęty w art. 115 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, zgodnie z którego brzmieniem Rada

¹ K. Kowalik-Bańczyk, P. Dąbrowska-Kłosińska, *Komentarz do art. 114*, [w:] K. Kowalik-Bańczyk, M. Szwarc-Kuczer, A. Wróbel (red.), *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz*, t. II, (art. 90–222), LEX 2012.

² J.H. Heckmeyer, *Removal of taxation-based obstacles and distortions in the Single Market in order to encourage cross border investment*, Study Requested by the FISC Subcommittee, PE 733.964 – July 2022, s. 13.

została upoważniona do uchwalania dyrektyw w celu zbliżenia tych przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw UE, które mają bezpośredni wpływ na ustanowienie lub funkcjonowanie rynku wewnętrznego.

W świetle prac analitycznych i inicjatyw legislacyjnych podejmowanych (planowanych) przez instytucje UE (w szczególności Komisję Europejską), mających na celu chociaż częściową harmonizację (standaryzację) podatków korporacyjnych w UE, wskazuje się coraz częściej na znaczenie niemających formalnie mocy wiążącej dokumentów, tj. dokumentów roboczych, komunikatów, rekomendacji, memorandum czy kodeksów postępowania³. Tego typu dokumenty nie mogą stanowić podstawy prawnej obligującej państwa UE do harmonizacji przepisów prawa podatkowego ani tym bardziej podstawy prawnej dla podmiotów stosujących prawo podatkowe w państwach UE, jednakże mają one istotne znaczenie z perspektywy zakreszania kierunków polityki podatkowej UE, nawet jeżeli nie przybiorą formy „twardego” prawa UE.

Komisja Europejska od wielu lat podnosi, iż różnice w zasadach opodatkowania dochodu przedsiębiorstw występujące w przepisach prawa państw UE stają się coraz poważniejszą barierą dla pełnego wykorzystania swobód rynku wewnętrznego, a współistnienie 27 zróżnicowanych krajowych systemów podatku korporacyjnego w państwach członkowskich Unii Europejskiej stwarza istotne przeszkody w transgranicznej działalności gospodarczej. Ponadto sytuacja taka ułatwia, zwłaszcza przedsiębiorstwom wielonarodowym, kreowanie strategii międzynarodowego agresywnego planowania podatkowego. Pomimo tych argumentów z perspektywy (niektórych) państw członkowskich podatki korporacyjne nadal stanowią istotny instrument z zakresu polityki gospodarczej, dzięki któremu można wywierać wpływ na zachowania przedsiębiorstw i ich decyzje inwestycyjne (lokalizacyjne).

Niewątpliwie również utrzymywanie zasady jednomyślności w sprawach podatkowych w procedurach legislacyjnych Rady UE „hamuje” proces zbliżania systemów podatków korporacyjnych państw członkowskich, powodując długoletnie odraczanie bądź w ogóle uniemożliwienie przyjęcia rozporządzeń i dyrektyw proponowanych przez KE w tej materii⁴. W takim „środowisku”

³ H. van Arendonk, *Fifty Years of European Co-operation and the Tax Policy of the European Commission*, [w:] L. Hinnekens, P. Hinnekens (red.), *A vision of Taxes Within and Outside European Borders*, Alphen aan den Rijn 2008, s. 19.

⁴ P. Selicato, *The notion of tax and the elimination of international double taxation or double non-taxation. EU report*, „IFA Cohiers” 2016, vol. 101B, s. 82.

prawnym i politycznym Komisja zaczęła promować koordynację podatkową, opartą na pewnych „zmianach taktycznych” w strategii krajowych polityk podatkowych państw UE, mającą na celu większą synchronizację wewnętrznych systemów podatków bezpośrednich ze strukturą rynku wewnętrznego⁵.

Zakres harmonizacji podatków korporacyjnych w UE jest ograniczony tylko do wybranych elementów konstrukcji tych podatków. Obserwujemy natomiast pewną ewolucję celów (priorytetów) polityki podatkowej UE w tym obszarze. O ile przez wiele lat kluczowym celem było usuwanie barier podatkowych dla prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego, to rozpoczęty w 2013 r. przez OECD i G20 projekt *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) stał się istotnym czynnikiem, który spowodował, iż węzłowym celem UE w sferze opodatkowania korporacyjnego stało się przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania (agresywnemu planowaniu podatkowemu), szczególnie w wymiarze międzynarodowym.

Jest to efektem zidentyfikowanego w ramach projektu BEPS problemu międzynarodowego unikania opodatkowania, które stało się jednym z niezamierzonych efektów globalizacji i cyfryzacji gospodarki światowej, gdyż umożliwiło, zwłaszcza korporacjom międzynarodowym, wykorzystywanie agresywnych, transgranicznych praktyk podatkowych w celu optymalizacji wyniku podatkowego. To zaś prowadzi do erozji bazy podatkowej wielu państw i zakłóca warunki prawidłowej konkurencji między przedsiębiorstwami, co ma szczególne znaczenie w warunkach funkcjonowania relatywnie otwartego rynku wewnętrznego UE⁶.

Również Unia Europejska uznała przeciwdziałanie (międzynarodowemu) unikaniu opodatkowania za jeden z priorytetów i rozpoczęła proces wdrażania rekomendacji oraz rozwiązań prawnych wynikających z projektu BEPS. Podkreśla się przy tym, iż „usuwanie barier podatkowych dla transgranicznej działalności gospodarczej na rynku wewnętrznym straciło na znaczeniu”, a w trakcie realizacji nowych priorytetów unijnej polityki podatkowej nawet „zaakceptowano ryzyko podwójnego opodatkowania wynikające z nieskoordynowanych przepisów przeciwdziałających unikaniu opodatkowania”⁷.

⁵ *Ibidem*.

⁶ Zob. Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie komunikatu Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady „Plan działania zakładający poprawę skuteczności walki z oszustwami podatkowymi i uchylaniem się od opodatkowania” COM(2012) 722 final (2013/C 198/05).

⁷ J.H. Heckemeyer, *Removal of taxation-based obstacles...*, s. 15.

Podstawowym celem monografii jest analiza uwarunkowań gospodarczych i celów podatkowych (fiskalnych) determinujących kierunki polityki Unii Europejskiej skalibrowanej na przeciwdziałanie międzynarodowemu unikaniu opodatkowania. Prowadzone badania opierają się przede wszystkim na unijnych ramach regulacyjnych, pracach analitycznych instytucji Unii Europejskiej i OECD oraz dorobku doktryny z zakresu międzynarodowego i unijnego prawa podatkowego oraz unijnej polityki podatkowej.

ROZDZIAŁ I

Międzynarodowe unikanie opodatkowania – problem erozji bazy podatkowej i transgranicznego przenoszenia zysków

1. Uwagi wprowadzające

Próby obniżania przez podatników ostatecznego wyniku podatkowego (przychodu, dochodu, zysku, obrotu itd.) mają historię równie długą jak historia samych podatków. Pierwsze odnotowane oratorskie usprawiedliwienia „oporu podatkowego” historycy identyfikują już w starożytnych Atenach w V w. p.n.e.⁸ Odnosiło się to oczywiście do lokalnych działań osób fizycznych i nawet najznakomitszym filozofom starożytności trudno byłoby wyobrazić sobie sytuację, w której jakieś zgromadzenie osób (jak np. spółka), wyposażonych w różnego rodzaju aktywa (w tym niematerialne), może prowadzić działalność gospodarczą obejmującą swym zasięgiem terytorium całego świata.

Współcześnie gospodarka światowa, kształtowana procesami globalizacji i liberalizacji transgranicznych obrotów handlowych, tworzy dosyć otwarte ramy dla działalności dużych przedsiębiorstw wielonarodowych, które dysponując zasobami finansowymi, materialnymi i intelektualnymi, budują ponadgraniczne struktury organizacyjne i modele biznesowe.

Sytuacja ta od kilkadziesiąt lat – a szczególnie w ostatnich dwóch dekadach – generuje istotne napięcia w sferze podatków. Napięcia te dotyczą różnych kategorii podatków, natomiast przedmiotem rozważań w niniejszej monografii jest obszar podatków dochodowych od korporacji (podatków korporacyjnych) –

⁸ L. Cecchet, *Tax Evaders in Classical Athens? Attacks and Strategies of Defence in Attic Oration*, [w:] K. Schönhärl, G. Hürlimann, D. Rohde (red.), *Histories of Tax Evasion, Avoidance and Resistance*, Routledge 2023, s. 24.

zasadniczy problem wynika z faktu, iż podatki korporacyjne mają charakter krajowy i są konstruowane jako odzwierciedlenie założeń i celów polityki podatkowej poszczególnych państw. To zaś w dużej mierze nie koresponduje z zakresem i modelem biznesu współczesnych przedsiębiorstw wielonarodowych, które funkcjonują w logice transgranicznego organizmu gospodarczego, posiadającego filie (oddziały) i prowadzącego operacje ponad granicami państwowymi. Ta dysharmonia stała się jedną z zasadniczych przyczyn rozwoju wielu strategii, technik, modeli transakcji i mechanizmów rozliczeniowych, których głównym (jednym z głównych) celem jest minimalizacja bądź całkowita redukcja deklarowanej przez przedsiębiorstwa wielonarodowe podstawy opodatkowania poprzez jej swoisty „transfer” do tych państw (terytoriów zależnych), które oferują najniższy (całościowy bądź punktowy) realny poziom obciążenia podatkiem korporacyjnym. W efekcie dochodzi do „optymalizacji” wysokości ponoszonego ciężaru podatkowego, kalkulowanego z poziomu przedsiębiorstwa wielonarodowego, czego konsekwencją jest erozja bazy podatkowej tych państw, które zostały w optyce danej korporacji uznane za zbyt „opresyjne” podatkowo i „zakwalifikowane” jako jurysdykcje, w których należy minimalizować kwotę dochodu (przychodu) wykazywaną do opodatkowania.

2. Unikanie opodatkowania w wymiarze międzynarodowym – zarys problematyki

2.1. Uwagi ogólne

Kwestią kluczową, która wymaga poczynienia wstępnych uwag o charakterze porządkującym, jest wielość i bardzo zróżnicowana klasyfikacja oraz charakterystyka działań podejmowanych w skali międzynarodowej – w znacznej mierze przez przedsiębiorstwa wielonarodowe – które prowadzą do intencjonalnego uniknięcia opodatkowania w danej (danych) jurysdykcji(ach), w szczególności poprzez transgraniczny transfer zysków (dochodów) wykazywanych jako podstawa opodatkowania, i w konsekwencji do erozji bazy podatkowej wielu państw na świecie. Wynika to m.in. z faktu, że kontury ekonomiczne, a w konsekwencji prawne, owych praktyk (działań) są nieostre, a rozbieżności w prawodawstwie, doktrynie, orzecznictwie – niezwykle duże. Jest to również konsekwencją różnych „wrażliwości” na znaczenie konstrukcji prawnej danego zjawiska dla możliwości jego wykorzystania dla opisu zdarzeń czy sytuacji (stanów faktycznych),

których wspólnym mianownikiem jest chęć obniżenia (zniwelowania) wysokości zobowiązania podatkowego z wykorzystaniem mechanizmów o transgranicznym charakterze. Należy wyraźnie zaznaczyć, iż mówimy tu w dużej mierze o sytuacjach, gdy nie została w sposób wiążący określona w przepisach prawnych definicja legalna, budująca konstrukcję i możliwy zakres interpretacji znaczenia określonego zjawiska. Jeżeli zatem na poziomie krajowym, regionalnym (transgranicznym) bądź międzynarodowym takowa definicja została wyraźnie ujęta w przepisach prawa, stanowi ona formalny wyraz woli prawodawcy co do zakresu znaczeniowego zdefiniowanego zjawiska (np. definicja unikania opodatkowania ujęta w treści art. 119a Ordynacji podatkowej w Polsce).

W interesującym nas przypadku zasadniczy problem polega na tym, że mamy do czynienia, po pierwsze, ze znaczącymi różnicami już na poziomie percepcji i tworzenia założeń koncepcyjnych dla zdefiniowania zjawiska polegającego na podejmowaniu aktywności, które w jakimś stopniu motywowane są i ukierunkowane na osiągnięcie szeroko rozumianej korzyści podatkowej w wymiarze transgranicznym. Oczywiście tożsamy problem dotyczy definiowania zjawisk o czysto krajowym charakterze, ale nie jest to zasadniczy punkt rozważań z punktu widzenia transgranicznej logiki funkcjonowania przedsiębiorstw wielonarodowych. Ponadto, oprócz definicji legalnych ujętych w przepisach prawa, w literaturze przedmiotu, orzecznictwie sądowym oraz praktyce administracyjnej wykorzystywane są – często zamiennie – takie pojęcia, jak (agresywne) planowanie podatkowe, unikanie opodatkowania, nadużycie prawa podatkowego, nadużycie podatków, obejście prawa podatkowego, optymalizacja podatkowa czy uchylanie się od opodatkowania, dla opisu zjawisk i aktywności mających zasadniczo ten sam cel podatkowy. Mimo tak znacznego zróżnicowania podejść (ujęć) wydaje się, iż zasadniczo w doktrynie panuje konsensus co do „stopniowalności” opisywanych (czasami również formalnie ujmowanych w definicje legalne) zjawisk. Ta stopniowalność opiera się przy tym w szczególności na kryterium zgodności z prawem ocenianych działań, co z perspektywy biznesu łączyć można ze stopniem ryzyka podatkowego podjęcia określonych aktywności; wyróżniamy tu zatem: planowanie podatkowe, unikanie opodatkowania i uchylanie się od opodatkowania.

Zasadniczo w doktrynie panuje zgoda co do tego, iż planowanie podatkowe stanowi działanie zgodne z prawem i nie powinno być przedmiotem zainteresowania ani legislatora, ani aparatu skarbowego w kontekście przeciwdziałania temu zjawisku. Jak ujmuje to Jakub Jankowski, planowanie podatkowe „nie

polega na uzyskaniu korzyści podatkowej poprzez wykorzystanie luk prawnych w przepisach podatkowych, lecz na podstawie możliwości wynikających bezpośrednio i wprost z przepisów prawa”⁹. Nawet zatem w przypadku uzyskania korzyści podatkowej jest to konsekwencją realizacji prawa wyboru, które ustawodawca pozostawia podatnikom, w wyniku którego nie dochodzi do sprzeczności uzyskanej korzyści podatkowej z przepisami prawa podatkowego¹⁰. Podejście oparte na akceptowaniu przez ustawodawcę podatkowego praktyk mieszczących się w kategorii „planowanie podatkowe” przyjmowane jest w wielu państwach¹¹. Najczęściej rozumie się przez to sytuacje, w których podmioty stosujące prawo podatkowe wykorzystują przepisy prawa podatkowego w celu osiągnięcia przewidywanych korzyści podatkowych, które są „celowo wbudowane w przepisy podatkowe” (np. odliczenia, ulgi i różne inne środki, które zostały wyraźnie włączone do ustawodawstwa podatkowego jako środek zapewniający pewne możliwości zmniejszenia całkowitego zobowiązania podatkowego)¹².

Takie „bezpieczne podatkowo” planowanie może jednak „przesuwać się” w stronę działań (ciągle legalnych) obarczonych ryzykiem zakwestionowania przez organy podatkowe, polegających na inteligentnym, kreatywnym i świadomym kształtowaniu sytuacji prawnej bądź/i faktycznej przez podatnika(ów), skutkujących (mających na celu) osiągnięciem korzyści podatkowych nieprzewidzianych wprost w przepisach prawa podatkowego dla danych okoliczności prawnych/faktycznych. Wówczas, jak to obrazowo ujmuje Jakub Jankowski, „działanie podatnika przestaje być niebudzącym kontrowersji planowaniem podatkowym i może ewoluować przynajmniej częściowo w agresywną optymalizację podatkową”¹³, którą można utożsamiać ze zjawiskiem unikania opodatkowania.

O ile pojęcie planowania podatkowego nie jest z reguły definiowane w przepisach prawa podatkowego, to już unikanie opodatkowania w wielu państwach tak¹⁴. Nie oznacza to wszakże braku wątpliwości interpretacyjnych co do możliwego zakresu czynności mieszczących się w ramach definicji legalnych „unikania opodatkowania”. Skutkuje to zauważalnym w wielu państwach (również krajach członkowskich UE) problemem z przeprowadzeniem klarownej

⁹ J. Jankowski, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR)*, LEX 2022.

¹⁰ *Ibidem*.

¹¹ Por. A.P. Dourado (red.), *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context*, Amsterdam 2017.

¹² C. Vijian, *Tax Planning and Related Services – Final Working Group Report*, IESBA Meeting (September 2021), s. 9–10.

¹³ J. Jankowski, *Klauzula...*

¹⁴ Por. A.P. Dourado (red.), *Tax Avoidance Revisited...*

demarkacji pomiędzy nieakceptowalnym na gruncie prawa podatkowego unikaniem opodatkowania a dopuszczalnym (i zasadniczo akceptowalnym podatkowo) planowaniem podatkowym.

Nie jest intencją autora dogłębne badanie samej problematyki unikania opodatkowania, zwłaszcza iż ogromną pracę w tym zakresie wykonał już w polskiej doktrynie Krzysztof Cień¹⁵. Zasadna jest natomiast próba identyfikacji węzłowych elementów koncepcji unikania opodatkowania, które stanowić będą cenne narzędzie badawcze w próbie rekonstrukcji zakresu zjawisk związanych z międzynarodowymi praktykami skutkującymi erozją bazy podatkowej państw.

Ilość ujęć i kierunków budowania instytucji unikania opodatkowania w doktrynie jest niezwykle duża. Powoduje to, że nie ma uniwersalnej i powszechnie (międzynarodowo) akceptowanej definicji tego zjawiska. Według przeważającego w dyskursie poglądu unikanie opodatkowania nie jest działaniem sprzecznym z prawem, a raczej sprzecznym z przedmiotem (celem) przepisów prawa podatkowego. W takim ujęciu unikanie opodatkowania jest zgodnym z prawem, lecz „niewłaściwym podatkowo” wykorzystaniem konstrukcji systemu podatkowego w celu zmniejszenia lub uniknięcia zobowiązania podatkowego¹⁶.

Ana Paula Dourado określa unikanie opodatkowania jako swoistą szarą strefę, wskazując, iż unikanie opodatkowania może być definiowane poprzez negatywne wytyczenie jego granic – w takim ujęciu mieści się ono między legalnym i (zasadniczo) akceptowalnym planowaniem podatkowym a stanowiącym naruszenie prawa uchylaniem się od opodatkowania¹⁷. Według Pasquale’a Pistone’a podstawowa koncepcja unikania opodatkowania wiąże się z korzyścią podatkową, jaką można uzyskać w drodze „obejścia stosowania przepisów podatkowych”; podatnicy uzyskują tu korzyść podatkową poprzez „wykorzystanie tarcia pomiędzy wybraną przez siebie formą działania spośród tych, które nie powodują powstania obowiązku podatkowego, a treścią tego działania, która jest zbliżona do zdarzeń, które w przeciwnym razie powodowałyby powstanie obowiązku podatkowego”¹⁸.

¹⁵ K. Cień, *Unikanie opodatkowania a planowanie podatkowe*, Warszawa 2022, LEX.

¹⁶ Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 21 maja 2013 r. w sprawie walki z oszustwami podatkowymi, uchylaniem się od opodatkowania i rajami podatkowymi (2013/2060(INI)), (2016/C 055/07).

¹⁷ A.P. Dourado, *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context*, [w:] A.P. Dourado (red.), *Tax Avoidance Revisited...*, s. 30.

¹⁸ P. Pistone, *The Meaning of Tax Avoidance and Aggressive Tax Planning in European Union Tax Law: Some Thoughts in Connection with the Reaction to Such Practices by the European Union*, [w:] A.P. Dourado (red.), *Tax Avoidance Revisited...*, s. 80.

Cytowany już Jakub Jankowski zarysowuje trzy zasadnicze cechy charakterystyczne unikania opodatkowania. Po pierwsze, podmiot unikający opodatkowania wyzyskuje „prześwity” między poszczególnymi regułami, w ich językowej nieścisłości i nadmiernym skomplikowaniu, a także sfery „szarości” na obrzeżach owych reguł – po to, by w strefie nieuregulowanej, a przez to nieobciążonej podatkiem, umieścić własne działania gospodarcze. Po drugie, podatnik bez istotnego racjonalnego uzasadnienia ekonomicznego (biznesowego) wybiera dla danego zjawiska gospodarczego taką czynność prawną (bądź faktyczną), która odbiega w swojej treści (przebiegu) od czynności (działań) zazwyczaj podejmowanych w podobnych okolicznościach. Po trzecie wreszcie, według Jankowskiego, działanie podatnika cechuje się „sztucznością”, tj. sposób działania wybrany przez podatnika w porównaniu z alternatywnymi scenariuszami występującymi w podobnych sytuacjach jest „atypowy”, a w efekcie prowadzący do działań nieoptymalnych ekonomicznie i w wielu przypadkach nieefektywnych gospodarczo¹⁹. Ukształtowanie i dokonanie danej czynności nie następuje zatem w sposób „normalny, zwyczajowy dla danego rodzaju stosunków gospodarczych, ale w sposób nakierowany na uzyskanie korzyści podatkowej”²⁰.

Hanna Filipczyk, nakreślając szerokie ujęcie unikania opodatkowania, argumentuje, iż jest to pewien „sposób działania (składający się z transakcji lub serii transakcji), który”²¹:

- narusza „przedmiot i cel” obowiązującego prawa podatkowego,
- jest sztuczny (w szczególności nieodzwierciedlający rzeczywistości gospodarczej),
- jest podejmowany w celu uzyskania korzyści podatkowej.

Z kolei Adam Zalański traktuje unikanie opodatkowania jako postępowanie zgodne z treścią przepisów prawa podatkowego, „połączone z ujawnieniem przez podatnika okoliczności relewantnych dla określenia wysokości zobowiązania podatkowego”²². Pojęcie unikania opodatkowania odnosi się zatem

¹⁹ J. Jankowski, *Klauzula...*

²⁰ T. Woźniak, *Powstanie zakładu a unikanie opodatkowania w międzynarodowym prawie podatkowym*, LEX 2022.

²¹ H. Filipczyk, *Tax avoidance and rationality of law, Chapter II, Tax avoidance – the concept, pkt 2.1. Three criteria of tax avoidance*, LEX 2017.

²² A. Zalański, *Nieadekwatność środków przeciwdziałania nadużyciom podatkowym (unikaniu opodatkowania) dla zapobiegania i zwalczania uchylania się od opodatkowania*, [w:] J. Głuchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego – teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. 1, LEX 2019.

zarówno do sposobu, w jaki podatnik stosuje się do przepisów prawa podatkowego, jak i do rezultatów, jakie osiąga. Z uwagi jednak na „formę lub treść czynności podatnika osiąga on pewne niespodziewane czy niemile widziane przez organy podatkowe oszczędności podatkowe”²³.

Odnosząc się do trzeciej postaci zachowań, określanych powszechnie jako uchylanie się od opodatkowania (*tax avasion*), to w ogólnym ujęciu zmierzają one do „całkowitej eliminacji ciężaru podatkowego poprzez nieujawnienie zdarzenia, z którym ustawa wiąże obowiązek podatkowy”²⁴. Istotnym kryterium pozwalającym odróżnić unikanie opodatkowania od uchylania się od opodatkowania jest potencjalne zagrożenie (w przypadku wypełnienia znamion czynu zabronionego) działania kategoryzowanego jako uchylanie się od opodatkowania sankcją karną. To zaś powoduje, iż praktyki klasyfikowane jako uchylanie się od opodatkowania zasadniczo powinny bardziej stanowić przedmiot zainteresowania prawa karnego niż podatkowego.

2.2. Międzynarodowe praktyki unikania opodatkowania – problemy z klasyfikacją zjawisk

Nawiązując do przedstawionej w poprzednim punkcie klasyfikacji działań podatników zmierzających do minimalizacji wysokości zobowiązania podatkowego na zgodne z prawem i zasadniczo akceptowalne na gruncie prawa podatkowego „planowanie podatkowe”, zgodne z prawem, ale w wielu państwach nieakceptowalne na gruncie prawa podatkowego „unikanie opodatkowania” i stanowiące naruszenie prawa „uchylanie się od opodatkowania”, kategorią zjawisk, do przeciwdziałania którym tworzone są regulacje prawa podatkowego (tak krajowe, jak i międzynarodowe), jest przede wszystkim unikanie opodatkowania.

Wątpliwości interpretacyjne pojawiają się natomiast w sytuacji, gdy do unikania opodatkowania dochodzi w sytuacjach transgranicznych – powoduje to, że spotkać się możemy z szerokim spektrum pojęć, które wykorzystywane są dla scharakteryzowania takiego zjawiska. Pojęcia te bardzo rzadko są definiowane prawnie, ale będąc wytworem doktryny międzynarodowego prawa podatkowego, przenikają do języka prawniczego (rzadko prawnego) i stosowane

²³ *Ibidem*.

²⁴ M. Kurzac, *Unikanie opodatkowania a uchylanie się od opodatkowania – o kryteriach różniących*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2017, t. CV, s. 17.

są zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie sądowym, a w kontekście UE również w różnego rodzaju dokumentach analitycznych, uchwałach, rezolucjach czy uzasadnieniach (preambułach) aktów prawa unijnego. Możemy tu wskazać przede wszystkim pojęcia takie, jak: „międzynarodowe unikanie opodatkowania” (*international tax avoidance*), „agresywne planowanie podatkowe” (*aggressive tax planning*) czy – szczególnie w ostatnich latach – „erozja bazy podatkowej i przenoszenie zysków” (*base erosion and profit shifting*).

W odniesieniu do pierwszego z przywołanych pojęć należy podkreślić, iż przepisy międzynarodowego prawa podatkowego (ani z reguły krajowe przepisy ustawowe) nie definiują „międzynarodowego unikania opodatkowania”. W doktrynie międzynarodowe unikanie opodatkowania przedstawia się m.in. jako międzynarodową realokację zysków przez korporacje wielonarodowe w odpowiedzi na różnice podatkowe między krajami w celu zminimalizowania globalnego wyniku podatkowego²⁵. Zdaniem niektórych autorów znaczenie tego terminu można wyprowadzić z rozumienia pojęcia unikania opodatkowania „uzupełnionego o czynnik międzynarodowy”²⁶. Być może dlatego w doktrynie międzynarodowego prawa podatkowego pojęcie „międzynarodowego unikania opodatkowania” stosowane jest rzadko, a raczej jest mowa o unikaniu opodatkowania w kontekście międzynarodowym. Wynikać to może również z faktu, że w międzynarodowym prawie podatkowym stosowane jest pojęcie „nadużycia umów” (*treaty abuse*) w odniesieniu do praktyk polegających na wykorzystywaniu postanowień umów o unikaniu opodatkowania (dalej również: u.p.o.) lub/i krajowych regulacji podatkowych do osiągnięcia korzyści podatkowych wynikających z określonej u.p.o. w sytuacjach transgranicznych.

Samo pojęcie nadużycia umów również nie jest w doktrynie rozumiane jednolicie. Michał Zdyb *treaty abuse* odnosi do niewłaściwego używania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, słusznie podkreślając, iż owa „«niewłaściwość» niekoniecznie oznacza dokonanie czynu zabronionego bądź formalne złamanie przepisów” danej umowy²⁷. Zdaniem Michała Zdyba

²⁵ S. Beer, R. de Mooij, L. Liu, *International Corporate Tax Avoidance: A Review of the Channels, Magnitudes, and Blind Spots*, IMF Working Paper, WP/18/168, s. 4.

²⁶ A. Chylak, *International tax avoidance – attempt to define the concept and to distinguish it from international tax evasion and international tax planning*, „Torun Business Review” 2018, nr 4, s. 21–38.

²⁷ M. Zdyb, *Nadużywanie przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz zjawisko „treaty shopping” (1)*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 6, s. 13.

nadużywanie przepisów u.p.o. przez podmioty inne niż państwa-strony danej umowy może:

- oznaczać sytuację, w której główną intencją zastosowania u.p.o. jest uniknięcie opodatkowania (w jednym państwie bądź w obu państwach-stronach umowy), gdzie „następuje erozja oczekiwań oraz polityk podatkowych państw-stron u.p.o., a w konsekwencji również celu u.p.o. w szerokim rozumieniu”,
- przyjąć formę *treaty shopping*.

Hanna Litwińczuk wskazuje przy tym, iż niewłaściwe wykorzystanie umowy – czyli „wykorzystywanie przez podatników sieci tych umów do osiągnięcia nieuprawnionych korzyści umownych” – polega „na nadużyciu postanowień umowy (*treaty abuse*), co ma miejsce wtedy, gdy podatnik dokonuje transakcji lub uzgodnień (*arrangements*), których głównym celem lub jednym z głównych celów jest uzyskanie korzyści umownych, a ich przyznanie w takich okolicznościach naruszałoby cel umowy”²⁸.

Działaniem „noszącym znamiona nadużycia postanowień umowy jest *treaty shopping*”, czyli „strategie, przez które osoba niebędąca rezydentem danego państwa próbuje osiągnąć korzyści, które umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarta przez to państwo przyznaje jego rezydentom”²⁹. *Treaty shopping* oznacza „przemysłany wysiłek wykorzystania międzynarodowej sieci umów podatkowych i staranny wybór najkorzystniejszej umowy dla określonego celu”³⁰. Natomiast w optyce OECD praktyki *treaty shopping* z reguły dotyczą osób będących rezydentami podatkowymi w państwach trzecich, które próbują pośrednio uzyskać dostęp do korzyści wynikających z traktatu między dwoma umawiającymi się państwami³¹. Jako przykład tego typu działań wskazuje się chociażby zmianę przez podatnika miejsca rezydencji podatkowej przed zbyciem majątku w celu uzyskania zwolnienia z danej umowy o unikaniu opodatkowania w zakresie opodatkowania zysków kapitałowych³². Warto jednak

²⁸ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2021, s. 60–61.

²⁹ *Ibidem*.

³⁰ H.D. Rosenbloom, *Tax Treaty Abuse: Policies and Issues*, „Law and Policy in International Business” 1983, vol. 15, nr 3, s. 766, cyt. za: D.G. Duff, *Tax Treaty Abuse and the Principal Purpose Test – Part I*, „Canadian Tax Journal” 2018, nr 3, s. 623.

³¹ Zob. OECD, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015, Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2015, s. 17.

³² D.G. Duff, *Tax Treaty Abuse...*, s. 624.

odnotować, iż praktyki *treaty shopping* są kwalifikowane przez OECD nie tylko jako przykład nadużycia umów, ale również unikania opodatkowania, czy nawet uchylania się od opodatkowania³³.

Innym pojęciem, które szczególnie w ostatnich latach wykorzystywane jest do określania szerokiej kategorii praktyk o transgranicznym charakterze nakierowanych na optymalizację całościowego wyniku podatkowego (zwłaszcza przedsiębiorstw wielonarodowych), jest „agresywne planowanie podatkowe” (APP). Pojęcie to funkcjonuje w międzynarodowym obiegu podatkowym przy jednoczesnym braku powszechnie akceptowanej definicji. Przez agresywne planowanie podatkowe rozumie się np. „tworzenie struktury podatkowej, która ma służyć zmniejszeniu zobowiązań podatkowych przez wykorzystanie niuansów prawnych systemu podatkowego lub arbitrażu między co najmniej dwoma systemami podatkowymi, co jest sprzeczne z duchem prawa”³⁴. Według innego ujęcia agresywne planowanie podatkowe polega na tym, że podatnicy zmniejszają swoje zobowiązania podatkowe poprzez działania, które mogą być legalne, ale sprzeczne z duchem prawa, poprzez wykorzystywanie luk w systemie podatkowym i rozbieżności istniejących między systemami podatkowymi³⁵.

Według jeszcze innego podejścia agresywne planowanie podatkowe jest formą unikania opodatkowania przez korporacje wielonarodowe i nie jest akceptowane, ponieważ pociąga za sobą intencjonalne wykorzystywanie luk i rozbieżności w ramach krajowych systemów podatkowych i między nimi³⁶. Zdaniem Any Pauli Dourado koncepcja agresywnego planowania podatkowego obejmuje zarówno zachowania klasyfikowane jako planowanie podatkowe, jak i unikanie opodatkowania w wymiarze międzynarodowym³⁷. Natomiast Pasquale Pistone argumentuje, iż agresywne planowanie podatkowe rodzi problemy „strukturalnie odmienne” niż unikanie opodatkowania, stąd nie ma uzasadnienia do traktowania APP jako podkategorii unikania opodatkowania; agresywne planowanie podatkowe zakłada bowiem „scenariusz transgraniczny, w którym

³³ OECD, *Preventing the Granting of Treaty...*, s. 9.

³⁴ Zob. Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 26 marca 2019 r. w sprawie przestępstw finansowych, uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania (2018/2121(INI)), pkt 29.

³⁵ Komisja Europejska, *Ograniczanie agresywnego planowania podatkowego*, Europejski Semestr – Zestawienie Informacji Tematycznych, 20.11.2017 r.

³⁶ A. Renda et al., *Reflections on the EU objectives in addressing aggressive tax planning and harmful tax practices*, Final Report for the European Commission, CEPS 2019, s. 16.

³⁷ A.P. Dourado, *Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6*, „Intertax” 2015, nr 1.

wykorzystanie różnic między systemami podatkowymi stwarza potencjał uzyskania korzyści podatkowej, którą podatnik wykorzystuje”³⁸.

Praktyki APP obejmują często wieloetapowe „wyrafinowane transakcje”, wykorzystujące złożone mechanizmy biznesowe i konstrukcje umów. Agresywne planowanie podatkowe charakteryzuje się również ograniczonym uzasadnieniem ekonomicznym dokonywanych operacji gospodarczych i polega na obniżaniu podatków poprzez wykorzystywanie „niedociągnięć, słabości lub niejasności w prawie podatkowym poprzez przepływy funduszy, tworzenie sztucznych struktur oraz wykorzystywanie instrumentów finansowych lub podmiotów, które są traktowane odmiennie w różnych jurysdykcjach podatkowych”³⁹.

Brak powszechnie akceptowanego modelu konstrukcji prawnej agresywnego planowania podatkowego (jak również brak wyraźnych granic pomiędzy „akceptowalnym” a „agresywnym” planowaniem podatkowym) ocenia się jako jeden z czynników ułatwiających przedsiębiorstwom – w tym operującym na rynku wewnętrznym UE – unikanie opodatkowania w wymiarze międzynarodowym⁴⁰.

Od czasu uruchomienia przez OECD w 2013 r. projektu BEPS w międzynarodowym obiegu podatkowym funkcjonuje również pojęcie „przenoszenie zysków i erozja bazy podatkowej” (zwane praktykami BEPS). OECD definiuje praktyki BEPS jako „strategie planowania podatkowego stosowane przez przedsiębiorstwa międzynarodowe, które wykorzystują luki i rozbieżności w przepisach podatkowych w celu uniknięcia płacenia podatku”. Dzieje się to poprzez sztuczne przenoszenie zysków do lokalizacji o niskich lub zerowych podatkach, w których nie jest prowadzona żadna (bądź w niewielkiej skali) działalność gospodarcza, w celu podważenia podstawy opodatkowania poprzez podlegające odliczeniu płatności, takie jak odsetki lub opłaty licencyjne⁴¹. W odniesieniu do aktywności przedsiębiorstw wielonarodowych praktyki BEPS określa się również jako działania łączące zróżnicowane strategie unikania opodatkowania, które kreują szeroką gamę niezwykle złożonych schematów biznesowych, jakie prowadzą do erozji podstawy opodatkowania podatkiem korporacyjnym,

³⁸ P. Pistone, *The Meaning of Tax Avoidance...*, s. 89.

³⁹ J. Alm, P. Gerbrands, E. Kirchler, *Using „responsive regulation” to reduce tax base erosion*, „Regulation & Governance” 2021, vol. 16, nr 3, s. 12.

⁴⁰ R. Dover et al., *Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union. Part I: Assessment of the magnitude of aggressive corporate tax planning*, „European Parliamentary Research Service Study” 2015, PE 558.773, s. 9.

⁴¹ OECD, *Base erosion and profit shifting (BEPS)*, <https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html> [dostęp: 10.03.2025].

szczególnie w krajach pochodzenia przedsiębiorstw wielonarodowych, i towarzyszące temu przenoszenie zysków do krajów o niskim opodatkowaniu⁴² (w „skrajnym” przypadku do rajów podatkowych).

W raporcie dotyczącym działania 11 (*Action 11*) w ramach projektu BEPS OECD uszczegóławia praktyki BEPS jako obejmujące porozumienia (ustalenia), które zapewniają brak opodatkowania lub niskie opodatkowanie poprzez przesunięcie zysków z jurysdykcji, w której prowadzona jest działalność te zyski generująca, lub przez wykorzystywanie „luk w interakcji” krajowych przepisów podatkowych, co skutkuje nieopodatkowaniem dochodu podatkiem korporacyjnym⁴³.

OECD podkreśla przy tym, iż ważną cechą charakteryzującą praktyki BEPS są strategie planowania podatkowego, które powodują „rozdźwięk pomiędzy geograficznym przypisaniem zysków podlegających opodatkowaniu a lokalizacją rzeczywiście prowadzonej działalności gospodarczej, która te zyski generuje”⁴⁴. W rezultacie przedsiębiorstwa wielonarodowe mogą być w stanie przenosić zyski (z krajów o wyższych podatkach do tych o niższych podatkach) bez korespondującej z tym transferem zmiany w modelu i zakresie prowadzonej działalności, w szczególności biorąc pod uwagę miejsce wytwarzania produktów i usług, ich sprzedaży i dystrybucji, miejsca prowadzenia działalności badawczo-rozwojowej oraz sposobu wykorzystania i alokacji kapitału oraz pracy⁴⁵.

Przyjmując podejście oparte na „skutkach fiskalnych”, wydaje się – przy wszystkich zarysowanych powyżej wątpliwościach interpretacyjnych – iż za kategorię o najszerszym (czy wręcz otwartym) charakterze można uznać międzynarodowe unikanie opodatkowania. Jeżeli bowiem przyjąć, że finalnym, niepożądanym z perspektywy fiskalnej, skutkiem (udanego z perspektywy podatnika/ów) działania uznanego za międzynarodowe unikanie opodatkowania jest ubytek należnego podatku w którejś jurysdykcji/ach, związany z działaniem (szeregiem działań) gospodarczych o charakterze transgranicznym, to mieścić się mogą w tej optyce zarówno agresywne planowanie podatkowe, nadużycie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, jak i praktyki określane jako erozja bazy podatkowej i transfer zysków (praktyki BEPS). Ów ubytek wpływów podatkowych może być bowiem zarówno efektem niewłaści-

⁴² A. Anzuini, *et al.*, *Clever planning or unfair play? Exploring the economic and statistical impacts of tax avoidance by multinationals*, „Questioni di Economia e Finanza” 2023, t. 799, s. 5.

⁴³ OECD, *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2015.

⁴⁴ *Ibidem*

⁴⁵ *Ibidem*.

wego (nieuprawnionego) wykorzystania danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (*treaty abuse*), jak również wykorzystania luk i rozbieżności w systemach podatkowych dwóch (lub więcej) państw (cechujący agresywne planowanie podatkowe) czy wreszcie tworzenia sztucznych transgranicznych struktur lub porozumień gospodarczych nakierowanych na transfer zysków „związanych” ekonomicznie z danym państwem do innej jurysdykcji o niskim (zerowym) poziomie opodatkowania (praktyki BEPS).

2.3. Międzynarodowe unikanie opodatkowania w optyce Unii Europejskiej

W szczególnie nas interesującym obszarze polityki podatkowej UE w sferze podatków korporacyjnych należy zauważyć dużą „swobodę” i niekonsekwencję w stosowaniu nomenklatury podatkowej w odniesieniu do problematyki międzynarodowego unikania opodatkowania, stosowanej tak w unijnych dokumentach o charakterze analitycznym, jak i w przepisach prawa unijnego.

W latach 70. i 80. ubiegłego wieku w dokumentach analitycznych i programowych EWG często stosowane było sformułowanie „międzynarodowe uchylanie się od opodatkowania i unikanie opodatkowania”⁴⁶, obejmujące szeroki zakres praktyk, zarówno tych zgodnych z prawem, jak i uznawanych za naruszenie prawa podatkowego. Stopniowo jednak dochodziło do „rozdzielania” tych dwóch generalnych kategorii zachowań, gdzie uchylanie się od opodatkowania zaczęło być ujmowane jako zjawisko odrębne od unikania opodatkowania. Współcześnie w prawodawstwie i pracach analitycznych UE najczęściej wykorzystywane są – stosowane również w międzynarodowym obiegu podatkowym – pojęcia (międzynarodowego) unikania opodatkowania, (agresywnego) planowania podatkowego oraz przenoszenia zysków i erozji bazy podatkowej (praktyki BEPS).

Jeżeli chodzi o (międzynarodowe) unikanie opodatkowania, to należy stwierdzić, iż nie wypracowano na poziomie UE jego szczególnego (unijnego) rozumienia, które w zasadniczy sposób odbiegałoby od przyjętego i akceptowanego w doktrynie międzynarodowego prawa podatkowego – przy wszystkich sporach dotyczących konturów tego zjawiska.

⁴⁶ Zob. Council Resolution of 10 February 1975 on the measures to be taken by the Community in order to combat international tax evasion and avoidance, Dz.U. C 35 z 14.2.1975; Communication from the Commission to the Council and to the European Parliament, Community Action To Combat International Tax Evasion And Avoidance, COM (84) 603, Brussels, 28 November 1984.

Z kolei Ana Paula Dourado podnosi, iż zarówno orzecznictwo TSUE, dyrektywy UE, jak i inne unijne dokumenty analityczne często odwołują się do „uchylania się od opodatkowania”, mając na myśli „unikanie opodatkowania”, co utrudnia implementację dyrektyw w językach narodowych państw UE⁴⁷. Ponadto, jak trafnie zauważa Mikołaj Kondej w odniesieniu do polskiej implementacji dyrektywy ATA, „unikanie opodatkowania w świetle przyjętej przez polskiego ustawodawcę koncepcji wydaje się niczym innym niż właśnie nadużyciem prawa podatkowego”⁴⁸.

Natomiast pojęciem, które w ostatnich latach przywoływane jest coraz częściej w opracowaniach analitycznych, opiniach, raportach czy aktach prawa unijnego, jest zarysowane już wcześniej „agresywne planowanie podatkowe” (APP). Pojęcie APP nie zostało jak dotąd zdefiniowane w wiążących przepisach prawa UE. Propozycja konstrukcji prawnej APP została natomiast przedstawiona przez Komisję Europejską w zaleceniach w sprawie agresywnego planowania podatkowego (dalej: Zalecenia APP)⁴⁹. Zalecenia nie są wszakże aktem prawnym o wiążącym charakterze; za pomocą zaleceń instytucje UE (w tym wypadku Komisja Europejska) mogą przedstawić swój punkt widzenia oraz proponować kierunek działania, nie nakładając przy tym żadnych obowiązków prawnych na podmioty, do których zalecenia są skierowane⁵⁰.

Zgodnie z Zaleceniami APP „Agresywne planowanie podatkowe polega na wykorzystywaniu aspektów technicznych systemu podatkowego lub rozbieżności pomiędzy dwoma systemami podatkowymi lub większą ich liczbą w celu zmniejszenia zobowiązania podatkowego”. W świetle Zaleceń APP „agresywne planowanie podatkowe może przyjmować wielorakie formy. Jego skutki obejmują podwójne odliczenia (np. gdy ta sama strata jest odliczana zarówno w państwie źródła dochodu, jak i w państwie stałego pobytu) i podwójne nieopodatkowanie (np. w sytuacji gdy dochód, który nie jest opodatkowany w państwie źródła dochodu, jest także zwolniony w państwie stałego pobytu)”⁵¹.

Filip Majdowski wskazuje w kontekście tej definicji, iż „wykorzystywanie aspektów technicznych systemu podatkowego” sugeruje, że mamy do czynienia

⁴⁷ A.P. Dourado, *Tax Avoidance Revisited...*, s. 30.

⁴⁸ M. Kondej, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Wprowadzenie*, Warszawa 2024, LEX.

⁴⁹ Zalecenie Komisji z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego (2012/772/UE).

⁵⁰ Unia Europejska, *Rodzaje aktów prawnych*, https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/law/types-legislation_pl [dostęp: 20.06.2025].

⁵¹ Zalecenie Komisji z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego (2012/772/UE).

z „klasycznie” rozumianym unikaniem opodatkowania, natomiast drugi element definicji, dotyczący wykorzystywania rozbieżności pomiędzy systemami podatkowymi państw członkowskich, „zbliża to pojęcie do prawnie dopuszczalnego planowania podatkowego (arbitrażu podatkowego)”⁵². Zdaniem Majdowskiego agresywne planowanie podatkowe jest pojęciem „szerszym, nieskorelowanym w pełni z europejską instytucją nadużycia prawa” – w konsekwencji zawartą w zaleceniach APP rekomendację, aby zjawisko agresywnego planowania podatkowego zwalczać za pomocą klauzuli GAAR, Majdowski uznaje za błędną, podkreślając, iż „rozbieżności pomiędzy systemami podatkowymi poszczególnych państw członkowskich powinny być neutralizowane w drodze pozytywnej harmonizacji przepisów podatkowych”⁵³.

Filip Majdowski odnosi to do rekomendacji dla państw UE ujętej w Zaleceniach APP, w świetle których „aby przeciwdziałać praktykom agresywnego planowania podatkowego, które wykraczają poza zakres szczególnych przepisów państw członkowskich dotyczących zapobiegania unikaniu opodatkowania, państwa członkowskie powinny przyjąć ogólną zasadę dotyczącą zwalczania nadużyć, dostosowaną zarówno do sytuacji krajowych i transgranicznych ograniczonych do Unii, jak i do sytuacji, które dotyczą również państw trzecich”⁵⁴. Komisja Europejska wydaje się zatem (intencjonalnie bądź nie) zrównywać w pewnym zakresie pojęcia APP, unikania opodatkowania i nadużycia prawa.

Jako wskazówkę interpretacyjną w kwestii zakresu (ro)zbieżności między koncepcjami agresywnego planowania podatkowego i unikania opodatkowania uznać można przy tym wyartykułowane przez prawodawcę unijnego założenia, węzłowej z punktu widzenia przeciwdziałania nieuczciwym praktykom podatkowym, dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (dalej: ATAD, dyrektywa ATA⁵⁵). Zgodnie z brzmieniem pkt 3 preambuły do dyrektywy ATA „konieczne jest ustanowienie przepisów, aby podnieść przeciętny poziom ochrony przed

⁵² F. Majdowski, *Zróżnicowane kryteria zwalczania zjawiska unikania opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2016, nr 4, s. 75.

⁵³ *Ibidem*.

⁵⁴ Zalecenie Komisji 2012/772/UE, pkt 4.1.

⁵⁵ 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 193/1 z 19.07.2016 r.

agresywnym planowaniem podatkowym na rynku wewnętrznym”. Ponieważ przepisy te muszą być kompatybilne z wewnętrznymi (nadal zróżnicowanymi) systemami podatku korporacyjnego wszystkich państw UE, powinny one ograniczać się do przepisów ogólnych i pozostawiać kwestie ich wdrożenia w gestii państw członkowskich, które są w stanie lepiej określić szczegółowe elementy tych przepisów w sposób optymalnie odpowiadający ich systemowi podatku od osób prawnych. Zdaniem prawodawcy unijnego cel ten można osiągnąć poprzez „ustanowienie minimalnego poziomu ochrony krajowych systemów podatku od osób prawnych w celu przeciwdziałania praktykom unikania opodatkowania w całej Unii”. Konieczne jest w tym skoordynowanie działań państw członkowskich w zakresie wdrożenia wyników prac dotyczących 15 działań OECD podjętych w ramach projektu BEPS, służących zwalczaniu erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków, „tak aby rynek wewnętrzny jako całość był w stanie skuteczniej przeciwdziałać praktykom unikania opodatkowania”⁵⁶. Z kolei Parlament Europejski, w rezolucji nr 2018/2121, konstatuje, iż „agresywne planowanie podatkowe prowadzi do BEPS”⁵⁷.

Zatem, podobnie jak doktryna międzynarodowego prawa podatkowego, instytucje unijne posługują się pojęciami unikania opodatkowania i agresywnego planowania podatkowego, kwalifikując je jako praktyki prowadzące w wielu przypadkach do transgranicznego transferu zysków i erozji bazy podatkowej państw członkowskich UE, co zdaniem autora uzasadnia przyjęte wcześniej założenie, w świetle którego zjawiska te mieszczą się w szerokiej kategorii „międzynarodowego unikania opodatkowania”.

3. Główne kanały i mechanizmy międzynarodowego unikania opodatkowania

3.1. Uwagi ogólne

Konsekwencją fundamentalnych rozbieżności co do rozumienia zakresu zastosowania różnych czynności prowadzących do świadomego obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego przez podatników jest ogromne róż-

⁵⁶ Zob. preambuła do dyrektywy ATA, motyw 3.

⁵⁷ Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 26 marca 2019 r. w sprawie przestępstw finansowych, uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania (2018/2121(INI)), pkt 34, Dz. Urz. UE C 108/8 z 26.03.2021 r.

nicowanie kwalifikacji zidentyfikowanych kanałów, mechanizmów, technik czy strategii, które do osiągnięcia takiego celu są wykorzystywane w obrocie międzynarodowym. W doktrynie międzynarodowego prawa podatkowego te same mechanizmy traktowane są przez niektórych autorów jako unikanie opodatkowania, przez innych jako (agresywne) planowanie podatkowe bądź jako praktyki BEPS. Z uwagi na przyjęte przez autora podejście, iż wymienione działania optymalizacyjne – w kontekście aktywności o transgranicznym charakterze – mieszczą się w szerokiej kategorii międzynarodowego unikania opodatkowania, poniżej zaprezentowane zostaną główne kanały i mechanizmy wykorzystywane do osiągnięcia korzyści podatkowych w wymiarze transgranicznym.

3.2. Mechanizm wykorzystujący ceny transferowe w transakcjach wewnątrzgrupowych przedsiębiorstw wielonarodowych

Ceny transferowe od wielu lat stanowią przedmiot zainteresowania doktryny prawa podatkowego. Wynika to z centralnej roli, jaką pełnią mechanizmy rozliczeń transakcji (porozumień) między formalnie odrębnymi spółkami (innymi podmiotami) wchodzącymi w skład międzynarodowych grup przedsiębiorstw w próbach optymalizacji ich globalnego wyniku podatkowego. Tak więc w ramach tzw. transakcji wewnątrzgrupowych, gdzie następuje z reguły przeniesienie mienia lub świadczenie usług, stosowane są ceny i inne elementy rozliczenia i kalkulacji, które mogą być kalibrowane z perspektywy możliwych do osiągnięcia korzyści podatkowych.

Problematyka cen transferowych jest zatem związana ze zjawiskiem transgranicznego „przerzucania dochodów”, które następuje w wyniku odmiennego od rynkowego kształtowania cen w stosunkach między podmiotami powiązanymi. W wyniku ustalenia zawyżonych bądź zaniżonych cen za świadczenia wzajemne możliwe jest wykorzystanie różnic istniejących w opodatkowaniu między państwami, na obszarze których takie podmioty prowadzą działalność gospodarczą⁵⁸.

Słusznie jednak podkreśla się, iż nie powinno się z góry zakładać, że „jedynym motywem podmiotów powiązanych, dla którego ustalają one między sobą warunki we wzajemnych transakcjach odbiegające od warunków wolnorynko-

⁵⁸ M. Jamróży, *Ceny transferowe – optymalizacja podatkowa*, 18.03.2008, <https://www.prawo.pl/podatki/ceny-transferowe-optymalizacja-podatkowa,597.html> [dostęp: 12.11.2024].

wych, jest wyłącznie chęć zminimalizowania wysokości ciężaru podatkowego (uniknięcia opodatkowania) przez «przerzucenie» dochodu z jednego członka grupy podmiotów powiązanych na drugiego»⁵⁹.

Zasadniczo bowiem celem strategii podmiotów powiązanych jest optymalne z biznesowego punktu widzenia ukształtowanie modelu transakcji i rozliczeń w ramach obrotu wewnątrzgrupowego. Nie zmienia to jednak faktu, iż dokonywane transakcje wewnątrzgrupowe nie zawsze oparte są na mechanizmach (kalkulacjach) rynkowych, stając się elementem strategii biznesowej bądź/i podatkowej realizowanej na poziomie grupy jako całości, a kalkulacja podatkowa stanowić może jeden z jej istotnych elementów. Transakcje wewnątrzgrupowe mogą być więc wykorzystywane do przenoszenia zysków dla celów podatkowych (podstawy opodatkowania), które polega na alokowaniu przychodów i kosztów między spółkami utworzonymi w różnych jurysdykcjach podatkowych w taki sposób, aby koszty były generowane w państwach o wysokim poziomie opodatkowania, a przychody w państwach o niskim poziomie opodatkowania, co daje optymalny wynik podatkowy dla grupy spółek jako całości⁶⁰. Zawyżona (w stosunku do konsensusu cenowego na danym rynku w danej grupie towarów czy usług) cena zwiększa przychody sprzedającego, jednocześnie powodując zwiększenie kosztów (kwalifikowanych dla celów podatkowych) po stronie kupującego, co w praktyce może oznaczać m.in. działania polegające na zawyżaniu kosztów produkcji zagranicznej spółki zależnej, zaniżanie wartości wyrobów gotowych przenoszonych do spółki zależnej czy też „alokację ogólnych kosztów prowadzenia działalności całej korporacji ponoszonych w siedzibie głównej (takich jak: koszty zarządzania, usług finansowych, doradztwa w zakresie produkcji, marketingu, dystrybucji) oraz honorariów w zagranicznych filiach”⁶¹.

Niezbędnym elementem dla wykorzystania tego mechanizmu jest lokalizacja spółki zależnej w kraju z niską (zerową) stawką podatku korporacyjnego. Podmiot z grupy będący rezydentem podatkowym w państwie o niskim opodatkowaniu jest często angażowany w wewnątrzgrupową sprzedaż (towarów, usług) do spółki zależnej (jako podmiotu docelowego) zlokalizowanej w kra-

⁵⁹ Z. Kukulski, W. Nykiel, *Wprowadzenie do problematyki cen transferowych*, [w:] W. Nykiel, D. Strzelec (red.), *Podmioty powiązane*, Warszawa 2014, LEX.

⁶⁰ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 54.

⁶¹ E. Kołodziejska, *Architektura transfer prycingu w dobie optymalizacji podatkowej*, [w:] M. Jamróży (red.), *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*, Warszawa 2016, LEX.

ju o wyższej stawce podatkowej. Strategicznie zaburzona relacja cenowa tej transakcji wewnątrz przedsiębiorstwa wielonarodowego powoduje „przeniesienie” podstawy opodatkowania podatkiem korporacyjnym z podmiotu będącego rezydentem podatkowym w kraju o wysokim opodatkowaniu do innego podmiotu z grupy zarejestrowanego w jurysdykcji o niższym (zerowym) opodatkowaniu⁶².

Oczywiście pojęcie „ceny transferowe” w kontekście unikania opodatkowania ma charakter ogólny i w praktyce może obejmować zróżnicowane transakcje i porozumienia wewnątrzgrupowe, m.in. transfery aktywów materialnych i niematerialnych, w tym usług, takich jak badania i rozwój, usługi managerskie, doradcze, czy transakcje finansowe (np. pożyczki udzielane podmiotom powiązanym, od których odsetki są naliczane i płacone przez inną jednostkę powiązaną)⁶³.

3.3. Mechanizm oparty na przerzucaniu dochodów z wykorzystaniem płatności licencyjnych

Jednym z istotnych mechanizmów międzynarodowego unikania opodatkowania jest „strategiczna” lokalizacja praw własności intelektualnej oraz wartości niematerialnych i prawnych. Aktywa te można bowiem łatwo przenosić w ramach przedsiębiorstw międzynarodowych. Dlatego też, aby zmniejszyć zobowiązania podatkowe, są one sztucznie przenoszone z jurysdykcji o wysokich podatkach (gdzie prowadzona jest na przykład działalność badawczo-rozwojowa (B+R) do jurysdykcji o niskich podatkach, gdzie alokowana jest własność intelektualna (przemysłowa) wynikająca z tej działalności⁶⁴.

Oszczędności podatkowe w przypadku struktur wykorzystujących ten mechanizm wynikają z niższego opodatkowania opłat licencyjnych obowiązującego w jurysdykcji, w której zlokalizowany jest podmiot je otrzymujący. To niższe obciążenie podatkowe z tytułu otrzymanej opłaty licencyjnej wynikać może albo z ogólnie niższej stawki podatku od osób prawnych obowiązującej

⁶² European Commission, *Aggressive tax planning indicators. Final Report*, TAXUD/2016/DE/319, FWC No. TAXUD/2015/CC/131, Publications Office of the European Union, Luxembourg 2018, s. 33.

⁶³ F. Sebele-Mpofu, E. Mashiri, S. Ch. Schwartz, *An exposition of transfer pricing motives, strategies and their implementation in tax avoidance by MNEs in developing countries*, „Cogent Business & Management” 2021, nr 8, s. 7.

⁶⁴ M. Mileusnic, *Measures tackling aggressive tax planning in the national recovery and resilience plans*, European Parliamentary Research Service, PE 745.704 – March 2023, s. 2.

w takiej jurysdykcji, albo ze szczególnego, preferencyjnego systemu opodatkowania własności intelektualnej (np. tzw. Patent Box czy IP Box)⁶⁵.

Jeżeli zatem licencja na wykorzystanie własności intelektualnej zostanie udzielona przez podmiot powiązany będący rezydentem w kraju o niskich podatkach na rzecz innego podmiotu powiązanego będącego rezydentem w kraju o wysokich podatkach, odpowiadające im opłaty licencyjne zmniejszają (co do zasady) podatek w kraju o wysokim poziomie opodatkowania i umożliwiają „przeniesienie” zysku (dochodu) wykazywanego jako podstawa opodatkowania do podmiotu zlokalizowanego w jurysdykcji o niskich podatkach⁶⁶.

Warunkiem koniecznym dla mechanizmu opartego na przerzucaniu dochodów z wykorzystaniem płatności licencyjnych jest zatem lokalizacja filii w kraju, który oferuje niższe stawki. Często w takiej jednostce zależnej obserwujemy „kumulację” alokacji patentów/wartości niematerialnych, przy jej jednoczesnej wysokiej rentowności z działalności operacyjnej, podczas gdy podmiot otrzymujący płatność (zlokalizowany w państwie o wysokim poziomie opodatkowania) charakteryzuje się niższą (operacyjną) rentownością działalności⁶⁷.

3.4. Mechanizm oparty na przerzucaniu dochodów z wykorzystaniem płatności odsetkowych

Generalnie przedsiębiorstwa w warunkach gospodarki rynkowej finansowane są za pomocą długu lub kapitału własnego. Te dwa instrumenty są traktowane asymetrycznie w prawie podatkowym wielu jurysdykcji. Kiedy bowiem spółka płaci zwrot ze swojego finansowania dłużnego (głównie w postaci odsetek), może odliczyć tę płatność od przychodów podlegających opodatkowaniu; jednakże gdy spółka płaci zwrot z finansowania kapitałowego (w postaci dywidendy), zasadniczo nie może odliczyć tej płatności od dochodu podlegającego opodatkowaniu. Asymetria w traktowaniu pod względem podatkowym długu i kapitału własnego stanowi zachętę do zakładania spółek o wysokim wskaźniku zadłużenia w relacji do kapitału własnego⁶⁸, gdyż umożliwia to manipulowa-

⁶⁵ European Commission, *Aggressive tax planning indicators...*, s. 24.

⁶⁶ Ch. Spengel *et al.*, *The Impact of Tax Planning on Forward-Looking Effective Tax Rates*, ZEW Working Paper 2016/64, Luksembourg 2016, s. 11.

⁶⁷ European Commission, *Aggressive tax planning indicators...*, s. 32.

⁶⁸ J. Vella, *Corporate tax practices and aggressive tax planning in the EU*, Document requested by the European Parliament's Committee on Economic and Financial Affairs, IP/A/ECON/2015-08, PE 563.446, November 2015, s. 15.

nie strumieniami płatności odsetkowych w rozliczeniach między jednostkami wchodzącymi w skład grupy przedsiębiorstw.

W szczególności korzystają z tego przedsiębiorstwa wielonarodowe, optymalizując swoje globalne rozliczenia podatkowe, „przenosząc dług” poprzez wewnątrzgrupowe płatności odsetek między jednostkami składowymi, będącymi rezydentami w krajach o wysokim poziomie opodatkowania dochodu na rzecz innych podmiotów powiązanych będących rezydentami w krajach o niskim poziomie opodatkowania⁶⁹.

Filozofia tego mechanizmu oparta jest więc na wykorzystywaniu powszechnie stosowanego mechanizmu rozliczeń dla celów podatku dochodowego, w ramach którego odsetki od szeroko rozumianych pożyczek kwalifikowane są na gruncie krajowych przepisów prawa podatkowego jako koszt podatkowy. Pozytywny efekt podatkowy (z punktu widzenia grupy jako całości) „wzmocniać” mogą również regulacje międzynarodowego prawa podatkowego – umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (wzorowane na Modelowej Konwencji OECD) przyznają główne prawo do opodatkowania odsetek państwu rezydencji beneficjenta odsetek, zakładając ograniczone prawo do nakładania potrąceń podatku (u źródła) od wypłacanych odsetek.

3.5. Wykorzystywanie rozbieżności w kwalifikowaniu struktur hybrydowych

Porozumienia obejmujące hybrydowe struktury wykorzystujące niespójność systemów podatkowych (*Hybrid Mismatch Arrangements*) definiowane są jako porozumienia, które wykorzystują różnicę w traktowaniu pod względem podatkowym podmiotu lub instrumentu – na gruncie prawa dwóch lub większej liczby jurysdykcji podatkowych – w celu spowodowania rozbieżności w wynikach podatkowych, jeżeli rozbieżność ta ma przynieść efekt w postaci obniżenia łącznego ciężaru podatkowego stron takiego układu⁷⁰.

Przykładowo, tzw. podmiot hybrydowy jest uznawany na gruncie prawa podatkowego jednego państwa za podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, a na gruncie innego za podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych; z kolei dany finansowy instrument hybrydowy, łączący cechy zarówno instrumentów udziałowych, jak i dłużnych, klasyfikowany jest z tego wzglę-

⁶⁹ Ch. Spengel et al., *The Impact of Tax Planning...*, s. 10.

⁷⁰ J. Vella, *Corporate tax practices...*, s. 15.

du przez niektóre państwa dla celów podatkowych jako instrument udziałowy, a przez inne – jako dłużny⁷¹.

Wykorzystywanie rozbieżności w kwalifikowaniu struktur hybrydowych oznacza „wykorzystanie luk na styku różnych systemów podatkowych do sztucznego obniżania dochodów lub przesunięcia zysków do jurysdykcji z niskim opodatkowaniem przy niewielkim lub zerowym zaangażowaniu w działalność gospodarczą w tych krajach”⁷². Jak wskazuje H. Litwińczuk, mechanizm wykorzystywania rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych prowadzić może do podwójnego odliczenia (np. gdy ta sama strata jest odliczana zarówno w państwie źródła, jak i w państwie rezydencji) lub podwójnego nieopodatkowania (np. w sytuacji gdy na skutek odmiennej kwalifikacji podatkowej dochodu w państwie źródła i rezydencji nie jest on w żadnym z nich opodatkowany)⁷³.

3.6. Mechanizm oparty na wykorzystywaniu spółek fasadowych i spółek specjalnego przeznaczenia

Wśród wielu zidentyfikowanych „technik” międzynarodowego unikania opodatkowania stosowanych przez przedsiębiorstwa wielonarodowe wskazuje się również na wykorzystywanie podmiotów charakteryzujących się brakiem substratu majątkowo-osobowego i rzeczywistej (faktycznej) działalności gospodarczej⁷⁴.

Spółki (przedsiębiorstwa) fasadowe są rozmaicie definiowane i kategoryzowane. Według podejścia Komisji Europejskiej przedsiębiorstwa fasadowe definiowane są jako „przedsiębiorstwa lub inne podmioty, które nie mają substratu majątkowo-osobowego (nie posiadają biur, pracowników, sprzętu itp.) ani nie prowadzą żadnej rzeczywistej działalności gospodarczej, spełniając jedynie podstawowe wymogi rejestracji i organizacji”⁷⁵. Według innego ujęcia spółka

⁷¹ M.M. Hybka, *Możliwości zapobiegania agresywnemu planowaniu finansowemu*, „Kwartalnik Kolegium Ekonomiczno-Społecznego. Studia i Prace” 2015, nr 3.

⁷² A. Wieśniak-Wiśniewska, M. Czerwiński, *Świat podatków po projekcie BEPS i jego wpływ na polskich podatników*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 6, s. 23.

⁷³ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 54.

⁷⁴ Wniosek – Dyrektywa Rady ustanawiająca przepisy mające na celu zapobieganie nadużywaniu przedsiębiorstw fasadowych do celów podatkowych i zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE, Bruksela, dnia 22.12.2021, COM(2021) 565 final, 2021/0434(CNS).

⁷⁵ Komisja Europejska, Dokument Roboczy Służb Komisji, Streszczenie sprawozdania z oceny skutków, towarzyszący dokumentowi: Wniosek dotyczący Dyrektywy Rady ustanawiającej przepisy mające na celu zapobieganie nadużywaniu przedsiębiorstw fasadowych do celów

fasadowa to każda osoba prawna, która zostaje zarejestrowana zgodnie z prawem, nie prowadzi niezależnych operacji, nie posiada istotnych aktywów i nie podejmuje faktycznej działalności gospodarczej⁷⁶.

Przedsiębiorstwa fasadowe mogą funkcjonować w różnych formach, w zależności od założonych celów – z reguły dominującą formą jest spółka zarejestrowana w preferowanej dla celów podatkowych jurysdykcji. Główną cechą charakterystyczną spółek fasadowych jest zatem brak rzeczywistej działalności gospodarczej w państwie ich formalnej rejestracji, co w praktyce oznacza, iż takie przedsiębiorstwa nie zatrudniają (lub zatrudniają niewielu) pracowników i/lub nie prowadzą (lub prowadzą w niewielkim zakresie) produkcji, i/lub nie są (lub są w niewielkim stopniu) „fizycznie obecne” na terytorium państwa rejestracji⁷⁷.

Termin „spółka fasadowa” jest szeroko stosowany, często zamiennie z terminami takimi, jak „spółka skrzynkowa”, „spółka pocztowa”, „jednostka specjalnego przeznaczenia”, „spółka celowa” i podobnymi. Jednakże terminy te nie zawsze odnoszą się do tej samej rzeczy. Interesującą kategoryzację spółek fasadowych zaproponowali Ivana Kiendl Krišto i Elodie Thirion, wyróżniając: „anonimowe spółki fasadowe”, „spółki przykrywki” oraz „jednostki specjalnego przeznaczenia”⁷⁸. W odniesieniu do anonimowych spółek fasadowych kluczowym założeniem „filozofii” ich funkcjonowania jest zapewnienie anonimowości jej udziałowcom (wspólnikom), z jednoczesnym zachowaniem przez nich kontroli nad spółką i jej aktywami. Ostateczny rzeczywisty beneficjent pozostaje ukryty za tą spółką lub za łańcuchem powiązanych ze sobą firm fasadowych, często rejestrowanych w wielu jurysdykcjach⁷⁹.

Z kolei tzw. spółki „przykrywki” (określane również jako spółki „skrzynki pocztowe”) to generalnie spółki zarejestrowane w jednym państwie, podczas gdy zasadnicza działalność gospodarcza jest prowadzona przez spółkę w innym państwie⁸⁰. Natomiast jednostki specjalnego przeznaczenia (SPE) to z reguły

podatkowych i zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE, Bruksela, dnia 22.12.2021 r. SWD(2021) 579 final.

⁷⁶ J.J. Rocha-Salazar, M.J. Segovia-Vargas, M. del-Mar Camacho-Miñano, *Detection of shell companies in financial institutions using dynamic social network*, „Expert Systems With Applications” 2022, vol. 2017, s. 1.

⁷⁷ I. Kiendl Krišto, E. Thirion, *An overview of shell companies in the European Union*, European Parliamentary Research Service Study, PE: 627.129, Bruksela 2018, s. 5.

⁷⁸ *Ibidem*.

⁷⁹ *Ibidem*.

⁸⁰ *Ibidem*.

podmioty, których podstawowa działalność polega na finansowaniu grupy lub działalności holdingowej. Są to podmioty, które nie zatrudniają wcale pracowników lub zatrudniają niewielką ich liczbę, jak również ich stopień „fizycznej obecności” w państwie przyjmującym jest bardzo ograniczony (w skrajnym przypadku nie są tam w ogóle obecne), a ich aktywa i pasywa stanowią inwestycje w innych krajach lub z innych krajów⁸¹.

Odminną kategoryzację przyjmuje OECD, która jako kategorię nadrzędną traktuje spółki specjalnego przeznaczenia (SPE), rozumiane jako „przedsiębiorstwa wielonarodowe, które dywersyfikują swoje inwestycje geograficznie poprzez zróżnicowane kształtowanie swoich struktur organizacyjnych”⁸². Mimo braku uniwersalnej definicji SPE OECD wyróżnia cechy ją charakteryzujące; są to z reguły podmioty, które mają niewielkie bądź zerowe zatrudnienie, operacje gospodarcze lub fizyczną obecność w jurysdykcji, w której są tworzone przez ich przedsiębiorstwa macierzyste, zazwyczaj znajdujące się w innych jurysdykcjach⁸³.

Strategie wykorzystywania dla celów podatkowych spółek fasadowych są wdrażane m.in. poprzez zakładanie spółek w jurysdykcjach o pożądanym systemie i strukturze oraz sieci umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, która może być wykorzystana do międzynarodowego unikania opodatkowania, w tym nadużycia umów (*treaty abuse*) i *treaty shopping*⁸⁴. Do niewłaściwego wykorzystania (nadużycia) umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodzi, gdy przedsiębiorstwo wykorzystuje spółkę fasadową zarejestrowaną w państwie trzecim do skorzystania z atrakcyjnych podatkowo warunków przewidzianych w u.p.o. zawartej przez to państwo z innym krajem, które to warunki nie byłyby dostępne, gdyby określona transakcja (płatność) dokonywana byłaby bezpośrednio między „rzeczywistymi” jej uczestnikami, będącymi rezydentami w innych jurysdykcjach niż ta, w której zarejestrowano spółkę fasadową⁸⁵.

⁸¹ *Ibidem*.

⁸² OECD, *Benchmark Definition Of Foreign Direct Investment*, Third Edition, https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/1996/11/oecd-benchmark-definition-of-foreign-direct-investment_g1gh5da0/9789264064805-en.pdf, s. 24 [dostęp: 9.01.2025].

⁸³ *Ibidem*, s. 39–41.

⁸⁴ M. Zdyb, *Nadużywanie przepisów...*, s. 13–21.

⁸⁵ I. Kiendl Krišto, E. Thirion, *An overview of shell companies...*, s. 30.

4. Skala i skutki zjawiska międzynarodowego unikania opodatkowania

4.1. Uwagi ogólne

Na wstępie należy podkreślić, iż dostępne szacunki dotyczące skali zjawiska międzynarodowego unikania opodatkowania, skutkującego erozją bazy podatkowej państw, są bardzo zróżnicowane. Wynika to zarówno z różnych metod stosowanych przez autorów takich kalkulacji, jak i z obiektywnych trudności w „śledzeniu” transakcji i płatności transgranicznych, które można zakwalifikować jako praktyki BEPS. Wynika to również z wielu kanałów i mechanizmów, które skutkują erozją bazy podatkowej państw na świecie⁸⁶.

Jedną z metod szacowania BEPS zakłada podejście oparte na inwestycjach (*investment-based approach*), podkreślające znaczenie struktur korporacyjnych budowanych poprzez modelowanie kierunków bezpośrednich inwestycji zagranicznych (BIZ) lokowanych w zagranicznych centrach inwestycyjnych i/lub finansowych, w szczególności w rajach podatkowych i jurysdykcjach oferujących jednostki specjalnego przeznaczenia (SPE), ponieważ to one umożliwiają realizację wielu strategii unikania opodatkowania w wymiarze międzynarodowym⁸⁷. Inną z proponowanych metod opiera się na modelu „hipotetycznej bazy podatkowej” i szacowana jest według następującej kalkulacji⁸⁸:

$$\begin{aligned} &\text{Utracone przychody z podatku CIT z tytułu BEPS} = \\ &(\text{obowiązująca stawka podatku CIT}) \times (\text{hipotetyczna potencjalna} \\ &[\text{bez uwzględnienia BEPS}] \text{ baza podatku CIT} - \text{aktualna baza podatku CIT}). \end{aligned}$$

Zasadniczym problemem podczas prób pomiaru zjawiska międzynarodowego unikania opodatkowania, a w szczególności wartości zysków przeznaczanych do atrakcyjnych podatkowo lokalizacji (rajów podatkowych), jest brak bezpośrednich danych na temat wielkości zysków księgowanych (wykazywanych) w takich destynacjach. Z pomocą mogą przyjść tu dane statystyczne

⁸⁶ M.T. Álvarez-Martínez *et al.*, *How large is the corporate tax base erosion and profit shifting? A general equilibrium approach*, „Economic Systems Research” 2021, nr 2, s. 167–198.

⁸⁷ Zob. R. Bolwijn, B. Casella, D. Rigo, *An FDI-driven approach to measuring the scale and economic impact of BEPS*, „Transnational Corporations” 2018, nr 2, s. 107–144.

⁸⁸ A. Cobham, P. Janský, *Estimating Illicit Financial Flows: A Critical Guide to the Data, Methodologies, and Findings*, Oxford University Press 2020, s. 88.

dotyczące oddziałów (filii) zagranicznych przedsiębiorstw wielonarodowych, których raportowania wiele krajów zaczyna wymagać⁸⁹.

Thomas Tørsløv, Ludvig Wier i Gabriel Zucman opracowali metodę, która łączy takie dane ze statystykami bilansu płatniczego w celu oszacowania wielkości przenoszenia zysków i ubytków przychodów budżetowych dla państw na całym świecie. Ich metodologia opiera się na założeniu, iż gdy przedsiębiorstwa przenoszą zyski do rajów podatkowych, zawyża to odnotowaną rentowność spółek zależnych zarejestrowanych w tych rajach podatkowych. Tę nadwyżkę rentowności wykorzystują do szacunków, jaka część zysku jest przenoszona do „przyjaznych” jurysdykcji podatkowych; łączą przy tym dane raportowane przez zagraniczne spółki zależne z danymi rachunków narodowych i obliczają rentowność firm zagranicznych w każdym raju podatkowym oraz porównują ją z rentownością lokalnych firm w tych „rajach”⁹⁰.

Brak „twardych” danych dotyczących skali międzynarodowego unikania opodatkowania skutkuje znaczącymi rozbieżnościami w prowadzonych estymacjach tego zjawiska. Należy podkreślić, iż w większości przypadków dokonywane – przy wykorzystaniu różnych metod – kalkulacje odnoszą się do praktyk „transferowania” zysków do opodatkowania do państw (terytoriów) klasyfikowanych jako raje podatkowe, które skutkują erozją bazy podatkowej. Natomiast jest to tylko jeden z aspektów szeroko rozumianego zjawiska międzynarodowego unikania opodatkowania i nie obejmuje na przykład sytuacji charakterystycznych dla agresywnego planowania podatkowego, takich jak wykorzystywanie różnic w systemach podatkowych poszczególnych państw do zaniżenia wyniku podatkowego.

4.2. Szacunki dotyczące skali zjawiska transgranicznego przenoszenia zysków i erozji bazy podatkowej w skali ogólnoświatowej

Wielkość strat z powodu erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków oraz strat związanych z rajami podatkowymi w skali ogólnoświatowej szacuje się w przedziale 500–600 mld USD rocznie⁹¹. Jak jednak trafnie zauważają Mar-

⁸⁹ A. Alstadsæter, S. Godar, P. Nicolaides, G. Zucman, *Global Tax Evasion: Report 2024*, EU Tax Observatory, s. 37.

⁹⁰ Zob. szerzej T. Tørsløv, L. Wier, G. Zucman, *The Missing Profits of Nations*, „Review of Economic Studies” 2023, nr 3, s. 1499–1534.

⁹¹ Zob. N. Shaxson, *The billions attracted by tax havens do harm to sending and receiving nations alike*, Tackling Tax Havens, Finance&Development, September 2019, <https://www.imf.org/en/Publications/fandd/issues/2019/09/tackling-global-tax-havens-shaxon> [dostęp: 10.12.2024].

cin Jamroży i Mariusz Tomczyk, przeprowadzenie dokładnych badań w zakresie unikania opodatkowania z wykorzystaniem rajów jest utrudnione ze względu na wrażliwość i niekompletność informacji podatkowych. Istotnym źródłem estymacji skali i skutków tego problemu są informacje zawarte w deklaracjach (zeznaniach) podatkowych, a według OECD jedynie 8 na 37 badanych krajów było w stanie przedstawić udział podatku płaconego przez międzynarodowe korporacje w ogólnym podatku dochodowym od osób prawnych⁹².

Według szacunków Międzynarodowego Funduszu Walutowego (MFW) „strata” w dochodach podatkowych wynosi 400 mld USD w krajach OECD (równowartość 1% ich PKB) oraz 200 mld USD w krajach rozwijających się (równowartość 1,3% ich PKB)⁹³. Z kolei z estymacji Gabriela Zucmana wynika, że ok. 8% globalnego bogactwa narodowego gospodarstw domowych znajduje się w rajach podatkowych. Autor ten szacuje, że ok. 55% zysków wytworzonych przez zagraniczne przedsiębiorstwa należące do rezydentów amerykańskich jest ulokowanych w sześciu jurysdykcjach podatkowych (Holandia, Bermudy, Luksemburg, Irlandia, Singapur i Szwajcaria). Według Zucmana udział kapitału przechowywanego „za granicą” w krajach rozwijających się wynosi od ok. 10% dla państw europejskich, przez 20–30% dla państw afrykańskich i południowoamerykańskich, do ok. 50% dla Rosji i państw Zatoki Perskiej⁹⁴.

Ludvig Wier i Gabriel Zucman szacują, że w 2019 r. 969 mld USD zysków zostało przeniesionych do rajów podatkowych na całym świecie, co stanowi równowartość 37% światowych zysków korporacji międzynarodowych⁹⁵. Natomiast w odniesieniu do Stanów Zjednoczonych Kimberly Clausing szacuje, że transgraniczne przesunięcia zysków przedsiębiorstw wielonarodowych to ubytek budżetowy ok. 100 mld USD rocznie (według stawek podatkowych sprzed implementacji regulacji TCJA)⁹⁶.

Według estymacji EU Tax Observatory globalne zyski korporacji międzynarodowych wyniosły w 2022 r. ok. 16 bln USD (tj. ok. 19% światowego

⁹² M. Jamroży, M. Tomczyk, *Regulacje antyrajowe w obszarze cen transferowych*, BISP 2022, nr 6, s. 3.

⁹³ E. Crivelli, R. de Mooij, M. Keen, *Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries*, IMF Working Paper, WP/15/118, s. 21.

⁹⁴ G. Zucman, *Taxing across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits*, „Journal of Economic Perspectives” 2014, nr 4, s. 140.

⁹⁵ L. Wier, G. Zucman, *Global profit shifting, 1975–2019*, WIDER Working Paper 2022/121, s. 5.

⁹⁶ K.A. Clausing, *How Big is Profit Shifting?*, May 17, 2020, <https://ssrn.com/abstract=3503091> [dostęp: 15.02.2025].

dochodu). Z tych 16 bln USD ok. 2,8 bln stanowiły zyski zagraniczne, czyli zyski osiągane przez międzynarodowe przedsiębiorstwa poza krajem ich siedziby głównej. Z owych 2,8 bln USD zysków ok. 1 bln przeniesiono do rajów podatkowych, tzn. zostały one zaksięgowane przez międzynarodowe firmy w krajach o niskich (zerowych) podatkach bez wyraźnego związku z zakresem i skalą ich obecności oraz aktywności w tych państwach (terytoriach)⁹⁷.

Z kolei według wyliczeń Tax Justice Network, opartych na zagregowanych raportach według krajów (CbC reporting⁹⁸) z ostatnich trzech lat, wynika, że korporacje międzynarodowe co roku przerzucają zyski w wysokości 1,15 bln USD do rajów podatkowych, co powoduje, że państwa na całym świecie tracą ok. 311 mld USD rocznie potencjalnych dochodów budżetowych z tytułu podatków korporacyjnych⁹⁹. Są to tzw. bezpośrednie straty spowodowane „niezgodnością” między lokalizacją zysków a lokalizacją produktywnej działalności gospodarczej. Natomiast wskazuje się również na „straty pośrednie”, czy też koszty uboczne, które powstają, gdy rządy obniżają ustawowe bądź/i efektywne stawki podatku korporacyjnego, aby przeciwdziałać bezpośrednim stratom wynikającym z unikania opodatkowania przez korporacje międzynarodowe, kierując się przekonaniem, że przyciągnie to inwestycje zagraniczne¹⁰⁰.

4.3. Skala międzynarodowego unikania opodatkowania w kontekście UE

Szacunki prezentowane w ramach tzw. europejskiego semestru wskazują, iż budżetowe „straty” podatkowe wynikające z przenoszenia zysków w ramach UE wynoszą ok. 50–70 mld EUR. Wartość ta (tzn. jej dolny przedział) odpowiada 17% dochodów z podatku od przedsiębiorstw (w 2013 r.) i 0,4% PKB¹⁰¹. Z perspektywy UE ok. 80% zysków przenoszonych z wielu państw członkowskich UE trafia do kilku innych państw członkowskich UE lub owo „przenoszenie” odbywa się za ich pośrednictwem; wskazuje, że korporacje wielonarodowe mogą płacić podatki aż o 30% niższe niż ich krajowi konkurenci¹⁰².

⁹⁷ A. Alstadsæter, S. Godar, P. Nicolaides, G. Zucman, *Global Tax Evasion...*, s. 36–37.

⁹⁸ Szerzej na ten temat zob. rozdz. VIII.

⁹⁹ Tax Justice Network, *State of Tax Justice 2023*, s. 11.

¹⁰⁰ *Ibidem*.

¹⁰¹ Komisja Europejska, *Ograniczanie agresywnego planowania podatkowego...*

¹⁰² Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 26 marca 2019 r. w sprawie przestępstw finansowych, uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania (2018/2121(INI)).

Według bazowego modelu kalkulacji przygotowanego dla Parlamentu Europejskiego straty w dochodach UE wynikające z unikania opodatkowania przez osoby prawne mieszczą się w szerokim przedziale ok. 50–70 mld EUR, co stanowi kwotę „utraconą” w wyniku transgranicznego przenoszenia zysków. Jeżeli jednak przyjąć szerokie podejście, uwzględniające różnego rodzaju specjalne rozwiązania podatkowe stosowane w mechanizmach podatku korporacyjnego państw UE oraz margines nieefektywności administracyjnej w poborze podatków, to straty w dochodach UE wynikające z unikania podatku od osób prawnych mogą wynosić (według konserwatywnych szacunków) ok. 160–190 mld EUR. Oznacza to efektywność podatku dochodowego od osób prawnych na poziomie 75%¹⁰³.

Niezależnie od różnic w szacunkach dotyczących międzynarodowego unikania opodatkowania zwiększająca się skala tego zjawiska stała się uzasadnieniem dla rozpoczęcia przez OECD oraz grupę G20 w 2013 r. projektu BEPS.

