

Zbiegający się globalny standard przeciwdziałania nadużyciom prawa podatkowego: Czy GAAR (ATAD) i PPT (MLI) powinny być stosowane w podobny sposób?

Błażej Kuźniacki*

Potrzeba znalezienia środków z podatków na finansowanie funkcjonowania państw oraz coraz większa nieufność polityków i opinii publicznej wobec schematów optymalizacji podatkowej przedsiębiorstw wielonarodowych (*multinational enterprises*, MNE) i najbardziej majątnych osób fizycznych (*high-net worth individuals*, HNWI) wywołały bezprecedensowy entuzjazm polityczny dotyczący przeciwdziałania międzynarodowemu unikaniu opodatkowania. Ten entuzjazm przerodził się w mandat polityczny udzielony OECD przez G20 w 2012 r. Wśród mnogości propozycji środków prawnych przeciwdziałających unikaniu opodatkowania opracowanych przez OECD w ramach projektu BEPS, za kluczowe należy uznać: test jednego z głównych celów (*principal purposes test*, PPT) z MLI i ogólną klauzulę przeciwdziałania unikaniu opodatkowania (*general anti-avoidance rule*, GAAR) z unijnej dyrektywy przeciwdziałającej praktykom unikania opodatkowania (*anti-tax avoidance directive*, ATAD). Celem niniejszego artykułu jest znalezienie odpowiedzi na główne (tytułowe) pytanie badawcze: Czy GAAR (ATAD) i PPT (MLI) powinny być stosowane w podobny sposób? Hipotezą pozytywnie zweryfikowaną w ramach niniejszego opracowania jest to, że: im bardziej zbiegające się (koherentne) będzie stosowanie GAAR i PPT, tym mniej praktyk unikania opodatkowania i sporów wynikających z tego zjawiska będzie występować między podatnikami i organami podatkowymi. Istnieje jednak poważne zastrzeżenie: GAAR i PPT powinny być stosowane zgodnie z ogólną zasadą przeciwdziałania nadużyciom (*general anti-abuse principle*, GAAP) wynikającą z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE), a nie zgodnie z PPT zaprojektowanym przez OECD. Tylko takie podejście do stosowania GAAR i PPT może zapewnić właściwą równowagę między interesami fiskalnymi różnych państw a swobodami gospodarczymi podatników. Konstatacja ta wynika z analizy treści i struktury GAAR i PPT, celów polityki podatkowej wyrażonych w preambułach do MLI i ATAD, orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE), Komentarza OECD do Modelu Konwencji OECD oraz literatury.

Słowa kluczowe: globalna polityka podatkowa, unikanie opodatkowania, GAAR, PPT, OECD, BEPS, MLI, UE, ATAD

JEL Classification: K34

* Senior Research Fellow w Amsterdamskim Centrum Prawa Podatkowego, Uniwersytet w Amsterdamie • PhD (Uniwersytet w Oslo), Post-doktorat (Singapore Management University) • radca prawny (OIRP w Warszawie) •
✉ blazej.kuzniacki@gmail.com • ORCID: 0000-0002-3459-7656

Wprowadzenie

Następstwa światowego kryzysu finansowego w latach 2007–2009 połączone z kilkoma poważnymi „wyciekami” danych związanych z uchylaniem się i unikaniem opodatkowania w latach 2013–2017 (ICIJ, 2020) skłoniły globalne organizacje do bezprecedensowo daleko idącej międzynarodowej reakcji na problem uchylania się i unikania opodatkowania¹. Powody były co najmniej dwojakie: (i) znalezienie potrzebnych środków z podatków do budżetów państw oraz (ii) coraz większa nieufność polityków i opinii publicznej do schematów optymalizacji podatkowej MNE i HNWI. MNE i HNWI należą bowiem do grup podmiotów, które – dzięki znacznym środkom finansowym – najczęściej realizują swoje inwestycje i prowadzą działalność gospodarczą w sposób optymalny między innymi pod względem podatkowym.

Ten złożony powód umożliwił OECD otrzymanie od G20 w czerwcu 2012 r. mandatu politycznego do rozwiązania kwestii unikania opodatkowania (G20, 2012, pkt 48; Fung, 2017, s. 76) i dość szybkiego zrealizowania planu działania 15 punktów w październiku 2015 r., powszechnie znanego jako erozja podstawy opodatkowania i transfer zysków (*Base Erosion Profit Shifting*, BEPS) (OECD, 2013 i 2015a). W rezultacie, w ciągu ostatnich siedmiu lat można zaobserwować bardzo dalekosiężną politykę przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, głównie ze względu na prace OECD i ich rozprzestrzenianie się w UE.

Wśród licznych, zaproponowanych przez OECD środków prawnych zapobiegania unikaniu opodatkowania wynikających z BEPS i dyrektywy ATA (ATAD, 2016), dwa środki prawne można uznać za pretendujące do ukonstytuowania globalnego standardu w zakresie przeciwdziałania nadużyciom prawa podatkowego za pomocą unikania opodatkowania. Jednym z nich jest ogólna zasada przeciwdziałania unikaniu opodatkowania

¹ Niniejszy artykuł dotyczy tylko tematyki unikania opodatkowania. Nie będzie więc więcej odniesień do uchylania się od opodatkowania, chyba że będzie to uzasadnione przedmiotową analizą.

wania (GAAR), zwarta w art. 6 dyrektywy ATA, a druga to test jednego z głównych celów (PPT) z art. 7 ust. 1 Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku (*Multilateral convention to implement tax treaty-related measures to prevent base erosion and profit shifting*, MLI) (OECD, 2015b; MLI, 2017)².

Mimo że GAAR (ATAD) i PPT (MLI) należą do różnych reżimów prawnych, odpowiednio unijny i międzynarodowy, i nie mają identycznej treści, ich wspólne pochodzenie (BEPS) i cel (zapobieganie nadużyciom prawa podatkowego) sprawiają, że warto rozważyć zasadność ich spójnej interpretacji i stosowania. Należy to jednak rozpatrywać w świetle istotnych różnic między agendami UE i OECD. W przypadku UE kluczową kwestią jest respektowanie swobód unijnych do ochrony wewnętrznego rynku, podczas gdy obecna agenda OECD to globalna walka z unikaniem opodatkowania. Jak trafnie stwierdził Wolfgang Schön: „przekonamy się, czy ten głęboki podział między probiznesowym celem prawa unijnego a profiskalnym celem BEPS doprowadzi do sejsmicznych napięć i tarć pod powierzchnią prawodawstwa UE w zakresie opodatkowania” (Schön, 2020, pkt 3 *in fine*). Należy również pamiętać o wspomnianej nieufności polityków i opinii publicznej wobec MNE i HNWI, z której wyrasta chaos w definicjach kluczowych terminów, takich jak optymalizacja podatkowa, unikanie opodatkowania i uchylanie się od opodatkowania. Dla wielu polityków, a na pewno dla większości opinii publicznej, terminy te są zamienne (Douma, 2018), chociaż należy je rozróżnić³.