5. Pozafiskalne skutki praktyk międzynarodowego unikania opodatkowania

Jak wskazano powyżej, bezpośrednim skutkiem międzynarodowego unikania opodatkowania jest strata (ubytek) podatkowych dochodów budżetowych, które – bez stosowania różnych mechanizmów transgranicznego transferu zysków – powinny zasilić budżet danego państwa. Jednakże pośrednie konsekwencje międzynarodowego unikania opodatkowania są szersze.

Ubytek dochodów spowodowany (międzynarodowym) unikaniem opodatkowania może mieć bowiem wpływ na wydatki społeczne (socjalne) poszczególnych państw, związane m.in. z dostępem do edukacji, ochrony zdrowia czy usług opieki społecznej, co „pogłębia nierówności i może powodować większe niezadowolenie społeczne”¹⁰⁴. Agresywne planowanie podatkowe stosowane przez przedsiębiorstwa wielonarodowe wywiera także negatywny wpływ na „ogólne morale podatników” – podatnicy realizujący „należycie” swoje zobowiązania podatkowe mogą postrzegać przyzwolenie państwa na międzynarodowe unikanie opodatkowania za naruszenie umowy społecznej, co może prowadzić do efektu „rozłania” się skali takich praktyk również na podmioty, które do tej pory ich nie stosowały¹⁰⁵.

¹⁰³ R. Dover *et al.*, *Bringing transparency...*, s. 3.

¹⁰⁴ Komisja Europejska, *Ograniczanie agresywnego planowania podatkowego...*, s. 2.

¹⁰⁵ *Ibidem*.

Praktyki unikania opodatkowania w wymiarze transgranicznym zakłócają równe warunki konkurencji między tymi przedsiębiorstwami, którym udaje się unikać płacenia należnego im udziału w podatkach, a przedsiębiorstwami niemającymi dostępu do takich samych możliwości transgranicznego planowania podatkowego (głównie przedsiębiorstwami mniejszymi lub krajowymi)¹⁰⁶.

Z badań przeprowadzonych przez Petera Eggera, Wolfganga Eggerta i Hannesa Winnera dla okresu 1999–2004 wynika, iż spółki zależne podmiotów zagranicznych płacą znacznie niższe podatki niż „bliźniacze” spółki mające krajowych właścicieli w sytuacji ich lokalizacji w państwie o wysokim poziomie opodatkowania. Średnio różnica wynosi ok. 32% w państwach, w których ustawowa stawka podatku dochodowego od osób prawnych wynosi 39% lub więcej¹⁰⁷. Wartości te należy dzisiaj poddać pewnej korekcie z uwagi na odnotowany w większości państw na świecie proces obniżania stawek CIT. Przedsiębiorstwa wielonarodowe stosujące agresywne międzynarodowe planowanie podatkowe korzystają zatem z „konkurencyjnej przewagi kosztowej”, która może pozwolić im zwiększyć udział w rynku i podnieść bariery wejścia na rynek ze szkodą dla innych przedsiębiorstw.

Prezentowane są również argumenty wskazujące na związek pomiędzy (agresywnym) planowaniem podatkowym a wyższymi marżami i większą koncentracją przemysłu – transgraniczne przenoszenie zysków zniekształca konkurencję, co prowadzi do większej koncentracji rynku i wyższych marż dla przedsiębiorstw stosujących planowanie podatkowe¹⁰⁸. Może to prowadzić do nieefektywnie wysokich cen konsumpcyjnych ze szkodą dla konsumentów na lokalnym rynku¹⁰⁹. Dzięki agresywnemu planowaniu podatkowemu, np. lokując własność intelektualną w spółce pośredniczącej zlokalizowanej w kraju UE, w którym obowiązuje atrakcyjny system własności intelektualnej, przedsiębiorstwa mogą osiągnąć poziom efektywnej średniej stawki podatkowej na niskim poziomie, co „oznacza, że ich działalność jest *de facto* «subsydiowana»”¹¹⁰.

¹⁰⁶ *Ibidem*.

¹⁰⁷ P. Egger, W. Eggert, H. Winner, *Saving Taxes through Foreign Plant Ownership*, „Journal of International Economics” 2010, nr 1, s. 99–108.

¹⁰⁸ S. Sorbe, Å. Johansson, *International Tax Planning, Competition and Market Structure*, OECD Economics Department Working Papers, No. 1358, OECD Publishing, Paris 2017, <https://doi.org/10.1787/e9c35474-en>.

¹⁰⁹ Komisja Europejska, *Ograniczanie agresywnego planowania podatkowego...*, s. 3.

¹¹⁰ European Commission, Commission Staff Working Document, Impact Assessment accompanying the document Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence and Proposal for a Council Directive on the com-

Według innych badań stosowanie strategii agresywnego planowania podatkowego prowadzić może do „nieefektywności zatrudniania” i „niedoinwestowania siły roboczej” w przedsiębiorstwach angażujących się w tego typu praktyki – zwiększone ryzyko podatkowe i niepewność towarzyszące agresywnemu planowaniu podatkowemu zwiększają „ostrożność firm w kwestii inwestycji w siłę roboczą”¹¹¹.

mon system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, Brussels, 21.3.2018, SWD(2018) 81 final/2, s. 18.

¹¹¹ S. Traini, N.C. Goldman, Ch.M. Lewellen, *Aggressive Tax Planning and Labor Investments*, „Journal of Accounting, Auditing & Finance” 2022, nr 3, s. 20.

ROZDZIAŁ II

Międzynarodowe uwarunkowania polityki UE w zakresie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania

1. Uwagi wprowadzające

Unia Europejska – rozumiana zarówno jako cała struktura, jak i jej państwa członkowskie – nie działa(ją) w izolacji od szerszych, międzynarodowych uwarunkowań prawnych i ekonomicznych. Innymi słowy, UE w swoich działaniach dotyczących prób harmonizacji (koordynacji) wewnętrznych systemów podatku korporacyjnego państw członkowskich – również mających na celu przeciwdziałanie międzynarodowemu unikaniu opodatkowania – musi uwzględniać procesy gospodarcze i polityczne o wymiarze globalnym (w których UE i jej państwa członkowskie są tylko jednymi z aktorów), jak i ramy międzynarodowego reżimu podatkowego, którego uczestnikami są wszystkie państwa członkowskie UE. Z kolei w odniesieniu do zmieniającej się międzynarodowej architektury gospodarczej procesami, które szczególnie wywierają wpływ na politykę w obszarze opodatkowania dochodów korporacji i przeciwdziałania międzynarodowemu unikaniu opodatkowania, są szeroko rozumiana globalizacja gospodarki, internacjonalizacja przedsiębiorstw oraz cyfryzacja modeli biznesowych w warunkach zachodzącej transformacji technologicznej.

2. Międzynarodowe uwarunkowania prawne

W doktrynie od lat toczą się spory na temat charakteru i zakresu znaczeniowego „międzynarodowego prawa podatkowego” i nie wypracowano do tej pory uniwersalnej, powszechnie akceptowanej definicji tego pojęcia. Jak nato-

miast słusznie zauważa Paweł Selera, „nie jest to prawo jednolicie skodyfikowane i ujęte”, opiera się w znacznej mierze na umowach międzynarodowych, a także „jest prawem partykularnym, powoływanym do życia i realizowanym wyłącznie poprzez suwerenne państwa”¹¹².

W konsekwencji braku jednolitego rozumienia pojęcia międzynarodowego prawa podatkowego z szerszej, systemowej perspektywy w doktrynie stosowane są pojęcia, takie jak „międzynarodowy system podatkowy”, „międzynarodowy porządek podatkowy” czy „międzynarodowy reżim podatkowy”. Nie jest celem niniejszej monografii dogłębna analiza podobieństw i różnic doktrynalnych w tej materii, w szczególności ze względu na fakt, iż autorzy posługujący się różnymi określeniami odnoszą się *de facto* do tego samego zbioru regulacji – stąd dla celów dalszych rozważań posługiwać będziemy się, najczęściej stosowanym w doktrynie, pojęciem międzynarodowy reżim podatkowy.

Należy zaakcentować, iż międzynarodowy reżim podatkowy nie jest spójnym zbiorem przepisów opracowanym w oparciu o powszechnie akceptowane zasady; wynika to zarówno z tworzących go źródeł prawa, jak i sposobu, w jaki się historycznie rozwijał¹¹³. Współcześnie międzynarodowy reżim podatkowy składa się z szeregu przepisów prawa krajowego dotyczących sytuacji transgranicznych (takie przepisy prawne określane są mianem krajowego międzynarodowego prawa podatkowego), umów międzynarodowych (dwustronnych i wielostronnych), jak i tzw. prawa miękkiego (*soft law*)¹¹⁴.

Szczególne znaczenie ma tu dorobek OECD w postaci tekstu (niewiążącej prawnie) Modelowej Konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku (wraz z oficjalnym komentarzem do niej), jak również licznych (również formalnie niewiążących) dokumentów analitycznych (wytyczne, wyjaśnienia, raporty itp.). W konsekwencji, jak zauważa R. Avi-Yonah, państwa – mimo formalnej suwerenności w kształtowaniu treści aktów prawa wewnętrznego i przystępowaniu do międzynarodowych umów podatkowych – w praktyce mają ograniczoną swobodę wyboru instrumentów prawnych w zakresie międzynarodowego opodatkowania dochodu i „podejmują działania legislacyjne w oparciu o cały kontekst międzynarodowego reżimu podatkowego”¹¹⁵. Zgodzić należy się rów-

¹¹² P. Selera, *Międzynarodowe a unijne prawo podatkowe w kontekście opodatkowania zysków przedsiębiorstw*, Warszawa 2010, LEX.

¹¹³ M.P. Devereux *et al.*, *Taxing Profit in a Global Economy*, Oxford University Press 2021, s. 86.

¹¹⁴ *Ibidem*, s. 86.

¹¹⁵ R.S. Avi-Yonach, *International Tax as International Law*, New York 2007, s. 3.

niez z ww. autorem, iż to sieć dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawieranych między państwami na całym świecie (licząca ok. 3000 umów), których postanowienia są zbliżone w kwestiach fundamentalnych zasad oraz stosowanej terminologii, stanowi zasadniczy kościół międzynarodowego reżimu podatkowego¹¹⁶.

Co warto podkreślić, międzynarodowy reżim podatkowy rozwija się od lat 20. poprzedniego stulecia, ale tylko w takim zakresie, w jakim poszczególne państwa decydują się na ograniczenie swojej suwerenności podatkowej i wynikającej z niej jurysdykcji podatkowej¹¹⁷. W odniesieniu do opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez przedsiębiorstwa z tytułu ich międzynarodowej aktywności gospodarczej węzłowe znaczenie ma przy tym określenie i zastosowanie w krajowym prawie podatkowym poszczególnych państw łącznika (łączników – *nexus*), który – poprzez swoisty „test intensywności” związków podatnika z danym państwem – jest rozstrzygający dla zakresu (zasięgu) wykonywania jurysdykcji podatkowej przez to państwo¹¹⁸. W zależności od siły (intensywności) związku osoby z państwem zakres terytorialny dochodów (przychodów) objętych obowiązkiem podatkowym w tym państwie może mieć wymiar ogólnoświatowy, nieograniczony terytorialnie (w sytuacji gdy osoba spełnia kryteria uznania jej za rezydenta podatkowego tego państwa), bądź wymiar ograniczony do dochodów uzyskanych tylko na terytorium danego państwa (w sytuacji gdy związki danej osoby z tym państwem nie są na tyle ścisłe, aby spełnione zostały kryteria uznania jej za rezydenta podatkowego w tym państwie, ale na jego terytorium znajduje się źródło uzyskiwanych przez nierezydenta dochodów).

Równoczesne wykonywanie przez dwa państwa jurysdykcji podatkowej w sferze podatków korporacyjnych, opartej z jednej strony na modelu ogólnoświatowym (gdzie jedno państwo rości sobie prawo do opodatkowania również dochodu zagranicznego uzyskiwanego przez podmiot uznany za rezydenta podatkowego tego państwa), a z drugiej strony na modelu ograniczonym terytorialnie (gdzie drugie państwo uzasadnia prawo do opodatkowania tego samego dochodu faktem lokalizacji źródła tego dochodu na swoim terytorium), prowa-

¹¹⁶ *Ibidem*.

¹¹⁷ Obszernie na temat suwerenności podatkowej i jurysdykcji podatkowej państwa zob. R. Lipniewicz, *Jurysdykcja podatkowa w cyberprzestrzeni. Model międzynarodowego opodatkowania dochodu*, Warszawa 2018, s. 21–104.

¹¹⁸ Zob. szerzej R. Lipniewicz, *Podatkowy zakład zagraniczny. Koncepcja i funkcjonowanie*, Warszawa 2017, s. 20.

dzić może do konfliktu jurysdykcji podatkowych, który przybiera z reguły postać podwójnego opodatkowania w sensie prawnym¹¹⁹.

W takiej sytuacji koncyliacyjnym, powszechnie stosowanym sposobem rozgraniczenia zakresu (wykonywania) jurysdykcji podatkowej między państwami jest zawarcie umowy (konwencji) o unikaniu podwójnego opodatkowania (u.p.o), na mocy której dochodzi do dobrowolnego ograniczenia wykonywania przysługującej suwerennemu państwu jurysdykcji podatkowej. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania wzorowane są przede wszystkim na Modelowej Konwencji OECD (dalej również: KM OECD)¹²⁰, a w relacjach między państwami rozwiniętymi i rozwijającymi się również na Modelowej Konwencji ONZ (dalej również: KM ONZ)¹²¹, co skutkuje w praktyce znaczącym poziomem ich standaryzacji w wymiarze ogólnosiwiatowym (nieoznaczającym wszakże pełnego ujednolicenia ich treści).

Dominujące współcześnie bilateralne u.p.o. określają, gdzie (w którym państwie) i w jaki sposób transgraniczna działalność będzie opodatkowana, poprzez alokację praw do opodatkowania określonych form dochodu albo do państwa źródła (w którym osiągane są dochody) lub/i do państwa rezydencji podatnika¹²². Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania określa się jako porozumienia zawierane pomiędzy państwami w celu zachowania kontroli nad sposobem opodatkowania dochodu (majątku) w sytuacji, gdy oba umawiające się państwa roszczą sobie prawo do opodatkowania tego samego dochodu bądź/i tego samego podmiotu¹²³.

Kluczowym warunkiem prawidłowego funkcjonowania międzynarodowego reżimu podatkowego jest akceptacja przez wszystkich jego uczestników elementów jego struktury i zgoda na samoograniczenie swojego formalnego władztwa podatkowego. Chodzi tu nie tylko o prowadzone między państwami negocjacje mające doprowadzić do zawarcia umowy o unikaniu podwójnego

¹¹⁹ A. Becker, *The Principle of Territoriality and Corporate Income Taxation*, cz. 1, „Bulletin for International Taxation” 2016, nr 4, s. 190.

¹²⁰ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

¹²¹ United Nations Department of Economic and Social Affairs, *United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries*, New York 2021, <https://doi.org/10.18356/9789210001007>.

¹²² M. Hearson, *Tax Treaties*, [w:] L. Seabrooke, D. Wigan (red.), *Global Wealth Chains*, Oxford University Press 2022, s. 49.

¹²³ R. Deutsch, R.M. Arkwright, D. Chiew, *Principles and Practice of Double Tax Agreements*, London 2008, s. 1.

opodatkowania, ale również o nienaruszanie władztwa podatkowego danego państwa przepisami wewnętrznego prawa podatkowego przez inne państwo¹²⁴.

Zasadnicze założenia koncepcyjne międzynarodowego reżimu podatkowego zostały opracowane ponad sto lat temu na podstawie aksjomatów ekonomicznych właściwych tamtym czasom – dominacji działalności produkcyjnej i umiarkowanego poziomu internacjonalizacji biznesu, ograniczającego się do kilku branż. Można zaryzykować tezę, iż jeszcze do lat 80. XX w. międzynarodowy reżim podatkowy funkcjonował w sposób, który gwarantował odpowiednie mechanizmy ochrony przed nieuczciwą konkurencją podatkową w obszarze podatków korporacyjnych, chroniąc tym samym istotny element bazy podatkowej (zwłaszcza państw rozwiniętych)¹²⁵. Ostatnie dekady to już dynamiczne procesy globalizacji i cyfryzacji, które w sferze opodatkowania międzynarodowego skutkują częściowym niedopasowaniem regulacyjnym międzynarodowego reżimu podatkowego do dzisiejszego globalnego rynku i gospodarki będącej w fazie intensywnej cyfryzacji wielu procesów biznesowych. W szczególności międzynarodowe korporacje – z uwagi na skalę działalności i dostęp do specjalistycznej wiedzy – mają wiele możliwości wykorzystywania owego niedopasowania oraz różnic w systemach podatkowych państw Unii Europejskiej, co skutkuje strategiami agresywnego planowania podatkowego i erozją dochodów z tytułu podatków korporacyjnych w UE¹²⁶.

Jak obrazowo wskazuje Cezary Mik, „wobec presji czasu i przestrzeni tradycyjne instrumenty prawa międzynarodowego są... zbyt powolne”¹²⁷. Odnosi się to niewątpliwie również do międzynarodowego prawa podatkowego, opartego nadal w zasadniczej mierze na sieci bilateralnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Próbą odpowiedzi na problem, adresowanej przez Cezarego Mika, „powolności” tradycyjnych instrumentów prawa międzynarodowego w sferze mechaniki opodatkowania dochodów transgranicznych jest obserwowany w ostatnich latach wzrost wykorzystywania instrumentów o charakterze multilateralnym.

¹²⁴ D.M. Ring, *Democracy, Sovereignty and Tax Competition: The Role of Tax Sovereignty in Shaping Tax Cooperation*, Boston College Law School Legal Studies Research Paper Series, Research Paper 171 January 28, 2009, s. 560.

¹²⁵ R. Avi-Yonah, *International Taxation, Globalization, and the Economic Digital Divide*, „Journal of International Economic Law” 2023, nr 26.

¹²⁶ T. Faccio, *Taxing Multinationals in the European Union. The 2021 Global Tax Deal and Beyond*, Friedrich-Ebert-Stiftung Policy Brief, July 2021, <https://brussels.fes.de/e/taxing-multinationals-in-the-european-union-the-2021-global-tax-deal-an-beyond.html>, s. 10 [dostęp: 17.02.2025].

¹²⁷ C. Mik, *Globalizacja a prawo międzynarodowe*, [w:] A. Malewska, M. Filary-Szczepanik (red.), *Globalizacja i współzależność*, Kraków 2022, s. 79.

Przykładem tego nowego, wielostronnego podejścia jest przyjęta i ratyfikowana przez ponad 100 państw Konwencja implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku (*Multilateral Instrument* – Konwencja MLI)¹²⁸, której podstawowym założeniem jest „jednorazowe zmodyfikowanie sieci umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w zsynchronizowany sposób, bez konieczności prowadzenia czasochłonnych negocjacji bilateralnych, przy jednoczesnym uwzględnieniu różnych polityk podatkowych jej sygnatariuszy”¹²⁹. Co istotne, nie odbywa się to poprzez bezpośrednie wprowadzenie zmian do tekstów umów, a przez jednoczesne stosowanie przepisów danej umowy oraz tych postanowień Konwencji MLI, które zostały uzgodnione przez strony konkretnej umowy bilateralnej w celu modyfikacji jej postanowień¹³⁰.

Innym przykładem zastosowania instrumentu o charakterze multilateralnym jest opracowana (choć jeszcze formalnie nieprzyjęta) w ramach prac Inclusive Framework OECD/G20 (zrzeszających 140 państw) Konwencja wielostronna mająca na celu implementację Kwoty A w ramach filaru I¹³¹, która zakłada realokację części praw do opodatkowania dochodów przedsiębiorstw wielonarodowych (spełniających określone kryteria) na rzecz jurysdykcji, gdzie oferowane przez nie dobra i usługi są konsumowane¹³².

W związku z powyższym można sformułować tezę, iż mamy do czynienia z rosnącą multicentrycznością międzynarodowego reżimu podatkowego, gdzie funkcjonują równocześnie normy krajowego prawa podatkowego regulujące transgraniczne stany faktyczne, bilateralne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz multilateralne konwencje (instrumenty) podatkowe. Ponadto równocześnie mamy do czynienia z procesem, w którym obok aktów prawnych

¹²⁸ Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r., Dz. U. z 2018 r. poz. 1369.

¹²⁹ [Podatki.gov.pl](https://www.podatki.gov.pl/podatkowa-wspolpraca-miedzynarodowa/konwencja-mli/), Podatkowa współpraca międzynarodowa, Konwencja MLI, <https://www.podatki.gov.pl/podatkowa-wspolpraca-miedzynarodowa/konwencja-mli/> [dostęp: 3.10.2024].

¹³⁰ M. Leconte, M. Raińczuk, *Konwencja Wielostronna (BEPS działanie nr 15) – omówienie najistotniejszych zagadnień*, „Monitor Podatkowy” 2017, nr 5, s. 16–17.

¹³¹ OECD, *The Multilateral Convention to Implement Amount A Of Pillar One Two-Pillar Solution to Address The Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one-two-pillar-one/> [dostęp: 3.10.2024].

¹³² Zob. W. Niedźwiedzki, *Konwencja MLC w zakresie filaru pierwszego*, <https://casp.sgh.waw.pl/aktualnosci/konwencja-mlc-w-zakresie-filaru-1> [dostęp: 20.10.2024].

znaczącym elementem międzynarodowego reżimu prawnego stają się różnego typu dokumenty, pochodzące od, jak to ujmują Cezary Mik, „aktorów niepaństwowych”¹³³, wśród których rolę pierwszoplanową odgrywa niewątpliwie OECD. Mowa tu chociażby o licznych dokumentach towarzyszących wdrażaniu dwufilarowego modelu OECD adresowanego do przedsiębiorstw wielonarodowych, np. – w odniesieniu do filaru I – towarzyszące Konwencji Wielostronnej oświadczenie wyjaśniające (*Explanatory statement*) czy porozumienie w zakresie Zastosowania Pewności dla Kwoty A filaru I (*Understanding on the Application of Certainty for Amount A of Pillar One – UAC*)¹³⁴, a w odniesieniu do filaru II m.in. wytyczne dotyczące projektowania kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego czy wytyczne administracyjne dotyczące Modelowych Zasad GloBE dla filaru II¹³⁵. Wymienić tu można również Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych¹³⁶.

Na tym tle pytaniem o istotnym znaczeniu jest to, w jaki sposób i w jakim stopniu międzynarodowy reżim podatkowy – którego uczestnikami są również państwa członkowskie UE – wpływa na działania podejmowane przez Unię Europejską w sferze opodatkowania międzynarodowego, zarówno w odniesieniu do transgranicznej działalności na rynku wewnętrznym UE, jak i w obrocie gospodarczym z państwami trzecimi.

W pierwszej kolejności należy podkreślić, iż Unia Europejska – rozumiana jako podmiot w międzynarodowych stosunkach prawnych – nie jest obecnie samodzielnym, odrębnym uczestnikiem (podmiotem) międzynarodowego reżimu podatkowego (jak przykładowo ma to miejsce w sferze polityki handlowej i uczestnictwa UE w Światowej Organizacji Handlu); jego uczestnikami są bowiem poszczególne państwa członkowskie UE.

Ponadto UE – jak do tej pory – nie uregulowała kompleksowo kluczowego aspektu opodatkowania międzynarodowego, czyli kwestii unikania po-

¹³³ C. Mik, *Globalizacja a prawo międzynarodowe...*, s. 79.

¹³⁴ Zob. A. Oktawiec, A. Hurek, M. Kondej, B. Lorenz, *OECD publikuje Konwencję Wielostronną w celu implementacji filaru pierwszego międzynarodowej reformy prawa podatkowego*, <https://studio.pwc.pl/aktualnosci/alerty/oecd-publikuje-konwencje-wielostronna-w-celu-implementacji-filaru-pierwszego> [dostęp: 10.01.2025].

¹³⁵ OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 2023.

¹³⁶ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, https://www.oecd.org/en/publications/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en.html [dostęp: 14.01.2025]

dwójnego opodatkowania, ani w odniesieniu do państw członkowskich, ani do państw trzecich. Oznacza to, iż stroną wiążących umów o unikaniu opodatkowania są nadal wyłącznie poszczególne państwa członkowskie UE, zarówno w relacjach między sobą, jak i z państwami nienależącymi do UE. Dyskusja nad zasadnością przyjęcia wspólnej, unijnej konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania toczy się, ze zmienną intensywnością, w UE od wielu lat, jednakże jak dotąd kwestia ta nie wyszła poza fazę koncepcyjną. Odnotać należy, iż w doktrynie międzynarodowego prawa podatkowego propozycję kompleksowej unijnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, uwzględniającej specyfikę i konstrukcję rynku wewnętrznego, przedstawił Pasquale Pistone¹³⁷. Trzeba również nadmienić, że Unia Europejska nie jest stroną nowych wielostronnych umów (instrumentów), będących efektem realizacji projektu BEPS (o których mowa powyżej) – tu również ich stronami są poszczególne państwa UE.

Można by zatem w świetle powyższego uznać, iż kwestia międzynarodowego opodatkowania dochodów przedsiębiorstw zasadniczo pozostaje poza sferą formalnych (wiązących) działań UE. Hipoteza ta nie oddaje jednak pełnego obrazu sytuacji. Mimo bowiem iż procesy formalnej harmonizacji prawa podatkowego w UE dotyczą przede wszystkim podatków pośrednich, a legislacja unijna w sferze podatków korporacyjnych jest nadal bardzo ograniczona, nie oznacza to, że państwa członkowskie mają nieograniczoną swobodę w tej materii.

Unia Europejska ma bowiem pewien wpływ na wewnętrzne przepisy podatkowe państw członkowskich, również te regulujące sytuacje transgraniczne, które to regulacje są jednym z elementów międzynarodowego reżimu podatkowego. Ten wpływ wynika z dwóch zasadniczych czynników¹³⁸. Po pierwsze, krajowe (międzynarodowe) prawo podatkowe państw UE musi być zgodne z unijną (ciągle dosyć ograniczoną) legislacją w zakresie opodatkowania korporacyjnego. Po drugie, Trybunał Sprawiedliwości UE od lat 80. ubiegłego wieku w swoim orzecznictwie podkreśla, iż przepisy krajowego prawa podatkowego w zakresie opodatkowania dochodów transgranicznych uzyskiwanych z tytułu działalności gospodarczej prowadzonej na rynku wewnętrznym UE, jak

¹³⁷ Zob. P. Pistone, *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, The Hague – London – New York 2002, s. 235–325.

¹³⁸ M.P. Devereux *et al.*, *Taxing Profit in a Global Economy*, Oxford University Press 2021, s. 88–89.

również postanowienia zawieranych przez państwa członkowskie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, muszą być zgodne ze swobodami rynku wewnętrznego¹³⁹.

Patrząc natomiast z szerszej, ogólnoświatowej perspektywy, działania Unii Europejskiej nie mogą być oderwane od ram międzynarodowego reżimu podatkowego, których głównym „konstruktorem” i promotorem jest OECD, ze szczególnym uwzględnieniem rekomendacji płynących z projektu BEPS¹⁴⁰. Potwierdzają to m.in. konkluzje Rady Europejskiej z dnia 13 i 14 marca 2013 r., w których stwierdzono, że konieczna jest ścisła współpraca UE z OECD i grupą G20 w celu opracowania uzgodnionych na szczeblu międzynarodowym standardów służących zapobieganiu erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków. Z kolei w konkluzjach z dnia 8 grudnia 2015 r. Rada jednoznacznie wskazała, iż to dyrektywy UE powinny, w stosownych przypadkach, być „preferowanym narzędziem wdrażania w UE wniosków OECD dotyczących BEPS, tak by zapewnić zarówno pewność prawa, jak i proporcjonalny poziom harmonizacji wymaganej przez jednolity rynek”. W tych samych konkluzjach Rada akcentuje konieczność znalezienia na szczeblu UE „wspólnych, lecz elastycznych rozwiązań, które byłyby spójne z wnioskami OECD dotyczącymi erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków”, popierając „skuteczne, szybkie i skoordynowane wdrożenie na szczeblu UE środków służących przeciwdziałaniu erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków”¹⁴¹. Efektem tego podejścia UE do międzynarodowych ram podatkowych OECD są m.in. 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 wewnętrznego¹⁴² czy dyrektywa Rady (UE) 2022/2523 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii¹⁴³.

¹³⁹ Zob. m.in. wyrok TS z dnia 8 listopada 2007 r. w sprawie C379/05 *Amurta SGPS v. Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam*, ECR [2007] s. I-9569; wyrok TS z dnia 1 października 2009 r. w sprawie C-247/08 *Gaz de France – Berliner Investissement SA v. Bundeszentralamt für Steuern*, ECR [2009] s. I-9225; wyrok TS z dnia 16 lipca 2009 r. w sprawie C128/08 *Jacques Damseaux v. État belge*.

¹⁴⁰ Odrębnym wątkiem jest obserwowana obecnie próba przejęcia głównej roli w tym obszarze przez Organizację Narodów Zjednoczonych.

¹⁴¹ Council of the European Union, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) – Council conclusions, 15150/15, Brussels, 8 December 2015.

¹⁴² Dz. Urz. L 193 z 19.07.2016 r.

¹⁴³ Dz. Urz. L 328 z 22.12.2022 r.

3. Międzynarodowe uwarunkowania ekonomiczne

3.1. Globalizacja gospodarki światowej

Globalizacja definiowana jest w sposób niezwykle zróżnicowany, co wynika z faktu, iż jest to określenie wielowymiarowych procesów zachodzących w gospodarce światowej. W najogólniejszym, słownikowym ujęciu jest to „proces polegający m.in. na zwiększaniu obrotów handlu międzynarodowego, nasileniu przepływu kapitału, ludzi i technologii oraz zacieraniu różnic kulturowych”¹⁴⁴.

Początków globalizacji doszukuje się już w okresie piętnastowiecznych wielkich europejskich odkryć geograficznych, gdzie „postępy w technologii budowy okrętów, tworzeniu map i nawigacji oraz specyficzne warunki polityczne panujące w zachodniej Europie pozwoliły rozszerzyć zasięg międzynarodowego handlu, relacji politycznej zależności, wymiany międzykulturowej, w zasadzie obejmując całość kuli ziemskiej”¹⁴⁵. Globalizacja jako proces wiąże się zatem z wieloma sferami, wpływając na obszar kultury, polityki czy postaw społecznych. W tym kontekście globalizacja jest przedstawiana jako „wiązka splecionych ze sobą i wpływających na siebie amorficznych, wielowymiarowych i wielokierunkowych zjawisk i procesów (tendencji)”, będąc przy tym procesem w pewnym stopniu spontanicznym¹⁴⁶. Co szczególnie istotne z perspektywy oceny funkcjonalności międzynarodowego reżimu podatkowego i kreowanej w jego ramach polityki podatkowej UE, „globalizacja umożliwia oderwanie działalności od konkretnego terytorium, wykroczenie poza jego ograniczenia”, a jej cele i zakres „ustalane są w dużym stopniu przez aktorów niepaństwowych”, w szczególności przedsiębiorstwa wielonarodowe¹⁴⁷.

Globalizacja rozumiana jest również jako zjawisko otwierania się gospodarek i granic państwowych, w wyniku większej dynamiki handlu i przepływu kapitału, ludzi i idei, rozpowszechniania się informacji, wiedzy i technologii, które odbywa się na dwóch płaszczyznach – geograficznej i sektorowej¹⁴⁸.

¹⁴⁴ Słownik języka polskiego PWN, hasło: globalizacja, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/globalizacja.html> [dostęp: 2.12.2024].

¹⁴⁵ A. Malewska, M. Filary-Szczepanik, *Globalizacja i współzależność*, [w:] A. Malewska, M. Filary-Szczepanik (red.), *Globalizacja i współzależność...*, s. 23.

¹⁴⁶ C. Mik, *Globalizacja a prawo międzynarodowe...*, s. 77.

¹⁴⁷ *Ibidem*, s. 77–79.

¹⁴⁸ Eur-lex, *Globalizacja gospodarki*, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL-EN-DE/TXT/?from=EN&uri=LEGISSUM%3Aglobalisation> [dostęp: 15.12.2024].

W innym ujęciu globalizacja wyraża „określony stan gospodarki światowej”, mierzony poziomem liberalizacji handlu i przepływu kapitału, a także procesy integracji regionalnej (np. Unia Europejska) i „umiędzynarodowienia życia gospodarczego”¹⁴⁹.

W kontekście UE akcentowany jest ścisły związek pomiędzy „globalizacją a regionalizacją oraz wiążącą się z nią integracją”, co wskazuje na „bezpośrednią zależność między procesami globalizacyjnymi a europejskimi procesami integracyjnymi”¹⁵⁰. O ile jednak globalizacja tworzy ramy, w których szczególną aktywność przejawiają korporacje międzynarodowe – kierujące się logiką wolnej konkurencji oraz maksymalizacji zysków – o tyle integracja regionalna w ramach UE stymulowana jest głównie działaniami inicjowanymi przez państwa członkowskie, które za pomocą różnorodnych środków pragną w szczególności realizować, w ramach wzajemnej współpracy, cele gospodarcze i społeczne¹⁵¹.

Z perspektywy podatkowej wskazuje się również na związek liberalizacji zasad handlu międzynarodowego w ramach prac Światowej Organizacji Handlu (WTO) ze zjawiskiem międzynarodowego unikania opodatkowania. Analizując skutki wejścia Chin do WTO, Wenjing Gao, Yao Lu i Xinzhen Shi dowodzą, że w szczególności przedsiębiorstwa, które wykazują znaczące zapotrzebowania kapitałowe, po wejściu do WTO „zaangażowały” się w większym stopniu w unikanie opodatkowania w obliczu zwiększonej międzynarodowej presji konkurencyjnej¹⁵².

Natomiast wydarzenia ostatnich lat (zwłaszcza pandemia COVID-19, wojna w Ukrainie oraz zmiana założeń polityki handlowej państw zachodnich) sprawiły, że możemy mówić o swego rodzaju „selektywnej deglobalizacji”, rozumianej jako „przenoszenie produkcji bliżej rynków docelowych oraz intensyfikacja współpracy z bliskimi poddostawcami”, tak w wymiarze geograficznym, jak również kulturowym¹⁵³. Deglobalizacja nie musi jednak zawsze prowadzić do skracania łańcuchów dostaw towarów, gdyż może realizować się poprzez ich przenoszenie do państw odległych w wymiarze geograficznym, ale „bliż-

¹⁴⁹ J. Walas-Trębacz, *Globalizacja – przesłanki i wyzwania dla przedsiębiorstw funkcjonujących na rynkach międzynarodowych*, [w:] J. Wiktor (red.), *Zarządzanie przedsiębiorstwem międzynarodowym. Integracja różnorodności*, Warszawa 2017, s. 20.

¹⁵⁰ D. Milczarek, *Unia Europejska a globalizacja*, „Studia Europejskie” 2004, nr 3, s. 18.

¹⁵¹ *Ibidem*, s. 18.

¹⁵² W. Gao, Y. Lu, X. Shi, *Trade Liberalization And Corporate Income Tax Avoidance*, „Economic Inquiry” 2019, vol. 57, nr 4, s. 1979.

¹⁵³ BGK, *Jak daleko wędrują towary? Zjawisko deglobalizacji handlowej w XXI wieku*, październik 2023, s. 4–7.

szych kulturowo i cywilizacyjnie”, w ramach procesu określanego jako *friend-shoring*¹⁵⁴. Procesy te mogą również rzutować na wektory polityki UE w sferze zwalczania międzynarodowego unikania opodatkowania.

3.2. Wzrost skali działalności przedsiębiorstw wielonarodowych

Niezależnie od kierunków strumieni inwestycji zagranicznych kluczową rolę w tym procesie odgrywają współcześnie przedsiębiorstwa (korporacje) wielonarodowe, których rola i skala działania w warunkach globalizacji niewątpliwie wzrosła. Należy podkreślić w tym miejscu pewną swobodę terminologiczną w kwestii definiowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw. Obszerną analizę przedstawił w tym zakresie Bartosz Ziemblicki, wskazując na wielość stosowanych określeń, tj. m.in. korporacja (przedsiębiorstwo) transnarodowa, wielonarodowa, ponadnarodowa czy międzynarodowa, podkreślając jednocześnie, iż w prawie międzynarodowym brak jest ich definicji legalnej¹⁵⁵.

O ile Bartosz Ziemblicki posługuje się konsekwentnie terminem „korporacje transnarodowe” – przyjmując tym samym praktykę terminologiczną stosowaną przez ONZ – o tyle w sferze opodatkowania międzynarodowego, kształtowanego koncepcyjnie (a także coraz częściej – regulacyjnie) w znacznej mierze przez OECD, dominuje określenie przedsiębiorstwo (korporacja) wielonarodowe (Multinational Enterprise – MNE).

W najbardziej ogólnym ujęciu prezentowanym przez OECD (dla celów pomiaru działalności naukowo-technicznej i innowacyjnej) przedsiębiorstwo wielonarodowe to „spółka dominująca mająca siedzibę w danym kraju oraz jej spółki zależne z siedzibą za granicą, w których spółka dominująca posiada większość udziałów i które są określane mianem zagranicznych podmiotów zależnych”¹⁵⁶. Jednakże w publikowanych „Wytycznych dla przedsiębiorstw wielonarodowych” OECD deprecjonuje konieczność jednoznacznego i ścisłego definiowania „przedsiębiorstwa wielonarodowego”, przyjmując szerokie podejście przy określaniu, które podmioty można za takowe przedsiębiorstwa uznać – wskazując jako główne (ogólne) kryteria kwalifikacji: międzynarodowy

¹⁵⁴ *Ibidem*.

¹⁵⁵ B. Ziemblicki, *Status korporacji transnarodowych w prawie międzynarodowym*, Warszawa 2020, Legalis.

¹⁵⁶ OECD, *Podręcznik Frascati 2015. Zalecenia dotyczące pozyskiwania i prezentowania danych z zakresu działalności badawczej i rozwojowej, Anex II*, Główny Urząd Statystyczny 2018, s. 421.

charakter struktury lub działalności przedsiębiorstwa oraz jego formę handlową, cel i rodzaj działalności¹⁵⁷. W podejściu OECD MNE zazwyczaj obejmują spółki lub inne podmioty mające siedzibę w więcej niż jednym kraju i powiązane w sposób umożliwiający wielowymiarową koordynację swoich działań, przy czym co najmniej jeden podmiot może być w stanie wywierać znaczący wpływ na działalność innych podmiotów w grupie, a stopień autonomii (poszczególnych jednostek składowych) w ramach grupy może się znacznie różnić w zależności od przyjętej strategii działania. W przedsiębiorstwach wielonarodowych zróżnicowana jest również struktura właścicielska – udziałowcami (akcjonariuszami) są zatem zarówno podmioty prywatne, jak i państwowe¹⁵⁸.

W podejściu OECD dominuje zatem ekonomiczna koncepcja przedsiębiorstwa wielonarodowego, która generalnie pojawiła się w przestrzeni analitycznej w latach 60. ubiegłego wieku¹⁵⁹, stanowiąc jeden z elementów rodzącej się powojennej globalizacji. Oczywiście historia przedsiębiorstw, które operowały – i to na znaczną skalę – w wymiarze międzynarodowym jest znacznie dłuższa. Za pierwszą „nowożytną” korporację międzynarodową uznaje się często Kompanię Wschodnioindyjską, założoną na mocy przywileju królewskiego przyznającego jej monopol na handel angielski w Indiach. Wskazuje się przy tym na fakt, iż prawie połowa kluczowych przedsiębiorstw międzynarodowych z listy Fortune 500 ma ponad stuletnią historię¹⁶⁰. Shafik Hebous wyróżnia przy tym trzy zasadnicze fazy rozwoju przedsiębiorstw międzynarodowych:

- Faza I – firma handlowa: wczesne przedsiębiorstwa międzynarodowe, do połowy XIX w., były w większości powoływane przez państwa w celu pełnienia określonych funkcji, skupiając się m.in. na handlu bawełną, jedwabiem czy przyprawami,
- Faza II – firma międzynarodowa: na początku XX w., w czasie I wojny światowej i w okresie międzywojennym, szerzący się protekcjonizm handlowy wymuszał w pewnym stopniu na przedsiębiorstwach działających transgranicznie zakładanie lokalnych zakładów obsługujących rynki krajowe

¹⁵⁷ OECD, *Guidelines for Multinational Enterprises on Responsible Business Conduct*, OECD Publishing, Paris 2023, s. 12.

¹⁵⁸ *Ibidem*, s. 12.

¹⁵⁹ R. Fitzgerald, *The Rise of the Global Company. Multinationals and the Making of the Modern World*, Cambridge University Press 2015, s. 2.

¹⁶⁰ S. Hebous, *Global Firms, National Corporate Taxes: An Evolution of Incompatibility*, [w:] R. de Mooij, A. Klemm, V. Perry (red.), *Corporate income taxes under pressure: why reform is needed and how it could be designed*, IMF 2021, s. 33.

i unikających barier handlowych, produkując na zagranicznych rynkach, na których wyprodukowane towary były sprzedawane,

- Faza III – firma globalna: począwszy od początku lat 70. XX w. liberalizacja międzynarodowego handlu i inwestycji, w połączeniu z rozwojem technologii informacyjnych i zmniejszeniem kosztów transportu, umożliwiły przekształcenie firm działających już na rynkach zagranicznych w podmioty oparte na „globalnej integracji procesów produkcji” (globalne łańcuchy dostaw), dostarczające produkty na rynek postrzegany jako jeden rynek globalny, a nie wiele rozdrobnionych rynków krajowych.

Ta trzecia faza w ostatniej dekadzie łączy się z dynamicznym rozwojem i wykorzystaniem biznesowym technologii cyfrowych, zmieniających wcześniejszy model ekspansji zagranicznej, w świetle którego prowadzenie działalności w dwóch lub więcej lokalizacjach krajowych wiązało się z długoterminowym zaangażowaniem aktywów i znaczącym kosztem wejścia na rynek zagraniczny¹⁶¹.

Co istotne, współcześnie dominującym paradygmatem, na którym opiera się opodatkowanie grup spółek (podmiotów) powiązanych, zarówno krajowych, jak i międzynarodowych, jest podejście określane jako „zasada odrębnej jednostki”, gdzie opodatkowanie dochodu korporacji jest niezależne od opodatkowania dochodu jej udziałowców (akcjonariuszy). Powoduje to, iż grupy kapitałowe (liczące w niektórych przypadkach setki spółek powiązanych, zlokalizowanych w wielu jurysdykcjach), które z perspektywy ekonomicznej tworzą jeden organizm gospodarczy, realizujący wspólną strategię biznesową, z perspektywy prawnej zobligowane są wszystkie spółki wchodzące w jej skład traktować jako odrębne (niezależne) podmioty¹⁶². To oderwanie podejścia prawnego do grup spółek od realiów ekonomicznych prowadzi do szeregu napięć, będąc zarówno źródłem ryzyk (np. konieczności badania rynkowości cen stosowanych w rozliczeniach między podmiotami wewnątrz grupy), jak i potencjalnych korzyści podatkowych, osiąganych poprzez odpowiednio ukształtowane mechanizmy wewnątrzgrupowego „przesuwania” zysków do opodatkowania między jurysdykcjami.

Współczesne przedsiębiorstwa wielonarodowe cechuje rozproszenie geograficzne, wykorzystywane jako jedna z przewag konkurencyjnych („przewaga

¹⁶¹ R. Fitzgerald, *The Rise of the Global Company...*, s. 12.

¹⁶² J. Hey, A. Schnitger, *Group approach and separate entity approach in domestic and international tax law*, „IFA Cahiers de droit fiscal international” 2022, vol. 106, s. 16.

lokalizacyjną”), łączone z umiejętnością „integrowania i wykorzystywania wiedzy pochodzącej z różnych źródeł”¹⁶³. W ujęciu geograficznym, analizując dane na temat 500 największych (według kryterium wielkości sprzedaży) przedsiębiorstw wielonarodowych na świecie, można wskazać, że 43% (213 w ujęciu liczbowym) z nich ma swoją siedzibę w USA, ok. 14% w Chinach (72 MNE) i UE (70 MNE), a następnie w Japonii (7%, czyli 33 MNE) i Wielkiej Brytanii (4%, czyli 20 MNE)¹⁶⁴. Patrząc z perspektywy podmiotów zależnych w strukturach 500 największych przedsiębiorstw wielonarodowych, to w ujęciu ogólnym liczba takich podmiotów wynosi łącznie 112 305, gdzie na korporacje z siedzibą główną w USA przypada 43% łącznej liczby podmiotów zależnych, za nimi plasują się Francja (10%), Niemcy (9%) i Wielka Brytania (8,5%)¹⁶⁵.

Współcześnie międzynarodowe transfery towarów i usług, kapitału i wartości niematerialnych i prawnych (takich jak własność intelektualna) w ramach przedsiębiorstw wielonarodowych stanowią znaczną część światowego handlu. Szacuje się, iż od jednej trzeciej do nawet dwóch trzecich dzisiejszego handlu światowego ma charakter wewnątrzfirmowy, czyli jest to handel pomiędzy spółkami powiązanymi w ramach tego samego przedsiębiorstwa wielonarodowego, zlokalizowanych w wielu krajach¹⁶⁶.

Procesy te wiążą się również ze zjawiskiem określanym jako „offshoring”, czyli przenoszeniem działalności gospodarczej z państw o wysokich kosztach prowadzenia działalności (w szczególności pracy) do lokalizacji o niższych kosztach w poszukiwaniu korzyści wynikających z tzw. arbitrażu pracowniczego. Szacuje się, iż od 80 do 90% przedsiębiorstw z listy Fortune 500 stosuje tę strategię optymalizacji kosztów, a globalna wartość tego „rynku” wynosi 120–140 mld USD rocznie¹⁶⁷.

Współczesne korporacje wielonarodowe projektują przy tym globalne sieci dystrybucji, przyjmując model zarządzania globalnymi przepływami w transgranicznych łańcuchach dostaw, co skutkuje zintegrowanym podejściem, w którym

¹⁶³ A. Malewska, *Korporacje transnarodowe*, [w:] A. Malewska, M. Filary-Szczepanik (red.), *Globalizacja i współzależność...*, s. 161.

¹⁶⁴ A. Thomadakis, *EU corporate taxation in the digital era – The road to a new international order*, CEPS-ECMI Study, Centre for European Policy Studies 2023, s. 27–28.

¹⁶⁵ *Ibidem*, s. 28.

¹⁶⁶ Zob. United Nations Conference on Trade and Development, *Development prospects in a fractured world: Global disorder and regional responses*, Genewa 2023, s. XI (overview).

¹⁶⁷ J. Peck, *Offshore: Exploring the Worlds of Global Outsourcing*, Oxford Scholarship Online 2017, s. 2–3.

analizie pod kątem optymalizacji procesów podlegają nie tylko kwestie logistyczne, ale coraz częściej również podatkowe¹⁶⁸. Międzynarodowe koncerty są przy tym istotną częścią złożonego, ponadnarodowego systemu dwustronnych i wielostronnych stosunków prawnych, ekonomicznych i politycznych¹⁶⁹.

W kontekście podatkowym słusznie zauważa Hanna Litwińczuk, iż globalizacji gospodarki i rosnącej aktywności korporacji międzynarodowych towarzyszy zjawisko „umiędzynarodowienia podatków”, co przejawia się tym, iż jednym z elementów globalnych strategii biznesowych MNE jest strategia podatkowa „polegająca na minimalizacji podatków przy jednoczesnej maksymalizacji ich globalnego zysku”¹⁷⁰.

W idealnym modelu zyski osiąmane z inwestycji międzynarodowej firmy w konkretnym kraju mogłyby być „przypisane do rzeczywistej działalności w tym kraju” – w rzeczywistości kontrola prawidłowości alokacji zysków o charakterze transgranicznym, wypracowanych w ramach wielonarodowych grup przedsiębiorstw, do poszczególnych jurysdykcji stwarza poważne problemy¹⁷¹. Skutkuje to znaczną skalą międzynarodowego unikania opodatkowania (agresywnego planowania podatkowego), prowadzącego do erozji bazy podatkowej wielu państw na świecie. Zjawisko to potęguje rozwój gospodarki cyfrowej, w ramach której tworzone są nowe modele biznesowe przedsiębiorstw, których charakterystyka często „wymyka” się dotychczasowym paradygmatom międzynarodowego reżimu podatkowego, utrudniając (uniemożliwiając) efektywne opodatkowanie zysków generowanych w wymiarze transgranicznym.

3.3. Cyfryzacja gospodarki

Dla opisu procesów gospodarczych, które są efektem rozwoju technologicznego, a w szczególności „cyfryzacji”, wykorzystywany jest bardzo zróżnicowany aparat pojęciowy. Katarzyna Śledziewska i Renata Włoch posługują

¹⁶⁸ L.B. Prativiera, A. Norrman, M. Melacini, *Global distribution network design: exploration of facility location driven by tax considerations and related cross-country implications*, „International Journal of Logistics Research and Applications” 2020, <https://doi.org/10.1080/13675567.2020.1869192>.

¹⁶⁹ R. Fitzgerald, *The Rise of the Global Company...*, s. 19.

¹⁷⁰ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 21.

¹⁷¹ European Commission, Commission Staff Working Document, Corporate Income Taxation in the European Union Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament and the Council on a Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action, {COM(2015) 302 final}, s. 7.

się pojęciem „transformacji cyfrowej”, rozumianej jako „całościowa zmiana funkcjonowania organizacji zachodząca w wyniku wdrożenia technologii cyfrowych” (wąskie ujęcie), a także „strukturalna zmiana modelu funkcjonowania rynku, konsumentów, przedsiębiorstw i innych organizacji (w tym państwa), pracowników i globalnej gospodarki, następująca dzięki datafikacji” (ujęcie szerokie)¹⁷².

W ogólnym ujęciu gospodarka cyfrowa oparta jest na specjalizacji sektorowej w zakresie technologii cyfrowych (w szczególności sieci Internet), co zapewnia automatyzację procesów, obejmującą „produkcję, dystrybucję i zarządzanie”¹⁷³. Cechą charakterystyczną gospodarki cyfrowej jest również zmniejszające się znaczenie funkcji pośredniczących w procesach gospodarczych, co jest wynikiem zmian struktury obiegu informacji i metody dystrybucji dóbr cyfrowych¹⁷⁴. Gospodarka cyfrowa jest również dodatkowym generatorem procesów globalizacji – „sieci komputerowe umożliwiają przedsiębiorstwom działanie i świadczenie usług w sposób ciągły, niezależnie od czasu i miejsca geograficznego”¹⁷⁵.

Jedną z konsekwencji wdrażania w ostatnich dekadach technologii cyfrowych, w szczególności sieci Internet, jest rozwój cyfrowych modeli biznesowych, które wykazują zauważalne różnice w porównaniu do modeli tradycyjnych. Cechą charakterystyczną modeli biznesowych tworzonych dla wykorzystania narzędzi cyfrowych jest ich istotne oparcie na wartościach niematerialnych, stąd cyfrowe modele biznesowe różnią się od modeli tradycyjnych w szczególności ze względu na to, w jaki sposób tworzona jest wartość¹⁷⁶. Nowe modele biznesowe nie wymagają w wielu przypadkach fizycznej obecności osób lub/i innych czynników produkcji w miejscu, gdzie dobra (usługi) cyfrowe są konsumowane (wykorzystywane)¹⁷⁷.

Gospodarka cyfrowa opiera się w znacznym stopniu na wartościach niematerialnych i prawnych, takich jak dane użytkowników, i korzysta z zaawansowanych metod analizy tych danych w celu pozyskania z nich wartości. Takie struktury biznesowe, które coraz częściej stają się źródłami tworzenia warto-

¹⁷² K. Śledziwska, R. Włoch, *Gospodarka cyfrowa. Jak nowe technologie zmieniają świat*, Warszawa 2020, s. 68.

¹⁷³ A.V. Bogoviz et al., *Digital Economy as a Modern Type of Economic System*, [w:] E.G. Popkova, Ar. Krivtsov, A.V. Bogoviz (red.), *The Institutional Foundations of the Digital Economy in the 21st Century*, Berlin – Boston 2021, s. 3.

¹⁷⁴ R. Lipniewicz, *Jurysdykcja podatkowa...*

¹⁷⁵ *Ibidem*.

¹⁷⁶ COM(2018) 147 final, s. 12.

¹⁷⁷ C. Zichittella, *International Initiatives in Addressing Challenges Posed by the Digital Economy*, [w:] I. Kershner, M. Somare (red.), *Taxation in a Global Digital Economy*, Wien 2017, s. 4.

ści w przedsiębiorstwach wielonarodowych, trudno jest wycenić. Identyfikacja i wycena aktywów niematerialnych i prawnych, a także ustalenie ich wkładu w tworzenie wartości w ramach grupy, to zadanie wymagające nowych metod przypisywania zysków, które pozwolą „uchwycić” proces tworzenia wartości w tych nowych modelach biznesowych¹⁷⁸.

Zmiana modeli biznesowych w gospodarce cyfrowej wpływa również na kształt struktur organizacyjnych, w szczególności korporacji międzynarodowych. Z punktu widzenia korporacji generujących dochody z „aktywności cyfrowej” kryterium geograficznej lokalizacji traci w wielu przypadkach na znaczeniu, gdyż działanie strony internetowej czy aplikacji, które stanowi źródło dochodu, nie jest uzależnione od jej fizycznej lokalizacji na określonym terytorium¹⁷⁹. Ułatwia to w znakomity sposób możliwość działalności transgranicznej ponad granicami dla podmiotów dysponujących odpowiednim *know how* technologicznym, biznesowym i prawnym – w szczególności przedsiębiorstwa wielonarodowe mogą łatwo przenosić niematerialne aktywa między jurysdykcjami¹⁸⁰.

Procesy cyfrowej transformacji gospodarki i związane z tym nowe transgraniczne modele biznesowe stanowią istotne wyzwanie w kontekście podstawowych zasad, na których zbudowany jest międzynarodowy reżim podatkowy. Z perspektywy biznesu technologiczne ramy gospodarki cyfrowej umożliwiają bowiem znaczącą ekspansję zagraniczną bez konieczności angażowania materialnych aktywów na terytorium państwa eksploracji rynkowej. Przedsiębiorstwo może być zatem silnie ekonomicznie zaangażowane w procesy biznesowe w danym państwie przy jednoczesnej bardzo ograniczonej formie „fizycznej obecności/aktywności”. To zaś skutkuje pewną erozją władztwa podatkowego wielu państw w odniesieniu do możliwości opodatkowania dochodów przedsiębiorstw zagranicznych. Postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania przyznają bowiem prawo do opodatkowania dochodów (aktywnych – *business profits*) przedsiębiorstwa zagranicznego w sytuacji, gdy występuje odpowiednio silny „łącznik” (*nexus*) między takim przedsiębiorstwem a państwem jego aktywności rynkowej¹⁸¹.

¹⁷⁸ Komisja Europejska, Wniosek – Dyrektywa Rady ustanawiająca przepisy dotyczące opodatkowania osób prawnych, których obecność na rynku cyfrowym jest znacząca, Bruksela, dnia 21.3.2018 COM(2018) 147 final 2018/0072 (CNS), s. 2-3.

¹⁷⁹ R. Lipniewicz, *Jurysdykcja podatkowa...*

¹⁸⁰ *Ibidem*.

¹⁸¹ *Ibidem*.

W rezultacie rośnie konkurencja podatkowa między państwami, skłaniając niektóre z nich do oferowania preferencyjnych instrumentów podatkowych w celu przyciągnięcia lub utrzymania coraz bardziej „mobilnych podstaw opodatkowania osób prawnych”. Co więcej, globalny zasięg wielu cyfrowych modeli biznesowych umożliwił stosowanie zaawansowanych strategii agresywnego planowania podatkowego¹⁸². Dotyczy to zwłaszcza międzynarodowych korporacji cyfrowych, których model biznesowy opiera się często na niematerialnym, mobilnym i transgranicznym charakterze oferowanych usług, „co ułatwia transfer dochodów do państw i terytoriów o niskim opodatkowaniu”¹⁸³. Cyfryzacja umożliwia bowiem łatwiejsze przenoszenie zysków do jurysdykcji o niższych podatkach; m.in. poprzez łatwiejsze zakładanie spółek zależnych w jurysdykcjach o łagodnym modelu opodatkowania dochodu i dokonywanie na rzecz takich spółek płatności w postaci należności licencyjnych, odsetek czy innych płatności, które „stanowią cenne odliczenia w jurysdykcjach o wysokich podatkach”¹⁸⁴.

W szczególności zauważalna jest erozja władztwa podatkowego państw wobec możliwości opodatkowania dochodów przedsiębiorstwa zagranicznego prowadzącego działalność gospodarczą na terytorium danego państwa za pośrednictwem zagranicznego zakładu (*permanent establishment* – PE). Koncepcja zakładu wyrażona w art. 5 KM OECD (również KM ONZ) oparta jest bowiem na paradygmacie terytorialności, rozumianym jako fizyczna obecność (lokalizacja) osób bądź/i aktywów, które w określonym stopniu przyczyniają się (warunkują) uzyskanie przez zagraniczne przedsiębiorstwo dochodu na terytorium innego państwa niż państwo jego rezydencji podatkowej.

Międzynarodowy reżim podatkowy został bowiem zaprojektowany w czasach „przedcyfrowych” i adresował kwestie opodatkowania przedsiębiorstw z branż „tradycyjnych”, głównie produkcyjnych¹⁸⁵. Stąd też stosowanie obowiązujących obecnie przepisów dotyczących opodatkowania osób prawnych w stosunku do modeli biznesowych przedsiębiorstw gospodarki cyfrowej doprowadziło do zniekształceń na linii: miejsce, w którym opodatkowywane

¹⁸² European Commission, *Annual Report on Taxation 2022*, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Publications Office of the European Union, Luxembourg 2022, s. 142.

¹⁸³ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 71.

¹⁸⁴ M.P. Devereux, J. Vella, *Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform*, [w:] S. Gupta et al. (red.), *Digital Revolutions in Public Finance*, IMF 2017, s. 95.

¹⁸⁵ Zob. Wniosek – Dyrektywa Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych, Bruksela, dnia 21.3.2018, COM(2018) 148 final, 2018/0073 (CNS), s. 2–3.

są zyski, oraz miejsce, w którym tworzona jest wartość, a dotyczy to zwłaszcza modeli prowadzenia działalności, które w dużym stopniu polegają na uczestnictwie użytkowników¹⁸⁶.

Obecne przepisy dotyczące stałego zakładu można zatem łatwo „obejść” w przypadku niektórych rodzajów działalności cyfrowej. Nawet bowiem znaczna działalność cyfrowa prowadzona w danej lokalizacji nie zawsze skutkuje powstaniem stałego zakładu w tej lokalizacji, w szczególności gdy działalność gospodarcza opiera się na aktywach niematerialnych o wartości trudnej do ustalenia oraz na danych i automatyzacji, które ułatwiają transgraniczny handel elektroniczny odbywający się bez jakiegokolwiek fizycznej obecności w danej jurysdykcji¹⁸⁷.

W ramach opisanych powyżej procesów i tendencji ekonomicznych (technologicznych) poszczególne państwa próbują dostosować swoją politykę podatkową, tak aby z jednej strony chronić własną bazę podatkową przed praktykami agresywnego transgranicznego planowania podatkowego, a z drugiej zachować „atrakcyjność podatkową”, co przybiera postać międzynarodowej konkurencji podatkowej.

¹⁸⁶ *Ibidem*.

¹⁸⁷ Komisja Europejska, Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady, Sprawiedliwy i skuteczny system podatkowy w Unii Europejskiej dla jednolitego rynku cyfrowego, COM(2017) 547 final.

ROZDZIAŁ III

Konkurencja podatkowa w Unii Europejskiej a zjawisko międzynarodowego unikania opodatkowania

1. Uwagi wprowadzające

Podatki stanowią współcześnie zasadnicze źródło dochodów budżetowych państw na całym świecie. Podatek korporacyjny stanowi jedno z tych źródeł, natomiast jego znaczenie fiskalne i, szerzej, gospodarcze w poszczególnych państwach jest zróżnicowane. Analizę fiskalną można tu przeprowadzić według różnych wskaźników ekonomicznych. Za najbardziej miarodajne uznaje się trzy ujęcia: przychody z tytułu danego podatku w wielkościach bezwzględnych (wyrażone w walucie krajowej bądź w przeliczeniu na walutę o znaczeniu międzynarodowym – np. USD), przychody z tytułu danego podatku w relacji do całkowitych przychodów budżetowych z tytułu wszystkich pobieranych podatków oraz przychody z tytułu danego podatku w relacji do Produktu Krajowego Brutto (PKB).

Najszerze prowadzone statystyki w tej materii opracowywane są co-rocennie przez Sekretariat Generalny OECD i publikowane jako *Corporate Tax Statistics* (CTS). Analiza danych zawartych w CTS prowadzi do interesujących wniosków. Oczywiście wielkość bezwzględna przychodów realizowanych przez poszczególne państwa z tytułu podatku korporacyjnego jest bardzo zróżnicowana. Wynika to zarówno z przyczyn o charakterze gospodarczym – struktury i stopnia otwarcia gospodarki (w szczególności nastawienie eksportowe), jak i techniczno-administracyjnych (efektywność procedur poboru podatku, wykorzystanie zaawansowanej analityki w procesie szacowania ryzyka unikania opodatkowania itd.).

W 2021 r. udział dochodów z podatku korporacyjnego w ogólnych dochodach podatkowych wyniósł średnio 16% w 123 jurysdykcjach, których dane uję-

te przez OECD zostały w CTS 2024. Z kolei udział przychodów z CIT w relacji do PKB wynosił średnio 3,2%¹⁸⁸. Wielkość dochodów z podatku od osób prawnych w stosunku do całkowitych dochodów podatkowych i w relacji do PKB różnią się w zależności od przyjętego przez OECD podziału geograficznego. W 2018 r. wpływy z podatku od osób prawnych miały większy udział w łącznych dochodach podatkowych w Afryce (średnio 19,2% dla 30 jurysdykcji) i LAC (15,6% w 27 jurysdykcjach) niż w państwach należących do OECD (średnio 10,0%). Średnia wpływów budżetowych z podatku od osób prawnych w relacji do PKB była największa w LAC (3,5% w 27 jurysdykcjach), w państwach OECD (3,1%), a w Afryce wyniosła 2,8% (w 30 jurysdykcjach).

Ustawowe nominalne stawki podatku korporacyjnego spadają średnio na przestrzeni ostatnich dwóch dekad, chociaż istnieją znaczne różnice między poszczególnymi jurysdykcjami. Średnia łączna stawka podatkowa (z uwzględnieniem poziomu centralnego i niższych szczebli struktury administracyjnej państw) dla wszystkich jurysdykcji objętych badaniem spadła z poziomu 28,0% w 2000 r. do 21,7% w 2019¹⁸⁹. Natomiast w latach 2019–2024 średnia ustawowa stawka CIT pozostawała na względnie stabilnym poziomie ze wskaźnikiem 21,7% w 2019 r. i 21,1% w 2024¹⁹⁰.

W roku 2000 w 13 jurysdykcjach obowiązywały stawki wyższe lub równe 40%, natomiast w 2022 r. w żadnej z badanych przez OECD jurysdykcji stawki podatkowe nie były wyższe lub równe 40%. W 2000 r. w 73 jurysdykcjach stosowano stawki podatku od osób prawnych większe lub równe 30%, podczas gdy w roku 2022 już tylko w 19 jurysdykcjach. Ponadto liczba państw ze stawkami podatkowymi równymi lub większymi niż 20%, a mniejszymi niż 30% prawie się podwoiła z 27 do 51 jurysdykcji, a stawki mieszczące się w przedziale 10–20% stosowane były w 33 państwach, w porównaniu do jedynie siedmiu w 2000 r.¹⁹¹

Jak argumentują Nicholas Shaxson i John Christensen, obserwowane od kilku dekad obniżanie stawek podatku korporacyjnego jest efektem wdrażania w wielu państwach swoistego programu poprawy (zachowania) „konkurencyjności podatkowej”, traktowanej jako element szerszego podejścia do budowy konkurencyjnych międzynarodowo gospodarek krajowych¹⁹². Zja-

¹⁸⁸ OECD, *Corporate Tax Statistics 2024*, Paris 2024, s. 14.

¹⁸⁹ *Ibidem*, s. 20.

¹⁹⁰ *Ibidem*.

¹⁹¹ OECD, *Corporate Tax Statistics 2022*, Paris 2022, s. 11.

¹⁹² N. Shaxson, J. Christensen, *Tax Competitiveness-a Dangerous Obsession*, [w:] T. Pogge, K. Mehta (red.), *Global Tax Fairness*, Oxford University Press 2016, s. 273–274.

wisko to stało się przedmiotem badań z perspektywy procesów konkurencji między państwami, którą powszechnie określa się jako (międzynarodową) konkurencja podatkowa.

2. Zjawisko konkurencji podatkowej – zarys problematyki

2.1. Pojęcie (międzynarodowej) konkurencji podatkowej

Konkurencja podatkowa nie jest terminem prawnym, a proponowane w literaturze definicje i ujęcia są bardzo zróżnicowane. Różnice te przejawiają się zarówno na poziomie identyfikowania instrumentarium wykorzystywanego przez państwa w „konkurowaniu podatkowym”, jak i celów tym działaniom przyświecających¹⁹³. Natomiast z perspektywy ekonomicznej niewątpliwie, zauważalny od kilku dekad, wzrost zjawiska konkurencji podatkowej jest „efektem” procesów globalizacji, przejawiających się m.in. ogólnym wzrostem wolumenu obrotów w handlu międzynarodowym i skali transgranicznych inwestycji¹⁹⁴.

Ben Kiegebeld definiuje konkurencję podatkową jako działania państwa mające na celu poprawę jego względnej pozycji konkurencyjnej w stosunku do innych krajów poprzez zmniejszenie obciążeń podatkowych przedsiębiorstw i osób fizycznych w celu „utrzymania, uzyskania lub odzyskania mobilnych działalności gospodarczych oraz odpowiadającej im bazy podatkowej, kosztem innych krajów bądź w inny sposób”¹⁹⁵. Dominik Gajewski zjawisko międzynarodowej konkurencji podatkowej charakteryzuje jako proces wdrażania do ustawodawstwa wewnętrznego danego państwa „norm prawnych służących zredukowaniu obciążeń podatkowych w celu przyciągnięcia zagranicznego kapitału”; redukcja opodatkowania nie powinna być jednak „rozumiana wprost jako zmniejszenie wpływów podatkowych, albowiem dotyczy ona dochodów, których opodatkowanie stało się możliwe dopiero dzięki wprowadzeniu tego rodzaju preferencji podatkowych”¹⁹⁶. Według Janusza Kudły międzynarodowa konkurencja podat-

¹⁹³ L.V. Faulhaber, *The Trouble with Tax Competition. From Practice to Theory*, „Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association” 2017, vol. 110, s. 7, <https://www.jstor.org/stable/26794434> [dostęp: 23.02.2025]

¹⁹⁴ R. Teather, *The Benefits of Tax Competition*, London 2005, s. 25.

¹⁹⁵ B. Kiegebeld, *Harmful Tax Competition in the European Union: Code Of Conduct, Counter-measures and EU Law*, Alphen aan den Rijn 2004, s. 8.

¹⁹⁶ D. Gajewski, *Polityka podatkowa państw członkowskich Unii Europejskiej w świetle polityki publicznej*, „Studia z Polityki Publicznej” 2014, nr 3, s. 87.

kowa „polega na zmianach warunków opodatkowania, wywołanych wpływem rozwiązań podatkowych występujących w innych krajach”¹⁹⁷.

Konkurencja podatkowa jest również definiowana jako proces tworzenia regulacji podatkowych bez woli współpracy z innymi państwami, gdzie jednocześnie dany kraj jest ograniczony zachowaniem innych krajów w zakresie swej polityki podatkowej¹⁹⁸. Aby zaistniała konkurencja podatkowa, musi istnieć „współzależność fiskalna”, czyli sytuacja, gdy polityka fiskalna jednego kraju stwarza tzw. podatkowe efekty zewnętrzne (*tax spillovers*) dla innych krajów w tym sensie, że wpływa na ich podstawę opodatkowania¹⁹⁹.

Podatkowe efekty zewnętrzne to inaczej „wpływ przepisów i praktyk podatkowych jednego państwa na inne”²⁰⁰; wpływ ten wykracza przy tym poza kwestię dochodów budżetowych z tytułu pobieranych podatków i dotyczy również ogólnych wyników makroekonomicznych danego państwa, a także poziomu i rozkładu dobrobytu między państwami²⁰¹.

Konkurencja podatkowa może odbywać się na różnych poziomach i dotyczyć działań podejmowanych przez państwa, stany (regiony, prowincje) czy nawet miasta. W tym kontekście Karolina Karpus kategoryzuje konkurencję podatkową na wertykalną i horyzontalną²⁰², gdzie konkurencja wertykalna ma miejsce między jednostkami samorządu terytorialnego w danym państwie (bądź między jednostkami samorządu lokalnego a rządem centralnym), natomiast konkurencja horyzontalna zachodzi między „poszczególnymi jurysdykcjami podatkowymi, dysponującymi porównywalnym zakresem władztwa podatkowego”²⁰³. Z uwagi na cel monografii przedmiotem analizy w zasadniczej mierze będzie konkurencja (horyzontalna) podatkowa między państwami (jurysdykcjami).

Konkurencja podatkowa może odbywać się z wykorzystaniem różnych podatków, jednakże to podatek korporacyjny wydaje się być podstawowym

¹⁹⁷ J. Kudła, *Ekonomia opodatkowania międzynarodowego*, Warszawa 2013, s. 132.

¹⁹⁸ European Commission, Commission Staff Working Document, Corporate Income Taxation in the European Union..., s. 7.

¹⁹⁹ P. Dietsch, *The State and Tax Competition: A Normative Perspective*, [w:] M. O'Neill, S. Orr (red.), *Taxation: Philosophical Perspectives*, Oxford Scholarship Online: December 2018, <https://doi.org/10.1093/oso/9780199609222.001.0001>, s. 210.

²⁰⁰ A. Baker, R. Murphy, *The Political Economy of 'Tax Spillover': A New Multilateral Framework*, „Global Policy” 2019, nr 2, s. 178.

²⁰¹ *Ibidem*, s. 179.

²⁰² K. Karpus, *Międzynarodowa konkurencja podatkowa*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 500.

²⁰³ *Ibidem*.

instrumentem tej swoistej rywalizacji państw o tworzenie „przyjaznego otoczenia podatkowego” czy zwiększanie własnej „konkurencyjności podatkowej”. Wynika to z faktu, iż podatek od wartości dodanej (VAT, GST czy inna forma) ma charakter pośredni, co oznacza, że ma systemowo wbudowany mechanizm „przerzucania go” na końcowego konsumenta w łańcuchu transakcji, tak aby nie stanowił ciężaru ekonomicznego dla nominalnych podatników (przedsiębiorców). Oczywiście podatek korporacyjny również może podlegać pewnemu „przerzuceniu” na inne podmioty niż jego nominalni podatnicy (korporacje), jednakże efektywność i skala tego procesu są przedmiotem kontrowersji i dyskusji tak w nauce ekonomii, jak i finansów publicznych oraz prawa podatkowego. W badaniach ekonomiczno-finansowych wskazuje się, iż „podatek dochodowy od korporacji przynajmniej częściowo przerzucany jest na czynnik pracy”²⁰⁴, a ów efekt przerzucenia może mieć charakter bezpośredni bądź pośredni²⁰⁵. Z kolei podatek od dochodów osobistych (PIT) z perspektywy biznesu płacony jest przez mikro- i małych przedsiębiorców, którzy w ograniczonym stopniu i skali (z przyczyn obiektywnych) decydują się na ekspansję zagraniczną, a tym samym mogliby być adresatami instrumentów krajowej polityki podatkowej danego państwa, nakierowanej na przyciąganie kapitału zagranicznego. To zaś m.in. powoduje, iż to właśnie podatek korporacyjny stanowi współcześnie główny instrument międzynarodowej konkurencji podatkowej.

Konkurencja podatkowa w zakresie rozwiązań prawnych (czasami administracyjnych) na gruncie krajowych podatków korporacyjnych może być ukie-
runkowana na różne cele, w szczególności na przyciąganie kapitału zagranicznego²⁰⁶ i lokowanie na terytorium danego państwa inwestycji (bezpośrednich czy portfelowych)²⁰⁷.

Z perspektywy ekonomicznej teorii konkurencji, w odniesieniu do konkurencji podatkowej wskazuje się, iż nie ma ona charakteru konkurencji doskonałej. Istnieją bowiem bariery w swobodnym przenoszeniu kapitału czy rezyden-

²⁰⁴ Szerzej zob. A. Bernal, *Metody badania przerzucalności podatku dochodowego od korporacji*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 273, s. 30.

²⁰⁵ Zob. K.J. McKenzie, E. Ferde, *Who pays the corporate tax?: insights from the literature and evidence for Canadian provinces*, „SPP Research Papers” 2017, nr 6, s. 3–8.

²⁰⁶ A. Krajewska, *Przebieg i perspektywy konkurencji podatkowej w rozszerzonej Unii Europejskiej*, [w:] S. Bukowski, M. Pypec (red.), *Podatki w Unii Europejskiej. Harmonizacja czy konkurencja podatkowa?*, Radom 2007, s. 255.

²⁰⁷ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 245.

cji podatkowej między państwami. Bariery mogą mieć charakter ekonomiczny (ograniczenia w dostępie do danego rynku, ekonomiczne bariery wejścia), biznesowy (dostęp do kapitału, *know-how*) i podatkowy (stosowane w wielu państwach regulacje prawne przeciwdziałające unikaniu opodatkowania). Ponadto aspekty podatkowe, choć istotne, z reguły nie są jedynym czynnikiem branym pod uwagę przy wyborze miejsca lokalizacji siedziby czy realizacji inwestycji²⁰⁸.

W tym kontekście konkurencja podatkowa to tworzenie „przyjaznego otoczenia podatkowego” w celu wywierania wpływu na decyzje lokalizacyjne przedsiębiorstw poszukujących optymalnych warunków dla inwestowania kapitału i budowania przewagi konkurencyjnej²⁰⁹. Oferowane w krajowych modelach podatku korporacyjnego korzyści podatkowe, które na owe decyzje lokalizacyjne przedsiębiorstw mogą wpływać, to korzyści o charakterze ogólnym – np. obniżenie nominalnych stawek podatkowych, bądź szczególnym – np. „wakacje podatkowe, które polegają na tym, że przedsiębiorcy spełniający określone kryteria mają zapewnione korzystniejsze traktowanie przez określony czas po zainwestowaniu w danym państwie”²¹⁰. Z kolei efektywnym instrumentem przyciągania inwestycji portfelowych do danego państwa może być niski (zerowy) podatek pobierany u źródła, w odniesieniu do wypłacanych za granicę dywidend, odsetek i należności licencyjnych²¹¹.

Z ekonomicznego punktu widzenia konkurencja podatkowa jest często postrzegana jako substytut konkurencji rynkowej, mający na celu skłonienie do efektywnych wydatków sektor publiczny. Opiera się to na założeniu, że podatnicy zmieniają jurysdykcję podatkową, jeśli np. usługi publiczne nie odpowiadają ich oczekiwaniom²¹².

Jeżeli uznamy konkurencję podatkową za specyficzny model konkurencji rynkowej, to w ślad za Bartoszem Michalskim należy przypomnieć, iż „konkurencja oznacza współzawodnictwo w dążeniu do osiągnięcia pewnych celów” i przejawia się działaniem jednego podmiotu (osoby), nakierowanym na uzy-

²⁰⁸ T. Dagan, *International Tax Policy, Between Competition and Cooperation*, Cambridge University Press 2017, s. 13.

²⁰⁹ M. Jarczuk-Guzy, *Zjawisko konkurencji podatkowej w obszarze opodatkowania dochodów korporacyjnych*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 271, s. 78.

²¹⁰ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 71.

²¹¹ *Ibidem*.

²¹² C. Remeur, *Tax policy in the EU. Issues and challenges*, European Parliamentary Research Service 2015, PE 549.001, s. 13.

skanie określonego dobra, w trakcie którego „napotyka na podobne działanie” innego podmiotu – „warunkiem koniecznym dla konkurencji jest zatem występowanie konfliktu interesów”²¹³.

W tym sensie międzynarodową konkurencję podatkową można określić jako sytuację, gdy jeden podmiot publicznoprawny (państwo), realizując założone cele polityki podatkowej, „napotyka” działania innego podmiotu publicznoprawnego, co prowadzi do konfliktu interesów między nimi w sferze podatkowej, będącego skutkiem rywalizacji tych dwóch podmiotów w dążeniu do osiągnięcia partykularnych – wzajemnie konkurencyjnych – celów fiskalnych i/lub gospodarczych.

Zwolennicy konkurencji podatkowej między państwami argumentują, iż wynikająca z niej swoista presja ogranicza decydentów politycznych, którzy realizując swoje egoistyczne cele, mogliby zwiększać obciążenia podatkowe dla własnych rezydentów podatkowych (osób fizycznych, spółek), prowadząc do nieefektywności gospodarczej²¹⁴. Stąd tak w doktrynie, jak i w praktyce polityki podatkowej państw wydaje się panować zasadniczy konsensus, iż uczciwa (sprawiedliwa) konkurencja podatkowa nie jest zjawiskiem wywołującym *per se* istotne negatywne konsekwencje fiskalne i gospodarcze. Natomiast konkurencja podatkowa, która przybiera postać konkurencji szkodliwej (agresywnej), może potencjalnie mieć negatywny wpływ na realizację celów polityki podatkowej i, szerzej, gospodarczej państw, które stają się „adresatami” tak skalibrowanych praktyk podatkowych innych państw (jurysdykcji).

2.2. Szkodliwa a uczciwa międzynarodowa konkurencja podatkowa

Ustalenie jednoznacznego i mierzalnego zestawu kryteriów (czynników), które wskazywałyby, iż w danym przypadku mamy do czynienia ze szkodliwą konkurencją podatkową, jest oczywiście zadaniem bardzo trudnym. Wynika to chociażby z faktu, że polityka podatkowa nie ma charakteru wyizolowanego z szerszego kontekstu polityki (strategii) gospodarczej państwa, a ponadto intensywność wpływu (a tym samym potencjalna szkodliwość) zastosowania przez dane państwo określonego instrumentu prawnego (administracyjnego) –

²¹³ B. Michalski, *Równość a konkurencja w perspektywie ekonomicznej*, [w:] W. Bokajło, A. Paćczęśniak (red.), *Równość w Unii Europejskiej – teoria i praktyka*, Wrocław 2008, https://www.ism.uni.wroc.pl/sites/ism/art/michalski_rownosc_a_konkurencja_w_perspektywie_ekonomicznej.pdf [dostęp: 23.02.2025].

²¹⁴ Zob. szerzej J. Edwards, M. Keen, *Tax competition and Leviathan*, „European Economic Review” 1996, nr 40, s. 113–134.

ze względu na wiele czynników, jak chociażby wielkość i struktura gospodarki – będzie bardzo zróżnicowana w odniesieniu do poszczególnych państw. Mimo tych obiektywnych zastrzeżeń i niedoskonałości technik pomiaru problematyka szkodliwej konkurencji podatkowej obecna jest od kilku dekad w dyskursie ekonomicznym, politycznym i prawnym.

Kwestia potencjalnie negatywnego wpływu polityki podatkowej jednego państwa na szeroko rozumianą sferę gospodarczą innego państwa stała się przedmiotem ożywionej (trwającej do dzisiaj) debaty międzynarodowej w roku 1998, kiedy to OECD opublikowała raport zatytułowany *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* (dalej: Raport 1998)²¹⁵. OECD zwróciła wówczas uwagę na rosnący problem praktyk podatkowych stosowanych przez tzw. raje podatkowe oraz „szkodliwe preferencyjne reżimy podatkowe”, które powodują, że efektywna stawka podatku nakładana tam na dochód z działalności mobilnej jest znacznie niższa od stawek obowiązujących w innych krajach, co może mieć szkodliwe skutki, tj.²¹⁶:

- zakłócenia przepływów finansowych i (pośrednio) realnych przepływów inwestycyjnych,
- podważanie integralności i sprawiedliwości struktur podatkowych,
- zniechęcanie podatników do dobrowolnego przestrzegania przepisów podatkowych,
- odchylenia od pożądanego poziomu i miksu podatków i wydatków publicznych,
- powodowanie niepożądanych przesunięć części ciężarów podatkowych do mniej mobilnych podstaw opodatkowania, takich jak praca, majątek i konsumpcja,
- zwiększenie kosztów obsługi dla administracji podatkowych i kosztów dostosowania się do regulacji dla podatników.

Od czasu opublikowania Raportu 1998 OECD przedstawiła cztery sprawozdania z postępu prac w przedmiocie konkurencji podatkowej²¹⁷. Ponadto

²¹⁵ OECD, *Committee on Fiscal Affairs, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, Paris 1998.

²¹⁶ *Ibidem*, s. 16.

²¹⁷ OECD, *Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, Paris 2001; OECD, *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report*, Paris 2002; OECD, *Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report*, Paris 2004; oraz OECD, *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: 2006 Update on Progress in Member Countries*, Paris 2006.

w 2015 r., w ramach projektu BEPS, wśród opublikowanych przez OECD finalnych raportów merytorycznych znalazł się również raport dotyczący działania numer 5, odnoszący się do kwestii przeciwdziałania szkodliwym praktykom podatkowym²¹⁸.

Jak trafnie wskazuje przy tym Rachel Saw, pomimo podejmowanych (na poziomie OECD, G20 czy UE) działań, kluczowe kwestie postawione w Raporcie 1998 pozostają bez odpowiedzi – czyli w jaki sposób konkurencja podatkowa faktycznie powoduje szkody, jaki jest zakres tych szkód, szczególnie w sytuacji „uczciwej” konkurencji, czy według jakich standardów zidentyfikowana szkoda powinna być określana²¹⁹. Nie oznacza to wszakże, iż na poziomie analitycznym nie są podejmowane próby zaadresowania tych kwestii.

Szkodliwa (nieuczciwa) konkurencja podatkowa jest więc definiowana jako wyizolowane, często podejmowane *ad hoc*, działania państw, mające na celu „odciągnięcie” potencjalnych inwestorów zagranicznych od innych państw za pomocą niskich stawek podatkowych bądź innych mechanizmów podatkowych i skierowanie ich na własne terytorium²²⁰. Chodzi zatem o instrumenty podatkowe odizolowane od struktury gospodarki krajowej i celów polityki gospodarczej państwa je stosującego, a także korzyści podatkowe przyznawane nawet w przypadku braku rzeczywistej działalności gospodarczej na terytorium danego państwa²²¹. Takie szkodliwe praktyki podatkowe mają na celu przyciąganie podmiotów gospodarczych (poprzez zmianę rezydencji podatkowej), ich aktywów czy nawet pojedynczych transakcji na terytorium danego państwa, ze szkodą dla innych jurysdykcji podatkowych, w których te podmioty, aktywa bądź transakcje podlegałyby opodatkowaniu, gdyby nie zastosowane środki, które mogą w efekcie skutkować naruszeniem warunków uczciwej konkurencji międzynarodowej²²².

²¹⁸ OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris 2015.

²¹⁹ R. Saw, *Tax Competition: And the Winner Is...*, [w:] M. Cotrut, K. Munyandi (red.), *Tax Incentives in the BEPS Era*, IBFD 2018, s. 256–257.