² Jurysdykcje na całym świecie (obecnie blisko 100) spełniają minimalny standard ogłoszony w działaniu 6. projektu BEPS poprzez uwzględnienie w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania (UPO) nowych tytułów, preambuł i wprowadzając PPT do umów o UPO zgodnie z MLI, tj. w procedurze multilateralnej lub w procedurze bilateralnej, wzorując się na Modelu Konwencji OECD z 2017 r. (OECD, 2015b, pkt 22, s. 19).

³ (1) Optymalizacja podatkowa jest legalnym sposobem zmniejszenia zobowiązań podatkowych rzeczywistych struktur i transakcji zgodnie z treścią, kontekstem

Przedstawienie polityki podatkowej i technicznych (prawnych) powodów stosowania GAAR i PPT w podobny sposób jest celem niniejszego artykułu, z jednym, ważnym zastrzeżeniem – takie zastosowanie nie powinno zagrażać właściwej równowadze między interesami fiskalnymi państw a wolnościami gospodarczymi podatników. Hipotezą w ramach niniejszego opracowania jest to, że: im bardziej zbiegające się (koherentne) będzie stosowanie GAAR i PPT, tym mniej praktyk unikania opodatkowania i sporów wynikających z tego zjawiska będzie występować między podatnikami i organami podatkowymi, pod warunkiem, że nadrzędny gospodarczy cel UE, jakim jest ochrona rynku wewnętrznego poprzez realizację fundamentalnych swobód, nie zostanie wyparty przez profiskalną agendę OECD.

Metodologicznie, opracowanie bazuje na analizie prawnej *de lege lata* i *de lege ferenda* oraz prawnoporównawczej metodzie badawczej (Zweigert, Kötz, 1998; Thuronyi, 2003), wykorzystaniu orzecznictwa TSUE oraz Komentarza OECD do celów interpretacyjnych i argumentacyjnych. Rozumowanie prawne jest wzmocnione poprzez częste korzystanie z odpowiedniej literatury.

Globalny wpływ i zakres

Można uznać, że GAAR i PPT ustanawiają globalny standard zapobiegania unikania opodatkowania z kilku zasadniczych powodów.

i celem prawa podatkowego. (2) Unikanie opodatkowania jest również legalne, ale struktury i transakcje są sztuczne w tym sensie, że brakuje im wystarczającego stopnia substancji ekonomicznej i pozapodatkowych biznesowych celów ich istnienia (istnieją tylko lub zasadniczo do celów unikania opodatkowania), formalnie przestrzegając treści prawa podatkowego, ale udaremniając jego cel. (3) Uchylenie się od opodatkowania jest z kolei nielegalną praktyką polegającą na niepłaceniu lub płaceniu mniejszych podatków, zwykle poprzez ukrywanie źródeł dochodu i majątku i/lub fałszowanie dokumentacji wymaganej do oszacowania dochodu lub majątku, a tym samym jego opodatkowania (Mclaren, 2008, s. 141–163; Neck, Wächter, Schneider, 2012, s. 104–117).

Konieczność implementacji GAAR lub dopasowania krajowych GAAR do standardu z ATAD, dotyczyła wszystkich 28 państw członkowskich UE⁴, nieposiadających takich GAAR w swoich ustawodawstwach lub praktyce orzeczniczej. Mimo że GAAR w państwach członkowskich (w tym w formie doktryn orzeczniczych) mają różną strukturę i język, zachowują te same kluczowe elementy operacyjne: (i) intencję podatkową, (ii) sprzeczność z przedmiotem lub celem prawa podatkowego, (iii) sztuczność (Lang et al., 2016; Prats et al., 2018).

Ponadto, w związku z tym, że ATAD jest prawem wtórnym UE, jego podrzędność względem prawa pierwotnego sprawia, że wszystkie przepisy tej dyrektywy muszą być zgodne z traktatami unijnymi i odpowiednim orzecznictwem TSUE, w szczególności w sprawach dotyczących nadużycia prawa podatkowego w ramach fundamentalnych swobód unijnych⁵. W tym kontekście, Komisja Europejska w projekcie ATAD zwróciła uwagę, że GAAR musi być zgodny z orzecznictwem TSUE, gdyż orzecznictwo jest częścią *aquis communautaire* i ma status pierwotnego prawa UE (Komisja Europejska, 2016, s. 9). Wymaga to nie tylko implementacji, ale i stosowania GAAR w UE, a także z UE do państw trzecich w ramach swobodnego przepływu kapitału, w podobny sposób, zgodny z orzecznictwem TSUE⁶. To oznacza, że chociaż GAAR z ATAD obejmuje przede wszystkim terytoria wszystkich państw członkowskich i ma zastosowanie do podatników mających rezydencję podatkową w jednym z państw członkowskich lub mają tam lokalizację stałe zakłady (*permanent establishment*, PE) przedsiębiorstw z państw trzecich (dotyczy to także spółek córek w UE, gdy ich spół-

⁴ Wliczając Wielką Brytanię, która była państwem członkowskim na dzień wejścia w życie ATAD.

⁵ Zob. więcej w dalszej części niniejszego artykułu za tytułowanej *Potrzeba wspólnego, strategicznego podejścia i działań przeciwko unikaniu opodatkowania*.

⁶ Zob. w dalszych częściach niniejszego artykułu za tytułowanych *Najnowsze „nonszalanckie” orzecznictwo TSUE dotyczące unikania opodatkowania – pomost między GAAP a GAAR i PPT oraz Sztuczność, jako najistotniejszy funkcjonalny element GAAR i PPT*.

ki matki mają rezydencję poza UE), oddziaływanie GAAR wykracza daleko poza terytoria państw członkowskich UE.

Globalne oddziaływanie PPT jest jeszcze bardziej widoczne niż w przypadku GAAR. Na moment pisania niniejszego artykułu (kwiecień 2020 r.), PPT wprowadzono do około 2000 umów o UPO w 94 jurysdykcjach na całym świecie w ramach procedury MLI (OECD, 2020). W praktyce PPT wprowadzono do jeszcze większej liczby umów o UPO, gdyż wiele jurysdykcji dodaje PPT do swoich umów o UPO poza procedurą MLI. Dotyczy to zarówno jurysdykcji, które nie są objęte politycznym zobowiązaniem przystąpienia do MLI, jak i tych, które są do tego zobowiązane, ale nie zdecydowały się na zmiany umów o UPO w procedurze MLI, tylko w procedurze negocjacji bilateralnych⁷.