²²⁰ M. Jarczok-Guzy, *Zjawisko konkurencji podatkowej...*, s. 79.

²²¹ European Parliament, Committee on Economic and Monetary Affairs, 27.4.2021, Draft report on reforming the EU policy on harmful tax practices (including the reform of the Code of Conduct Group) (2020/2258(INI)).

²²² Zob. 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)).

Na „rozprzestrzenianie się” szkodliwych praktyk podatkowych wpływ ma również rosnąca mobilność korporacji międzynarodowych²²³, napędzana współcześnie – opisanymi w rozdziale II – procesami globalizacji i cyfryzacji. W rezultacie rośnie również presja konkurencyjna na globalnym rynku rywalizacji o inwestycje zagraniczne, skłaniając państwa do oferowania coraz korzystniejszych – ale potencjalnie szkodliwych z perspektywy innych państw – rozwiązań podatkowych dla przyciągnięcia nowych lub utrzymania już działających w danej jurysdykcji inwestorów²²⁴.

Ponadto nastawienie wielu państw na tworzenie „konkurencyjnych systemów podatkowych” doprowadziło do wykształcenia się strategii przenoszenia zysków, stosowanych przez przedsiębiorstwa wielonarodowe, szczególnie z wykorzystaniem ich globalnych modeli biznesowych²²⁵. Można przy tym określić pewne wskaźniki, które mogą świadczyć o podejmowaniu przez dane państwo tego typu szkodliwych (nieuczciwych) praktyk podatkowych, ułatwiających przedsiębiorstwom wielonarodowym opracowywanie i wdrażanie strategii transgranicznego agresywnego planowania podatkowego, którego beneficjentem ma być takie państwo.

Praktyki ułatwiające międzynarodowe agresywne planowanie podatkowe (APP) mogą wynikać z rozwiązań przyjętych w prawie podatkowym danego państwa bądź jego interpretacji, wynikającej np. z linii orzecznictwa sądowego, ale może również przyjąć formę odwrotną, czyli braku takiego ustawodawstwa lub orzecznictwa²²⁶. Praktyki (wskaźniki) ułatwiające APP mogą mieć charakter aktywny lub pasywny. Aktywny wskaźnik APP to taki, który może bezpośrednio promować czy zachęcać do tworzenia struktur APP – przykładem może być system Patent Box. Natomiast pasywny wskaźnik APP to taki, który sam w sobie nie promuje ani nie zachęca do tworzenia struktur APP, ale pozwala, aby wdrożenie takiej struktury nie było nadmiernie utrudniane – przykładem jest brak podatku u źródła od należności licencyjnych. Choć brak podatku u źródła od opłat licencyjnych sam w sobie nie promuje żadnej szczególnej struktury APP, jest jednak znaczącym ułatwieniem w planowaniu podatkowym, ponieważ

²²³ A. Renda *et al.*, *Reflections...*, s. 16.

²²⁴ European Commission, *Annual Report on Taxation 2022...*, s. 142.

²²⁵ C. Turley, M. Petriccione, D. Chamberlain, *A new dawn for the international tax system: Evolution from past to future and what role will china play?*, IBFD 2017, s. 31-35.

²²⁶ European Commission, *Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators. Final Report*, Ramboll Management Consulting and Corit Advisory, Taxation Papers. Working Paper 2015/61, s. 52-53.

oznacza brak barier podatkowych w przypadku uiszczania opłat licencyjnych, na przykład na rzecz struktury Patent Box utworzonej w innym państwie²²⁷.

Czynnikiem ułatwiającym agresywne planowanie podatkowe jest również brak w systemie podatkowym danego państwa przepisów antyabuzyjnych, przeciwdziałających (międzynarodowemu) unikaniu opodatkowania, tak o charakterze ogólnym (np. klauzula generalna przeciwko unikaniu opodatkowania, regulacje w zakresie kontrolowanych spółek zagranicznych), jak i szczególnym, adresowanym do określonych typów transakcji i płatności (test beneficjenta rzeczywistego w odniesieniu do podatków u źródła czy przepisy w zakresie niedostatecznej kapitalizacji)²²⁸.

Analizując działania w sferze podatkowej podejmowane przez dane państwo w kontekście jego ewentualnej „szkodliwości” w znaczeniu negatywnego wpływu na inne państwa, należy mieć jednak świadomość, iż interakcja systemów podatkowych może mieć skutki, których percepcja może być całkowicie odmienna w poszczególnych państwach. Przykładowo jeden kraj może wdrażać podatkowe zachęty inwestycyjne, traktując je jako uzasadnione (uczciwy) instrument polityki stymulowania nowych inwestycji, podczas gdy inne państwo może postrzegać te zachęty jako zmierzające do przekierowania strumieni inwestycji z jednego kraju do drugiego²²⁹.

Ponadto – przy ocenie stopnia szkodliwości rozwiązań podatkowych stosowanych w danym państwie – nie można abstrahować od specyficznych uwarunkowań strukturalnych tego państwa, takich jak położenie geograficzne, warunki klimatyczno-środowiskowe, posiadanie zasobów naturalnych czy wielkość populacji. Państwa o obiektywnie niekorzystnych uwarunkowaniach strukturalnych postrzegają specjalne zachęty podatkowe jako czasami jedyne narzędzie „pozytywnego” oddziaływania na potencjalnych inwestorów, za pomocą którego zneutralizują dodatkowe koszty inwestycyjne, wynikające z niekorzystnej lokalizacji i innych uwarunkowań strukturalnych. Innymi słowy, państwa o peryferyjnym położeniu – patrząc z perspektywy ukształtowanych globalnych łańcuchów dostaw i kierunków inwestycji zagranicznych – mogą traktować wdrażane szczególne rozwiązania podatkowe nie jako nakierowane na szkodzenie innym jurysdykcjom, ale na wyrównanie pola gry rynkowej i wzmocnienie konkurencyjności inwestycyjnej kraju²³⁰.

²²⁷ *Ibidem*.

²²⁸ *Ibidem*.

²²⁹ OECD, *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*, Paris 1998, s. 15.

²³⁰ *Ibidem*, s. 15.

W takim przypadku politykę podatkową państwa należałoby więc raczej kwalifikować jako akceptowalną, systemową (uczciwą) konkurencję podatkową – powinna ona jednak charakteryzować się długoterminowym charakterem, być rozłożona w czasie i przejawiać się tym, że określone państwa reformują swoje systemy podatkowe, stopniowo redukując powszechne obciążenia podatkowe²³¹.

Jeżeli przyjąć, iż zasadniczo państwa w ramach prowadzonej polityki podatkowej mogą podejmować próby przyciągnięcia kapitału z innych jurysdykcji poprzez obniżanie generalnych stawek podatkowych bądź też oferując specjalne instrumenty podatkowe „celowane” w konkretne elementy konstrukcji podstawy opodatkowania lub/i nawet konkretne branże czy przedsiębiorstwa²³², to ten pierwszy model konkurowania możemy zakwalifikować jako „uczciwy”, natomiast drugi z wymienionych może (nie jest to stwierdzenie automatyczne) sugerować, iż mamy do czynienia z praktykami nieuczciwymi (agresywnymi) o szkodliwym charakterze.

Podsumowując, działania mające na celu zwiększenie konkurencyjności podatkowej danego państwa mogą być w pełni uzasadnione i „uczciwe” z perspektywy pozytywnego wpływu na gospodarkę państwa, które je wdraża. Mogą stać się jednak potencjalnie szkodliwymi (nieuczciwymi), jeśli są skonstruowane w sposób zakłócający rynkową alokację zasobów i powodują skutki fiskalne oderwane od rzeczywistości gospodarczej²³³. Niewątpliwie jedną z najbardziej agresywnych form szkodliwej konkurencji podatkowej reprezentują państwa (terytoria) określane potocznie jako raje podatkowe.

2.3. Problem rajów podatkowych w międzynarodowej polityce podatkowej

Kwestia państw (terytoriów) wykorzystujących podatki – w szczególności dochodowe – do prowadzenia agresywnej polityki ukierunkowanej na przekierowanie strumieni kapitałowych/inwestycyjnych do określonej jurysdykcji,

²³¹ Communication from the Commission on an External Strategy for Effective Taxation, supra n. 2. Annex 1.

²³² S. Godar, E. Flamant, G. Richard, *New Forms of Tax Competition in the European Union. An Empirical Investigation*, EU Tax Observatory, Report no 3, November 2021, s. 6.

²³³ E. van de Velde, F. Cannas, *Harmful tax practices within the EU: definition, identification and recommendations*, Publication for the subcommittee on Tax Matters, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, Luxembourg 2021, s. 17.

poprzez oferowanie ekstraordynaryjnych rozwiązań/instrumentów podatkowych, jest zjawiskiem, którego początki sięgają końca XIX w. Wówczas to w międzynarodowym obrocie gospodarczym zaczęły być stosowane takie właśnie szczególne regulacje prawne o charakterze zachęt inwestycyjnych o prawnohandlowym bądź/i podatkowym charakterze, które współcześnie określa się mianem rajów podatkowych (*tax havens*). Za jeden z pierwszych rajów podatkowych, które wówczas powstały, uznawany jest stan New Jersey w Stanach Zjednoczonych; nie był on typowym rajem podatkowym w dzisiejszym rozumieniu, jednakże podkreśla się, iż był pionierem techniki „łatwej inkorporacji” przedsiębiorstw (również zagranicznych), stosowanej nadal we współczesnych rajach podatkowych²³⁴. Chodzi o to, że ówczesne regulacje dotyczące rejestracji spółek w krajach anglosaskich były dosyć restrykcyjne, stąd wprowadzenie przez stan New Jersey liberalnych przepisów dotyczących rejestracji spowodowało „przyciąganie” zagranicznych korporacji²³⁵.

Wprowadzona w New Jersey (później również przez stan Delaware) metoda przyciągania przedsiębiorstw niebędących rezydentami, poprzez „oferowanie” przyjaznego otoczenia regulacyjnego, od lat 20. XX w. zaczęła być „kopiowana” w Europie przez niektóre szwajcarskie kantony – na czele z ubogim wówczas kantonem Zug, położonym niedaleko Zurychu²³⁶. Z kolei Luksemburg był jednym z pierwszych krajów, które wprowadziły koncepcję spółki holdingowej – na mocy ustawy z dnia 31 lipca 1929 r. spółki takie zostały zwolnione z podatku dochodowego. W latach międzywojennych wykorzystywane, w ograniczonym zakresie, jako raje podatkowe były również Bermudy, Bahamy i Jersey, a także Panama²³⁷.

W okresie po II wojnie światowej jako jedną z przyczyn rozwoju rajów podatkowych wskazuje się nadmierną regulację i wysoki poziom opodatkowania w państwach dzisiejszej OECD²³⁸. W wielu krajach „świata północnoatlantyckiego” stawki podatku od osób prawnych sięgały poziomu 40 czy nawet 50 procent²³⁹. Stąd, od lat 50. XX wieku, dominującym paradygmatem regulacyjnym

²³⁴ R. Palan, *History of tax havens*, <https://www.historyandpolicy.org/policy-papers/papers/history-of-tax-havens> [dostęp: 20.08.2024].

²³⁵ *Ibidem*.

²³⁶ R. Palan, R. Murphy, Ch. Chavagneux, *Tax Havens: How Globalization Really Works*, Cornell 2010, s. 111–112.

²³⁷ R. Palan, *History of tax havens...*

²³⁸ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 511.

²³⁹ V. Ogle, *Archipelago Capitalism: Tax Havens, Offshore Money, and the State, 1950s-1970s*, „American Historical Review” 2017, nr 5, s. 1437.

w rajach podatkowych stało się zwolnienie z opodatkowania (całościowe bądź w odniesieniu do wybranych podatków)²⁴⁰. Niewątpliwie znaczące „zasługi” w tworzeniu rajów podatkowych ma Wielka Brytania. W 1970 r. przyjęto regulacje wprowadzające bankowość zagraniczną (*offshore banking*) na terytorium Vanuatu, co umożliwiło tam rozwój *offshore financial centers*²⁴¹, które w latach 70. stały się „popularnymi” miejscami unikania niektórych krajowych przepisów bankowych i walutowych²⁴².

Wzrost skali transferów finansowych do rajów podatkowych stał się w końcu przedmiotem zainteresowania i debaty publicznej. W 1977 r. Rada OECD udzieliła mandatu Komitetowi ds. Fiskalnych do rozpoczęcia działań mających na celu ułatwienie państwom członkowskim OECD przeciwdziałania zjawiskom unikania i uchylania się od opodatkowania. W 1980 r. Komitet Fiskalny OECD opublikował jeden z pierwszych raportów dotyczących problematyki unikania i uchylania się od opodatkowania, w którym wskazał m.in. na problem wykorzystywania różnego rodzaju „tajności” jako czynnika sprzyjającego tym zjawiskom²⁴³.

Kompleksowy raport w sprawie unikania i uchylania się od opodatkowania OECD opublikowała w 1987 r. (dalej: Raport 1987)²⁴⁴. Jednym z poruszanych w nim problemów była wprost kwestia rajów podatkowych. OECD zasygnalizowała – aktualne do dzisiaj – trudności z przedstawieniem obiektywnej definicji raju podatkowego, co w zasadniczej mierze wiąże się z faktem, iż nie istnieje „jeden, przejrzysty i obiektywny test”, który pozwoliłby je identyfikować. Raport 1987 sugeruje, iż wskaźnikiem tego, że dany kraj (terytorium) pełni rolę raju podatkowego, jest sytuacja, w której kraj lub terytorium „prezentuje się” lub jest powszechnie uznawane za raj podatkowy²⁴⁵. Nawiązuje to do analiz zawartych w tzw. raporcie Gordona, w którym wskazuje on na „test węchu” – państwo (terytorium) jest rajem podatkowym, jeżeli na taki wygląda i za taki jest uznawane²⁴⁶.

²⁴⁰ S. Laffitte, *The market for tax havens*, EU Tax Observatory Working Paper No. 22, March 2024, s. 15–16.

²⁴¹ T. Dwyer, 'Harmful' Tax Competition and the Future of Offshore Financial Centres, „Journal of Money Laundering Control” 2002, nr 4, s. 302.

²⁴² V. Ogle, *Archipelago Capitalism...*, s. 1437.

²⁴³ Zob. OECD, *International Tax Avoidance and Evasion. Four Related Studies*, Issues in international Taxation 1987/1, s. 11.

²⁴⁴ *Ibidem*.

²⁴⁵ *Ibidem*, s. 21–28.

²⁴⁶ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 509.

W omawianym już raporcie OECD dotyczącym problematyki szkodliwej konkurencji podatkowej opublikowanym w 1998 r. (Raport 1998) zidentyfikowano cztery zasadnicze czynniki, według których można identyfikować dane państwo (terytorium) jako raj podatkowy. Po pierwsze – jest to brak podatku dochodowego w systemie podatkowym bądź tylko nominalne, a nie rzeczywiste opodatkowanie dochodu. Po drugie, jest to brak skutecznych mechanizmów wymiany informacji podatkowych – w rajach podatkowych zazwyczaj obowiązują przepisy lub praktyki administracyjne, zgodnie z którymi przedsiębiorstwa i osoby fizyczne mogą korzystać ze ścisłych zasad zachowania tajemnicy i innych zabezpieczeń przed kontrolą organów podatkowych, uniemożliwiając w ten sposób skuteczność wymiany informacji z innymi zainteresowanymi państwami. Trzeci element to ogólny brak przejrzystości zarówno procesu legislacyjnego, jak i praktyki stosowania prawa podatkowego przez administrację podatkową. Ostatnim ze wskazanych w Raporcie 1998 czynników wskazujących na możliwość kwalifikacji danego państwa (terytorium) jako raju podatkowego jest brak wymogu, aby działalność gospodarcza prowadzona na terytorium tego państwa miała istotny (rzeczywisty) charakter dla możliwości skorzystania z benefitów podatkowych przewidzianych w systemie podatkowym tego kraju – może to sugerować, że dane państwo próbuje przyciągnąć inwestycje lub transakcje mające głównie (jedynie) uzasadnienie podatkowe, a nie biznesowe²⁴⁷.

Należy jednak podkreślić, iż pojęcie raju podatkowego nie zostało jak do tej pory jednoznacznie zdefiniowane na gruncie międzynarodowego prawa podatkowego²⁴⁸ – uznaje się je zatem za sformułowanie potoczne, używane w stosunku do państw (terytoriów) stosujących szkodliwą konkurencję podatkową²⁴⁹.

Hanna Litwińczuk proponuje podział rajów podatkowych na raje produkcyjne, bazowe i koncesyjne²⁵⁰. W tym ujęciu raj produkcyjny to miejsce, w którym do raju podatkowego przenoszona jest „rzeczywista” działalność gospodarcza. Raje bazowe charakteryzują się niską lub zerową stawką podatkową dla wszelkiego rodzaju działalności gospodarczej; są to najczęściej były kolonie potęg imperialnych, a brak siły roboczej, gruntów i infrastruktury zasadniczo wyklucza

²⁴⁷ OECD, *Harmful Tax Competition...*, s. 23.

²⁴⁸ M. Lewandowski, *Szkodliwa konkurencja podatkowa*, [w:] P. Borszowski (red.), *Obowiązek informacyjny w zakresie realizowanej strategii podatkowej*, Warszawa 2022, LEX.

²⁴⁹ Zob. J.F. Mika, M. Mika, *Istota rajów podatkowych*, [w:] J.F. Mika (red.), *Raje podatkowe. Procedura należytej staranności. Obowiązki w cenach transferowych*, Warszawa 2023, Legalis.

²⁵⁰ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 510–511.

tam lokalizację produkcji lub dystrybucji na dużą skalę²⁵¹. Z tego względu często przybierają one formę zagranicznych centrów finansowych typu *Sink-OFC*, które skalibrowane są na przyciąganie i zatrzymanie kapitału zagranicznego. Państwa (terytoria) należące do tej kategorii to „klasyczne” raje podatkowe, takie jak Brytyjskie Wyspy Dziewicze czy Kajmany i Bermudy, charakteryzujące się występowaniem znaczących dysproporcji pomiędzy wielkością lokalnej gospodarki a wartością „przyciągniętych” zagranicznych aktywów²⁵².

Z kolei rajami koncesyjnymi określa się państwa oferujące szczególne zachęty podatkowe lub korzyści podatkowe – np. belgijskie tzw. centra koordynacyjne, oferujące korzystny model rozliczeń podatkowych z tytułu świadczenie określonych usług (np. finansowych, zarządczych, księgowych) na rzecz innych spółek w ramach tej samej grupy kapitałowej²⁵³. Tego typu raje podatkowe często mają przewagę w świadczeniu takich usług, mają bowiem gospodarki otwarte na wymianę międzynarodową, zapewniają zaawansowaną infrastrukturę komunikacyjną oraz cechują się wysokim stopniem stabilności politycznej i prawnej, a także niskim poziomem korupcji, w szczególności w porównaniu z wieloma krajami rozwijającymi się²⁵⁴. Tego typu państwa określane są również w literaturze jako *conduit-OFC*²⁵⁵. Charakteryzuje je powszechne postrzeganie jako atrakcyjnych „miejsc pośredniczących” dla docelowych kierunków lokowania inwestycji. *Conduit-OFC* zazwyczaj mają niskie lub zerowe podatki nakładane na przenoszenie kapitału do innych krajów w postaci płatności odsetek, opłat licencyjnych i dywidend. Pełnią one istotną rolę dla przedsiębiorstw wielonarodowych, umożliwiając transfer kapitału między spółkami z grupy bez opodatkowania, tak aby zysk wygenerowany w jednym państwie można było ponownie zainwestować w innej części świata, nie płacąc wcale lub płacąc niewielkie podatki²⁵⁶.

Bez względu na „specjalizację” raje podatkowe mogą wywierać wpływ na decyzje dotyczące lokalizacji działalności gospodarczej, w szczególności w kalkulacjach przedsiębiorstw wielonarodowych (zwłaszcza w branżach

²⁵¹ *Ibidem*.

²⁵² J. Garcia-Bernardo, J. Fichtner, F.W. Takes, E.M. Heemskerk, *Uncovering Offshore Financial Centers: Conduits and Sinks in the Global Corporate Ownership Network*, Scientific Reports, vol. 7, nr 6246, <https://doi.org/10.1038/s41598-017-06322-9>.

²⁵³ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 511.

²⁵⁴ A. Lejour, *The Role of Conduit Countries and Tax Havens in Corporate Tax Avoidance*, CEN-TER Discussion Paper 2021/014, s. 7.

²⁵⁵ J. Garcia-Bernardo, J. Fichtner, F. W. Takes, E.M. Heemskerk, *Uncovering Offshore Financial Centers...*, s. 2.

²⁵⁶ *Ibidem*.

finansowej i usługowej), podkopując przy tym w wielu przypadkach bazę podatkową innych krajów, zakłócając „naturalne” strumienie handlu i inwestycji, a także „podważając uczciwość, neutralność i szeroką akceptację społeczną dla systemów podatkowych państw w ogóle”²⁵⁷. Ponadto możemy zaobserwować efekt „gapowicza” – podmioty będące rezydentami w państwach niestosujących agresywnej konkurencji podatkowej mogą korzystać z usług publicznych oferowanych przez te państwa, nie kontrybuując wcale (bądź w niewielkim zakresie) w budżecie, przerzucając dochód do opodatkowania do raju podatkowego.

Mimo braku jednoznacznej definicji czy koncepcji raju podatkowego wiele państw (również organizacji – np. Unia Europejska) publikuje wykazy (listy), na których umieszczane są państwa (terytoria) uznawane za stosujące szkodliwą konkurencję podatkową, potocznie zwane „czarnymi listami” (*blacklists*). Co warte odnotowania, nie znajdują się na nich z reguły państwa członkowskie UE, a raczej państwa (terytoria) powszechnie za raje podatkowe uznawane, tj. Anguilla, Bahamy, Brytyjskie Wyspy Dziewicze, Panama, Liberia czy Malediwy. Jednakże listy rajów podatkowych publikowane są również przez niezależne ośrodki analityczne, takie jak np. Tax Justice Network, gdzie niektóre państwa członkowskie UE plasują się na wysokich pozycjach (Holandia – 7. pozycja, Irlandia – 9. pozycja, czy Luksemburg – 10. pozycja)²⁵⁸. To zaś rodzi pytania o zakres i charakter konkurencji podatkowej między państwami członkowskimi UE.

3. Konkurencja podatkowa między państwami członkowskimi w warunkach rynku wewnętrznego UE

3.1. Uwagi ogólne

Nie ulega wątpliwości, że zjawisko konkurencji podatkowej w Unii Europejskiej w sferze podatków korporacyjnych jest możliwe z uwagi na znaczny poziom suwerenności podatkowej, który w tej materii zachowują państwa członkowskie. W efekcie poszczególne państwa UE wykorzystują mechanikę podatku korporacyjnego do osiągnięcia – oprócz oczywistego celu fiskalnego – różnicowanych celów pozafiskalnych, kształtując wybrane elementy konstrukcji prawnej

²⁵⁷ E. C.C.M. Kemmeren, *The Netherlands: A Tax Haven?*, „Netherlands Yearbook of International Law” 2017, nr 47, s. 354.

²⁵⁸ Zob. Tax Justice Network, *Corporate tax haven index. The world's Biggest enablers of corporate tax abuse*, <https://cthi.taxjustice.net/en/> [dostęp: 17.01.2025].

tego podatku w sposób umożliwiający realizację (wsparcie) określonych założeń polityki podatkowej (gospodarczej). To zaś prowadzi do dużego zróżnicowania poszczególnych elementów konstrukcji krajowych podatków korporacyjnych, mimo iż zasadniczo zbudowane są one na podobnej filozofii opodatkowania dochodów (przychodów) osób prawnych (korporacji).

Z perspektywy budżetowej opodatkowanie dochodów osób prawnych jest istotnym źródłem dochodów podatkowych państw UE. W 2021 r. przychody z opodatkowania dochodów przedsiębiorstw, wyrażone jako udział w PKB, kształtowały się średnio na poziomie ok. 3%²⁵⁹. Natomiast stawki podatku korporacyjnego na przestrzeni ostatnich lat uległy istotnym zmianom – większość państw należących dzisiaj do Unii Europejskiej systematycznie obniżała stawki nominalne; na przestrzeni ostatnich 20 lat wyjątkiem jest jedynie Malta, gdzie stawka CIT pozostała niezmienną.

3.2. Specyfika konkurencji podatkowej w UE

Podatki korporacyjne w Unii Europejskiej – jak do tej pory – poddane zostały jedynie punktowej (fragmentarycznej) harmonizacji i pozostają zasadniczo nadal w kompetencji państw członkowskich. W konsekwencji ich zasadnicze elementy konstrukcyjne, tj. stawki podatkowe, podstawa opodatkowania, zwolnienia i ulgi podatkowe, amortyzacja czy rozliczanie strat podatkowych, pozostają zróżnicowane w poszczególnych państwach UE.

Oznacza to, że państwa UE nadal mogą wykorzystywać podatki korporacyjne jako narzędzie tworzenia „atrakcyjnych” warunków do prowadzenia działalności gospodarczej. To prowadzi w naturalny sposób do konkurencji podatkowej między nimi w zakresie, który – o ile nie przybiera postaci „szkodliwej konkurencji” – uznawany jest za dopuszczalny element funkcjonowania rynku wewnętrznego, ze swej istoty niemający wpływu na naruszenie swobód przepływu²⁶⁰. Komisja Europejska wydaje się nie traktować „uczciwej” konkurencji podatkowej między państwami członkowskimi jako zjawiska z założenia o negatywnych konsekwencjach fiskalnych czy gospodarczych.

Jednakże w przypadku struktury polityczno-gospodarczej takiej jak Unia Europejska swobody rynku wewnętrznego stwarzają unikalny w skali światowej

²⁵⁹ Zob. European Commission, *Annual Report on Taxation 2023*, Luxembourg, 2023, s. 73.

²⁶⁰ Zob. L. Cerioni, *Harmful Tax Competition Revisited: Why not a Purely Legal Perspective under EC Law?*, „European Taxation” 2005, nr 7, s. 268.

transgraniczny (międzypaństwowy) obszar dla działalności gospodarczej, umożliwiając biznesowi łatwe przenoszenie aktywów i ekspansję gospodarczą pomiędzy państwami UE. Ponadto, w przypadku państw o podobnych inwestycjach infrastrukturalnych i bliskości geograficznej możemy mówić o „dogodnych” warunkach do wystąpienia konkurencji podatkowej²⁶¹.

Philipp Genschel, Achim Kemmerling i Eric Seils wskazują na cztery zasadnicze „mechanizmy instytucjonalne”, które kształtują model konkurencji podatkowej między państwami członkowskimi, i mimo iż niektóre z nich są częściowo przeciwstawne (dwa z nich mają tendencję do zwiększania presji konkurencyjnej, natomiast pozostałe dwa mogą potencjalnie zmniejszyć presję konkurencyjną) – w ostatecznym rozrachunku wszystkie wpływają na zwiększenie konkurencji podatkowej w UE²⁶².

Zdaniem ww. autorów na zwiększenie presji konkurencyjnej wpływają zatem dwa efekty – „efekt integracji” oraz „efekt rozszerzenia”, natomiast na jej osłabienie – „efekt koordynacji” oraz „efekt usądowienia”²⁶³. Efekt integracji wynika z faktu, iż UE zmniejsza bariery dla transgranicznych transakcji gospodarczych na jednolitym rynku, ułatwiając w ten sposób międzynarodowy arbitraż podatkowy pomiędzy systemami podatkowymi państw członkowskich. Natomiast efekt rozszerzenia zakłada, że przyjmując nowe państwa członkowskie, UE zwiększa liczbę i heterogeniczność państw zaangażowanych w wewnątrzunijną konkurencję podatkową.

Przez efekt koordynacji Genschel, Kemmerling i Seils rozumieją z kolei sytuację, w której UE „zapewnia bogatą infrastrukturę instytucjonalną umożliwiającą negocjacje międzyrządowe i egzekwowanie przepisów”, co może pomóc państwom członkowskim w opracowaniu wspólnych zasad ograniczania konkurencji podatkowej. Z kolei efekt „usądowienia” związany jest z orzecznictwem podatkowym Trybunału Sprawiedliwości UE (TSUE), odnoszącym się do podatków bezpośrednich, w którym TSUE bada krajowe przepisy podatkowe w tym obszarze pod kątem swobód rynku wewnętrznego, wykorzystując m.in. kryterium „niezbędnych wymogów interesu publicznego” – balansując zatem zakres prawa przedsiębiorstw do swobodnego wewnątrzunijnego przepływu, TSUE może „regulować” (zwiększać bądź zmniejszać) poziom konkurencji podatkowej²⁶⁴.

²⁶¹ European Commission, *Annual Report on Taxation 2022* ..., s. 37.

²⁶² Zob. P. Genschel, A. Kemmerling, E. Seils, *Accelerating Downhill: How the EU Shapes Corporate Tax Competition in the Single Market*, „Journal of Common Market Studies” 2011, nr 3, s. 585–606.

²⁶³ *Ibidem*, s. 586.

²⁶⁴ *Ibidem*.

W tym kontekście wskazuje się na pewien paradoks tej sytuacji – akceptowana (nawet pożądana) konkurencja gospodarcza między państwami członkowskimi w sferze podatków korporacyjnych powoduje szkodliwe dla takiej konkurencji zachowania przedsiębiorstw, przejawiające się wyrafinowanymi strategiami międzynarodowego (agresywnego) unikania opodatkowania i w konsekwencji zakłóceniem uczciwej konkurencji gospodarczej na rynku wewnętrznym Unii Europejskiej²⁶⁵.

Pytaniem pozostaje, w jaki sposób identyfikować występowanie szkodliwej konkurencji podatkowej między państwami członkowskimi UE. Jedną z propozycji jest ocena, czy stawki podatkowe w poszczególnych państwach maleją w określonym przedziale czasowym w sytuacji rosnącej integracji gospodarczej między tymi państwami²⁶⁶. Jak już wspomniano, stawki podatków korporacyjnych w państwach UE (wcześniej EWG) podlegały sukcesywnemu obniżaniu. Przyjmując zatem taki „test” szkodliwej konkurencji podatkowej, na pytanie, czy państwa UE stosują szkodliwą konkurencję podatkową, można by odpowiedzieć twierdząco.

Należy jednak podkreślić, iż stwierdzenie „rzeczywistej szkodliwości” określonych instrumentów podatkowych nakierowanych na poprawę konkurencyjności (podatkowej) danego państwa członkowskiego, wymaga szczegółowej analizy ich konstrukcji prawnej i praktyki stosowania, biorąc przy tym pod uwagę, czy wprowadzone zostały korespondujące instrumenty zabezpieczające przed ich ewentualnymi nadużyciami²⁶⁷.

3.3. Główne obszary konkurencji podatkowej między państwami UE

Z punktu widzenia unijnych procesów gospodarczych utworzenie rynku wewnętrznego wywołało nie tylko efekty zamierzone – przejawiające się znacznymi ułatwieniami w prowadzeniu transgranicznej działalności gospodarczej, ale spowodowało także bardziej bezpośrednią konkurencję podatkową między państwami członkowskimi UE²⁶⁸. Realizując bowiem krajowe cele polityki po-

²⁶⁵ Zob. 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)).

²⁶⁶ R. de Mooij, *A Minimum Corporate Tax Rate in the EU Combines the Best of Two Worlds*, „Intereconomics” July/August 2004, s. 180.

²⁶⁷ European Commission, *Study on Structures of Aggressive Tax Planning...*, s. 52–53.

²⁶⁸ P. van Cleynenbreugel, *Regulating Tax Competition in the Internal Market: Is the European Commission Finally Changing Course?*, „European Papers” 2019, nr 1, s. 225.

datkowej (czy nawet szerzej – gospodarczej), państwa UE podejmują działania prawne i/lub faktyczne mające na celu przyciągnięcie przedsiębiorstw i inwestycji z innych państw, w tym innych państw członkowskich UE, a zważywszy na fakt, iż przedsiębiorstwa działające transgranicznie w UE mogą korzystać ze swobód rynku wewnętrznego, krajowe instrumenty podatkowe (stawki, ulgi, zwolnienia itd.) zyskują dodatkową „moc przyciągania” (z uwagi na wynikające ze swobód przepływu obniżone koszty prawne i ekonomiczne wejścia na rynek krajowy innego państwa członkowskiego).

Stawki podatkowe są oczywiście najbardziej „widocznym” elementem konstrukcji każdego podatku; z punktu widzenia mechaniki legislacyjnej wydają się również elementem, którego zmiany (w szczególności obniżenie wysokości) są najprostsze do przeprowadzenia. Obniżanie stawek podatku dochodowego od osób prawnych w ostatnich dekadach utożsamiane jest w dominującym nurcie ekonomii (często również w oczach opinii publicznej) jako działanie sprzyjające rozwojowi gospodarczemu, nawet jeśli fakt ten nie jest jednoznacznie potwierdzony empirycznie²⁶⁹. Państwa członkowskie zachowują dużą swobodę w kształtowaniu struktury stawek podatku korporacyjnego, co jest konsekwencją fragmentarycznej harmonizacji tego podatku na poziomie UE.

W roku 2023 średnia stawka podatku CIT w UE wynosiła 21,2%²⁷⁰. W ujęciu historycznym oznacza to znaczący spadek – ze średniego poziomu 32,1% w roku 2000. Cofając się natomiast do roku 1981 – dla ówczesnych 13 państw członkowskich EWG średnia ustawowa stawka podatku korporacyjnego wynosiła 48%²⁷¹.

Konkurencja podatkowa między państwami członkowskimi wynika z różnic w nominalnych stawkach podatkowych, ale również z odmiennych krajowych zasad obliczania podstawy opodatkowania²⁷². Zatem porównywanie jedynie ustawowych (nominalnych) stawek podatku CIT nie daje pełnego obrazu wysokości obciążenia podatkowego przedsiębiorstw w danej jurysdykcji. Podstawowa stawka CIT nie odzwierciedla bowiem specjalnych systemów opodatkowania bądź stawek adresowanych tylko do niektórych branż lub rodzajów

²⁶⁹ E. van de Velde, F. Cannas, *Harmful tax practices...*, s. 17.

²⁷⁰ M. Jamróży, P. Leszczyński, M. Mierzejewski, *Czy nowe zasady opodatkowania firm w UE zmniejszą skalę nieuczciwej konkurencji podatkowej?*, „Polski Instytut Ekonomiczny, Policy Paper” 2023, nr 3, s. 4.

²⁷¹ S. Godar, E. Flamant, G. Richard, *New Forms of Tax Competition...*, s. 19.

²⁷² Zob. 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)).

dochodów, ani nie bierze pod uwagę „szerokości bazy podatkowej” (podstawy opodatkowania), do której ma zastosowanie²⁷³.

Z kolei podstawa opodatkowania, czyli w większości państw dochód osiągnięty w danym roku podatkowym, jest mniej jednoznacznym niż stawki podatkowe elementem przy wstępnej analizie atrakcyjności systemu podatkowego w danym kraju, ale równie istotnym. Podstawa opodatkowania określa bowiem zakres przedmiotowy działalności podatników, który objęty jest opodatkowaniem, i definiowana jest jako „konkretyzacja przedmiotu opodatkowania – skonkretyzowana co do wielkości i podmiotu część przedmiotu podatku”²⁷⁴.

W poszczególnych państwach członkowskich definicja i zakres podstawy opodatkowania różnią się dosyć znacznie. Co prawda ogólnie przyjętą zasadą jest, że opodatkowaniu podatkami dochodowymi (korporacyjnymi) podlega osiągnięty dochód, ustalany jako różnica pomiędzy osiągniętymi w danym okresie przychodami a kosztami prowadzenia działalności gospodarczej, jednakże zasady określania, co stanowi przychód podatkowy, a co koszt uzyskania tego przychodu, są bardzo zróżnicowane.

Model ustalania podstawy opodatkowania (dochodu, zysku) w państwach UE bazuje tradycyjnie na koncepcji dochodu osiąganego, albo alternatywnie – na koncepcji dochodu wydatkowanego²⁷⁵. Podejście tradycyjne implikuje najczęściej stosowanie zasady memoriału przy ustalaniu dochodu podatkowego, co oznacza, iż przychodem dla celów CIT są kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane²⁷⁶. Z kolei koncepcja podatku od dochodu wydatkowanego, odwołująca się do sposobu jego przeznaczenia (na konsumpcję bądź oszczędności) dopuszcza zwolnienie z opodatkowania w danym okresie części dochodu przeznaczanego na oszczędności, a opodatkowanie takiego dochodu dopiero wtedy, kiedy zostanie wycofany ze sfery inwestycyjnej i przeznaczony na konsumpcję; tego typu rozwiązania wdrożono w Chorwacji, Estonii oraz częściowo w Polsce²⁷⁷.

Konkurencja podatkowa w obszarze podstawy opodatkowania stanowi niewątpliwie bardziej wysublimowany – niż stawki podatkowe – sposób przyciągania inwestorów zagranicznych. To powoduje, że w wielu sytuacjach trudno

²⁷³ OECD, *Corporate Tax Statistics: Fourth Edition*, 17 November 2022, s. 9.

²⁷⁴ R. Mastalski, *Prawo podatkowe I – część ogólna*, Warszawa 1998, s. 37–38.

²⁷⁵ M. Jamroz, P. Leszczyński, M. Mierzejewski, *Czy nowe zasady opodatkowania firm...*, s. 10.

²⁷⁶ *Ibidem*.

²⁷⁷ *Ibidem*, s. 11.

dokonać jednoznacznego rozróżnienia, które elementy podstawy opodatkowania w danym kraju stanowią neutralny element konstrukcji podatku, a które należy traktować jako mające na celu zachęcenie zagranicznych inwestorów do ulokowania działalności gospodarczej (kapitału) na obszarze tego kraju²⁷⁸.

Oprócz elementów konstrukcji podatku korporacyjnego o ogólnym charakterze, jakimi są stawki i mechanizm ustalania podstawy opodatkowania, w tworzeniu środowiska konkurencyjnego podatkowo państwa UE wykorzystują również rozwiązania szczególne (punktowe). W ostatnich latach jednym z takich rozwiązań, które uznawane jest za czynnik (potencjalnie nieuczciwej) konkurencji podatkowej, są różnego rodzaju zachęty podatkowe dedykowane działalności badawczo-rozwojowej. Popularnym instrumentem, za pomocą którego państwa UE wspierają komercyjną działalność badawczo-rozwojową, jest tzw. Patent Box (IP Box). Ogólnie, jest to mechanizm oferujący niską stawkę podatku od niektórych dochodów z tytułu komercjalizacji własności intelektualnej²⁷⁹. Jego celem jest zachęcanie do komercjalizacji wyników badań naukowych i lokowania własności intelektualnej w danym kraju²⁸⁰.

W ciągu ostatniej dekady mechanizmy typu IP Box, przewidujące możliwość wyboru korzystnego traktowania podatkowego w odniesieniu do zysków generowanych przez szeroko rozumiane wartości niematerialne i prawne, zostały wprowadzone w wielu państwach członkowskich (np. Belgia, Cypr, Francja, Grecja, Węgry, Irlandia, Włochy, Luksemburg, Malta, Holandia, Portugalia, Polska i Hiszpania)²⁸¹. W zależności od systemu IP Box dochód uzyskany z własności intelektualnej może obejmować tantiemy, opłaty licencyjne, zyski ze sprzedaży własności intelektualnej, sprzedaży towarów i usług obejmujących własność intelektualną oraz odszkodowania za naruszenia patentów. Interesująco wygląda zestawienie preferencyjnych stawek podatkowych „oferowanych” w mechanizmie IP Box ze standardowymi stawkami CIT. Przykładowo na Malcie standardowa stawka CIT wynosi 35% wobec jedynie 1,75% w systemie IP Box, we Francji 32,02% wobec 10%, a w Luksemburgu 24,99% wobec 4,99%²⁸².

²⁷⁸ W. Schön (red.), *Tax competition in Europe*, Amsterdam 2003, s. 20.

²⁷⁹ E. van de Velde, F. Cannas, *Harmful tax practices...*, s. 20.

²⁸⁰ Zob. E. Asen, D. Bunn, *Patent Box Regimes in Europe 2020*, November 26, 2020, <https://taxfoundation.org/data/all/eu/patent-box-regimes-in-europe-2020/> [dostęp: 15.03.2025].

²⁸¹ E. van de Velde, F. Cannas, *Harmful tax practices...*, s. 20.

²⁸² *Ibidem*.

Jako narzędzie zwiększania konkurencyjności podatkowej państw członkowskich w ostatnich latach były również wdrażane mechanizmy odliczania „hipotetycznych” (fikcyjnych) odsetek. Takie rozwiązania wprowadziły m.in. Belgia, Włochy czy Polska.

Przejawem konkurencji podatkowej między państwami UE są również zróżnicowane modele specjalnych stref ekonomicznych, które wśród różnych specjalnych instrumentów przyciągania inwestorów oferują również benefity podatkowe. Najczęściej stosowane są: zwolnienie (przy spełnieniu różnych warunków) z podatku korporacyjnego (np. Polska, Węgry), obniżenie wysokości podatku u źródła (Litwa) czy obniżona stawka CIT (Portugalia, Hiszpania)²⁸³.

Podsumowując, państwa członkowskie Unii Europejskiej, z różnym zaangażowaniem, wpisują się w ogólnoswiatową tendencję do prowadzenia polityki wspierającej „konkurencyjność podatkową”, która siłą rzeczy zawiera element rywalizacyjny w konkurowaniu o pożądany napływ kapitału i inwestycji. Kwestią dyskusyjną są natomiast konsekwencje takich działań, a w szczególności jaka jest ich efektywność dla realizacji zakładanych celów podatkowych/gospodarczych i na ile są one „szkodliwe” z punktu widzenia interesów fiskalnych/gospodarczych innych państw UE.

3.4. Konsekwencje konkurencji podatkowej między państwami członkowskimi UE

Należy podkreślić, iż nie ma obecnie dostępnych, przekonujących danych o rzeczywistych konsekwencjach konkurencji podatkowej między państwami członkowskimi UE²⁸⁴. W pierwszej kolejności uzasadnić to można tym, że podatek korporacyjny stanowi tylko jeden z wielu elementów budowy „przyjaznego” otoczenia biznesowego, w szczególności ogniskowanego na inwestorów zagranicznych. Stąd tworzenie „eleganckich” modeli ekonomicznych, prezentujących jednoznaczny związek między konkretnym rozwiązaniem (mechanizmem) podatkowym a określonymi wynikami gospodarczymi (wzrostem wpływów z podatku CIT, zwiększonym napływem inwestycji zagranicznych itd.) jest obarczone dużym ryzykiem błędu.

Natomiast to, co możemy skonstatować, to fakt, iż polityka podatkowa jednego państwa UE może wywierać presję na inne państwa członkowskie, aby

²⁸³ Zob. European Commission, *Annual Report on Taxation 2023...*, s. 94.

²⁸⁴ Szerzej zob. J. Kudła, *Ekonomia...*, s. 181–190.

uatrakcyjniły swoje systemy podatkowe – szczególnie w stosunku do opodatkowania dużych korporacji – aby utrzymać swoją pozycję w trwającej międzynarodowej konkurencji o kapitał i inwestycje.

Taka konkurencja podatkowa jest szczególnie istotna na zintegrowanych rynkach o dużej mobilności kapitału (takich jak UE) – wywiera bowiem dodatkową presję na inne państwa. Presja ta ma fiskalnie charakter pośredni, nie wpływając automatycznie i w krótkim horyzoncie czasowym na bazę podatkową innych uczestników (w tym wypadku państw członkowskich) tej gry konkurencyjnej. Jednakże w dłuższej perspektywie efekt fiskalny – pozytywny dla państwa wdrażającego instrumenty (agresywnej) konkurencji podatkowej, a negatywny dla innego (innych) państwa UE, które staje się zamierzonym (bądź nie) adresatem takiej polityki – może mieć miejsce, jeżeli nastąpi rzeczywiste przekierowanie przez przedsiębiorstwa strumieni kapitału/inwestycji do państwa, które na taką politykę się zdecydowało. Zwiększy to bowiem jego potencjalną bazę podatkową, co w efekcie generować może zwiększone wpływy z podatku korporacyjnego do budżetu krajowego.

Aby w takiej sytuacji uniknąć (zminimalizować) ryzyka spadku dochodów podatkowych, (niektóre) państwa członkowskie zmuszone mogą być do przeniesienia ciężaru opodatkowania na mniejsze przedsiębiorstwa lub osoby fizyczne, które są mniej mobilne i jako takie mają mniej możliwości uniknięcia opodatkowania poprzez transfer inwestycji, kapitału czy samego dochodu podatkowego do innej jurysdykcji²⁸⁵.

Wczesne modele ekonomiczne konkurencji podatkowej, w których kraje konkurują o inwestycje mobilnego biznesu poprzez obniżanie stawek podatku korporacyjnego, zakładały efekt tzw. wyścigu na dno (w skrajnej postaci do obniżenia stawek do poziomu zero), co miałoby w końcowym efekcie prowadzić do obniżenia poziomu usług publicznych. Rzeczywiście obserwujemy spadek udziału przychodów z podatków korporacyjnych w całkowitych przychodach podatkowych. Wskazuje się, iż w 2007 r. przychody z CIT w krajach UE stanowiły średnio 8% całkowitych przychodów podatkowych, jednakże – głównie z powodu światowego kryzysu finansowego – w 2009 r. ich udział obniżył się do 5,4%. W kolejnych latach odnotowano wzrost udziału podatków korporacyjnych w całkowitych przychodach podatkowych (z krótkotrwałym spadkiem w trakcie pandemii Covid-19) i w 2021 r. współczynnik ten wyniósł

²⁸⁵ A. Renda *et al.*, *Reflections...*, s. 19.

średnio 7%²⁸⁶. Jak jednak argumentuje w tym kontekście Agnieszka Drews, obserwacja tendencji dotyczących „obciążeń fiskalnych, ich udziału w PKB oraz wysokości podatków nie wskazuje na realne zagrożenie obniżania stawek fiskalnych do zera”²⁸⁷.

Wskazuje się również, iż Cypr, Irlandia, Luksemburg i Malta, a także Belgia, Niderlandy i Szwajcaria (należąca do EOG) – to kraje, które korzystają na procesie transferowania zysków przez międzynarodowe korporacje kosztem innych państw. Z badań przeprowadzonych przez Thomasa Tørsløva, Ludviga Wiera i Gabriela Zucmana wynika, że ok. 20% dochodów budżetowych z tytułu podatku korporacyjnego w Belgii, ok. 40% w Niderlandach i Szwajcarii, ok. 60% w Irlandii i Luksemburgu oraz ponad 80% na Cyprze i Malcie to efekt sztucznie przenoszonych tam zysków do opodatkowania²⁸⁸.

Jak z kolei akcentują Sarah Godar, Eloi Flamant i Gaspard Richard, nawet wzrost „uczciwej” konkurencji podatkowej między państwami członkowskim generuje pewne ryzyka²⁸⁹. W sferze finansów publicznych konkurencja podatkowa w UE może skłaniać rządy krajowe do ustalania stawek i mechanizmów podatkowych na nieoptymalnym poziomie, co może prowadzić do gorszego świadczenia usług publicznych lub zagrozić stabilności finansów publicznych poprzez zwiększenie deficytu publicznego²⁹⁰. Konkurencja podatkowa między państwami UE generuje również ryzyka o charakterze politycznym – brak harmonizacji podatków po utworzeniu wspólnego rynku „sprzyja konwergencji w dół w dziedzinie podatków”, co może być postrzegane jako potencjalna słabość konstrukcji politycznej Unii Europejskiej. Ponadto, zdaniem wspomnianych wyżej autorów, „postrzeganie innych państw członkowskich jako konkurentów, a nie partnerów w projekcie budowania wspólnego dobrobytu może wzmocnić eurosceptycyzm wśród obywateli”²⁹¹.

Natomiast stosowanie przez państwa członkowskie szkodliwych praktyk podatkowych (nieuczciwej konkurencji podatkowej) – przy wszystkich wątpliwościach co do metod kwalifikacji jako takich – w optyce Parlamentu

²⁸⁶ M. Jamroży, P. Leszczyński, M. Mierzejewski, *Czy nowe zasady opodatkowania firm...*, s. 11.

²⁸⁷ A. Drews, *Konkurencja podatkowa wśród krajów Unii Europejskiej w pokryzysowej rzeczywistości gospodarczej*, „Acta Universitatis Nicolai Copernici – Zarządzanie” 2016, nr 4, s. 12.

²⁸⁸ Dane za: J. Sawulski, K. Bąkowska, M. Gniazdowski, *Luka CIT w Polsce w latach 2014–2018*, Raport PIE, lipiec 2020, s. 13.

²⁸⁹ S. Godar, E. Flamant, G. Richard, *New Forms of Tax Competition...*, s. 8.

²⁹⁰ *Ibidem*.

²⁹¹ *Ibidem*.

Europejskiego rodzi dużo bardziej negatywne skutki, m.in.: brak przejrzystości systemu podatkowego z uwagi na stosowane ulgi i specjalne mechanizmy rozliczeniowe, zakłócenia konkurencji i nierówne warunki działania na rynku wewnętrznym, negatywny wpływ na integralność jednolitego rynku, naruszenie zasady sprawiedliwości systemu podatkowego, a także „nasilenie się nierówności gospodarczych, erozja bazy podatkowej, społeczne niezadowolenie, nieufność i deficyt demokratyczny”²⁹².

Stąd też zarówno na poziomie międzynarodowym, jak i unijnym obserwujemy szereg inicjatyw politycznych i/bądź prawnych mających na celu ograniczenie szkodliwej konkurencji podatkowej i skorelowanego z nią zjawiska międzynarodowego unikania opodatkowania.

²⁹² Zob. 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)).

ROZDZIAŁ IV

Polityka przeciwdziałania praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego UE

1. Projekt BEPS jako odpowiedź OECD na zjawisko międzynarodowego unikania opodatkowania

W 2013 r. z inicjatywy OECD i grupy G20 uruchomiony został program działań dotyczący problematyki erozji bazy podatkowej i transferu zysków (*Base Erosion and Profit Shifting* – BEPS). W przyjętym planie działania OECD wezwała do przyjęcia nowego podejścia opartego na szerokim, międzynarodowym konsensusie, mającym na celu zapobieganie i przeciwdziałanie erozji bazy podatkowej państw i transgranicznego przenoszenia zysków²⁹³.

Przedstawiony plan działania oparty został na trzech podstawowych założeniach. Po pierwsze – za niezbędne uznano opracowanie nowych standardów międzynarodowych, aby zapewnić spójność opodatkowania dochodów osób prawnych na poziomie międzynarodowym. Po drugie, aby osiągnąć przewidywane korzyści wynikające z wdrożenia międzynarodowych standardów, które będą nadążać za zmieniającymi się modelami biznesowymi i rozwojem technologicznym, za konieczną uznano zmianę konstrukcji umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. O ile bowiem dwustronne u.p.o. dosyć skutecznie zapobiegają zjawisku podwójnego opodatkowania w sensie prawnym, to wyrażane są wątpliwości co do ich efektywności w zapobieganiu podwójnemu nieopodatkowaniu „wynikającemu z interakcji pomiędzy więcej niż dwoma krajami”²⁹⁴. Po trzecie wreszcie, działania podejmowane w celu przeciwdziałania

²⁹³ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris 2013, s. 13.

²⁹⁴ *Ibidem*.

praktykom BEPS muszą spełniać kryteria przejrzystości, pewności i przewidywalności dla przedsiębiorstw.

W planie BEPS określono 15 obszarów działań (*Actions*), takich jak: zaadresowanie wyzwań podatkowych związanych z rozwojem gospodarki cyfrowej (działanie 1), neutralizacja efektów hybrydowych struktur wykorzystujących niespójność systemów podatkowych (działanie 2), wzmocnienie zasad opodatkowania kontrolowanych podmiotów zagranicznych (działanie 3), ograniczenie erozji podstawy opodatkowania poprzez odliczanie odsetek i innych opłat za usługi finansowe (działanie 4), zwiększenie efektywności w zwalczaniu szkodliwych praktyk podatkowych przy uwzględnieniu transparentności i treści ekonomicznej transakcji (działanie 5), zapobieganie nadużyciom w wykorzystaniu udogodnień traktatowych (działanie 6), zapobieganie sztucznemu unikaniu statusu zagranicznego zakładu (działanie 7), zapewnienie zgodności cen transferowych z tworzeniem wartości (działania 8, 9, 10), ustanowienie metodologii zbierania oraz analizowania danych dotyczących zjawiska zmniejszania podstawy opodatkowania i transferu zysków (działanie 11), wprowadzenie wymogu ujawniania przez podatników uzgodnień dotyczących agresywnego planowania podatkowego (działanie 12), powtórne zdefiniowanie dokumentacji cen transferowych (działanie 13), zwiększenie efektywności mechanizmów rozwiązywania sporów międzynarodowych (działanie 14), stworzenie wielostronnego instrumentu przeciwdziałania praktykom BEPS (działanie 15)²⁹⁵.

Efektom podjętych w ramach przyjętego planu działania prac analitycznych jest tzw. pakiet BEPS, na który składa się zestaw raportów końcowych zawierających pogłębioną analizę możliwych i rekomendowanych środków/instrumentów mających na celu przeciwdziałanie erozji bazy podatkowej i transferowi zysków, obejmujący „minimalne standardy, wspólne rozwiązania, wytyczne i najlepsze praktyki w dziedzinie opodatkowania”²⁹⁶. Raporty końcowe przedstawiają „zbiorowy konsensus uczestników projektu co do tego, jak rządy powinny lub mogą reagować na praktyki BEPS”²⁹⁷. W zależności od rodzaju proponowanych zmian rekomendacje wynikające z raportów BEPS wymagały implementacji do różnych źródeł prawa – zarówno kra-

²⁹⁵ Zob. *Ibidem*, s. 14–24; A. Wieśniak-Wiśniewska, M. Czerwiński, *Świat podatków...*, s. 23–25.

²⁹⁶ A. Wieśniak-Wiśniewska, M. Czerwiński, *Świat podatków...*, s. 22.

²⁹⁷ A. Christians, S. Shay, *General Report*, [w:] *Assessing BEPS: origins, standards and responses*, „IFA Cahiers de droit fiscal international” 2017, vol. 102a, s. 23.

jowych przepisów prawa podatkowego, jak i bilateralnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania²⁹⁸, a także przyjęcia nowych, multilateralnych rozwiązań prawnych.

Co warto podkreślić, działania BEPS nie mają na celu bezpośredniej zmiany istniejącego międzynarodowego modelu w zakresie rozdziału władztwa podatkowego w odniesieniu do dochodów transgranicznych, opartego na dychotomii „państwo rezydencji – państwo źródła”, bazującego na globalnej sieci (z reguły dwustronnych) umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Nakierowane są natomiast na zwiększenie efektywności wykonywania – wynikających z przepisów prawa krajowego i umów o unikaniu podwójnego opodatkowania – kompetencji państw do opodatkowania w sytuacjach transgranicznych (zarówno w państwach źródła, jak i rezydencji), tak aby zapobiegać sytuacjom, gdy dochody transgraniczne nie byłyby w ogóle opodatkowane lub byłyby opodatkowane na bardzo niskim poziomie²⁹⁹.

Projekt BEPS odnosi się zatem do strategii planowania podatkowego wykorzystujących luki i rozbieżności w przepisach podatkowych dla ukrycia zysków lub ich transferowania do jurysdykcji, w których mimo braku (niewielkiej skali) rzeczywistej działalności na ich terytorium osiąga się nieuprawnione korzyści podatkowe dzięki oferowanemu przez te destynacje niskiemu poziomowi opodatkowania bądź/i szczególnym rozwiązaniom podatkowym³⁰⁰.

Zdaniem Ruth Mason w efekcie wdrażania projektu BEPS państwa coraz częściej skupiają się nie tylko na eliminacji międzynarodowego podwójnego opodatkowania (stanowiącego tradycyjny, pierwotny cel u.p.o.), ale również na realizacji zasady „pełnego opodatkowania” (*full taxation*), która wymaga, aby dochody przedsiębiorstw podlegały opodatkowaniu w miejscu, gdzie prowadzą one rzeczywistą działalność gospodarczą, i ma przeciwdziałać agresywnemu planowaniu podatkowemu³⁰¹. Odnosząc się do tez Mason, Leopoldo Parada

²⁹⁸ A. Mariański, *Programy przeciwdziałające unikaniu opodatkowania*, [w:] A. Mariański (red.), *Regulacje w zakresie unikania opodatkowania. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2020, Legalis.

²⁹⁹ Y. Masui, *Impact of BEPS Actions on Theoretical and Legal Frameworks*, [w:] S. Sim, S. Mei-June, *Asian Voices: BEPS and Beyond*, Amsterdam 2017, s. 232.

³⁰⁰ D. Gajewski, *Regulacje z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego a wdrożenie działań BEPS*, „Studia BAS” 2018, nr 2, s. 116.

³⁰¹ R. Mason, *The Transformation of International Tax*, „American Journal of International Law” 2020, nr 114, s. 370–373.

argumentuje, iż zasada pełnego opodatkowania stanowi element postulowanej już wcześniej zasady międzynarodowego prawa podatkowego – jednokrotnego opodatkowania (*single taxation*)³⁰².

Zasada jednokrotnego opodatkowania, promowana przez Reuvena Avi-Yonaha, oparta jest na założeniu, że dochód (przychód, majątek) w sytuacjach transgranicznych powinien być opodatkowany tylko raz³⁰³, co w międzynarodowym prawie podatkowym tradycyjnie wyraża się poprzez dążenie do unikania podwójnego opodatkowania. Postulat jednokrotnego opodatkowania jest elementem konstrukcji pakietu BEPS, jednakże przy widocznej zmianie paradygmatu – „z unikania podwójnego opodatkowania na unikanie podwójnego nieopodatkowania”³⁰⁴. Natomiast idea pełnego opodatkowania obejmuje nie tylko cel uniknięcia podwójnego nieopodatkowania, ale także inne cele komplementarne, takie jak zapobieganie przenoszeniu zysków, eliminowanie luk prawnych czy przeciwdziałanie agresywnemu planowaniu podatkowemu³⁰⁵.

Rekomendacje wynikające z pakietu BEPS były implementowane w poszczególnych jurysdykcjach w zróżnicowany sposób – poprzez zmiany regulacyjne w krajowych systemach podatkowych i zmiany umów o unikaniu podwójnego opodatkowania; natomiast część rekomendacji nie wymagała takowej formalno-prawnej implementacji (np. zmiany Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych)³⁰⁶, a w niektórych przypadkach wymagana była decyzja poszczególnych państw o (nie)przystąpieniu do nowych wielostronnych instrumentów (konwencji), będących efektem realizacji projektu BEPS.

Należy jednak zaakcentować, iż tempo i skala wdrażania rekomendowanych w pakiecie BEPS rozwiązań są, w skali międzynarodowej, bardzo zróżnicowane. Niektóre jurysdykcje poczyniły znaczące postępy we wdrażaniu standardów i wytycznych uzgodnionych w projekcie BEPS, natomiast inne państwa stosują strategię „poczekamy, zobaczymy” bądź faktycznie nie dokonują znaczących implementacji, uważając, że ich przepisy i zasady są w pełni (lub w znacz-

³⁰² L. Parada, *Full Taxation: The Single Tax Emperor's New Clothes*, „Florida Tax Review” 2021, nr 2, s. 735.

³⁰³ R.S. Avi-Yonah, *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime*, New York 2007, s. 8–13.

³⁰⁴ L. Parada, *Full Taxation...*, s. 735.

³⁰⁵ *Ibidem*.

³⁰⁶ A. Mariański, *Programy przeciwdziałające...*

nej mierze) zgodne z rekomendacjami BEPS, w związku z czym nie jest wymagane podjęcie żadnych działań³⁰⁷. Natomiast w „awangardzie” regulacyjnej w procesie wdrażania (dostosowania) otoczenia podatkowego do standardów BEPS bez wątplenia znajduje się Unia Europejska.

2. Dyrektywa ATA jako węzłowy instrument wdrożenia rekomendacji projektu BEPS w Unii Europejskiej

2.1. Uwagi ogólne

W doktrynie podkreśla się znaczenie efektywnego wdrożenia pakietu BEPS w Unii Europejskiej z uwagi na fakt, iż większość państw UE należy do OECD, a część z nich również do grupy G20 – zatem sukces/porażka w tej materii rezonować będzie w skali ogólnoświatowej na międzynarodowy wymiar (nie)osiągnięcia celów nakreślonych w pakiecie BEPS³⁰⁸.

Tożsame podejście zostało przyjęte w pracach Komisji Europejskiej (Komisja, KE), która określiła koncepcyjne założenia planowanych zmian w opublikowanym w dniu 17 czerwca 2015 r. komunikacie „Sprawiedliwy i skuteczny system opodatkowania przedsiębiorstw w Unii Europejskiej: pięć głównych obszarów działania” (dalej: komunikat 17/06/2015)³⁰⁹. Komisja Europejska przedstawiła tam cztery główne cele: przywrócenie związku między opodatkowaniem i faktycznym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej, zapewnienie państwom członkowskim możliwości prawidłowej wyceny wartości działalności przedsiębiorstw objętych ich jurysdykcją, utworzenie konkurencyjnego i sprzyjającego wzrostowi środowiska opodatkowania przedsiębiorstw na szczeblu unijnym oraz ochrona jednolitego rynku. Postulowane w komunikacie 17/06/2015 „wspólne podejście UE” powinno wzmocnić rynek wewnętrzny oraz ochronić go przed erozją podstawy opodatkowania; zdaniem Komisji „rozwiązania UE mające na celu wprowadzenie

³⁰⁷ A. Christians, S. Shay, *General Report...*, s. 24.

³⁰⁸ R.S. Avi-Yonah, H. Xu, *The Transitional Period and its Impact on Tax Competition and the Implementation of the BEPS Project*, [w:] P. Pistone, D. Weber (red.), *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: A Comprehensive Study*, IBFD 2018, s. 224–226.

³⁰⁹ Komisja Europejska, Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady, Sprawiedliwy i skuteczny system opodatkowania przedsiębiorstw w Unii Europejskiej: pięć głównych obszarów działania, Bruksela, dnia 17.6.2015 r. COM(2015) 302 final.

środków OECD w zakresie BEPS oraz dodatkowych inicjatyw mających na celu walkę z unikaniem opodatkowania powinny utrzymać silny nacisk na zapobieganie przenoszeniu zysków wypracowanych w UE bez wcześniejszego opodatkowania ich na jej obszarze”³¹⁰.

Założenia koncepcyjne działań przeciwko unikaniu opodatkowania, określone w komunikacie 17/06/2015 r., zostały potwierdzone i uszczegółowione w kolejnym komunikacie Komisji z dnia 28 stycznia 2016 r.³¹¹ (dalej: komunikat 28/01/2016), w którym zaprezentowano pakiet środków mających przeciwdziałać unikaniu opodatkowania. W komunikacie 28/01/2016 zaakcentowano, iż agresywne planowanie podatkowe to problem o charakterze globalnym, „który wymaga rozwiązań na szczeblu europejskim i międzynarodowym”, a unilateralne działania poszczególnych państw są niewystarczające. Co istotne, według Komisji „działania w formie środków mających na celu zapobieganie unikaniu opodatkowania należy w UE podejmować w jasny i spójny sposób, by wzmocnić wspólne podejście państw członkowskich wobec unikania opodatkowania przy jednoczesnym poszanowaniu swobód traktatowych i utrzymaniu konkurencyjności UE”³¹².

Za zasadniczy paradygmat planu Komisji w zakresie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w UE uznano „płacenie podatku tam, gdzie powstaje wartość dodana”, który należy odczytywać w ten sposób, iż „przedsiębiorstwa korzystające z jednolitego rynku i generujące na nim zyski powinny płacić podatki od tych zysków w UE w miejscu prowadzenia działalności”. Komisja realistycznie podkreśliła jednak, że nie wszystkie przedsiębiorstwa stosują się do tej zasady i „przerzucają zyski z miejsca ich wytworzenia do państw członkowskich oferujących niskie stawki podatkowe i systemy preferencyjne oraz do państw trzecich, bez związku z miejscem ich faktycznej działalności gospodarczej”³¹³. W konsekwencji Komisja określiła węzłowe obszary regulacji, których implementacja na poziomie unijnym ma istotne znaczenie dla skutecznego przeciwdziałania agresywnemu planowaniu podatkowemu, tj.³¹⁴:

³¹⁰ *Ibidem*, s. 7.

³¹¹ Komisja Europejska, Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady, Pakiet środków przeciwdziałających unikaniu opodatkowania: kolejne kroki na drodze do zapewnienia skutecznego opodatkowania i zwiększenia przejrzystości podatkowej w UE, Bruksela, dnia 28.01.2016 r., COM(2016) 23 final.

³¹² *Ibidem*, s. 4.

³¹³ *Ibidem*, s. 5.

³¹⁴ *Ibidem*, s. 6–7.

- ograniczenie możliwości odliczania odsetek jako jednego z głównych instrumentów służących transgranicznemu przerzucaniu zysków,
- wyeliminowanie negatywnych skutków rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych, tak by nie prowadziły one do podwójnego nieopodatkowania,
- wzmocnienie zasad dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych, które zagwarantują skuteczne opodatkowanie zysków ulokowanych w państwach o niskich stawkach podatkowych lub państwach nieopodatkowanych,
- wzmocnienie zasad dotyczących sposobu opodatkowania aktywów w przypadku ich przenoszenia do innego państwa (*exit taxation*),
- brak zwolnienia niektórych przychodów przedsiębiorstw z transakcji transgranicznych, w przypadku gdy w innym państwie brak jest efektywnego opodatkowania (zasada *switchover*),
- wprowadzenie w całej UE ogólnego przepisu dotyczącego zapobiegania nadużyciom,
- utrudnienie przedsiębiorstwom sztucznego unikania opodatkowania w państwie członkowskim lub nadużywania konwencji podatkowych (stały zakład i nadużycia konwencji).

Aby osiągnąć planowane cele, Komisja przedstawiła w dniu 28 stycznia 2016 r. projekt dyrektywy ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego. Projekt został przyjęty przez Radę w dniu 12 lipca 2016 r. jako dyrektywa 2016/1164, która weszła w życie z dniem 8 sierpnia 2016 r. (dalej: dyrektywa ATA, ATAD)³¹⁵.

2.2. Kluczowe założenia dyrektywy ATA

Centralnym założeniem dyrektywy ATA jest przyjęcie na szczeblu UE „wspólnych, lecz elastycznych rozwiązań, które byłyby spójne z wnioskami OECD dotyczącymi erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków”³¹⁶, a jednocześnie zapewniały prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego UE, umożliwiając jednocześnie państwom członkowskim efektywne wykonywanie ich suwerenności podatkowej. W tym sensie ATAD można uznać za implementację prawną,

³¹⁵ 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 193/1 z 19.07.2016 r.

³¹⁶ Zob. pkt 2 preambuły do dyrektywy ATA.

opartą na swoistym „zapożyczeniu” zasad opracowanych przez organizację międzynarodową do krajowych systemów podatkowych³¹⁷.

Zasadniczym celem ATAD jest „zwiększenie skuteczności krajowych systemów podatkowych w zakresie zwalczania erozji baz podatkowych i przenoszenia zysków tak, aby rynek wewnętrzny – jako całość – był w stanie skuteczniej przeciwdziałać praktykom unikania opodatkowania”, co w założeniach ma zostać osiągnięte poprzez „wdrożenie przez państwa członkowskie UE do krajowych porządków prawnych wielu instytucji/przepisów zmierzających do przeciwdziałania optymalizacji podatkowej”³¹⁸.

Zdaniem Rady UE tylko wspólne ramy prawne (właśnie w postaci dyrektywy ATA) mogą zapobiec fragmentacji rynku oraz zlikwidować istniejące niedopasowania regulacyjne i zakłócenia na rynkach; konieczne jest przy tym znalezienie odpowiedniej równowagi pomiędzy wymogiem zagwarantowania jednolitego – do pewnego stopnia – wdrożenia rekomendacji projektu BEPS w całej Unii Europejskiej a specyficznymi potrzebami poszczególnych państw członkowskich, które muszą uwzględnić w ramach tych nowych przepisów szczególne cechy swoich systemów podatku korporacyjnego³¹⁹.

Postanowienia ujęte w dyrektywie ATA mają zwiększyć poziom „ochrony przed agresywnym planowaniem podatkowym na rynku wewnętrznym”³²⁰ przy jednoczesnym zachowaniu możliwie szerokiego pola do krajowej implementacji w poszczególnych państwach UE i ustanowienie minimalnego poziomu ochrony krajowych systemów podatku korporacyjnego „w celu przeciwdziałania praktykom unikania opodatkowania w całej Unii”³²¹. Dyrektywa ATA przewiduje zestaw środków *de minimis* i zakłada objęcie swym zakresem możliwie najszerszego grona podatników podlegających opodatkowaniu podatkiem korporacyjnym w Unii Europejskiej³²², czyli wszystkich podatników

³¹⁷ I.J. Mosquera Valderrama, *The Implementation of the ATAD in the EU: The Same but not the Same*, „Intertax” 2021, nr 11, s. 915.

³¹⁸ K. Dura, A. Mariański, *Podatek od dochodu z niezrealizowanych zysków*, [w:] A. Mariański (red.), *Regulacje...*

³¹⁹ Zob. Wniosek – Dyrektywa Rady ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, Bruksela, dnia 28.01.2016 r. COM(2016) 26 final 2016/0011 (CNS).

³²⁰ Zob. pkt 3 preambuły do dyrektywy ATA.

³²¹ *Ibidem*.

³²² M.F. de Wilde, *The European Commission's Anti-Tax Avoidance Package: A Stop along the Route or the Final Destination?*, [w:] D. Weber (red.), *EU Law and the Building of Global Supranational Tax Law: EU BEPS and State Aid*, Amsterdam 2017, s. 196.

podlegających podatkowi od osób prawnych w państwach członkowskich, jak i stałych zakładów zlokalizowanych w Unii należących do podatników będących osobami prawnymi, którzy sami nie podlegają dyrektywie³²³.

Praktyki, na zwalczanie których ukierunkowane są przepisy ATAD, dotyczą przede wszystkim sytuacji, w których podatnicy podejmują działania sprzeczne z faktycznym celem przepisów prawa, wykorzystując różnice pomiędzy krajowymi systemami podatkowymi, aby zmniejszyć wysokość obciążenia podatkowego, w efekcie czego zakłóceniom ulegają decyzje biznesowe w obrębie rynku wewnętrznego i dochodzić może do nieuczciwej (szkodliwej) konkurencji podatkowej³²⁴.

Mając zatem za cel zwalczanie praktyk unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, dyrektywa ATA ustanawia przepisy zapobiegające unikaniu opodatkowania w sześciu sferach, takich jak: możliwość odliczenia odsetek; opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu; odstępianie od metody zwolnienia na rzecz metody zaliczenia; klauzula ogólna przeciwdziałająca unikaniu opodatkowania (GAAR); zasady dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych i ramy prawne neutralizujące skutki rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych.

3. Instrumenty przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w dyrektywie ATA

3.1. Ograniczenie możliwości odliczania odsetek dla celów podatkowych

W przypadku jednostek wchodzących w skład przedsiębiorstwa wielonarodowego (grupy) zlokalizowanych w państwach o wysokim poziomie opodatkowania dochodów korporacji, w ramach grupy uzyskują one uproszczony (w porównaniu z warunkami rynkowymi dla podmiotów niepowiązanych) dostęp do finansowania dłużnego (np. w postaci pożyczek), który prowadzić może do świadomego zawyżania kwot odsetek płaconych jednostkom powiązanym, zlokalizowanym w jurysdykcjach o niskim opodatkowaniu. W ten sposób

³²³ Wniosek – Dyrektywa Rady ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, Bruksela, dnia 28.01.2016 r. COM(2016) 26 final 2016/0011 (CNS).

³²⁴ *Ibidem*.

podstawa opodatkowania podmiotów wypłacających zawyżone odsetki ulega zmniejszeniu (w postaci możliwości odliczania od przychodów odsetek kwalifikowanych jako koszty podatkowe) w państwach o wysokim poziomie opodatkowania i jednocześnie ulega zwiększeniu (w postaci kwalifikacji uzyskanych odsetek jako przychody podatkowe) w państwie o niskim opodatkowaniu. Z perspektywy finansowej całej grupy dochodzi zatem do ogólnego obniżenia podstawy opodatkowania w „ujęciu wielo-jurysdykcyjnym”³²⁵.

Celem regulacji dyrektywy ATA w kwestii podatkowego traktowania odsetek jest zniechęcenie do opisanej powyżej praktyki przez wprowadzenie ograniczenia kwoty odsetek, którą podatnik może odliczyć w ciągu roku podatkowego³²⁶. Ograniczenie możliwości odliczania odsetek jest tu niezbędne, aby zniechęcić do takich praktyk poprzez ograniczenie prawa podatników do odliczenia nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego. Ograniczenie możliwości odliczania odsetek (art. 4 ATAD) ogranicza prawo podatników do odliczenia nadwyżki (netto) kosztów finansowania zewnętrznego do wysokości 30% podlegającego opodatkowaniu wyniku finansowego podatnika przed uwzględnieniem odsetek, opodatkowania, deprecjacji i amortyzacji (EBITDA). Oprócz tej zasady państwa członkowskie mogą przewidzieć ukierunkowane przepisy przeciwdziałające wewnątrzgrupowemu finansowaniu dłużnemu, takie jak przepisy dotyczące niedostatecznej kapitalizacji³²⁷.

EBITDA jest obliczany przez dodanie do dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych w państwie członkowskim podatnika skorygowanych o podatek kwot z tytułu nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego, a także skorygowanych o podatek kwot z tytułu deprecjacji i amortyzacji. Dochodu zwolnionego z podatku nie uwzględnia się w EBITDA podatnika (art. 4 ust. 2 ATAD).

Co istotne, stosując zasady ograniczające możliwość odliczania odsetek, państwa UE „mogą wziąć pod uwagę ogólną pozycję wszystkich podmiotów

³²⁵ *Ibidem*.

³²⁶ *Ibidem*.

³²⁷ Komisja Europejska, Sprawozdanie Komisji dla Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie wykonania 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, zmienionej dyrektywą Rady (UE) 2017/952 z dnia 29 maja 2017 r. zmieniającą dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich, Bruksela, dnia 19.8.2020 r., COM(2020) 383 final, s. 2.

wchodzących w skład grupy w tym samym państwie, łącznie z systemem opodatkowania odrębnych podmiotów, i umożliwić transfer zysków lub wartości odsetek między podmiotami w ramach grupy”³²⁸.

3.2. Opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu (*exit taxation*)

Problemem, który ma zaadresować mechanizm opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych, są praktyki optymalizacyjne polegające na przeniesieniu rezydencji podatkowej lub aktywów do jurysdykcji oferujących niższy (zerowy) poziom opodatkowania. Takie praktyki uznane zostały przez prawodawcę unijnego za „zakłócające rynek poprzez erozję bazy podatkowej państwa wyjścia i przerzucanie przyszłych zysków, tak aby podlegały opodatkowaniu w przyjmującej jurysdykcji o niskim opodatkowaniu”; dochodzi tu bowiem do sytuacji, gdy na skutek przeniesienia przez podatnika rezydencji podatkowej z danego państwa UE zostaje ono „pozbawione przyszłego prawa do opodatkowania ich przychodów, które mogły już zostać wygenerowane, ale nie zostały jeszcze zrealizowane. Tożsama sytuacja ma miejsce, gdy podatnicy przenoszą z państwa członkowskiego aktywa (bez ich zbycia), a aktywa te obejmują niezrealizowane zyski”³²⁹.

Zgodnie zatem z treścią art. 5 ust. 1 ATAD podatnik podlega podatkowi w kwocie równej wartości rynkowej przenoszonych aktywów (w chwili ich przeniesienia), pomniejszonej o ich wartość do celów podatkowych, w każdej z następujących sytuacji:

- podatnik przenosi aktywa ze swojej siedziby głównej do stałego zakładu w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim, o ile państwo członkowskie siedziby głównej nie ma już prawa do opodatkowania przenoszonych aktywów ze względu na przeniesienie,
- podatnik przenosi aktywa ze swojego stałego zakładu w państwie członkowskim do swojej siedziby głównej lub innego stałego zakładu w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim, o ile państwo członkowskie stałego zakładu nie ma już prawa do opodatkowania przenoszonych aktywów ze względu na przeniesienie,

³²⁸ *Ibidem*, s. 3.

³²⁹ Zob. Wniosek – Dyrektywa Rady ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, Bruksela, dnia 28.01.2016 r. COM(2016) 26 final 2016/0011 (CNS).

- podatnik przenosi swoją rezydencję podatkową do innego państwa członkowskiego lub państwa trzeciego, z wyłączeniem aktywów, które pozostają faktycznie powiązane ze stałym zakładem w pierwszym państwie członkowskim,
- podatnik przenosi działalność gospodarczą prowadzoną przez swój stały zakład z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego lub do państwa trzeciego, o ile państwo członkowskie stałego zakładu nie ma już prawa do opodatkowania przenoszonych aktywów ze względu na przeniesienie.

Ujęte w konstrukcji tego przepisu obciążenie podatnika w przypadku zmiany rezydencji podatkowej bądź przeniesienia poszczególnych składników majątkowych oparte jest na pewnej „fikcji prawnej, która zakłada zbycie przez podatnika swojego majątku w momencie opuszczenia kraju zamieszkania (siedziby lub miejsca faktycznego zarządu) i uzyskania z tego tytułu dochodu, który to dochód – choć hipotetyczny – podlega opodatkowaniu”, dochodzi zatem „do opodatkowania jeszcze nieuzyskanego (niezrealizowanego) zysku ze zbycia majątku”³³⁰.

Tego typu mechanizm opodatkowania – znany nie tylko w prawie UE i potocznie określany jako „podatek od wyjścia” (*exit tax*) – zakłada, „że wzrost wartości składnika majątku zasadniczo nie staje się dochodem do momentu odpłatnego zbycia tego składnika”. W sytuacji gdy „podatnik zbywa składnik majątku, to ustala na ten dzień jego wartość rynkową i jeżeli wartość ta jest wyższa od wartości, po jakiej ten składnik nabył (zwanej również wartością podatkową), nadwyżka ta staje się dochodem podatkowym (zyskiem zrealizowanym)”³³¹.

Przewidziany w dyrektywie ATA mechanizm podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych ma zatem chronić przed erozją bazy podatkowej państwo członkowskie pochodzenia w sytuacji, gdy aktywa obejmujące niezrealizowane zyski są przenoszone – bez zmiany właściciela – z jurysdykcji podatkowej tego państwa³³². Mechanizm ten „ma umożliwić państwu rezydencji podatnika opodatkowanie wartości ekonomicznej zysków kapitałowych, jakie ten mógłby osiągnąć na jego terytorium, gdyby zdecydował się na zbycie da-

³³⁰ K. Dura, A. Mariański, *Podatek od dochodu...*

³³¹ H. Litwińczuk, *Exit tax*, [w:] H. Litwińczuk (red.), *Opodatkowanie spółek*, Warszawa 2022, s. 273.

³³² Wniosek – Dyrektywa Rady ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, Bruksela, dnia 28.01.2016 r. COM(2016) 26 final 2016/0011 (CNS).

ných składników majątku przed ich przeniesieniem poza jurysdykcję danego państwa, lub przed zmianą rezydencji podatkowej”³³³.

W dyrektywie ATA przewidziano możliwość odroczenia płatności kwoty podatku na okres kilku lat i uregulowania jej w ratach. Zgodnie z treścią art. 5 ust. 2 ATAD podatnik może otrzymać prawo do odroczenia płatności podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych, rozkładając płatności na raty na okres co najmniej pięciu lat, m.in. w sytuacji, gdy przenosi aktywa ze swojej siedziby głównej do stałego zakładu w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim będącym stroną Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym, bądź też gdy przenosi aktywa ze swojego stałego zakładu w państwie członkowskim do siedziby głównej lub innego stałego zakładu w innym państwie członkowskim, lub w państwie trzecim będącym stroną Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym.

Podatek od niezrealizowanych zysków kapitałowych nie powinien być natomiast pobierany w przypadku, gdy: operacja przeniesienia aktywów ma charakter tymczasowy, a dane aktywa mają powrócić do państwa członkowskiego podmiotu przenoszącego; przeniesienie jest dokonywane w celu spełnienia ostrożnościowych wymogów kapitałowych lub na potrzeby zarządzania płynnością; lub w przypadku transakcji finansowanych z użyciem papierów wartościowych lub aktywów przekazywanych jako zabezpieczenie³³⁴.

3.3. Mechanizm opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych

Rejestrowanie spółek w wielu jurysdykcjach na całym świecie jest współcześnie głównym modelem tworzenia struktur dla działalności przedsiębiorstw wielonarodowych, które w uproszczonym schemacie dzielą się na spółkę (podmiot) dominującą oraz spółki (jednostki) zależne. Taki układ zależności w wymiarze transgranicznym umożliwia unikanie opodatkowania przez wykorzystanie kontrolowanej (przez jednostkę dominującą) spółki zależnej mającej rezydencję podatkową w rajach podatkowych lub w jurysdykcji o niskim opodatkowaniu i odroczenie, zmniejszenie bądź całkowite uniknięcie opodatkowania poprzez „przetransferowanie źródła dochodu do podmiotu kontrolowanego”³³⁵.

³³³ K. Dura, A. Mariański, *Podatek od dochodu...*

³³⁴ Preambuła do dyrektywy ATA, motyw 10.

³³⁵ B. Kuźniacki, *Opodatkowanie zagranicznych spółek kontrolowanych (CFC). Konieczność reformy*, Warszawa 2017, LEX.

Podatnicy posiadający jednostki zależne w jurysdykcjach o niskim opodatkowaniu mogą stosować praktyki agresywnego planowania podatkowego, w ramach których przerzucają wysokie kwoty zysków z jednostki dominującej (podlegającej wysokiemu opodatkowaniu) do jednostek zależnych, które podlegają niskiemu opodatkowaniu – tak aby obniżyć łączny poziom zobowiązań podatkowych całej grupy³³⁶. Dochód przerzucany do jednostki zależnej stanowi z reguły mobilny dochód pasywny. Przykładem często stosowanej praktyki jest przeniesienie – w obrębie grupy – własności aktywów niematerialnych i prawnych (np. własności intelektualnej) do kontrolowanej spółki zagranicznej, a następnie „przerzucanie” wysokich kwot zysku w formie opłat licencyjnych za prawo wykorzystywania aktywów posiadanych i zarządzanych przez kontrolowaną spółkę zagraniczną³³⁷.

Jednym z instrumentów – stosowanych w wielu państwach – mającym przeciwdziałać tego typu praktykom są regulacje powszechnie określone jako kontrolowane spółki zagraniczne (CFC). W najprostszym ujęciu przepisy CFC mają na celu „zniechęcenie” przedsiębiorstw wielonarodowych do transferu zysków generowanych przez spółkę matkę, zlokalizowaną w państwie o wysokim poziomie opodatkowania dochodu, do spółek zależnych znajdujących się w państwach (terytoriach) o niskim (zerowym) poziomie opodatkowania³³⁸. W tym celu, według przepisów CFC, dochody kontrolowanej jednostki zależnej, która jest nisko opodatkowana, są przypisywane z powrotem jej jednostce dominującej – jednostka dominująca podlega wówczas opodatkowaniu z tytułu takiego przypisanego dochodu w państwie, w którym jest rezydentem podatkowym³³⁹.