W świetle powyższych obserwacji, GAAR z ATAD i PPT z MLI można uznać za antyabuzywne środki prawne mające znaczący wpływ na treść i strukturę krajowych GAAR przez zdecydowaną większość jurysdykcji na całym świecie. Ich stosowanie może się jednak znacznie różnić w zależności od jurysdykcji, podobnie jak polityki fiskalne i przepisy prawa (w tym orzecznictwo) różnią się między jurysdykcjami. Niezależnie od tych różnic i braku jednolitego postrzegania zjawiska unikania opodatkowania, GAAR i PPT mają bezprecedensowy potencjał w zakresie przeciwdziałania unikaniu podatków w stosunkowo zbieżny sposób na całym świecie. Wydaje się, że podobny sposób zapobiegania unikaniu opodatkowania na całym świecie wzmocni skuteczność prze-

⁷ Zob. na przykład Singapore–Brazil (2018) – Brazylia nie jest członkiem OECD oraz tzw. Inclusive Framework w ramach BEPS. Zob. także protokoły zmieniające następujące umowy o UPO UK–Switzerland (1977, 2012); UK–Uzbekistan (1993 i 2018) oraz Argentina–Brazil (1980 i 2017), które zmieniły te umowy, *inter alia*, poprzez dodanie do nich norm antyabuzyjnych analogicznych do lub podobnych PPT, mimo że ani Brazylia, ani Uzbekistan nie są sygnatariuszami MLI, a umowa o UPO między Szwajcarią a Wielką Brytanią (1977) nie znajduje się na liście szwajcarskich i brytyjskich umów o UPO, do których ma zastosowanie MLI. Zob. Schwarz (2018); Tomazela, 2017; Hattingh (2018, sec. 2.3.1).

pisów zapobiegających unikaniu opodatkowania, ponieważ im podobniej jurysdykcje postrzegają i stosują przepisy antyabuzywne, tym mniej luk i niedopasowań występuje między jurysdykcjami na polu zwalczania unikania opodatkowania, które są wykorzystywane przez podatników w drodze międzynarodowego arbitrażu podatkowego (Avi-Yonah, 2007, s. 182–188).

Potrzeba wspólnego, strategicznego podejścia i działań przeciwko unikaniu opodatkowania

Preambuła do MLI *expressis verbis* wzywa do „skoordynowanej i spójnej implementacji środków BEPS związanych z traktatowym prawem podatkowym w kontekście międzynarodowym” (MLI, 2017). Do MLI przystąpiło prawie 100 sygnatariuszy w mniej niż 3 lata. Na uwagę zasługuje również wpływ MLI. Wiele jurysdykcji wprowadziło PPT i nowe preambuły do umów o UPO, nawet jeśli nie były do tego prawnie ani politycznie zobowiązane. To pokazuje, że wspólny globalny standard zapobiegania unikaniu opodatkowania na gruncie umów o UPO rozwija się dynamicznie i na skalę globalną.

W preambule do ATAD położono jeszcze większy nacisk na potrzebę skoordynowanego i wspólnego strategicznego podejścia oraz działań przeciwko unikaniu podatków niż w preambule do MLI. W szczególności w motywie 2 preambuły możemy przeczytać, że „w celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego konieczne jest co najmniej, aby państwa członkowskie wywiązały się ze swoich zobowiązań w ramach przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków oraz – w szerszym zakresie – podjęły działania zniechęcające do praktyk unikania opodatkowania oraz zapewniające sprawiedliwe i efektywne opodatkowanie w Unii, w wystarczająco jednolity i skoordynowany sposób. W przypadku rynku, który tworzą ściśle powiązane ze sobą gospodarki, konieczne jest przyjęcie wspólnego podejścia

strategicznego i skoordynowanie działań, aby poprawić funkcjonowanie rynku wewnętrznego i zmaksymalizować pozytywne efekty inicjatywy przeciwdziałającej erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków. Co więcej, tylko wspólne ramy mogą zapobiec fragmentacji rynku oraz zlikwidować istniejące obecnie niedopasowania i zakłócenia na rynkach. Ponadto krajowe środki wykonawcze zgodne ze wspólną dla całej Unii strategią dałyby podatnikom pewność prawa w kwestii zgodności tych środków z przepisami unijnymi”.

Biorąc pod uwagę, że GAAR i PPT należy rozumieć, posiłkując się ich kontekstem prawnym i politycznym wyrażonym w wyżej cytowanych preambułach do MLI i ATAD⁸, wspólne i spójne rozumienie, a tym samym i podobne stosowanie tych przepisów przez krajowe organy podatkowe, jest preferowane i pożądane przez UE i OECD. To implikuje, że dla OECD i UE, stosowanie GAAR i PPT w spójny i skoordynowany sposób ma strategiczne znaczenie dla odpowiedniego i skutecznego zapobiegania unikaniu opodatkowania.

Oczywiście organy podatkowe z różnych państw nie są zobowiązane do wzajemnego uznawania swoich decyzji na podstawie GAAR lub PPT. Może się zatem zdarzyć, że organy podatkowe w jednym państwie (np. państwie rezydencji podatkowej inwestora) uznają, że doszło do nadużycia krajowego prawa podatkowego i umowy o UPO, podczas gdy organy podatkowe drugiego państwa (państwa przyjmującego inwestycję) stwierdzą, że nadużycie nie wystąpiło. Taki konflikt, co do uznania danej struktury lub transakcji za nadużycie prawa, może prowadzić do nierozwiązanego podwójnego lub nawet wielokrotnego opodatkowania (Weber, 2016, s. 128; Moreno, Zornoza

⁸ Zob. na przykład art. 31 ust. 1 i 2 konwencji wiedeńskiej sporządzonej w Wiedniu dnia 23 maja 1969 r. (Dz.U. 90.74.439 z dnia 2 listopada 1990 r.), która kodyfikuje międzynarodowe prawo publiczne i dlatego ma zastosowanie przez wszystkie jurysdykcje na świecie, tj. zarówno te, które ją ratyfikowały, jak i pozostałe. Przepisy konwencji wiedeńskiej są zasadne, między innymi dla celów interpretowania umów o UPO. Zob. Ward (2005, s. 15–16); Vogel, Prokisch (1993, sekcja III.1).

Pérez, 2019, s. 134). Wiele z takich transgranicznych konfliktów może być rozstrzyganych zgodnie z przepisami implementowanymi z dyrektywy w sprawie mechanizmów rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w Unii Europejskiej (dyrektywa Rady (UE) 2017/1852) lub klauzul arbitrażowych w umowach o UPO (odpowiedniki art. 25 ust. 5 Modelu Konwencji OECD) lub procedury rozstrzygania sporów między inwestorem a państwem goszczącym inwestycje (ISDS) (Uribe, Montes, 2019, s. 1–11; Gordon, Pohl, 2015, s. 29–35).

W praktyce rozbieżności w stosowaniu GAAR i PPT przez organy podatkowe różnych państw mogą na tyle zmniejszyć przewidywalność ww. środków antyabuzywnych na poziomie międzynarodowym, że inwestorzy nie będą w stanie dostatecznie przewidzieć efektów podatkowych swoich inwestycji.