Kierując się fundamentalną dla całej filozofii prawa UE zasadą proporcjonalności, Rada przyjęła kierunkowe założenia implementacji przepisów CFC, zgodnie z którymi państwa członkowskie³⁴⁰:

- powinny ograniczyć swoje regulacje w tym zakresie do dochodu, który został sztucznie przekierowany do jednostki zależnej,

³³⁶ Komisja Europejska – Wniosek Dyrektywa Rady ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, Bruksela, dnia 28.01.2016 r. COM(2016) 26 final 2016/0011 (CNS).

³³⁷ *Ibidem*.

³³⁸ Deloitte, *EU Anti-Tax Avoidance Directive. Implementation of controlled foreign company rules*, March 2021.

³³⁹ Zob. pkt 12 preambuły do dyrektywy ATA.

³⁴⁰ Zob. *ibidem*.

- ukierunkowały przepisy tak, by miały zastosowanie do sytuacji, w których większość funkcji decyzyjnych, generujących przekierowany dochód na poziomie kontrolowanej jednostki zależnej, jest wykonywana w państwie członkowskim podatnika.

Zgodnie z art. 7 ust. 1 dyrektywy ATA państwo członkowskie podatnika może traktować podmiot lub stały zakład, którego zyski nie podlegają opodatkowaniu lub są zwolnione z podatku w tym państwie członkowskim, jako kontrolowaną spółkę zagraniczną, gdy spełnione są następujące warunki:

- w przypadku podmiotu – podatnik, samodzielnie lub razem ze swoimi przedsiębiorstwami powiązanymi, posiada bezpośredni lub pośredni udział wynoszący ponad 50% praw głosu lub jest właścicielem – bezpośrednio lub pośrednio – ponad 50% kapitału lub ma prawo do ponad 50% zysków tego podmiotu; oraz
- podatek od osób prawnych z tytułu zysków takiej spółki faktycznie zapłacony przez podmiot lub stały zakład jest niższy niż różnica między podatkiem od osób prawnych, który zostałby pobrany od podmiotu lub stałego zakładu w ramach systemu podatku od osób prawnych mającego zastosowanie w państwie członkowskim podatnika a podatkiem od osób prawnych z tytułu zysków takiej spółki faktycznie zapłaconym przez podmiot lub stały zakład.

W przypadku gdy podmiot lub stały zakład są traktowane jako kontrolowana spółka zagraniczna (na mocy art. 7 ust. 1 ATAD), państwo członkowskie podatnika uwzględnia w podstawie opodatkowania³⁴¹ niepodzielony dochód podmiotu lub dochód stałego zakładu pochodzący z następujących kategorii:

- odsetki lub inne dochody generowane przez aktywa finansowe,
- opłaty licencyjne lub inne dochody wygenerowane przez własność intelektualną,
- dywidendy i dochody ze zbycia udziałów (akcji),
- dochody z leasingu finansowego,
- dochody z działalności ubezpieczeniowej, bankowej oraz innej działalności finansowej,
- dochody od przedsiębiorstw, które czerpią zyski z transakcji zakupu i sprzedaży towarów i usług dokonywanych z przedsiębiorstwami powiązanymi i które nie wytwarzają wartości dodanej pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma.

³⁴¹ Art. 7 ust. 2 ATAD.

Co istotne, przewidziany mechanizm uwzględniania dochodu CFC w podstawie opodatkowania nie ma zastosowania, jeżeli kontrolowana spółka zagraniczna prowadzi istotną działalność gospodarczą wspomaganą personelem, wyposażeniem, aktywami i pomieszczeniami, o czym świadczą stosowne fakty i okoliczności.

Zgodnie z treścią art. 7 ust. 2 lit. b ATAD państwo członkowskie podatnika powinno również uwzględnić w podstawie opodatkowania niepodzielony dochód podmiotu lub stałego zakładu pochodzący z nierzeczywistych uzgodnień, które wprowadzono głównie w celu uzyskania korzyści podatkowej. Jednostkowe lub seryjne uzgodnienie uznaje się przy tym za nierzeczywiste w zakresie, w jakim dany podmiot lub stały zakład nie byłyby właścicielem aktywów lub nie podejmowałyby ryzyk, które generują całość lub część ich dochodów, gdyby nie były kontrolowane przez spółkę, która wykonuje związane z tymi aktywami i ryzykami funkcje decyzyjne i zarządcze oraz odgrywające zasadniczą rolę w generowaniu dochodów kontrolowanej spółki.

Zasady dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych przewidują zatem, że dochody kontrolowanej, zagranicznej jednostki zależnej, która jest nisko opodatkowana, są przypisywane z powrotem jej jednostce dominującej. W rezultacie jednostka dominująca jest obciążana podatkiem od tego dochodu w swoim państwie rezydencji, które charakteryzuje zazwyczaj wysoki poziom opodatkowania³⁴².

3.4. Przeciwdziałanie wykorzystywaniu rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych

Rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych wynikają z odmiennej kwalifikacji prawnej płatności (instrumentów finansowych) lub podmiotów w przypadku interakcji dwóch różnych systemów prawnych. Takie rozbieżności prowadzą często do podwójnych odliczeń w dwóch państwach (podwójne odliczenie) lub do odliczenia dochodu w jednym państwie bez włączenia go do podstawy opodatkowania w drugim państwie (odliczenie bez opodatkowania)³⁴³. Rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych uznaje się za przejaw agresywnego planowania podatkowego, stosowanego przez korporacje wielonar-

³⁴² Wniosek – Dyrektywa Rady ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, Bruksela, dnia 28.01.2016 r. COM(2016) 26 final 2016/0011 (CNS).

³⁴³ *Ibidem*.

dowe³⁴⁴, wykorzystujące rozbieżności występujące pomiędzy krajowymi systemami podatkowymi, aby zredukować swoje łączne zobowiązania podatkowe w Unii³⁴⁵. Według Filipa Majdowskiego „pragmatyzm logiki ATAD można ująć w stwierdzeniu, że dochód powinien podlegać opodatkowaniu, bez względu na to, gdzie będzie podlegać opodatkowaniu, nawet wówczas gdy dochód taki byłby opodatkowany podwójnie lub wręcz nie dochodziłoby do erozji podstawy opodatkowania”³⁴⁶.

Rozbieżność w kwalifikacji podmiotów hybrydowych ma miejsce, gdy podmiot jest traktowany jako przejrzysty do celów podatkowych w jednej jurysdykcji i jako nieprzejrzysty w innej jurysdykcji, co może prowadzić do podwójnego odliczenia tych samych płatności, kosztów lub strat albo do odliczenia płatności bez odpowiedniego ujęcia tej płatności.

Jeżeli chodzi o rozbieżność w kwalifikacji podmiotów hybrydowych prowadzącą do podwójnego odliczenia, to podwójne odliczenie należy rozumieć w ten sposób, iż ta sama płatność podlega odliczeniu od podstawy opodatkowania w więcej niż jednej jurysdykcji. Jeżeli podmiot jest traktowany jako nieprzejrzysty do celów podatkowych w jurysdykcji, w której został pierwotnie założony (utworzony), to płatności, koszty lub straty tego podmiotu mogą podlegać odliczeniu od podstawy jego opodatkowania. Jeżeli ten sam podmiot jest traktowany jako przejrzysty podatkowo w jurysdykcji osoby, która posiada w nim udział kapitałowy, to te same płatności, koszty lub straty mogą podlegać odliczeniu od podstawy opodatkowania posiadacza udziału kapitałowego również w tej drugiej jurysdykcji, co prowadzi do podwójnego odliczenia³⁴⁷.

Z kolei rozbieżność w kwalifikacji prowadząca do odliczenia bez opodatkowania to sytuacja, „w której określone świadczenie podlega odliczeniu od

³⁴⁴ Zob. Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego „Wniosek dotyczący dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich” [COM(2016) 687 final – 2016/0339 (CNS)] (2017/C 075/13) (Dz. Urz. UE C z 10.03.2017 r.).

³⁴⁵ Wniosek – Dyrektywa Rady ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, Bruksela, dnia 28.01.2016 r. COM(2016) 26 final 2016/0011 (CNS).

³⁴⁶ F. Majdowski, *Regulacje przeciwko hybrydyzacji na przykładzie unijnych dyrektyw przeciwko unikaniu opodatkowania – międzynarodowa harmonizacja podatków czy „tylko” próba eliminacji pewnego zjawiska?*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 4, Legalis.

³⁴⁷ Komisja Europejska, Wniosek – Dyrektywa Rady zmieniająca dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich, Strasburg, dnia 25.10.2016, COM(2016) 687final, s. 6.

dochodu podlegającego opodatkowaniu w jurysdykcji płatnika lub inwestora, a nie jest uwzględniane w dochodzie podlegającym opodatkowaniu w jurysdykcji odbiorcy”³⁴⁸.

W dyrektywie ATA ujęto siedem szczegółowych przypadków rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych opartych na logice „odliczenia bez włączenia” i „podwójnego odliczenia” (art. 2 ust. 9 ATAD). Zasadniczym celem dyrektywy ATA jest neutralizacja skutków tych rozbieżności poprzez ustanowienie przepisów zakładających, że jedna z dwóch jurysdykcji – których dotyczą zidentyfikowane rozbieżności – powinna odmówić odliczenia płatności prowadzącej do takiego wyniku. Przyjęte przez prawodawcę unijnego instrumenty przeciwdziałające rozbieżnościom w kwalifikacji struktur hybrydowych „mają na celu rozwiązanie sytuacji, w których rozbieżność wynika z różnic w kwalifikacji prawnej danego instrumentu finansowego lub podmiotu, i że nie mają one wywrzeć wpływu na ogólne cechy systemu podatkowego danego państwa członkowskiego”³⁴⁹.

Stosownie zatem do brzmienia art. 9 ust. 1 ATAD w zakresie, w jakim rozbieżność w kwalifikacji struktur hybrydowych prowadzi do podwójnego odliczenia:

- odliczenia nie przyznaje się w państwie członkowskim, które stanowi jurysdykcję inwestora; oraz
- w przypadku, gdy odliczenie zostanie przyznane w jurysdykcji inwestora, odliczenia nie przyznaje się w państwie członkowskim, które stanowi jurysdykcję płatnika.

Niemniej jednak wszelkie takie odliczenia kwalifikują się do potrącenia z podwójnie ujmowanego dochodu, niezależnie od tego, czy nastąpi to w bieżącym, czy w kolejnym okresie rozliczeniowym.

Natomiast w zakresie, w jakim rozbieżność w kwalifikacji struktur hybrydowych prowadzi do odliczenia bez ujęcia w dochodzie:

- odliczenia nie przyznaje się w państwie członkowskim, które stanowi jurysdykcję płatnika; oraz
- w przypadku, gdy odliczenie zostanie przyznane w jurysdykcji płatnika, kwota płatności, która w innym przypadku powodowałaby powstanie rozbieżności, zostaje ujęta w dochodzie w państwie członkowskim, które stanowi jurysdykcję odbiorcy płatności.

³⁴⁸ M. Kondej, K. Dziadosz, *Implementacja dyrektywy ATA2 w zakresie przeciwdziałania powstawaniu rozbieżności hybrydowych*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 4, s. 42.

³⁴⁹ Zob. pkt 13 preambuły do dyrektywy ATA.

Państwo członkowskie może ponadto nie przyznać odliczenia w odniesieniu do płatności dokonanej przez podatnika w zakresie, w jakim taka płatność służy – pośrednio lub bezpośrednio – finansowaniu podlegających opodatkowaniu wydatków powodujących powstanie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych poprzez transakcję lub serię transakcji między przedsiębiorstwami powiązanymi lub zawartymi w ramach uzgodnienia strukturalnego, z wyjątkiem przypadku, gdy jedna z jurysdykcji uczestniczących w tej transakcji lub seriach transakcji zastosuje równoważne dostosowanie w odniesieniu do takiej rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych (art. 9 ust. 3 ATAD).

Przepisy dyrektywy ATA odnoszą się również do możliwości wystąpienia rozbieżności w zakresie rezydencji podatkowej, czyli sytuacji, w której „określony podmiot jest traktowany jako podatnik przez przepisy dwóch różnych jurysdykcji”, co „może potencjalnie prowadzić do powstania po stronie podatnika prawa do podwójnego odliczenia płatności, kosztów lub strat podatnika w obu tych jurysdykcjach”³⁵⁰. Zgodnie z art. 9b ATAD w zakresie, w jakim płatności, koszty lub straty podatnika, który jest rezydentem do celów podatkowych w co najmniej dwóch jurysdykcjach, podlegają odliczeniu od podstawy opodatkowania w obu jurysdykcjach, państwo członkowskie podatnika nie przyznaje odliczenia w zakresie, w jakim druga jurysdykcja pozwala, by takie odliczenie było potrącane z kwoty, która nie stanowi podwójnie ujmowanego dochodu. Jeżeli obie jurysdykcje są państwami członkowskimi, to odliczenia nie przyznaje to państwo członkowskie, w którym – zgodnie z umową o podwójnym opodatkowaniu między tymi państwami – dany podatnik nie jest uznawany za rezydenta.

3.5. Przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania

Jednym z najbardziej rozpowszechnionych w skali międzynarodowej instrumentów mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania jest klauzula generalna (ogólna) przeciwko unikaniu opodatkowania (*General Anti Avoidance Rule* – GAAR). W ujęciu teoretycznym celem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest ochrona prawidłowego funkcjonowania określonych zasad systemu podatkowego; „stanowi ona użyteczne narzędzie, które może zostać wykorzystane do pozbawienia skutków prawnych wszelkich ustaleń, które choć spełniają materialne warunki określone przez prawo, nie są zgodne z jego

³⁵⁰ M. Kondej, K. Dziadosz, *Implementacja dyrektywy ATA2...*, s. 46.

podstawowymi przesłankami”³⁵¹ – w tym sensie GAAR zapewnia „dodatkową warstwę ochrony” przed praktykami, które wykorzystują pewne luki prawne czy niejednoznaczności treści przepisów prawnych³⁵². Klauzula GAAR jest zatem „instrumentem służącym przeciwdziałaniu skutkom czynności nakierowanych na zmniejszenie ciężaru podatkowego (definiowanych jako unikanie opodatkowania)”³⁵³. Cechą charakterystyczną klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania jest z reguły jej „elastyczność”, przejawiająca się wykorzystywaniem w jej konstrukcji prawnej pojęć nieostrych, niedookreślonych, które pozostawiają organowi stosującemu prawo znaczny margines swobody interpretacyjnej.

Unijna rekomendacja implementacji w przepisach podatkowych państw członkowskich przepisów mających przeciwdziałać unikaniu opodatkowania została ujęta już w zaleceniach KE z 6.12.2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego. W zaleceniach argumentowano, iż przeciwdziałanie praktykom agresywnego planowania podatkowego, które wykraczają poza zakres szczególnych przepisów państw członkowskich dotyczących zapobiegania unikaniu opodatkowania, wymaga przyjęcia przez państwa członkowskie ogólnej zasady dotyczącej zwalczania nadużyć, dostosowanej zarówno do sytuacji krajowych i transgranicznych ograniczonych do Unii, jak i do sytuacji, które dotyczą również państw trzecich³⁵⁴ (szerzej na ten temat zob. rozdział II).

Zalecenia (w tym wydawane przez KE) nie mają wszakże mocy wiążącej, stanowiąc jedynie instrument prezentacji „punktu widzenia” instytucji UE oraz mogący zawierać proponowany „kierunek działania, nie nakładając przy tym żadnych obowiązków prawnych na podmioty, do których zalecenia są skierowane”³⁵⁵. Stąd też narzędziem, którego implementacja do krajowych systemów podatkowych państw UE jest obowiązkowa, stała się dopiero klauzula generalna przeciwko unikaniu opodatkowania ujęta w przepisach dyrektywy ATA. Zgodnie zatem z brzmieniem art. 6 ust. 1 ATAD „na użytek obliczenia zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych państwo członkowskie nie uwzględnia jed-

³⁵¹ A. Garcia Prats *et al.*, *Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules: EU Report*, „IFA Cahiers de droit fiscal international” 2018, vol. 103 A, s. 6.

³⁵² *Ibidem*.

³⁵³ A. Ładziński, *Ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – cel regulacji a istota unikania opodatkowania*, [w:] D. Gajewski, P. Karwat, A. Werner (red.), *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR). Wykładnia i stosowanie*, Warszawa 2024, LEX.

³⁵⁴ M. Guzek, M. Stefaniak, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2018, Legalis.

³⁵⁵ Unia Europejska, *Rodzaje aktów prawnych*, https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/law/types-legislation_pl [dostęp: 15.12.2024].

nostkowych ani seryjnych uzgodnień, które – z uwagi na to, że głównym celem lub jednym z głównych celów ich wprowadzenia było uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem mającego zastosowanie prawa podatkowego – są nierzeczywiste, wzięwszy pod uwagę wszystkie stosowne fakty i okoliczności. Jednostkowe uzgodnienie może obejmować więcej niż jeden etap lub więcej niż jedną część”. Natomiast „jednostkowe lub seryjne uzgodnienie uznaje się za nierzeczywiste w zakresie, w jakim nie jest ono wprowadzane z uzasadnionych powodów handlowych, które odzwierciedlają rzeczywistość ekonomiczną” (art. 6 ust. 2 ATAD).

W kontekście konstrukcji klauzuli przyjętej w dyrektywie ATA M. Kondej podkreśla, iż „klauzule ogólne powinny być stosowane jednolicie w transakcjach krajowych z podmiotami z państw trzecich i w transakcjach wewnątrzwspólnotowych. Założeniem pozostaje więc to, że zakres GAAR powinien być jednolity niezależnie od tego, czy mamy do czynienia z transakcjami krajowymi, czy też międzynarodowymi”³⁵⁶. Zakres „europejskiej GAAR” jest zatem szeroki, ponieważ „obejmuje wszystkie osoby prawne podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych i potencjalnie wszelkie transakcje, a nie tylko te, które mają charakter wewnątrznijny”³⁵⁷.

Kierunkową wytyczną w zakresie stosowania GAAR według prawodawcy unijnego jest jej subsydiarny charakter – „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 wypełnianiu luk, ale nie powinny mieć wpływu na możliwość stosowania szczegółowych przepisów w zakresie przeciwdziałania nadużyciom”³⁵⁸. Unijna GAAR ma zatem „wypełnić ewentualne luki w przepisach szczegółowych danego państwa dotyczących unikania opodatkowania”, co w praktyce powinno oznaczać, iż stosując ją, „organy są uprawnione do odmówienia podatnikom korzyści uzyskanych za sprawą przedsięwzięć stanowiących nadużycia podatkowe”³⁵⁹.

³⁵⁶ M. Kondej, *Klauzula...*

³⁵⁷ F. Cannas, *The General Anti-Avoidance Rule Contained in the ATAD: Findings from the Italian Literature*, „Analizy i Studia CASP” 2020, nr 1, s. 11.

³⁵⁸ Zob. preambuła do dyrektywy ATA, motyw 11.

³⁵⁹ Komisja Europejska, Wniosek – Dyrektywa Rady ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, Bruksela, dnia 28.01.2016 r. COM(2016) 26 final 2016/0011 (CNS), s. 10.

Według projektodawcy unijnego „proponowana klauzula GAAR jest skonstruowana w taki sposób, że odpowiada stosowanemu w Unii testowi sprawdzającemu sztuczność struktury zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej”³⁶⁰.

W założeniach przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania „powinny mieć zastosowanie do uzgodnień, które nie są rzeczywiste” – zatem „we wszystkich pozostałych przypadkach podatnik powinien mieć swobodę wyboru takiej struktury podatkowej, która jest najbardziej efektywna z punktu widzenia prowadzonej przez niego działalności gospodarczej”. Co istotne – „przy ocenie, czy dane uzgodnienie należy uznać za nierzeczywiste, powinno być możliwe rozważenie przez państwa członkowskie wszystkich ważnych względów ekonomicznych, w tym działalności finansowej”³⁶¹.

Jak trafnie wskazuje przy tym Paweł Sz wajdler, analizując orzecznictwo TSUE, „regulacje państw członkowskich przeciwdziałające unikaniu opodatkowania i uchylaniu się od niego powinny być tworzone w sposób umożliwiający obiektywne określenie, czy stworzona przez potencjalnego oszusta podatkowego struktura ma istotnie «czysto sztuczny charakter»”³⁶². Z kolei Mikołaj Kondej kwalifikuje w tym kontekście dyrektywę ATA jako „próbę legislacyjnego zakreslenia” granic znaczenia pojęcia „nadużycia” prawa w kontekście opodatkowania, dążąc do „wyznaczenia jasnych ram, w jakich państwa członkowskie mogą ograniczać swobody wspólnotowe, powołując się na dążenie do ochrony swojej bazy podatkowej”³⁶³. Jednakże zgodzić należy się z opinią, że unijna GAAR stała się swoistym połączeniem istniejących przepisów dotyczących zwalczania nadużyć w ujętych dyrektywach UE w sprawie podatków bezpośrednich (opartych zasadniczo na doktrynie „nadużyć” interpretowanej z orzecznictwa TSUE) oraz różnych zaleceń Unii Europejskiej i OECD dotyczących krajowych i traktatowych GAAR, co w efekcie spowodowało, iż „autorzy projektu unijnej klauzuli GAAR desperacko próbowali połączyć różne koncepcje zaczerpnięte z tych źródeł, aby zapewnić zgodność unijnej klauzuli GAAR ze wszystkimi z nich”³⁶⁴.

³⁶⁰ *Ibidem*.

³⁶¹ Zob. preambuła do dyrektywy ATA, motyw 11.

³⁶² P. Sz wajdler, *Granice negatywnej harmonizacji podatków bezpośrednich w prawie Unii Europejskiej, Rozdział V. Negatywna harmonizacja podatków bezpośrednich i jej granice w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości dotyczącego swobód traktatowych*, Warszawa 2021, Legalis.

³⁶³ M. Kondej, *Klauzula...*

³⁶⁴ A. Perdelwitz, *Developing a Common Framework against Tax Avoidance in the European*

Ponadto ATAD nie rozwiązuje w sposób wyraźny relacji różnych przepisów zapobiegających unikaniu opodatkowania, w szczególności w odniesieniu do przepisów dotyczących zwalczania nadużyć w innych dyrektywach podatkowych (tj. w dyrektywie w sprawie spółek dominujących i spółek zależnych czy dyrektywie w sprawie odsetek i należności licencyjnych)³⁶⁵.

Analizując sposób implementacji dyrektywy ATA do krajowych porządków prawnych państw członkowskich, Krzysztof Cień wskazuje na różnice terminologiczne – w większości wersji językowych tytuł dyrektywy zawiera nazwę „unikanie opodatkowania”, podczas gdy tytuł art. 6 posługuje się terminem „nadużycie”. Składnia go to do konstatacji, że niedostateczna precyzja języka w procesie stanowienia prawa Unii Europejskiej utrudnia ustalenie znaczenia pojęcia unikania opodatkowania, co potęguje „niespójność terminologiczną” unijnego prawa podatkowego w odniesieniu do sposobów obniżania wysokości obciążeń podatkowych³⁶⁶.

Warto podkreślić, iż implementacja unijnego modelu GAAR, jak i pozostałych instrumentów mających przeciwdziałać praktykom BEPS przewidzianych w dyrektywie ATA, okazała się zdaniem KE niewystarczająca w odniesieniu do praktyk wykorzystywania w celu optymalizacji podatkowych tzw. spółek fasadowych. W efekcie KE podjęła inicjatywę legislacyjną w tej materii, określaną w doktrynie jako ATAD 3.

4. Zapobieganie nadużywaniu przedsiębiorstw fasadowych do celów podatkowych (ATAD 3)

4.1. Założenia ATAD 3

Zaproponowana przez KE w dniu 22 grudnia 2022 r. dyrektywa ustanawiająca przepisy mające na celu zapobieganie nadużywaniu przedsiębiorstw fasadowych do celów podatkowych i zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE (określanej jako ATAD 3, dalej: projekt dyrektywy 2021/0434) stanowi odpowiedź na wniosek Parlamentu Europejskiego o podjęcie przez UE działań przeciwko nadużywaniu tzw. przedsiębiorstw (spółek) fasadowych (szerzej na temat spółek fasadowych zob. rozdział I) do celów podatkowych.

Union, [w:] P. Pistone, D. Weber (red.), *The Implementation...*, s. 331–333.

³⁶⁵ W. Haslehner, K. Pantazatou, *Assessment of recent anti-tax avoidance and evasion measures (ATAD & DAC 6)*, Study requested by the FISC Subcommittee, PE 703.353, March 2022 s. 20.

³⁶⁶ K. Cień, *Unikanie opodatkowania...*

Proponowany zakres zastosowania projektu dyrektywy 2021/0434 – mającej na celu wprowadzenie reżimu regulacyjnego, którego zadaniem jest zniechęcanie do wykorzystywania do celów podatkowych przedsiębiorstw fasadowych mających siedzibę w Unii – obejmuje wszystkie podmioty i porozumienia prawne będące rezydentami do celów podatkowych w Unii, nie przewidując progu opartego na przychodach³⁶⁷. Wniosek Komisji ma przy tym charakter uzupełniający wobec dyrektywy Rady (UE) 2022/2523 z dnia 14 grudnia 2022 r w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii³⁶⁸ (zob. rozdział VI), niezależnie od różnych zakresów stosowania obu dyrektyw, gdyż mechanizm minimalnego globalnego podatku korporacyjnego będzie stosowany do przedsiębiorstw przekraczających próg obrotów w wysokości 750 mln EUR, natomiast projekt dyrektywy w sprawie przedsiębiorstw fasadowych nie przewiduje takich ograniczeń³⁶⁹. Ponadto wdrażany w UE mechanizm globalnego minimalnego podatku korporacyjnego (GloBE) odnosi się do poziomu (wysokości) opodatkowania (efektywna stawka podatkowa), nie odnosząc się do problemu „potencjalnie szkodliwych cech bazy podatkowej”. Komisja Europejska szacuje, że wdrożenie przepisów dyrektywy 2022/2523 może do pewnego stopnia sukcesywnie zniechęcać również do tworzenia przedsiębiorstw fasadowych, przyznając jednocześnie, iż „jest to jednak wynik jeszcze nieznany, którego na tym etapie nie można zagwarantować”³⁷⁰.

Szczególnie trudne jest oszacowanie uszczuplenia dochodów podatkowych wynikającego z wykorzystywania przedsiębiorstw fasadowych – według Komisji Europejskiej uszczuplenie dochodów podatkowych z tego tytułu wynosi ok. 23 mld EUR rocznie³⁷¹.

³⁶⁷ Komisja Europejska, Wniosek – Dyrektywa Rady ustanawiająca przepisy mające na celu zapobieganie nadużywaniu przedsiębiorstw fasadowych...

³⁶⁸ Dz. Urz. L 328 z 22.12.2022 r. (dalej: dyrektywa 2022/2523).

³⁶⁹ Zob. Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego „Wniosek dotyczący dyrektywy Rady ustanawiającej przepisy mające na celu zapobieganie nadużywaniu przedsiębiorstw fasadowych do celów podatkowych i zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE” (2022/C 290/08).

³⁷⁰ Komisja Europejska, Wniosek – Dyrektywa Rady ustanawiająca przepisy mające na celu zapobieganie nadużywaniu przedsiębiorstw fasadowych...

³⁷¹ Komisja Europejska, Dokument Roboczy Służb Komisji, Streszczenie sprawozdania z oceny skutków...

Wśród ograniczeń w skutecznym przeciwdziałaniu praktykom międzynarodowego unikania opodatkowania z wykorzystaniem spółek fasadowych na rynku wewnętrznym Unii Europejskiej wskazuje się m.in.³⁷²:

- brak przepisów unijnych regulujących kwestię wspólnych wymogów dotyczących minimalnego substratu majątkowo-osobowego do celów podatkowych w UE,
- brak efektywnej wymiany informacji, które byłyby istotne dla organów podatkowych państw UE dla skutecznego stosowania obowiązujących przepisów przeciwko unikaniu opodatkowania i uchylaniu się od opodatkowania,
- promowanie przedsiębiorstw fasadowych przez niektóre podmioty doradcze wśród swoich klientów.

Należy przy tym zaakcentować, że problemem, który ma zaadresować dyrektywa 2021/0434, nie jest samo istnienie spółek fasadowych – w wielu przypadkach mogą one bowiem służyć uzasadnionym celom handlowym i biznesowym, takim jak np. zapewnienie ograniczenia odpowiedzialności za zobowiązania, ochrona inwestorów i utrzymanie wartości portfela czy ułatwianie wspólnych przedsięwzięć pomiędzy funduszami a inwestorami³⁷³.

W przypadku dyrektywy 2021/0434 chodzi zatem o przyjęcie na poziomie UE przepisów, które będą poddawały swoistemu testowi sposób wykorzystywania spółek fasadowych pod kątem osiągania za ich pośrednictwem (nie) uzasadnionych korzyści podatkowych. Podejmowanie w tej materii unilateralnych działań na szczeblu krajowym przez poszczególne państwa UE mogłoby, zdaniem KE, prowadzić do zakłóceń w prawidłowym funkcjonowaniu rynku wewnętrznego i spowodować, że niektóre państwa UE byłyby podatne na „arbitraż regulacyjny i podatkowy”, szczególnie jeżeli niektóre państwa członkowskie nie nakładałyby wymogów dotyczących substratu majątkowo-osobowego na przedsiębiorstwa fasadowe lub nakładałyby wymogi „łagodniejsze” niż w innych państwach. Ponadto, z uwagi na fakt, iż działalność spółek fasadowych w wielu przypadkach prowadzi do erozji bazy podatkowej w państwach członkowskich, często jednak innych niż państwo, w którym taka spółka ma swoją siedzibę, niektóre państwa UE „nie mają wystarczającej motywacji do wprowadzenia solidnych przepisów krajowych”³⁷⁴.

³⁷² *Ibidem*.

³⁷³ *Ibidem*, s. 5.

³⁷⁴ *Ibidem*.

W takich uwarunkowaniach, zdaniem Komisji Europejskiej, uzasadnione jest ustanowienie wspólnych ram prawnych, aby wzmocnić odporność państw członkowskich wobec praktyk agresywnego planowania podatkowego i uchylania się od opodatkowania, opartych na wykorzystywaniu przedsiębiorstw, które mimo formalnej rejestracji w danym państwie UE nie prowadzą tam w rzeczywistości działalności gospodarczej, nawet jeżeli pozornie są zaangażowane w taką działalność, charakteryzując się brakiem substratu majątkowo-osobowego (lub jego minimalnym stopniem). Inicjatywa legislacyjna KE, ujęta w formalne ramy projektu dyrektywy 2021/0434, nakierowana jest zatem na osiągnięcie trzech kluczowych celów³⁷⁵:

- wprowadzenia w UE wspólnych przepisów umożliwiających identyfikację przedsiębiorstw fasadowych wykazujących ryzyko, że mogą być wykorzystywane do unikania opodatkowania lub uchylania się od opodatkowania,
- poprawy dostępu organów podatkowych państw UE do informacji o istnieniu i działalności spółek fasadowych, które zidentyfikowano w innych państwach członkowskich,
- zniechęcenia podmiotów świadczących usługi doradcze na rzecz przedsiębiorstw do rekomendowania im tworzenie tego typu struktur w UE.

Nawet jednak w przypadku, gdyby na podstawie przepisów projektu dyrektywy 2021/0434 (zakładając jej przyjęcie przez Radę UE) zostało stwierdzone, iż dane przedsiębiorstwo ma wystarczający substrat majątkowo-osobowy, nie powinno to uniemożliwiać państwom członkowskim dalszego stosowania przepisów zapobiegających unikaniu opodatkowania i uchylaniu się od opodatkowania, pod warunkiem że są one zgodne z prawem Unii³⁷⁶.

4.2. Identyfikacja „podmiotów ryzyka”

Projekt dyrektywy zakłada etapowy mechanizm postępowania, który powinien być stosowany przez podmioty objęte zakresem jej przepisów. Mikołaj Kondej i Mateusz Wicher obrazowo określają ten model postępowania jako „algorytm siedmiu kroków”, których zastosowanie ma doprowadzić do identyfikacji przedsiębiorstw fasadowych i „pozbawienia ich nienależnych korzyści fiskalnych”³⁷⁷.

³⁷⁵ *Ibidem*.

³⁷⁶ Zob. Komisja Europejska, Wniosek – Dyrektywa Rady ustanawiająca przepisy mające na celu zapobieganie nadużywaniu przedsiębiorstw fasadowych...

³⁷⁷ M. Kondej, M. Wicher, *Projekt dyrektywy o zapobieganiu nadużywaniu przedsiębiorstw fasadowych do celów podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 12, s. 27.

W pierwszej kolejności kluczowa jest identyfikacja przedsiębiorstw, które będą objęte zakresem dyrektywy (tzw. podmiotów ryzyka). Projekt dyrektywy 2021/0434 określa zakres zastosowania jej przepisów – będą to wszystkie przedsiębiorstwa, które uznaje się za rezydentów do celów podatkowych i które kwalifikują się do uzyskania certyfikatu rezydencji podatkowej w danym państwie członkowskim. Dyrektywa ma więc szeroki zakres stosowania – ma on obejmować wszystkie przedsiębiorstwa, które można uznać za rezydentów państw członkowskich do celów podatkowych, niezależnie od ich formy prawnej, a także porozumienia prawne, m.in. partnerstwa, uznawane za rezydentów państwa członkowskiego do celów podatkowych³⁷⁸.

Ten ogólny, szeroki zakres zastosowania dyrektywy 2021/0434 ulega jednak pewnemu zawężeniu poprzez zastosowanie tzw. kryteriów wyjściowych, które mają na celu ograniczenie zakresu zastosowania obowiązków wynikających z dyrektywy tylko „do podmiotów, których cechy wskazują na istotne ryzyko pełnienia przez nie funkcji fasadowych”; innymi słowy – weryfikacji, czy dany podmiot znajduje się w „grupie ryzyka”³⁷⁹. Kryteria wyjściowe służą wyodrębnieniu – jako obciążonych ryzykiem – tych przedsiębiorstw, które pozornie prowadzą działalność transgraniczną, są mobilne geograficznie i dodatkowo powierzają administrowanie własnej działalności innym przedsiębiorstwom, w szczególności profesjonalnym usługodawcom zewnętrznym lub ich odpowiednikom³⁸⁰. Zgodnie z brzmieniem art. 6 ust. 2 projektu dyrektywy wymogi z niej wynikające nie będą dotyczyć:

- przedsiębiorstw posiadających zbywalne papiery wartościowe dopuszczone do obrotu lub notowane na rynku regulowanym lub wielostronnej platformie obrotu,
- regulowanych przedsiębiorstw finansowych,
- przedsiębiorstw, których główna działalność polega na posiadaniu udziałów w działalności operacyjnej w tym samym państwie członkowskim, podczas gdy ich beneficjenci rzeczywiście są również rezydentami do celów podatkowych w tym samym państwie członkowskim,
- przedsiębiorstw prowadzących działalność holdingową, które są rezydentami do celów podatkowych w tym samym państwie członkowskim co udziałowcy przedsiębiorstwa lub jednostka dominująca najwyższego szczebla,

³⁷⁸ Zob. Komisja Europejska, Wniosek – Dyrektywa Rady ustanawiająca przepisy mające na celu zapobieganie nadużywaniu przedsiębiorstw fasadowych...

³⁷⁹ M. Kondej, M. Wicher, *Projekt dyrektywy...*, s. 27.

³⁸⁰ Zob. Komisja Europejska, Wniosek – Dyrektywa Rady ustanawiająca przepisy mające na celu zapobieganie nadużywaniu przedsiębiorstw fasadowych...

- przedsiębiorstw zatrudniających w przeliczeniu na ekwiwalenty pełnego czasu pracy co najmniej pięciu własnych pracowników lub członków personelu prowadzących wyłącznie działania generujące odpowiedni dochód.

W kontekście założonego katalogu wyłączeń w stosowaniu dyrektywy szczególne wątpliwości wywołuje kryterium „pięciu pracowników”. Podkreśla się bowiem, iż stanowić to może prosty sposób na „uniknięcie” przez przedsiębiorstwa konieczności spełnienia wymogów dyrektywy, zwłaszcza że dyrektywa nie zawiera szczegółowych wymogów co do charakteru i warunków zatrudnienia takich pracowników³⁸¹.

Jeżeli dane przedsiębiorstwo nie będzie podlegać wyłączeniu, zobowiązane będzie składać sprawozdania dotyczące substratu majątkowo-osobowego właściwym organom państw członkowskich, o ile spełnia następujące trzy kryteria:

- ponad 75% przychodów uzyskanych przez przedsiębiorstwo w poprzednich dwóch latach podatkowych stanowi tzw. odpowiedni dochód, który w zasadniczej mierze obejmuje tzw. dochody pasywne (m.in. odsetki, opłaty licencyjne, dywidendy, dochody z leasingu finansowego czy dochody z nieruchomości – art. 4 dyrektywy 2021/0434),
- przedsiębiorstwo prowadzi działalność transgraniczną z któregośkolwiek z następujących względów:
 - ponad 60% wartości księgowej aktywów przedsiębiorstwa osiągającego dochody z nieruchomości³⁸² znajdowało się poza państwem członkowskim przedsiębiorstwa w poprzednich dwóch latach podatkowych,
 - co najmniej 60% odpowiedniego dochodu przedsiębiorstwa jest uzyskiwane lub wypłacane w transakcjach transgranicznych,
- w poprzednich dwóch latach podatkowych przedsiębiorstwo zleciło w drodze outsourcingu zarządzanie bieżącą działalnością i podejmowanie decyzji w sprawie istotnych funkcji.

4.3. Określenie substratu majątkowo-osobowego do celów podatkowych

Przedsiębiorstwa spełniające łącznie wszystkie kryteria powyżej przedstawionego „trójstopniowego testu”³⁸³ – a tym samym uznane za podmioty

³⁸¹ M. Kondej, M. Wicher, *Projekt dyrektywy...*, s. 27.

³⁸² Bądź też dochody z majątku ruchomego innego niż środki pieniężne, akcje, udziały lub papiery wartościowe, posiadane do celów prywatnych i mające wartość księgową przekraczającą 1 mln EUR.

³⁸³ M. Kondej, M. Wicher, *Projekt dyrektywy...*, s. 27.

ryzyka – będą zobowiązane do deklarowania w swojej rocznej deklaracji podatkowej (za każdy rok podatkowy), czy spełniają następujące wskaźniki minimalnego substratu majątkowo-osobowego:

- przedsiębiorstwo posiada w państwie członkowskim własne lokale lub lokale przeznaczone do jego wyłącznego użytku,
- przedsiębiorstwo posiada co najmniej jeden własny aktywny rachunek bankowy w UE,
- spełnia jeden z następujących wskaźników:
 - co najmniej jeden dyrektor przedsiębiorstwa:
 - jest rezydentem do celów podatkowych w państwie członkowskim przedsiębiorstwa lub zamieszkuje w nie większej odległości od tego państwa członkowskiego niż odległość umożliwiająca właściwe wykonywanie jego obowiązków,
 - posiada kwalifikacje i jest uprawniony do podejmowania decyzji w odniesieniu do działalności generującej odpowiedni dochód przedsiębiorstwa lub w odniesieniu do aktywów przedsiębiorstwa,
 - czynnie i niezależnie regularnie korzysta z uprawnienia, o którym mowa w pkt 2,
 - nie jest pracownikiem przedsiębiorstwa, które nie jest przedsiębiorstwem powiązanym, i nie pełni funkcji dyrektora ani równoważnej funkcji w innych przedsiębiorstwach, które nie są przedsiębiorstwami powiązanymi,
 - większość pracowników przedsiębiorstwa w przeliczeniu na ekwiwalenty pełnego czasu pracy jest rezydentami do celów podatkowych w państwie członkowskim przedsiębiorstwa lub zamieszkuje w nie większej odległości od tego państwa członkowskiego niż odległość umożliwiająca właściwe wykonywanie ich obowiązków, i pracownicy ci mają kwalifikacje do prowadzenia działalności generującej odpowiedni dochód przedsiębiorstwa.

Przedsiębiorstwa uznane za podmioty ryzyka będą miały obowiązek załączenia do deklaracji dokumentów (dowodów) potwierdzających powyższe okoliczności (art. 7 ust. 2 dyrektywy 2021/0434). Wymóg przedłożenia administracji podatkowej dowodów posiadania minimalnego substratu majątkowo-osobowego ma na celu umożliwienie administracji sformułowania wstępnej opinii oraz podjęcia, w razie potrzeby, decyzji o ewentualnym postępowaniu

kontrolnym³⁸⁴. Domniemywa się, że przedsiębiorstwo, które deklaruje, iż odpowiada wszystkim wskaźnikom minimalnego substratu majątkowo-osobowego i przedstawia wystarczające dowody w postaci dokumentów, ma minimalny substrat majątkowo-osobowy w danym roku podatkowym.

Natomiast w stosunku do przedsiębiorstwa, które deklaruje, że nie odpowiada co najmniej jednemu wskaźnikowi, lub nie przedstawia wystarczających dowodów w postaci wymaganych dokumentów domniemywa się, iż nie ma ono minimalnego substratu majątkowo-osobowego w danym roku podatkowym (art. 8 dyrektywy 2021/0434).

Podmiot, co do którego zaistnieje domniemanie, że jest przedsiębiorstwem fasadowym, będzie mógł obalić wskazane domniemanie przez dostarczenie wszelkich dodatkowych dowodów potwierdzających prowadzenie działalności gospodarczej w celu generowania odpowiedniego dochodu (art. 9 dyrektywy 2021/0434). Przewidziana w dyrektywie 2021/0434 możliwość obalenia domniemania braku substratu majątkowo-osobowego (statusu przedsiębiorstwa fasadowego) ma fundamentalne znaczenie, gdyż „badanie substratu opiera się na wskaźnikach i jako takie może nie uwzględniać szczególnych faktów i okoliczności każdego indywidualnego przypadku”³⁸⁵.

Aby obalić domniemanie statusu przedsiębiorstwa fasadowego, podatnicy powinni przedstawić „konkretne dowody świadczące o działalności, jaką prowadzą, oraz o sposobie jej prowadzenia”, które powinny w szczególności zawierać informacje o tym, „jakie jest uzasadnienie związane z działalnością gospodarczą (a nie tylko podatkowe) dla ustanowienia i utrzymywania przedsiębiorstwa, które nie potrzebuje własnych lokali ani rachunku bankowego ani wyspecjalizowanego kierownictwa lub pracowników”³⁸⁶.

Przepisy projektu dyrektywy 2021/0434 przewidują również możliwość ubiegania się przez zainteresowane przedsiębiorstwo o zwolnienie z obowiązków wynikających z dyrektywy, jeżeli istnienie przedsiębiorstwa nie zmniejsza zobowiązań podatkowych jego beneficjentów rzeczywistych lub całej grupy, której przedsiębiorstwo jest członkiem (art. 10 ust. 1 dyrektywy 2021/0434). Przedsiębiorstwo, które może odpowiadać kryteriom wyjściowym lub nie spełnia wymogu minimalnego substratu majątkowo-osobowego, może być bowiem

³⁸⁴ *Ibidem*, s. 29.

³⁸⁵ Zob. Komisja Europejska, Wniosek – Dyrektywa Rady ustanawiająca przepisy mające na celu zapobieganie nadużywaniu przedsiębiorstw fasadowych... (Uzasadnienie).

³⁸⁶ *Ibidem*.

wykorzystywane do „rzeczywistej działalności gospodarczej bez tworzenia korzyści podatkowych dla siebie, grupy przedsiębiorstw, której jest częścią, lub beneficjenta rzeczywistego”³⁸⁷. Aby ubiegać się o takie zwolnienie, przedsiębiorstwo powinno przedstawić elementy pozwalające na porównanie zobowiązań podatkowych struktury lub grupy, do której należy, z jego udziałem i bez niego.

Podstawowy zarzut, który formułowany jest w stosunku do proponowanych rozwiązań, dotyczy braku definicji legalnej przedsiębiorstwa (podmiotu) fasadowego, gdzie zamiast tego ujęto szereg wskaźników, które z jednej strony wyodrębniają podmioty zobowiązane do składania sprawozdań, a z drugiej – określają minimalną treść, pozwalającą uniknąć zakwalifikowania ich jako spółek fasadowych, co może skutkować powstaniem potencjalnych obszarów niepewności prawnej³⁸⁸.

4.4. Konsekwencje podatkowe dla przedsiębiorstw niespełniających kryterium substratu majątkowo-osobowego

Jeżeli w stosunku do danego przedsiębiorstwa zajdzie domniemanie, iż nie spełnia testu minimalnego substratu majątkowo-osobowego, a przedsiębiorstwo to nie obali tego domniemanie w odniesieniu do danego roku podatkowego, dyrektywa 2021/0434 przewiduje konsekwencje podatkowe. Co istotne, prawodawca unijny podkreśla konieczność kierowania się w takim przypadku zasadą proporcjonalności, tak aby konsekwencje podatkowe prowadziły do zneutralizowania skutków podatkowych, tj. uniemożliwienia uzyskania ewentualnych korzyści podatkowych, które zostały lub mogłyby zostać uzyskane za pośrednictwem przedsiębiorstwa uznanego za fasadowe³⁸⁹:

- na mocy umów (konwencji) w sprawie unikania podwójnego opodatkowania obowiązujących w państwie członkowskim, w którym przedsiębiorstwo jest rezydentem do celów podatkowych – w takim przypadku państwa członkowskie inne niż państwo członkowskie, w którym przedsiębiorstwo jest rezydentem podatkowym, nie uwzględniają żadnych obowiązujących umów ani konwencji z państwem członkowskim przedsiębiorstwa przewidujących wyeliminowanie podwójnego opodatkowania dochodu (kapitału),

³⁸⁷ *Ibidem*.

³⁸⁸ P. Pistone, J. Félix Pinto Nogueira, A. Turina, I. Lazarov, *Abuse, Shell Entities and Right of Establishment: A Plea for Refocusing Current Proposals and Achieving Deeper Coordination within the Internal Market*, „World Tax Journal” 2022, nr 5, s. 190.

³⁸⁹ Zob. Komisja Europejska, Wniosek – Dyrektywa Rady ustanawiająca przepisy mające na celu zapobieganie nadużywaniu przedsiębiorstw fasadowych..., (Uzasadnienie).

- na mocy odpowiednich dyrektyw UE, w szczególności 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 (przekształcenie)³⁹⁰ oraz dyrektywy Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich³⁹¹.

Z kolei, zgodnie z brzmieniem art. 11 ust. 2 projektu dyrektywy 2021/0434, państwo członkowskie, w którym rezydentami podatkowymi są udziałowcy przedsiębiorstwa, będzie mieć prawo opodatkować odpowiedni dochód przedsiębiorstwa zgodnie ze swoim prawem krajowym w taki sposób, jakby przypadał on bezpośrednio na udziałowców przedsiębiorstwa, i odliczyć podatek zapłacony od tego dochodu w państwie członkowskim przedsiębiorstwa, o ile spełnione są następujące warunki:

- odpowiedni dochód przypada na przedsiębiorstwo, co do którego domniemywa się, że nie ma minimalnego substratu majątkowo-osobowego,
- przedsiębiorstwo nie obaliło powyższego domniemania,
- zarówno udziałowcy przedsiębiorstwa, jak i płatnik są rezydentami do celów podatkowych w państwie członkowskim.

W przypadku gdy przedsiębiorstwo nie ma minimalnego substratu majątkowo-osobowego do celów podatkowych w państwie członkowskim, w którym jest rezydentem do celów podatkowych, to państwo członkowskie w takiej sytuacji będzie uprawnione do:

- odmowy wydania przedsiębiorstwu certyfikatu rezydencji podatkowej do celów wykorzystania go poza jurysdykcją tego państwa członkowskiego,
- wydania certyfikatu rezydencji podatkowej, wskazującego, że przedsiębiorstwo nie jest uprawnione do korzyści wynikających z umów i konwencji przewidujących wyeliminowanie podwójnego opodatkowania dochodu, a także mających zastosowanie w danym przypadku postanowień dyrektyw unijnych (dyrektywy 2011/96/UE oraz dyrektywy 2003/49/WE).

W sytuacji uniemożliwienia przedsiębiorstwu uzyskania korzyści podatkowych należy ustalić, w jaki sposób należy faktycznie opodatkować przepływy dochodów do przedsiębiorstwa i z niego, jak również wszelkie aktywa będące

³⁹⁰ Dz. Urz. L 345 z 29.12.2011 r. (dalej: dyrektywa 2011/96/UE).

³⁹¹ Dz. Urz. L 157 z 26.06.2003 r. (dalej: dyrektywa 2003/49/WE).

własnością przedsiębiorstwa. Zgodnie z wytycznymi ujętymi w uzasadnieniu do projektu dyrektywy 2021/0434 należy przede wszystkim określić, która jurysdykcja powinna mieć prawo do opodatkowania takich przepływów lub aktywów, co jednakże nie powinno mieć wpływu na jakikolwiek podatek, który może mieć zastosowanie na poziomie samego przedsiębiorstwa fasadowego. Zatem państwo członkowskie, w którym znajduje się takie przedsiębiorstwo, miałoby „swobodę dalszego uznawania go za rezydenta do celów podatkowych na swoim terytorium i nałożenia podatku na odpowiednie przepływy dochodów lub aktywa zgodnie ze swoimi przepisami krajowymi”³⁹².

Przy przyznawaniu praw do opodatkowania należy uwzględniać wszystkie jurysdykcje, „na które mogą mieć wpływ transakcje z udziałem przedsiębiorstwa fasadowego. Takimi jurysdykcjami, z wyjątkiem państwa członkowskiego, w którym znajduje się to przedsiębiorstwo, są³⁹³:

- w przypadku przepływów dochodów: z jednej strony jurysdykcja pochodzenia lub jurysdykcja, w której znajduje się płatnik dochodu, a z drugiej strony – jurysdykcja ostatecznego przeznaczenia przepływu, tj. jurysdykcja udziałowca przedsiębiorstwa,
- w przypadku majątku nieruchomego: z jednej strony jurysdykcja pochodzenia lub jurysdykcja, w której znajdują się aktywa, a z drugiej strony – jurysdykcja miejsca zamieszkania właściciela, tj. jurysdykcja udziałowca przedsiębiorstwa,
- w przypadku cennego majątku ruchomego, takiego jak kolekcje dzieł sztuki, jachty, itp.: jurysdykcja właściciela, tj. udziałowca przedsiębiorstwa.

4.5. Egzekwowanie przepisów

Przepisy dyrektywy 2021/0434, oprócz konsekwencji podatkowych, przewidują kary w przypadku naruszeń przepisów krajowych przyjętych na podstawie dyrektywy. Przewidziane kary muszą być „skuteczne, proporcjonalne i odstraszające” (art. 14 dyrektywy). Państwa członkowskie zostały zobowiązane do zagwarantowania, iż kary te będą obejmowały administracyjną karę pieniężną w wysokości co najmniej 5% obrotu przedsiębiorstwa w danym roku podatkowym, jeżeli przedsiębiorstwo zobowiązane do składania sprawozdań nie wywiąże

³⁹² Zob. Komisja Europejska, Wniosek – Dyrektywa Rady ustanawiająca przepisy mające na celu zapobieganie nadużywaniu przedsiębiorstw fasadowych... (Uzasadnienie).

³⁹³ *Ibidem*.

się z tego zobowiązania w wyznaczonym terminie w odniesieniu do danego roku podatkowego lub złoży fałszywe oświadczenie w deklaracji podatkowej.

Dyrektywa 2021/0434 przewiduje również procedurę uruchomienia kontroli podatkowej w danym państwie członkowskim na wniosek organu podatkowego państwa członkowskiego. W sytuacji gdy organ jednego państwa członkowskiego ma powody, by sądzić, że przedsiębiorstwo będące rezydentem do celów podatkowych w innym państwie UE nie wywiązało się ze swoich zobowiązań wynikających z dyrektywy, to pierwsze państwo członkowskie może zwrócić się do właściwego organu tego drugiego państwa członkowskiego z wnioskiem o przeprowadzenie kontroli podatkowej tego przedsiębiorstwa. Organ państwa, do którego skierowano wniosek, zobowiązany będzie do wszczęcia kontroli podatkowej w terminie jednego miesiąca od daty otrzymania wniosku, z zastrzeżeniem stosowania procedur kontrolnych, regulowanych krajowymi przepisami państwa, będącego adresatem wniosku o kontrolę. Po przeprowadzeniu wnioskowanej kontroli organ ją prowadzący będzie zobowiązany do przekazania organowi wnioskującemu informacji o wynikach tej kontroli, nie później niż w ciągu miesiąca od poznania wyników tej kontroli (art. 15 dyrektywy 2021/0434).

Wszystkie państwa UE zostały zobowiązane do monitorowania stosowania przepisów dyrektywy i przekazywania Komisji za każdy rok podatkowy informacji dotyczących m.in. liczby przedsiębiorstw zidentyfikowanych jako podmioty ryzyka oraz liczby przedsiębiorstw, które przekazały informacje dotyczące ich substratu majątkowo-osobowego.

W dniu 18 czerwca 2025 r. Rada ECOFIN zdecydowała, iż z uwagi na potencjalne dodatkowe obciążenia dla przedsiębiorstw związane z przyjęciem dyrektywy 2021/0434, analiza wniosku Komisji w tym zakresie „nie powinna być kontynuowana w Radzie”³⁹⁴, co w praktyce oznacza wycofanie tego projektu unijnej legislacji.

³⁹⁴ Council of the European Union, ECOFIN report on tax issues, 9960/25, Brussels, 18 June 2025, s. 5.

ROZDZIAŁ V

Przeciwdziałanie międzynarodowemu unikaniu opodatkowania w unijnych mechanizmach opodatkowania u źródła

1. Uwagi wprowadzające

Podatek u źródła (*withholding tax*, dalej: WHT) dotyczy dochodów (przychodów) o charakterze transgranicznym uzyskiwanych przez podatników, którzy w danym państwie (lokalizacji źródła dochodu) podlegają ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu; w systemach podatkowych większości państw podatek u źródła nie ma charakteru powszechnego – „jego zakres przedmiotowy jest ograniczony w szczególności do dochodów pasywnych, których źródło znajduje się na terytorium danego państwa, zatem co do zasady dochodów z tytułu dywidend, odsetek, należności licencyjnych, usług artystycznych, usług niematerialnych”³⁹⁵.

Słusznie podkreśla się, iż podstawą zastosowania mechanizmu opodatkowania u źródła jest ustalenie, z jakiego tytułu dokonano transgranicznej płatności (np. odsetek, dywidend czy należności licencyjnych), a przy rozliczeniu tego podatku „odpowiedzialność leży po stronie podmiotu dokonującego wypłaty należności wynagrodzenia (określanego jako płatnik), a nie podmiotu, który je otrzymuje (określanego jako odbiorcę należności)” – podatek z tytułu transgranicznej płatności jest bowiem „potrącany w państwie źródła, czyli w państwie płatnika, a nie jest potrącany w państwie odbiorcy należności”³⁹⁶.

Z perspektywy systemowej wysuwane są natomiast zastrzeżenia co do samej „filozofii” funkcjonowania podatku u źródła, gdzie podkreśla się m.in., iż

³⁹⁵ J. Węgrzyn, *Przegląd regulacji w zakresie opodatkowania u źródła*, [w:] M. Jamróży, M. Lachowicz (red.), *Opodatkowanie u źródła. Pobór podatku u źródła. Mechanizm zapłaty i zwrotu. Opinia o stosowaniu preferencji. Oświadczenia płatnika*, Warszawa 2023, Legalis.

³⁹⁶ *Ibidem*.

mechanizm poboru tego podatku nakłada na osoby prywatne prawny obowiązek pobierania podatku od innej osoby prywatnej. Problem ten przejawia się w praktyce w tym, iż podmiot pobierający podatek u źródła (płatnik) może nie być w posiadaniu niezbędnych informacji o okolicznościach faktycznych (prawnych), aby prawidłowo ustalić dochód netto (czyli z reguły przychód podatkowy pomniejszony o koszty jego uzyskania) odbiorcy dochodu – z tego powodu podatek u źródła jest często nakładany na pełną kwotę płatności transgranicznej (czyli przychód bez możliwości pomniejszenia o koszty jego uzyskania), co zdaniem niektórych autorów jest „niesprawiedliwe dla odbiorcy przychodów”³⁹⁷.

W kontekście transgranicznym, również z perspektywy państw członkowskich UE, należy podkreślić, że kwestię opodatkowania płatności mechanizmem *withholding tax* regulują (oprócz przepisów prawa krajowego poszczególnych państw) także postanowienia bilateralnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, zawieranych między państwami UE – a dywidendy, odsetki i należności licencyjne tradycyjnie zaliczane są na gruncie tych umów do tzw. dochodów biernych (pasywnych)³⁹⁸. Płatności owych dochodów pasywnych często wskazywane są jako obszary potencjalnego ryzyka unikania (uchylania się od) opodatkowania, gdzie struktury agresywnego planowania podatkowego wykorzystują strumienie transgranicznych należności licencyjnych, wypłat odsetek oraz ceny transferowe³⁹⁹.

Na poziomie Unii Europejskiej podjęto decyzję, iż – z uwagi na specyfikę rynku wewnętrznego UE – niektóre z transgranicznych płatności „wewnątrzunijnych” dochodów pasywnych powinny podlegać szczególnemu, unijnemu reżimowi podatkowemu, który – opierając się konstrukcyjnie na rozwiązaniach stosowanych w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania – dostosowany będzie jednak do wymogów prawa UE. W efekcie uchwalono dyrektywę regulującą opodatkowanie płatności odsetek oraz należności licencyjnych (dyrektywa 2003/49/WE⁴⁰⁰) oraz opodatkowanie płatności z tytułu udziału w zyskach (dyrektywa 2011/96/UE⁴⁰¹).

³⁹⁷ Ch. Hee Lee, Ji-H. Yoon, *Withholding tax in the era of BEPS, CIVs and the digital economy*, General Report, „IFA Cahiers de droit fiscal international” 2018, vol. 103b, s. 225.

³⁹⁸ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 279.

³⁹⁹ Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 10 marca 2022 r. w sprawie europejskich ram podatku u źródła (2021/2097(INI)), P9_TA(2022)0075.

⁴⁰⁰ Dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich, Dz. Urz. UE L 157/49 z 26.06.2003 r.

⁴⁰¹ 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 345/8 z 29.12.2011 r.

2. Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania w dyrektywie 2011/96/UE

2.1. Ogólne założenia dyrektywy 2011/96/UE

Dyrektywa 2011/96/UE zwalnia dywidendy i inne formy podziału zysku, wypłacane przez spółki zależne na rzecz ich spółek dominujących, od podatków potrącanych u źródła dochodu oraz eliminuje podwójne opodatkowanie takiego dochodu na poziomie spółki dominującej. Postanowienia dyrektywy ujednolicają więc zasady opodatkowania dochodów wypłacanych między spółkami powiązanymi posiadającymi siedzibę w dwóch różnych państwach UE⁴⁰².

W doktrynie podkreśla się w tym kontekście, iż dyrektywa 2011/96/UE dąży do „wyeliminowania podwójnego opodatkowania nie tylko w sensie prawnym, ale także ekonomicznym”, opierając się na założeniu, że „zyski przedsiębiorstw powinny być opodatkowane tylko (albo przede wszystkim) tam, gdzie są one osiągnęte”⁴⁰³. Cel w postaci dążenia do eliminacji ekonomicznego podwójnego opodatkowania takiego zysku „jest realizowany w ten sposób, że państwo źródła może pobierać podatek od zysku osiągniętego przez spółkę zależną, ale ma obowiązek zwolnić ten zysk przy jego wypłacie z podatku u źródła (art. 5 dyrektywy 2011/96/UE), natomiast państwo spółki otrzymującej albo ma obowiązek zwolnić ten zysk w momencie jego otrzymania jako dywidendę (art. 4 ust. 1 oraz art. 6 dyrektywy 2011/96/UE), albo – jeżeli go opodatkowuje – ma obowiązek umożliwić odliczenie podatku zapłaconego w kraju państwa źródła (art. 4 ust. 2 dyrektywy 2011/96/UE)”⁴⁰⁴. Celem tych regulacji jest zatem „zniwelowanie skutków konfliktu suwerenności podatkowej dwóch jurysdykcji – siedziby spółki dominującej oraz spółki zależnej, który prowadzić może do podwójnego opodatkowania nie tylko w sensie ekonomicznym, ale i prawnym”⁴⁰⁵.

⁴⁰² H. Dzwonkowski, *Opinia prawna na temat określenia zasad opodatkowania dochodów wypłacanych spółce matce przez spółkę córkę w przypadku różnej rezydencji podatkowej w ramach Unii Europejskiej*, „Zeszyty Prawnicze BAS” 2017, nr 2, s. 243.

⁴⁰³ M. Kondej, A. Młoczowska-Schulz, „Niekorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągania” jako warunek zastosowania zwolnienia dywidendowego, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 12, s. 347.

⁴⁰⁴ *Ibidem*.

⁴⁰⁵ K. Rutkowska-Barnaś, *Szczególne klauzule antyabuzywne w polskim porządku prawnym. Między unikaniem opodatkowania a planowaniem podatkowym*, Rozdział II, pkt 2.3.1. Opodatkowanie dywidend, Warszawa 2024, LEX.

Dyrektywa 2011/96/UE ma w założeniach wprowadzenie zasad opodatkowania, które byłyby neutralne z punktu widzenia warunków konkurencji – tak aby umożliwić przedsiębiorstwom dostosowanie się do wymogów rynku wewnętrznego, a także zwiększyć ich produktywność i przewagi konkurencyjne w wymiarze międzynarodowym⁴⁰⁶.

Trafnie wskazuje się jednak w tym kontekście na zjawisko tzw. *directive shopping*, czyli sytuację, „w której rezydent państwa trzeciego (niebędącego członkiem UE) «kupuje» (shops) dyrektywę stosowaną pomiędzy dwoma państwami członkowskimi, z której formalnie nie może skorzystać”⁴⁰⁷. W tym celu przykładowo „zakłada spółkę pośredniczącą w państwie UE w celu nabycia korzyści w postaci zwolnienia z podatku u źródła dochodów powstałych w innym państwie członkowskim”, co „umożliwia rezydentowi państwa trzeciego zorganizowanie «wyjścia» dla powstałych na terytorium UE dywidend, odsetek i należności licencyjnych w najkorzystniejszy podatkowo sposób”⁴⁰⁸. Działania *directive shopping* są możliwe, gdyż „status rezydenta podatkowego może być uzyskany przez osoby prawne po spełnieniu pewnych formalnych wymagań” zgodnie z regulacjami danej jurysdykcji w tej materii⁴⁰⁹.

Aby przeciwdziałać takim i podobnym praktykom, w 2015 r. Rada UE – mocą dyrektywy 2015/121⁴¹⁰ (dalej: dyrektywa 2015/121) – przyjęła zmiany mające na celu „uszczelnienie” mechanizmu stosowania podatku u źródła w UE, wprowadzając do dyrektywy 2011/96/UE klauzulę szczególną przeciwko nadużyciom jej przepisów.

2.2. Środki przeciwko nadużyciu przepisów dyrektywy 2011/96/UE

Głównym instrumentem, który ma przeciwdziałać nadużyciom dyrektywy 2011/96/UE, jest „minimalna klauzula” włączona w 2015 r. do jej postanowień. Zgodnie z brzmieniem art. 1 ust. 2 dyrektywy 2011/96/UE państwa członkow-

⁴⁰⁶ W. Maruchin, *Wpływ wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich na regulacje polskie zawarte w PDOPrU*, „Monitor Podatkowy” 2013, nr 6, s. 11.

⁴⁰⁷ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 422–423.

⁴⁰⁸ *Ibidem*.

⁴⁰⁹ M. Lachowicz, *Szczególna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, [w:] M. Jamróży, M. Lachowicz (red.), *Opodatkowanie u źródła...*

⁴¹⁰ Dyrektywa Rady (UE) 2015/121 z dnia 27 stycznia 2015 r. zmieniająca dyrektywę 2011/96/UE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, Dz. Urz. UE L 21/1 z 28.01.2015 r.

skie zostały uprawnione do odmowy przyznania korzyści wynikających z dyrektywy jednostkowemu uzgodnieniu (seryjnym uzgodnieniom) w przypadku, gdy głównym celem lub jednym z głównych celów wprowadzenia takiego uzgodnienia było uzyskanie korzyści podatkowej naruszającej przedmiot lub cel dyrektywy, w związku z czym – zważywszy na wszystkie stosowne fakty i okoliczności – takie jednostkowe lub seryjne uzgodnienie nie jest rzeczywiste. Jednostkowe uzgodnienie może przy tym obejmować więcej niż jeden etap lub część. Dla celów stosowania klauzuli uznaje się, że jednostkowe lub seryjne uzgodnienie nie jest rzeczywiste w zakresie, w jakim nie jest ono wprowadzane z uzasadnionych powodów handlowych, które odzwierciedlają rzeczywistość gospodarczą (art. 1 ust. 3 dyrektywy 2011/96/UE).

Według prawodawcy unijnego stosowanie klauzul zapobiegających nadużyciom powinno być proporcjonalne i służyć konkretnemu celowi w postaci eliminowania jednostkowych lub seryjnych fikcyjnych uzgodnień, które nie odzwierciedlają rzeczywistości gospodarczej – stąd przy ocenianiu, czy „dane jednostkowe lub seryjne uzgodnienie stanowi nadużycie, administracje podatkowe państw członkowskich powinny dokonywać obiektywnej analizy wszystkich stosownych faktów i okoliczności”⁴¹¹.

W odniesieniu do konstrukcji prawnej tej klauzuli słusznie zwraca się uwagę na istotne podobieństwa przesłanek jej zastosowania do tych, które stosowane są w ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR); klauzula nie ma jednak zastosowania, jeżeli „głównym celem działań podatnika jest wprawdzie uzyskanie korzyści podatkowej, ale nie narusza to przedmiotu i celu dyrektywy, jakim jest wyeliminowanie podwójnego opodatkowania dywidend”⁴¹². Prawodawca unijny mocno akcentuje przy tym, iż państwa UE powinny stosować klauzulę zapobiegającą nadużyciom w celu eliminowania uzgodnień, które nie są – w całości – rzeczywiste, jednakże mogą wystąpić przypadki, gdy „pojedyncze etapy lub części jednostkowego uzgodnienia – rozpatrywane indywidualnie – nie są rzeczywiste”; państwa członkowskie powinny wtedy stosować klauzulę „w celu eliminowania tych konkretnych etapów lub części, bez uszczerbku dla pozostałych, rzeczywistych etapów lub części uzgodnienia”⁴¹³.

⁴¹¹ Zob. preambuła do dyrektywy 2015/121, motyw 6–7.

⁴¹² H. Litwińczuk, *Opodatkowanie dywidend na podstawie przepisów implementujących dyrektywę 2011/96/UE*, [w:] *Opodatkowanie spółek...*, s. 197.

⁴¹³ Zob. preambuła do dyrektywy 2015/121, motyw 8.

3. Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania w dyrektywie 2003/49/WE

3.1. Cel dyrektywy 2003/49/WE

Zasadniczym celem dyrektywy 2003/49/WE jest ustanowienie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych spółek powiązanych różnych państw członkowskich⁴¹⁴. Celem dyrektywy jest więc „doprowadzenie do sytuacji, w której odsetki i należności licencyjne wypłacane pomiędzy podmiotami powiązanymi z różnych państw członkowskich będą traktowane tak samo, jak analogiczne (przedmiotowo) transakcje realizowane pomiędzy podmiotami krajowymi” – zasadniczym środkiem do realizacji tego celu jest „zapobieżenie podwójnemu opodatkowaniu odsetek i należności licencyjnych poprzez zakaz pobierania podatku u źródła”⁴¹⁵. Stosownie do treści art. 1 ust. 1 dyrektywy 2003/49/WE odsetki lub należności licencyjne powstające w państwie UE są zwolnione z wszelkich podatków nałożonych na te płatności w tym państwie przez potrącenie u źródła lub przez naliczenie, pod warunkiem że właściciel odsetek lub należności licencyjnych jest spółką innego państwa lub stałym zakładem spółki państwa członkowskiego znajdującym się w innym państwie UE.

3.2. Przeciwdziałanie wykorzystywaniu przepisów dyrektywy 2003/49/WE do unikania opodatkowania

Mechanizm mający na celu zapobieganie niewłaściwemu wykorzystywaniu postanowień dyrektywy 2003/49/WE ujęty został w przepisach jej art. 5. Zgodnie z art. 5 ust. 1 dyrektywa nie stanowi przeszkody w stosowaniu przepisów, krajowych lub opartych na umowach, niezbędnych do zapobiegania nadużyciom finansowym. Natomiast w świetle brzmienia art. 5 ust. 2 państwa UE mogą, w przypadku transakcji, których zasadniczą przyczyną lub jedną z zasadniczych przyczyn jest uchylenie się od podatków, unikanie płacenia podatków lub nadużycie, cofnąć korzyści wynikające z niniejszej dyrektywy lub odmówić zastosowania niniejszej dyrektywy.

⁴¹⁴ J. Kulicki, *Analiza regulacji prawnych dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych zaimplementowanych lub zmienionych pod wpływem prawa Unii Europejskiej*, „Zeszyty Prawnicze Biura Analiz Sejmowych” 2023, nr 3, Legalis.

⁴¹⁵ Zob. W. Varga, *Komentarz do dyrektywy 2003/49/WE w sprawie opodatkowania odsetek oraz należności licencyjnych między powiązanymi spółkami różnych Państw Członkowskich, Wprowadzenie*, LEX/el. 2014.

Wskazuje się przy tym na podwójny aspekt klauzuli obejścia prawa na gruncie dyrektywy 2003/49/WE; „po pierwsze ustanawia zasadę nieingerencji poprzez wskazanie, że dyrektywa nie stanowi przeszkody dla przepisów krajowych lub opartych na umowach, niezbędnych do zapobiegania nadużyciom finansowym. Po drugie, blankietowo upoważnia państwa członkowskie (na etapie stosowania prawa) do odmowy zastosowania dyrektywy lub cofnięcia już przyznanych przywilejów w przypadku transakcji, których zasadniczą przyczyną lub jedną z zasadniczych przyczyn jest uchylenie się od podatków, unikanie płacenia podatków lub nadużycie”⁴¹⁶.

Nie jest to wszakże jedyna regulacja dyrektywy 2003/49/WE przeciwko nadużyciu jej przepisów. Podkreśla się bowiem, iż spółka otrzymująca odsetki lub należności licencyjne musi mieć status *beneficial owner*⁴¹⁷, zgodnie bowiem z art. 1 ust. 4 dyrektywy 2003/49/WE spółkę państwa członkowskiego uznaje się za właściciela odsetek lub należności licencyjnych tylko wtedy, gdy otrzymuje ona te płatności dla własnej korzyści i nie jako pośrednik (przedstawiciel, powiernik lub upoważniony sygnatariusz) na rzecz innych osób⁴¹⁸. Jak orzekł w tym kontekście TSUE w wyroku w sprawie *N Luxembourg i in.*, „art. 1 ust. 1 dyrektywy 2003/49/WE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązanymi spółkami różnych państw członkowskich w związku z art. 1 ust. 4 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przewidziane przez ten przepis zwolnienie płatności odsetek z wszelkich podatków jest zastrzeżone wyłącznie do właścicieli takich odsetek, czyli podmiotów, które rzeczywiście korzystają z tych odsetek pod względem ekonomicznym i które dysponują zatem uprawnieniem do swobodnego decydowania o ich przeznaczeniu”⁴¹⁹. Ponadto, według TSUE, „ogólną zasadę prawa Unii, zgodnie z którą podmioty prawa nie mogą powoływać się na przepisy prawa Unii w sposób noszący znamiona oszustwa lub nadużycia, należy interpretować w ten sposób, że w przypadku praktyk

⁴¹⁶ W. Varga, *Komentarz do dyrektywy 2003/49/WE w sprawie opodatkowania odsetek oraz należności licencyjnych między powiązanymi spółkami różnych Państw Członkowskich*, Art. 5, LEX/el. 2014

⁴¹⁷ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 321.

⁴¹⁸ Zob. I. Strzelec, *Obowiązki płatnika podatku u źródła. Wyrok NSA z 27.02.2024 r., II FSK 1466/23*, „Przegląd Podatkowy” 2024, nr 8, s. 52.

⁴¹⁹ Zob. wyrok TS z dnia 26 lutego 2019 r. *N Luxembourg 1* (C-115/16), *X Denmark A/S* (C-118/16), *C Denmark I* (C-119/16), *Z Denmark ApS* (C-299/16) v. *Skatteministeriet*, Dz. Urz. C 139 z 15.04.2019, s. 5–6, pkt 122.

stanowiących oszustwo lub nadużycie władze i sądy krajowe powinny odmówić podatnikowi możliwości skorzystania z przewidzianego w art. 1 ust. 1 dyrektywy 2003/49/WE zwolnienia płatności odsetek z wszelkich podatków nawet w braku przepisów prawa krajowego lub postanowień umownych przewidujących taką odmowę⁴²⁰.

Hanna Litwińczuk wskazuje ponadto na następujące postanowienia dyrektywy 2003/49/WE mające przeciwdziałać jej nadużyciom⁴²¹:

- wymóg przedłożenia wystawionego przez państwo rezydencji spółki będącej odbiorcą płatności lub przez państwo miejsca położenia zakładu zaświadczenia ważnego co najmniej rok (ale nie dłużej niż 3 lata od daty wystawienia) potwierdzającego warunki uprawniające do korzyści wynikających z dyrektywy,
- definicja spółki państwa członkowskiego, w której zawarty jest warunek, że musi być ona opodatkowana jednym z podatków wymienionych w dyrektywie i nie może być od niego zwolniona,
- ograniczenie korzyści wynikających z dyrektywy do takiej kwoty odsetek i należności licencyjnych, która jest zgodna z zasadą rynkowości,
- określenie w przepisach dyrektywy przypadków wykluczenia z definicji odsetek płatności kwalifikowanych jako podział zysków.

4. Unijny mechanizm ulg w nadmiernym podatku u źródła (FASTER) w kontekście międzynarodowego unikania opodatkowania

4.1. Cel regulacji

System obowiązujący na mocy dyrektywy w sprawie odsetek i należności licencyjnych (2003/49/WE) oraz dyrektywy w sprawie spółek dominujących i spółek zależnych (2011/96/UE), w połączeniu z brakiem wspólnych zasad i procedur zapewniających opodatkowanie wewnątrzunijnych przepływów dywidend, odsetek i należności licencyjnych, może umożliwiać sytuacje, w których „opuszczają” one terytorium Unii Europejskiej nieopodatkowane i transferowane są „do krajów trzecich o niskich stawkach podatkowych, co prowadzi do

⁴²⁰ *Ibidem*.

⁴²¹ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 321.

znacznych strat w dochodach”⁴²². Według Komisji Europejskiej źródłem problemu jest tu przede wszystkim fakt, iż „wśród państw członkowskich, które pobierają podatki u źródła od wypłat dywidend lub odsetek, stosowane są różne systemy zapewniające ulgę w nadmiernym podatku w sytuacjach transgranicznych. Stosowane są np.: system ulg u źródła, system szybkiego zwrotu, system standardowego zwrotu lub połączenie tych systemów”⁴²³.

Ponadto brak minimalnej efektywnej stawki podatkowej w odniesieniu do dywidend wypłacanych akcjonariuszom tworzy warunki, które mogą sprzyjać unikaniu opodatkowania; niedawne badania pokazują duże różnice w stosowaniu podatku u źródła w państwach członkowskich UE – jego stawki wynoszą od 0 do 35% – co oznacza, że stawki podatku u źródła w umowach podatkowych są często niższe od stawek standardowych⁴²⁴.

Potencjalni inwestorzy mogą być zatem zobowiązani do zapłaty podatku od dochodów (przychodów) z papierów wartościowych (od dywidend i odsetek) zarówno w państwie emitenta tych papierów (podatek u źródła), jak i w państwie rezydencji podatkowej. Jak trafnie wskazują w tym kontekście Jacek Kulicki i Bartosz Pawłowski – pomimo rozwiązań prawnych, których celem jest niwelowanie podwójnego opodatkowania (bilateralne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz przepisy dyrektyw UE), „procedury dotyczące podatku u źródła (obniżenie tego podatku w kraju emitenta lub jego zwolnienie, bądź też jego zwrot) podatne są na ryzyko oszustw podatkowych i nadużyć, co prowadzi do uszczuplenia dochodów podatkowych państw członkowskich”⁴²⁵. Jest to skutkiem m.in. braku dokładnych informacji dostępnych dla administracji podatkowych, „co jest spowodowane niskim poziomem przejrzystości w łańcuchu finansowym oraz brakiem informacji na temat obecności porozumień finansowych powiązanych z aktywami bazowymi”⁴²⁶.

Próba zaadresowania tych problemów jest inicjatywa Komisji Europejskiej dotycząca procedur podatku u źródła, która zaowocowała przyjęciem

⁴²² Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 10 marca 2022 r. w sprawie europejskich ram podatku u źródła (2021/2097(INI)).

⁴²³ Zob. Wniosek – Dyrektywa Rady w sprawie szybszego i bezpieczniejszego mechanizmu ulg w nadmiernym podatku u źródła, Bruksela, 19.06.2023 r., COM(2023) 324 final, 2023/0187 (CNS) s. 6.

⁴²⁴ *Ibidem*.

⁴²⁵ J. Kulicki, B. Pawłowski, *Opinia w sprawie wniosku dotyczącego dyrektywy Rady w sprawie szybszego i bezpieczniejszego mechanizmu ulg w nadmiernym podatku u źródła COM(2023) 324 final*), Warszawa, 23 sierpnia 2023 r., BAS-WASiE/WAPEiM-1835/23, s. 3.

⁴²⁶ *Ibidem*.

przez Radę UE w dniu 10 grudnia 2024 r. dyrektywy 2025/50 w sprawie szybszego i bezpieczniejszego mechanizmu ulg w nadmiernym podatku u źródła (dalej: dyrektywa 2025/50)⁴²⁷. Jako kluczowy cel nowej regulacji prawodawca unijny wskazuje „zapewnienie sprawiedliwego opodatkowania na rynku wewnętrznym i dobre funkcjonowanie unii rynków kapitałowych” poprzez „usuwanie przeszkód dla inwestycji transgranicznych, przy jednoczesnym zwalczaniu oszustw i nadużyć podatkowych”⁴²⁸.

Obecne rozwiązania (w zakresie opodatkowania u źródła) okazały się bowiem niewystarczające, by zapobiegać powtarzającym się ryzykom oszustw podatkowych, uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania, co, jak podkreśla prawodawca unijny, pokazały liczne przypadki wielokrotnego składania wniosków o zwrot podatku w odniesieniu do tej samej wypłaty i oszustw z wykorzystaniem arbitrażu dywidendowego lub schematu polegającego na nadużywaniu zwolnienia podatkowego dla dywidend. Stąd dyrektywa 2025/50 ma na celu zwiększenie efektywności procedur w zakresie podatku u źródła, przy jednoczesnym uodpornieniu ich na ryzyko oszustw podatkowych i nadużyć podatkowych⁴²⁹.

W celu zwiększenia możliwości państw członkowskich w zakresie zapobiegania oszustwom podatkowym lub nadużyciom podatkowym za konieczne uznano „zapewnienie możliwości stosowania wspólnych ram dla ulg w nadmiernym podatku u źródła od transgranicznych inwestycji w papiery wartościowe, które to ramy byłyby odporne na ryzyko oszustw podatkowych i nadużyć podatkowych”⁴³⁰. Ramy te powinny być przy tym „elastyczne, by należycie uwzględniały poszczególne systemy mające zastosowanie w różnych państwach członkowskich, a jednocześnie powinny zapewniać odpowiednie narzędzia zapobiegające nadużyciom w celu ograniczenia ryzyka oszustw podatkowych, uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania”⁴³¹. Dla osiągnięcia zakładanych celów w dyrektywie 2025/50 ustanowiono trzy zasadnicze instrumenty⁴³²:

- ujednolicone procedury należytej staranności, które zasadniczo obejmują wspólny unijny cyfrowy certyfikat rezydencji podatkowej (eCFR),

⁴²⁷ Dyrektywa Rady (UE) 2025/50 z dnia 10 grudnia 2024 r. w sprawie szybszego i bezpieczniejszego systemu ulg w nadmiernym podatku u źródła, Dz. Urz. UE L 50 z 10.01.2025 r.

⁴²⁸ Zob. preambuła do dyrektywy 2025/50, motyw 1.

⁴²⁹ *Ibidem*.

⁴³⁰ *Ibidem*, motyw 2.

⁴³¹ *Ibidem*.

⁴³² A. Xygka, *Can FASTER come any faster (pun intended)?*, 12.03.2024, s. 1, <https://www.ibfd.org/sites/default/files/2024-03/etf-1-faster.pdf> [dostęp: 15.03.2025].

- standardy sprawozdawczości, które nakładają jednolite obowiązki na wszystkich pośredników finansowych zarejestrowanych w krajowym rejestrze (który ma zostać utworzony przez państwa członkowskie) certyfikowanych pośredników finansowych,
- wspólne procedury, które oferują państwom członkowskim wybór w zakresie ustanowienia dwóch procedur odzyskiwania – ulgi u źródła i/lub systemu szybkiego zwrotu.

4.2. Kluczowe instrumenty dyrektywy 2025/50

4.2.1. Cyfrowy certyfikat rezydencji podatkowej

Certyfikat rezydencji jest stosowanym w wielu państwach instrumentem o charakterze potwierdzającym status osoby dla celów podatkowych; innymi słowy – „zaświadczeniem wydanym przez organ podatkowy obcego państwa potwierdzającym, że dany podmiot posiada miejsce zamieszkania/siedzibę dla celów podatkowych, tzn. podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, w tym państwie”⁴³³. Certyfikat rezydencji ma służyć płatnikowi podatku u źródła w ustaleniu, czy powinien pobrać podatek według stawki wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, czy też według stawki wynikającej z przepisów krajowych⁴³⁴.

Państwa UE regulują przy tym procedury wystawiania certyfikatów rezydencji indywidualnie, co powoduje ich zróżnicowanie w wielu aspektach. Wskazuje się chociażby na odmienne okresy „ważności” takich certyfikatów – w niektórych krajach certyfikat rezydencji jest „ważny dłużej niż 12 miesięcy”, ale stosowane jest również „różnicowanie okresów, w których ważny jest certyfikat rezydencji w zależności od tego, czy jest wydawany na rzecz osoby prawnej, czy fizycznej”, np. w Estonii certyfikat rezydencji podatkowej „ważny jest 36 miesięcy dla osób prawnych i 12 miesięcy dla osób fizycznych”⁴³⁵.

Aby zapewnić „szybką, łatwą i bezpieczną procedurę administracyjną w celu potwierdzenia rezydencji podatkowej podatników UE”⁴³⁶, państwa

⁴³³ T. Kręski, *Certyfikat rezydencji podatkowej – czym jest i kiedy jest potrzebny*, LEX/el. 2024.

⁴³⁴ D. Malinowski, *Problemy praktyczne związane z poborem podatku u źródła*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 2, s. 3–4.

⁴³⁵ I. Andrzejewska-Czernek, et al., „*Jak wy to robicie? Podatek u źródła w różnych państwach Europy*” (1): Litwa, Irlandia, Węgry, Estonia, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 1, s. 49.

⁴³⁶ Komisja Europejska, Wniosek – Dyrektywa Rady w sprawie szybszego i bezpieczniejszego mechanizmu ulg w nadmiernym podatku u źródła, Bruksela, dnia 19.06.2023 r., COM(2023) 324 final, 2023/0187 (CNS), s. 13.

członkowskie zostały zobowiązane do zapewnienia zautomatyzowanego procesu wydawania cyfrowych certyfikatów rezydencji podatkowej (eCFR) osobom fizycznym lub podmiotom uznanym za rezydentów do celów podatkowych w ich jurysdykcji (art. 4 ust. 1 dyrektywy 2025/50).