Duże straty inwestorów wywołane nieprzewidywalnymi konsekwencjami podatkowymi mogą przekształcić się w jeszcze większe straty państw goszczących inwestycje w średnim lub długim okresie, nie tylko ze względu na utratę bezpośrednich inwestycji zagranicznych (BIZ), ale także ze względu na przegrywanie spraw z inwestorami w procedurach ISDS. Jak pokazują dane, straty te mogą być ogromne: trzy państwa o wysokich stratach w sporach arbitrażowych z inwestorami – Argentyna, Polska i Wenezuela – straciły ogółem około 22,3 mld USD do 2018 r.; przy czym dane te są prawdopodobnie znacznie zaniżone ze względu na luki w danych dotyczących sporów rozstrzyganych w procedurze ISDS (Samples, 2019 s. 164).

Zbieżne stosowanie GAAR i PPT przez organy podatkowe różnych państw leży zatem w interesie wszystkich zainteresowanych stron. Szczególnie bardzo restrykcyjne zastosowanie GAAR i PPT, które faworyzują interesy profiskalne kosztem ochrony wolności gospodarczych, w perspektywie średnio- lub długoterminowej może być bardzo ryzykowne finansowo i wizerunkowo dla wielu państw (por. Ladziński, 2019, s. 22–28; Gomułowicz, 2019, s. 14–20; Szef KAS, 2020; Kuźniacki, 2020b).

Podobna terminologia oraz funkcjonalne i proporcjonalne podejście do odmowy korzyści podatkowych

GAAR z ATAD oraz PPT z MLI mają następującą treść:

GAAR: art. 6 ATAD
<p>1. Na użytek obliczenia zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych państwo członkowskie nie uwzględnia jednostkowych ani seryjnych uzgodnień, które – z uwagi na to, że głównym celem lub jednym z głównych celów ich wprowadzenia było uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem mającego zastosowanie prawa podatkowego – są nierzeczywiste, wzięwszy pod uwagę wszystkie stosowne fakty i okoliczności. Jednostkowe uzgodnienie może obejmować więcej niż jeden etap lub więcej niż jedną część.</p> <p>2. Na użytek ust. 1 jednostkowe lub seryjne uzgodnienie uznaje się za nierzeczywiste w zakresie, w jakim nie jest ono wprowadzane z uzasadnionych powodów handlowych, które odzwierciedlają rzeczywistość ekonomiczną.</p> <p>3. W przypadku gdy jednostkowe lub seryjne uzgodnienia nie są brane pod uwagę zgodnie z ust. 1, zobowiązanie podatkowe oblicza się zgodnie z prawem krajowym</p>
PPT: art. 7 (1) MLI
<p>1. Bez względu na postanowienia Umowy Podatkowej, do której ma zastosowanie niniejsza Konwencja, korzyść w niej przewidziana nie zostanie przyznana w odniesieniu do części dochodu lub majątku, jeżeli można racjonalnie przyjąć, mając na względzie wszelkie mające znaczenie fakty i okoliczności, że uzyskanie tej korzyści było jednym z głównych celów utworzenia jakiegokolwiek struktury lub zawarcia jakiegokolwiek transakcji, które spowodowały bezpośrednio lub pośrednio powstanie tej korzyści, chyba że ustalono, że przyznanie tej korzyści w danych okolicznościach byłoby zgodne z przedmiotem oraz celem odpowiednich postanowień Umowy Podatkowej, do której ma zastosowanie niniejsza Konwencja</p>

Między GAAR i PPT na poziomie językowym, strukturalnym i funkcjonalnym można rozpoznać cztery istotne podobieństwa:

1. Kryterium „jednego z głównych celów” w GAAR i „jednego z głównych celów” w PPT, które można również nazwać pierwszym testem unikania opodatkowania (lub pierwszą przesłanką), jest semantycznie i funkcjonalnie identyczne w GAAR i PPT. Co więcej, test racjonalności zastosowany w PPT („rozsądnie przyjąć”) nadaje wyrażeniu „jednemu z głównych celów” rozsądne zna-

czenie, jako „głównego celu” w kontekście unikania opodatkowania (Freedman, 2019, s. 335–337; Avi-Yonah, Mazzoni, 2018, s. 895–899; Kuźniacki, 2018b, podrozdział 2.3.3). Wspólne pochodzenie tego kryterium nadużycia prawa podatkowego, jak wyjaśniono w dalszej części artykułu, dodatkowo pogłębia silne powiązania między GAAR a PPT. Dla właściwego progu nadużycia prawa podatkowego, wyrażenia „główny cel” i „jeden z głównych celów” w ramach GAAR ATAD i PPT należy rozumieć podobnie, jako cel uzyskania korzyści podatkowej przekraczający lub przewyższający znaczeniem jakiegokolwiek inny cel danej struktury lub transakcji, tj. przynajmniej jako główny cel, ale zazwyczaj jako zasadniczy/dominujący cel uzyskania korzyści podatkowej. Tylko takie podejście interpretacyjne może zapewnić spójne i rozsądne stosowanie standardu nadużycia prawa podatkowego (Avi-Yonah, Mazzoni, 2018, s. 895–899). W przeciwnym razie unijny standard zakazu nadużycia prawa może zostać zbyt obniżony, w wyniku czego, jak OECD wobec umów o UPO moim zdaniem błędnie sugeruje⁹, odmowa korzyści podatkowej byłaby możliwa, gdyby jednym z głównych celów było uzyskanie tej korzyści, nawet gdy inne główne cele byłyby pozapodatkowymi celami gospodarczymi.

2. Kolejne kryterium, lub drugi test (druga przesłanka) unikania opodatkowania, zgodnie z GAAR i PPT, odnosi się do sprzeczności w uzyskaniu korzyści podatkowej z przepisami podatkowymi lub przepisami umów o UPO traktatów. Kryterium to nadaje szczególne znaczenie przedmiotowi i celowi prawa podatkowego, w tym przepisów umów o UPO, innym niż to, które istnieje w ramach standardowej wykładni prawa podatkowego. Drugi test unikania podatków upoważnia bowiem organy podatkowe do zmiany charakterystyki transakcji z zakresu prawa prywatnego, do którego odnosi się prawo podatkowe, lub dopuszcza pewien stopień analogicznej wykładni dla zwalczania unikania opodatkowania (Zimmer, 2019, rozdział 7). Takie kryterium ma wspólne źródło w orzecznictwie wie-

⁹ Chyba że OECD sugeruje stosowanie PPT w celu zapobiegania korzystaniu z umów o UPO do optymalizacji podatkowej, a nie w celu zapobiegania nadużywaniu umów o UPO do unikania opodatkowania.

lu państw w sprawach dotyczących unikania opodatkowania (Arnold, 2002, s. 46–48; Dabner, 2000, s. 232–233; Atiyah, Summers, 1987, s. 249–266). Pomimo odniesienia do celu lub przedmiotu obowiązującego prawa podatkowego w GAAR w porównaniu do przedmiotu i celu relewantnych przepisów umowy o UPO, kryterium to należy rozumieć i stosować identycznie lub przynajmniej w bardzo podobny sposób w ramach GAAR i PPT. Wynika to z dwóch powiązanych ze sobą powodów.