Ma to umożliwić unijnym podatnikom dostęp do wspólnego, odpowiedniego i skutecznego dowodu ich rezydencji podatkowej na potrzeby stosowania systemu ulg u źródła, pełnego systemu ulg u źródła, systemu szybkiego zwrotu lub systemu standardowego zwrotu w celu uzyskania ulgi w nadmiernym podatku u źródła od dywidend wypłacanych z tytułu akcji w obrocie publicznym lub odsetek wypłacanych z tytułu obligacji w obrocie publicznym. Certyfikaty eCFR powinny być wydawane w takim samym rozpoznawalnym i akceptowalnym formacie cyfrowym oraz powinny mieć taką samą treść. Certyfikat obejmuje przy tym okres nieprzekraczający roku kalendarzowego lub roku podatkowego, na który został wydany, w wydającym państwie członkowskim; jest ważny do celów poświadczenia rezydencji podatkowej w okresie, który obejmuje, chyba że państwo członkowskie wydające eCFR ma dowody na to, że osoba, której ten certyfikat dotyczy, nie jest rezydentem do celów podatkowych w jego jurysdykcji przez cały okres objęty tym certyfikatem lub przez jego część, i to państwo członkowskie w całości lub w części unieważnia ten eCFR (art. 4 ust. 3 dyrektywy 2025/50).

Aby umożliwić efektywną identyfikację unijnych podmiotów, eCFR powinien zawierać numer identyfikacji podatkowej lub, gdy nie ma takiego numeru, jego funkcjonalny odpowiednik do celów podatkowych. Dodatkowo, w przypadku gdy organ wydający eCFR posiada takie dane, eCFR powinien zawierać niepowtarzalny identyfikator europejski (EUID), identyfikator podmiotu prawnego (LEI) lub dowolny inny numer rejestracyjny podmiotu prawnego, który jest ważny przez cały okres objęty certyfikatem. W przypadku gdy numer identyfikacji podatkowej dla osób fizycznych nie istnieje, ponieważ państwo członkowskie rezydencji podatkowej nie nadaje swoim podatnikom takiego numeru, powinna również istnieć możliwość zastosowania jego funkcjonalnego odpowiednika do celów podatkowych⁴³⁷.

Co istotne, aby eCFR został uznany przez państwo członkowskie źródła za ważny dowód rezydencji podatkowej – w przypadku gdy z wnioskiem o ulgę w nadmiernym podatku u źródła występuje się na mocy postanowień umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania – istotne jest, by eCFR zawierał odnie-

⁴³⁷ Zob. preambuła do dyrektywy 2025/50, motyw 8.

sienie do mającej zastosowanie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Certyfikat powinien zasadniczo służyć wdrożeniu procedur dotyczących podatku u źródła, jednakże prawodawca unijny dopuszcza jego szerszy zakres zastosowania jako dowód rezydencji do celów podatkowych również w sytuacjach wykraczających poza procedury w zakresie podatku u źródła⁴³⁸.

4.2.2. Certyfikowani pośrednicy finansowi

Przepisy dyrektywy 2025/50 przewidują ustanowienie przez państwa UE krajowych rejestrów pośredników certyfikowanych (art. 5 dyrektywy 2025/50). Co jednak istotne, przepisy dotyczące krajowych rejestrów certyfikowanych pośredników finansowych oraz obowiązków zgłaszania informacji nie są wiążące dla tych państw członkowskich, które wprowadziły pełny system ulg u źródła i w których współczynnik kapitalizacji rynkowej jest niższy niż próg, określony w dyrektywie.

Procedura w zakresie ulg w podatku u źródła, uregulowana w rozdziale III dyrektywy 2025/50, ma zatem zastosowanie do wszystkich państw członkowskich, które zapewniają ulgę w nadmiernym podatku u źródła od dywidend wypłacanych z tytułu akcji w obrocie publicznym emitowanych przez podmiot będący rezydentem do celów podatkowych w ich jurysdykcji, jeżeli:

- państwa te nie posiadają pełnego systemu ulg u źródła mającego zastosowanie do takiego nadmiernego podatku u źródła lub
- współczynnik kapitalizacji rynkowej w tych państwach, jak określono w czterech najnowszych publikacjach Europejskiego Urzędu Nadzoru Giełd i Papierów Wartościowych („ESMA”) dostępnych w dniu 31 grudnia 2028 r., jest równy lub wyższy niż 1,5% w odniesieniu do każdego z czterech kolejnych lat.

Innymi słowy, cel polegający na promowaniu efektywnych i solidnych systemów ulg w nadmiernym podatku u źródła na całym rynku wewnętrznym należy uznać za osiągnięty, gdy państwa członkowskie nadal stosujące swój krajowy system ulg u źródła spełniają oba te kryteria⁴³⁹.

Kryterium kapitalizacji rynkowej zostało przy tym powiązane z wielkością gospodarki i wynikającą stąd potencjalną skalą wypłat dywidend. Według założeń prawodawcy unijnego „niska kapitalizacja rynkowa oznacza niskie poziomy wypłat dywidend i tym samym niższe ryzyko nadużyć podatkowych”. Z kolei

⁴³⁸ *Ibidem*, motyw 9.

⁴³⁹ Zob. *ibidem*, motyw 3.

pełne systemy ulg u źródła umożliwiające proste i efektywne stosowanie odpowiedniej stawki podatkowej w momencie płatności „powinny być uznawane za równoważne systemowi ulg u źródła przewidzianemu w niniejszej dyrektywie”. Te dwa kryteria stosowane wspólnie mogą zapewnić inwestorom na całym rynku wewnętrznym skuteczny dostęp do efektywnych procedur w zakresie ulg w nadmiernym podatku u źródła we wszystkich państwach członkowskich. Natomiast w odniesieniu do tych państw UE, które mają ograniczony rynek akcji i ich krajowy system ulg u źródła jest wystarczająco efektywny – wdrożenie zmian ujętych w dyrektywie 2025/50 uznano za nieproporcjonalne do zakładanych celów⁴⁴⁰.

4.2.3. Mechanizm ulg w podatku u źródła

Przepisy dyrektywy 2025/50 przewidują dwa mechanizmy ulg w podatku u źródła – system ulg u źródła oraz system szybkiego zwrotu. System ulg u źródła oznacza system, w którym w chwili wypłaty dywidend lub odsetek stosowana jest odpowiednia stawka podatku u źródła, zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami krajowymi lub umowami międzynarodowymi, takimi jak odpowiednia umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania (art. 3 ust. 1 pkt 30 dyrektywy 2025/50). Natomiast system szybkiego zwrotu oznacza system, w którym wypłata dywidend lub odsetek dokonywana jest z uwzględnieniem ogólnej krajowej stawki podatku u źródła, po czym składany jest wniosek o zwrot nadmiernego podatku u źródła w określonym terminie (art. 3 ust. 1 pkt 29 dyrektywy 2025/50).

Na mocy art. 13 dyrektywy 2025/50 państwa UE mogą ustanowić system, aby umożliwić certyfikowanym pośrednikom finansowym, którzy prowadzą rachunek inwestycyjny zarejestrowanego właściciela, występowanie z wnioskiem o ulgę u źródła w imieniu zarejestrowanego właściciela⁴⁴¹ przez przekazanie podmiotowi pobierającemu podatek u źródła określonych w dyrektywie informacji. Zgodnie natomiast z treścią art. 14 ust. 1 dyrektywy 2025/50

⁴⁴⁰ *Ibidem*.

⁴⁴¹ „Zarejestrowany właściciel” oznacza każdą osobę fizyczną lub podmiot, które są uprawnione do otrzymywania dywidend lub odsetek z tytułu papierów wartościowych podlegających opodatkowaniu u źródła w państwie członkowskim jako posiadacze tych papierów wartościowych w dniu ustalenia praw, bez uszczerbku dla korekt transakcji oczekujących na rozrachunek możliwych do dokonania zgodnie z przepisami krajowymi państwa członkowskiego źródła, i które nie są pośrednikiem finansowym działającym na rachunek innych osób w odniesieniu do tych dywidend lub odsetek (art. 3 ust. 1 pkt 20 dyrektywy 2025/50).

państwa członkowskie mogą ustanowić system, aby umożliwić certyfikowanym pośrednikom finansowym, którzy prowadzą rachunek inwestycyjny zarejestrowanego właściciela, występowanie z wnioskiem o szybki zwrot nadmiernego podatku u źródła w imieniu takiego zarejestrowanego właściciela, jeżeli wymienione w dyrektywie informacje (o których mowa w art. 14 ust. 3) zostaną przekazane w drugim miesiącu następującym po miesiącu, w którym przypada data wypłaty.

Co istotne, państwa członkowskie źródła powinny zobowiązać certyfikowanego pośrednika finansowego, który prowadzi rachunek inwestycyjny zarejestrowanego właściciela otrzymującego dywidendy lub odsetki wypłacane przez rezydenta podatkowego w państwie członkowskim źródła, do występowania z wnioskiem o ulgę (w ramach systemu ulg lub szybkiego zwrotu – stosownie do przypadku) w imieniu takiego zarejestrowanego właściciela, jeżeli spełnione są następujące warunki:

- zarejestrowany właściciel upoważnił certyfikowanego pośrednika finansowego do występowania z wnioskiem o ulgę w jego imieniu oraz
- certyfikowany pośrednik finansowy zweryfikował i ustalił kwalifikowalność zarejestrowanego właściciela do ulgi zgodnie z art. 12 lub 15 dyrektywy 2025/50.

Aby zatem prawidłowo „zabezpieczyć” systemy ulg w nadmiernym podatku u źródła, państwa członkowskie prowadzące rejestr krajowy powinny wymagać od certyfikowanych pośredników finansowych weryfikacji kwalifikowalności inwestorów, którzy chcą wystąpić z wnioskiem o ulgę. W związku z tym państwa członkowskie źródła powinny mieć możliwość wymagania oświadczenia dotyczącego „własności rzeczywistej”. W szczególności certyfikowani pośrednicy finansowi powinni uzyskać certyfikat rezydencji podatkowej danego inwestora oraz oświadczenie, że inwestor ten jest uprawniony do ulgi w podatku u źródła na mocy krajowych przepisów państwa członkowskiego źródła lub umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz – jeśli wymaga tego państwo członkowskie źródła – oświadczenia, że inwestor jest beneficjentem rzeczywistym (*beneficial owner*) wypłaty dywidendy lub odsetek zgodnie z krajowymi przepisami państwa członkowskiego źródła lub z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania⁴⁴². Wskazuje się w tym kontekście, że w przepisach dyrektywy 2025/50 nie zdefiniowano pojęcia „własności rzeczywistej”, co

⁴⁴² Zob. preambuła do dyrektywy 2025/50, motyw 19.

wynika z obiektywnych trudności zakreslenia konturów prawnych tego pojęcia – w konsekwencji zastosowanie znajdują tu definicje przyjęte w prawie krajowym państw członkowskich⁴⁴³.

Warto podkreślić antyabuzywne założenia prawodawcy unijnego – państwa członkowskie powinny mieć możliwość ograniczenia stosowania systemu ulg u źródła lub systemu szybkiego zwrotu, gdy systemy te powodują zwiększone ryzyko oszustw podatkowych lub nadużyć podatkowych. W związku z tym w dyrektywie 2025/50 przewidziano procedurę tworzenia wykazu takich sytuacji, w których państwa członkowskie mogą wykluczyć wnioski o ulgę i przeprowadzić dalsze kontrole.

Ponadto w dyrektywie 2025/50 przewidziano szereg „mechanizmów zabezpieczających” – w przypadku gdy istnieje ryzyko oszustw podatkowych lub nadużyć podatkowych, państwa członkowskie powinny mieć bowiem możliwość egzekwowania środków zwalczania nadużyć finansowych i prowadzenia szczegółowego dochodzenia, przed rozpatrzeniem wniosku o szybki zwrot. W tym celu, przepis art. 14 ust. 4 dyrektywy 2025/50 przyznaje państwom UE prawo do odrzucenia wniosku o zwrot pod pewnymi warunkami, które obejmują m.in. przypadki, gdy wymogi dotyczące takiego wniosku nie są spełnione lub gdy tzw. łańcuch płatności nie może zostać odtworzony, bądź sytuację, „gdy państwo członkowskie postanowi wszcząć procedurę weryfikacji lub kontrolę podatkową oparte na kryteriach oceny ryzyka”⁴⁴⁴.

⁴⁴³ P. Radcliffe, R. Devisscher, *FASTER: The European Commission Publishes a Proposed Council Directive Aimed at Improving the Withholding Tax Process within the European Union*, „European Taxation” 2023, nr 8, s. 325.

⁴⁴⁴ Zob. preambuła do dyrektywy 2025/50, motyw 18.

ROZDZIAŁ VI

Mechanizm globalnego minimalnego poziomu opodatkowania grup przedsiębiorstw w Unii Europejskiej

1. Uwagi wprowadzające

W dniu 8 października 2021 r. 136 państw tworzących grupę państw zrzeszonych w tzw. Otwartych Ramach (*Inclusive Framework* – IF) w ramach prac OECD przyjęło nowy dwufilarowy plan reformy niektórych reguł międzynarodowego opodatkowania w związku z wyzwaniami wynikającymi z globalizacji i rozwoju gospodarki cyfrowej⁴⁴⁵. Uzgodnione założenia zmian zmierzają do ustalenia jednakowych warunków opodatkowania korporacji międzynarodowych niezależnie od miejsca uzyskiwania dochodu i słusznie uznawane są za najdalej sięgającą rewolucję w międzynarodowym reżimie podatkowym od lat 20. XX w.⁴⁴⁶ (kiedy to w ramach prac pod auspicjami Ligi Narodów przygotowano podwaliny koncepcyjne pod współczesny model opodatkowania międzynarodowego).

Filar I OECD ma na celu dostosowanie międzynarodowego reżimu podatku dochodowego do nowych metod generowania dochodu przez przedsiębiorstwa wykorzystujące nowe (cyfrowe) modele biznesowe. Ma to się odbywać poprzez zmiany w zasadach podziału zysku i propozycję nowego łącznika podatkowego (*nexus*), kreującego nowe prawo do opodatkowania transgranicznych zysków z działalności gospodarczej dla państw aktywności rynkowej

⁴⁴⁵ M. Laskowska, *Nowe ramy międzynarodowej reformy podatkowej – filar II*, <https://casp.sgh.waw.pl/blog/nowe-ramy-miedzynarodowego-opodatkowania> [dostęp: 10.02.2025].

⁴⁴⁶ R. Avi-Yonah, Y. Kim, *Tax Harmony: The Promise and Pitfalls of the Global Minimum Tax*, „Michigan Journal of International Law” 2022, nr 3, s. 506.

tych przedsiębiorstw. W tym kontekście mechanizm filaru I zakłada rozszerzenie prawa do opodatkowania dla tych państw (które w przypadku niektórych modeli biznesowych są jurysdykcjami, gdzie znajdują się użytkownicy usług oferowanych przez podmioty zagraniczne), gdzie istnieje „czynny i trwały” udział przedsiębiorstwa w gospodarce takiego państwa, osiągnięty poprzez działalność prowadzoną w tym państwie lub w sposób zdalny⁴⁴⁷. Filar I składa się z dwóch głównych komponentów – Kwoty A i Kwoty B. Kwota A przyznaje jurysdykcjom aktywności rynkowej (lokalizacji źródła dochodu) nowe prawo do opodatkowania części zysków rezydualnych największych i najbardziej rentownych przedsiębiorstw międzynarodowych na świecie. Natomiast Kwota B ma na celu uproszczenie i usprawnienie stosowania zasady ceny rynkowej w odniesieniu do podstawowych działań w zakresie wprowadzania do obrotu i dystrybucji w danym kraju⁴⁴⁸.

Mechanika filaru I opiera się na kilku kluczowych założeniach⁴⁴⁹:

- wprowadza realokację praw do opodatkowania na korzyść jurysdykcji użytkownika/ryнку,
- określa nowe zasady ustalania „łącznika” podatnika z jurysdykcją, która nie jest uzależniona od fizycznej obecności w jurysdykcji użytkownika/ryнку,
- przyjmuje jako punkt wyjścia globalne zyski przedsiębiorstw wielonarodowych, odchodząc tym samym od zasady odrębnego podmiotu (w odniesieniu do podatkowego traktowania jednostek wchodzących w skład grupy przedsiębiorstw wielonarodowych),
- dąży do uproszczenia i stabilizacji systemu podatkowego oraz zwiększenia pewności podatkowej.

Filar I zakłada wprowadzenie opodatkowania przedsiębiorstw „nie tylko w kraju, gdzie prowadzą one fizyczną działalność, ale także tam, gdzie sprzedają towary lub świadczą usługi”, objęte zakresem zastosowania przedsiębiorstwa „będą zobowiązane do odpowiedniej realokacji części skonsoli-

⁴⁴⁷ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2020, s. 11.

⁴⁴⁸ Zob. Komisja Europejska, Sprawozdanie Komisji dla Rady. Sprawozdanie z postępu prac nad wdrażaniem filaru pierwszego, Bruksela, dnia 30.06.2023 r., COM(2023) 377 final.

⁴⁴⁹ Zob. Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 18 grudnia 2019 r. w sprawie sprawiedliwego opodatkowania w zglobalizowanej gospodarce cyfrowej: BEPS 2.0 (2019/2901(RSP)), (2021/C 255/03), s. 19.

dowanego zysku do tzw. jurysdykcji rynków zbytu”⁴⁵⁰. Wskazuje się na cztery zasadnicze elementy mechaniki filaru I, czyli zasady określania zakresu zastosowania w stosunku do przedsiębiorstw wielonarodowych, mechanizm alokacji Kwoty A między uprawnione jurysdykcje, uproszczone zasady ustalania cen transakcyjnych dla Kwoty B oraz zapewnienie zasad pewności podatkowej⁴⁵¹. Z perspektywy systemowej wskazuje się, iż ten „nowy reżim realokacji dochodu w ramach kwoty A stanowi «nakładkę» na dotychczasowy system podziału dochodu korporacji międzynarodowych pomiędzy państwami wg zasady arm’s length”⁴⁵².

W odniesieniu do polityki Unii Europejskiej w tej materii należy podkreślić, iż działania prowadzone w ramach Otwartych Ram OECD (filaru I) nadal nie doprowadziły do ostatecznego uzgodnienia międzynarodowego modelu opodatkowania transgranicznych dochodów. W tym kontekście Parlament Europejski już w 2022 r. zwrócił uwagę na niepewność co do prawdopodobieństwa rzeczywistego wdrożenia porozumienia w ramach filaru I OECD, rekomendując, iż „w przypadku wyraźnego braku postępów do końca 2023 r. Komisja powinna przedłożyć wniosek ustawodawczy dotyczący opłaty cyfrowej lub podobnego środka”⁴⁵³.

Zgodnie z ostatnim wyrażonym formalnie w czerwcu 2023 r. stanowiskiem Komisji Europejskiej w odniesieniu do wdrożenia filaru I „Komisja z zadowoleniem przyjmuje ogromne wysiłki i dotychczasowe postępy oraz wzywa wszystkich uczestników do podjęcia ostatecznych wysiłków na rzecz osiągnięcia porozumienia w sprawie konwencji wielostronnej w celu wdrożenia filaru pierwszego”, akcentując, iż „Komisja dołoży wszelkich starań, aby zapewnić terminowe i spójne wdrożenie filaru pierwszego na szczeblu UE”⁴⁵⁴. Kilka miesięcy

⁴⁵⁰ PwC, *Międzynarodowa rewolucja podatkowa odpowiedzią na cyfryzację gospodarki*, <https://www.pwc.pl/pl/artykuly/miedzynarodowa-rewolucja-podatkowa-odpowiedzia-na-cyfryzacje-gospodarki.html> [dostęp: 10.02.2025].

⁴⁵¹ M. Duda-Plesińska, *Mechanizmy rozwiązywania sporów podatkowych na tle rozwiązań BEPS 2.0 Filar I*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2023, nr 4, s. 72–74.

⁴⁵² M. Laskowska, *Nowy mechanizm administrowania CIT na poziomie globalnym*, <https://casp.sgh.waw.pl/blog/nowy-mechanizm-administrowania-cit-na-poziomie-globalnym>, dostęp 10.02.2025.

⁴⁵³ Zob. Rezolucja ustawodawcza Parlamentu Europejskiego z dnia 23 listopada 2022 r. w sprawie wniosku dotyczącego decyzji Rady zmieniającej decyzję (UE, Euratom) 2020/2053 w sprawie systemu zasobów własnych Unii Europejskiej (COM(2021)0570 – C9-0034/2022 – 2021/0430(CNS)).

⁴⁵⁴ Zob. Komisja Europejska, *Sprawozdanie Komisji dla Rady. Sprawozdanie z postępu prac...*

po tym OECD opublikowała tekst Konwencji Wielostronnej dla wdrożenia filaru I⁴⁵⁵, który nadal nie został jeszcze ostatecznie zaakceptowany przez członków Inclusive Framework OECD. To zaś powoduje, że również na poziomie UE prace nad wdrożeniem mechanizmów filaru I są wstrzymane.

W przeciwieństwie natomiast do przedłużających się negocjacji związanych z adaptacją filaru I, filar II OECD został już zaimplementowany w wielu jurysdykcjach, w tym również na poziomie Unii Europejskiej. Ogólna mechanika filaru II odnosi się do wyzwań związanych z praktykami międzynarodowego unikania opodatkowania, które skutkują transgranicznym transferem zysków dla celów podatkowych i w konsekwencji erozją bazy podatkowej wielu państw. Wprowadzane rozwiązania mają zatem na celu zapewnienie, iż duże przedsiębiorstwa prowadzące działalność międzynarodową będą obciążone co najmniej minimalnym (uzgodnionym) poziomem opodatkowania niezależnie od tego, gdzie mają siedzibę lub gdzie znajduje się jurysdykcja, w której prowadzą działalność. Założenia te mają zostać osiągnięte na podstawie szeregu powiązanych ze sobą przepisów, które mają na celu⁴⁵⁶:

- zapewnienie minimalnego opodatkowania przy jednoczesnym zagwarantowaniu unikaniu podwójnego opodatkowania,
- uwzględnienie zróżnicowanych systemów podatkowych w poszczególnych jurysdykcjach i różnych modeli biznesowych przedsiębiorstw,
- zapewnienie przejrzystości i równych warunków działania dla wszystkich uczestników gry rynkowej,
- minimalizację kosztów administracyjnych i kosztów przestrzegania przepisów (dostosowania).

Zasadniczym celem globalnego minimalnego podatku korporacyjnego (GloBE) jest zmniejszenie skali niskiego opodatkowania zysku osiąganego przez korporacje międzynarodowe. Podkreśla się, iż niskie efektywne opodatkowanie takich zysków jest zjawiskiem powszechnym i nie dotyczy tylko jurysdykcji o niskich podatkach – według szacunków OECD ponad jedna trzecia globalnych zysków MNE (36,1%) jest opodatkowana według stawki efektywnej poniżej 15%, a ponad połowa tego zysku (53,2%) przypada na jurysdykcje

⁴⁵⁵ OECD, *The Multilateral Convention to Implement Amount A...*

⁴⁵⁶ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2020, s. 14.

o wysokich podatkach, czyli takie, w których efektywna stawka opodatkowania (*effective tax rate* – ETR) przekracza 15%⁴⁵⁷.

W trakcie prac analitycznych i negocjacji w ramach IF OECD opublikowała szereg dokumentów, wśród których węzłowe znaczenie mają Modelowe Zasady OECD wraz z komentarzem. Modelowe Zasady OECD opierają się na tzw. wspólnym podejściu (*common approach*), w ramach którego poszczególne jurysdykcje nie mają obowiązku przyjąć tych zasad, jednakże jeżeli już się na to zdecydują, powinny wdrażać te zasady i zarządzać nimi w sposób odpowiadający „uzgodnionym wynikom”⁴⁵⁸.

W kontekście UE, Komisja Europejska uznała, iż wdrożenie Modelowych Zasad OECD przez państwa członkowskie powinno mieć charakter skoordynowany i uwzględniający prawo Unii oraz specyfikę rynku wewnętrznego. W dniu 22 grudnia 2021 r. KE przedłożyła wniosek dotyczący dyrektywy w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania grup wielonarodowych w Unii⁴⁵⁹; a po roku prac, w dniu 14 grudnia 2022 r., Rada UE przyjęła dyrektywę 2022/2523 w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii⁴⁶⁰ (dalej: dyrektywa 2022/2523).

Wdrożenie mechanizmu minimalnego globalnego podatku korporacyjnego na poziomie unijnym KE uznała za niezbędne, z uwagi na konieczność zapewnienia jednolitej implementacji Modelowych Zasad OECD we wszystkich państwach członkowskich. Rynek wewnętrzny UE tworzą bowiem powiązane ze sobą w wysokim stopniu gospodarki krajowe, stąd promowana przez KE konieczność przyjęcia wspólnego podejścia strategicznego i skoordynowanie działań, aby poprawić funkcjonowanie rynku UE i zmaksymalizować pozytywne efekty minimalnego skutecznego opodatkowania zysków z działalności gospodarczej. Ponieważ grupy wielonarodowe są zazwyczaj obecne w więk-

⁴⁵⁷ F. Hugger *et al.*, *The Global Minimum Tax and the taxation of MNE profit*, OECD Taxation Working Papers 2024, nr 68, s. 11.

⁴⁵⁸ Zob. OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, June 2024, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, Paris 2024, s. 4.

⁴⁵⁹ Komisja Europejska, Wniosek – Dyrektywa Rady w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania grup wielonarodowych w Unii, COM(2021) 823 final, 2021/0433(CNS), Bruksela, dnia 22.12.2021.

⁴⁶⁰ Dyrektywa Rady (UE) 2022/2523 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii, Dz. Urz. UE L 328 z 22.12.2022, s. 1–58.

szej liczbie państw członkowskich UE, a Modelowe Zasady OECD mają wymiar transgraniczny, w opinii KE istotne jest, aby przy stosowaniu tych przepisów nie powstawały rozbieżności (np. w odniesieniu do metody obliczania efektywnej stawki podatkowej lub zobowiązania z tytułu podatku wyrównawczego), które mogłyby zakłócać uczciwą konkurencję na rynku wewnętrznym⁴⁶¹.

Państwa członkowskie zostały zobowiązane do wprowadzenia w życie niezbędnych przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych implementujących postanowienia dyrektywy 2022/2523 do dnia 31 grudnia 2023 r., aczkolwiek przewidziane zostały derogacje, z których kilka państw UE skorzystało. Konstrukcja dyrektywy 2022/2523 oparta jest na założeniach ujętych w Modelowych Zasadach OECD, co nie oznacza jednak pełnej zbieżności.

2. Założenia konstrukcji globalnego minimalnego podatku korporacyjnego w UE

2.1. Zakres zastosowania

Zakresem podmiotowym regulacji zawartych w dyrektywie 2022/2523 objęte zostały tzw. jednostki składowe z siedzibą w państwie członkowskim, będące członkami grupy MNE lub dużej grupy krajowej, która w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym swojej jednostki dominującej najwyższego szczebla w co najmniej dwóch z czterech lat podatkowych bezpośrednio poprzedzających badany rok podatkowy wykazała roczny przychód w wysokości co najmniej 750 mln EUR, łącznie z przychodem jednostek wyłączonych z obowiązku stosowania zasad GloBE. Próg ten został ustalony w celu zapewnienia spójności z istniejącymi międzynarodowymi politykami w zakresie podatku od osób prawnych, takimi jak zasady wymiany informacji o jednostkach wchodzących w skład grupy podmiotów⁴⁶².

Za „jednostkę składową” uznaje się dowolną jednostkę, która wchodzi w skład grupy MNE lub dużej grupy krajowej oraz dowolny stały zakład centrali, który wchodzi w skład grupy MNE. Z kolei „grupa MNE” oznacza dowolną grupę, która obejmuje co najmniej jedną jednostkę lub stały zakład, niemające

⁴⁶¹ Komisja Europejska, Wniosek – Dyrektywa Rady w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania grup wielonarodowych w Unii – uzasadnienie, COM(2021) 823 final, 2021/0433(CNS), Bruksela, dnia 22.12.2021.

⁴⁶² *Ibidem*.

siedziby w jurysdykcji jednostki dominującej najwyższego szczebla; „duża grupa krajowa” to w rozumieniu przepisów dyrektywy 2022/2523 dowolna grupa, której wszystkie jednostki składowe mają siedzibę w tym samym państwie członkowskim. Dyrektywa 2022/2523 wprowadza również szczególne zasady identyfikacji stałego zakładu dla celów określenia zakresu podmiotowego mechanizmu GloBE.

Dyrektywa 2022/2523 przewiduje szereg wyłączeń o charakterze podmiotowym, a wśród tzw. jednostek wyłączonych znajdują się m.in. podmioty rządowe, organizacje międzynarodowe, organizacje nienastawione na zysk, fundusze emerytalne, fundusze inwestycyjne, które są jednostką dominującą najwyższego szczebla, lub wehikuły inwestujące w nieruchomości, które są jednostką dominującą najwyższego szczebla.

W przypadku stwierdzenia, że dana grupa znajduje się w zakresie podatku minimalnego dla jurysdykcji, w której grupa działa, kolejnym krokiem jest ustalenie efektywnej stawki podatkowej.

2.2. Efektywna stawka podatkowa dla danej jurysdykcji

Obliczenie efektywnej stawki podatkowej następuje przez podzielenie zsumowanych skorygowanych podatków kwalifikowanych jednostek działających w danej jurysdykcji przez sumę ich skorygowanych dochodów, ustalonych zgodnie z regułami przewidzianymi w dyrektywie 2022/2523. Kalkulacja ETR odbywa się dla każdej jurysdykcji, w której działa MNE – zatem obliczenie ETR „będzie odbywało się nie na poziomie konkretnej spółki, a na poziomie danego kraju”⁴⁶³. Ustalenie efektywnej stawki opodatkowania grupy MNE (lub dużej grupy krajowej) odbywa się dla każdego roku podatkowego (i dla każdej jurysdykcji), pod warunkiem że istnieje kwalifikowany dochód netto w danej jurysdykcji, według wzoru:

$$\text{ETR} = \frac{\text{skorygowane podatki kwalifikowane jednostek składowych w jurysdykcji}}{\text{kwalifikowany dochód netto jednostek składowych w jurysdykcji}}$$

Ustalenie efektywnej stawki opodatkowania w danej jurysdykcji w pierwszej kolejności wymaga zatem ustalenia dochodu netto uzyskanego przez jednostki składowe MNE w danej jurysdykcji. Za punkt wyjścia dla ustalenia do-

⁴⁶³ M. Kondej, M. Stępień, *Globalny podatek minimalny. O istocie filaru II międzynarodowej reformy podatkowej z perspektywy UE*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 6, LEX.

chodu na potrzeby globalnego podatku minimalnego przyjęto wynik księgowy jednostek z danej jurysdykcji, ustalony – co do zasady – zgodnie ze standardem finansowym obowiązującym dla sporządzania skonsolidowanego sprawozdania jednostki dominującej najwyższego szczebla (*Ultimate Parent Entity* – UPE)⁴⁶⁴. Jak podkreślają Mikołaj Kondej i Michał Stępień, „ustalenie dochodu wszystkich jednostek tworzących grupę w oparciu o jeden standard rachunkowości (standard UPE) ma zapewnić jednolitość traktowania jednostek w ramach różnych jurysdykcji i eliminować ryzyko arbitrażu opartego na wykorzystywaniu różnic w standardach rachunkowości”⁴⁶⁵.

Ustalony wynik księgowy podlega korektom przewidzianym w dyrektywie 2022/2523, które mają „doprowadzić do przekształcenia wyniku księgowego w oczekiwany przez OECD wynik podatkowy”⁴⁶⁶. W związku z różnicami zachodzącymi między zasadami rachunkowości finansowej a zasadami rachunkowości podatkowej główne korekty dotyczą wymogów, w przypadku których należy wykazać przychody/koszty, ale nie ujmuje się na przykład nisko opodatkowanych odpisów dochodów z patentów, natomiast uwzględnia się przyspieszoną amortyzację środków trwałych⁴⁶⁷.

Drugim węzłowym elementem w kalkulacji efektywnej stawki podatkowej jest ustalenie skorygowanych podatków kwalifikowanych wszystkich jednostek składowych w danej jurysdykcji, czyli sumy skorygowanych podatków kwalifikowanych wszystkich jednostek składowych z siedzibą w danej jurysdykcji (art. 26 ust. 1 dyrektywy 2022/2523) – gdzie punktem wyjścia jest określenie podatków kwalifikowanych, których suma jest następnie poddawana określonym korektom.

Podatki kwalifikowane jednostki składowej obejmują w szczególności podatki ujęte w księgach rachunkowych jednostki składowej w odniesieniu do jej dochodu lub zysków lub jej udziału w dochodzie lub zyskach jednostki składowej, w której posiada ona udział własnościowy; a także podatki od wypłaconego zysku, domniemanej wypłaty zysku oraz kosztów niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nałożone w ramach kwalifikowanego systemu podatku od osób prawnych opartego na opodatkowaniu wypłaty zysku.

⁴⁶⁴ *Ibidem*.

⁴⁶⁵ *Ibidem*

⁴⁶⁶ *Ibidem*.

⁴⁶⁷ Zob. Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego „Wniosek dotyczący dyrektywy Rady w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania grup wielonarodowych w Unii” (2022/C 290/09), pkt 2.17.

Natomiast skorygowane podatki kwalifikowane jednostki składowej za rok podatkowy ustala się poprzez skorygowanie sumy bieżących obciążeń podatkowych – naliczonych w jej księgowym dochodzie netto lub księgowej stracie netto w odniesieniu do podatków kwalifikowanych za dany rok podatkowy – o⁴⁶⁸:

- kwotę netto jego dodatków i obniżeń w podatkach kwalifikowanych za rok podatkowy,
- całkowitą kwotę korekty z tytułu podatku odroczonego,
- wszelkie zwiększenia lub zmniejszenia podatków kwalifikowanych ujęte w kapitale własnym lub innych całkowitych dochodach odnoszących się do kwot uwzględnionych w obliczeniu kwalifikowanego dochodu lub straty, które będą podlegać opodatkowaniu na podstawie lokalnych przepisów podatkowych.

Jeżeli obliczona efektywna stawka podatkowa dla danej jurysdykcji, w której zlokalizowane są jednostki składowe, jest niższa od minimalnej stawki podatkowej dla danego roku podatkowego, grupa MNE lub duża grupa krajowa zobowiązane są do obliczenia podatku wyrównawczego, oddzielnie dla każdej ze swoich jednostek składowych, której kwalifikowany dochód jest uwzględniany przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu netto w tej jurysdykcji.

2.3. Obliczenie podatku wyrównawczego

Punktem wyjścia dla obliczenia podatku wyrównawczego dla danej jurysdykcji jest pomnożenie nadwyżki zysku przez procent podatku wyrównawczego. Natomiast procent podatku wyrównawczego ustala się jako różnicę pomiędzy minimalną, wymaganą przepisami dyrektywy 2022/2523, stawką w wysokości 15% a efektywną stawką podatkową obliczoną dla danej jurysdykcji⁴⁶⁹. Procent podatku wyrównawczego dla danej jurysdykcji za dany rok podatkowy stanowi zatem dodatnią różnicę w punktach procentowych (jeżeli taka jest) obliczoną według wzoru:

$$\text{Procent podatku wyrównawczego} = \text{minimalna stawka podatkowa} - \text{efektywna stawka podatkowa}$$

Ustalenie wartości procentowej podatku wyrównawczego umożliwia kalkulację jurysdykcyjnego podatku wyrównawczego za rok podatkowy, według wzoru:

⁴⁶⁸ Art. 21 ust. 1 dyrektywy 2022/2523.

⁴⁶⁹ M. Kondej, M. Stępień, *Globalny podatek minimalny...*

Jurysdykcyjny podatek wyrównawczy = (procent podatku wyrównawczego × nadwyżka zysku) + dodatkowy podatek wyrównawczy – krajowy podatek wyrównawczy

Z powyższego wzoru wynika, że podstawą do obliczenia podatku wyrównawczego nie jest cały kwalifikowany dochód netto, a jedynie nadwyżka zysku, którą oblicza się dla danej jurysdykcji za rok podatkowy poprzez odjęcie od kwoty kwalifikowanego dochodu netto wartości dopuszczalnego wyłączenia dla jednostek posiadających substrat majątkowo-osobowy. Dyrektywa 2022/2523 przewiduje zatem możliwość niepobrania podatku od tej części dochodu, która przypada na kwotę wyłączenia kalkulowanego dla jednostek posiadających substrat majątkowo-osobowy⁴⁷⁰.

Zgodnie z brzmieniem art. 28 ust. 2 dyrektywy 2022/2523 jeżeli raportująca jednostka składowa grupy MNE (dużej grupy krajowej) nie wybierze opcji niestosowania wyłączenia dla jednostek posiadających substrat majątkowo-osobowy za dany rok podatkowy, kwalifikowany dochód netto w odniesieniu do danej jurysdykcji obniża się do celów obliczenia podatku wyrównawczego o kwotę równą sumie wyłączeń z tytułu płac i wyłączeń z tytułu rzeczowych aktywów trwałych, odnoszących się do poszczególnych jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji.

Wyłączenie z tytułu płac jednostki składowej z siedzibą w danej jurysdykcji jest równe 5% ponoszonych przez nią kwalifikowanych kosztów płac „kwalifikowanych pracowników”, którzy wykonują pracę na rzecz danej grupy MNE lub dużej grupy krajowej w tej jurysdykcji, z wyjątkiem kwalifikowanych kosztów płac, które: są skapitalizowane i uwzględniane w wartości bilansowej kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych; można je przypisać do dochodu z żeglugi międzynarodowej objętego wyłączeniem. Natomiast wyłączenie z tytułu rzeczowych aktywów trwałych jednostki składowej z siedzibą w danej jurysdykcji jest równe 5% wartości bilansowej kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych znajdujących się w danej jurysdykcji, z wyjątkiem: wartości bilansowej nieruchomości, w tym gruntów i budynków, przeznaczonych do sprzedaży, dzierżawy lub inwestycji; wartości bilansowej rzeczowych aktywów trwałych wykorzystywanych do uzyskiwania dochodu z żeglugi międzynarodowej objętego wyłączeniem⁴⁷¹ (art. 28 ust. 3 i 4 dyrektywy 2022/2523).

⁴⁷⁰ *Ibidem*.

⁴⁷¹ Kwalifikowane koszty płac oznaczają wydatki na pokrycie kosztów związanych z zatrudnieniem, w tym wynagrodzenia, pensje i inne wydatki, które stanowią bezpośrednie i odrębne

Poziom substratu majątkowo-osobowego w wysokości 5% wartości kwalifikowanych kosztów płac oraz wartości bilansowej kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych ma charakter docelowy. Początkowo kwota wyłączenia będzie wyższa, by z upływem czasu systematycznie maleć. Przykładowo dla roku podatkowego rozpoczynającego się od 31.12.2023 r. wyłączenie z tytułu kosztów płac jest równe 10% kwalifikowanych kosztów płac, a wyłączenie z tytułu rzeczowych aktywów trwałych – 8% wartości bilansowej kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych.

Wskazuje się, iż substrat majątkowo-osobowy jest swoistym „mechanizmem zabezpieczającym”, który ma eliminować bądź ograniczać negatywne skutki podatku wyrównawczego, a w szczególności sytuacje, „kiedy z jednej strony dane państwo udzielałoby podatnikom ulg i zachęt podatkowych, a z drugiej strony to samo lub inne państwo mogło ten efekt niwelować przez nałożenie podatku wyrównawczego”⁴⁷².

Wykorzystując płace i aktywa rzeczowe jako wskaźniki istotnej działalności, organy podatkowe będą mogły wykluczyć rutynowe zyski generowane w ramach danej jurysdykcji. Czynniki ujęte w konstrukcji substratu majątkowo-osobowego są z reguły mniej mobilne (szczególnie w kontekście transgranicznym), co zmniejsza prawdopodobieństwo zakłóceń wynikających z zastosowania mechanizmu GloBE. Jego zasadniczym celem jest bowiem wykorzystanie „nadwyżki dochodów”, w szczególności dochodów związanych z wartościami niematerialnymi i prawnymi, które stwarzają najwyższe ryzyko dla erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków⁴⁷³.

Obliczenie jurysdykcyjnego podatku wyrównawczego umożliwia, w kolejnym kroku, kalkulację podatku wyrównawczego już dla konkretnej

świadczenie osobiste dla pracownika, takie jak ubezpieczenie zdrowotne i składki emerytalne, podatki związane z płacami i zatrudnieniem oraz składki na ubezpieczenie społeczne płacone przez pracodawcę. Natomiast kwalifikowane rzeczowe aktywa trwałe oznaczają: składniki rzeczowych aktywów trwałych znajdujące się w danej jurysdykcji; zasoby naturalne znajdujące się w danej jurysdykcji; prawa leasingobiorcy do korzystania z rzeczowych aktywów trwałych znajdujących się w danej jurysdykcji; oraz licencje lub podobne porozumienie przewidziane przez rząd dotyczące użytkowania nieruchomości lub korzystania z zasobów naturalnych, które pociągają za sobą znaczące inwestycje w rzeczowe aktywa trwałe.

⁴⁷² M. Niżnik, Ł. Piwowarczyk, *Globalny podatek minimalny coraz bliżej*, 6.11.2023, <https://www.prawo.pl/podatki/globalny-podatek-minimalny-coraz-blizej-kpmg.523741.html> [dostęp: 18.09.2024].

⁴⁷³ N. Rose, *Pillar 2: Understanding the Substance-Based Carve-Out in Global Taxation*, November 9, 2023, <https://www.nortonrosefulbright.com/en/knowledge/publications/8f910de6/pillar-2-understanding-the-substancebased-carveout-in-global-taxation> [dostęp: 20.10.2024].

jednostki składowej grupy, za bieżący rok podatkowy, według następującego wzoru⁴⁷⁴:

$$\text{Podatek wyrównawczy (nisko opodatkowanej) jednostki składowej} = \text{jurysdykcyjny podatek wyrównawczy} \times \frac{\text{kwalifikowany dochód jednostki składowej}}{\text{łączny kwalifikowany dochód jednostek składowych}}$$

Po ustaleniu podatku wyrównawczego danej jednostki składowej dyrektywa 2022/2523 (w zgodzie z Modelowymi Zasadami OECD) przewiduje mechanizm przypisania go jednostce, która będzie zobowiązana podatek ten uregulować. Normy w tym zakresie wyznacza zasada włączenia dochodu do opodatkowania (*income inclusion rule* – IIR) oraz zasada niedostatecznie opodatkowanych zysków (*undertaxed profits rule* – UTPR)⁴⁷⁵.

2.4. Zasady włączenia dochodu do opodatkowania (IIR) i niedostatecznie opodatkowanych zysków (UTPR)

Przydzielanie podatku wyrównawczego w ramach zasady włączenia dochodu do opodatkowania polega na tym, że na jednostkę dominującą nakładany jest podatek wyrównawczy w odniesieniu do nisko opodatkowanego dochodu podmiotów grupy (jednostek składowych). Zasadę IIR stosuje się zgodnie z zasadą odgórną (*top up tax*), co oznacza, że stosuje ją podmiot znajdujący się na szczycie lub blisko szczytu łańcucha własności w grupie przedsiębiorstw wielonarodowych, tj. zazwyczaj jednostka dominująca najwyższego szczebla (UPE).

Zgodnie z art. 9 ust. 1 dyrektywy 2022/2523 podatek wyrównawczy w ramach IIR należny od jednostki dominującej, w odniesieniu do nisko opodatkowanej jednostki składowej, jest równy podatkowi wyrównawczemu nisko opodatkowanej jednostki składowej pomnożonemu przez przypadający na tę jednostkę dominującą udział w takim podatku wyrównawczym za dany rok podatkowy. Przypadający na jednostkę dominującą udział w podatku wyrównawczym w odniesieniu do nisko opodatkowanej jednostki składowej jest równy odsetkowi udziałów własnościowych jednostki dominującej w dochodzie kwalifikowanym nisko opodatkowanej jednostki składowej. Odsetek ten jest z kolei równy dochodowi kwalifikowanemu nisko opodatkowanej jednostki składowej za dany rok podatkowy pomniejszonemu o kwotę takiego dochodu, którą moż-

⁴⁷⁴ Art. 27 ust. 5 dyrektywy 2022/2523.

⁴⁷⁵ M. Kondej, M. Stępień, *Globalny podatek minimalny...*

na przypisać udziałom własnościowym posiadanym przez innych właścicieli, podzielonemu przez dochód kwalifikowany nisko opodatkowanej jednostki składowej za dany rok podatkowy (art. 9 ust. 2 dyrektywy 2022/2523).

W przypadku gdy UPE nie stosuje jednak zasady IIR, jedna lub więcej bezpośrednich jednostek dominujących będzie musiała stosować zasadę IIR w stosunku do swoich nisko opodatkowanych podmiotów kwalifikowanych⁴⁷⁶. W określonych okolicznościach obowiązek stosowania zasady IIR powinien zatem zostać przeniesiony na niższy szczebel, tj. na inne jednostki składowe grupy MNE z siedzibą w Unii. Dotyczy to w szczególności sytuacji, gdy jednostka dominująca najwyższego szczebla jest jednostką wyłączoną lub ma ona siedzibę w jurysdykcji państwa trzeciego (nienależącego do UE), która nie wdrożyła Modelowych Zasad GloBE ani zasad równoważnych i w związku z tym nie stosuje kwalifikowanej zasady IIR.

Jeżeli zatem jednostka dominująca najwyższego szczebla jest jednostką wyłączoną lub ma siedzibę w jurysdykcji niestosującej kwalifikowanej zasady IIR, jednostki składowe grupy powinny stosować zasadę UTPR do wszelkiej pozostałej kwoty podatku wyrównawczego, która nie została objęta zasadą IIR, proporcjonalnie do wzoru przydziału opartego na liczbie pracowników i rzeczowych aktywach trwałych.

Zasada UTPR ma w założeniu funkcjonować jako mechanizm zabezpieczający dla zasady IIR przez ponowne przydzielanie ewentualnej pozostałej kwoty podatku wyrównawczego w przypadkach, w których jednostki dominujące nie mogły pobrać całej kwoty podatku wyrównawczego odnoszącego się do jednostek nisko opodatkowanych w wyniku zastosowania zasady IIR⁴⁷⁷. Zasada UTPR polega na przypisaniu podatku wyrównawczego do danej jurysdykcji w zakresie, w jakim nisko opodatkowany dochód podmiotu kwalifikowanego nie podlega opodatkowaniu zgodnie z zasadą IIR. Zgodnie z zasadą UTPR podatek wyrównawczy przypisywany będzie poszczególnym jurysdykcjom w oparciu o dwuczynnikowy wzór alokacji, który stanowią wartość księgowa rzeczowych aktywów trwałych w jurysdykcji oraz liczba pracowników w jurysdykcji⁴⁷⁸.

⁴⁷⁶ Komisja Europejska, Wniosek – Dyrektywa Rady w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania grup wielonarodowych w Unii {SWD(2021) 580 final}.

⁴⁷⁷ Zob. Dyrektywa Rady (UE) 2022/2523 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii.

⁴⁷⁸ Komisja Europejska, Wniosek – Dyrektywa Rady w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania grup wielonarodowych w Unii – Uzasadnienie.

Dyrektywa 2022/2523 przewiduje ponadto dla państw członkowskich opcję wyboru stosowania kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego (art. 11 ust. 1 dyrektywy 2022/2523). Jak wskazują Mikołaj Kondej i Michał Stępień, wprowadzenie kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego daje pierwszeństwo poboru podatku państwu członkowskiemu, w którym mają siedzibę jednostki składowe grupy MNE lub dużej grupy krajowej – podatek ten nie będzie zatem pobierany w jurysdykcji jednej z jednostek dominujących⁴⁷⁹. Jeżeli państwo członkowskie, w którym mają siedzibę jednostki składowe grupy MNE lub dużej grupy krajowej, zdecyduje się na zastosowanie kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego, wszystkie nisko opodatkowane jednostki składowe grupy MNE lub dużej grupy krajowej w tym państwie członkowskim podlegają temu krajowemu podatkowi wyrównawczemu za dany rok podatkowy⁴⁸⁰.

Za kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy uznawany jest podatek wyrównawczy, który został wprowadzony do prawa krajowego danej jurysdykcji, pod warunkiem że jurysdykcja ta nie zapewnia żadnych korzyści związanych z tymi przepisami, oraz który:

- przewiduje określenie nadwyżki zysku jednostek składowych z siedzibą w tej jurysdykcji zgodnie z zasadami określonymi w dyrektywie 2022/2523 (lub, w odniesieniu do jurysdykcji państw trzecich, z Modelowymi Zasadami OECD) i zastosowanie minimalnej stawki podatkowej do tej nadwyżki zysku w odniesieniu do danej jurysdykcji i jednostek składowych zgodnie z zasadami określonymi w dyrektywie 2022/2523 (lub, w odniesieniu do jurysdykcji państw trzecich, z Modelowymi Zasadami OECD); oraz
- jest wymierzany w sposób zgodny z zasadami określonymi w dyrektywie 2022/2523 (lub, w odniesieniu do jurysdykcji państw trzecich, z Modelowymi Zasadami OECD).

Jak w tym kontekście argumentują Kondej i Stępień, „kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy musi być skonstruowany w taki sposób, aby był zgodny z architekturą zasad modelowych i nie prowadził do nałożenia podatku

⁴⁷⁹ M. Kondej, M. Stępień, *Globalny podatek minimalny...*

⁴⁸⁰ Jeżeli jednostka dominująca najwyższego szczebla ma siedzibę w jurysdykcji państwa trzeciego stosującej kwalifikowaną zasadę IIR, jednostki składowe grupy MNE powinny stosować zasadę UTPR do jednostek składowych z siedzibą w tej jurysdykcji państwa trzeciego w przypadkach, gdy ta jurysdykcja państwa trzeciego jest jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania na podstawie efektywnej stawki podatkowej wszystkich jednostek składowych w tej jurysdykcji, w tym jurysdykcji jednostki dominującej najwyższego szczebla.

wyrównawczego dla danej jurysdykcji, który byłby niższy niż ten, który zostałby ustalony na podstawie tych zasad”⁴⁸¹. Państwa członkowskie, które zdecydowały się na stosowanie kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego, zobowiązane są powiadomić o swoim wyborze Komisję w ciągu czterech miesięcy od przyjęcia krajowych przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych wprowadzających kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy. Wybór taki jest ważny przez okres trzech lat i nie może zostać w tym czasie odwołany. Pod koniec każdego trzyletniego okresu wybór jest automatycznie przedłużany (chyba że państwo członkowskie odwoła swój wybór), a o każdym odwołaniu takiego wyboru należy powiadomić Komisję nie później niż cztery miesiące przed końcem trzyletniego okresu (art. 11 ust. 4 dyrektywy 2022/2523).

2.5. Bezpieczne przystanie

Z punktu widzenia mechaniki GloBE istotna jest kwestia tzw. bezpiecznych przystani (*safe harbours*). Na zasadzie odstępstwa od zasad obliczania efektywnej stawki podatkowej i podatku wyrównawczego, uregulowanych w dyrektywie 2022/2523 (art. 26–31), państwa członkowskie zobowiązane są zapewnić, aby – zależnie od wyboru dokonanego przez raportującą jednostkę składową – podatek wyrównawczy należny od grupy w danej jurysdykcji był uznawany za zerowy w danym roku podatkowym, jeżeli efektywny poziom opodatkowania jednostek składowych z siedzibą w tej jurysdykcji spełnia warunki kwalifikującego się międzynarodowego porozumienia w sprawie bezpiecznych przystani.

Dyrektywa 2022/2523 nie określa jednak ram takich przystani, stanowiąc jedynie, iż „kwalifikujące się międzynarodowe porozumienie w sprawie bezpiecznych przystani oznacza międzynarodowy zbiór zasad i warunków, na który zgodziły się wszystkie państwa członkowskie i który daje grupom objętym zakresem niniejszej dyrektywy możliwość wyboru korzystania z co najmniej jednej bezpiecznej przystani w poszczególnych jurysdykcjach”. Zgodzić należy się z krytyczną oceną Mikołaja Kondeja i Michała Stępnia w stosunku do tego elementu konstrukcji dyrektywy GloBE, „z blankietowymi odesłaniami do nieuchwalonych jeszcze dokumentów OECD”, a w konsekwencji „tworzenia norm, których istota opiera się na dokumentach niestanowiących źródeł prawa”⁴⁸².

⁴⁸¹ M. Kondej, M. Stępień, *Globalny podatek minimalny...*

⁴⁸² *Ibidem*.

Dyrektywa 2022/2523 stanowi ogólnie w tej kwestii, iż w procesie jej wdrażania państwa UE powinny wykorzystać Modelowe Zasady OECD oraz wyjaśnienia i przykłady z dokumentu „Wyzwania podatkowe wynikające z cyfryzacji gospodarki – modelowe globalne zasady przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania (filar drugi)”, zawarte w komentarzu OECD do zasad GloBE w ramach filaru II, a także ramy wdrażania GloBE, łącznie z ich zasadami dotyczącymi bezpiecznej przystani, „jako źródło ilustracji lub interpretacji w celu zapewnienia spójności stosowania we wszystkich państwach członkowskich w zakresie, w jakim są te źródła zgodne z przepisami niniejszej dyrektywy i z prawem Unii”⁴⁸³.

Dokument odnoszący się do kwestii bezpiecznych przystani OECD opublikowała w grudniu 2022 r.⁴⁸⁴ (Wytyczne OECD BP). Idea bezpiecznej przystani zakłada zapewnienie przejściowej ulgi dla grup przedsiębiorstw wielonarodowych w pierwszych latach od wejścia w życie zasad GloBE. Istotą bezpiecznych przystani jest ograniczenie zakresu obowiązków administracyjnych związanych z kalkulacją ETR na potrzeby filaru II. Wytyczne OECD BP przewidują dwa rodzaje bezpiecznej przystani: przejściowa bezpieczna przystań związana z raportowaniem CbC (*Transitional CbCR Safe Harbour*) i stała bezpieczna przystań (*Permanent Safe Harbour*).

Celem przejściowej przystani jest złagodzenie bezpośrednich trudności w przestrzeganiu przepisów przez przedsiębiorstwa wielonarodowe przy tworzeniu systemów gromadzenia danych potrzebnych do przeprowadzenia pełnych obliczeń GloBE poprzez ograniczenie okoliczności, w których przedsiębiorstwo wielonarodowe będzie zobowiązane do przeprowadzenia takich obliczeń, do mniejszej liczby jurysdykcji o podwyższonym ryzyku⁴⁸⁵.

Aby „zakwalifikować” się do tymczasowej bezpiecznej przystani, dana jurysdykcja musi „przejsć” co najmniej jeden z następujących testów: (a) test *de minimis*; b) uproszczony test ETR; lub c) rutynowy test zysków.

Test *de minimis* oznacza badanie wysokości przychodu i dochodu grupy – przychód grupy w danej jurysdykcji nie może przekraczać 10 mln EUR rocznie, a dochód grupy nie może być większy niż 1 mln EUR rocznie. Test uproszczonej ETR polega na ocenie, czy obliczona zgodnie z uproszczonymi zasadami stawka

⁴⁸³ Zob. preambuła do dyrektywy 2022/2523, pkt 24.

⁴⁸⁴ OECD, *Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, Paris 2020.

⁴⁸⁵ *Ibidem*, s. 9.

podatku jest równa bądź wyższa niż „stawki przejściowe”, czyli 15% w 2023 r. i 2024 r., 16% w 2025 r. oraz 17% w 2026 r. Taką uproszczoną efektywną stawkę podatku (*Simplified ETR*) oblicza się poprzez podzielenie uproszczonych podatków objętych jurysdykcją przez jej zysk (stratę) przed opodatkowaniem podatkiem dochodowym, zgodnie z danymi wykazanymi w kwalifikowanym raporcie CbC grupy MNE.

Z kolei test „rutynowego zysku” zakłada badanie, czy dochód grupy spółek w danym państwie jest niższy niż określony procent rutynowych dochodów ustalany na podstawie przepisów dotyczących kwalifikowanych aktywów trwałych i rocznych kosztów pracy⁴⁸⁶. Ocenie podlega zatem, czy zysk (strata) grupy przed opodatkowaniem podatkiem dochodowym w danej jurysdykcji jest równy lub mniejszy niż kwota wyłączenia dochodu z tytułu substratu majątkowo-osobowego, dla jednostek będących rezydentami w tej jurysdykcji zgodnie z CbCR, obliczona zgodnie z Modelowymi Zasadami GloBE⁴⁸⁷.

Niezależnie od tymczasowych bezpiecznych przystani OECD wskazuje ramy dla tworzenia stałych bezpiecznych przystani (*permanent safe-harbour*) – ich konstrukcja ma być zbliżona do konstrukcji tymczasowych bezpiecznych przystani „z zastrzeżeniem, że ustalenie czy spełnione są ich warunki nie będzie możliwe w oparciu o dane z CbCR, a o uproszczoną kalkulację dochodów, przychodów i podatków”⁴⁸⁸. Celem takiej uproszczonej kalkulacji jest umożliwienie grupom przedsiębiorstw wielonarodowych uniknięcia dokonywania pewnych złożonych obliczeń GloBE w sytuacjach, w których obliczenia można uprościć bez zmiany wyników GloBE takiej grupy lub podważenia integralności zasad GloBE⁴⁸⁹.

2.6. Wdrożenie dyrektywy 2022/2523

Zgodnie z art. 56 dyrektywy 2022/2523 państwa członkowskie zobowiązane zostały do wprowadzenia w życie przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych niezbędnych do wykonania dyrektywy w sprawie fila-

⁴⁸⁶ J. Łukasik, *BEPS 2.0: Filar II – tymczasowe bezpieczne przystanie (transitional safe harbour rules)*, https://www.ey.com/pl_pl/tax/podatki-miedzynarodowe/beps-2-0-filar-ii-tymczasowe-bezpieczne-przystanie-transitional-safe-harbour-rules [dostęp: 10.01.2025].

⁴⁸⁷ OECD, *Safe Harbours and Penalty Relief...*, s. 11.

⁴⁸⁸ A. Oktawiec, M. Stępień, M. Kondej, *Filar II – Objaśnienia OECD w zakresie zasad safe harbour oraz miarkowania sankcji*, 2.01.2023, <https://studio.pwc.pl/aktualnosci/komentarze/objasnienia-oecd-w-zakresie-zasad-safe-harbour-oraz-miarkowania-sankcji-filar-2> [dostęp: 10.01.2025].

⁴⁸⁹ OECD, *Safe Harbours and Penalty Relief...*, s. 22.

ru II w terminie do dnia 31 grudnia 2023 r. Jednakże art. 50 ust. 1 dyrektywy 2022/2523 przewiduje, że państwa członkowskie, „w których ma siedzibę nie więcej niż dwanaście jednostek dominujących najwyższego szczebla grup objętych zakresem stosowania niniejszej dyrektywy”, mogą dokonać wyboru o odroczeniu stosowania zasad IIR i UTPR i niestosowaniu ich przez sześć kolejnych lat podatkowych rozpoczynających się od dnia 31 grudnia 2023 r.

Komisja Europejska podkreśla przy tym, iż fakt możliwości skorzystania przez państwa UE z takiego wyboru nie może zakłócać funkcjonowania systemu filaru II w UE i poza nią. Z tego powodu państwo członkowskie dokonujące wyboru musi mimo wszystko transponować wszystkie pozostałe odpowiednie przepisy dyrektywy w sprawie filaru II, aby umożliwić podatnikom oraz innym państwom członkowskim i jurysdykcjom właściwe stosowanie systemu. Wybór nie skutkuje zwolnieniem grupy z podatków wyrównawczych w innych państwach członkowskich lub państwach trzecich. Upoważnia on jedynie te państwa członkowskie, które zdecydowały się na odstępstwo, do niestosowania IIR i UTPR przez sześć kolejnych lat podatkowych, począwszy od dnia 31 grudnia 2023 r.⁴⁹⁰

Zatem państwa członkowskie, które dokonują wyboru odroczenia stosowania zasad IIR i UTPR, muszą ustanowić przepisy, które zobowiązują krajowe jednostki dominujące najwyższego szczebla do⁴⁹¹:

- wskazania wyznaczonej jednostki raportującej w innym państwie członkowskim lub państwie trzecim,
- identyfikacji krajowych jednostek składowych grupy, które podlegają przepisom dyrektywy w sprawie filaru II, oraz ich funkcji w systemie (np. jednostki dominującej niższego szczebla, stałego zakładu, spółki transparentnej podatkowo lub podmiotu *joint venture*),
- przetwarzania i przekazywania wszystkich informacji dostarczonych przez lokalne jednostki składowe wyznaczonej jednostce raportującej.

Natomiast w odniesieniu do lokalnych jednostek składowych państwa UE decydujące się na derogację zobowiązane są do:

- udzielenia informacji niezbędnych do obliczenia podatku wyrównawczego każdej jednostki składowej, uwzględniając również wszelkie szczególne korekty (zwłaszcza odroczony podatek dochodowy),

⁴⁹⁰ Zob. Zawiadomienie Komisji Europejskiej, Wybór dotyczący odroczonego stosowania zasad włączenia dochodu do opodatkowania (IIR) i niedostatecznie opodatkowanych zysków (UTPR) zgodnie z art. 50 dyrektywy w sprawie filaru 2, (C/2023/1536).

⁴⁹¹ *Ibidem*.

- udzielenia informacji niezbędnych do obliczenia efektywnej stawki opodatkowania dla każdej jurysdykcji.

Jeżeli jednak państwo członkowskie korzystające z derogacji chciałoby wprowadzić kwalifikowany krajowy (minimalny) podatek wyrównawczy, zakres koniecznej transpozycji będzie szerszy – w takich przypadkach nie byłoby konieczne wdrożenie jedynie przepisów nakładających zasady IIR oraz UTPR na lokalne jednostki składowe⁴⁹².

Zgodnie z zawiadomieniem KE nr 2023/1536 na dzień 12 grudnia 2023 r. następujące państwa członkowskie powiadomiły Komisję o zamiarze wybrania odroczonego stosowania IIR oraz UTPR, wskazując, że na ich terytorium siedzibę ma nie więcej niż dwanaście jednostek dominujących najwyższego szczebla grup objętych zakresem stosowania tej dyrektywy: Łotwa, Estonia, Litwa, Malta oraz Słowacja.

3. Potencjalne skutki wdrożenia mechanizmu GloBE w Unii Europejskiej

Filozofia całego (międzynarodowego) systemu GloBE zakłada, iż w konsekwencji jego implementacji w poszczególnych jurysdykcjach osiągnięte zostaną dwa zasadnicze cele – „wygenerowanie” dodatkowych wpływów budżetowych z tytułu opodatkowania wyrównawczego oraz zmniejszenie skali międzynarodowego unikania opodatkowania poprzez uczynienie potencjalnie mniej „atrakcyjnym” podatkowo transgranicznego przenoszenia zysków w obrębie dużych korporacji międzynarodowych.

Jeżeli chodzi o szacowanie potencjalnych dodatkowych przychodów budżetowych z tytułu wdrożenia GloBE, to jest to zadanie obarczone pewnymi nieświadomymi. Przede wszystkim mechanizm GloBE jest w założeniu ogólnosiątkowy i nawet jego sprawne wdrożenie w państwach członkowskich UE nie może być oderwane od jego (nie)implementacji w innych (pozaunijnych) jurysdykcjach. Symptomatyczne jest w tym kontekście faktyczne wycofanie się Stanów Zjednoczonych z systemu GloBE, ogłoszone w dniu 20 stycznia 2025 r.⁴⁹³, co jest

⁴⁹² Zob. Zawiadomienie Komisji Europejskiej nr C/2023/1536.

⁴⁹³ The White House, *The Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) Global Tax Deal (Global Tax Deal)*, Memorandum for the Secretary of the Treasury, <https://www.whitehouse.gov/presidential-actions/2025/01/the-organization-for-economic-co-operation-and-development-oecd-global-tax-deal-global-tax-deal/> [dostęp: 20.02.2025].

w dużej mierze skutkiem szacunków przedstawionych przez *Joint Committee on Taxation* Kongresu USA, według których Stany Zjednoczone mogą stracić ponad 120 mld USD przychodów podatkowych w ramach globalnego systemu podatku minimalnego OECD⁴⁹⁴.

Ponadto na wysokość potencjalnych dodatkowych wpływów podatkowych z tytułu GloBE oddziaływać będzie zmniejszenie się poziomu wyłączenie ze względu na wyłączenie ze względu na substrat majątkowo-osobowy do docelowego poziomu 5% dla środków trwałych i wynagrodzeń (z początkowych 10% i 8% odpowiednio). Szersza baza GloBE oznaczać będzie wyższe przychody przypadające na wszystkie jurysdykcje⁴⁹⁵.

Wskazuje się w tym kontekście, iż o ile filar I poprzez mechanizm relokacji dochodów do opodatkowania kreuje swoisty „układ o sumie zerowej”, skutkując powstaniem państw „przeigranych i zwycięzców” w kontekście państw, które będą uprawnione do dodatkowych wpływów podatkowych na podstawie nowego „łącznika podatkowego”, to filar II tworzy mechanizm ogólnego (potencjalnego) zwiększania przychodów państw z tytułu podatku korporacyjnego. Stąd dopiero połączenie obu filarów w jeden skoordynowany mechanizm podatkowy – tak na poziomie koncepcyjnym, jak i praktyki wdrożenia – może przynieść korzyści budżetowe netto tym państwom, które „ułatwiają koordynację”⁴⁹⁶.

OECD szacuje, że wdrożenie GloBE zwiększy globalne przychody o 155–192 mld USD średnio rocznie w ramach pierwszego roku SBIE. Stanowi to od 6,5 do 8,1% wartości globalnej średnich wpływów z tytułu CIT w latach 2017–2020. Szacunki te są znacznie większe od wcześniejszych, gdzie odnotowany wzrost dochodów szacuje się na 2,7–4,6% światowych wpływów z CIT na podstawie danych za 2016 r.⁴⁹⁷

Z kolei MFW szacuje, że wdrożenie GloBE może podnieść globalne przychody z CIT o 5,7%⁴⁹⁸. Według szacunków MFW 18,5% światowych zysków przedsiębiorstw wielonarodowych jest opodatkowane poniżej 15% (1,47 bln USD

⁴⁹⁴ *United States House Committee on Ways and Means, JCT: U.S. Stands to Lose Revenue Under OECD Tax Deal*, <https://waysandmeans.house.gov/2023/06/20/jct-u-s-stands-to-lose-revenue-under-oecd-tax-deal/> [dostęp: 20.02.2025].

⁴⁹⁵ F. Hugger et al., *The Global Minimum Tax...*, s. 50.

⁴⁹⁶ *International Monetary Fund, Fiscal Monitor: Fiscal Policy from Pandemic to War*, Washington 2022, s. 30.

⁴⁹⁷ F. Hugger et al., *The Global Minimum Tax...*, s. 48.

⁴⁹⁸ R. de Mooij et al., *International Corporate Tax Reform*, IMF Report 2023, s. 13.

w 2019 r.). Obecna stawka podatku od tych zysków wynosi średnio 5%, zatem zyski przekraczające wyłączenie z tytułu substratu majątkowo-osobowego podlegałyby średniemu podatkowi uzupełniającemu w wysokości 10%. Całkowita kwota podatku wyrównawczego jest w kalkulacjach MFW taka sama niezależnie od tego, czy jest on naliczany w kraju źródła (QDMTT), rezydencji (IIR), czy potencjalnie w kraju trzecim (UTPR)⁴⁹⁹.

W odniesieniu do Unii Europejskiej EU Tax Observatory zaprezentowało kalkulacje, według których wdrożenie minimalnego podatku korporacyjnego w wysokości 15% może zapewnić dodatkowe 48,3 mld EUR (według danych dla roku 2021), gdzie największymi potencjalnymi beneficjentami mogą być Belgia (10,5 mld EUR), Irlandia (7,2 mld EUR) oraz Niemcy (5,7 mld EUR), natomiast dla Słowenii i Słowacji nie oszacowano żadnych dodatkowych wpływów do budżetu⁵⁰⁰.

Przedstawione szacunkowe prognozy dotyczące możliwego wzrostu dochodów budżetowych z tytułu globalnego podatku minimalnego mają wszakże charakter statyczny, nieuwzględniający (uwzględniający w niewielkim stopniu) możliwych reakcji biznesu na nowe ramy opodatkowania w mechanizmie GloBE, a w szczególności tych przedsiębiorstw wielonarodowych, które stosują agresywne strategie międzynarodowego unikania opodatkowania.

Tak jak trudno przedstawić precyzyjne wyliczenia potencjalnych (dodatkowych) wpływów podatkowych z tytułu globalnego podatku minimalnego, tak również nie jest możliwe na obecnym etapie wdrażania tego podatku w poszczególnych jurysdykcjach określenie wpływu na zakres i skalę zjawiska międzynarodowego unikania opodatkowania. Wynika to z wielu czynników, w tym przede wszystkim z możliwych reakcji głównych adresatów Modelowych Zasad OECD i dyrektywy 2022/2523 – korporacji międzynarodowych, jak i nowych „strategii” zapewnienia konkurencyjności podatkowej stosowanych przez poszczególne jurysdykcje. Wskazuje się przy tym, iż trudno oczekiwać, aby GloBE wyeliminował zjawisko (szkodliwej) konkurencji podatkowej między państwami – poszczególne jurysdykcje mogą bowiem zwrócić się „ku innym formom konkurencji podatkowej, na które Filar II nie ma wpływu lub ma mniejszy wpływ w perspektywie średnio- i długoterminowej”, przy wykorzystaniu ulg podatkowych nieobjętych GloBE bądź poprzez różnego rodzaju

⁴⁹⁹ *Ibidem*.

⁵⁰⁰ M. Barake, T. Neef, P. Chouc, G. Zucman, *Collecting The Tax Deficit of Multinational Companies: Simulations for The European Union*, EU Tax Observatory, Report 2021/1, s. 28.

„niepodatkowe” dotacje czy granty oferowane w celu przyciągnięcia inwestycji zagranicznych⁵⁰¹.

Według szacunków OECD podatek minimalny zmniejszy globalny zysk nisko opodatkowany (poniżej 15%) o ok. 80%; z 36% całego (nisko opodatkowanego) zysku na świecie do ok. 7%; co ma być efektem zarówno ograniczenia zjawiska transgranicznego przenoszenia zysków, jak i stosowania podatków uzupełniających. Pozostały zysk nisko opodatkowany odzwierciedla głównie wpływ wyłączenia z tytułu substratu majątkowo-osobowego⁵⁰².

Co do wpływu implementacji systemu GloBE w UE na zmniejszenie zjawiska unikania opodatkowania, przedstawiane są ogólne szacunki, iż transgraniczne unikanie opodatkowania może się zmniejszać w wyniku mniejszych różnic ustawowych stawki podatkowej w różnych krajach; obecnie 36 jurysdykcji albo w ogóle nie opodatkowuje zysków przedsiębiorstw, albo stosuje ustawową stawkę podatku poniżej 15%⁵⁰³.

Z perspektywy unijnej Komisja dostrzega przy tym, iż wdrożenie Modelowych Zasad GloBE w UE może mieć wpływ na obowiązujące przepisy dyrektywy ATA, a w szczególności na zasady dotyczące zagranicznych spółek kontrolowanych, gdyż te mogą „wejść w interakcję” z zasadą IIR. Komisja doszła do wniosku, że zmiana ATAD w tym zakresie nie jest konieczna, uznając, iż dalsze stosowanie zasady dotyczącej zagranicznych spółek kontrolowanych zawartej w ATAD równoległe do Modelowych Zasad GloBE jest zgodne z Modelowymi Zasadami OECD. W praktyce zasady dotyczące zagranicznych spółek kontrolowanych zawarte w ATAD będą stosowane w pierwszej kolejności, a wszelkie dodatkowe podatki zapłacone przez jednostkę dominującą w ramach systemu opartego na zagranicznych spółkach kontrolowanych w danym roku podatkowym zostaną uwzględnione w Modelowych Zasadach GloBE poprzez przypisanie ich do odpowiedniego nisko opodatkowanego podmiotu w celu obliczenia jego jurysdykcyjnej efektywnej stawki podatkowej⁵⁰⁴.

⁵⁰¹ J. Chen, W. Chow, *Global Minimum Tax Reform and the Future of Tax Competition*, „Bulletin for International Taxation” 2023, nr 8, s. 319.

⁵⁰² OECD, *Economic impact assessment of the two-pillar solution, update on the impact assessment of Pillar Two*, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/presentation-webinar-economic-impact-assessment-global-minimum-tax-january-2024.pdf> [dostęp: 28.02.2025]

⁵⁰³ R. de Mooij i in., *International Corporate...*, s. 16.

⁵⁰⁴ Komisja Europejska, Wniosek – Dyrektywa Rady w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania...

Wyrażane są przy tym obawy, że wdrożenie dyrektywy 2022/2523 w UE może doprowadzić do sytuacji, w której przepisy zaprojektowane w znacznej mierze po to, aby przeciwdziałać agresywnej optymalizacji podatkowej przedsiębiorstw wielonarodowych, spowodują, iż wpływy podatkowe państw, w których nie są ulokowane siedziby jednostek dominujących takich przedsiębiorstw (np. Polska), „trafią do innych państw UE, które są siedzibą największych firm, np. do Francji i Niemiec”⁵⁰⁵.

Ponadto zakres „oddziaływania” mechanizmu GloBE może być ograniczony z tego względu, iż znaczna kwota inwestycji transgranicznych jest dokonywana w przedsiębiorstwach, które nie będą podlegały minimalnemu podatkowi GloBE ze względu na możliwość zastosowania wyłączeń opartych na substracie majątkowo-osobowym.

⁵⁰⁵ Zob. Stanowisko ZPP w sprawie dyrektywy Rady (UE) 2022/2523 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii, Warszawa, 25 maja 2023 r., <https://zpp.net.pl/stanowisko-zpp-w-sprawie-dyrektywy-rady-ue-2022-2523-z-dnia-14-grudnia-2022-r-w-sprawie-zapewnienia-globalnego-minimalnego-poziomu-opodatkowania-miedzynarodowych-grup-przedsiębiorstw-oraz-duzych-gr/> [dostęp: 15.02.2025].

ROZDZIAŁ VII

Inicjatywy Unii Europejskiej w zakresie cen transferowych

1. Regulacje przeciwdziałające wykorzystywaniu cen transferowych do międzynarodowego unikania opodatkowania – zarys problematyki

Z perspektywy historycznej problematyka cen transferowych pojawiła się w obszarze zainteresowań prawodawcy podatkowego na początku XX w. – w Stanach Zjednoczonych wprowadzone zostały „przepisy pozwalające na dokonywanie takich korekt cen stosowanych przez podatnika w obrocie z zależnymi podmiotami zagranicznymi, aby zrównać je z cenami deklarowanymi przy sprzedaży do podmiotów niezależnych”⁵⁰⁶. Stanowiło to odpowiedź na zjawisko międzynarodowej ekspansji korporacji amerykańskich i związaną z tym „konieczność weryfikacji przez aparat skarbowy cen stosowanych w transakcjach podmiotu macierzystego z zagranicznymi oddziałami”⁵⁰⁷.

W ujęciu ekonomicznym ceny transferowe są to bowiem ceny ustalane w ramach tzw. transakcji wewnątrzgrupowych, czyli transakcji między przedsiębiorstwami powiązanymi, w ramach których następuje przeniesienie mienia lub świadczenie usług i których efektem jest transgraniczny transfer towarów i usług, kapitału i wartości niematerialnych i prawnych⁵⁰⁸.

⁵⁰⁶ K. Lipka, *Ceny transferowe – zasada formulary apportionment a małe i średnie przedsiębiorstwa (MŚP)*, „Studia Iuridica Toruniensia” 2023, nr 1, s. 172.

⁵⁰⁷ K. Lipka, *Kilka uwag o celach dyrektywy UE o cenach transferowych*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2024, t. CXXX, s. 33.

⁵⁰⁸ Zob. Komisja Europejska, Wniosek – Dyrektywa Rady w sprawie cen transferowych, Strasburg, dnia 12.09.2023 r. COM(2023) 529 final.

Jeżeli chodzi o sam termin „cena transferowa”, to wskazuje się, iż pojawił się on w literaturze naukowej w latach 60. XX w. pod postacią anglosaskiego sformułowania „transfer pricing”, a za twórcę tego terminu uważa się Jacka Hirshleifera, który posłużył się nim, przeprowadzając analizę ekonometryczną, której przedmiotem „był model, którego zadaniem było wskazanie punktu równowagi między marginalnym kosztem końcowym sprzedaży oddziału i marginalnym zyskiem brutto jego nabycia”⁵⁰⁹.

Do upowszechnienia – w skali międzynarodowej – regulacji w zakresie cen transferowych niewątpliwie przyczyniła się działalność analityczna OECD, a w szczególności publikowane od połowy lat 90. ubiegłego wieku i regularnie aktualizowane „Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych”⁵¹⁰, stanowiące podstawowy dokument w zakresie cen transferowych stworzony przez tę organizację międzynarodową⁵¹¹.

Współcześnie obrót wewnątrzgrupowy stanowi istotną część obrotu międzynarodowego i z perspektywy mechaniki funkcjonowania przedsiębiorstw wielonarodowych transakcje wewnątrzgrupowe nie zawsze podlegają mechanizmom rynkowym. Wprowadzane w tym zakresie regulacje mają zatem na celu uniemożliwienie podatnikom sztucznego zaniżania lub zawyżania podstawy opodatkowania w drodze dokonywania transakcji z podmiotami powiązanymi. Ceny lub inne warunki transakcji wewnątrzgrupowych wpływają bowiem na powiązane z tymi transakcjami przychody lub koszty podatkowe poszczególnych jednostek grupy, a w konsekwencji – także na kwotę dochodu/straty wykazywaną do celów podatkowych przez poszczególne jednostki należące do danej grupy. Taka mechanika może prowadzić do „manipulacji” cenami (warunkami) transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi kalibrowanymi w taki sposób, aby jak największa część dochodu podatkowego wykazywana była w jurysdykcjach o „łagodnych” systemach podatku korporacyjnego.

Stąd też tak istotne znaczenie mają prace analityczne prowadzone na forum OECD, których węzłowym efektem są wzorce regulacji OECD (w szczegól-

⁵⁰⁹ Z. Gaworska, J.F. Mika., *Rozdział I, pkt 1 Istota cen transferowych*, [w:] J.F. Mika (red.), *Ceny transferowe, Praktyczny przewodnik. 10 skutecznych kroków raportowania transakcji z podmiotami powiązanymi*, Warszawa 2024, LEX.

⁵¹⁰ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paris 2022.

⁵¹¹ K. Lipka, *Ceny transferowe. Standardy. Charakter prawny. Mechanizmy tworzenia*, Warszawa 2023, LEX.

ności wspomniane już Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych), które są następnie powszechnie implementowane, mimo braku formalnego obowiązku, do prawa krajowego wielu państw na świecie, co powoduje, że w wymiarze faktycznym „istnieje złożony system globalnych zależności i narzędzi *soft law*, który w sposób «miękki», ale konsekwentny, promuje tworzenie uniwersalnego światowego porządku opartego na rekomendacjach” tej organizacji⁵¹². Wytyczne OECD zawierają szczegółowe zasady dotyczące stosowania „zasady ceny rynkowej”, która stanowi „międzynarodowy konsensus” w sprawie cen transferowych, tj. w sprawie wyceny do celów podatkowych transakcji transgranicznych między przedsiębiorstwami powiązanymi⁵¹³. Zasadę ceny rynkowej (określanej również jako zasada „długości ramienia” – zasada *arm’s length*) charakteryzuje się w tym kontekście jako „uniwersalną w skali światowej, podstawową i dominującą regułę w zakresie cen transferowych, stanowiącą bazę regulacji krajowych w tym obszarze”⁵¹⁴. Jak trafnie zauważa Krzysztof Lasiński-Sulecki, węzłowe znaczenie dla reżimu cen transferowych powinno mieć założenie „neutralności ekonomicznej”, stąd też „reguły cen transferowych powinny być tak ukształtowane, aby podzielić kwotę do opodatkowania w sposób odzwierciedlający gospodarcze układy między członkami grupy przedsiębiorstw wielonarodowych działających w różnych krajach w taki sposób, w jaki zrobiłyby to niezależne przedsiębiorstwa działające z uwzględnieniem zasady *arm’s length*”⁵¹⁵.

Warto przy tym nadmienić, iż kwestia cen transakcyjnych jest narzędziem wykorzystywanym w postępowaniach prowadzonych przez Komisję Europejską przy badaniu zasadności udzielanej pomocy publicznej. Wynika to z faktu, że Komisja traktuje pewne „praktyki podatkowe spółek wielonarodowych w ramach tzw. agresywnego planowania podatkowego jako nielegalną pomoc publiczną”, gdzie „jedną z form takiego planowania są indywidualne interpretacje podatkowe, które mogą przyznawać selektywne korzyści podatkowe przedsiębiorstwu” w kontekście porozumień w sprawie cen transferowych⁵¹⁶. W sytuacji bowiem, gdy takie interpretacje „służą zapewnieniu selektywnej korzyści

⁵¹² K. Lipka, *Ceny transferowe – zasada formulary...*, s. 173.

⁵¹³ Zob. OECD, *Transfer Pricing Guideline...*

⁵¹⁴ B. Kubista, *Dokumentacja cen transferowych jako instrument ochrony podatnika*, Warszawa 2023, LEX.

⁵¹⁵ K. Lasiński-Sulecki, *Ceny transferowe w prawie podatkowym i celnym, Rozdział VIII, pkt 3.1. Zasada arm’s length a dorobek nauk ekonomicznych*, LEX 2014.

⁵¹⁶ T. Korbutołowicz, *Polityka pomocy publicznej UE w dziedzinie podatków*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2018, nr 372, s. 37.

konkretnemu przedsiębiorstwu lub grupom, to mogą stanowić pomoc państwa i naruszać warunki konkurencji na jednolitym rynku”⁵¹⁷.

W wymiarze międzynarodowym autorytatywne ujęcie zasady ceny rynkowej przyjęto w przepisach Modelowej Konwencji OECD, która stanowi podstawę dwustronnych umów podatkowych z udziałem państw członkowskich OECD, jak i państw nienależących do tej organizacji⁵¹⁸. Zgodnie z brzmieniem art. 9 ust. 1 KM OECD „Jeżeli:

- a) przedsiębiorstwo umawiającego się państwa uczestniczy bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu, kontroli lub kapitale przedsiębiorstwa drugiego umawiającego się państwa albo
- b) te same osoby uczestniczą bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu, kontroli lub w kapitale przedsiębiorstwa umawiającego się państwa i przedsiębiorstwa drugiego umawiającego się państwa

i jeżeli w jednym i w drugim przypadku między dwoma przedsiębiorstwami w zakresie ich stosunków handlowych lub finansowych zostaną umówione lub narzucone warunki, które różnią się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne przedsiębiorstwa, wówczas zyski, które osiągnęłoby jedno z przedsiębiorstw bez tych warunków, ale z powodu tych warunków ich nie osiągnęło, mogą być uznane za zyski tego przedsiębiorstwa i odpowiednio opodatkowane”⁵¹⁹.