Po pierwsze, cel prawa wynika i jest ściśle związany z intencjami prawodawcy, wyrażonymi w tekście ustawy, a zatem jest „wpleciony” w przedmiot prawa poprzez tekst ustawy. W ten sposób niemalże niemożliwe będzie, aby jedno i to samo uzgodnienie (czynność lub zespół powiązanych ze sobą czynności) było niezgodne z celem prawa podatkowego i jednocześnie wyraźnie znalazło się w jego zakresie (przedmiocie) zgodnie z zakresem (przedmiotem) prawa podatkowego, tj. jego konkretnych przepisów. Dlatego wielu wybitnych przedstawicieli prawa podatkowego nie rozróżnia przedmiotu i celu prawa podatkowego (de Broe, 2008, s. 247; Ward, 1996, s. 25; Vogel, Prokisch, 1993, s. 72). Zatem w praktyce wykładni i stosowania GAAR przedmiot i cel prawa podatkowego należy utożsamiać. Analogicznie drugi test w GAAR i w PPT powinien być postrzegany identycznie.

Po drugie, mimo że GAAR posługuje się wyrażeniem „przedmiotem lub celem mającego zastosowanie prawa podatkowego”, a nie „przedmiotem lub celem konkretnych przepisów podatkowych”, nierozsądnie byłoby rozpoczynać proces ustalenia przedmiotu lub celu od ogólnego przedmiotu lub celu całego systemu prawa podatkowego. Taki przedmiot lub cel jest zbyt ogólny i odległy, aby umożliwić odpowiednie zastosowanie GAAR dla zwalczania unikania opodatkowania w konkretnych sytuacjach (Prats et al., 2018, s. 69). Bardziej właściwe jest rozpoczęcie poszukiwania przedmiotu lub celu od konkretnych przepisów prawa podatkowego, które zostały zastosowane (lub niezastosowane) przez podatnika w celu uzyskania korzyści podatkowej. Dopiero w kolejnym etapie można sięgnąć do ogólnego przedmiotu lub celu

prawa podatkowego, aby potwierdzić lub wyjaśnić przedmiot lub cel konkretnych przepisów prawa podatkowego. W konsekwencji, sposób identyfikacji przedmiotu i celu w ramach drugiego testu powinien być identyczny zgodnie wobec GAAR i PPT, tj. rozpoczynając od konkretnych przepisów, a następnie większych jednostek redakcyjnych ustawy, aż do ogólnego celu ustawy podatkowej i umowy o UPO.

3. GAAR i PPT mają tożsamy cel i efekt zastosowania, jakim jest zapobieganie unikaniu opodatkowania poprzez odmawianie korzyści podatkowych proporcjonalnie do zakresu nadużyć. W PPT wynika to z wyrażenia „korzyść w niej przewidziana nie zostanie przyznana w odniesieniu do części dochodu lub majątku”. Z kolei w GAAR wynika to z kombinacji wyrażeń „nie uwzględnią jednostkowych ani seryjnych uzgodnień” i „jednostkowe lub seryjne uzgodnienie uznaje się za nierzeczywiste w zakresie, w jakim nie jest ono wprowadzane z uzasadnionych powodów handlowych, które odzwierciedlają rzeczywistość ekonomiczną”. Podejście PPT odnoszące się do *części dochodu lub majątku* jest zbieżne z podejściem *nierzeczywiste w zakresie, w jakim* z GAAR, ponieważ jedna i druga klauzula na podstawie ww. podejścia pozwala na odmówienie korzyści podatkowych tylko wobec tej części dochodu, która wynika z nadużyć, tj. z uzgodnień podejmowanych głównie w celu uzyskania korzyści w sposób sprzeczny z przedmiotem i celem relewantnych przepisów ustawy podatkowej lub umowy o UPO. Ta obserwacja pozostaje aktualna, pomimo że ww. podejście w GAAR odnosi się wyraźnie na poziomie terminologicznym do stopnia sztucznego (nierzeczywistego) uzgodnienia, podczas gdy PPT tego nie czyni. Powodem tego jest znaczenie sztuczności dla ustalenia, że uzyskanie korzyści podatkowej (w tym z umowy o UPO) było głównym celem uzgodnienia zrealizowanym sprzecznie z przedmiotem i celem relewantnych przepisów. Temat ten jest tak ważny dla właściwego stosowania GAAR i PPT, że w dalszej części artykułu został omówiony szerzej.

4. Zgodnie z GAAR: „W przypadku gdy jednostkowe lub seryjne uzgodnienia nie są brane pod uwagę zgodnie z ust. 1, zobowiązanie podatkowe

oblicza się zgodnie z prawem krajowym”. Pomińcie uzgodnienia, które przyniosło korzyść podatkową, prowadzi do odmowy takiej korzyści, gdyż w takim przypadku zniknie źródło korzyści podatkowej dla celów stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe. Organy podatkowe powinny jednak być bardzo skrupulatne w procesie pomijania uzgodnień ze względu na użycie wyrażenia „w zakresie” w GAAR. Innymi słowy, korzyść podatkową można odmówić tylko w zakresie, w jakim wynika ze sztucznego uzgodnienia, sprzecznego z przedmiotem lub celem prawa podatkowego (konkretnych przepisów). Tożsame konsekwencje podatkowe wynikają z PPT ze względu na podejście wynikające z wyrażenia „korzyść w niej przewidziana nie zostanie przyznana w odniesieniu do części dochodu lub majątku”. Ponadto, zarówno GAAR, jak i PPT w ogólności zapewniają dużo dyskrecji organom podatkowym w określeniu konsekwencji prawnych po odmowie korzyści podatkowych we właściwym zakresie (Lang, 2014, s. 661–663; Kuźniacki, 2018b, podrozdział 2.5).

Racjonalnie, aczkolwiek w dużej mierze *de lege ferenda*, ustalenie dalszych konsekwencji podatkowych na podstawie GAAR i PPT może być warunkowane substancją ekonomiczną i niepodatkowymi celami gospodarczymi. W tym kontekście, organy podatkowe mogłyby przededefiniować nadużycia podatkowe, aby przywrócić sytuację, która miałaby miejsce w przypadku braku elementów uzgodnienia stanowiących nadużycie, tj. na podstawie istnienia substancji ekonomicznej i wystarczającego uzasadnienia gospodarczego innego niż podatkowe, tak by przededefiniowane elementy uzgodnienia mogły być uznane za zgodne z przedmiotem i celem relewantnych przepisów. Takie wytyczne, co do określania dalszych konsekwencji podatkowych zastosowania GAAR lub PPT, prowadzą do ustalenia zachowania podatnika, które, gdyby miało miejsce, nie znalazłoby się w zakresie zastosowania GAAR i PPT. Tak jak zachowanie podatnika zostało uznane zgodnie z GAAR i PPT za nadużycie prawa podatkowego, konsekwencje wynikające z zastosowania GAAR i PPT byłyby wyciągane z zachowania alternatywnego, zgodnego

nie tylko z treścią, ale i z celem właściwych przepisów. Określanie skutków podatkowych w ten sposób przez organy podatkowe jest również zalecane przez TSUE w sprawach, w których TSUE zastosował ogólną zasadę zakazu nadużyć prawa podatkowego (Halifax, 2006, C-255/02, pkt 98; Weald Leasing, 2010, C-103/09, pkt 51)¹⁰ oraz znajduje aprobatę wśród przedstawicieli doktryny (Zimmer, 2019, pkt 11; Palao Taboada, 2015, s. 606).

Tożsamość genezy w brytyjskiej legislacji i praktyce podatkowej za pośrednictwem prac OECD nad BEPS

GAAR z ATAD i PPT z MLI mają wspólną genezę: projekt BEPS, aczkolwiek tekst PPT został zaproponowany we wrześniu 2014 r. (OECD, 2015b, s. 66), a więc wcześniej niż tekst GAAR (styczeń 2016 r.). Komisja Europejska złożyła bowiem finalny projekt ATAD w lutym 2016 r. (Komisja Europejska, 2016, art. 7). GAAR w tym projekcie różniła się znacznie od GAAR z ATAD, przyjętej przez Radę UE w lipcu 2016 r. Przede wszystkim Komisja Europejska nie użyła wyrażenia „jeden z głównych celów”, lecz „zasadniczy cel” (*essential*). Istnieją zatem powody, by sądzić, że na użycie sformułowania „jeden z głównych celów” w GAAR z ATAD ostatecznie wpłynęła OECD i jej wersja GAAR do MLI i Modelu Konwencji OECD, czyli PPT. To sugeruje, że Rada UE prawdopodobnie chciała uzyskać zbieżną treść i strukturę GAAR do PPT na tyle, na ile było to możliwe, tak aby implementować rozwiązania zapobiegające nadużyciom prawa podatkowego na poziomie UE w najbardziej spójny sposób z rozwiązaniami OECD w BEPS. Wspólna geneza GAAR i PPT sięga jednak znacznie głębiej poza BEPS, aż do brytyjskiego ustawodawstwa i praktyki podatkowej.

¹⁰ Nie ma powodu, aby nie opierać się na spostrzeżeniach TSUE w sprawach dotyczących nadużyć w VAT na potrzeby rozumowania w zakresie nadużyć w podatkach dochodowych, gdy jest to istotne i zasadne (zob. Moreno, Zornoza Pérez, 2019, s. 134; Smit, 2014, s. 261; Baker, 2017, s. 414).

Antyabuzywne środki prawne w stylu PPT (testu „jednego z głównych celów”) wyrosły z brytyjskiej praktyki negocjowania umów o UPO. „Małe” PPT są dodawane do artykułów dotyczących dywidend, odsetek i należności licencyjnych w brytyjskich umowach o UPO od 30 lat. Jak stwierdził Philip Baker, „negocjatorzy brytyjskich umów o UPO, działający za pośrednictwem OECD, muszą zatem ponosić pełną odpowiedzialność za promowanie PPT jako ogólnej klauzuli antyabuzywnej w odniesieniu do umów o UPO” (Baker, 2017, s. 284). Natomiast koncepcja, zgodnie z którą może istnieć więcej niż jeden główny cel uzyskania korzyści podatkowej (lub unikania opodatkowania), została po raz pierwszy przedstawiona i zastosowana w ustawodawstwie brytyjskim w 1960 r. (Shiers, Miller, 2007, s. 8). Wszelkie „transplantacje” tej brytyjskiej koncepcji prawnej do ustawodawstwa innych państw należy przeprowadzać z najwyższą ostrożnością, w szczególności pamiętając, że brytyjska praktyka podwójnego testu racjonalności oznacza, że „jeden z głównych celów” jest równoznaczny z głównym celem uniknięcia opodatkowania (por. Freedman, 2019, s. 335–337).

Można więc metaforycznie stwierdzić, że GAAR i PPT są bliskimi kuzynkami wychowanymi w podobnym środowisku polityki podatkowej, a ich pochodzenie jest głęboko zakorzenione w brytyjskiej koncepcji „jednego z głównych celów». Zatem GAAR i PPT powinny zachowywać się podobnie, co oznacza, że PPT w umowach o UPO oraz GAAR w prawie krajowym państw członkowskich powinny być interpretowane i stosowane w możliwie najbardziej podobny sposób przez organy podatkowe i sądy we wszystkich jurysdykcjach, w których mają zastosowanie.

Najnowsze nonszalanckie orzecznictwo TSUE dotyczące unikania opodatkowania – pomost między GAAP a GAAR i PPT

Rita de la Feira trafnie zauważyła, że unijna zasada zakazu nadużywania prawa w zakresie po-

datków „przyjęła rolę faktycznej ogólnej zasady zapobiegania unikania opodatkowania (*general anti-avoidance principle*, GAAP), która ma cechy zasady prawnej, a nie tylko interpretacyjnej” (de la Feira, 2020). Historycznie, tj. od połowy lat siedemdziesiątych XX wieku do lutego 2019 r., TSUE stosował próg nadużycia zgodnie ze standardem „jedynego”/„zasadniczego”/„dominującego”/„głównego” zamiaru uzyskania korzyści podatkowej przez podatnika dla zidentyfikowania nadużycia prawa poprzez nadużycie fundamentalnych swobód i dyrektyw UE (Kuźniacki, 2019a, s. 261–282). TSUE po raz pierwszy sformułował znane wyrażenie „całkowicie sztuczna struktura” w wyroku z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie ICI (ICI, 1998, C-264/96, pkt 26) i od tego czasu wyrażenie to powtarza niemal we wszystkich sprawach dotyczących rzekomego unikania podatków (na przykład: X and Y, 2002, C-436/00, pkt 61; Lankhorst-Hohorst, 2002, C-324/00, pkt 37; de Lasteyrie, 2004, C-9/02, pkt 50; Marks & Spencer, 2005, C-446/03, pkt 57), w tym w przełomowej sprawie Cadbury Schweppes z dnia 12 września 2006 r. (Cadbury Schweppes, 2006, C-196/04, pkt 51, 55, 56, 57, 61, 63, 68, 69). Orzecznictwo to opiera standard nadużycia na „jedyniej” intencji unikania opodatkowania. *A contrario* nie ma nadużycia prawa, jeśli podatnik przynosi swoją rzeczywistą działalność gospodarczą do innych państw członkowskich wyłącznie w celu uniknięcia opodatkowania (Prats et al., 2018, s. 12). Biorąc to pod uwagę, nadużycie istnieje tylko wtedy, gdy: (i) podatnik nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej i (ii) jedynym celem prowadzenia tej nierzeczywistej działalności jest unikanie opodatkowania.