Podkreśla się, iż zasadniczym celem art. 9 KM OECD jest „zapewnienie, aby każda jurysdykcja podatkowa, na terytorium której działa międzynarodowa grupa spółek, uzyskała należną jej, odpowiednią część podstawy opodatkowania poprzez uniemożliwienie sztucznej manipulacji zyskami dla celów podatkowych, uzyskanych w różnych państwach dzięki nierynkowym praktykom kształtowania cen transferowych”⁵²⁰. Państwa członkowskie UE, będąc jednocześnie członkami OECD, inkorporują – wyrażoną w art. 9 ust. 1 KM OECD – zasadę ceny rynkowej w zawieranych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, jak również, korzystając z Wytocznych OECD w sprawie cen transferowych, wdrażają ją w regulacjach prawa krajowego. Pojawia się zatem pytanie, czy Unia Europejska powinna w ogóle podejmować w tej materii działania.

⁵¹⁷ *Ibidem*, s. 38.

⁵¹⁸ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*

⁵¹⁹ Tłumaczenie przepisu *Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku*, Warszawa 2016, przeł. K. Bany, cyt. za: H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 435.

⁵²⁰ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 435.

2. Problematyka cen transferowych w działaniach UE

Jak do tej pory problematyka cen transferowych nie została kompleksowo uregulowana na szczęblu Unii Europejskiej i nie jest elementem pogłębionej harmonizacji podatkowej. Państwa członkowskie UE ustanawiają zatem „własne” przepisy krajowe dotyczące cen transferowych, a Unia „pełni rolę koordynującą”. W polityce UE w zakresie cen transferowych znaczącym punktem było utworzenie w 2002 r. Wspólnego Forum Cen Transferowych (*Joint Transfer Pricing Forum* – dalej: Forum, JTPF), mającego za zadanie wspieranie Komisji Europejskiej „poprzez proponowanie pragmatycznych, nieustawodawczych rozwiązań praktycznych problemów związanych z praktykami w zakresie cen transferowych w UE”⁵²¹. Prace Forum odnosiły się również do inicjatyw UE mających na celu „stworzenie wspólnych ram koordynacji krajowych przepisów dotyczących cen transferowych” – i obejmowały „wytyczne i zalecenia dotyczące wszystkich etapów procesu TP, od ustalenia i dokumentacji po audyt i rozstrzyganie sporów”⁵²². Jednakże mandat JTPF wygasł w marcu 2019 r. i nie został odnowiony⁵²³.

Z perspektywy systemowej istotne znaczenie ma fakt, iż „UE przyjmuje zasadę ceny rynkowej zawartą w Modelowej Konwencji podatkowej OECD oraz uznaje Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych”⁵²⁴. Nie eliminuje to jednak różnych interpretacji krajowych tych Wytycznych, mogących prowadzić do sporów transgranicznych, zaburzając tym samym prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego – to zaś powoduje, iż mimo braku formalnej harmonizacji problematyka cen transferowych jest przedmiotem zainteresowania instytucji UE, w szczególności Komisji Europejskiej.

W ocenie Komisji Europejskiej zróżnicowane modele wdrażania regulacji z zakresu cen transferowych i ich znacząca złożoność w krajowych systemach podatkowych państw UE rodzi szereg praktycznych problemów⁵²⁵:

⁵²¹ European Commission, *Joint Transfer Pricing Forum*, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/business-taxation/transfer-pricing-eu/joint-transfer-pricing-forum_en [dostęp: 15.03.2024].

⁵²² *Ibidem*.

⁵²³ Komisja Europejska, Wniosek – Dyrektywa Rady w sprawie cen transferowych..., s. 40.

⁵²⁴ European Commission, *Transfer Pricing in the EU*, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/business-taxation/transfer-pricing-eu_en [dostęp: 15.03.2024].

⁵²⁵ Komisja Europejska, Wniosek – Dyrektywa Rady w sprawie cen transferowych..., s. 3–4.

- transgraniczny transfer zysków i unikanie opodatkowania – ceny transferowe łatwo „zmanipulować”, aby przenieść zyski do „łagodnej” jurysdykcji i wykorzystywać do agresywnego planowania podatkowego,
- spory sądowe – ponieważ ceny transferowe są „bardziej subiektywne niż inne obszary podatków bezpośrednich i pośrednich”, są też obszarem potencjalnych sporów (administracyjnych i sądowych),
- wysokie koszty przestrzegania przepisów – koszty te wynikają z ciążącego na przedsiębiorstwach obowiązku określenia, jakie ceny można uznać za ceny wolnorynkowe, przeprowadzenia w tym zakresie badań oraz opracowania, zestawiania i aktualizowania stosownej dokumentacji.

Należy zwrócić również uwagę na problem podwójnego opodatkowania w przypadku korekty podstawy opodatkowania dokonanej przez organy podatkowe jednego państwa członkowskiego w odniesieniu do jednego z podmiotów wchodzących w skład grupy, bez jednoczesnej możliwości skorygowania u drugiego z podmiotów powiązanych, będącego rezydentem w innym państwie członkowskim. Z chwilą przeprowadzenia takiej korekty (tzw. korekty pierwotnej) – w sytuacji gdy dwa podmioty powiązane są rezydentami podatkowym w różnych państwach UE – dochodzi do międzynarodowego podwójnego opodatkowania, w zakresie opodatkowania dochodu „doszacowanego” podatnikowi przez organ podatkowy w jednym państwie, który był już wykazany pierwotnie i opodatkowany przez podmiot powiązany z podatnikiem w drugim państwie; wyeliminowanie podwójnego opodatkowania w takim przypadku wymaga, aby druga strona transakcji dokonała dwustronnej, „paralelnej korekty swoich dochodów”⁵²⁶.

Taka korekta (określana jako korekta korespondująca) jest dokonywana „w celu wyeliminowania ekonomicznego podwójnego opodatkowania”, a jej mechanizm zakłada zmianę (obniżenie) „poziomu dochodu do opodatkowania w przedsiębiorstwie powiązanym, które zawarło transakcję z przedsiębiorstwem, w którym administracja podatkowa pierwszego państwa dokonała korekty pierwotnej (doszacowania)”⁵²⁷.

Podstawowym instrumentem prawnym, który przewiduje mechanizm korekty korespondującej w takich sytuacjach, są umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, zawierane przez państwa członkowskie

⁵²⁶ J. Wachowski, B. Wajda, *Możliwość eliminacji podwójnego opodatkowania w zakresie cen transferowych*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 2, s. 27.

⁵²⁷ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 436.

(oparte z reguły na Modelowej Konwencji OECD). Jednakże „korekta taka nie jest automatyczna, drugie umawiające się państwo nie jest związane oceną danej transakcji i jej warunków ustalonych przez pierwsze umawiające się państwo”; oznacza to w praktyce, iż dopiero w sytuacji „gdy drugie państwo w pełni zgadza się zarówno co do zasady, jak i co do kwoty doszacowania dokonanego w korekcie pierwotnej w innym państwie, po zastosowaniu korekty korespondującej możliwa będzie pełna eliminacja podwójnego opodatkowania”⁵²⁸. Ponadto w przypadku wystąpienia rozbieżności interpretacyjnych umowy o unikaniu opodatkowania zazwyczaj nakładają na organy podatkowe państw-stron umowy obowiązek podjęcia negocjacji, a nie zawarcia porozumienia; nie przewidują ponadto najczęściej żadnych terminów zawarcia takiego porozumienia⁵²⁹.

Względy te legły u podstaw wypracowania i przyjęcia – w formie wielostronnej umowy międzynarodowej – przez państwa członkowskie UE Konwencji w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych⁵³⁰ (dalej: Konwencja). Podstawowym celem Konwencji jest eliminowanie międzynarodowego podwójnego opodatkowania w sytuacji dokonania przez organ podatkowy jednego państwa członkowskiego korekty zysków przedsiębiorcy powiązanego z przedsiębiorcą z innego państwa UE z tytułu transakcji pomiędzy tymi podmiotami, których wycena uznana została przez organy podatkowe za odbiegającą od warunków, jakie uzgodniłyby między sobą podmioty niepowiązane.

Konwencja ma zastosowanie wtedy, gdy, w celach podatkowych, zyski zaliczone do zysków przedsiębiorstwa umawiającego się państwa są również lub mogłyby również być zaliczone do zysków przedsiębiorstwa innego umawiającego się państwa ze względu na to, że zasady określone w art. 4 Konwencji (zasada ceny rynkowej między przedsiębiorstwami powiązanymi oraz między przedsiębiorstwem i jego stałym zakładem) i stosowane bezpośrednio, bądź też na mocy odpowiednich przepisów prawa obowiązującego w danym państwie, nie były przestrzegane.

Konwencja przyjmuje jako podstawę ustalania warunków transakcji pomiędzy jednostkami powiązanymi – wzorowaną na art. 9 ust. 1 KM OECD – zasadę ceny rynkowej. Jeżeli więc dane państwo UE zamierza dokonać ko-

⁵²⁸ *Ibidem*.

⁵²⁹ R. Lipniewicz, *Europejskie prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 179–182.

⁵³⁰ *Ibidem*.

rekty zysków przedsiębiorstwa zgodnie z zasadami określonymi w Konwencji, powinno poinformować to przedsiębiorstwo o zamierzonych działaniach we właściwym terminie oraz umożliwić mu poinformowanie o tym drugiego (powiązanego) przedsiębiorstwa, tak aby mogło ono z kolei poinformować władze podatkowe państwa swojej siedziby. Jeżeli po przekazaniu takiej informacji oba przedsiębiorstwa oraz państwo siedziby przedsiębiorstwa powiązanego z przedsiębiorcą, którego zyski mają podlegać korekcie, wyrażą zgodę na tę korektę, nie stosuje się wówczas przepisów konwencji regulujących procedury porozumienia stron i postępowania arbitrażowego. Należy zauważyć, iż mając na względzie „potrzebę, państw członkowskich jak i podatników, posiadania bardziej szczegółowych zasad skutecznego wprowadzenia w życie” Konwencji, w 2006 r. Rada UE przyjęła Kodeks postępowania wspierającego skuteczne wykonanie Konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych⁵³¹. Warto tu jednak przywołać rezolucję Parlamentu Europejskiego z dnia 25 listopada 2015 r., w której podnosi się, iż „rozstrzyganie spraw na mocy unijnej konwencji arbitrażowej dotyczącej ustalania cen transferowych może trwać nawet osiem lat, narażając przedsiębiorstwa i administracje podatkowe na niepewność prawa”⁵³².

Drugą kwestią związaną z obszarem cen transferowych, która znalazła odzwierciedlenie w działaniach UE, jest problematyka dokumentacji cen transferowych. W dniu 27 czerwca 2006 r. Rada uchwaliła bowiem Rezolucję nr 2006/C 176/01 dotyczącą kodeksu postępowania w sprawie dokumentacji cen transferowych dla przedsiębiorstw powiązanych w Unii Europejskiej (dalej: kodeks DCT)⁵³³ – rezolucja nie ma jednakże charakteru prawnie wiążącego i stanowi jedynie zobowiązanie polityczne państw członkowskich. Oznacza to, iż nie wpływa ona bezpośrednio na prawa i obowiązki państw członkowskich ani na odpowiednie kompetencje państw członkowskich i UE wynikające z Traktatów. Ponadto wyraźnie zaakcentowano, że dokumentacja cen transferowych w Unii Europejskiej musi być postrzegana w ramach Wytycznych OECD dotyczących

⁵³¹ Dziennik Urzędowy UE, C 176/8 (2006/C 176/02).

⁵³² Zob. 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)), P8_TA(2015)0408, tiret 32.

⁵³³ Kodeks postępowania w sprawie dokumentacji cen transferowych dla przedsiębiorstw stowarzyszonych w Unii Europejskiej (DCT UE), Dz. Urz. UE C 176/1 z 28.07.2006 r. (2006/C 176/01).

cen transferowych. W praktyce każde państwo członkowskie może więc podjąć decyzję o niestosowaniu zasad dotyczących dokumentacji cen transferowych lub zastosowaniu mniej rygorystycznych zasad dotyczących dokumentacji cen transferowych, niż jest to przewidziane w kodeksie DCT⁵³⁴.

Fakt, iż kodeks nie ma mocy wiążącej, powoduje, że jego podstawową funkcją jest funkcja informacyjna, polegająca na tym, iż podatnicy mogą na podstawie zaleceń zawartych w kodeksie próbować identyfikować transakcje, w stosunku do których organy podatkowe innego państwa członkowskiego niż państwo ich rezydencji mogą wymagać bardziej szczegółowej dokumentacji niż przepisy prawa krajowego. Dla organów podatkowych kodeks powinien natomiast stanowić model postępowania w przypadku braku szczegółowych regulacji prawnych określających transgraniczną współpracę administracyjną w ramach UE, tak aby dokumentacja podatkowa przygotowywana przez podmioty powiązane z różnych państw członkowskich w odniesieniu do tych samych transakcji – była możliwie najbardziej koherentna⁵³⁵.

To dotychczasowe „szcątkowe” ujęcie regulacyjne kwestii cen transferowych na poziomie unijnym wydaje się być przyczyną podjęcia przez Komisję Europejską nowej inicjatywy, opartej na konstatacji, iż zasada *arm's length* w cenach transferowych wdrażana w regulacjach prawa krajowego poszczególnych państw UE do wyceny transakcji pomiędzy przedsiębiorstwami powiązanymi „powoduje nie tylko wyższe koszty i długie spory, ale także opiera się na dostępności porównywalnych transakcji, co czyni ją mniej dokładną, szczególnie w przypadku transakcji dotyczących wartości niematerialnych i prawnych (patenty, znaki towarowe, wartość firmy itp.)” z uwagi na ich unikalny charakter; a w konsekwencji „baza podatkowa państw członkowskich jest mniej stabilna, a przedsiębiorstwa ryzykują arbitralną wycenę istotnej części swojej działalności”⁵³⁶.

Przemawia to, zdaniem Komisji, za potrzebą harmonizacji węzłowych elementów regulacji z zakresu cen transferowych na poziomie UE i stąd zaprezentowany w dniu 12 września 2023 r. projekt dyrektywy Rady w sprawie cen transferowych (dalej: dyrektywa w sprawie cen transferowych, dyrektywa TP).

⁵³⁴ Zob. preambuła do kodeksu DCT UE.

⁵³⁵ R. Lipniewicz, *Europejskie prawo...*, s. 183.

⁵³⁶ Zob. Komisja Europejska, Wniosek – Dyrektywa Rady w sprawie działalności gospodarczej w Europie: Ramy opodatkowania dochodu (BEFIT) {SWD(2023) 308 final} – {SWD(2023) 309 final}, COM(2023) 532 final 2023/0321 (CNS), Bruksela, dnia 12.09.2023 r.

3. Propozycja dyrektywy w sprawie cen transferowych

3.1. Cele dyrektywy

Punktem wyjścia w argumentacji KE uzasadniającej konieczność przyjęcia wspólnego, unijnego podejścia do problematyki cen transferowych jest fakt, iż Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych mają obecnie „różny status i różne znaczenie w poszczególnych państwach członkowskich”⁵³⁷; ponadto przepisów dotyczących cen transferowych nie zharmonizowano na poziomie Unii w drodze aktów ustawodawczych, chociaż wszystkie państwa członkowskie wprowadziły przepisy krajowe przewidujące wspólne podejście do podstawowych zasad.

Zdaniem Komisji podstawowym problemem jest tu brak pełnej spójności – każde państwo UE „dysponuje dużą swobodą w interpretacji i stosowaniu wytycznych OECD w sprawie cen transferowych, przepisy są skomplikowane i skutkują nierównymi warunkami działania dla przedsiębiorstw”⁵³⁸; przykładowo pojęcie kontroli, kluczowe dla kwalifikacji przedsiębiorstw jako „powiązanych”, które zwykle stanowi warunek wstępny stosowania cen transferowych, jest różnie definiowane w ustawodawstwie krajowym państw członkowskich (przy ustalaniu, czy kryterium kontroli jest spełnione, niektóre państwa członkowskie stosują próg 25%, a inne – 50% udziałów)⁵³⁹. Jeżeli państwa członkowskie stosują lub interpretują zasadę ceny rynkowej w różny sposób, „dochodzi do sytuacji, które mogą zaszkodzić rynkowi wewnętrznemu”, a zidentyfikowana przez KE „niespójność obowiązujących przepisów dotyczących cen transferowych może nie tylko prowadzić do podwójnego opodatkowania, lecz także umożliwić przenoszenie zysków i unikanie opodatkowania”⁵⁴⁰. Stąd też w dyrektywie ustanowiono przepisy mające na celu zapewnienie wspólnego stosowania zasady ceny rynkowej w całej Unii, aby zwiększyć pewność podatkową i ograniczyć przypadki podwójnego opodatkowania lub podwójnego nieopodatkowania. Dyrektywa TP ma również służyć „uproszczeniu przepisów podatkowych poprzez zwiększenie pewności podatkowej wśród przedsiębiorstw w UE, a tym samym zmniejszenie ryzyka występowania sporów sądowych i po-

⁵³⁷ Komisja Europejska, Wniosek – Dyrektywa Rady w sprawie cen transferowych..., s. 2.

⁵³⁸ *Ibidem*.

⁵³⁹ *Ibidem*.

⁵⁴⁰ *Ibidem*, s. 20.

dwójnego opodatkowania oraz wysokich kosztów przestrzegania przepisów, a tym samym poprawę konkurencyjności i efektywności jednolitego rynku”.

Założone cele prawodawca unijny planuje osiągnąć poprzez:

- wprowadzenie zasady ceny rynkowej do prawodawstwa UE,
- harmonizację kluczowych przepisów dotyczących cen transferowych,
- wyjaśnienie statusu i znaczenia wytycznych OECD w sprawie cen transferowych oraz
- umożliwienie ustanowienia w Unii wspólnych wiążących zasad regulujących konkretne kwestie dotyczące cen transferowych w ramach wytycznych OECD w sprawie cen transferowych.

Dyrektywa TP ma mieć zastosowanie do podatników, którzy są zarejestrowani w co najmniej jednym państwie członkowskim lub podlegają opodatkowaniu w co najmniej jednym państwie członkowskim, w tym do stałych zakładów w co najmniej jednym państwie członkowskim (art. 2 dyrektywy TP)

3.2. Kluczowe obszary regulacji

3.2.1. Stosowanie zasady ceny rynkowej w UE

Projekt dyrektywy TP normuje ogólną zasadę stosowania ceny rynkowej w UE – zgodnie z art. 4 ust. 1 państwa członkowskie zobowiązano do zapewnienia, aby przedsiębiorstwo, które zawiera co najmniej jedną transgraniczną transakcję handlową lub finansową z przedsiębiorstwem powiązanym, określało kwotę swojego podlegającego opodatkowaniu dochodu w sposób zgodny z zasadą ceny rynkowej. Ponadto państwa UE powinny zapewnić, aby – w przypadku gdy warunki ustanowione lub nałożone w transgranicznych transakcjach handlowych lub finansowych między przedsiębiorstwami powiązanymi nie są zgodne z zasadą ceny rynkowej – każda kwota zysków, którą uzyskałoby jedno z tych przedsiębiorstw i która podlegałaby opodatkowaniu u tego przedsiębiorstwa w państwie członkowskim, gdyby warunki transakcji były zgodne z zasadą ceny rynkowej, ale która to kwota zysków nie została uzyskana przez to przedsiębiorstwo ze względu na warunki nierynkowe, była zaliczana do podlegającego opodatkowaniu dochodu tego przedsiębiorstwa i odpowiednio opodatkowana (art. 4 ust. 2 dyrektywy TP). Aby transakcja podlegała ogólnej zasadzie przewidzianej w art. 4, musi ona zachodzić między dwoma podmiotami powiązanymi – w związku z tym projektodawca unijny za konieczne uznał wprowadzenie wspólnej unijnej definicji przedsię-

biorstwa powiązanego⁵⁴¹. Zgodnie z treścią proponowanego art. 5 dyrektywy TP „przedsiębiorstwo powiązane” oznacza osobę, która jest powiązana z inną osobą w jeden z następujących sposobów:

- dana osoba uczestniczy w zarządzaniu inną osobą i jest w stanie wywierać znaczący wpływ na tę inną osobę,
- dana osoba uczestniczy w sprawowaniu kontroli nad inną osobą poprzez udział kapitałowy, który uprawnia do ponad 25% praw głosu,
- dana osoba posiada udział w kapitale innej osoby poprzez prawo własności – bezpośrednio lub pośrednio – ponad 25% kapitału,
- dana osoba jest uprawniona do co najmniej 25% zysków innej osoby.

Co istotne, stały zakład uznaje się za przedsiębiorstwo powiązane z przedsiębiorstwem, którego jest on częścią – oznacza to, że wewnętrzne relacje między siedzibą główną a stałym zakładem powinny być zgodne z zasadą ceny rynkowej⁵⁴².

Natomiast aby zminimalizować potencjalną liczbę przypadków podwójnego opodatkowania, państwa członkowskie powinny dysponować odpowiednimi mechanizmami umożliwiającymi im dokonanie korekty współzależnej, gdy inne państwo członkowskie lub państwo trzecie dokonało już korekty pierwotnej⁵⁴³. Zgodnie z art. 6 ust. 1 projektu dyrektywy TP w przypadku, gdy dokonano korekty pierwotnej, państwa członkowskie zobowiązane są zapewnić dokonanie korekty współzależnej mającej na celu zapobieżenie podwójnemu opodatkowaniu, jeżeli spełnione są następujące warunki:

- państwo członkowskie, do którego zwrócono się o dokonanie korekty współzależnej, zgadza się z tym, że korekta pierwotna jest zgodna z zasadą ceny rynkowej zarówno w odniesieniu do samego zastosowania tej zasady, jak i w odniesieniu do kwoty dokonanej korekty,
- korekta pierwotna skutkuje opodatkowaniem w innej jurysdykcji kwoty zysków, w odniesieniu do której przedsiębiorstwo powiązane w państwie członkowskim, do którego zwrócono się o dokonanie korekty współzależnej, podlegało już opodatkowaniu,
- w przypadku gdy korekty pierwotnej dokonała jurysdykcja państwa trzeciego, obowiązuje umowa podatkowa mająca na celu zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu w sensie ekonomicznym.

⁵⁴¹ Komisja Europejska, Wniosek – Dyrektywa Rady w sprawie cen transferowych..., s. 11.

⁵⁴² *Ibidem*, preambuła, motyw 5.

⁵⁴³ *Ibidem*, motyw 6.

Państwa członkowskie powinny mieć możliwość dokonywania korekt współzależnych nie tylko w kontekście procedur wzajemnego porozumiewania, lecz także w wyniku procedury przyspieszonej, którą należy zakończyć w ciągu 180 dni bez konieczności otwierania procedury wzajemnego porozumiewania, jeżeli nie ulega wątpliwości, że korekta pierwotna jest zasadna, lub wspólnych kontroli lub innych form współpracy międzynarodowej, w tym wielostronnych programów oceny ryzyka, takich jak europejskie podejście oparte na zaufaniu i współpracy (ETACA) i międzynarodowy program zapewniania zgodności (ICAP)⁵⁴⁴.

W celu zapewnienia, aby ceny transferowe odpowiadały faktycznemu zachowaniu podmiotów powiązanych, w projekcie dyrektywy TP ujęto wymóg dokładnego określenia zakresu rzeczywistej transakcji między przedsiębiorstwami powiązanymi, dokonywanego na podstawie analizy stosunków umownych między stronami takiej transakcji w zestawieniu z zachowaniem tych stron. W tym względzie kluczowy pierwszy etap analizy cen transferowych powinien polegać na dokładnym zdefiniowaniu transakcji między przedsiębiorstwami w oparciu o analizę istotnych z ekonomicznego punktu widzenia cech takich transakcji, wynikających nie tylko z umów zawartych między stronami, lecz także z zachowania tych stron oraz ze wszelkich innych istotnych faktów. Warunki umowy powinny zatem stanowić punkt wyjścia dla analizy, lecz jeżeli zachowanie stron lub inne fakty odbiegają od postanowień pisemnej umowy, to właśnie zachowanie stron (a nie warunki pisemnej umowy) należy traktować jako priorytetowy dowód faktycznie zrealizowanej transakcji⁵⁴⁵.

W projekcie dyrektywy TP uregulowano również zasady określania stosunków handlowych (finansowych) między przedsiębiorstwami powiązanymi – państwa członkowskie powinny zapewnić, aby stosowanie zasady ceny rynkowej rozpoczynało się od wskazania i dokładnego określenia stosunków handlowych i finansowych między przedsiębiorstwami powiązanymi oraz rzeczywistej transakcji lub rzeczywistych transakcji między przedsiębiorstwami powiązanymi (art. 8 ust. 1). Co warto podkreślić, dyrektywa TP doprecyzowuje sposób określania takich stosunków handlowych i finansowych oraz rzeczywistych transakcji, wskazując na trzy aspekty:

- wstępne ogólne zrozumienie sektora gospodarki, w którym działają przedsiębiorstwa powiązane, oraz czynników wpływających na wyniki przedsiębiorstw z tego sektora,

⁵⁴⁴ *Ibidem*.

⁵⁴⁵ *Ibidem*, motyw 9.

- analizę funkcjonowania każdego z przedsiębiorstw w celu określenia jego stosunków handlowych lub finansowych z przedsiębiorstwami powiązanymi,
- analizę istotnych z ekonomicznego punktu widzenia cech transakcji między podmiotami powiązanymi z uwzględnieniem zarówno ich formy, jak i treści.

3.2.2. Metody ustalania cen transferowych

Wybór właściwej metody ustalania cen transferowych ma istotne znaczenie dla podatników – służy bowiem „uzasadnieniu, że ustalone lub narzucone ceny transferowe pomiędzy podmiotami powiązanymi odpowiadają zasadzie ceny rynkowej”⁵⁴⁶. Metody ujęte w projekcie dyrektywy TP są zaprojektowane zgodnie z rozdziałem III Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych⁵⁴⁷; co szczególnie istotne, żadnej z metod ustalania cen transferowych nie traktuje się priorytetowo. W projekcie dyrektywy zaproponowano „zasadę wyboru najodpowiedniejszej metody”, która oznacza, iż należy każdorazowo uwzględniać fakty i okoliczności danego przypadku, aby określić, która metoda jest w danej sytuacji najodpowiedniejsza⁵⁴⁸.

Przy wyborze najodpowiedniejszej metody ustalania cen transferowych powinno się brać pod uwagę⁵⁴⁹:

- mocne i słabe strony poszczególnych metod ustalania cen transferowych,
- stosowność rozważanej metody w odniesieniu do charakteru transakcji między podmiotami powiązanymi, którą to stosowność określa się w szczególności poprzez analizę funkcji pełnionych przez strony transakcji,
- dostępność wiarygodnych informacji (w szczególności na temat porównywalnych transakcji między podmiotami niepowiązanymi) niezbędnych do zastosowania wybranej metody lub innych metod oraz
- stopień porównywalności transakcji między podmiotami powiązanymi z transakcjami między podmiotami niepowiązanymi, w tym wiarygodność korekt porównywalności potrzebnych, aby wyeliminować istotne różnice między tymi transakcjami.

Należy zauważyć, że metod jednostronnych, takich jak metoda ceny odprzedaży, metoda koszt plus oraz metoda marży transakcyjnej netto, nie uzna-

⁵⁴⁶ B. Kubista, *Dokumentacja...*

⁵⁴⁷ Zob. Wniosek – Dyrektywa Rady w sprawie cen transferowych, preambuła, motyw 10.

⁵⁴⁸ *Ibidem*.

⁵⁴⁹ Zob. art. 10 ust. 2 projektu dyrektywy TP.

je się za wiarygodne w sytuacjach, w których każda ze stron transakcji między podmiotami powiązanymi wnosi w tę transakcję wyjątkowy i cenny wkład lub gdy strony angażują się w wysoce zintegrowane działania. W takim przypadku najodpowiedniejsza będzie metoda podziału zysku, ponieważ niezależne strony mogą skutecznie wycenić transakcję proporcjonalnie do swoich odpowiednich wkładów, co oznacza, że lepiej zastosować w tym przypadku metodę dwustronną⁵⁵⁰. Natomiast metody jednostronne są odpowiednie w przypadku, gdy wyłącznie jedna ze stron wnosi w transakcję między podmiotami powiązanymi wyjątkowy i cenny wkład, a druga strona takiego wyjątkowego i cennego wkładu do transakcji nie wnosi. W takim przypadku badaną stroną – czyli stroną transakcji między podmiotami powiązanymi, w odniesieniu do której bada się wskaźnik finansowy – powinna być strona, wobec której można najbardziej wiarygodnie zastosować metodę ustalania cen transferowych i wobec której można znaleźć najbardziej wiarygodne porównania⁵⁵¹.

Zgodnie z art. 9 ust. 1 projektu dyrektywy TP we wszystkich państwach członkowskich cenę rynkową stosowaną w transakcji między przedsiębiorstwami powiązanymi powinno się ustalać przy użyciu jednej z następujących metod:

- metody porównywalnej ceny niekontrolowanej,
- metody ceny odsprzedaży,
- metody koszt plus,
- metody marży transakcyjnej netto,
- metody podziału zysku.

„Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej” polega na porównaniu ceny mienia lub usług przekazywanych w ramach transakcji między podmiotami powiązanymi z ceną takiego mienia lub takiej usługi przekazywanych w porównywalnej transakcji między podmiotami niepowiązanymi dokonanej w porównywalnych okolicznościach⁵⁵². „Metoda ceny odsprzedaży” opiera się natomiast na cenie, po której produkt zakupiony od przedsiębiorstwa powiązanego odsprzedaje się przedsiębiorstwu niezależnemu. Taka cena odsprzedaży jest następnie pomniejszana o odpowiednią marżę brutto („marżę ceny odsprzedaży”), ustalaną na podstawie marży brutto w porównywalnych transakcjach między podmiotami niepowiązanymi, odpowiadającą kwocie, z której odsprzedawca starałby się

⁵⁵⁰ Wniosek – Dyrektywa Rady w sprawie cen transferowych..., s. 17.

⁵⁵¹ *Ibidem*.

⁵⁵² *Ibidem*, s. 13.

pokryć koszty sprzedaży i inne poniesione przez siebie koszty operacyjne oraz zrealizować zysk odpowiedni w świetle pełnionych funkcji (przy uwzględnieniu wykorzystanych aktywów i przyjętego ryzyka)⁵⁵³. Jeżeli chodzi o stosowanie „metody koszt plus”, to według projektu dyrektywy TP w pierwszej kolejności należy dokonać kalkulacji kosztów, które – w ramach transakcji między podmiotami powiązanymi – dostawca mienia lub świadczący usługi poniósł w związku z mieniem przeniesionym lub usługami świadczonymi na rzecz przedsiębiorstwa powiązanego. Następnie do kosztów tych powinno się dodać odpowiednią marżę, określoną poprzez odniesienie do marży pobieranej przez dostawców w porównywalnych transakcjach między podmiotami niepowiązanymi, aby osiągnąć zysk odpowiedni w świetle pełnionych funkcji i warunków rynkowych⁵⁵⁴.

Z kolei metoda „marży transakcyjnej netto” polega na porównaniu marży zysku netto z odpowiedniej bazy (np. kosztów, sprzedaży, aktywów), którą podatnik pobiera w transakcji między podmiotami powiązanymi (lub w transakcjach, które należy zagregować i rozpatrywać łącznie), z marżą zysku netto pobieraną w porównywalnych transakcjach między podmiotami niepowiązanymi⁵⁵⁵. Metoda ta zakłada określenie łącznego zysku z transakcji między przedsiębiorstwami powiązanymi, a następnie podzielenie tego zysku między te przedsiębiorstwa w uzasadniony ekonomicznie sposób, aby osiągnąć podział zysków zbliżony do tego, jaki przedsiębiorstwa niezależne uzgodniłyby między sobą na warunkach rynkowych.

Projekt dyrektywy TP przewiduje ponadto, iż metodę ustalania cen transferowych inną niż metody uznane przez OECD można zastosować wyłącznie wówczas, gdy da się wykazać, że:

- żadnej z uznanych przez OECD metod nie można w sposób racjonalny zastosować do określenia warunków rynkowych transakcji między podmiotami powiązanymi oraz

⁵⁵³ *Ibidem*.

⁵⁵⁴ Komisja Europejska, Wniosek – Dyrektywa Rady w sprawie cen transferowych..., s. 14; taką marżę opartą na warunkach rynkowych można ustalić poprzez odniesienie do marży, jaką ten sam dostawca pobiera w porównywalnych transakcjach z podmiotami niepowiązanymi (porównanie wewnętrzne), lub poprzez odniesienie do marż pobieranych w porównywalnych transakcjach przez przedsiębiorstwa niezależne (porównanie zewnętrzne).

⁵⁵⁵ *Ibidem*, s. 14; opartą na warunkach rynkowych marżę netto przysługującą podatnikowi z tytułu transakcji między podmiotami powiązanymi można ustalić poprzez odniesienie do marży netto, jaką ten sam podatnik pobiera w porównywalnych transakcjach z podmiotami niepowiązanymi (porównanie wewnętrzne), lub poprzez odniesienie do marż pobieranych w porównywalnych transakcjach przez przedsiębiorstwa niezależne (porównanie zewnętrzne).

- rezultat zastosowania takiej innej metody odpowiada rezultatowi, który osiągnęłyby przedsiębiorstwa niezależne prowadzące porównywalne transakcje w porównywalnych okolicznościach.

Ciężar wykazania, że powyższe wymogi są spełnione, powinien spoczywać na podatniku lub administracji podatkowej, stosujących metodę inną niż jedna z metod uznanych przez OECD. Jeżeli warunki te są spełnione i cenę rynkową określa się w oparciu o technikę wyceny ekonomicznej, przy jej stosowaniu należy odpowiednio uwzględnić treść sprawozdania Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych z 2017 r. w sprawie stosowania technik wyceny ekonomicznej w ustalaniu cen transferowych i zawarte w tym sprawozdaniu zalecenia⁵⁵⁶.

3.2.3. Dokumentacja cen transferowych

Sporządzanie dokumentacji cen transferowych to niewątpliwie węzłowy obowiązek podatników realizujących transakcje z podmiotami powiązanymi, stanowiący przy tym „istotny argument podatnika w sytuacji kwestionowania przez organy podatkowe rynkowości stosowanych cen transferowych”⁵⁵⁷. Dokumentacja wykazująca, że odpowiednie transakcje wyceniono zgodnie z zasadą ceny rynkowej, jest zatem kluczowym elementem z zakresu przestrzegania przepisów dotyczących cen transferowych. Stąd też projektodawca unijny przedstawił podstawowe elementy zasad dotyczących dokumentacji cen transferowych. Zgodnie z art. 13 ust. 1 projektu dyrektywy TP państwa UE zostały zobligowane do zagwarantowania, aby podatnik dysponował wystarczającymi informacjami i analizami umożliwiającymi mu sprawdzenie, czy warunki transakcji, których dokonuje on z przedsiębiorstwami powiązanymi, są zgodne z ogólną zasadą stosowania ceny rynkowej (ujętej w treści art. 4 ust. 1); dokumentacja ta powinna obejmować przy tym co najmniej następujące elementy:

- określenie stosunków handlowych lub finansowych między przedsiębiorstwami powiązanymi,
- zastosowaną metodę ustalania cen transferowych,
- uzasadnienie wyboru najodpowiedniejszej metody ustalania cen transferowych,
- analizę porównywalności,
- określenie przedziału ceny rynkowej – w przypadku gdy zastosowanie metod ustalania cen transferowych skutkuje powstaniem zakresu wartości.

⁵⁵⁶ *Ibidem*, s. 11.

⁵⁵⁷ B. Kubista, *Dokumentacja...*

Komisja została upoważniona do doprecyzowania w późniejszym terminie wymogów dokumentacyjnych (zakładając oczywiście, że dyrektywa TP zostanie uchwalona), takich, jak standardowe wzory określające rodzaj i treść informacji dotyczących cen transferowych, ramy czasowe, które należy uwzględnić, wymogi językowe oraz wskazanie, którzy podatnicy objęci są obowiązkiem sporządzania takiej dokumentacji⁵⁵⁸.

3.3. Potencjalne konsekwencje przyjęcia dyrektywy w sprawie cen transferowych

W toczącej się dyskusji nad potencjalnymi konsekwencjami uchwalenia dyrektywy TP jako potencjalną kluczową wartość dodaną wskazuje się zwiększenie pewności podatkowej jako przewidywanego efektu zharmonizowania stosowania zasady ceny rynkowej na poziomie UE⁵⁵⁹. Ma to zagwarantować prawnie wiążący wymóg, zgodnie z którym przepisy dotyczące cen transferowych przyjęte w państwach członkowskich muszą być stosowane w sposób zgodny z Wytycznymi OECD w sprawie cen transferowych. W tym kontekście wskazuje się wszakże, iż „wbrew optymizmowi wyrażonemu w uzasadnieniu dyrektywy, cel jednolitego stosowania Wytycznych nie będzie tak prosty do osiągnięcia” – co wynika z faktu, iż same Wytyczne w sprawie cen transferowych „są częściowo niejednoznaczne, nieprecyzyjne lub niejasne, co oznacza, że pozwalają na odmienne odczytywanie zawartych w nich wskazówek interpretacyjnych”⁵⁶⁰.

Ponadto wysuwane są argumenty, że przyjęcie dyrektywy TP w proponowanym kształcie podważyłoby krajową suwerenność w kwestiach podatkowych (w odniesieniu do cen transferowych), „ponieważ w dużej mierze zastąpiłaby [ona – dop. RL] krajowe przepisy podatkowe unijnymi przepisami dotyczącymi cen transferowych, nad którymi poszczególne państwa członkowskie UE miałyby ograniczoną kontrolę”, stawiając Komisję Europejską w pozycji „autorytatywnego organu w zakresie interpretacji zasady ceny rynkowej”⁵⁶¹.

⁵⁵⁸ Komisja Europejska, Wniosek – Dyrektywa Rady w sprawie cen transferowych...

⁵⁵⁹ P. Saint-Amans, *One bad Apple decision: EU tax ruling entrenches distortions*, Bruegel Analysis, 19 November 2024, s. 4–5.

⁵⁶⁰ R. Collier, *The Transfer Pricing Directive – Round 2 for an EUALP?*, <https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/article/transfer-pricing-directive-round-2-eu-alp> [dostęp: 17.01.2025].

⁵⁶¹ O. R. Hoor, *A Critical Analysis of the European Commission's Directive Proposal on Transfer Pricing*, „Tax Notes International” 2024, nr 1, s. 37.

Z perspektywy politycznej podkreśla się z kolei, iż w odpowiedzi na zaproponowaną przez Komisję dyrektywę TP „państwa UE zaangażowały się w dyskusje na temat ożywienia Forum Cen Transferowych, które zostało rozwiązane w 2019 roku”, co może być postrzegane jako preferowana przez państwa UE w tej materii koordynacja polityk w zakresie cen transferowych, a nie „twarda” wiążąca harmonizacja przepisów prawa podatkowego⁵⁶².

Z kolei K. Lipka trafnie akcentuje, że stopień „ujednolicenia norm cen transferowych (naturalna harmonizacja) wynikający ze stosowania materiałów OECD jest wysoki”, a sam „projekt Dyrektywy nie zawiera rewolucyjnych zmian i potwierdza, że Wytyczne OECD powinny być wiążące dla Państw Członkowskich” – próbując przy tym zidentyfikować „ukryte” intencje polityczne, które stoją za opracowaniem projektu dyrektywy TP⁵⁶³. Wspomniany autor wskazuje tu m.in. na chęć „wznowienia procesu ukrytej harmonizacji podatków bezpośrednich”, a także na próbę tworzenia warunków do wzmocnienia (bądź nawet przejęcia) przez UE „pozycji lidera w zakresie światowych rozwiązań cen transferowych oraz globalnego ładu podatkowego”, co wiąże on z faktem, iż dyrektywa TP daje możliwość „dalszego stanowienia norm cen transferowych już bezpośrednio przez samą Unię, w oderwaniu od globalnych standardów”⁵⁶⁴.

⁵⁶² P. Saint-Amans, *One bad Apple decision...*, s. 4–5.

⁵⁶³ K. Lipka, *Kilka uwag o celach dyrektywy UE...*, s. 36.

⁵⁶⁴ *Ibidem*, s. 39.

ROZDZIAŁ VIII

Pozyskiwanie i wymiana informacji podatkowych w unijnej polityce przeciwdziałania międzynarodowemu unikaniu opodatkowania

1. Uwagi wprowadzające

Globalizacja i towarzysząca jej liberalizacja międzynarodowego obrotu gospodarczego generują wyzwania nie tylko w odniesieniu do fundamentów koncepcyjnych konstrukcji międzynarodowego reżimu podatkowego, ale również w sferze funkcjonowania administracji podatkowej poszczególnych państw. Wraz ze wzrostem mobilności podatników, liczby transakcji transgranicznych oraz internacjonalizacji instrumentów finansowych organom podatkowym pojedynczego państwa – ograniczonym terytorialnym zakresem jurysdykcji podatkowej tego państwa – coraz trudniej jest weryfikować prawidłowość wysokości zobowiązania podatkowego deklarowanej przez podatników, w sytuacji gdy elementy podatkowoprawnego stanu faktycznego zawierają w sobie „komponenty zagraniczne”. Te narastające trudności mają wpływ na funkcjonowanie krajowych systemów podatkowych i mogą prowadzić zarówno do podwójnego opodatkowania, jak i do oszustw podatkowych i unikania opodatkowania⁵⁶⁵.

Stąd też coraz większego znaczenia nabiera kwestia wzajemnej, międzynarodowej współpracy państw w dziedzinie opodatkowania. Kluczową kwestią dla skutecznej międzynarodowej koordynacji podatkowej w tej materii jest aktywny udział jak najszerszego grona jurysdykcji podatkowych – zarówno tych,

⁵⁶⁵ Zob. preambuła do dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG, pkt 1-2.

z których „transferowane” są dochody, jak i stanowiących docelowe destynacje takich transferów, nakierowanych na unikanie opodatkowania⁵⁶⁶.

Bez dostępu do informacji z innych państw pojedyncze państwo nie jest bowiem w stanie w pełni efektywnie zarządzać swoim wewnętrznym systemem podatkowym, zwłaszcza w odniesieniu do podatków bezpośrednich⁵⁶⁷. Znaczenie efektywnej wymiany informacji podatkowych potwierdzają doświadczenia amerykańskie – jak wskazuje Błażej Kuźniacki – według estymacji amerykańskich ekspertów podatkowych „kwoty podatku, od którego uchylali się lub którego unikali amerykańscy rezydenci podatkowi, spadły z ok. 100 mld do 36 mld USD w okresie 5 lat od wejścia w życie *The Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) oraz międzyrządowych umów ratyfikowanych przez ponad 100 państw ze Stanami Zjednoczonymi i mających na celu implementację FATCA”⁵⁶⁸.

W literaturze podnosi się, iż wymiana informacji w sprawach podatkowych nie jest ukierunkowana na nakładanie na podatnika obciążeń podatkowych, a jej efektywne wykorzystanie może wręcz prowadzić do „uwolnienia podatnika od określonych zobowiązań podatkowych”⁵⁶⁹. Wymiana informacji jest dla organów podatkowych istotnym źródłem danych na temat uzyskanych dochodów i posiadanych przez podatników aktywów, które mogą być również szczególnie przydatne do celów analizy ryzyka i które mogą służyć jako zachęta do dobrowolnego przestrzegania przepisów⁵⁷⁰.

Z perspektywy międzynarodowej podkreśla się, że pierwsze prace analityczne dotyczące ujednolicenia wymiany informacji podatkowych między państwami OECD rozpoczęła już w latach 80. ubiegłego wieku⁵⁷¹. Wiele państw zgodziło się znieść tajemnicę bankową do celów podatkowych, udostępniać informacje podatkowe rządowi innych państw i zrezygnować z tajemnicy doty-

⁵⁶⁶ L. Schuknecht, V. Siegerink, *The Political Economy of the International Tax Transparency Agenda in the G20/OECD Context*, CESifo Working Paper 2021/8813, s. 6.

⁵⁶⁷ Zob. preambuła do dyrektywy Rady 2011/16/UE..., pkt 1–2.

⁵⁶⁸ B. Kuźniacki, *Wymiana informacji podatkowych z innymi państwami – nowa era stosowania prawa podatkowego w wymiarze międzynarodowym. Wymiana na wniosek i z urzędu (1)*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 5, s. 15.

⁵⁶⁹ M. Kłosowiak, *Wymiana informacji w sprawach podatkowych a ochrona praw podatnika*, Warszawa 2023, LEX.

⁵⁷⁰ Komisja Europejska, Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie konkretnych sposobów usprawnienia walki z oszustwami podatkowymi i uchylaniem się od opodatkowania, w tym w odniesieniu do państw trzecich, COM(2012) 351 final Bruksela, dnia 27.06.2012 r., s. 8.

⁵⁷¹ T. Matras, *Od DAC1 do DAC7. Rozwój automatycznej wymiany informacji do celów podatkowych w ramach Unii Europejskiej*, „Myśl Ekonomiczna i Polityczna” 2022, nr 2, s. 99.

czącej właścicieli, porozumień bankowych i transakcji finansowych osób prawnych. Punktem wyjścia dla tych zmian był ogólnoświatowy standard dotyczący wymiany informacji na wniosek, opracowany przez OECD, w ramach którego przewidziano międzynarodową wymianę informacji między dwoma państwami na wniosek organu podatkowego oraz nowy wymóg uzyskania i wymiany informacji, nawet jeżeli w jej posiadaniu był bank⁵⁷².

Jednakże kluczowym momentem było ogłoszenie przez OECD w 2014 r. węzłowych elementów globalnego standardu do automatycznej wymiany informacji finansowych w sprawach podatkowych, rozumianej jako „model umowy między właściwymi organami oraz wspólny standard do wymiany informacji, które zostały następnie zatwierdzone przez ministrów finansów i prezesów banków centralnych grupy G-20”; następnie Rada OECD opublikowała pełen globalny standard (*Common Reporting Standard* – CRS), łącznie z jego pozostałymi elementami, tj. komentarzami do modelu umowy między właściwymi organami i do wspólnego standardu do wymiany informacji oraz procedurami informatycznymi na potrzeby wdrożenia globalnego standardu⁵⁷³. CRS wzywa jurysdykcje do uzyskiwania informacji od swoich instytucji finansowych i automatycznej corocznej wymiany tych informacji z innymi jurysdykcjami. Określa on informacje o rachunkach finansowych, które mają być wymieniane, instytucje finansowe zobowiązane do raportowania, różne rodzaje rachunków i podatników, a także wspólne procedury należytej staranności (*due diligence*), których muszą przestrzegać instytucje finansowe⁵⁷⁴.

Artykułowane są przy tym pewne zastrzeżenia co do praktycznego funkcjonowania CRS – w szczególności wątpliwości budzi „postawa niektórych państw (przede wszystkim państw rozwijających się), które formalnie wdrożyły Standard, ale nie wykonują określonych w nim zasad szczególnej staranności”⁵⁷⁵.

Wymiana informacji podatkowych stanowi również istotny mechanizm przeciwdziałania międzynarodowemu unikaniu opodatkowania w polityce podatkowej Unii Europejskiej. Wymiana informacji podatkowych między

⁵⁷² Europejski Trybunał Obrachunkowy, Wymiana informacji podatkowych w UE – solidne podstawy, niedociągnięcia we wdrażaniu, Sprawozdanie specjalne 2021/3, s. 10.

⁵⁷³ Zob. Uzasadnienie do projektu ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami z dnia 19.05.2016 r., <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12285652/katalog/12354085#12354085> [dostęp: 8.02.2025].

⁵⁷⁴ OECD, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, OECD Publishing 2014.

⁵⁷⁵ T. Matras, *Od DAC1 do DAC7...*, s. 99.

państwami członkowskimi UE prowadzona jest w oparciu o różne podstawy prawne, m.in. na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania czy Konwencji o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych⁵⁷⁶ (konwencja strasburska), jednakże w kontekście wspólnotowym zasadnicze znaczenie mają regulacje prawa UE.

2. Wymiana informacji podatkowych między organami podatkowymi państw UE

2.1. Uwagi ogólne

Z perspektywy historycznej Wspólnoty Europejskie przyjęły w 1977 r. dyrektywę dotyczącą współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania⁵⁷⁷, która została zastąpiona dyrektywą Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającą dyrektywę 77/799/EWG (dalej: dyrektywa 2011/16). Natomiast rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2015/2378 określa szczegółowe przepisy dotyczące standardowych formularzy i elektronicznych formatów stosowanych na potrzeby dyrektywy 2011/16⁵⁷⁸.

Warto również odnotować wprowadzony w życie w 2013 r. program „Fiscalis 2020”⁵⁷⁹, zastąpiony w 2021 r. programem „Fiscalis”⁵⁸⁰. Cele ogólne tego programu obejmują wspieranie organów podatkowych dla poprawy funkcjonowania rynku wewnętrznego, promowanie konkurencyjności Unii i uczciwej konkurencji w Unii, ochronę interesów finansowych i gospodarczych Unii i jej państw członkowskich, w tym ochronę tych interesów przed

⁵⁷⁶ Zob. szerzej H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 420.

⁵⁷⁷ Dyrektywa Rady z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz Państw Członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (77/799/EWG).

⁵⁷⁸ Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2015/2378 z dnia 15 grudnia 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów dyrektywy Rady 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylające rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 1156/2012, Dz. Urz. UE L 332/19 z 18.12.2015 r.

⁵⁷⁹ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1286/2013 z dnia 11 grudnia 2013 r. ustanawiające program działań na rzecz poprawy skuteczności systemów podatkowych w Unii Europejskiej na okres 2014–2020 (Fiscalis 2020) i uchylające decyzję nr 1482/2007/WE.

⁵⁸⁰ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2021/847 z dnia 20 maja 2021 r. ustanawiające program „Fiscalis” na rzecz współpracy w dziedzinie opodatkowania i uchylające rozporządzenie (UE) nr 1286/2013, Dz. Urz. L 188 z 28/05/2021, s. 1–17.

oszustwami podatkowymi, uchylaniem się od opodatkowania i unikaniem opodatkowania, oraz poprawę poboru podatków. Natomiast cele szczegółowe to: wspieranie polityki podatkowej i wdrażania unijnego prawa dotyczącego opodatkowania, promowanie współpracy między organami podatkowymi, w tym wymiany informacji podatkowych, oraz wspieranie budowania potencjału administracyjnego, w tym w zakresie kompetencji ludzkich oraz opracowania i eksploatacji europejskich systemów elektronicznych (art. 3 rozporządzenia 2021/847).

Nie ulega jednakże wątpliwości, iż zasadnicze znaczenie w kwestii współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania mają mechanizmy uregulowane w przepisach dyrektywy 2011/16, która uznawana jest za „odpowiedź na wzrastającą mobilność podatników i kapitału oraz umiędzynarodowienie instrumentów finansowych”, które „przyniosły skokowy wzrost liczby transakcji transgranicznych, co utrudniało państwom członkowskim poprawne ustalenie wysokości należnego podatku i zachęcało do oszustw podatkowych”⁵⁸¹.

Z perspektywy systemowej dyrektywa 2011/16 oparta jest na założeniu realizacji trzech zasadniczych celów, tj.⁵⁸²:

- poprawy zdolności państw członkowskich do zapobiegania transgranicznym oszustwom podatkowym, uchylaniu się od opodatkowania i unikaniu opodatkowania (agresywnego planowania podatkowego),
- ograniczenia zakresu zachęt i korzyści prowadzących do szkodliwej konkurencji podatkowej między państwami UE,
- promowania dobrowolnego przestrzegania przepisów podatkowych poprzez ułatwienie identyfikacji transgranicznych dochodów i aktywów.

Wskazuje się w tym kontekście, iż dyrektywa 2011/16 – jako instrument służący poprawie skoordynowanej współpracy krajowych administracji podatkowych państw UE – musi uwzględniać szerszy kontekst administracyjny i gospodarczy, a w szczególności takie kwestie, jak⁵⁸³:

- wzmocnienie zasobów administracji podatkowych (pod względem kadrowym, finansowym i infrastruktury, głównie cyfrowej),
- ochrona praw podatników, takich jak prawo do ochrony danych⁵⁸⁴,

⁵⁸¹ Europejski Trybunał Obrachunkowy, Wymiana informacji podatkowych w UE..., s. 11.

⁵⁸² *Ibidem*, s. 10.

⁵⁸³ Parlament Europejski, Wdrożenie wymogów UE dotyczących wymiany informacji podatkowych, P9_TA(2021)0392.

⁵⁸⁴ Obszernie na ten temat zob. M. Kłosowiak, *Wymiana informacji w sprawach podatkowych...*

- właściwe mechanizmy zabezpieczenia tajemnicy zawodowej i przemysłowej poprzez zachowanie wysokich standardów cyberbezpieczeństwa podczas wymiany informacji,
- ograniczenie obciążeń administracyjnych i biurokracji dla przedsiębiorstw,
- zabezpieczenie konkurencyjności przedsiębiorstw unijnych dzięki prostszym i szybszym sposobom gwarantowania zgodności z wymogami administracyjnymi.

2.2. Ogólny model wymiany informacji podatkowych w UE

W ujęciu ogólnym Filip Majdowski i Robert Wielgórski identyfikują cztery zasadnicze formy współpracy w sferze wymiany informacji podatkowych: wymiana na wniosek, wymiana spontaniczna, wymiana automatyczna oraz zautomatyzowany dostęp do informacji⁵⁸⁵, których gradacja oparta jest na stopniu koniecznego zaangażowania strony (organów podatkowych) zainteresowanej pozyskaniem informacji z zagranicy niezbędnych do prawidłowego określenia wysokości zobowiązania podatkowego⁵⁸⁶.

Na tym modelu zasadniczo oparte zostały również mechanizmy wymiany informacji przewidziane w dyrektywie 2011/16, której postanowienia w „wielu aspektach powielają te same rozwiązania, jakie zostały przewidziane w art. 26 Modelu Konwencji OECD”; w szczególności „dyrektywa posługuje się standardem istotnego związku (*standard of foreseeably relevance*)”⁵⁸⁷.

Zgodnie z art. 1 ust. 1 dyrektywy 2011/16 państwa członkowskie współpracują ze sobą w celu wymiany informacji, które wydają się istotne do celów stosowania i egzekwowania krajowych przepisów państw członkowskich. Dyrektywa 2011/16 przewiduje trzy sposoby wymiany informacji: na wniosek, automatyczną oraz spontaniczną. Co istotne, państwo UE, chcąc otrzymać wnioskowane informacje, zobowiązane jest postępować według tych samych procedur, które stosowałoby, działając z własnej inicjatywy lub na wniosek innego organu w swoim państwie (art. 6 ust. 3 dyrektywy 2011/16).

Procedura wymiany informacji na wniosek zakłada, iż na wniosek organu wnioskującego organ współpracujący przekaze temu pierwszemu wszelkie infor-

⁵⁸⁵ F. Majdowski, R. Wielgórski, *Nowy ład światowy w zakresie wymiany informacji podatkowych?*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 8, s. 32–39.

⁵⁸⁶ *Ibidem*.

⁵⁸⁷ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 421.

macje, które wydają się być istotne do celów stosowania i egzekwowania krajowych przepisów państw członkowskich, znajdujące się w jego posiadaniu lub uzyskane przez niego w wyniku postępowania administracyjnego. Państwa członkowskie powinny zatem wymieniać informacje dotyczące poszczególnych spraw, w przypadku gdy inne państwo członkowskie zwróci się ze stosownym wnioskiem, i powinny przeprowadzić niezbędne postępowanie w celu uzyskania tych informacji⁵⁸⁸.

Wymiana informacji na wniosek oparta została na standardzie „przewidywalnego związku” (ang. *foreseeable relevance*), który ma w założeniu zapewnić jak najszerszą wymianę informacji i jednocześnie precyzować, że państwa członkowskie nie mogą pozyskiwać informacji, co do których istnieją wątpliwości, że są istotne dla danej sprawy o zbieranie informacji „na oślep”, bez wykazania, że związane jest to z postępowaniem podatkowym dotyczącym rozliczeń konkretnej osoby lub firmy (tzw. *fishing expeditions*), ani zwracać się o informacje, które nie są związane ze sprawami podatkowymi danego podatnika⁵⁸⁹. Organ współpracujący zobowiązany jest udzielić informacji najszybciej, jak to możliwe, lecz nie później niż trzy miesiące od daty otrzymania wniosku. Jednak w przypadku, gdy organ współpracujący nie jest w stanie udzielić odpowiedzi na wniosek w stosownym terminie, informuje on organ wnioskujący natychmiast, a w każdym przypadku w ciągu trzech miesięcy od otrzymania wniosku, o powodach uniemożliwiających dotrzymanie terminu oraz o spodziewanym terminie udzielenia odpowiedzi. Termin nie może być dłuższy niż sześć miesięcy od daty otrzymania wniosku, jednakże w przypadku, gdy organ współpracujący posiada już te informacje, są one przekazywane w ciągu dwóch miesięcy od tej daty (art. 7 ust. 1 dyrektywy 2011/16).

Jeżeli chodzi o zakres i warunki obowiązkowej automatycznej wymiany informacji, to przepisy dyrektywy przewidują, iż właściwy organ każdego z państw członkowskich zobowiązany jest przekazać w drodze wymiany automatycznej właściwemu organowi któregośkolwiek z pozostałych państw UE wszelkie informacje, którymi dysponuje w odniesieniu do rezydentów tego innego państwa członkowskiego, dotyczące określonych kategorii dochodu i kapitału, zgodnie z ich interpretacją na mocy krajowych przepisów państwa członkowskiego przekazującego informacje (m.in. własność nieruchomości i dochody z tego tytułu, należności licencyjne)⁵⁹⁰. Państwa UE zobowiązane zostały do przyjęcia niezbędnych środków w celu nałożenia na pośredników

⁵⁸⁸ Zob. preambuła do dyrektywy 2011/16, motyw 9.

⁵⁸⁹ *Ibidem*.

⁵⁹⁰ Art. 8 ust. 1 dyrektywy 2011/16.

obowiązku przekazywania właściwym organom informacji, które są im znane lub które są w ich posiadaniu albo pod ich kontrolą, dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, w ciągu 30 dni (licząc od określonych w dyrektywie zdarzeń). Co do zasady, automatyczne przekazywanie informacji odbywa się co najmniej raz w roku, w terminie sześciu miesięcy od zakończenia w danym państwie członkowskim roku podatkowego, w którym informacje stały się dostępne (art. 8 ust. 6 pkt a dyrektywy 2011/16).

Z kolei wymiana spontaniczna, w rozumieniu dyrektywy 2011/16, oznacza nieregularne przekazywanie informacji innemu państwu członkowskiemu w dowolnym momencie i bez uprzedniego wniosku. Właściwy organ każdego z państw członkowskich zobowiązany jest do przekazywania właściwemu organowi innego państwa UE informacji podatkowych w sytuacji, gdy:

- właściwy organ jednego państwa członkowskiego ma podstawy, aby przypuszczać, że może dojść do strat podatkowych w innym państwie członkowskim,
- osoba podlegająca obowiązkowi podatkowemu uzyskuje obniżkę podatku lub zwolnienie z podatku w jednym państwie członkowskim, co byłoby podstawą do podwyższenia podatku lub powstania obowiązku podatkowego w innym państwie członkowskim.

Właściwe organy każdego z państw członkowskich mogą przekazywać, w ramach spontanicznej wymiany, właściwym organom pozostałych państw członkowskich wszelkie znane im informacje, które mogą być przydatne właściwym organom pozostałych państw członkowskich.

Mimo iż wymiana informacji na wniosek wydaje się być najbardziej „naturalną” formą transgranicznej współpracy między organami podatkowymi, to zdaniem prawodawcy unijnego obowiązkowa automatyczna wymiana informacji bez warunków wstępnych jest najskuteczniejszym środkiem usprawniającym prawidłowe naliczanie podatków w sytuacjach transgranicznych i najlepszym sposobem zwalczania oszustw⁵⁹¹.

2.3. Rozwój modelu automatycznej wymiany informacji podatkowych w UE

Od momentu uchwalenia dyrektywa 2011/16 była kilkakrotnie zmieniana – sukcesywnie wprowadzane były regulacje uszczegóławiające bazowy model wymiany informacji i rozszerzany był zakres informacji podlegających

⁵⁹¹ Zob. preambuła do dyrektywy 2011/16, motyw 10.

wymianie automatycznej. W doktrynie anglojęzycznej (adaptowanej często do krajowych dokumentów analitycznych również w krajach nieanglojęzycznych) poszczególne nowelizacje określone są w międzynarodowym obiegu podatkowym jako „DAC” z dodatkiem odpowiedniego numeru, co odzwierciedla kolejne nowelizacje przepisów dyrektywy⁵⁹²:

- DAC 1 – wprowadzenie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji dla pięciu kategorii dochodów i kapitału,
- DAC 2 – rozszerzenie zakresu obowiązkowej automatycznej wymiany informacji o rachunki finansowe,
- DAC 3 – wprowadzenie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w odniesieniu do interpretacji indywidualnych prawa podatkowego o wymiarze transgranicznym i uprzednich porozumień cenowych,
- DAC 4 – wprowadzenie obowiązkowej sprawozdawczości według krajów dla grup wielonarodowych,
- DAC 5 – zapewnienie organom podatkowym dostępu do informacji o praniu pieniędzy,
- DAC 6 – wprowadzenie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych,
- DAC 7 – wprowadzenie obowiązku raportowania przez operatorów platform cyfrowych informacji o sprzedawcach dokonujących transakcji za ich pośrednictwem,
- DAC 8 – zwiększenie wymogów w zakresie raportowania i przejrzystości dotyczących kryptoaktywów i pochodnych transakcji.

W pierwotnej wersji dyrektywy 2011/16 (określanej jako DAC 1) przewidziano obowiązkową automatyczną wymianę informacji między państwami członkowskimi w zakresie niektórych kategorii dochodu i kapitału, głównie o charakterze niefinansowym, generowanych (posiadanych) przez podatników w państwach członkowskich innych niż państwo ich rezydencji. Ustanowiono tam również podejście zakładające wzmacnianie automatycznej wymiany informacji poprzez jej stopniowe rozszerzanie na nowe kategorie dochodu i kapitału. Zgodnie z pierwotnym zakresem obowiązkową automatyczną wymianą informacji zostały objęte: dochody z zatrudnienia; wynagrodzenia dyrektorów; produkty ubezpieczenia na życie nieobjęte innymi unijnymi aktami prawnymi

⁵⁹² Europejski Trybunał Obrachunkowy, Wymiana informacji podatkowych w UE..., s. 75.

dotyczącymi wymiany informacji i innych podobnych środków; świadczenia emerytalne i rentowe oraz własność nieruchomości i dochody z tego tytułu.

Pierwsza istotna zmiana dotycząca automatycznej wymiany informacji została dokonana mocą dyrektywy 2014/107 (określanej jako DAC 2, dalej również: dyrektywa 2014/107)⁵⁹³. Uzasadnieniem podjęcia działań legislacyjnych stały się „zwiększone możliwości inwestowania za granicą w szeroką gamę produktów finansowych”, wskutek czego „istniejące unijne i międzynarodowe instrumenty współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania stały się mniej skuteczne w zwalczaniu oszustw podatkowych i uchylania się od opodatkowania w wymiarze transgranicznym”. Dzięki DAC 2 państwa członkowskie zaimplementowały do krajowych systemów podatkowych wspólny standard wymiany informacji finansowych⁵⁹⁴. Przewidziana w dyrektywie 2014/107 automatyczna wymiana informacji ma umożliwić krajowym administracjom podatkowym pozyskiwanie z instytucji finansowych określonych z góry informacji w stosunku do rachunków zidentyfikowanych przez nie jako prowadzone dla nierezydentów (rezydentów innych państw członkowskich) lub podmiotów przez nie kontrolowanych, bez uprzedniego wniosku, w ustalonych z góry, regularnych odstępach czasu. Uzyskane w tym trybie informacje będą w dalszej kolejności podlegały systematycznemu przekazywaniu państwu członkowskiemu właściwemu dla poszczególnych nierezydentów⁵⁹⁵.

Za kluczowe – z perspektywy minimalizacji kosztów i obciążeń administracyjnych dla administracji podatkowych i podatników – prawodawca unijny uznał zapewnienie, aby rozszerzony przepisami DAC 2 zakres automatycznej wymiany informacji w Unii był zgodny ze zmianami na szczeblu międzynarodowym; państwa członkowskie powinny zatem wymagać od swoich instytucji finansowych wdrożenia zasad sprawozdawczych i zasad należytej staranności w pełni zgodnych z zasadami określonymi we wspólnym standardzie do wymiany informacji opracowanym przez OECD⁵⁹⁶.

⁵⁹³ Dyrektywa Rady 2014/107/UE z dnia 9 grudnia 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania, Dz. Urz. UE L 359/1 z 16.12.2014 r.

⁵⁹⁴ T. Matras, *Od DAC1 do DAC7...*, s. 103.

⁵⁹⁵ Zob. Uzasadnienie do projektu ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami z dnia 19.05.2016 r., <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12285652/katalog/12354085#12354085> [dostęp: 8.02.2025].

⁵⁹⁶ Zob. preambuła do dyrektywy 2014/107, motyw 9.

Kolejnym etapem rozszerzania zakresu automatycznej wymiany informacji było przyjęcie w dniu 8 grudnia 2015 r. dyrektywy 2015/2376 (DAC 3)⁵⁹⁷, która zobowiązywała państwa UE do „automatycznego przekazywania danych na temat transgranicznych porozumień podatkowych, których postanowienia mogły oddziaływać na wysokość bazy podatkowej innych krajów”⁵⁹⁸. W założeń wprowadzanych przepisami DAC 3 zakres automatycznej wymiany interpretacji indywidualnych o wymiarze transgranicznym oraz uprzednich porozumień cenowych wydanych (zmienionych lub odnowionych w odniesieniu do konkretnej osoby lub grupy osób, na których to interpretacjach lub porozumieniach ta osoba lub grupa osób mają prawo polegać) powinien obejmować wszelkie formy materialne (bez względu na to, czy mają one charakter wiążący, czy niewiążący, i bez względu na sposób ich wydania)⁵⁹⁹. Obowiązkowa automatyczna wymiana interpretacji indywidualnych o wymiarze transgranicznym oraz uprzednich porozumień cenowych powinna „w każdym przypadku obejmować przekazanie określonego zbioru podstawowych informacji, które byłyby dostępne dla wszystkich państw członkowskich”⁶⁰⁰.

W dniu 25 maja 2016 r. Rada przyjęła dyrektywę nr 2016/881 zmieniającą dyrektywę 2011/16 w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania⁶⁰¹ (dalej: dyrektywa 2016/881, DAC 4). Zmiana przepisów dyrektywy 2011/16 podyktowana była przede wszystkim intencją prawodawcy unijnego w zakresie przeciwdziałania praktykom agresywnego planowania podatkowego przez grupy przedsiębiorstw wielonarodowych. Aby zwiększyć efektywność działań organów podatkowych państw UE w tej materii, za warunek niezbędny uznano możliwość dostępu przez te organy do „wyczerpujących i rzetelnych danych na temat struktury grup przedsiębiorstw wielonarodowych, ich polityki cen transferowych oraz transakcji wewnętrznych zarówno w Unii, jak i poza jej terytorium”⁶⁰². Dyrektywa DAC 4 implementowała na grunt prawa UE rozwiązania rekomendowane w ramach BEPS 13.

⁵⁹⁷ Dyrektywa Rady (UE) 2015/2376 z dnia 8 grudnia 2015 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania, Dz. Urz. L 332 z 18.12.2015 r. (dalej: dyrektywa 2015/2376).

⁵⁹⁸ T. Matras, *Od DAC1 do DAC7...*, s. 105.

⁵⁹⁹ Zob. preambuła do dyrektywy 2015/2376, motyw 5.

⁶⁰⁰ *Ibidem*, motyw 12.

⁶⁰¹ Dz. Urz. L 146 z 3.06.2016 r.

⁶⁰² Zob. preambuła do dyrektywy 2016/881, motyw 3.

Należy podkreślić, iż DAC 4 wprowadziła w UE obowiązek raportowania o charakterze niepublicznym (*non-public CbC reporting*), który należy odróżnić od mechanizmów raportowania publicznego (o których mowa w pkt 4). Zasadniczym celem dyrektywy 2016/881 było wprowadzenie większej przejrzystości po stronie grup przedsiębiorstw wielonarodowych, tak aby wzmocnić działania zapobiegające praktykom BEPS i umożliwić organom podatkowym lepsze zrozumienie ogólnego obrazu podatkowego działalności i mechaniki tworzenia struktur przedsiębiorstw wielonarodowych⁶⁰³. Wskazuje się przy tym na prewencyjne założenia mechanizmu raportowania według krajów – podmioty przekazując dane organom podatkowym, mogą samodzielnie stwierdzić, że dochodzi do transgranicznego przerzucania dochodów dla celów podatkowych, co może spowodować, iż taka „większa przejrzystość wobec organów podatkowych nakłoni grupy przedsiębiorstw wielonarodowych do zaprzestania praktyk przerzucania dochodów na szeroką skalę”⁶⁰⁴. Zasadniczym celem wprowadzenia niepublicznego raportowania CbC jest wyposażenie administracji podatkowej w wyspecjalizowane narzędzie służące do oceny ryzyka związanego z cenami transferowymi. Mechanizm ten ma za zadanie podnieść skuteczność zwalczania nadużyć podatkowych prowadzących do transferu zysków do innych jurysdykcji, w tym do rajów podatkowych⁶⁰⁵.

Mocą art. 8aa ust. 1 dyrektywy 2011/16 państwa członkowskie zostały zobowiązane do podjęcia niezbędnych środków w celu zobowiązania jednostek dominujących najwyższego szczebla grupy przedsiębiorstw wielonarodowych, która jest rezydentem do celów podatkowych na jego terytorium, do przedstawiania sprawozdania według krajów.

Właściwy organ państwa członkowskiego, które otrzymało sprawozdanie według krajów, ma obowiązek przekazać to sprawozdanie – w drodze wymiany automatycznej i w terminie 15 miesięcy od ostatniego dnia roku podatkowego grupy przedsiębiorstw wielonarodowych, której dotyczy dane sprawozdanie CbC – każdemu państwu członkowskiemu, w którym (jak wynika z informacji zawartych w sprawozdaniu CbC) rezydentem do celów podatkowych jest co najmniej jeden podmiot wchodzący w skład grupy przedsiębiorstw wielonarodowych.

⁶⁰³ KPMG, *Country-by-Country Reporting*, <https://kpmg.com/xx/en/what-we-do/services/tax/regional-tax-centers/eu-tax-centre/country-by-country-reporting.html> [dostęp: 5.02.2025].

⁶⁰⁴ M. Kłosowiak, *Wymiana informacji w sprawach podatkowych...*

⁶⁰⁵ Ministerstwo Finansów, *CbC. Raportowanie według krajów – pytania i odpowiedzi*, wydanie czwarte, grudzień 2020, s. 5, <https://www.podatki.gov.pl/media/6548/cbc-raportowanie-wedlug-krajow-pytania-i-odpowiedzi-grudzien-2020.pdf> [dostęp: 25.02.2025].

dowych, do której należy podmiot raportujący, lub w którym podlega opodatkowaniu działalność gospodarcza prowadzona przez jego stały zakład (art. 8aa ust. 2 dyrektywy 2011/16).

Sprawozdanie według krajów zawiera informacje w odniesieniu do grupy przedsiębiorstw wielonarodowych, ujęte w dwóch grupach. W pierwszej grupie danych mieszczą się: zagregowane dane dotyczące wysokości osiągniętych przychodów, zysku (straty) przed opodatkowaniem, zapłaconego podatku dochodowego, należnego podatku dochodowego, kapitału podstawowego, niepodzielonego zysku z lat ubiegłych, liczby pracowników i aktywów rzeczowych innych niż środki pieniężne lub ich ekwiwalenty, w odniesieniu do każdej jurysdykcji, w której grupa przedsiębiorstw wielonarodowych prowadzi działalność. Druga grupa danych obejmuje: dane identyfikujące każdy podmiot wchodzący w skład grupy przedsiębiorstw wielonarodowych, obejmujące nazwę jurysdykcji, w której podmiot ten ma rezydencję podatkową, oraz nazwę jurysdykcji, zgodnie z której prawem został utworzony, jeśli jest ona inna niż jego jurysdykcja podatkowa, a także charakter głównego przedmiotu działalności prowadzonej przez ten podmiot wchodzący w skład grupy (art. 8aa ust. 3 lit. a i b). Informacje przekazywane pomiędzy państwami członkowskimi na podstawie art. 8aa są wykorzystywane do celów przeprowadzenia oceny stopnia ryzyka w zakresie cen transferowych oraz innych rodzajów ryzyka związanych z erozją bazy podatkowej i przerzucaniem zysków, w tym oceny ryzyka nieprzestrzegania przez członków danej grupy przedsiębiorstw wielonarodowych przepisów dotyczących cen transferowych, które mają zastosowanie, a w stosownych przypadkach do celów analizy ekonomicznej i statystycznej.

Kolejna zmiana dyrektywy 2011/16 dokonana została poprzez przyjęcie dyrektywy 2016/2258 (DAC 5)⁶⁰⁶, a jej zasadniczym celem było ułatwienie organom podatkowym państw UE dostępu do informacji dotyczących przeciwdziałania praniu pieniędzy. Dokonane zmiany podyktowane były kwestią oceny mechanizmu przewidzianego w poprzedniej wersji dyrektywy 2011/16, w świetle którego, w przypadku gdy posiadacz rachunku był strukturą pośredniczącą, instytucje finansowe miały „obowiązek przyjrzenia się dokładnie tej strukturze oraz zidentyfikowania i zgłoszenia właściciela odsetek”⁶⁰⁷. Co istotne, ten

⁶⁰⁶ Dyrektywa Rady (UE) 2016/2258 z dnia 6 grudnia 2016 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w odniesieniu do dostępu organów podatkowych do informacji dotyczących przeciwdziałania praniu pieniędzy, Dz. Urz. UE L 342/1 z 16.12.2016 r.

⁶⁰⁷ Zob. preambuła do dyrektywy 2016/2258, motyw 2.

element w stosowaniu dyrektywy 2011/16 opierał się na informacjach dotyczących przeciwdziałaniu praniu pieniędzy uzyskanych zgodnie z dyrektywą Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/849⁶⁰⁸ (dalej: dyrektywa 2015/849) w celu identyfikacji właścicieli odsetek. Stąd za kluczowe w implementowaniu DAC 5 uznano efektywne monitorowanie stosowania przez instytucje finansowe procedur należytej staranności określonych w dyrektywie 2011/16, gdzie organy podatkowe muszą mieć dostęp do informacji dotyczących przeciwdziałania praniu pieniędzy. W przypadku braku takiego dostępu organy te nie mogą bowiem „monitorować, potwierdzać i kontrolować stosowania przez instytucje finansowe w sposób właściwy dyrektywy 2011/16 poprzez prawidłowe identyfikowanie i zgłaszanie właścicieli odsetek struktur pośredniczących”⁶⁰⁹. Państwa członkowskie zostały zobowiązane do zapewnienia dostępu organów podatkowych do mechanizmów, procedur, dokumentów i informacji określonych w przepisach dyrektywy 2015/849. Chodzi tu przede wszystkim o środki należytej staranności wobec klienta oraz beneficjentów rzeczywistych⁶¹⁰, o których mowa w art. 30 i 31 dyrektywy 2015/849.

W wyniku kolejnej zmiany dyrektywy 2011/16 na określonych podatników nałożone zostały nowe obowiązki administracyjno-informacyjne, których pozyskanie umożliwić ma następnie ich automatyczną wymianę pomiędzy organami podatkowymi (dyrektywa 2018/822 – DAC 6)⁶¹¹. W tym kontekście w doktrynie wskazuje się, iż obowiązki informacyjne podatników oznaczają „aktywną rolę podatników w dostarczaniu informacji i pasywną rolę organów, polegającą na ich przyjmowaniu”, a realizacja tych „obowiązków przez podatników nie jest ostatecznym celem administracji podatkowej, ma się natomiast przyczyniać do osiągnięcia celu fiskalnego”⁶¹². W tak zakreślonej filozofii nakładania na podatników obowiązków informacyjnych przepisy dyrektywy 2018/822 implemen-

⁶⁰⁸ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/849 z dnia 20 maja 2015 r. w sprawie zapobiegania wykorzystywaniu systemu finansowego do prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu, zmieniająca rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 648/2012 i uchylająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2005/60/WE oraz dyrektywę Komisji 2006/70/WE, Dz. Urz. L 141 z 5.06.2015 r., s. 73.

⁶⁰⁹ Zob. preambuła do dyrektywy 2016/2258, motyw 3.

⁶¹⁰ T. Matras, *Od DAC1 do DAC7...*, s. 108.

⁶¹¹ Dyrektywa Rady 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16 w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, Dz. Urz. UE L 139/1 z 5.06.2018 r.

⁶¹² A. Derdak, *Wybrane obowiązki informacyjne podatników. System podatkowy w dobie digitalizacji*, Warszawa 2024, Legalis.

tują zalecenia OECD, w świetle których kluczowe znaczenie dla zapewnienia efektywności weryfikacji prawidłowości rozliczeń podatników ma zwiększenie transparentności funkcjonowania podatników poprzez dostarczanie administracji podatkowej (na możliwie wczesnym etapie) istotnych informacji – co daje organom podatkowym większą elastyczność w reagowaniu na ryzyko podatkowe i umożliwia urzędnikom odpowiedzialnym za politykę podatkową podejmowanie terminowych i świadomych decyzji dotyczących odpowiednich rozwiązań legislacyjnych lub regulacyjnych w celu ochrony bazy podatkowej⁶¹³.

Stąd też uzasadnieniem wprowadzenia mocą przepisów dyrektywy 2018/822 obowiązku raportowania przez podatników (bądź inne podmioty zobowiązane) tzw. schematów podatkowych jest wzmocnienie przeciwdziałania zjawisku agresywnego planowania podatkowego, które skutkuje erozją bazy podatkowej państw UE, i konieczność stworzenia ram regulacyjnych dla efektywnego pozyskiwania informacji dotyczących uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego. Takie informacje powinny ułatwiać organom podatkowym szybką reakcję na szkodliwe praktyki podatkowe, a także eliminację zidentyfikowanych luk prawnych poprzez „wprowadzenie przepisów lub przeprowadzenie odpowiednich ocen ryzyka i kontroli podatkowych”⁶¹⁴.

Wprowadzony mechanizm raportowania ma w założeniach „przeciwdziałać zjawisku unikania oraz uchylania się od opodatkowania na jak najwcześniejszym możliwie etapie, czyli na etapie planowania działań zmierzających do obniżenia zobowiązań publicznoprawnych”⁶¹⁵. Zgodnie z art. 8ab ust. 1 dyrektywy 2011/16 państwa UE zobowiązały się do przyjęcia niezbędnych środków w celu nałożenia na pośredników obowiązku przekazywania właściwym organom informacji, które są im znane lub które są w ich posiadaniu lub pod ich kontrolą, dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (zasadniczo w terminie 30 dni). Za „pośrednika” – zobowiązanego do raportowania organom podatkowym – uznawana jest każda osoba, która „opracowuje, wprowadza do obrotu, organizuje lub udostępnia do wdrożenia podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne lub zarządza wdrażaniem takiego uzgodnienia”. Uzgodnienie transgraniczne dotyczy więcej niż jednego państwa

⁶¹³ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2015, s. 13.

⁶¹⁴ Zob. pkt 2 preambuły do dyrektywy 2018/822

⁶¹⁵ F. Majdowski, *Wykładnia unijnej dyrektywy o raportowaniu schematów podatkowych w świetle karty praw podstawowych*, [w:] D. Gajewski (red.), *Raportowanie schematów podatkowych (MDR). Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2024, LEX.

członkowskiego albo państwa członkowskiego i państwa trzeciego, jeżeli spełniony jest co najmniej jeden z wymienionych w dyrektywie warunków, m.in. nie wszyscy uczestnicy uzgodnienia są rezydentami do celów podatkowych tej samej jurysdykcji bądź co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia jest jednocześnie rezydentem do celów podatkowych więcej niż jednej jurysdykcji.

Generalnie zatem obowiązek zgłaszania schematów podatkowych ciąży na pośrednikach, a w sytuacji, gdy nie jest to możliwe – na podatnikach; „informacje na temat uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego są ujmowane w postaci wykazu elementów i części składowych transakcji, które wyraźnie wskazują na unikanie opodatkowania lub nadużycia, określa się je mianem «cech rozpoznawczych»”⁶¹⁶. Zgłoszenie dotyczące uzgodnienia jest następnie automatycznie wymieniane z innymi państwami członkowskimi przez zamieszczenie stosownych informacji w centralnej bazie danych UE⁶¹⁷. Trafnie Filip Majdowski zwraca uwagę (w kontekście mechaniki DAC 6) na „zderzenie” dwóch trendów – „dynamicznie rosnących struktur planowania transgranicznego z ciągle zwiększającą się rolą profesjonalnych pełnomocników wprowadzających lub doradzających przy takich strukturach i chęcią administracji podatkowej pozyskiwania informacji na ten temat z fundamentalnym prawem do poszanowania tajemnicy zawodowej oraz zasady lojalności tychże profesjonalnych pełnomocników względem swoich klientów”⁶¹⁸. Owo „zderzenie” może ulec jeszcze dalszemu pogłębieniu, jeżeli Rada UE zdecyduje się na przyjęcie propozycji Komisji Europejskiej w kwestii ograniczenia roli tzw. podmiotów ułatwiających praktyki nakierowane na minimalizację wysokości zobowiązania podatkowego (projekt tzw. dyrektywy SAFE), która ma w założeniu „współdziałać z dotychczasowymi inicjatywami na rzecz zwalczania uchylania się od opodatkowania i agresywnego planowania podatkowego”, w tym w szczególności z DAC 6⁶¹⁹ (na temat projektu SAFE zob. pkt 4).

⁶¹⁶ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 535.

⁶¹⁷ Europejski Trybunał Obrachunkowy, Zwalczanie szkodliwych systemów podatkowych i unikania opodatkowania przez przedsiębiorstwa, Sprawozdanie specjalne 2024/27, s. 24, <https://www.eca.europa.eu/pl/publications/sr-2024-27> [dostęp: 27.02.2025].

⁶¹⁸ F. Majdowski, *Wykładnia unijnej dyrektywy o raportowaniu...*, LEX.

⁶¹⁹ Komisja Europejska, *Ograniczenie roli podmiotów sprzyjających zaangażowanych w ułatwianie uchylania się od opodatkowania i agresywnego planowania podatkowego*, Zaprośenie do zgłaszania uwag dotyczących oceny skutków, 2022-07-06, Ares(2022)4939801, <https://op.europa.eu/pl/publication-detail/-/publication/c4ac104e-febc-11ec-b94a-01aa75ed71a1> [dostęp: 27.02.2025].

Kolejny mechanizm implementowany do przepisów dyrektywy 2011/16 mający przeciwdziałać unikaniu opodatkowania ujęty został w treści dyrektywy 2021/514 (DAC 7)⁶²⁰ i zakłada „zapewnienie organom podatkowym państw członkowskich odpowiednich instrumentów do pozyskiwania informacji w zakresie transakcji za pośrednictwem platform cyfrowych”⁶²¹. Uzasadnieniem rozszerzenia zakresu automatycznej wymiany informacji jest obserwowana transformacja cyfrowa gospodarki, której „skutkiem ubocznym” są zjawiska uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania. W szczególności odnosi się to do transgranicznych usług oferowanych dzięki wykorzystywaniu operatorów platform, które przyczyniły się „do powstania złożonego środowiska, w którym egzekwowanie przepisów prawa podatkowego i zapewnienie ich przestrzegania może stanowić wyzwanie”, co w praktyce generuje sytuacje, w których „administracje podatkowe państw członkowskich nie mają wystarczających informacji, aby prawidłowo ocenić i kontrolować uzyskiwane w ich kraju dochody brutto z działalności komercyjnej wykonywanej za pośrednictwem platform cyfrowych”⁶²². Administracje podatkowe państw UE często żądają również informacji od operatorów platform, co skutkuje znaczącymi kosztami administracyjnymi oraz kosztami przestrzegania przepisów dla operatorów platform; ponadto niektóre państwa członkowskie nałożyły jednostronny obowiązek sprawozdawczy, co powoduje dodatkowe obciążenie administracyjne dla operatorów platform, gdyż muszą oni spełnić wiele krajowych norm w zakresie sprawozdawczości⁶²³.

Stąd, zdaniem prawodawcy unijnego, niezbędna stała się interwencja legislacyjna wprowadzająca standardowy obowiązek sprawozdawczy, który miałby zastosowanie na całym rynku wewnętrznym. W tym celu uchwalona DAC 7 rozszerzyła zasadę corocznego raportowania informacji na operatorów platform cyfrowych, a następnie automatyczną wymianę tak przekazanych informacji między organami podatkowymi państw członkowskich UE „w sposób podobny do już funkcjonującego w stosunku do pośredników wspólnego standardu sprawozdawczości informacji o rachunkach finansowych (*Common Reporting Standard* – CRS) lub systemu obowiązkowego ujawniania informacji

⁶²⁰ Dyrektywa Rady (UE) 2021/514 z dnia 22 marca 2021 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, Dz. Urz. UE L 104/1 z 25.03.2021 r.

⁶²¹ T. Matras, *Od DAC1 do DAC7...*, s. 111.

⁶²² Zob. preambuła do dyrektywy 2021/514, motyw 6.

⁶²³ *Ibidem*, motyw 7.

o schematach podatkowych (*Mandatory Disclosure Rules* – MDR)⁶²⁴. Wprowadzony obowiązek ma istotne znaczenie „dla operatorów stron internetowych oraz aplikacji, którzy nawiązali kontakty z użytkownikami w celu wykonywania odpłatnie określonych czynności”⁶²⁵. Dyrektywa 2021/514 ma przy tym zaadresować problem „uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania przez użytkowników tych platform”⁶²⁶. Należy również odnotować, iż w przepisach DAC 7 wprowadzono nowy element w prawie unijnym, czyli wspólne kontrole, które w założeniu „mają istotnie przyczynić się do rozwoju współpracy administracji podatkowych państw członkowskich UE, a w konsekwencji – do unikania transgranicznych sporów podatkowych, szczególnie z obszaru cen transferowych”⁶²⁷.

Do zmian w sposobach prowadzenia działalności gospodarczej powodowanych rozwojem gospodarki cyfrowej odnosi się również ostatnia z nowelizacji przepisów dyrektywy 2011/16 – uchwalona w dniu 17 października 2023 r. dyrektywa 2023/2226 (DAC 8)⁶²⁸, która obejmuje „rynek kryptoaktywów”. Za „kryptoaktywa” uznaje się „cyfrowe odzwierciedlenie wartości lub prawa, które da się przenieść i przechowywać w formie elektronicznej z wykorzystaniem technologii rozproszonego rejestru lub podobnej technologii”⁶²⁹.

Zasadniczy problem zdiagnozowany przez prawodawcę unijnego polega na tym, że w państwach UE „obowiązują przepisy i wytyczne, które są odmienne w poszczególnych państwach członkowskich, w sprawie opodatkowania dochodu uzyskanego z transakcji dotyczących kryptoaktywów”, a zdecentralizowany charakter kryptoaktywów utrudnia administracjom podatkowym państw członkowskich zapewnienie przestrzegania przepisów prawa podatkowego⁶³⁰.

⁶²⁴ F. Majdowski, *Obowiązki sprawozdawcze operatorów platform cyfrowych w Unii Europejskiej – kolejny przykład „Wielkiego Brata” w podatkach?*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 1, s. 32.

⁶²⁵ T. Matras, *Od DAC1 do DAC7...*, s. 111.

⁶²⁶ F. Majdowski, *Obowiązki sprawozdawcze operatorów...*, s. 34.

⁶²⁷ Zob. szerzej P. Karniej-Kmita, *Wspólne kontrole w UE – nowe narzędzie transgranicznej współpracy organów podatkowych. Znaczenie dla cen transferowych*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 10, s. 21–27; wspólne kontrole, w rozumieniu dyrektywy 2021/514, oznaczają postępowanie administracyjne prowadzone wspólnie przez właściwe organy co najmniej dwóch państw członkowskich i dotyczące co najmniej jednej osoby będącej przedmiotem wspólnego lub uzupełniającego zainteresowania właściwych organów tych państw członkowskich.

⁶²⁸ Dyrektywa Rady (UE) 2023/2226 z dnia 17 października 2023 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, Dz. Urz. UE L 2226 z 24.10.2023 r.

⁶²⁹ Zob. preambuła do dyrektywy 2023/2226, motyw 5.

⁶³⁰ *Ibidem*, motyw 6.

DAC 8 jest zatem odpowiedzią na zmiany zachodzące w procesach gospodarczych oraz potrzebę poprawy istniejących ram wymiany informacji i współpracy administracyjnej w Unii Europejskiej⁶³¹.

Aby zaadresować problem wynikający z rosnącego wykorzystania alternatywnych środków płatniczych i inwestycyjnych, które stwarzają nowe ryzyka uchylania się od opodatkowania, przepisy dotyczące sprawozdawczości i wymiany informacji powinny, zdaniem prawodawcy unijnego, obejmować również kryptoaktywa i ich użytkowników⁶³². Założeniem prawodawcy unijnego jest przy tym „zapewnienie właściwego funkcjonowania rynku wewnętrznego”, co wymaga, aby sprawozdawczość była „skuteczna, prosta oraz jasno określona”; zważywszy natomiast na praktyczne trudności z wykrywaniem zdarzeń powodujących powstanie obowiązku podatkowego, które występują podczas inwestowania w kryptoaktywa, podkreśla się, iż to „raportujący dostawcy usług w zakresie kryptoaktywów mają najlepsze warunki do gromadzenia i weryfikowania niezbędnych informacji dotyczących swoich użytkowników”⁶³³. Dyrektywa DAC 8 ma zastosowanie do dostawców usług w zakresie kryptoaktywów objętych rozporządzeniem (UE) 2023/1114⁶³⁴, którzy uzyskali zezwolenie na podstawie tego rozporządzenia, oraz do operatorów kryptoaktywów, którzy nie są w ten sposób regulowani i nie uzyskali takiego zezwolenia – jako raportujących dostawców usług w zakresie kryptoaktywów.

Przepisy wprowadzone DAC 8 rozszerzają zakres automatycznej wymiany informacji w ramach dyrektywy 2011/16 „na informacje, które dostawcy usług w zakresie kryptoaktywów będą musieli zgłaszać w odniesieniu do transakcji (transferu lub wymiany) kryptoaktywów i pieniądza elektronicznego”, zwiększając przy tym „zasięg obecnych przepisów dotyczących wymiany informacji istotnych z punktu widzenia podatków poprzez włączenie przepisów o wymianie interpretacji indywidualnych o wymiarze transgranicznym dotyczących zamożnych klientów indywidualnych (tzw. *high net-worth individuals*), a także przepisów o automatycznej wymianie informacji na temat dywidend

⁶³¹ O. Popa, C. Valério, *The (Most Recent) Proposal for an EU Directive to Amend the Rules on Administrative Cooperation in the Field of Taxation (DAC8)*, „European Taxation” 2023, nr 2, s. 118.

⁶³² Zob. preambuła do dyrektywy 2023/2226, motyw 11.

⁶³³ *Ibidem*.

⁶³⁴ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2023/1114 z dnia 31 maja 2023 r. w sprawie rynków kryptoaktywów oraz zmiany rozporządzeń (UE) nr 1093/2010 i (UE) nr 1095/2010 oraz dyrektyw 2013/36/UE i (UE) 2019/1937 (Tekst mający znaczenie dla EOG), PE/54/2022/REV/1, Dz. Urz. UE L 150 z 9.06.2023 r.

niepowierniczych i podobnych dochodów, aby ograniczyć ryzyka uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i oszustw podatkowych”⁶³⁵.

Aby umożliwić administracjom podatkowym właściwą analizę otrzymywanych informacji i wykorzystanie ich zgodnie z przepisami krajowymi (na przykład w celu przyporządkowywania informacji i wyceny aktywów oraz zysków kapitałowych), wprowadzono wymóg sprawozdawczości i wymiany informacji w podziale na każde z kryptoaktywów, w odniesieniu do których ich użytkownik dokonał transakcji⁶³⁶. Krytycznie ocenia się jednakże „możliwości pozyskiwania danych właścicieli kryptowalut przez organy administracji skarbowych” z uwagi na podejście wielu osób korzystających z kryptoaktywów, w świetle którego „anonimowość jest immanentną cechą «nowego pieniądza»”, co może oznaczać, iż skutkiem implementacji DAC 8 będzie np. transfer środków „do jurysdykcji, gdzie pośrednicy i właściciele platform cyfrowych nie mają obowiązku sprawozdawczego”⁶³⁷.

Artykuł 27 ust. 1 dyrektywy 2011/16 stanowi, że co pięć lat (po dniu 1 stycznia 2013 r.) Komisja składa Parlamentowi Europejskiemu i Radzie sprawozdanie na temat stosowania tej dyrektywy. Pierwsza ocena DAC opierała się na badaniu przeprowadzonym w 2018 r. i opublikowanym w 2019 r. Obecnie Komisja jest w trakcie przygotowywania drugiej oceny, obejmującej lata 2018–2022⁶³⁸.

Gdy analizuje się dostępne oceny efektywności funkcjonowania dyrektywy 2011/16 – dla dokonania której niezbędne są szczegółowe dane i statystyki, których dysponentem jest Komisja Europejska – w pierwszej kolejności zauważalny jest nacisk na jakość informacji, będących przedmiotem wymiany między organami podatkowymi.

Parlament Europejski w swojej ocenie dotyczącej praktycznych aspektów wdrożenia unijnych wymogów w zakresie wymiany informacji zauważa, iż „ilość wymienianych informacji jest duża, ale ich jakość – niezadowalająca”, a „błędne lub nieaktualne informacje instytucji finansowych na temat rezyden-

⁶³⁵ R. Bujalski, *UE zacieśni kontrolę podatkową nad kryptoaktywami*, LEX/el. 2023.

⁶³⁶ Zob. preambuła do dyrektywy 2023/2226, motyw 15.

⁶³⁷ T. Matras, *DAC 8 – w kierunku rozszerzenia administracyjnej współpracy podatkowej o aktywa kryptograficzne*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 9, s. 30–31.

⁶³⁸ Zob. European Commission, *Evaluation of administrative cooperation in the field of direct taxation: open public consultation and call for evidence*, 8 May 2024, https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/evaluation-administrative-cooperation-field-direct-taxation-open-public-consultation-and-call-2024-05-08_en [dostęp: 20.03.2025].

cji podatkowej oraz nadużycia wynikające z przyjmowania wielu rezydencji mogą udaremnić wymianę informacji, kiedy będzie ona potrzebna”⁶³⁹.

Ponadto, w ocenie PE informacje „wymieniane na wniosek często okazywały się niekompletne i wymagały dalszych wyjaśnień”, a „udzielenie informacji wymienianych na wniosek często zajmuje organom do sześciu miesięcy od dnia otrzymania wniosku, a nawet dłużej”, natomiast „w przypadku dalszej wymiany informacji nie obowiązują żadne terminy, co stwarza kolejne ryzyko opóźnień”⁶⁴⁰.

Ocena taka tłumaczyć może inicjatywy legislacyjne, które mają dostarczyć organom podatkowym państw UE dodatkowych strumieni informacyjnych, odnoszących się zarówno do przedsiębiorstw (sprawozdawczość CbC), jak i podmiotów profesjonalnych świadczących usługi doradcze w zakresie międzynarodowego opodatkowania (inicjatywa SAFE).

3. Sprawozdawczość publiczna przedsiębiorstw wielonarodowych według krajów (CbC)

W wydanej w dniu 26 marca 2019 r. rezolucji Parlament Europejski podkreślił, że konieczna jest „ambitna sprawozdawczość publiczna w podziale na kraje jako narzędzie poprawy przejrzystości korporacyjnej oraz wzmocnienia kontroli publicznej”, wzywając Radę UE do osiągnięcia porozumienia w celu przyjęcia mechanizmu takiej sprawozdawczości jako jednego z kluczowych środków umożliwiających doprowadzenie do większej przejrzystości informacji podatkowych przedsiębiorstw⁶⁴¹.

Odpowiedzią na to wezwanie było przyjęcie w dniu 24 listopada 2021 r. dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady UE nr 2021/2101 zmieniającej dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji o podatku dochodowym przez niektóre jednostki i oddziały (dalej: dyrektywa 2021/2101). Zasadniczym elementem uchwalonej dyrektywy było dodanie do dyrektywy

⁶³⁹ Parlament Europejski, Sprawozdanie w sprawie wdrożenia wymogów UE dotyczących wymiany informacji podatkowych: postępy, wyciągnięte wnioski i przeszkody do pokonania (2020/2046(INI)), A9-0193/2021, s. 17.

⁶⁴⁰ *Ibidem*, s. 21.

⁶⁴¹ Zob. Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 26 marca 2019 r. w sprawie przestępstw finansowych, uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania (2018/2121(INI)), (2021/C 108/02), s. 24.

2013/34/UE⁶⁴² nowego rozdziału 10a zatytułowanego „Sprawozdanie na temat informacji o podatku dochodowym”.

Wprowadzenie upubliczniania informacji w zakresie rozliczeń podatku korporacyjnego ma w założeniu realizować trzy zasadnicze funkcje: kontrolną – w odniesieniu do podatkowych aspektów funkcjonowania przedsiębiorstw wielonarodowych w UE, zapewnienia transparentności – w odniesieniu do podatkowego wymiaru działalności MNE, a także informacyjną – skierowaną do interesariuszy przedsiębiorstw wielonarodowych.

Publiczny system raportowania CbC uznawany jest za „jeden z najbardziej transformacyjnych elementów podejścia Unii Europejskiej do przejrzystości podatkowej”⁶⁴³, który ma prowadzić do „zwiększenia kontroli publicznej podatków dochodowych od osób prawnych płaconych przez przedsiębiorstwa wielonarodowe prowadzące działalność w Unii, w celu dalszego wspierania przejrzystości korporacyjnej i odpowiedzialności przedsiębiorstw i tym samym przyczyniania się do dobrobytu naszych społeczeństw”⁶⁴⁴. Według unijnego prawodawcy taka kontrola ma istotne znaczenie w kontekście kreowania debaty publicznej dotyczącej „poziomu przestrzegania przepisów prawa podatkowego przez niektóre przedsiębiorstwa wielonarodowe prowadzące działalność w Unii oraz wpływu przestrzegania przepisów prawa podatkowego na gospodarkę realną”⁶⁴⁵.

W kontekście znaczenia dla interesariuszy przedsiębiorstw wielonarodowych publiczna sprawozdawczość CbC ma pozytywnie wpływać na zdolność akcjonariuszy do dokonywania prawidłowej oceny ryzyka podejmowanego przez spółkę, zapewnia stosowanie strategii inwestycyjnych opartych na rzetelnych informacjach oraz zwiększa zdolność podmiotów kształtujących politykę do oceniania skuteczności i wpływu przepisów krajowych. Ustanowienie wspólnych zasad dotyczących przejrzystości w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych powinno służyć także ogólnemu interesowi gospodarczemu

⁶⁴² Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy Rady 78/660/ EWG i 83/349/EWG, Dz. Urz. UE L 182/19 z 29.06.2013 r.

⁶⁴³ I. van der Maas, *Public country-by-country reporting: Tax transparency and allocation of group profits*, EU Tax Focus, 10 January 2025, IBFD, s. 1.

⁶⁴⁴ Zob. preambuła do dyrektywy 2021/2101, motyw 2.

⁶⁴⁵ *Ibidem*.

dzięki zapewnieniu równoważnych zabezpieczeń w całej Unii w celu ochrony inwestorów, wierzycieli oraz innych stron trzecich⁶⁴⁶.

Aby osiągnąć założone cele, na jednostki dominujące w grupach i tzw. jednostki samodzielne (które spełniają przewidziane w dyrektywie 2021/2101 warunki) nałożony został obowiązek sporządzenia, publikowania i udostępnienia sprawozdań na temat informacji o podatku dochodowym (sprawozdanie CbC). Zakresem zmienionej dyrektywy 2013/34/UE objęte zostały jednostki dominujące najwyższego szczebla (tj. jednostki, która sporządzają skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej najwyższego szczebla) podlegające przepisom ich prawa krajowego – w przypadku, gdy skonsolidowane przychody na dzień bilansowy przekroczyły dla każdego z ostatnich dwóch kolejnych lat obrotowych łączną kwotę 750 mln EUR, odzwierciedloną w ich skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

W zakresie podmiotowym znajdują się również tzw. jednostki samodzielne czy jednostki, które nie są częścią żadnej grupy (rozumianej jako jednostka dominująca i wszystkie jej jednostki zależne), w sytuacji gdy podlegają przepisom prawa krajowego danego państwa UE i w przypadku gdy przychody na ich dzień bilansowy przekroczyły dla każdego z ostatnich dwóch kolejnych lat obrotowych łączną kwotę 750 mln EUR, odzwierciedloną w ich rocznym sprawozdaniu finansowym.

Sprawozdanie na temat informacji o podatku dochodowym (CbC) powinno zawierać informacje dotyczące całej działalności jednostki samodzielnej lub jednostki dominującej najwyższego szczebla, w tym działalności wszystkich jednostek powiązanych skonsolidowanych w sprawozdaniach finansowych w odniesieniu do danego roku obrotowego. Informacje te obejmują kwestie formalno-techniczne, tj. m.in. walutę stosowaną na potrzeby przedstawiania sprawozdania; wykaz (w stosownych przypadkach) wszystkich jednostek zależnych skonsolidowanych w sprawozdaniach finansowych jednostki dominującej najwyższego szczebla w odniesieniu do danego roku obrotowego mających siedzibę w Unii lub w jurysdykcjach podatkowych wymienionych w załącznikach I i II do konkluzji Rady w sprawie zmienionego unijnego wykazu jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych⁶⁴⁷, krótki opis charakteru ich działalności oraz liczbę pracowników w przeliczeniu na pełne etaty. Ponadto

⁶⁴⁶ *Ibidem*, motyw 3.

⁶⁴⁷ Zob. Konkluzje Rady w sprawie zmienionego unijnego wykazu jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych 2023/C 64/06. OJ C 64, 21.02.2023, s. 17–22.

w sprawozdaniu CbC znajdować się muszą istotne informacje o charakterze finansowym, w tym w szczególności informacje dotyczące przychodów, zysków lub strat przed opodatkowaniem czy kwoty podatku dochodowego należnego w danym roku obrotowym (art. 48c dyrektywy 2013/34/UE).

Państwa członkowskie zostały zobligowane do zapewnienia, aby przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne stanowiące transpozycję przepisów w zakresie publicznej sprawozdawczości CbC miały zastosowanie nie później niż od dnia rozpoczęcia pierwszego roku obrotowego rozpoczynającego się w dniu 22 czerwca 2024 r. lub po tym dniu.

Wprowadzenie publicznej sprawozdawczości CbC będzie mieć głębokie implikacje dla międzynarodowych korporacji, szczególnie tych o złożonych strukturach grupowych i operujących w wielu jurysdykcjach; słusznie zatem wskazuje się przy tym, iż mimo że DAC 8 dotyczy przede wszystkim kwestii transparentności w sferze podatkowej, to rodzi również wyzwania w kontekście „ryzyka reputacyjnego”, relacji z interesariuszami i odpowiedzialności (etyki) korporacyjnej⁶⁴⁸. Wynika to z faktu, iż z uwagi na publiczny charakter sprawozdań CbC różne grupy użytkowników będą mogły uzyskać dostęp do sprawozdań i analizować dane w nich zawarte⁶⁴⁹, co umożliwi ogółowi społeczeństwa dokonanie oceny wpływu tej działalności na gospodarkę.

4. Propozycja ograniczenia roli podmiotów sprzyjających zaangażowanych w ułatwianie uchylania się od opodatkowania i agresywnego planowania podatkowego (SAFE)

Przedstawiony przez KE wniosek dotyczący propozycji dyrektywy w zakresie ograniczenia roli podmiotów sprzyjających zaangażowanych w ułatwianie uchylania się od opodatkowania i agresywnego planowania podatkowego (*Securing the Activity Framework of Enablers – SAFE*) ma na celu „ograniczenie roli, którą mogą odgrywać podmioty sprzyjające w ułatwianiu powstawania uzgodnień lub systemów prowadzących do uchylania się od opodatkowania lub do agresywnego planowania podatkowego”. Jest to zatem kolejny instru-

⁶⁴⁸ I. van der Maas, *Public country-by-country reporting...*, s. 2–4.

⁶⁴⁹ S. Verloove, P. Hoving, R. Aviles Gutierrez, *EU Public Country-by-Country Reporting*, „International Transfer Pricing Journal” 2022, nr 3, s. 7.

ment mający na celu przeciwdziałanie agresywnemu planowaniu podatkowemu i uchylaniu się od opodatkowania, poprzez uniemożliwienie „podmiotom sprzyjającym” tworzenia złożonych struktur w państwach niebędących członkami UE, w celu transgranicznego przenoszenia zysków, skutkującego erozją bazy podatkowej⁶⁵⁰.

Proponowane regulacje mają uzupełniać zakres obowiązków wynikający z DAC 6, a także instrumenty przewidziane w dyrektywie ATA. Jednocześnie mają być wykorzystane również obowiązujące i przyszłe środki określone w dyrektywie w sprawie przeciwdziałania praniu pieniędzy oraz dyrektywie o ochronie sygnalistów⁶⁵¹.

Ogólnym celem inicjatywy SAFE jest zakazanie działalności podmiotów sprzyjających, które opracowują i wprowadzają do obrotu w państwach niebędących członkami UE uzgodnienia lub systemy podatkowe prowadzące do uchylania się od opodatkowania lub agresywnego planowania podatkowego w państwach członkowskich UE bądź pomagają w tworzeniu takich uzgodnień lub systemów. KE deklaruje przy tym, iż wniosek przedstawiający propozycję dyrektywy (wciąż nieopublikowany) ma zawierać „jasne i obiektywne kryteria definiowania zabronionych form agresywnego planowania podatkowego”⁶⁵².

Scenariusz przyjęty przez KE jako bazowy zakłada, że obowiązujące przepisy krajowe i praktyki administracyjne dotyczące podmiotów sprzyjających pozostaną niezmienione. Komisja rozważa natomiast trzy warianty strategiczne dla osiągnięcia zakładanych celów.

Wariant pierwszy zakłada wprowadzenie wymogu, aby wszystkie podmioty sprzyjające przeprowadzały specjalne procedury należytej staranności, i obejmuje zakaz pomagania przez podmioty sprzyjające w tworzeniu za granicą uzgodnień, które ułatwiają uchylanie się od opodatkowania lub agresywne planowanie podatkowe. Wariant ten przewiduje ponadto wymóg przeprowadzania przez wszystkie podmioty sprzyjające testu służącego sprawdzeniu, czy uzgodnienie (mechanizm), którego stworzenie ułatwiają, prowadzi do uchylania się od opodatkowania lub agresywnego planowania podatkowego. Podmioty sprzyjające byłyby ponadto zobowiązane do prowadzenia dokumentacji dotyczącej należytej staranności⁶⁵³.

⁶⁵⁰ Komisja Europejska, Ograniczenie roli podmiotów sprzyjających...

⁶⁵¹ *Ibidem*.

⁶⁵² *Ibidem*.

⁶⁵³ *Ibidem*.

W analizowanym wariancie drugim KE przewiduje zakaz ułatwiania uchylania się od opodatkowania i agresywnego planowania podatkowego w połączeniu z procedurami należytej staranności oraz wymogiem rejestracji w UE obowiązującym „podmioty sprzyjające”. Wariant ten obejmuje zakaz pomagania przez podmioty sprzyjające w tworzeniu za granicą uzgodnień, które ułatwiają uchylanie się od opodatkowania lub agresywne planowanie podatkowe. Podmioty sprzyjające objęte zakresem tego wariantu byłyby zobowiązane do przeprowadzania specjalnych procedur należytej staranności określonych w wariancie pierwszym. Podmioty sprzyjające świadczące usługi doradztwa lub usługi o charakterze podatkowym na rzecz podatników z UE lub rezydentów UE byłyby ponadto zobowiązane do rejestracji w państwie członkowskim UE, co stanowiłoby warunek konieczny do świadczenia przez te podmioty usług doradztwa na rzecz podatników z UE – pod groźbą wykreślenia z rejestru⁶⁵⁴.

Natomiast wariant trzeci zakłada opracowanie kodeksu postępowania dla podmiotów sprzyjających i wprowadzenie wymogu przestrzegania przez wszystkie podmioty sprzyjające kodeksu postępowania, który zobowiązywałby je do niepodejmowania działań ułatwiających agresywne planowanie podatkowe bądź oszustwa podatkowe⁶⁵⁵.

Niezależnie jednak od wybranego ostatecznie wariantu rozwiązań KE rozważa możliwość opracowania nowego środka służącego zwiększeniu przejrzystości oraz zwalczaniu potencjalnego uchylania się od opodatkowania i agresywnego planowania podatkowego związanego z inwestycjami unijnymi za granicą. Wymagałoby to od podatników z UE (zarówno od osób fizycznych, jak i prawnych) zgłaszania w rocznych deklaracjach podatkowych wszelkich udziałów kapitałowych powyżej 25% akcji (praw głosu, udziałów własnościowych) w spółkach nienotowanych na rynku regulowanym z siedzibą poza UE⁶⁵⁶.

⁶⁵⁴ *Ibidem*.

⁶⁵⁵ *Ibidem*.

⁶⁵⁶ *Ibidem*.

ROZDZIAŁ IX

Kodeks postępowania w zakresie opodatkowania działalności gospodarczej jako instrument przeciwdziałania szkodliwej konkurencji podatkowej i międzynarodowemu unikaniu opodatkowania

1. Idea Kodeksu postępowania w zakresie opodatkowania działalności gospodarczej

Kodeks postępowania w zakresie opodatkowania działalności gospodarczej (*Code of Conduct for Business Taxation*, dalej: Kodeks), od momentu powstania w 1997 r., stanowi podstawowy instrument służący zapobieganiu szkodliwej konkurencji podatkowej w Unii Europejskiej. Kodeks pełni taką funkcję, mimo iż nie jest dokumentem prawnie wiążącym, a instrumentem „miękkiego prawa”, którego celem jest „zachowanie ram podatkowych UE umożliwiających równe warunki konkurencji w dziedzinie opodatkowania” i którego działanie opiera się na wzajemnej ocenie i presji partnerskiej między państwami członkowskimi⁶⁵⁷. Należy go zatem traktować jako przyjęte „zobowiązanie polityczne państw członkowskich do wycofania istniejących rozwiązań podatkowych, które stanowią szkodliwą konkurencję podatkową (*rollback*), oraz powstrzymania się od wprowadzania takich środków w przyszłości (*standstill*)”⁶⁵⁸.

⁶⁵⁷ Zob. Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 7 października 2021 r. w sprawie reformy polityki unijnej dotyczącej szkodliwych praktyk podatkowych (w tym reformy Grupy ds. Kodeksu Postępowania) (2020/2258(INI)), pkt 21.

⁶⁵⁸ F. Majdowski, J. Węgrzyn, T. Nowakowski, *Europeizacja standardu dobrego zarządzania w podatkach na przykładzie unijnej listy rajów podatkowych (black list)*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 10, Legalis.

Warto tu jednak podkreślić, iż mimo że Kodeks stanowi niewiążący formalnie dokument, oceniany bywa jako instrument faktycznie wiążący – wskazuje się tu np. fakt, iż Kodeks traktowany był przez instytucje unijne jako część *acquis communautaire* w trakcie negocjacji z państwami ubiegającymi się o członkostwo w UE przed 2004 r.⁶⁵⁹

Niezależnie jednak od rozważań o stopniu związania państw członkowskich postanowieniami Kodeksu jego przyjęcie było próbą „nakreślenia granicy” akceptowalnej konkurencji podatkowej między państwami członkowskimi – tak aby określić wspólne zasady dotyczące zakresu, w jakim państwa członkowskie mogą wykorzystać swoje systemy podatkowe i politykę podatkową do przyciągania przedsiębiorstw i inwestycji (a w konsekwencji potencjalnych dochodów budżetowych), biorąc pod uwagę, iż niektóre instrumenty podatkowe stosowane przez państwa członkowskie mogą mieć szkodliwe skutki tak z perspektywy fiskalnej, jak i biznesowej.

Zobowiązania podjęte przez państwa członkowskie i wyrażone w tekście Kodeksu mają na celu zwalczanie unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania, a w szczególności eliminację środków podatkowych, które wpływają lub mogą wpływać w znaczący sposób na lokalizację działalności gospodarczej w UE. Środki podatkowe objęte Kodeksem obejmują wszelkie środki dotyczące działalności gospodarczej – zarówno regulacje prawne, jak i praktyki administracyjne⁶⁶⁰. Ma to o tyle istotne znaczenie, iż polityka danego państwa UE może ułatwiać, czasami w sposób bardzo „inteligentny”, optymalizację podatkową, przede wszystkim przedsiębiorstwom wielonarodowym, stanowiąc istotny (czy wręcz decydujący) czynnik wpływający na decyzje dotyczące kierunków lokalizacji inwestycji i kapitału w Unii Europejskiej.

Warto w tym miejscu zaakcentować, iż według estymacji Thomasa Tørsløva, Ludviga Wiera i Gabriela Zucmana państwa członkowskie UE tracą łącznie najwięcej dochodów z tytułu podatku korporacyjnego na rzecz innych państw członkowskich niż państw trzecich⁶⁶¹; a według analiz zaprezentowanych przez Parlament Europejski główną przyczyną tej utraty dochodów jest brak działań legislacyjnych przeciwko agresywnym praktykom podatkowym i szkodliwej

⁶⁵⁹ A. Beckers, *The Creeping Juridification of the Code of Conduct for Business Taxation: How EU Codes of Conduct Become Hard Law*, „Yearbook of European Law” 2018, nr 1, s. 581.

⁶⁶⁰ *Ibidem*, s. 579.

⁶⁶¹ T Tørsløv, L. Wier, G. Zucman, *The Missing Profits of Nations*, „The Review of Economic Studies” 2023, nr 3, s. 1499–1534.

konkurencji podatkowej wewnątrz UE⁶⁶². Wskazuje się również, iż Kodeks ma na celu nie tyle przeciwdziałanie przenoszeniu aktywów finansowych lub realnej działalności gospodarczej, ale „raczej spowolnienie logiki sztucznej lokalizacji działalności w krajach o bardziej dogodnym systemie podatkowym”⁶⁶³.

Mechanika Kodeksu oparta jest przy tym na modelu „testu względnego” – dany środek podatkowy jest kwalifikowany jako szkodliwy, gdy prowadzi do znacznie niższego poziomu opodatkowania w porównaniu do ogólnego poziomu w danym państwie członkowskim⁶⁶⁴. Ocena, czy dane środki są szkodliwe, oparta jest m.in. na badaniu, czy korzyści podatkowe są przyznawane tylko nierezydentom (w odniesieniu do transakcji przeprowadzanych z nierezydentami), a także czy korzyści takie są przyznawane nawet w przypadku braku rzeczywistej działalności gospodarczej i znaczącej obecności gospodarczej w państwie członkowskim oferującym takie ulgi podatkowe.

W tym miejscu warto podkreślić, iż Kodeks opiera się na zasadniczym założeniu, że konkurencja podatkowa między państwami (również pomiędzy państwami UE) sama w sobie nie jest zjawiskiem nagannym, jednakże niezbędne są wspólne zasady dotyczące zakresu, w jakim państwa członkowskie mogą wykorzystać swoje systemy i politykę podatkową do przyciągania przedsiębiorstw i inwestycji (a w konsekwencji potencjalnych dochodów budżetowych). W przypadku organizacji takiej jak UE jest to o tyle istotne, iż swobody rynku wewnętrznego stwarzają unikalny w skali światowej transgraniczny (międzypaństwowy) obszar dla działalności gospodarczej, umożliwiając biznesowi łatwe przenoszenie aktywów i operacji gospodarczych pomiędzy państwami UE.

Zasadniczy problem z efektywnością środków przewidzianych w Kodeksie wynika jednakże z obiektywnych trudności z określeniem jednoznacznego standardu uczciwej konkurencji podatkowej. Wymaga to bowiem rozstrzygnięcia, jak należy ustanowić powiązanie między uczciwą konkurencją podatkową, która wymaga równych warunków działania, a uczciwą konkurencją podatkową „utrzymaną” w standardzie dobrego zarządzania (*good governance*), która nie gwarantuje równych warunków działania ze względu na jej niekiedy

⁶⁶² Zob. Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 7 października 2021 r. w sprawie reformy polityki unijnej dotyczącej szkodliwych praktyk podatkowych (w tym reformy Grupy ds. Kodeksu Postępowania) (2020/2258(INI)), (2022/C 132/13), Dz. Urz. UE C 132/167 z 24.03.2022 r.

⁶⁶³ P. Boria, *Taxation in European Union*, Springer 2017, s. 168.

⁶⁶⁴ A. Beckers, *The Creeping Juridification...*, s. 581.

polityczne (i uznaniowe) zastosowanie⁶⁶⁵. Natomiast Claudio M. Radaelli akcentuje znaczenie Kodeksu w kontekście „ideowego wymiaru polityki podatkowej”, podkreślając tu stworzenie „wspólnego przekonania na temat szkodliwej konkurencji podatkowej” oraz ram systemowych do rozwiązywania podstawowych kwestii związanych z opodatkowaniem w UE, a także znaczenie kryteriów ujętych w Kodeksie, które umożliwiają ocenę konkretnych systemów podatkowych w kontekście unijnym, co ma szczególne znaczenie, zważywszy na wysoce ocenny charakter „szkodliwości” konkretnych instrumentów wykorzystywanych w ramach konkurencji podatkowej⁶⁶⁶.

Potrzebę dostosowania Kodeksu do zmieniającego się międzynarodowego otoczenia gospodarczego wyartykułowała Komisja Europejska w zaprezentowanym w 2020 r. Komunikacie w sprawie dobrego zarządzania w kwestiach podatkowych w UE i poza jej granicami⁶⁶⁷. Zdaniem Komisji elementem Kodeksu, który w ramach nowej strategii UE na rzecz dobrego zarządzania w podatkach powinien zostać poddany zasadniczej weryfikacji, jest jego zakres przedmiotowy, tak aby zagwarantować, iż objęty nim będzie jak najszerszy obszar legislacji i praktyk, które mogą zagrażać uczciwej konkurencji podatkowej. Chodzi zatem o przyjęcie bardziej holistycznego podejścia, gdzie kryteria oceny pozwalałyby na analizę stopnia ewentualnej szkodliwości określonych rozwiązań systemowych, a nie jedynie szczegółowych instrumentów czy środków podatkowych. Mowa tu chociażby o wprowadzaniu wspólnych standardów w kwestii kryteriów kwalifikacji podatników jako rezydentów podatkowych w państwach UE. Obecne zróżnicowanie modeli rezydencji podatkowej stosowanych przez państwa członkowskie może bowiem prowadzić do podwójnego nieopodatkowania lub zwolnień podatkowych w odniesieniu do zagranicznych zysków⁶⁶⁸.

Komisja wskazała również na wymiar terytorialny stosowania Kodeksu, podkreślając, iż Kodeks skupia się przede wszystkim na badaniu praktyk podatkowych w państwach członkowskich UE, które zostały jednak również

⁶⁶⁵ Zob. I. Mosquera Valderrama, *The EU Standard of Good Governance in Tax Matters for Third (Non-EU) Countries*, „Intertax” 2019, nr 5, s. 463–465.

⁶⁶⁶ C.M. Radaelli, *The Code of Conduct against harmful tax competition: open method of coordination in disguise?*, „Public Administration” 2003, nr 3, s. 526.

⁶⁶⁷ Zob. Komisja Europejska, Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie dobrego zarządzania w kwestiach podatkowych w UE i poza jej granicami, Bruksela, dnia 15.07.2020 r., COM(2020) 313 final.

⁶⁶⁸ *Ibidem*.

zobowiązane do propagowania jego zasad w relacjach z państwami trzecimi, a także jego stosowania w jak najszerszym geograficznie zakresie, w tym do wszelkich terytoriów zależnych, do których nie mają zastosowania traktaty UE. Kodeks w obecnym kształcie nie obejmuje jednak swym zakresem regulacji mających na celu przyciąganie expatriantów czy osób zamożnych, mimo że często takie praktyki stanowią „furtkę” dla nieuczciwego przyciągania przedsiębiorstw i inwestycji z innych państw. Zdaniem Komisji Kodeks wymaga również aktualizacji w celu zapewnienia, by badano wszystkie przypadki bardzo niskiego opodatkowania – w UE i poza jej granicami. Komisja wezwała przy tym, aby państwa trzecie, w których nie obowiązują żadne lub obowiązują zerowe stawki podatkowe, wdrożyły rygorystyczne standardy w zakresie ekonomicznego charakteru transakcji oraz standardy przejrzystości⁶⁶⁹.

Parlament Europejski zaapelował w 2021 r. o aktualizację Kodeksu, wskazując m.in. na rozwój tzw. szkodliwych systemów niepreferencyjnych, gdzie obecne kryteria określające szkodliwe praktyki podatkowe w Kodeksie są częściowo przestarzałe, ponieważ koncentrują się na systemach preferencyjnych – co uzasadnia konieczność poprawy skuteczności Kodeksu, w szczególności wobec wyzwań, takich jak globalizacja i cyfryzacja gospodarki⁶⁷⁰. Reforma Kodeksu powinna zatem obejmować w głównej mierze kryterium efektywnej stawki opodatkowania (zgodnie z przyszłą uzgodnioną na szczeblu międzynarodowym minimalną efektywną stawką opodatkowania w kontekście filaru II OECD), a także „wymogi dotyczące istoty gospodarczej, przy jednoczesnym dopuszczeniu uczciwej konkurencji, co jest idealnym możliwym wynikiem ambitnych starań, podejmowanych głównie przez Unię i Stany Zjednoczone jako jej najważniejszego partnera”⁶⁷¹. Parlament Europejski wskazał również na szeroki zakres potencjalnych czynników ryzyka międzynarodowego unikania opodatkowania i transgranicznego przenoszenia zysków – takich jak liczba jednostek specjalnego przeznaczenia, przenoszenie wartości niematerialnych i prawnych oraz wysoki poziom dochodów pasywnych (tantiemy, odsetki, dywidendy itp.)⁶⁷².

⁶⁶⁹ *Ibidem*.

⁶⁷⁰ Zob. Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 7 października 2021 r. w sprawie reformy polityki unijnej dotyczącej szkodliwych praktyk podatkowych (w tym reformy Grupy ds. Kodeksu Postępowania) (2020/2258(INI)), (2022/C 132/13), pkt 19.

⁶⁷¹ *Ibidem*, pkt 23.

⁶⁷² *Ibidem*, pkt 24.

W reakcji na te postulaty w dniu 8 listopada 2022 r. Rada ECOFIN za-
twierdziła zmianę Kodeksu – jego zakres został poszerzony, obejmując tym
samym nie tylko preferencyjne środki podatkowe, lecz także elementy po-
datkowe o zastosowaniu ogólnym, które mogą skutkować podwójnym nie-
opodatkowaniem albo dwukrotnym lub wielokrotnym zastosowaniem ulg
podatkowych⁶⁷³.

2. Mechanizm funkcjonowania Kodeksu

2.1. Uwagi ogólne

Kodeks postępowania w zakresie opodatkowania działalności gospodar-
czej dotyczy środków podatkowych i elementów podatkowych o zastosowaniu
ogólnym (zwanych „środkami podatkowymi”), które są stosowane lub wpro-
wadzane w państwach członkowskich UE. Unijni ministrowie finansów ustalili
szereg kryteriów pozwalających identyfikować potencjalnie szkodliwe środ-
ki⁶⁷⁴. Aby dany środek podatkowy wchodził w zakres znowelizowanego Kodek-
su, musi spełniać tzw. kryterium wyjściowe: Kodeksowi podlegają wyłącznie
preferencyjne środki podatkowe, które wpływają lub mogą wpływać na loka-
lizację działalności gospodarczej. Do preferencyjnych środków podatkowych
stosowane jest dodatkowe „specjalne kryterium wyjściowe” – aby dany środek
był objęty Kodeksem, musi skutkować znacznie niższym faktycznym poziomem
opodatkowania niż poziom ogólny⁶⁷⁵. Podkreśla się, iż w zaktualizowanym
(w 2022 r.) Kodeksie – w porównaniu z poprzednią wersją – zakres zastoso-
wania został rozszerzony i doprecyzowany; w wersji z 1997 r. Kodeks nie roz-
różniał preferencyjnych środków podatkowych i cech podatkowych o ogólnym
zastosowaniu, ale odnosił się do środków wpływających na lokalizację działal-
ności gospodarczej⁶⁷⁶.

⁶⁷³ Rada UE, Konkluzje Rady w sprawie reformy kodeksu postępowania w zakresie opodat-
kowania działalności gospodarczej, Bruksela, 8 listopada 2022 r., 14452/22.

⁶⁷⁴ Rada UE, Grupa ds. Kodeksu Postępowania (opodatkowanie działalności gospodarczej),
<https://www.consilium.europa.eu/pl/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/#>
[dostęp: 25.03.2025].

⁶⁷⁵ *Ibidem*.

⁶⁷⁶ G. Perotto, *The Fight Against Harmful Tax Competition in the EU: A Limit to National Fiscal
Autonomy?*, „European Papers” 2024, nr 1, s. 447.

2.2. Środki podatkowe objęte zakresem Kodeksu

Postanowienia Kodeksu odnoszą się do środków podatkowych, które mają lub mogą mieć istotny wpływ na lokalizację działalności gospodarczej w Unii (również w odniesieniu do działalności grup przedsiębiorstw). Co warto podkreślić, na podstawie poprzedniej wersji kodeksu (z 1997 r.) analizowano jedynie preferencyjne środki podatkowe, natomiast zgodnie z nowymi zasadami zakres kodeksu obejmuje zarówno preferencyjne środki podatkowe, jak również „elementy podatkowe o zastosowaniu ogólnym”⁶⁷⁷. Środki podatkowe wchodzące w zakres Kodeksu obejmują zarówno przepisy ustawowe lub wykonawcze, jak i praktyki administracyjne.

W odniesieniu do preferencyjnych środków podatkowych przewidujących znacznie niższy efektywny poziom opodatkowania (w tym brak opodatkowania) niż poziomy mające ogólnie zastosowanie w danym państwie członkowskim, w świetle postanowień Kodeksu uznaje się je za potencjalnie szkodliwe i tym samym wchodzące w zakres Kodeksu. Taki „zaniżony” poziom opodatkowania może występować w postaci nominalnej stawki opodatkowania, podstawy opodatkowania lub „innego stosownego elementu”⁶⁷⁸.

Przy ocenie „szkodliwości” środków podatkowych uznanych za preferencyjne Kodeks przewiduje, iż szczególną uwagę należy zwrócić na to, czy⁶⁷⁹:

- korzyści są odizolowane *de facto* czy *de iure* od rynku krajowego, np. są one przyznawane wyłącznie nierezydentom lub w odniesieniu do transakcji przeprowadzanych przez nierezydentów bądź nie mają wpływu na krajową bazę podatkową, lub
- korzyści są przyznawane nawet przy braku rzeczywistej działalności gospodarczej oraz znaczącej obecności gospodarczej w państwie członkowskim oferującym takie korzyści podatkowe, lub
- przepisy dotyczące ustalania zysków w odniesieniu do działalności w ramach wielonarodowej grupy przedsiębiorstw odbiegają od przyjętych na szczeblu międzynarodowym zasad, zwłaszcza przepisów uzgodnionych na forum OECD, lub

⁶⁷⁷ Zob. Rada UE, Opodatkowanie: ministrowie finansów zaostrzają kodeks postępowania stosowany do zwalczania szkodliwych praktyk, 8 listopada 2022, <https://www.consilium.europa.eu/pl/press/press-releases/2022/11/08/taxation-finance-ministers-agree-to-strengthen-the-code-of-conduct-used-to-identify-and-curb-harmful-tax-measures-of-member-states/> [dostęp: 23.03.2025].

⁶⁷⁸ Zob. Kodeks postępowania w zakresie opodatkowania działalności gospodarczej, pkt B1.

⁶⁷⁹ *Ibidem*.

- środkiem podatkowym brakuje przejrzystości, w tym w sytuacji, gdy przepisy prawne są rozluźnione na szczeblu administracyjnym w nieprzejrzysty sposób.

W odniesieniu do środków określonych w Kodeksie jako elementy podatkowe o zastosowaniu ogólnym – w stosunku do danego państwa członkowskiego – które stwarzają możliwości podwójnego nieopodatkowania lub które mogą prowadzić do dwukrotnego lub wielokrotnego zastosowania korzyści podatkowych w związku z tymi samymi wydatkami, kwotą dochodu lub łańcuchem transakcji, uznaje się za „potencjalnie szkodliwe” i tym samym objęte zakresem Kodeksu. Takie skutki mogą powstać w związku z dowolnym odnośnym elementem krajowego systemu podatkowego państwa członkowskiego, który prowadzi do niższego zobowiązania podatkowego, w tym braku takiego zobowiązania, innym niż nominalna stawka opodatkowania lub odroczony podatek dochodowy jako element systemu opodatkowania wypłaty zysków.

Zgodnie z postanowieniami Kodeksu przy ocenie szkodliwości danego elementu podatkowego o zastosowaniu ogólnym danego państwa członkowskiego, należy wziąć pod uwagę następujące kumulatywne kryteria oraz istnienie między nimi bezpośredniego związku przyczynowego⁶⁸⁰:

- elementowi podatkowemu o zastosowaniu ogólnym nie towarzyszą stosowne przepisy zapobiegające nadużyciom ani inne odpowiednie zabezpieczenia i w związku z tym prowadzi on do podwójnego nieopodatkowania lub umożliwia dwukrotne lub wielokrotne zastosowanie korzyści podatkowych w związku z tymi samymi wydatkami, kwotą dochodu lub łańcuchem transakcji,
- element podatkowy o zastosowaniu ogólnym ma istotny wpływ na lokalizację działalności gospodarczej w UE.

Kodeks zawiera przy tym wytyczną interpretacyjną adresowaną do Grupy ds. Kodeksu Postępowania (Grupa), aby dokonując oceny, czy dany element podatkowy jest istotnym czynnikiem służącym określeniu lokalizacji działalności gospodarczej w Unii, brała pod uwagę fakt, że na decyzje lokalizacyjne przedsiębiorstw mogą wpływać również „okoliczności inne niż elementy podatkowe”⁶⁸¹.

⁶⁸⁰ Zob. Kodeks postępowania w zakresie opodatkowania działalności gospodarczej, pkt B2.

⁶⁸¹ *Ibidem*.

2.3. Procedury *standstill* i *rollback*

W ramach procedury *standstill* państwa członkowskie zobowiązały się nie wprowadzać nowych środków podatkowych, które są szkodliwe w rozumieniu Kodeksu, oraz przestrzegać zasad leżących u podstaw Kodeksu przy określaniu przyszłej polityki i uwzględniać proces przeglądu uregulowany w Kodeksie przy dokonywaniu oceny, czy nowy środek podatkowy może być uznany za szkodliwy⁶⁸².

Z kolei procedura *rollback* to zobowiązanie państw UE do ponownego przeanalizowania obowiązujących przepisów i stosowanych praktyk, z uwzględnieniem zasad ujętych w Kodeksie oraz przyjętego w Kodeksie modelu procesu przeglądu. Państwa członkowskie zobowiązały się do dokonania stosownej zmiany szkodliwych przepisów i praktyk, tak aby wyeliminować szkodliwe środki podatkowe lub przyjąć odpowiednie przepisy zapobiegające nadużyciom, bądź też wprowadzić inne zabezpieczenia w związku ze szkodliwymi środkami podatkowymi⁶⁸³.

Na proces przeglądu, do którego odwołuje się Kodeks w ramach procedur *standstill* i *rollback*, składają się trzy zasadnicze elementy: notyfikacja, uzgodniony opis oraz ocena.

W ramach notyfikacji przed końcem każdego roku kalendarzowego państwa członkowskie są zobowiązane do wzajemnego informowania się o istniejących i proponowanych środkach podatkowych, które mogą wchodzić w zakres Kodeksu (pkt E.1 Kodeksu). Środki podatkowe państwa członkowskiego, których nie notyfikowano na mocy pkt E.1, mogą być zgłaszane Grupie na wniosek innego państwa członkowskiego lub Komisji. Przed zgłoszeniem takich środków podatkowych Grupie zgłaszające państwo członkowskie lub Komisja powinny poinformować o tym odnośnie państwo członkowskie (pkt E.2 Kodeksu).

W ramach „uzgodnionego opisu” każde państwo UE lub Komisja mogą wystąpić o możliwość omówienia środka podatkowego państwa członkowskiego, który był notyfikowany na mocy pkt E1 i E2, oraz przedstawienia uwag. Następnie państwa członkowskie decydują, czy należy podjąć działania następcze i przygotować uzgodniony opis takiego środka. Z kolei na etapie „oceny” uzgodniony opis powinien umożliwić dokonanie oceny tego, czy dane środki podatkowe są szkodliwe w świetle skutków, jakie mogą wywierać wewnątrz UE.

⁶⁸² *Ibidem*, pkt C.

⁶⁸³ Zob. *ibidem*, pkt D.

Przy dokonywaniu przeglądu notyfikowanych środków podatkowych Rada podkreśla również potrzebę „starannej oceny skutków, jakie wywierają one na inne państwa członkowskie, m.in. w świetle sposobu, w jaki dane działania są efektywnie opodatkowane w całej Unii”, adresując do Grupy postulat konieczności analizy „wszelkich istotnych czynników gospodarczych i danych dotyczących wpływu, na które zwrócono jej uwagę, jak również potrzebę uwzględnienia wielkości i stopnia otwartości gospodarki danego państwa członkowskiego”⁶⁸⁴.

Rada akcentuje przy tym znaczenie kryterium proporcjonalności, zalecając dokonywanie oceny tego, czy środki podatkowe są wykorzystywane do wspierania rozwoju gospodarczego poszczególnych regionów są „proporcjonalne do zakładanych celów i czy są na nie ukierunkowane”. Przy tej ocenie szczególna uwaga powinna zostać zwrócona na „szczególne cechy i ograniczenia w przypadku regionów najbardziej oddalonych i małych wysp, bez podważania integralności i spójności unijnego porządku prawnego, w tym rynku wewnętrznego i wspólnych polityk”⁶⁸⁵.

Znowelizowany Kodeks potwierdza istotną rolę Grupy ds. Kodeksu Postępowania, która ma za zadanie oceniać środki podatkowe, które mogą wchodzić w zakres Kodeksu, nadzorować przekazywanie informacji na ich temat oraz składać sprawozdania na temat środków poddanych ocenie.

3. Rola Grupy ds. Kodeksu w zwalczaniu unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania

Rada UE, przyjmując Kodeks, zaakcentowała, iż zasadniczą rolę w zwalczaniu unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania odgrywają przepisy zapobiegające nadużyciom lub środki ochronne zawarte w krajowych przepisach podatkowych i w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania. Nie oznacza to wszakże, iż rekomendacje ujęte w Kodeksie nie są wykorzystywane do zwalczania tego typu praktyk podatkowych. Tu istotną rolę odgrywa, powołana w 1998 r., Grupa ds. Kodeksu Postępowania (Grupa). Grupa składa się z wysokich rangą przedstawicieli państw członkowskich i Komisji Europejskiej. Przewodniczy jej osoba reprezentująca jedno z państw

⁶⁸⁴ *Ibidem*, pkt G.

⁶⁸⁵ *Ibidem*.

członkowskich, której mandat trwa dwa lata, a prace Grupy wspomaga Sekretariat Generalny Rady⁶⁸⁶.

Grupę powołano, aby ocenić, które środki mogą podlegać Kodeksowi, jako politycznemu, międzyrządowemu zobowiązaniu państw UE do wskazania i ewaluacji środków potencjalnie zagrażających bazie podatkowej innych państw członkowskich i dla unijnej gospodarki jako takiej. Grupa działa na podstawie politycznych wytycznych artykułowanych przez unijnych ministrów finansów (Radę ECOFIN). Istotną sferą działalności Grupy jest również współpraca z jurysdykcjami państw trzecich, mająca na celu promocję i wzmacnianie dobrego zarządzania podatkowego, a także prace pozwalające na regularną weryfikację unijnego wykazu jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych (tzw. lista rajów podatkowych – szerzej na ten temat por. rozdział X)⁶⁸⁷.

Należy również zwrócić uwagę na wytyczne Kodeksu odnoszące się do postanowień dotyczących pomocy państwa uregulowanych w art. 107–109 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, co ma o tyle istotne znaczenie, iż niektóre środki podatkowe objęte zakresem Kodeksu mogą wchodzić w zakres tych postanowień. W tym kontekście Kodeks przewiduje, iż prace Grupy powinny być prowadzone bez uszczerbku dla prawa Unii – zatem w sytuacji, gdy Komisja wszczyna postępowanie w sprawie pomocy państwa, Grupa powinna zawiesić analizę przedmiotowych środków do czasu zakończenia tego postępowania.

Od czasu powołania Grupa dokonała oceny 480 mechanizmów podatkowych, z czego ok. 130 uznała za szkodliwe, a wzajemna ocena krajowych systemów podatkowych przeprowadzona w ramach stosowania Kodeksu „miała wpływ na ograniczenie szkodliwej konkurencji podatkowej i doprowadziła w konsekwencji do zmniejszenia liczby preferencyjnych systemów podatkowych w Unii”⁶⁸⁸.

Inicjatywy podjęte przez Grupę w ciągu ostatnich dziesięcioleci miały na celu przeciwdziałanie agresywnym systemom opodatkowania przedsiębiorstw, a zalecenia Grupy koncentrowały się na zmianie lub zniesieniu istniejących

⁶⁸⁶ Rada UE, Business taxation: María José Garde re-elected as chair of the code of conduct group, 29 stycznia 2025, <https://www.consilium.europa.eu/pl/press/press-releases/2025/01/29/business-taxation-maria-jose-garde-re-elected-as-chair-of-the-code-of-conduct-group/> [dostęp: 25.03.2025].

⁶⁸⁷ Zob. *Opodatkowanie działalności gospodarczej: unijna Grupa ds. Kodeksu Postępowania ma 25 lat*, <https://www.consilium.europa.eu/pl/press/press-releases/2023/09/22/taxation-the-eu-code-of-conduct-group-on-business-taxation-commemorates-its-25th-anniversary/> [dostęp: 25.03.2025].

⁶⁸⁸ Zob. Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 7 października 2021 r. w sprawie reformy polityki unijnej dotyczącej szkodliwych praktyk podatkowych.

agresywnych systemów, a także na eliminacji nowych „podobnych formuł” pojawiających się w polityce podatkowej poszczególnych państw członkowskich⁶⁸⁹. Podkreśla się przy tym ewolucję zarówno roli samego Kodeksu, jak i działań Grupy – „od przeglądu indywidualnych przypadków do wpływu na rozwój skoordynowanej horyzontalnej polityki podatkowej”, która oddziałuje na kształt unijnych dyrektyw, jak i wielu inicjatyw podatkowych Komisji Europejskiej⁶⁹⁰.

Wskazuje się jednak, iż Grupie nie udało się wyeliminować preferencyjnych systemów podatkowych oferowanych przez niektóre państwa członkowskie dużym przedsiębiorstwom, takich jak szkodliwe uprzednie porozumienia cenowe („interpretacje indywidualne prawa podatkowego”), ani wynikającej z nich nieuczciwej przewagi konkurencyjnej. Lepiej oceniana jest natomiast efektywność działań Grupy w wymiarze zewnętrznym szkodliwych praktyk podatkowych, gdzie wykorzystywane jest głównie kryterium „sprawiedliwego opodatkowania”⁶⁹¹.

W zaktualizowanym Kodeksie mocno akcentuje się kontekst geograficzny. Z uwagi na fakt, iż część państw UE nadal posiada terytoria zależne (stowarzyszone), zobowiązały się one również do propagowania i stosowania tych zasad Kodeksu na tych terytoriach – o ile terytoria te nie są objęte unijnym wykazem jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych⁶⁹². Zasady mające na celu zniesienie szkodliwych środków podatkowych powinny być zatem przyjmowane „z uwzględnieniem jak najszerzego zasięgu geograficznego”. W tym celu państwa członkowskie zobowiązały się do propagowania wdrażania tych zasad na szczeblu globalnym poprzez dążenie do współpracy z jurysdykcjami znajdującymi się poza UE, w szczególności za pośrednictwem unijnego wykazu jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych⁶⁹³. Można w tym kontekście zaobserwować, iż od czasu publikacji unijnego wykazu rajów podatkowych działalność Grupy w znacznej mierze została przekierowana na ocenę systemów podatkowych państw trzecich pod kątem ich ewentualnej „szkodliwości” podatkowej.

⁶⁸⁹ E. Flamant, S. Godar, G. Richard, *New Forms of Tax Competition in the European Union: an Empirical Investigation*, EU Tax Observatory Report 2021/3, s. 34.

⁶⁹⁰ V. Kalloe, *EU Code of Conduct: From Reviewing Individual Tax Regimes to Horizontal Coordinating Policy – Cracking the Code in the BEPS Era*, [w:] D. Weber (red.), *EU Law and the Building of Global Supranational Tax Law: EU BEPS and State Aid*, Amsterdam 2017, s. 176–177.

⁶⁹¹ Zob. Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 7 października 2021 r. w sprawie reformy polityki unijnej dotyczącej szkodliwych praktyk podatkowych.

⁶⁹² Zob. Kodeks postępowania w zakresie opodatkowania działalności gospodarczej, pkt O.

⁶⁹³ *Ibidem*, pkt N.

ROZDZIAŁ X

Unijny wykaz jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych jako narzędzie przeciwdziałania szkodliwej konkurencji podatkowej i międzynarodowemu unikaniu opodatkowania

1. Uwagi wprowadzające

Praktyka tworzenia i publikowania list (wykazów) państw (terytoriów), których praktyki w sferze podatkowej budzą wątpliwości co do ich możliwego wpływu na państwa, które prowadzą „uczciwą” politykę podatkową, nie (tylko) nakierowaną na zwiększenie atrakcyjności inwestycyjnej i międzynarodowej konkurencyjności, zaczęła upowszechniać się w latach dwutysięcznych. W 2000 r. OECD opublikowała listę rajów podatkowych oraz państw stosujących preferencyjne rozwiązania podatkowe, które mogą (potencjalnie) mieć szkodliwy charakter⁶⁹⁴. W 2005 r. Międzynarodowy Fundusz Walutowy opublikował listę państw (terytoriów), na których funkcjonują Offshore Financial Centers⁶⁹⁵. Listy rajów podatkowych zaczęły również publikować organizacje *non-profit*, tj. Tax Justice Network czy Oxfam.

Na poziomie UE na początku drugiej dekady lat dwutysięcznych Komisja Europejska zaczęła podnosić problem zagrożenia ze strony niektórych państw

⁶⁹⁴ Zob. *Towards Global Tax Co-operation, Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by The Committee on Fiscal Affairs. Progress In Identifying And Eliminating Harmful Tax Practices*, https://www.oecd.org/en/publications/towards-global-tax-co-operation_9789264184541-en.html [dostęp: 18.03.2025].

⁶⁹⁵ Zob. International Monetary Fund, *Offshore Financial Centers, The Assessment Program-A Progress Report*, February 25, 2005.

trzecich dla bazy podatkowej państw UE⁶⁹⁶. Z przeprowadzonej przez Komisję w 2012 r. analizy wynikało, że państwa członkowskie uznają ewentualne i faktyczne szkody spowodowane przez jurysdykcje, które nie przestrzegają minimalnych norm w zakresie dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania. Jednakże reakcje poszczególnych państw UE były zróżnicowane⁶⁹⁷. Biorąc pod uwagę przyznane przedsiębiorstwom swobody w zakresie ich działania na rynku wewnętrznym, mogą one wypracować porozumienie z takimi jurysdykcjami za pośrednictwem państwa członkowskiego, którego reakcja była najsłabsza. W rezultacie ogólna ochrona dochodów podatkowych państwa członkowskiego jest „jedynie tak skuteczna, jak najsłabsza reakcja dowolnego państwa członkowskiego”, co prowadzi nie tylko do erozji bazy podatkowej państw członkowskich, ale również zagraża warunkom uczciwej konkurencji i zakłóca funkcjonowanie rynku wewnętrznego⁶⁹⁸.

W ramach prac platformy ds. dobrego zarządzania w kwestiach podatkowych w 2014 r. państwa członkowskie przekazały Komisji wykazy państw, które uznały za odpowiadające ich definicji jurysdykcji niechętnych do współpracy w kwestiach podatkowych – przy zastosowaniu zróżnicowanych kryteriów kwalifikacji. Na tej podstawie (przyjmując kryterium częstotliwości występowania w wykazach krajowych – jeżeli dana jurysdykcja została wymieniona przez co najmniej 10 państw UE) Komisja w 2015 r. – w ramach szerszego planu działań Komisji na rzecz sprawiedliwego i skutecznego opodatkowania⁶⁹⁹ – zaprezentowała wykaz jurysdykcji państw trzecich niechętnych współpracy w kwestiach podatkowych⁷⁰⁰.

Istotnym krokiem w procesie opracowywania dochodzenia do stworzenia unijnej listy państw stosujących szeroko rozumiane szkodliwe praktyki podatkowe było opublikowanie przez KE w styczniu 2016 r. strategii zewnętrznej na rzecz

⁶⁹⁶ M. Collin, *The Impact of Tax Blacklisting*, World Bank Policy Research Working Paper 2023, nr 10435, s. 6.

⁶⁹⁷ Zob. Komisja Europejska, Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady, Plan działania zakładający poprawę skuteczności walki z oszustwami podatkowymi i uchylaniem się od opodatkowania, Bruksela, dnia 6.12.2012, COM(2012) 722 final.

⁶⁹⁸ Zob. *ibidem*.

⁶⁹⁹ Zob. Komisja Europejska, Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady, Sprawiedliwy i skuteczny system opodatkowania przedsiębiorstw w Unii Europejskiej: pięć głównych obszarów działania, Bruksela, dnia 17.06.2015 r. COM(2015) 302 final.

⁷⁰⁰ Zob. Załącznik do komunikatu Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie sprawiedliwego i skutecznego systemu opodatkowania przedsiębiorstw w Unii Europejskiej: pięć głównych obszarów działania, Bruksela, dnia 17.06.2015 r. COM(2015) 302 final.

efektywnego opodatkowania⁷⁰¹, której jednym z postulatów było opracowanie unijnego procesu oceny państw trzecich i umieszczania ich na wspólnej liście. Komisja zaproponowała przyjęcie trzyetapowego procesu umieszczania państw trzecich na unijnej liście. W pierwszym etapie Komisja określiła wewnętrznie państwa trzecie, które powinny być poddane ocenie przez UE. Aby zagwarantować neutralność i wiarygodność, Komisja przedstawiła (14 września 2016 r.) tablicę wyników zawierającą wskaźniki mające określić potencjalny wpływ jurysdykcji na bazy podatkowe państw członkowskich i dotyczące takich kwestii, jak powiązania gospodarcze z UE, poziom aktywności finansowej oraz czynniki instytucjonalne i prawne. Na kolejnym etapie, na podstawie tabeli wyników, państwa członkowskie będą decydowały, które jurysdykcje należy ocenić pod kątem unijnych kryteriów dobrego zarządzania. Na etapie końcowym państwa członkowskie powinny zdecydować, czy przedmiotową jurysdykcję należy dodać do wspólnej unijnej listy jurysdykcji podatkowych stwarzających problemy⁷⁰².

W grudniu 2016 r. Rada UE podjęła zobowiązanie polityczne w kwestii koordynacji – tak na szczeblu unijnym, jak i globalnym – działań, których praktycznym wyrazem miało być określenie obiektywnych, wspólnych dla całej UE kryteriów wskazywania jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych. Uznano, iż aby zapewnić równe warunki działania, konieczne jest przyjęcie na poziomie UE (a nie tylko poszczególnych państw członkowskich) bardziej restrykcyjnych instrumentów skierowanych do tych państw trzecich, które nie przestrzegają standardów dobrego zarządzania w kwestiach podatkowych. Grupa ds. Kodeksu przeprowadziła prace przygotowawcze w celu utworzenia wykazu jurysdykcji niechętnych współpracy podatkowej, gdzie zweryfikowała 92 jurysdykcje wybrane na podstawie: więzi gospodarczych z UE, stabilności instytucjonalnej oraz znaczenia sektora finansowego. Bazując na tym, na posiedzeniu 5 grudnia 2017 r. Rada przyjęła konkluzje w sprawie unijnego wykazu jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych⁷⁰³, w których:

- zatwierdziła unijny wykaz jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych (załącznik I – dalej: Wykaz),

⁷⁰¹ Komisja Europejska, Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie strategii zewnętrznej na rzecz efektywnego opodatkowania, Bruksela, dnia 28.01.2016 r. COM(2016) 24 final.

⁷⁰² *Ibidem*.

⁷⁰³ Rada UE, Konkluzje Rady w sprawie unijnego wykazu jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych, 15429/17, FISC 345, ECOFIN 1088, Bruksela, 5 grudnia 2017 r.

- przedstawiła aktualną sytuację dotyczącą współpracy z UE w odniesieniu do zobowiązań podjętych w celu wdrożenia zasad dobrego zarządzania w kwestiach podatkowych (załącznik II),
- przedstawiła propozycje środków ochronnych, zarówno w dziedzinie podatkowej, jak i pozapodatkowej, które państwa członkowskie mogłyby stosować wobec jurysdykcji niechętnych współpracy (załącznik III),
- określiła wytyczne dla dalszych prac (załącznik IV),
- wyznaczyła kryteria oceny państw trzecich, które to kryteria państwa członkowskie UE zobowiązują się promować (załącznik V i uszczegółowiające wybrane subkryteria – załączniki VI i VII).

Sam proces przeglądu regulacji praktyk podatkowych w poszczególnych jurysdykcjach odbywa się na podstawie kryteriów (załącznik V), uzgodnionych wcześniej przez Radę UE w konkluzjach z listopada 2016 r.⁷⁰⁴ Przyjęte kryteria oceny to: przejrzystość podatkowa, sprawiedliwe opodatkowanie oraz wdrożenie określonych przez OECD minimalnych standardów w zakresie erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków (BEPS)⁷⁰⁵.

2. Kryteria tworzenia unijnego wykazu jurysdykcji niechętnych współpracy podatkowej

2.1. Przejrzystość podatkowa

Kryteria przejrzystości podatkowej mają zapewnić organom podatkowym w państwach członkowskich UE dostęp do odpowiednich danych o zagranicznych aktywach ich rezydentów podatkowych, aby skuteczniej przeciwdziałać ich ukrywaniu w celu uniknięcia opodatkowania. Dla oceny kryterium przejrzystości podatkowej przyjęto trzy podkategorie weryfikacji: pierwsze dwie nawiązują do standardów wymiany informacji (automatycznej oraz na żądanie), trzecia dotyczy natomiast ram prawnych tej wymiany.

W ramach podkategorii „automatyczna wymiana informacji podatkowych” (kryterium 1.1) zapisano warunek konieczności automatycznej wymiany przez ocenianą jurysdykcję danych o rachunkach finansowych ze wszystkimi państwa-

⁷⁰⁴ Rada UE, Kryteria i proces prowadzący do ustanowienia unijnego wykazu jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych, Bruksela, 8 listopada 2016 r., 14166/16.

⁷⁰⁵ *Ibidem*.

mi członkowskimi UE. Na początku kryterium to uchodziło za spełnione, gdy jurysdykcja dokonała uzgodnień o automatycznej wymianie odnośnych informacji ze wszystkimi państwami członkowskimi UE. Mogło to polegać na przystąpieniu do opracowanego przez OECD wspólnego standardu do wymiany informacji lub na uzgodnieniach dwustronnych. W 2022 r. kryterium ewoluowało – ponieważ globalne forum OECD zaczęło publikować wzajemne oceny jurysdykcji pod kątem ram prawnych umożliwiających automatyczną wymianę informacji, Grupa ds. Kodeksu Postępowania postanowiła uwzględnić wnioski z tych ocen przy tworzeniu unijnego Wykazu. Jeśli wnioski są negatywne („nie istnieje”), prosi jurysdykcje o zobowiązanie się do zaradzenia niedociągnięciom. Jurysdykcje, które nie podejmą zobowiązania lub go nie wypełnią, są proponowane do Wykazu⁷⁰⁶.

Jeżeli chodzi o wymianę informacji podatkowych na wniosek (kryterium 1.2), to aby ocenić to kryterium, Grupa ds. Kodeksu dokonuje przeglądów sprawozdań z wzajemnej oceny wydanych przez Globalne Forum OECD. Jest w nich oceniane, do jakiego stopnia jurysdykcje przestrzegają standardu OECD w dziedzinie wymiany informacji na wniosek. Jeśli ze sprawozdania wynika, że jurysdykcja ogólnie nie przestrzega tego standardu lub w dużej mierze go przestrzega, proponuje się wtedy jej umieszczenie w Wykazie. Jeśli globalne forum zaakceptuje wniosek jurysdykcji umieszczonej w Wykazie UE o dodatkowy przegląd, proponuje się wtedy jej usunięcie z załącznika I (i przeniesienie do załącznika II do czasu wyniku przeglądu)⁷⁰⁷.

Z kolei udział w wielostronnej konwencji OECD o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych (kryterium 1.3) przewiduje wymóg, aby oceniana jurysdykcja była stroną tej konwencji lub dysponowała uzgodnieniami o wymianie informacji ze wszystkimi państwami członkowskimi UE. Jurysdykcje, które nie spełniają tego kryterium, są proszone o zobowiązanie się do rozwiązania tej kwestii, a te, które nie podejmą zobowiązania lub go nie wypełnią, są proponowane do Wykazu.

W 2016 r. Rada postanowiła, że w związku z inicjatywą na rzecz globalnej wymiany informacji o własności rzeczywistej w przyszłości stanie się ona jednym z kryteriów weryfikacji. Kryterium to (1.4) jest nadal dyskutowane na forum Grupy ds. Kodeksu.

⁷⁰⁶ Zob. Kryteria tworzenia unijnego wykazu jurysdykcji niechętnych współpracy podatkowej, <https://www.consilium.europa.eu/pl/policies/criteria-for-establishing-the-eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions-for-tax-purposes/> [dostęp: 17.03.2025].

⁷⁰⁷ Zob. *ibidem*.

2.2. Sprawiedliwe opodatkowanie

Kryterium sprawiedliwego opodatkowania dotyczy szkodliwych praktyk podatkowych, dzięki którym jurysdykcje „przyciągają środki finansowe nieodzwierciedlające faktycznej działalności gospodarczej”⁷⁰⁸. Kryteria, które jurysdykcja powinna spełnić, aby można było uznać, że stosuje sprawiedliwe opodatkowanie, zostały przyporządkowane do dwóch obszarów: niestosowanie szkodliwych systemów podatkowych oraz niestosowanie struktur typu *offshore* ani uzgodnień mających przyciągać zyski, które nie odzwierciedlają rzeczywistej działalności gospodarczej w danej jurysdykcji.

W ramach kryterium 2.1. ocenie podlega, czy badana jurysdykcja posługuje się „szkodliwymi preferencyjnymi środkami podatkowymi”. Wymóg ten polega na zastosowaniu wobec krajów trzecich kryteriów przewidzianych w unijnym Kodeksie postępowania w zakresie opodatkowania działalności gospodarczej. W ramach zastosowania Kodeksu weryfikuje się potencjalnie szkodliwe systemy preferencyjne państw członkowskich i ich elementy podatkowe o zastosowaniu ogólnym, aby według kilku kryteriów sprawdzić, czy nie skutkują nieuczciwą konkurencją podatkową wpływającą na decyzje lokalizacyjne przedsiębiorstw⁷⁰⁹.

Weryfikacja preferencyjnych systemów podatkowych przebiega w koordynacji z Forum OECD ds. Szkodliwych Praktyk Podatkowych, natomiast Grupa ds. Kodeksu Postępowania weryfikuje również potencjalną „szkodliwość” systemów dotyczących działalności produkcyjnej, systemów zwalniających z podatków dochody z zagranicy oraz systemów przewidujących odliczanie odsetek nominalnych.

Istotnym elementem oceny sprawiedliwości opodatkowania jest analiza, czy dana jurysdykcja wspiera struktury typu *offshore* bądź rozwiązania „mające przyciągać zyski, lecz nie odzwierciedlające rzeczywistej działalności gospodarczej” (kryterium 2.2.). Warunek ten dotyczy jurysdykcji, które nie stosują podatku od osób prawnych w swoich systemach podatkowych lub w których podatek ten jest bardzo niski, co może uzasadniać podejrzenia, iż ma to na celu zachęcenie do lokowania w takiej jurysdykcji środków finansowych nieodzwierciedlających faktycznej działalności gospodarczej, wyłącznie by umożliwić unikanie opodatkowania. Aby temu zapobiec, stawce zerowej

⁷⁰⁸ *Ibidem*.

⁷⁰⁹ *Ibidem*.

(bardzo niskiej) powinny towarzyszyć wymogi związane z „istotą ekonomiczną” prowadzonej działalności, takie jak minimalna liczba pracowników i inne faktyczne więzi gospodarcze z daną jurysdykcją (koszty operacyjne, siedziba itp.) – i wymiana informacji⁷¹⁰.

2.3. Środki przeciwko erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków

Środki przeciwko erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków (BEPS) powinny gwarantować, że dana jurysdykcja przestrzega minimalnych standardów w tej dziedzinie opracowanych przez OECD. Standardy te dotyczą szkodliwych środków podatkowych (działanie 5), nabywania korzyści umownych (działanie 6), sprawozdawczości w podziale na kraje (działanie 13) oraz rozstrzygania sporów (działanie 14)⁷¹¹.

Jeżeli chodzi o kryterium odnoszące się do oceny realizacji środków przeciwdziałających BEPS, uzgodniono dwa elementy oceny – jurysdykcja powinna zobowiązać się na rzecz uzgodnionych minimalnych standardów OECD dotyczących przeciwdziałania BEPS oraz ich spójnego wdrażania. Stąd kryterium 3.1 zakłada badanie, czy dana jurysdykcja zobowiązała się do wdrożenia (uznanych w 2016 r. jako wstępne) minimalnych standardów OECD przeciwko BEPS dotyczących szkodliwych środków podatkowych, nabywania korzyści umownych, sprawozdawczości w podziale na kraje oraz rozstrzygania sporów. To pierwotne kryterium, ustanowione w 2016 r., miało zagwarantować, że wspomniane minimalne standardy będą przestrzegane. Jurysdykcje muszą w stosownym przypadku przystąpić do otwartych ram BEPS albo wdrożyć minimalne standardy BEPS⁷¹². Stąd kryterium 3.2 przewiduje ocenę skuteczności wdrażania przez ocenianą jurysdykcję minimalnych standardów przeciwko BEPS. Kryterium to zostało opracowane tak, aby mogło ewoluować wraz z globalnymi zmianami dotyczącymi BEPS. Poszczególne jurysdykcje powinny zatem zadbać o uzgodnienia ze wszystkimi państwami członkowskimi UE w sprawie wymiany sprawozdań w podziale na kraje. Jeśli jurysdykcja otrzyma ogólne zalecenia, jest proszona o zobowiązanie się do ich wypełnienia w określonym terminie. Zatem dana jurysdykcja – celem spełnienia wymogów dotyczących sprawozdawczości *CbC* – powinna posiadać wdrożoną podstawę prawną umożliwia-

⁷¹⁰ Zob. *ibidem*.

⁷¹¹ *Ibidem*.

⁷¹² Zob. *ibidem*.

jącą wymianę istotnych informacji ze wszystkimi państwami członkowskimi poprzez podpisanie *Multilateral Competent Authority Agreement* lub w drodze umów dwustronnych⁷¹³.

3. Środki ochronne przeciwko jurysdykcjom niechętnym współpracy podatkowej

Umieszczenie danej jurysdykcji w Wykazie UE ma przede wszystkim „zachęcić jurysdykcje do spełnienia kryteriów, a także innych odnośnych standardów międzynarodowych”. Stosowanie przewidzianych w Wykazie UE środków ochronnych oparte zostało na zasadach proporcjonalności i subsydiarności. Dla zapewnienia skutecznych mechanizmów ochrony przed praktykami BEPS w państwach członkowskich Rada zaleca więc stosowanie skutecznych i „proporcjonalnych środków ochronnych, na szczeblu unijnym i krajowym, wobec jurysdykcji ujętych w unijnym wykazie”. Ponadto ewentualne środki ochronne nie powinny naruszać sfer kompetencji państw członkowskich dotyczących stosowania środków dodatkowych lub utrzymywania krajowych wykazów jurysdykcji niechętnych współpracy, w sytuacji gdy takie wykazy mają szerszy zakres⁷¹⁴.

Ujęte w Wykazie UE środki ochronne podzielono na środki pozapodatkowe i podatkowe. Środki pozapodatkowe zostały zaprojektowane jako instrument stosowany na poziomie unijnym, natomiast środki podatkowe pomyślane zostały jako instrument krajowy, który może być wykorzystany przez państwa członkowskie zgodnie z ich prawem krajowym – w uzupełnieniu środków pozapodatkowych podjętych przez UE. Wynika to z przyjętego założenia, iż środki podatkowe muszą być zgodne z krajowymi systemami podatkowymi państw członkowskich UE, stąd wdrożenie tych środków pozostawiono kompetencji państw UE.

Jeżeli chodzi o środki pozapodatkowe, to podstawowy mechanizm powiązania z unijnym Wykazem uregulowany został przez prawodawcę unijnego w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/1601 z dnia 26 września 2017 r. w sprawie ustanowienia Europejskiego Funduszu na rzecz Zrównoważonego Rozwoju (EFZR), gwarancji EFZR i funduszu gwarancyjnego EFZR. Głównym celem utworzonego EFZR jest wspieranie inwestycji, w szczególności w Afryce i krajach objętych unijną polityką sąsiedztwa, jako środka przy-

⁷¹³ F. Majdowski, J. Węgrzyn, T. Nowakowski, *Europeizacja standardu...*

⁷¹⁴ Zob. Rada UE, Konkluzje Rady nr 15429/17..., Załącznik III, pkt 6.

czyniącego się do osiągnięcia celów zrównoważonego rozwoju określonych w Agendzie 2030 Organizacji Narodów Zjednoczonych, w szczególności wyeliminowania ubóstwa, a także do realizacji zobowiązań w ramach europejskiej polityki sąsiedztwa. Wspierając takie inwestycje, EFZR ma na celu wyeliminowanie społeczno-ekonomicznych przyczyn migracji z tych rejonów świata do UE.

Jednakże działania w zakresie finansowania i inwestycji wspierane w ramach EFZR powinny być zgodne z polityką UE w obszarze ustanowienia i aktualizacji wykazu jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych. Zgodnie z treścią art. 22 rozporządzenia EFZR, prowadząc działania w zakresie finansowania i inwestycji, tzw. kwalifikujący się kontrahenci (np. EBI, Europejski Fundusz Inwestycyjny czy podmioty prawa publicznego) zobowiązani są przestrzegać obowiązującego prawa Unii i uzgodnionych norm międzynarodowych i unijnych, a w związku z tym nie mogą wspierać finansowo projektów, które „przyczyniają się do prania pieniędzy, finansowania terroryzmu, unikania opodatkowania, oszustw podatkowych i uchylania się od opodatkowania”.

Ponadto kwalifikujący się kontrahenci nie mogą angażować się w nowe lub odnowione działania z podmiotami zarejestrowanymi lub mającymi siedzibę w jurysdykcjach, które wyszczególniono jako jurysdykcje niechętne współpracy lub wskazano jako państwa trzecie wysokiego ryzyka, zgodnie z art. 9 ust. 2 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/849, lub które „nie zachowują rzeczywistej zgodności z uzgodnionymi na szczycie Unii lub międzynarodowym normami podatkowymi dotyczącymi przejrzystości i wymiany informacji”. Kwalifikujący się kontrahenci mogą odstąpić od tej zasady jedynie wówczas, gdy projekt jest fizycznie wdrażany w jednej z tych jurysdykcji i nie ma żadnych przesłanek wskazujących, że dane działanie wchodzi w zakres którejkolwiek z kategorii wymienionych w akapicie pierwszym niniejszego ustępu.

Stosowanie pozapodatkowych środków ochronnych ma formułę otwartą. Oznacza to, że w sytuacji, gdyby w przyszłości w innych (niż wprost ujęte w Wykazie) unijnych aktach ustawodawczych w dziedzinie pozapodatkowej znalazło się powiązanie z unijnym Wykazem, powiązanie to uznane będzie za część środków ochronnych w rozumieniu konkluzji Rady z 2017 r. w sprawie unijnego wykazu jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych.

Drugą grupę środków ochronnych rekomendowanych państwom UE stanowią środki w dziedzinie podatkowej, które mogą mieć charakter administracyjny i/lub ustawodawczy. I tak, państwa członkowskie powinny obligatoryjnie stosować co najmniej jeden z przewidzianych środków administracyjnych: zwiększenie

monitorowania niektórych transakcji; zwiększenie ryzyk kontroli dla podatników korzystających z odnośnych systemów bądź zwiększenie ryzyk kontroli dla podatników korzystających ze struktur lub uzgodnień obejmujących te jurysdykcje.

Z kolei środki ochronne o charakterze ustawodawczym w dziedzinie podatkowej mają charakter fakultatywny i są to m.in.: brak możliwości odliczenia kosztów dla celów podatkowych; środki związane z poborem podatku u źródła; klauzula zmiany metody eliminacji podwójnego opodatkowania (*Switch-over rule*) czy obowiązkowe ujawnianie przez pośredników podatkowych szczególnych procedur podatkowych w odniesieniu do uzgodnień transgranicznych (*Mandatory disclosure*).

Rada rekomenduje państwom UE analizę możliwości wykorzystywania Wykazu jako „narzędzia ułatwiającego funkcjonowanie odnośnych przepisów przeciw unikaniu opodatkowania przy wdrażaniu” dyrektywy ATA. Przykładowo, gdy – zgodnie z ATAD – państwa członkowskie transponują przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych (CFC) do swojego prawa krajowego, publikowane krajowe „czarne” listy podatkowe mogłyby obejmować co najmniej jurysdykcje wymienione w unijnym Wykazie⁷¹⁵.

4. Praktyczne aspekty funkcjonowania Wykazu

O ile sama praktyka tworzenia list (wykazów) państw stosujących różnego rodzaju praktyki podatkowe uznawane za szkodliwe (nieuczciwe) jest dosyć powszechna, to w szczególności w odniesieniu do unijnego Wykazu formułowane są wątpliwości, tak dotyczące samego procesu kwalifikacji państw trzecich do umieszczenia w Wykazie, jak i efektywności czy w ogóle zasadności stosowania na poziomie UE tego instrumentu.