Bardziej subtelną analizę substancji ekonomicznej poprzez ocenę transakcji transferu zysków, a nie całej struktury jak w sprawie Cadbury Schweppes, można znaleźć w wyroku TSUE w sprawie X GmbH z 26 lutego 2019 r. (X GmbH, 2019, C-135/17). W tym wyroku TSUE stwierdził, że „w kontekście swobodnego przepływu kapitału pojęcie „czysto sztucznej struktury” nie musi koniecznie sprowadzać się do okoliczności dotyczących braku ekonomicznych przyczyn zało-

żenia spółki, o których to okolicznościach mowa w pkt 67 i 68 wyroku z dnia 12 września 2006 r., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas (Cadbury Schweppes, 2006, C-196/04, EU:C:2006:544), zważywszy, że warunki wymagane do bezzasadnego uniknięcia opodatkowania w państwie członkowskim lub do bezzasadnego uzyskania korzyści podatkowej w tym państwie można sztucznie stworzyć – jeżeli chodzi o transgraniczny przepływ kapitału – w różnych formach. Prawdą jest, że okoliczności te mogą stanowić wskazówki co do istnienia czysto sztucznej struktury również dla celów stosowania przepisów dotyczących swobodnego przepływu kapitału, w szczególności gdy okazuje się konieczne dokonanie oceny ekonomicznego uzasadnienia nabycia udziału w spółce nieprowadzącej własnej działalności gospodarczej. Jednakże rzeczowe pojęcie może również obejmować, w kontekście swobodnego przepływu kapitału, dowolne rozwiązanie, którego głównym celem lub jednym z głównych celów jest sztuczny transfer zysków osiągniętych z działalności wykonywanej na terytorium państwa członkowskiego do państw trzecich o niskim poziomie opodatkowania” (X GmbH, 2019, C-135/17, pkt 84). *Prima facie*, wydaje się zatem, że użycie wyrażenia „jeden z jego głównych celów” doprowadziło do zbieżności między standardem nadużycia w PPT i GAAP w zakresie intencji abuzywniej.

Analogiczna obserwacja wynika z wyroku TSUE w tzw. Sprawach Duńskich z 26 lutego 2019 r. dotyczących nadużyć IRD i PSD (N Luxembourg 1 and others, 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16 w odniesieniu do IRD, pkt 127 oraz T Danmark and others, 2019, C-116/16 i C-117/16 wobec PSD, pkt 100). W tych sprawach TSUE odniósł się do nadużycia prawa wtórnego UE poprzez odwołanie do głównego celu lub jednego z głównych celów uzyskania korzyści podatkowej, tj. posługując się sformułowaniami z klauzul antyabuzywnych zawartych w IRD i PSD, a nie poprzez odwołanie do „jedynego”, „zasadniczego”, lub „dominującego” celu uzyskania korzyści podatkowej. „Za sztuczną konstrukcję można uznać grupę spółek, która nie została utworzona ze względów odzwierciedlają-

cych rzeczywistość ekonomiczną, której struktura jest czysto formalna i której głównym celem lub jednym z głównych celów jest uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem mającego zastosowanie prawa podatkowego”. Tak jak w wyroku w sprawie X GmbH, na pierwszy rzut oka wydaje się, że TSUE przesunął GAAP w kierunku standardu zakazu nadużycia wynikającego z treści PPT. Niemniej jednak głębsze i całościowe spojrzenie na cytowane orzecznictwo zmusza do istotnych zastrzeżeń wobec trafności powyższej obserwacji lub też wobec słuszności i prawidłowości ww. orzeczeń w zakresie wykładni prawa.

Przede wszystkim, przed wyrokami w cytowanych sprawach, TSUE nigdy w zakresie niezharmonizowanego obszaru podatków bezpośrednich nie stwierdził, że standard nadużycia prawa podatkowego może opierać się na progu niższym niż jedyna intencja uzyskania korzyści podatkowej. W zakresie częściowo zharmonizowanego obszaru podatków bezpośrednich lub w pełni zharmonizowanego obszaru pośrednich podatków próg ten został obniżony poniżej jedynej intencji uzyskania korzyści podatkowej, ale nigdy nie niżej niż do zasadniczej, dominującej lub głównej intencji, z wyjątkiem niedawnych Spraw Duńskich, w których TSUE użył wyrażenia „jeden z głównych celów”. Tylko w sprawie X GmbH TSUE użył wyrażenia „jeden z głównych celów” w niezharmonizowanym obszarze podatków bezpośrednich, ale sprawa ta dotyczyła sztucznego transferu zysków z państwa członkowskiego do państwa trzeciego o niskim opodatkowaniu (Kuźniacki, 2019a, s. 280).

Wydaje się zatem, że TSUE w Sprawach Duńskich oraz w sprawie X GmbH zastosował dość nonszalanckie rozumowanie prawne. To rozumowanie zostało najwyraźniej zbudowane pod polityczną presją profiskalną OECD na UE, a nie na standardach interpretacji prawa pierwotnego i wtórnego UE, „które mają zastosowanie już od prawie 30 lat i których nie należy budować w świetle politycznej agendy” (Schön, 2020, pkt 6.4.3.1 *in fine*; por. Kuźniacki, 2019b, s. 323)¹¹.

¹¹ Przeciwnie: Filip Majdowski (Majdowski, 2019, s. 39), który zgodnie ze stanowiskiem Ministerstwa Finan-

Moim zdaniem takie rozumowanie nie będzie i nie powinno być kontynuowane przez TSUE w innych sprawach dotyczących domniemanego unikania opodatkowania, jeśli TSUE chce skutecznie kontynuować swoją istotną rolę, jaką jest interpretacja prawa UE w celu właściwego korzystania z fundamentalnych swobód unijnych i odpowiedniego funkcjonowania rynku wewnętrznego.

Co więcej, jak zostanie to dalej wyjaśnione bardziej szczegółowo, chociaż w Sprawach Duńskich i w sprawie X GmbH TSUE użył wyrażenia „jeden z głównych celów”, to wyrażenie to zostało użyte w jednym zdaniu w odniesieniu do „grupy spółek, która nie została utworzona ze względów odzwierciedlających rzeczywistość ekonomiczną, której struktura jest czysto formalna” oraz „sztucznego transferu zysków osiągniętych z działalności wykonywanej na terytorium państwa członkowskiego do państw trzecich o niskim poziomie opodatkowania”. Oczywiście jest, że takie sztuczne struktury i transakcje są projektowane i realizowane przez podatników wyłącznie lub zasadniczo w celu uzyskania korzyści podatkowej, a nie w jednym z głównych celów uzyskania korzyści podatkowej. Innymi słowy, mimo użycia wyrażenia „jeden z głównych celów”, stan faktyczny spraw i „sąsiadująca” z tym wyrażeniem terminologia, którą użył TSUE, nie pozostawiają złudzeń, że chodziło o struktury i transakcje, które poza celem uzyskania korzyści podatkowych nie miały żadnych istotnych gospodarczych celów (Kuźniacki, 2020a, sekcje D i E; por. Mengozzi (Advocate General), 2018, pkt 90).