W przyjętym 5 grudnia 2017 r. pierwszym, przyjętym przez Radę UE, Wykazie umieszczono 17 krajów i terytoriów spoza Unii, które nie podjęły dostatecznych zobowiązań w odpowiedzi na zastrzeżenia UE. W Wykazie zostały umieszczone: Samoa Amerykańskie, Bahrajn, Barbados, Grenada, Guam, Republika Korei, Specjalny Region Administracyjny (SRA) Makau, Wyspy Marshalla, Mongolia, Namibia, Palau, Panama, Saint Lucia, Samoa, Trynidad i Tobago, Tunezja, Zjednoczone Emiraty Arabskie. W większości przypadków uzasadnieniem umieszczenia tych państw (terytoriów) w Wykazie UE był zarzut niestosowania

⁷¹⁵ Zob. Konkluzje Rady nr 15429/17..., Załącznik III, pkt B.3.

automatycznej wymiany informacji lub/i stosowanie szkodliwych preferencyjnych systemów opodatkowania.

Od momentu powstania Wykaz był aktualizowany już 20 razy, a dokonywane aktualizacje odbywają się na podstawie monitoringu środków wdrażanych przez poszczególne jurysdykcje (na podstawie wytycznych proceduralnych⁷¹⁶), który obejmuje⁷¹⁷:

- uaktualnianie kryteriów zgodnie z międzynarodowymi standardami podatkowymi,
- ocenę krajów na podstawie tych kryteriów,
- rozmowy z krajami, które ich nie spełniają,
- umieszczanie państw w Wykazie i usuwanie ich z niego, zależnie od tego, czy podejmują reformy,
- monitorowanie, czy jurysdykcje nie cofają wprowadzonych reform.

Należy zaznaczyć, iż w ramach kolejnych aktualizacji obserwujemy, nie zawsze zrozumiałe, zarówno przesunięcia między aneksami pierwszym (czarna lista) i drugim (szara lista) – w obu kierunkach, jak i definitywne usunięcia z Wykazu oraz dodawanie nowych państw (terytoriów). W aneksie I, czyli właściwym Wykazie, umieszcza się jurysdykcje, które nie zaangażowały się w konstruktywną współpracę z UE w zakresie dobrego zarządzania lub w przewidzianym terminie nie wywiązały się z podjętych zobowiązań pozwalających spełnić warunki kryteriów przeglądu⁷¹⁸. Natomiast załącznik II stanowi zestawienie państw terytoriów, które nie kwalifikują się do Wykazu, mimo iż nie spełniają wszystkich poddawanych ocenie standardów, jednak podjęły zobowiązanie wobec UE do wdrożenia reform, co w optyce unijnej kwalifikuje je jako zainteresowane współpracą⁷¹⁹. Jeżeli wdrażanie zalecanych reform przez jurysdykcję znajdującą się na szarej liście (załącznik II) uznane jest za przedłużające się, istnieje ryzyko przesunięcia na czarną listę (załącznik I)⁷²⁰.

Praktyka „przesuwania” państw między aneksami (czarną i szarą listą) oraz dodawania (usuwania) do/z Wykazu budzi kontrowersje. Wskazuje się bowiem,

⁷¹⁶ Council of the European Union, Procedural guidelines for carrying out the process of monitoring commitments concerning the EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, Brussels, 15 February 2018 (OR. en) 6213/18.

⁷¹⁷ Unijny wykaz jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych, <https://www.consilium.europa.eu/pl/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/> [dostęp: 18.03.2025].

⁷¹⁸ F. Majdowski, J. Węgrzyn, T. Nowakowski, *Europeizacja standardu...*

⁷¹⁹ *Ibidem*.

⁷²⁰ M. Collin, *The Impact of Tax Blacklisting...*, s. 8.

iż na czarnej liście nie znalazły się kluczowe jurysdykcje, które mają największy „udział” w erozji dochodów podatkowych innych państw. Znaczące jest tu chociażby stanowisko Parlamentu Europejskiego w tej materii. W przyjętej w styczniu 2021 r. rezolucji PE podkreślił, iż jurysdykcje znajdujące się w Wykazie odpowiadają za mniej niż 2% światowych strat podatkowych (związanych ze stosowaniem przez te jurysdykcje praktyk BEPS), co w ocenie PE „sprawia, że wykaz jest mylący i nieskuteczny”⁷²¹. Na potwierdzenie tych zarzutów w raporcie PE podano przykład Kajmanów, które zostały dodane do listy 18 lutego 2020 r., a następnie w ramach aktualizacji z dnia 6 października z niej usunięte – wątpliwości wzbudził fakt, iż na Kajmanach (w momencie usunięcia z Wykazu) nie obowiązywał podatek korporacyjny i było to państwo kwalifikowane wśród 10 państw przyciągających najwięcej tzw. inwestycji fantomowych, co „budzi wątpliwości pod względem przejrzystości i ewentualnego preferencyjnego podejścia do niektórych krajów”⁷²².

Z kolei w ramach kolejnej aktualizacji Wykazu, w dniu 14 lutego 2023 r., umieszczona została w nim m.in. Federacja Rosyjska⁷²³, co może być w pewnym stopniu uznane za zaskakujące. Rada podkreśliła, iż agresja wojskowa Federacji Rosyjskiej na Ukrainę uniemożliwia Grupie ds. Kodeksu prowadzenie dialogu z władzami rosyjskimi i ocenę zmienionego systemu międzynarodowych spółek holdingowych w Federacji Rosyjskiej oraz uznała, iż Federacja Rosyjska nie wypełniła swojego zobowiązania do zmiany szkodliwego preferencyjnego elementu systemu podatkowego⁷²⁴.

Wątpliwości co do Wykazu podnoszone są również ze względu na fakt, iż z założenia ujmuje się w nim wyłącznie państwa trzecie, nienależące do UE, podczas gdy w stosunku do kilku państw członkowskich formułowane są zarzuty o stosowanie szkodliwych praktyk podatkowych. Przykładowo w opracowywanym przez Tax Justice Network *Corporate Tax Haven Index* Holandia zajmuje 7 miejsce, Irlandia 9, Luksemburg 10, a Cypr 14⁷²⁵.

Komisja argumentuje, iż w ciągu czterech pierwszych lat od ustanowienia Wykazu ocenie poddano 95 jurysdykcji i wyeliminowano ponad 120 szkodli-

⁷²¹ Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 21 stycznia 2021 r. w sprawie zmian w unijnym wykazie rajów podatkowych (2020/2863(RSP)).

⁷²² *Ibidem*, pkt H.

⁷²³ Zob. Konkluzje Rady w sprawie zmienionego unijnego wykazu jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych (2023/C 64/06), Dz. Urz. UE C 64/17 z 21.02.2023 r.

⁷²⁴ *Ibidem*.

⁷²⁵ Zob. Tax Justice Network, Corporate tax haven index. The world's Biggest enablers of corporate tax abuse, <https://cthi.taxjustice.net/full-list> [dostęp: 18.03.2025].

wych instrumentów podatkowych na świecie⁷²⁶. Jednakże jak zauważa w swojej analizie organizacja Oxfam⁷²⁷, w Wykazie nie umieszczono żadnego z państw (terytoriów) uznawanych za OFC (Holandia, Luksemburg, Hongkong, Brytyjskie Wyspy Dziewicze, Bermudy, Kajmany, Irlandia i Singapur) – które „goshczą” ponad 85% światowych inwestycji w spółki specjalnego przeznaczenia, które to spółki często są wykorzystywane do optymalizacji podatkowych⁷²⁸. Aktualnie w Wykazie znajduje się tylko jeden z 20 najbardziej „dotkliwych” dla innych państw rajów podatkowych ujętych w indeksie TJN. Ponadto Brytyjskie Wyspy Dziewicze, które zostały usunięte z Wykazu 17 października 2023 r., zajmują pierwsze miejsce w indeksie rajów podatkowych TJN. W Wykazie nie ma również żadnego z 10 państw, w których – według analityków MFW – lokowanych jest ponad 85% wszystkich tzw. inwestycji fantomowych, czyli „inwestycji w spółki fasadowe, bez żadnego powiązania z lokalną, realną gospodarką”⁷²⁹. Co interesujące, prawie połowa tego typu inwestycji lokowanych jest w dwóch państwach członkowskich UE – Luksemburgu i Holandii; pozostałe to specjalny region Hongkong, Brytyjskie Wyspy Dziewicze, Bermudy, Singapur, Kajmany, Szwajcaria, Irlandia i Mauritius⁷³⁰.

Elementem reform Wykazu powinno być sformalizowanie procesu jego sporządzania za pomocą prawnie wiążącego instrumentu. PE zwraca również uwagę na kwestię przejrzystości procesu sporządzania listy dla umożliwienia kontroli publicznej i zwiększenia demokratycznej rozliczalności decydentów; brak przejrzystości może prowadzić do błędnej interpretacji decyzji i podważać zaufanie opinii publicznej do procesu sporządzania Wykazu, zwłaszcza gdy kształt Wykazu UE różni się od wykazów rajów podatkowych opracowanych w przejrzysty sposób przez strony trzecie⁷³¹.

⁷²⁶ Zob. Komisja Europejska, Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie dobrego zarządzania w kwestiach podatkowych w UE...

⁷²⁷ Oxfam International, *Off the hook: how the EU is about to whitewash the world's worst tax havens*, March 2019, <https://www.oxfam.org/en/research/hook-how-eu-about-whitewash-worlds-worst-tax-havens> [dostęp: 22.03.2025].

⁷²⁸ J. Damgaard, T. Elkjaer, *Piercing the Veil*, „Finance Development” 2018, nr 2, s. 52.

⁷²⁹ J. Damgaard, T. Elkjaer, N. Johannesen, *What Is Real and What Is Not in the Global FDI Network?*, IMF Working Paper WP/19/274, s. 2.

⁷³⁰ J. Damgaard, T. Elkjaer, N. Johannesen, *The Rise of Phantom Investments, Empty corporate shells in tax havens undermine tax collection in advanced, emerging market, and developing economies*, International Monetary Fund, Finance & Development 2019, nr 003.

⁷³¹ Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 21 stycznia 2021 r. w sprawie zmian w unijnym wykazie rajów podatkowych (2020/2863(RSP)).

Efektywność unijnego Wykazu obniża fakt, iż równolegle funkcjonują krajowe wykazy (listy) państw, m.in. stosujących szkodliwą konkurencję podatkową (rajów podatkowych), co może generować wątpliwości co do „statusu podatkowego” danego państwa trzeciego, w sytuacji gdy znajduje się ono np. w wykazie krajowym, a nie zostało umieszczone w Wykazie. W dwunastu państwach UE krajowe regulacje powiązane są tylko z krajową listą, w siedmiu państwach krajowe regulacje odwołują się bezpośrednio do unijnego Wykazu, natomiast w dziewięciu państwach członkowskich nie obowiązują żadne regulacje odwołujące się do krajowego bądź unijnego Wykazu⁷³².

Komisja wydaje się dostrzegać mankamenty metodologii tworzenia Wykazu. W nowej strategii na rzecz TGG proponuje gradację środków mających na celu wzmocnienie TGG w państwach trzecich, uznając, iż umieszczenie danej jurysdykcji w Wykazie powinno być środkiem stosowanym w ostateczności, zarezerwowanym dla tych państw, które odmawiają pozytywnego odniesienia się do zastrzeżeń UE związanych z ich systemami podatkowymi. Potwierdzeniem negatywnej oceny Komisji skuteczności publikowania Wykazu jest wskazanie, iż presja „reputacyjna” UE na państwa stosujące szkodliwe (nieuczciwe) praktyki podatkowe polegająca na umieszczeniu ich w Wykazie powinna być wzmocniona „twardymi” instrumentami nacisku. Umieszczenie danej jurysdykcji w Wykazie powinno pociągać za sobą na tyle dotkliwe praktyczne konsekwencje, aby państwa będące przedmiotem weryfikacji były skłonne podjąć daleko idące działania naprawcze w celu ich uniknięcia⁷³³.

Komisja jako element globalnej strategii na rzecz TGG postuluje również weryfikację Wykazu pod kątem jego skuteczności oddziaływania oraz adekwatnego (sprawiedliwego) traktowania partnerów zewnętrznych Unii, których systemy podatkowe poddawane są ocenie i w konsekwencji umieszczane (wycofywane) w Wykazie. W pierwszej kolejności pojawiają się pytania o zakres terytorialny Wykazu. Gdy w 2016 r. uruchomiono proces jego sporządzania, państwa UE wybrały jurysdykcje, które objęto jego zakresem, na podstawie opracowanej przez Komisję obiektywnej tablicy wyników zawierającej wskaźniki. W oparciu o tę tablicę wyników państwa członkowskie podejmowały decyzje o tym, które jurysdykcje należy poddać kontroli, i zdecydowały o wyłączeniu

⁷³² Deloitte, *EU list of non-cooperative jurisdictions. National defensive tax measures towards non-cooperative jurisdictions*, November 2020, <https://www.deloitte.com/global/en/services/tax/perspectives/eu-list-non-cooperative-jurisdictions.html> [dostęp: 23.03.2025].

⁷³³ Zob. Komisja Europejska, Komunikat COM/2020/313 final.

krajów najsłabiej rozwiniętych z procesu sporządzania unijnego Wykazu⁷³⁴. Komisja zobowiązała się do końca 2020 r. zaktualizować pierwotną tablicę wyników ze szczególnym uwzględnieniem nowej metodyki identyfikowania państw trzecich wysokiego ryzyka w zakresie prania pieniędzy i finansowania terroryzmu⁷³⁵ – tak aby te dwa procesy sporządzania Wykazu wzajemnie się uzupełniały. Prace nad aktualizacją wciąż jednak nie zostały zakończone.

Kolejnym elementem aktualizacji Wykazu powinny być kryteria, na podstawie których jurysdykcje są do niego kwalifikowane. Komisja sugeruje przy tym „bardziej umiarkowane” podejście w ich stosowaniu w odniesieniu do niektórych jurysdykcji. Wynika to z obserwacji, iż w szczególności państwa rozwijające się borykają się – z różnych przyczyn – z problemem ograniczonych zdolności do realizacji niektórych zobowiązań.

Z kolei Parlament Europejski zwraca uwagę na kwestie transparentności działań Grupy ds. Kodeksu Postępowania i znaczenie przejrzystości procesu sporządzania Wykazu „dla umożliwienia kontroli publicznej i zwiększenia demokratycznej rozliczalności decydentów”, apelując jednocześnie o ujawnianie „organów uczestniczących w pracach, tematów dyskusji, ocen technicznych, protokołów lub streszczeń oraz przyjętych wniosków”⁷³⁶. Według analizy PE brak przejrzystości w tej materii może prowadzić do błędnej interpretacji decyzji i podważać zaufanie opinii publicznej do procesu sporządzania Wykazu, zwłaszcza gdy kształt Wykazu UE różni się od wykazów rajów podatkowych opracowanych w przejrzysty sposób przez inne podmioty; co znamienne, PE rekomenduje „jasną ocenę Stanów Zjednoczonych pod kątem kryteriów przejrzystości”⁷³⁷.

⁷³⁴ *Ibidem*.

⁷³⁵ European Commission, Commission Staff Working Document, Methodology for identifying high-risk third countries under Directive (EU) 2015/849, Brussels, 7.05.2020, SWD(2020) 99 final.

⁷³⁶ Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 21 stycznia 2021 r. w sprawie zmian w unijnym wykazie rajów podatkowych (2020/2863(RSP)).

⁷³⁷ *Ibidem*.

Wnioski

Podatek korporacyjny to niewątpliwie jeden z istotnych elementów w procesie tworzenia konkurencyjnego środowiska regulacyjnego dla przedsiębiorstw. Próbując wszakże osiągnąć jak najwyższą pozycję w rankingu konkurencyjności podatkowej dla biznesu, niektóre państwa (terytoria zależne) wprowadzają rozwiązania mające szkodliwy wpływ na bazę podatkową innych państw, „przyciągają” bowiem inwestorów, którzy w warunkach „uczciwej” konkurencji podatkowej, kierując się wyłącznie oceną biznesową, mogliby dokonać innych decyzji lokalizacyjnych.

Owa postępująca konkurencja podatkowa między państwami generuje środowisko prawne, które umożliwia (a czasami wprost ułatwia) uzyskiwanie w szczególności przez korporacje międzynarodowe – stanowiące współcześnie zasadnicze ogniwo transgranicznej aktywności gospodarczej – różnego rodzaju korzyści podatkowych. W niektórych przypadkach owe korzyści są jednak efektem stosowania przez przedsiębiorstwa wielonarodowych zaawansowanych metod i strategii optymalizacji podatkowej, która przybiera formę międzynarodowego unikania opodatkowania (agresywnego planowania podatkowego). Zidentyfikowana skala tego typu praktyk skłoniła OECD do rozpoczęcia bezprecedensowego programu, którego zasadniczym celem jest przeciwdziałanie erozji bazy podatkowej i transgranicznemu przerzucaniu zysków (*Base Erosion and Profit Shifting*).

Na tym tle niezwykle interesujące są działania (planowane inicjatywy) podejmowane na szczeblu Unii Europejskiej w zakresie przeciwdziałania międzynarodowemu unikaniu opodatkowania. Ma to o tyle węzłowe znaczenie, iż filozofia gospodarcza funkcjonowania UE oparte jest (ciągle) na idei wolnego handlu i promowania transgranicznej aktywności przedsiębiorstw, co jest szczególnie widoczne w konstrukcji rynku wewnętrznego UE. To zaś powoduje, że państwa członkowskie UE są szczególnie narażone na praktyki agresywnego planowania podatkowego stosowane przez, działające w logice globalnych operacji i kalkulacji zysków, korporacje międzynarodowe.

W niniejszej monografii dokonano analizy zasadniczych wektorów unijnej polityki podatkowej w obszarze opodatkowania korporacyjnego, z której wynika, iż instytucje Unii Europejskiej – w szczególności będąca „motorem” większości reform podatkowych Komisja Europejska – stopniowo przesuwają główny paradygmat swoich działań z eliminowania regulacji podatkowych mogących negatywnie wpływać na efektywne funkcjonowanie rynku wewnętrznego na problem (międzynarodowego) unikania opodatkowania.

Potwierdzeniem tej konstatacji są wdrażane (proponowane do wdrożenia) na przestrzeni ostatnich lat instrumenty (mechanizmy) mające zaadresować problem agresywnego (transgranicznego) planowania podatkowego, przy jednoczesnych próbach zagwarantowania, iż konkurencja podatkowa między państwami członkowskimi UE będzie prowadzona na „uczciwych” warunkach.

Niewątpliwie zasadniczym aktem prawa UE w tej materii jest dyrektywa ATA. Instrumenty przewidziane w dyrektywie ATA mają za zadanie zapewnić minimalny poziom ochrony baz podatkowych państw UE.

Wypracowanie na poziomie unijnym ram konstrukcyjnych kluczowych narzędzi przeciwdziałania (międzynarodowemu) unikaniu opodatkowania należy ocenić pozytywnie z uwagi na fakt, iż zapobiegło to pogłębiającej się fragmentaryzacji UE w odniesieniu do krajowych polityk przeciwko unikaniu opodatkowania (agresywnemu planowaniu podatkowemu). Natomiast na poziomie praktyki ich stosowania w ramach systemów podatkowych państw członkowskich ocena nie jest jednoznaczna, w szczególności z uwagi na nadal utrzymujący się wysoki poziom „transferu zysków” dla celów podatkowych poza UE, a także podejście niektórych państw UE, które wdrażając postanowienia ATAD, jednocześnie pozostawiają w swoich regulacjach podatkowych różnego rodzaju „specjalne” mechanizmy, umożliwiające zwłaszcza korporacjom międzynarodowym osiągnięcie korzyści podatkowych.

Ponadto potencjalnie pozytywny wpływ implementacji ATAD jest ograniczony również ze względu na brak ściślejszej harmonizacji przepisów przeciwdziałających unikaniu opodatkowania w wyniku liczby różnego rodzaju opcji przyznanych w dyrektywie⁷³⁸, a sprawozdanie Komisji z wdrażania dyrektywy ATA z 2020 r. wykazało znaczne rozbieżności we wdrażaniu w odniesieniu do opcji przewidzianych w dyrektywie⁷³⁹.

⁷³⁸ W. Haslehner, K. Pantazatou, *Assessment...*, s. 24.

⁷³⁹ Zob. Komisja Europejska, Sprawozdanie Komisji dla Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie wykonania dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej

Zastrzeżenia budzi również mechanizm tworzenia unijnego wykazu jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych. Z badań Matthew Collina wynika, iż większość przerzucanych transgranicznie zysków przypada na jurysdykcje, które nie były w ogóle objęte procesem umieszczania w unijnym Wykazie, co jego zdaniem uzasadnia przeformułowanie kryteriów umieszczania (usuwania) w nim państw (terytoriów), a także postulat, z którym należy się zgodzić, iż celowym byłoby umieszczanie w unijnym Wykazie również tych państw członkowskich UE, które – po zmianie kryteriów – mogą się do tego kwalifikować⁷⁴⁰.

Na bazie przeprowadzonych badań można sformułować wnioski *de lege ferenda*. Po pierwsze, zasadne byłoby opracowanie i wdrożenie unijnej, wielostronnej konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania, do której przystąpiłyby wszystkie państwa UE. W przeciwieństwie bowiem do obecnej sytuacji, gdzie poszczególne państwa członkowskie zawierają między sobą i z państwami trzecimi dwustronne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (wzorowane w zasadniczej mierze na Modelowej Konwencji OECD), taka unijna konwencja, zawierająca dostosowane do specyfiki rynku wewnętrznego instrumenty przeciwko międzynarodowemu unikaniu opodatkowania, w zasadniczy sposób utrudniłaby tego typu praktyki. W szczególności chodzi tu o praktyki bazujące na wykorzystywaniu różnic w obowiązujących umowach bilateralnych, jak i nadużywaniu umów (zjawisko *treaty shopping*), które skutkują ubytkami w bazie podatkowej państw członkowskich.

Ponadto na pełną aprobatę zasługuje pomysł grupy ponad 100 naukowców z UE, którzy wyszli z inicjatywą powołania Europejskiej Agencji Współpracy Administracyjnej w Dziedzinie Podatkowej (*European Agency for Tax Cooperation*)⁷⁴¹. Z przeprowadzonych w niniejszej monografii analiz wynika bowiem, iż funkcjonujące obecnie mechanizmy współpracy i wymiany informacji podatkowych między krajowymi administracjami skarbowymi państw

przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, zmienionej dyrektywą Rady (UE) 2017/952 z dnia 29 maja 2017 r. zmieniającą dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich, Bruksela, dnia 19.8.2020 r. COM(2020) 383 final.

⁷⁴⁰ M. Collin, *The Impact of Tax Blacklisting...*, s. 37.

⁷⁴¹ Zob. E. Lamer, *Academics Unite in Call for EU Agency on Tax Cooperation*, <https://www.tax-notes.com/featured-news/academics-unite-call-eu-agency-tax-cooperation/2024/01/22/7j40f> [dostęp: 28.03.2025].

członkowskich nie zapewniają odpowiedniego poziomu ochrony przed praktykami międzynarodowego unikania opodatkowania. Stąd też utworzenie unijnej agencji, która byłaby w stanie w sposób transgraniczny weryfikować np. transakcje wewnątrzgrupowe spółek zlokalizowanych w wielu państwach UE, wchodzących w skład przedsiębiorstw wielonarodowych, mogłoby w zasadniczy sposób wpłynąć na efektywność kontroli prawidłowości rozliczeń podatkowych i szybkość identyfikacji praktyk transgranicznego agresywnego planowania podatkowego.

Bibliografia

Literatura

- Alm J., Gerbrands P., Kirchler E., *Using „responsive regulation” to reduce tax base erosion*, „Regulation & Governance” 2021, vol. 16, nr 3.
- Alstadsæter A., Godar S., Nicolaides P., Zucman G., *Global Tax Evasion: Report 2024*, EU Tax Observatory.
- Andrzejewska-Czernek I., Knawa K., Czoboly G., Juozaitis M., Glavey T., Vanasaun I., „*Jak wy to robicie? Podatek u źródła w różnych państwach Europy*” (1): Litwa, Irlandia, Węgry, Estonia, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 1.
- Anzuini A., Pisano E., Rossi L., Sanelli A., Tosti E., Zangari E., *Clever planning or unfair play? Exploring the economic and statistical impacts of tax avoidance by multinationals*, „Questioni di Economia e Finanza” 2023, nr 799.
- Arendonk H. van, *Fifty Years of European Co-operation and the Tax Policy of the European Commission*, [w:] L. Hinnekens, P. Hinnekens (red.), *A vision of Taxes Within and Outside European Borders*, Alphen aan den Rijn 2008.
- Avi-Yonah R., *International Taxation, Globalization, and the Economic Digital Divide*, „Journal of International Economic Law” 2023, nr 26.
- Avi-Yonach R.S., *International Tax as International Law*, New York 2007.
- Avi-Yonah R., Ran Kim Y., *Tax Harmony: The Promise and Pitfalls of the Global Minimum Tax*, „Michigan Journal of International Law” 2022, nr 3.
- Avi-Yonah R.S., Xu H., *The Transitional Period and its Impact on Tax Competition and the Implementation of the BEPS Project*, [w:] P. Pistone, D. Weber (red.), *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: A Comprehensive Study*, IBFD 2018.
- Álvarez-Martínez M.T., Barrios S., d'Andria D., Gesualdo M., Nicodeme G., Pycroft J., *How large is the corporate tax base erosion and profit shifting? A general equilibrium approach*, Economic Systems Research 2021.
- Baker A., Murphy R., *The Political Economy of ‘Tax Spillover’: A New Multilateral Framework*, „Global Policy” 2019, nr 2.
- Barake M., Neef T., Chouc P., Zucman G., *Collecting The Tax Deficit of Multinational Companies: Simulations for The European Union*, „EU Tax Observatory, Report” 2021, nr 1.
- Beckers A., *The Creeping Juridification of the Code of Conduct for Business Taxation: How EU Codes of Conduct Become Hard Law*, „Yearbook of European Law” 2018, nr 1.

- Beer S., Mooij R. de, Liu L., *International Corporate Tax Avoidance: A Review of the Channels, Magnitudes, and Blind Spots*, IMF Working Paper, WP/18/168.
- Bernal A., *Metody badania przyczynalności podatku dochodowego od korporacji*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 273.
- Bogoviz A.V. et al., *Digital Economy as a Modern Type of Economic System*, [w:] E.G. Popkova, A. Krivtsov, A.V. Bogoviz (red.), *The Institutional Foundations of the Digital Economy in the 21st Century*, Berlin – Boston 2021.
- Bolwijn R., Casella B., Rigo D., *An FDI-driven approach to measuring the scale and economic impact of BEPS*, „Transnational Corporations” 2018, nr 2.
- Boria P., *Taxation in European Union*, Springer 2017.
- Cannas F., *The General Anti-Avoidance Rule Contained in the ATAD: Findings from the Italian Literature*, „Analizy i Studia CASP” 2020, nr 1.
- Cecchet L., *Tax Evaders in Classical Athens? Attacks and Strategies of Defence in Attic Oratory*, [w:] K. Schönhärl, G. Hürlimann, D. Rohde (red.), *Histories of Tax Evasion, Avoidance and Resistance*, Routledge 2023.
- Chen J., Chow W., *Global Minimum Tax Reform and the Future of Tax Competition*, „Bulletin for International Taxation” 2023, nr 8.
- Christians A., Shay S., *General Report*, [w:] *Assessing BEPS: origins, standards and responses*, „IFA Cahiers de droit fiscal international” 2017, vol. 102a.
- Chylak A., *International tax avoidance – attempt to define the concept and to distinguish it from international tax evasion and international tax planning*, „Torun Business Review” 2018, vol. 17, nr 4.
- Cieñ K., *Unikanie opodatkowania a planowanie podatkowe*, Warszawa 2022.
- Cleyenbreugel P. van, *Regulating Tax Competition in the Internal Market: Is the European Commission Finally Changing Course?*, „European Papers” 2019, vol. 4, no 1.
- Cobham A., Janský P., *Estimating Illicit Financial Flows: A Critical Guide to the Data, Methodologies, and Findings*, Oxford University Press 2020.
- Collin M., *The Impact of Tax Blacklisting*, World Bank Policy Research Working Paper 2023, nr 10435.
- Crivelli E., Mooij R. de, Keen M., *Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries*, IMF Working Paper 2015, WP/15/118.
- Dagan T., *International Tax Policy. Between Competition and Cooperation*, Cambridge University Press 2017.
- Damgaard J., Elkjaer T., Johannesen N., *Piercing the Veil*, „International Monetary Fund, Finance & Development” 2018, vol. 55, nr 002.
- Damgaard J., Elkjaer T., Johannesen N., *The Rise of Phantom Investments, Empty corporate shells in tax havens undermine tax collection in advanced, emerging market, and developing economies*, „International Monetary Fund, Finance & Development” 2019, vol. 56, nr 003.
- Damgaard J., Elkjaer T., Johannesen N., *What Is Real and What Is Not in the Global FDI Network?*, IMF Working Paper WP/19/274.

- Derdak A., *Wybrane obowiązki informacyjne podatników. System podatkowy w dobie digitalizacji*, Warszawa 2024, Legalis.
- Deutsch R., Arkwright R.M., Chiew D., *Principles and Practice of Double Tax Agreements*, London 2008.
- Devereux M.P., Auerbach A.J., Keen M., Oosterhuis P., Schön W., Vella J., *Taxing Profit in a Global Economy*, Oxford University Press 2021.
- Devereux M.P., Vella J., *Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform*, [w:] S. Gupta, M. Keen, A. Shah, G. Verdier, *Digital Revolutions in Public Finance*, IMF 2017.
- Dietsch P., *The State and Tax Competition: A Normative Perspective*, [w:] M. O'Neill, S. Orr (red.), *Taxation: Philosophical Perspectives*, Oxford Scholarship Online: December 2018.
- Dourado A.P., *Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6*, „Intertax” 2015, nr 1.
- Dourado A.P. (red.), *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context*, Amsterdam 2017.
- Dover R., Ferrett B., Gravino D., Jones E., Merler S., *Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union. Part I: Assessment of the magnitude of aggressive corporate tax planning*, European Parliamentary Research Service Study 2015.
- Drews A., *Konkurencja podatkowa wśród krajów Unii Europejskiej w pokryzysowej rzeczywistości gospodarczej*, „Acta Universitatis Nicolai Copernici – Zarządzanie” 2016, nr 4.
- Duda-Plesińska M., *Mechanizmy rozwiązywania sporów podatkowych na tle rozwiązań BEPS 2.0 Filar I*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2023, nr 4.
- Duff D.G., *Tax Treaty Abuse and the Principal Purpose Test – Part I*, „Canadian Tax Journal” 2018, nr 3.
- Dura K., Mariański A., *Podatek od dochodu z niezrealizowanych zysków*, [w:] A. Mariański (red.), *Regulacje w zakresie unikania opodatkowania. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2020.
- Dwyer T., *'Harmful' Tax Competition and the Future of Offshore Financial Centres*, „Journal of Money Laundering Control” 2002, nr 4.
- Dzwonkowski H., *Opinia prawna na temat określenia zasad opodatkowania dochodów wypłacanych spółce matce przez spółkę córkę w przypadku różnej rezydencji podatkowej w ramach Unii Europejskiej*, „Zeszyty Prawnicze BAS” 2017, nr 2.
- Edwards J., Keen M., *Tax competition and Leviathan*, „European Economic Review” 1996, nr 1.
- Egger P., Eggert W., Winner H., *Saving Taxes through Foreign Plant Ownership*, „Journal of International Economics” 2010, nr 1.
- Faulhaber L.V., *The Trouble with Tax Competition, Proceedings*, „Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association” 2017, vol. 110.
- Filipczyk H., *Tax avoidance and rationality of law*, LEX 2017.

- Fitzgerald R., *The Rise of the Global Company. Multinationals and the Making of the Modern World*, Cambridge University Press 2015.
- Flamant E., Godar S., Richard G., *New Forms of Tax Competition in the European Union: an Empirical Investigation*, „EU Tax Observatory Report” 2021, nr 3.
- Gajewski D., *Polityka podatkowa państw członkowskich Unii Europejskiej w świetle polityki publicznej*, „Studia z Polityki Publicznej” 2014, nr 3.
- Gajewski D., *Regulacje z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego a wdrożenie działań BEPS*, „Studia BAS” 2018, nr 2.
- Gao W., Lu Y., Shi X., *Trade liberalization and corporate income tax avoidance*, „Economic Inquiry” 2019, vol. 57, nr 4.
- Garcia Prats A., Haslehner W., Heydt V., Kemmeren E., Kofler G., Lang M., Lüdicke J., Nogueira J., Pistone P., Raventos-Calvo S., Raingeard de la Blétière E., Richelle I., Rust A., Shiers R., Valente P., *Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules: EU Report*, „IFA Cahiers de droit fiscal international” 2018, vol. 103 A.
- Garcia-Bernardo J., Fichtner J., Takes F., Heemskerk E., *Uncovering Offshore Financial Centers: Conduits and Sinks in the Global Corporate Ownership Network*, „Scientific Reports” 2017, vol. 7, nr 6246.
- Gaworska Z., Mika J.F., *Ceny transferowe, Praktyczny przewodnik. 10 skutecznych kroków raportowania transakcji z podmiotami powiązanymi*, J.F. Mika (red.), Warszawa 2024, LEX.
- Genschel P., Kemmerling A., Seils E., *Accelerating Downhill: How the EU Shapes Corporate Tax Competition in the Single Market*, „Journal of Common Market Studies” 2011, nr 3.
- Godar S., Flamant E., Richard G., *New Forms of Tax Competition in the European Union. An Empirical Investigation*, EU Tax Observatory, Report no 3, November 2021.
- Guzek M., Stefaniak M., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2018.
- Haslehner W., Pantazatou K., *Assessment of recent anti-tax avoidance and evasion measures (ATAD & DAC 6)*, Study requested by the FISC Subcommittee, PE 703.353, March 2022.
- Hearson M., *Tax Treaties*, [w:] L. Seabrooke, D. Wigan (red.), *Global Wealth Chains*, Oxford University Press 2022.
- Hebous S., *Global Firms, National Corporate Taxes: An Evolution of Incompatibility*, [w:] R. de Mooij, A. Klemm, V. Perry (red.), *Corporate income taxes under pressure: why reform is needed and how it could be designed*, IMF 2021.
- Heckemeyer J.H., *Removal of taxation-based obstacles and distortions in the Single Market in order to encourage cross border investment*, Study Requested by the FISC Subcommittee, PE 733.964 – July 2022.
- Hee Lee C., Ji-Hyun Y., *Withholding tax in the era of BEPS, CIVs and the digital economy*, Part B, General Report, „IFA cahiers de droit fiscal international” 2018, vol. 103b.
- Hey J., Schnitger A., *Group approach and separate entity approach in domestic and international tax law*, „IFA Cahiers de droit fiscal international” 2022, vol. 106.

- Hoor O., *A Critical Analysis of the European Commission's Directive Proposal on Transfer Pricing*, „Tax Notes International” 2024, January 1.
- Hugger F., Cinta González Cabral A., Bucci M., Gesualdo M., O'Reilly P., *The Global Minimum Tax and the taxation of MNE profit*, OECD Taxation Working Papers 2024, nr 68.
- Hybka M.M., *Możliwości zapobiegania agresywnemu planowaniu finansowemu*, „Kwartalnik Kolegium Ekonomiczno-Społecznego. Studia i Prace” 2015, nr 3.
- Jamroży M., Leszczyński P., Mierzejewski M., *Czy nowe zasady opodatkowania firm w UE zmniejszą skalę nieuczciwej konkurencji podatkowej?*, Policy Paper, nr 3, Polski Instytut Ekonomiczny, Warszawa 2023.
- Jamroży M., Tomczyk M., *Regulacje antyrajowe w obszarze cen transferowych*, BISP 2022, nr 6.
- Jankowski J., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR)*, LEX 2022.
- Jarczok-Guzy M., *Zjawisko konkurencji podatkowej w obszarze opodatkowania dochodów korporacyjnych*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 271.
- Kalloe V., *EU Code of Conduct: From Reviewing Individual Tax Regimes to Horizontal Coordinating Policy – Cracking the Code in the BEPS Era*, [w:] D. Weber (red.), *EU Law and the Building of Global Supranational Tax Law: EU BEPS and State Aid*, Amsterdam 2017.
- Karniej-Kmita P., *Wspólne kontrole w UE – nowe narzędzie transgranicznej współpracy organów podatkowych. Znaczenie dla cen transferowych*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 10.
- Karpus K., *Międzynarodowa konkurencja podatkowa*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009.
- Kemmeren E., *The Netherlands: A Tax Haven?*, [w:] M. Kuijer, W. Werner (red.), *Netherlands Yearbook of International Law 2016*, Netherlands Yearbook of International Law 47, December 2017.
- Kiendl Krišto I., Thirion E., *An overview of shell companies in the European Union*, European Parliamentary Research Service Study, PE: 627.129, Bruksela 2018.
- Kłosowiak M., *Wymiana informacji w sprawach podatkowych a ochrona praw podatnika*, Warszawa 2023, LEX.
- Kołodziejska E., *Architektura transfer pricingu w dobie optymalizacji podatkowej*, [w:] M. Jamroży (red.), *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*, Warszawa 2016, LEX.
- Kondej M., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Warszawa 2024.
- Kondej M., Dziadosz K., *Implementacja dyrektywy ATA2 w zakresie przeciwdziałania powstawaniu rozbieżności hybrydowych*, „Przegląd Podatkowy” 2020/4.
- Kondej M., Młockowska-Schulz A., *Niekorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia, jako warunek zastosowania zwolnienia dywidendowego*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 12.
- Kondej M., Stępień M., *Globalny podatek minimalny. O istocie filaru II międzynarodowej reformy podatkowej z perspektywy UE*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 6, LEX.

- Kondej M., Wicher M., *Projekt dyrektywy o zapobieganiu nadużywaniu przedsiębiorstw fasadowych do celów podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 12.
- Korbutowicz T., *Polityka pomocy publicznej UE w dziedzinie podatków*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2018, nr 372.
- Kowalik-Bańczyk K., Dąbrowska-Kłosińska P., *Komentarz do art. 114*, [w:] K. Kowalik-Bańczyk, M. Szwarc-Kuczer, A. Wróbel (red.), *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz*, t. II (art. 90–222), LEX 2012.
- Krajewska A., *Przebieg i perspektywy konkurencji podatkowej w rozszerzonej Unii Europejskiej*, [w:] S. Bukowski, M. Pypeć (red.), *Podatki w Unii Europejskiej. Harmonizacja czy konkurencja podatkowa?*, Radom 2007.
- Kręski T., *Certyfikat rezydencji podatkowej – czym jest i kiedy jest potrzebny*, LEX/el. 2024.
- Kubista B., *Dokumentacja cen transferowych jako instrument ochrony podatnika*, Warszawa 2023, LEX.
- Kudła J., *Ekonomia opodatkowania międzynarodowego*, Warszawa 2013.
- Kukulski Z., Nykiel W., *Wprowadzenie do problematyki cen transferowych*, [w:] W. Nykiel, D. Strzelec (red.), *Podmioty powiązane*, LEX 2014.
- Kulicki J., *Analiza regulacji prawnych dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych zaimplementowanych lub zmienionych pod wpływem prawa Unii Europejskiej*, „Zeszyty Prawnicze Biura Analiz Sejmowych” 2023, nr 3, Legalis.
- Kulicki J., Pawłowski B., *Opinia w sprawie wniosku dotyczącego dyrektywy Rady w sprawie szybszego i bezpieczniejszego mechanizmu ulg w nadmiernym podatku u źródła COM(2023) 324 final*, Warszawa, 23 sierpnia 2023 r., BAS-WASiE/WAPEiM-1835/23.
- Kurzac M., *Unikanie opodatkowania a uchylanie się od opodatkowania – o kryteriach różniących*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2017, t. CV.
- Kuźniacki B., *Opodatkowanie zagranicznych spółek kontrolowanych (CFC). Konieczność reformy*, Warszawa 2017.
- Kuźniacki B., *Wymiana informacji podatkowych z innymi państwami – nowa era stosowania prawa podatkowego w wymiarze międzynarodowym. Wymiana na wniosek i z urzędu (1)*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 5.
- Lachowicz M., *Szczególna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, [w:] M. Jamroży, M. Lachowicz (red.), *Opodatkowanie u źródła. Pobór podatku u źródła. Mechanizm zapłaty i zwrotu. Opinia o stosowaniu preferencji. Oświadczenia płatnika*, Warszawa 2023, Legalis.
- Ladziński A., *Ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – cel regulacji a istota unikania opodatkowania*, [w:] D. Gajewski, P. Karwat, A. Werner (red.), *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR). Wykładnia i stosowanie*, Warszawa 2024.
- Laffitte S., *The market for tax havens*, EU Tax Observatory Working Paper No. 22, March 2024.
- Lasiński-Sulecki K., *Ceny transferowe w prawie podatkowym i celnym*, LEX 2014.
- Leconte M., Raińczuk M., *Konwencja Wielostronna (BEPS działanie nr 15) – omówienie najistotniejszych zagadnień*, „Monitor Podatkowy” 2017, nr 5.

- Lejour A., *The Role of Conduit Countries and Tax Havens in Corporate Tax Avoidance*, Center Discussion Paper 2021/014.
- Lewandowski M., *Szkodliwa konkurencja podatkowa*, [w:] P. Borszowski (red.), *Obowiązek informacyjny w zakresie realizowanej strategii podatkowej*, Warszawa 2022.
- Lipka K., *Ceny transferowe – zasada formulary apportionment a małe i średnie przedsiębiorstwa (MŚP)*, „Studia Iuridica Toruniensia” 2023, nr 1.
- Lipka K., *Ceny transferowe. Standardy. Charakter prawny. Mechanizmy tworzenia*, Warszawa 2023, LEX.
- Lipka K., *Kilka uwag o celach dyrektywy UE o cenach transferowych*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2024, t. CXXX.
- Lipniewicz R., *Jurysdykcja podatkowa w cyberprzestrzeni. Model międzynarodowego opodatkowani dochodu*, Warszawa 2018.
- Lipniewicz R., *Podatkowy zakład zagraniczny. Koncepcja i funkcjonowanie*, Warszawa 2017.
- Litwińczuk H., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2021.
- Litwińczuk H., *Opodatkowanie spółek*, Warszawa 2022, LEX.
- Maas I. van der, *Public country-by-country reporting: Tax transparency and allocation of group profits*, EU Tax Focus, 10 January 2025, IBFD.
- Majdowski F., *Obowiązki sprawozdawcze operatorów platform cyfrowych w Unii Europejskiej – kolejny przykład „Wielkiego Brata” w podatkach?*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 1.
- Majdowski F., *Regulacje przeciwko hybrydyzacji na przykładzie unijnych dyrektyw przeciwko unikaniu opodatkowania – międzynarodowa harmonizacja podatków czy „tylko” próba eliminacji pewnego zjawiska?*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 4.
- Majdowski F., *Wykładnia unijnej dyrektywy o raportowaniu schematów podatkowych w świetle karty praw podstawowych*, [w:] D. Gajewski (red.), *Raportowanie schematów podatkowych (MDR). Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2024, LEX.
- Majdowski F., *Zróżnicowane kryteria zwalczania zjawiska unikania opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2016, nr 4.
- Majdowski F., Węgrzyn J., Nowakowski T., *Europeizacja standardu dobrego zarządzania w podatkach na przykładzie unijnej listy rajów podatkowych (black list)*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 10, Legalis.
- Majdowski F., Wielgórski R., *Nowy ład światowy w zakresie wymiany informacji podatkowych?*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 8.
- Malewska A., Filary-Szczepanik M. (red.), *Globalizacja i współzależność*, Kraków 2022.
- Malinowski D., *Problemy praktyczne związane z poborem podatku u źródła*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 2.
- Mariański A., *Programy przeciwdziałające unikaniu opodatkowania*, [w:] A. Mariański (red.), *Regulacje w zakresie unikania opodatkowania. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2020.

- Maruchin W., *Wpływ wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich na regulacje polskie zawarte w PDOPrU*, „Monitor Podatkowy” 2013, nr 6.
- Mason R., *The Transformation of International Tax*, „American Journal of International Law” 2020, nr 114.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe I – część ogólna*, Warszawa 1998.
- Masui Y., *Impact of BEPS Actions on Theoretical and Legal Frameworks*, [w:] S. Sim, S. Mei-June, *Asian Voices: BEPS and Beyond*, Amsterdam 2017.
- Matras T., *DAC 8 – w kierunku rozszerzenia administracyjnej współpracy podatkowej o aktywa kryptograficzne*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 9.
- Matras T., *Od DAC1 do DAC7. Rozwój automatycznej wymiany informacji do celów podatkowych w ramach Unii Europejskiej*, „Myśl Ekonomiczna i Polityczna” 2022, nr 2.
- McKenzie K.J., Ferede E., *Who pays the corporate tax?: insights from the literature and evidence for canadian provinces*, „SPP Research Papers” 2017, nr 6.
- Michalski B., *Równość a konkurencja w perspektywie ekonomicznej*, [w:] W. Bokajło, A. Pacześniak (red.), *Równość w Unii Europejskiej – teoria i praktyka*, Wrocław 2008.
- Mik C., *Globalizacja a prawo międzynarodowe*, [w:] A. Malewska, M. Filary-Szczepanik (red.), *Globalizacja i współzależność*, Kraków 2022.
- Mika J.F., Mika M., *Istota rajów podatkowych*, [w:] J.F. Mika (red.), *Raje podatkowe. Procedura należytej staranności. Obowiązki w cenach transferowych*, Warszawa 2023.
- Milczarek D., *Unia Europejska a globalizacja*, „Studia Europejskie” 2004, nr 3.
- Mooij R. de, *A Minimum Corporate Tax Rate in the EU Combines the Best of Two Worlds*, „Intereconomics” 2004, vol. 39.
- Mooij R. de et al., *International Corporate Tax Reform*, IMF Report 2023.
- Mosquera Valderrama I., *The EU Standard of Good Governance in Tax Matters for Third (Non-EU) Countries*, „Intertax” 2019, nr 5.
- Ogle V., *Archipelago Capitalism: Tax Havens, Offshore Money, and the State, 1950s–1970s*, „American Historical Review” 2017, nr 5.
- Palan R., Murphy R., Chavagneux C., *Tax Havens: How Globalization Really Works*, Cornell 2010.
- Parada L., *Full Taxation: The Single Tax Emperor's New Clothes*, „Florida Tax Review” 2021, nr 2.
- Perdelwitz A., *Developing a Common Framework against Tax Avoidance in the European Union*, [w:] D. Weber, P. Pistone (red.), *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: A Comprehensive Study*, Amsterdam 2018.
- Perotto G., *The Fight Against Harmful Tax Competition in the EU: A Limit to National Fiscal Autonomy?*, „European Papers” 2024, nr 1.
- Pistone P., Pinto Nogueira J.F., Turina A., Lazarov I., *Abuse, Shell Entities and Right of Establishment: A Plea for Refocusing Current Proposals and Achieving Deeper Coordination within the Internal Market*, „World Tax Journal” 2022, nr 5.

- Pistone P., *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, The Hague–London–New York 2002.
- Pistone P., *The Meaning of Tax Avoidance and Aggressive Tax Planning in European Union Tax Law: Some Thoughts in Connection with the Reaction to Such Practices by the European Union*, [w:] A.P. Dourado (red.), *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context*, Amsterdam 2017.
- Popa O., Valério C., *The (Most Recent) Proposal for an EU Directive to Amend the Rules on Administrative Cooperation in the Field of Taxation (DAC8)*, „European Taxation” 2023, nr 2.
- Prataviera L.B., Norrman A., Melacini M., *Global distribution network design: exploration of facility location driven by tax considerations and related cross-country implications*, „International Journal of Logistics Research and Applications” 2020, nr 7.
- Radaelli C.M., *The Code of Conduct against harmful tax competition: open method of coordination in disguise?*, „Public Administration” 2003, nr 3.
- Radcliffe P., Devisscher R., *FASTER: The European Commission Publishes a Proposed Council Directive Aimed at Improving the Withholding Tax Process within the European Union*, „European Taxation” 2023, nr 8.
- Ring D.M., *Democracy, Sovereignty and Tax Competition: The Role of Tax Sovereignty in Shaping Tax Cooperation*, Boston College Law School Legal Studies Research Paper Series, Research Paper 171 January 28, 2009.
- Rocha-Salazar J.J., Segovia-Vargas M.J., del-Mar Camacho-Miñano M., *Detection of shell companies in financial institutions using dynamic social network*, „Expert Systems With Applications” 2022, vol. 2017.
- Rutkowska-Barnaś K., *Szczególne klauzule antyabuzywne w polskim porządku prawnym. Między unikaniem opodatkowania a planowaniem podatkowym*, Warszawa 2024, LEX.
- Saint-Amans P., *One bad Apple decision: EU tax ruling entrenches distortions*, Bruegel Analysis, 19 November 2024.
- Saw R., *Tax Competition: And the Winner Is...*, [w:] M. Cotrut, K. Munyandi (red.), *Tax Incentives in the BEPS Era*, IBFD 2018.
- Sawulski J., Bąkowska K., Gniazdowski M., *Luka CIT w Polsce w latach 2014–2018*, Raport PIE, lipiec 2020.
- Schuknecht L., Siegerink V., *The Political Economy of the International Tax Transparency Agenda in the G20/OECD Context*, CESifo Working Paper 2021/8813.
- Sebele-Mpofu F., Mashiri E., Schwartz S.Ch., *An exposition of transfer pricing motives, strategies and their implementation in tax avoidance by MNEs in developing countries*, „Cogent Business & Management” 2021, nr 8.
- Selera P., *Międzynarodowe a unijne prawo podatkowe w kontekście opodatkowania zysków przedsiębiorstw*, Warszawa 2010.
- Selicato P., *The notion of tax and the elimination of international double taxation or double non-taxation. EU report*, IFA Cohiers 2016, vol. 101B.
- Shaxson N., Christensen J., *Tax Competitiveness-a Dangerous Obsession*, [w:] T. Pogge, K. Mehta (red.), *Global Tax Fairness*, Oxford University Press 2016.

- Sorbe S., Johansson Å., *International Tax Planning, Competition and Market Structure*, OECD Economics Department Working Papers, No. 1358, OECD Publishing, Paris 2017.
- Spengel Ch., Heckemeyer J.H., Nusser H., Klar O., Streif F., *The Impact of Tax Planning on Forward-Looking Effective Tax Rates*, ZEW Working Paper 2016/64, Luksemburg 2016.
- Strzelec I., *Obowiązek płatnika podatku u źródła. Wyrok NSA z 27.02.2024 r., II FSK 1466/23*, „Przegląd Podatkowy” 2024, nr 8.
- Szwajdler P., *Granice negatywnej harmonizacji podatków bezpośrednich w prawie Unii Europejskiej*, Warszawa 2021.
- Śledziwska K., Włoch R., *Gospodarka cyfrowa. Jak nowe technologie zmieniają świat*, Warszawa 2020.
- Teather R., *The Benefits of Tax Competition*, London 2005.
- Thomadakis A., *EU corporate taxation in the digital era – The road to a new international order*, CEPS-ECMI Study, Centre for European Policy Studies 2023.
- Tørsløv T., Wier L., Zucman G., *The Missing Profits of Nations*, „The Review of Economic Studies 2023”, nr 3.
- Traini S., Goldman N.C., Lewellen Ch.M., *Aggressive Tax Planning and Labor Investments*, „Journal of Accounting, Auditing & Finance” 2022, nr 3.
- Turley C., Petriccione M., Chamberlain D., *A new dawn for the international tax system: Evolution from past to future and what role will China play?*, IBFD 2017.
- Valderrama I.J.M., *The Implementation of the ATAD in the EU: The Same but not the Same*, „Intertax” 2021, nr 11.
- Varga W., *Komentarz do dyrektywy 2003/49/WE w sprawie opodatkowania odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich*, LEX/el. 2014.
- Velde E. van de, Cannas F., *Harmful tax practices within the EU: definition, identification and recommendations*, Publication for the subcommittee on Tax Matters, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, Luxembourg 2021.
- Vella J., *Corporate tax practices and aggressive tax planning in the EU*, Document requested by the European Parliament’s Committee on Economic and Financial Affairs, IP/A/ECON/2015-08, PE 563.446, November 2015.
- Verloove S., Hoving P., Aviles Gutierrez R., *EU Public Country-by-Country Reporting*, „International Transfer Pricing Journal” 2022, nr 3.
- Vijian C., *Tax Planning and Related Services – Final Working Group Report*, IESBA Meeting (September 2021).
- Wachowski J., Wajda B., *Możliwość eliminacji podwójnego opodatkowania w zakresie cen transferowych*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 2.
- Walas-Trębacz J., *Globalizacja – przesłanki i wyzwania dla przedsiębiorstw funkcjonujących na rynkach międzynarodowych*, [w:] J. Wiktor (red.), *Zarządzanie przedsiębiorstwem międzynarodowym. Integracja różnorodności*, Warszawa 2017.
- Węgrzyn J., *Przegląd regulacji w zakresie opodatkowania u źródła*, [w:] M. Jamroży, M. Lachowicz (red.), *Opodatkowanie u źródła. Pobór podatku u źródła. Mechanizm*

- zapłaty i zwrotu. *Opinia o stosowaniu preferencji. Oświadczenia płatnika*, Warszawa 2023, Legalis.
- Wier L., Zucman G., *Global profit shifting, 1975–2019*, WIDER Working Paper 2022/121.
- Wieśniak-Wiśniewska A., Czerwiński M., *Świat podatków po projekcie BEPS i jego wpływ na polskich podatników*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 6.
- Wilde M.F. de, *The European Commission's Anti-Tax Avoidance Package: A Stop along the Route or the Final Destination?*, [w:] D. Weber (red.), *EU Law and the Building of Global Supranational Tax Law: EU BEPS and State Aid*, Amsterdam 2017.
- Woźniak T., *Powstanie zakładu a unikanie opodatkowania w międzynarodowym prawie podatkowym*, LEX 2022.
- Zalasiński A., *Nieadekwatność środków przeciwdziałania nadużyciom podatkowym (unikaniu opodatkowania) dla zapobiegania i zwalczania uchylania się od opodatkowania*, [w:] J. Głuchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego – teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. I, LEX 2019.
- Zdyb M., *Nadużywanie przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz zjawisko „treaty shopping” (1)*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 6.
- Ziemblicki B., *Status korporacji transnarodowych w prawie międzynarodowym*, Warszawa 2020.
- Zucman G., *Taxing across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits*, „Journal of Economic Perspectives” 2014, nr 4.

Dokumenty instytucji UE

- Communication from the Commission to the Council and to the European Parliament, Community Action To Combat International Tax Evasion And Avoidance, COM (84) 603, Brussels, 28 November 1984.
- Communication from the Commission to the Council, Problems of International Tax Evasion and Avoidance, COM (74) 1971, vol. 1974/0322.
- Council of the European Union, ECOFIN report on tax issues, 9960/25, Brussels, 18 June 2025.
- Council of the European Union, Procedural guidelines for carrying out the process of monitoring commitments concerning the EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, Brussels, 15 February 2018 (OR. en) 6213/18.
- Council Resolution of 10 February 1975 on the measures to be taken by the Community in order to combat international tax evasion and avoidance, Dz.U. C 35 z 14.2.1975.
- European Commission, Communication from the Commission on an External Strategy for Effective Taxation, supra n. 2. Annex 1.
- European Commission, *Annual Report on Taxation 2022*, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Publications Office of the European Union, Luxembourg 2022.

- European Commission, *Aggressive tax planning indicators. Final Report*, TAXUD/2016/DE/319, FWC No. TAXUD/2015/CC/131, Publications Office of the European Union, Luxembourg 2018.
- European Commission, Commission Staff Working Document, Corporate Income Taxation in the European Union Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament and the Council on a Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action {COM(2015) 302 final}.
- European Commission, Commission Staff Working Document, Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence and Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, Brussels, 21.3.2018, SWD(2018) 81 final/2.
- European Commission, Commission Staff Working Document, Impact Assessment Report Accompanying the document Proposal for a Council Directive laying down rules to prevent the misuse of shell entities for tax purposes and amending Directive 2011/16/EU, Brussels, 22.12.2021 SWD(2021) 578 final.
- European Commission, Commission Staff Working Document, Methodology for identifying high-risk third countries under Directive (EU) 2015/849, Brussels, 7.05.2020, SWD(2020) 99 final.
- European Commission, *Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators. Final Report*, Ramboll Management Consulting and Corit Advisory, Taxation Papers. Working Paper 2015/61.
- European Parliament, Committee on Economic and Monetary Affairs, 27.4.2021, Draft Report on reforming the EU policy on harmful tax practices (including the reform of the Code of Conduct Group) (2020/2258(INI)).
- Europejski Trybunał Obrachunkowy, Wymiana informacji podatkowych w UE – solidne podstawy, niedociągnięcia we wdrażaniu, Sprawozdanie specjalne 2021/3, https://www.eca.europa.eu/pl/publications/SR21_03.
- Europejski Trybunał Obrachunkowy, Zwalczanie szkodliwych systemów podatkowych i unikania opodatkowania przez przedsiębiorstwa, Sprawozdanie specjalne 2024/27, <https://www.eca.europa.eu/pl/publications/sr-2024-27>.
- Haslehner W., Pantazatou K., *Assessment of recent anti-tax avoidance and evasion measures (ATAD & DAC 6)*, Study requested by the FISC Subcommittee, PE 703.353, March 2022.
- Kodeks postępowania w sprawie dokumentacji cen transferowych dla przedsiębiorstw stowarzyszonych w Unii Europejskiej (DCT UE), Dz. Urz. UE C 176/1 z 20.07.2006 r., (2006/C 176/01).
- Komisja Europejska, Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady, Pakiet środków przeciwdziałających unikaniu opodatkowania: kolejne kroki na drodze do zapewnienia skutecznego opodatkowania i zwiększenia przejrzystości podatkowej w UE, Bruksela, dnia 28.01.2016 r. COM(2016) 23 final.
- Komisja Europejska, Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady, Plan działania zakładający poprawę skuteczności walki z oszustwami podatkowymi i uchyleniem się od opodatkowania, Bruksela, dnia 6.12.2012, COM(2012) 722 final.

- Komisja Europejska, Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady, Sprawiedliwy i skuteczny system opodatkowania przedsiębiorstw w Unii Europejskiej: pięć głównych obszarów działania, Bruksela, dnia 17.06.2015 r. COM(2015) 302 final.
- Komisja Europejska, Komunikat Komisji Do Parlamentu Europejskiego i Rady Sprawiedliwy i skuteczny system podatkowy w Unii Europejskiej dla jednolitego rynku cyfrowego, COM(2017) 547 final.
- Komisja Europejska, Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie dobrego zarządzania w kwestiach podatkowych w UE i poza jej granicami, Bruksela, dnia 15.07.2020 r., COM(2020) 313 final.
- Komisja Europejska, Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie konkretnych sposobów usprawnienia walki z oszustwami podatkowymi i uchylaniem się od opodatkowania, w tym w odniesieniu do państw trzecich, COM(2012) 351 final Bruksela, dnia 27.06.2012 r., s. 8
- Komisja Europejska, Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie strategii zewnętrznej na rzecz efektywnego opodatkowania, Bruksela, dnia 28.01.2016 r. COM(2016) 24 final.
- Komisja Europejska, *Ograniczanie agresywnego planowania podatkowego*, Europejski Semestr – Zestawienie Informacji Tematycznych, 20.11.2017.
- Komisja Europejska, Sprawozdanie Komisji dla Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie wykonania 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, zmienionej dyrektywą Rady (UE) 2017/952 z dnia 29 maja 2017 r. zmieniającą dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich, Bruksela, dnia 19.8.2020 r., COM(2020) 383 final.
- Komisja Europejska, Sprawozdanie Komisji Dla Rady. Sprawozdanie z postępu prac nad wdrażaniem filaru pierwszego, Bruksela, dnia 30.06.2023 r., COM(2023) 377 final.
- Komisja Europejska, Streszczenie Sprawozdania z Oceny Skutków Towarzyszący dokumentowi: Wniosek dotyczący Dyrektywy Rady ustanawiającej przepisy mające na celu zapobieganie nadużywaniu przedsiębiorstw fasadowych do celów podatkowych i zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE, Dokument Roboczy Służb Komisji, Bruksela, dnia 22.12.2021 r., SWD(2021) 579 final.
- Komisja Europejska, Wniosek – Dyrektywa Rady ustanawiająca przepisy mające na celu zapobieganie nadużywaniu przedsiębiorstw fasadowych do celów podatkowych i zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE, Bruksela, dnia 22.12.2021, COM(2021) 565 final, 2021/0434(CNS).
- Komisja Europejska, Wniosek – Dyrektywa Rady w sprawie cen transferowych, Strasburg, dnia 12.09.2023 r. COM(2023) 529 final.
- Komisja Europejska, Wniosek – Dyrektywa Rady w sprawie działalności gospodarczej w Europie: Ramy opodatkowania dochodu (BEFIT) {SWD(2023) 308 final} – {SWD(2023) 309 final}, COM(2023) 532 final 2023/0321 (CNS), Bruksela, dnia 12.9.2023 r.

- Komisja Europejska, Wniosek – Dyrektywa Rady w sprawie szybszego i bezpieczniejszego mechanizmu ulg w nadmiernym podatku u źródła, Bruksela, 19.06.2023 r., COM(2023) 324 final, 2023/0187 (CNS), s. 6.
- Komisja Europejska, Wniosek – Dyrektywa Rady w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania grup wielonarodowych w Unii, COM(2021) 823 final, Bruksela, dnia 22.12.2021.
- Komisja Europejska, Wniosek – Dyrektywa Rady zmieniająca dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich, Strasburg, dnia 25.10.2016, COM(2016) 687final.
- Mileusnic M., *Measures tackling aggressive tax planning in the national recovery and resilience plans*, European Parliamentary Research Service, PE 745.704 – March 2023.
- Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego „Wniosek dotyczący dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich” [COM(2016) 687 final - 2016/0339 (CNS)] (2017/C 075/13) (Dz. Urz. UE C 075/13 z 10.03.2017 r.).
- Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego „Wniosek dotyczący dyrektywy Rady ustanawiającej przepisy mające na celu zapobieganie nadużywaniu przedsiębiorstw fasadowych do celów podatkowych i zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE” (2022/C 290/08).
- Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego „Wniosek dotyczący dyrektywy Rady w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania grup wielonarodowych w Unii” (2022/C 290/09).
- Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie komunikatu Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady „Plan działania zakładający poprawę skuteczności walki z oszustwami podatkowymi i uchylaniem się od opodatkowania” COM(2012) 722 final (2013/C 198/05).
- Parlament Europejski, Sprawozdanie w sprawie wdrożenia wymogów UE dotyczących wymiany informacji podatkowych: postępy, wyciągnięte wnioski i przeszkody do pokonania (2020/2046(INI)), A9-0193/2021.
- Parlament Europejski, Wdrożenie wymogów UE dotyczących wymiany informacji podatkowych, P9_TA(2021)0392.
- Rada UE, Konkluzje Rady w sprawie opodatkowania przedsiębiorstw – erozja bazy podatkowej i przenoszenie zysków, 8 grudnia 2015 r.
- Rada UE, Konkluzje Rady w sprawie reformy kodeksu postępowania w zakresie opodatkowania działalności gospodarczej, Bruksela, 8 listopada 2022 r., 14452/22.
- Rada UE, Konkluzje Rady w sprawie unijnego wykazu jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych, 15429/17, FISC 345, ECOFIN 1088, Bruksela, 5 grudnia 2017 r.
- Rada UE, Konkluzje Rady w sprawie zmienionego unijnego wykazu jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych, 2023/C 64/06, Dz. Urz. C 64, 21.02.2023.
- Rada UE, *Kryteria i proces prowadzący do ustanowienia unijnego wykazu jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych*, Bruksela, 8 listopada 2016 r., 14166/16.

- Remeur C., *Tax policy in the EU. Issues and challenges*, European Parliamentary Research Service 2015, PE 549.001.
- Renda A., Simonelli F., De Groen W., Iacob N., Campmas A., *Reflections on the EU objectives in addressing aggressive tax planning and harmful tax practices*, Final Report for the European Commission, CEPS 2019.
- Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 21 maja 2013 r. w sprawie walki z oszustwami podatkowymi, uchylaniem się od opodatkowania i rajami podatkowymi (2013/2060(INI)), (2016/C 055/07).
- 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)), P8_TA(2015)0408, tiret 32.
- Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 26 marca 2019 r. w sprawie przestępstw finansowych, uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania (2018/2121(INI)), (2021/C 108/02).
- Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 18 grudnia 2019 r. w sprawie sprawiedliwego opodatkowania w zglobalizowanej gospodarce cyfrowej: BEPS 2.0 (2019/2901(RSP)), (2021/C 255/03).
- Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 21 stycznia 2021 r. w sprawie zmian w unijnym wykazie rajów podatkowych (2020/2863(RSP)).
- Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 16 września 2021 r. w sprawie wdrożenia wymogów UE dotyczących wymiany informacji podatkowych: postępy, wyciągnięte wnioski i przeszkody do pokonania (2020/2046(INI)) (2022/C 117/13).
- Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 7 października 2021 r. w sprawie reformy polityki unijnej dotyczącej szkodliwych praktyk podatkowych (w tym reformy Grupy ds. Kodeksu Postępowania) (2020/2258(INI)), (2022/C 132/13), (Dz. Urz. UE C 132 z 24.03.2022 r.).
- Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 10 marca 2022 r. w sprawie europejskich ram podatku u źródła (2021/2097(INI)), P9_TA(2022)0075.
- Rezolucja ustawodawcza Parlamentu Europejskiego z dnia 23 listopada 2022 r. w sprawie wniosku dotyczącego decyzji Rady zmieniającej decyzję (UE, Euratom) 2020/2053 w sprawie systemu zasobów własnych Unii Europejskiej (COM(2021)0570 – C9-0034/2022 – 2021/0430(CNS)).
- Sprawozdanie Komisji dla Rady. Sprawozdanie z postępu prac nad wdrażaniem filaru pierwszego, Bruksela, dnia 30.06.2023 r., COM(2023) 377 final.
- Wniosek – Dyrektywa Rady ustanawiająca przepisy dotyczące opodatkowania osób prawnych, których obecność na rynku cyfrowym jest znacząca, Bruksela, dnia 21.03.2018 COM(2018) 147 final 2018/0072 (CNS).
- Wniosek – Dyrektywa Rady ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, Bruksela, dnia 28.01.2016 r. COM(2016) 26 final 2016/0011 (CNS)

- Wniosek – Dyrektywa Rady w sprawie szybszego i bezpieczniejszego mechanizmu ulg w nadmiernym podatku u źródła, Bruksela, dnia 19.06.2023 r., COM(2023) 324 final, 2023/0187 (CNS).
- Wniosek – Dyrektywa Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych, Bruksela, dnia 21.03.2018, COM(2018) 148 final, 2018/0073 (CNS).
- Zalecenie Komisji z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego (2012/772/UE).
- Zawiadomienie Komisji Europejskiej, Wybór dotyczący odroczonego stosowania zasad włączenia dochodu do opodatkowania (IIR) i niedostatecznie opodatkowanych zysków (UTPR) zgodnie z art. 50 dyrektywy w sprawie filaru 2 (C/2023/1536).

Dokumenty OECD

- OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris 2013.
- OECD, *Committee on Fiscal Affairs, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, Paris 1998.
- OECD, *Corporate Tax Statistics: Fourth Edition*, 17 November 2022, Paris 2022.
- OECD, *Corporate Tax Statistics 2024*, Paris 2024.
- OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2015.
- OECD, *Guidelines for Multinational Enterprises on Responsible Business Conduct*, OECD Publishing, Paris 2023.
- OECD, *Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report*, Paris 2004.
- OECD, *International Tax Avoidance and Evasion. Four Related Studies*, Issues in international Taxation 1987/1.
- OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2015.
- OECD, *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2015.
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris 2017.
- OECD, *Podręcznik Frascati 2015. Zalecenia dotyczące pozyskiwania i prezentowania danych z zakresu działalności badawczej i rozwojowej, Anex II*, Główny Urząd Statystyczny 2018.
- OECD, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2015.
- OECD, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, OECD Publishing, Paris 2017.

- OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, June 2024, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, Paris 2024.
- OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 2023.
- OECD, *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report*, Paris 2002.
- OECD, *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: 2006 Update on Progress in Member Countries*, Paris 2006.
- OECD, *Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, Paris 2001.
- OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paris 2022.

Inne dokumenty

- International Monetary Fund, *Fiscal Policy from Pandemic to War*, Fiscal Monitor 2022, Washington.
- International Monetary Fund, *Offshore Financial Centers, The Assessment Program – A Progress Report*, February 25, 2005.
- Towards Global Tax Co-operation, Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by The Committee on Fiscal Affairs. Progress In Identifying And Eliminating Harmful Tax Practices.
- United Nations Conference on Trade and Development, *Development prospects in a fractured world: Global disorder and regional responses*, Genewa 2023.
- United Nations Department of Economic and Social Affairs, *United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries*, New York 2021.

Regulacje prawne

- Dyrektywa Rady z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz Państw Członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (77/799/EWG), Dz. Urz. L 336 z 27.12.1977 r.
- Dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązanymi spółkami różnych Państw Członkowskich, Dz. Urz. UE L 157/49 z 26.06.2003 r.
- 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 345/8 z 29.12.2011 r.

- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG, Dz. Urz. UE L 182/19 z 29.06.2013 r.
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1286/2013 z dnia 11 grudnia 2013 r. ustanawiające program działań na rzecz poprawy skuteczności systemów podatkowych w Unii Europejskiej na okres 2014–2020 (Fiscalis 2020) i uchylające decyzję nr 1482/2007/WE, Dz. Urz. L 347 z 20.12.2013 r.
- Dyrektywa Rady 2014/107/UE z dnia 9 grudnia 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania, Dz. Urz. UE L 359/1 z 16.12.2014 r.
- Dyrektywa Rady (UE) 2015/121 z dnia 27 stycznia 2015 r. zmieniająca dyrektywę 2011/96/UE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, Dz. Urz. UE L 21/1 z 28.01.2015 r.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/849 z dnia 20 maja 2015 r. w sprawie zapobiegania wykorzystywaniu systemu finansowego do prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu, zmieniająca rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 648/2012 i uchylająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2005/60/WE oraz dyrektywę Komisji 2006/70/WE (Dz. Urz. UE L 141 z 5.06.2015 r., s. 73).
- Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2015/2378 z dnia 15 grudnia 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów dyrektywy Rady 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylające rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 1156/2012, Dz. Urz. UE L 332/19 z 18.12.2015 r.
- 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 193/1 z 19.07.2016 r.
- Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r., Dz. U. z 2018 r. poz. 1369.
- Dyrektywa Rady (UE) 2016/2258 z dnia 6 grudnia 2016 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w odniesieniu do dostępu organów podatkowych do informacji dotyczących przeciwdziałania praniu pieniędzy, Dz. Urz. UE L 342/1 z 16.12.2016 r.
- Dyrektywa Rady 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16 w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, Dz. Urz. UE L 139/1 z 05.06.2018 r.
- Dyrektywa Rady (UE) 2021/514 z dnia 22 marca 2021 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, Dz. Urz. UE L 04/1 z 25.03.2021 r.

- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2021/847 z dnia 20 maja 2021 r. ustanawiające program „Fiscalis” na rzecz współpracy w dziedzinie opodatkowania i uchylające rozporządzenie (UE) nr 1286/2013, Dz. Urz. UE L 188 z 28.05.2021 r., s. 1–17.
- Dyrektywa Rady (UE) 2022/2523 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii, Dz. Urz. UE L 328 z 22.12.2022 r., s. 1–58.
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2023/1114 z dnia 31 maja 2023 r. w sprawie rynków kryptoaktywów oraz zmiany rozporządzeń (UE) nr 1093/2010 i (UE) nr 1095/2010 oraz dyrektyw 2013/36/UE i (UE) 2019/1937 (Tekst mający znaczenie dla EOG), PE/54/2022/REV/1, Dz. Urz. UE L 150 z 9.06.2023 r.
- Dyrektywa Rady (UE) 2023/2226 z dnia 17 października 2023 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, Dz. Urz. UE L 2226 z 24.10.2023 r.
- Dyrektywa Rady (UE) 2025/50 z dnia 10 grudnia 2024 r. w sprawie szybszego i bezpieczniejszego systemu ulg w nadmiernym podatku u źródła, Dz. Urz. UE L 50 z 10.01.2025 r.

Źródła internetowe

- BGK, *Jak daleko wędrują towary? Zjawisko deglobalizacji handlowej w XXI wieku*, październik 2023, https://www.bgk.pl/files/public/Raporty/BGK_Jak_daleko_wedruja_towary_2023.pdf
- Clausing K.A., *How Big is Profit Shifting?* (May 17, 2020), <https://ssrn.com/abstract=3503091>
- Collier R., *The Transfer Pricing Directive - Round 2 for an EUALP?*, <https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/article/transfer-pricing-directive-round-2-eu-alp>.
- Deloitte, *EU Anti-Tax Avoidance Directive. Implementation of controlled foreign company rules*, March 2021, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-eu-anti-tax-avoidance-directive-implementation-of-controlled-foreign-company-rules.pdf>
- Deloitte, *EU list of non-cooperative jurisdictions. National defensive tax measures towards non-cooperative jurisdictions*, November 2020, <https://www.deloitte.com/global/en/services/tax/perspectives/eu-list-non-cooperative-jurisdictions.html>
- Eur-lex, *Globalizacja gospodarki*, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL-EN-DE/TXT/?from=EN&uri=LEGISSUM%3Aglobalisation>
- European Commission, *Evaluation of administrative cooperation in the field of direct taxation: open public consultation and call for evidence*, 8 May 2024, https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/evaluation-administrative-cooperation-field-direct-taxation-open-public-consultation-and-call-2024-05-08_en
- European Commission, *Joint Transfer Pricing Forum*, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/business-taxation/transfer-pricing-eu/joint-transfer-pricing-forum_en

- European Commission, *Transfer Pricing in the EU*, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/business-taxation/transfer-pricing-eu_en,
- Faccio T., *Taxing Multinationals in the European Union. The 2021 Global Tax Deal and Beyond*, Friedrich-Ebert-Stiftung Policy Brief, July 2021, <https://brussels.fes.de/e/taxing-multinationals-in-the-european-union-the-2021-global-tax-deal-an-beyond.html>
- Globalny podatek minimalny (Pillar 2) – wyłączenia, korekty oraz dostępne Safe Harbours. Wyłączenia oraz uproszczone zasady stosowania regulacji Pillar 2, <https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/tax/articles/Globalny-podatek-minimalny-Pillar-2-wylaczenia-korekty-oraz-dostepne-Safe-Harbours.html>
- Jamróży M., *Ceny transferowe – optymalizacja podatkowa*, <https://www.prawo.pl/podatk/ceny-transferowe-optymalizacja-podatkowa,597.html>
- Komisja Europejska, *Ograniczenie roli podmiotów sprzyjających zaangażowanych w ułatwianie uchylania się od opodatkowania i agresywnego planowania podatkowego*, Zaproszenie do zgłaszania uwag dotyczących oceny skutków, 2022-07-06, Ares(2022)4939801, <https://op.europa.eu/pl/publication-detail/-/publication/c4ac104e-febc-11ec-b94a-01aa75ed71a1>
- KPMG, *Country-by-Country Reporting*, <https://kpmg.com/xx/en/what-we-do/services/tax/regional-tax-centers/eu-tax-centre/country-by-country-reporting.html>,
- Kruś K., Chwalenia K., Byrska M., *Kwalifikowane podatki – Dyrektywa Pillar 2. Kalkulacyjne aspekty globalnego podatku minimalnego*, 21 sierpnia 2023 r., <https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/tax/articles/Kwalifikowane-podatki-Covered-Taxes-Dyrektywa-Pillar-2.html>
- Kryteria tworzenia unijnego wykazu jurysdykcji niechętnych współpracy podatkowej, <https://www.consilium.europa.eu/pl/policies/criteria-for-establishing-the-eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions-for-tax-purposes/>
- Laskowska M., *Nowe ramy międzynarodowej reformy podatkowej – filar II*, 2021.11.05, <https://casp.sgh.waw.pl/blog/nowe-ramy-miedzynarodowego-opodatkowania>
- Laskowska M., *Nowy mechanizm administrowania CIT na poziomie globalnym*, <https://casp.sgh.waw.pl/blog/nowy-mechanizm-administrowania-cit-na-poziomie-globalnym>,
- Łukasik J., *BEPS 2.0: Filar II — tymczasowe bezpieczne przystanie (transitional safe harbour rules)*, https://www.ey.com/pl_pl/tax/podatki-miedzynarodowe/beps-2-0-filar-ii-tymczasowe-bezpieczne-przystanie-transitional-safe-harbour-rules
- Maas I. van der, *Public country-by-country reporting: Tax transparency and allocation of group profits*, 10 January 2025, <https://www.ibfd.org/sites/default/files/2025-01/public-country-by-country-reporting-tax-transparency-and-allocation-of-group-profits.pdf>
- Ministerstwo Finansów, *CbC. Raportowanie według krajów – pytania i odpowiedzi*, wydanie czwarte, grudzień 2020, <https://www.podatki.gov.pl/media/6548/cbc-raportowanie-wedlug-krajow-pytania-i-odpowiedzi-grudzien-2020.pdf>
- Niedźwiedzki W., *Konwencja MLC w zakresie filaru pierwszego*, <https://casp.sgh.waw.pl/aktualnosci/konwencja-mlc-w-zakresie-filaru-1>

- Niżnik M., Piwowarczyk Ł., *Globalny podatek minimalny coraz bliżej*, 06.11.2023, <https://www.prawo.pl/podatki/globalny-podatek-minimalny-coraz-blizej-kpmg,523741.html>
- OECD, *The Multilateral Convention to Implement Amount A Of Pillar One Two-Pillar Solution to Address The Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.htm>
- Oktawiec A., Hurek A., Kondej M., Lorenz B., *OECD publikuje Konwencję Wielostronną w celu implementacji filaru pierwszego międzynarodowej reformy prawa podatkowego*, <https://studio.pwc.pl/aktualnosci/alerty/oecd-publikuje-konwencje-wielostronna-w-celu-implementacji-filaru-pierwszego>
- Oktawiec A., Stępień M., Kondej M., *Filar II – Objaśnienia OECD w zakresie zasad safe harbour oraz miarkowania sankcji*, 02-01-2023, <https://studio.pwc.pl/aktualnosci/komentarze/objasnienia-oecd-w-zakresie-zasad-safe-harbour-oraz-miarkowania-sankcji-filar-2>
- Opodatkowanie działalności gospodarczej: unijna Grupa ds. Kodeksu Postępowania ma 25 lat, <https://www.consilium.europa.eu/pl/press/press-releases/2023/09/22/taxation-the-eu-code-of-conduct-group-on-business-taxation-commemorates-its-25th-anniversary/>
- Oxfam International, *Off the hook: how the EU is about to whitewash the world's worst tax havens*, March 2019, <https://www.oxfam.org/en/research/hook-how-eu-about-whitewash-worlds-worst-tax-havens>
- Palan R., *History of tax havens*, <https://www.historyandpolicy.org/policy-papers/papers/history-of-tax-havens>
- Peck J., *Offshore: Exploring the Worlds of Global Outsourcing*, Oxford Scholarship Online 2017.
- Podatki.gov.pl, *Podatkowa współpraca międzynarodowa, Konwencja MLI*, <https://www.podatki.gov.pl/podatkowa-wspolpraca-miedzynarodowa/konwencja-mli/>
- PricewaterhouseCoopers International Limited, *Comments on the Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE laying down rules to prevent the misuse of shell entities and arrangements for tax purposes and amending Directive 2011/16/EU ("ATAD3")*, 6 April 2022, <https://www.pwc.com/gx/en/about/pdf/pwc-feedback-on-ec-proposal-for-a-directive-on-rules-to-prevent-the-misuse-of-shell-entities-april-2022.pdf>
- PwC, *Międzynarodowa rewolucja podatkowa odpowiedzi na cyfryzację gospodarki*, <https://www.pwc.pl/pl/artykuly/miedzynarodowa-rewolucja-podatkowa-odpowiedzia-na-cyfryzacje-gospodarki.html>
- Rada UE, *Business taxation: María José Garde re-elected as chair of the code of conduct group*, 29 stycznia 2025, <https://www.consilium.europa.eu/pl/press/press-releases/2025/01/29/business-taxation-maria-jose-garde-re-elected-as-chair-of-the-code-of-conduct-group/>
- Rada UE, *Grupa ds. Kodeksu Postępowania (opodatkowanie działalności gospodarczej)*, <https://www.consilium.europa.eu/pl/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/#>

- Rada UE, *Opodatkowanie: ministrowie finansów zaostrzają kodeks postępowania stosowany do zwalczania szkodliwych praktyk*, 8 listopada 2022, <https://www.consilium.europa.eu/pl/press/press-releases/2022/11/08/taxation-finance-ministers-agree-to-strengthen-the-code-of-conduct-used-to-identify-and-curb-harmful-tax-measures-of-member-states/>
- Rose N., *Pillar 2: Understanding the Substance-Based Carve-Out in Global Taxation*, November 9, 2023, <https://www.nortonrosefulbright.com/en/knowledge/publications/8f910de6/pillar-2-understanding-the-substancebased-carveout-in-global-taxation>
- Słownik języka polskiego PWN, hasło: globalizacja, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/globalizacja.html>
- Stanowisko ZPP w sprawie dyrektywy Rady (UE) 2022/2523 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii, Warszawa, 25 maja 2023 r., <https://zpp.net.pl/stanowisko-zpp-w-sprawie-dyrektywy-rady-ue-2022-2523-z-dnia-14-grudnia-2022-r-w-sprawie-zapewnienia-globalnego-minimalnego-poziomu-opodatkowania-miedzynarodowych-grup-przedsiębiorstw-oraz-duzych-gr/>
- Stiglitz J.E., *The International Tax System Is Broken: But the UN Can Fix It – If Washington Gets Out of the Way*, Foreign Affairs, July 3, 2024, <https://www.foreignaffairs.com/world/international-tax-system-broken>
- Tax Justice Network, *Corporate tax haven index. The world's Biggest enablers of corporate tax abuse*, <https://cthi.taxjustice.net/en/>
- The White House, The Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) Global Tax Deal (Global Tax Deal), Memorandum for the Secretary of the Treasury, <https://www.whitehouse.gov/presidential-actions/2025/01/the-organization-for-economic-co-operation-and-development-oecd-global-tax-deal-global-tax-deal/>
- Unia Europejska, *Rodzaje aktów prawnych*, https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/law/types-legislation_pl
- Unijny wykaz jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych, <https://www.consilium.europa.eu/pl/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>.
- United States House Committee on Ways and Means, JCT: U.S. Stands to Lose Revenue Under OECD Tax Deal, <https://waysandmeans.house.gov/2023/06/20/jct-u-s-stands-to-lose-revenue-under-oecd-tax-deal/>
- Uzasadnienie do projektu ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami z dnia 19.05.2016 r., <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12285652/katalog/12354085#12354085>,
- Xygka A., *Can FASTER come any faster (pun intended)?*, 12.03.2024, <https://www.ibfd.org/sites/default/files/2024-03/etf-1-faster.pdf>

ISBN 978-83-68619-66-9