W związku z powyższym, z jednej strony cytowane orzecznictwo TSUE nadaje inny wymiar standardowi nadużycia prawa podatkowego, w którym postrzeganie tego zjawiska przez pryzmat GAAP, GAAR i PPT może być identyczne,

sów, afiliacją tego autora, zdaje się popierać rozumowanie TSUE zastosowane w wyroku w Sprawach Duńskich, z tym że TSUE nie nawiązał do swojego poprzedniego orzecznictwa w sprawach dotyczących rzekomego unikania opodatkowania; w szczególności, że TSUE nawiązał do standardu nadużycia prawa podatkowego w oderwaniu od „czysto sztucznych struktur” i zamiast tego zaniżył próg nadużycia do „jednego z głównych celów”.

albo przynajmniej bardzo podobne. Z drugiej strony rozsądne wydaje się uważne przyjrzenie się temu orzecznictwu i niezapominanie, że GAAP wyrasta z orzecznictwa TSUE liczącego dziesiątki lat, a nie z dwóch wyroków TSUE z zeszłego roku opartych na dość nonszalanckim, w domniemaniu politycznie motywowanym rozumowaniu (profiskalna presja OECD na UE).

Sztuczność, jako najistotniejszy funkcjonalny element GAAR i PPT

Prima facie, jeden z najsilniejszych argumentów przeciwko wspólnemu podejściu do interpretacji i stosowania GAAR i PPT wynika z braku odniesień do sztuczności w tej drugiej klauzuli. Jest to jednak tylko powierzchowne spostrzeżenie i po głębszej i bardziej holistycznej analizie PPT w porównaniu z GAAR należy je odrzucić.

Chociaż treść PPT nie zawiera wyrażenia „sztuczny” lub „nierzeczywisty” (należy ich używać zamiennie), analiza przykładów OECD dotyczących PPT ujawnia, że symptomy sztuczności mają istotne znaczenie dla oceny tego, czy występuje nadużycie umowy o UPO (OECD, 2017, art. 29 ust. 9, pkt 182 i 187; Van Weeghel, 2019, rozdział 8; Kuźniacki, 2018, podrozdział 2.4.3). W szczególności OECD wielokrotnie stwierdzała, że uzgodnienia posiadające substancję ekonomiczną i pozapodatkowe cele gospodarcze są esencją międzynarodowego handlu i inwestycji, a zatem ich realizacja zbiega się z realizacją ogólnego celu umów o UPO. Dlatego też ilekroć uzgodnienia posiadają substancję ekonomiczną i/lub pozapodatkowe cele gospodarcze, OECD uznaje je za zgodne z relewantnymi postanowieniami Modelu Konwencji.

W konsekwencji substancja ekonomiczna i cel gospodarczy mają znaczenie dla ustalenia kryteriów wynikających z pierwszego i drugiego elementu PPT, tj. racjonalnego wniosku, że jednym z głównych celów struktury lub transakcji było uzyskanie korzyści z umowy o UPO i ustalenie, że uzyskanie tej korzyści było zgodne z celem re-

lewantnych przepisów umowy o UPO. Innymi słowy, korzyści podatkowe wynikające ze sztucznych struktur lub transakcji, tj. takich, które nie mają substancji ekonomicznej i/lub pozapodatkowych celów gospodarczych lub mają ich jedynie odrobinę, są ryzykowne podatkowo na tyle, że mogą zostać odmówione w ramach PPT. Analiza międzynarodowego orzecznictwa w sprawach dotyczących unikania opodatkowania potwierdza obserwację, zgodnie z którą sztuczność ma istotne znaczenie dla ustalenia nadużycia umowy o UPO (Van Weeghel, 2019, s. 5; Zimmer, 2002, s. 61–62).

Biorąc pod uwagę, że sztuczność ma istotne znaczenie w stosowaniu GAAR, co jest wyraźnie wyrażone w treści GAAR i wynika również z orzecznictwa TSUE i poglądów przedstawicieli doktryny (Prats et al., 2018, s. 70–71; Moreno, 2017, s. 440; Schön, 2010, s. 59–61), symptomy sztuczności stanowią solidny pomost między GAAR a PPT. Warto również zauważyć, że symptomy sztuczności, wynikające ze stosownego orzecznictwa TSUE, opinii AG, przykładów OECD dotyczących PPT i międzynarodowego orzecznictwa w dużej mierze są zbieżne: wszystkie z nich sugerują, że substancja gospodarcza i pozapodatkowe cele gospodarcze struktur lub transakcji mają często znaczenie dla ustalenia, czy ich głównym celem było uzyskanie korzyści podatkowych sprzecznie z przedmiotem i celem relewantnych przepisów podatkowych¹².

Powyższe obserwacje ukazują także, że test „aktywnej działalności” z klauzuli LOB (art. 7 ust. 8–13 MLI) może być jednym z istotnych środków prawnych przeciwdziałania nadużyciom umów o UPO, jeśli jest odpowiednio skonstruowany i stosowany (Kuźniacki, 2018, pkt 2.1)¹³. To samo można od-

¹² Cadbury Schweppes (2006, C-196/04, pkt 64–68); AG Léger (2006, pkt 111–114); Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (2007, C-524/04, pkt 81); Oy AA (2007, C-231/05, pkt 63–65); SGI (2010, C-311/08, pkt 66 i 72); N Luxembourg 1 and others (2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, pkt 127–137); X GmbH (2019, C-135/17, pkt 84); OECD, Komentarz do art. 29(9) Modelu Konwencji OECD (OECD, 2017, pkt 182 i 187). Analizę międzynarodowej jurysprudencji zob. w Van Weeghel (2019, rozdział 5); Zimmer (2002, podrozdział 8.5.3.2).

¹³ Nie oznacza to, że test aktywnej działalności z klauzuli LOB stanowi najlepsze podejście do zapobiegania

nieść przez analogię do nadużyć unijnych dyrektyw. Co najważniejsze, wydaje się, że cechy nadużycia w ramach standardu PPT z MLI oraz GAAR z ATAD są podobne i odnoszą się do cech charakterystycznych dla substancji ekonomicznej (TSUE najczęściej odnosi się do substratów spółki, takich jak personel, lokal, wyposażenie etc.) i pozapodatkowych celów biznesowych lub ich braku, lub niedostatecznego występowania. Zatem standardy dotyczące zwalczania nadużyć na poziomie UE i umów o UPO wydają się mocno zbieżne, co jest pożądane w świetle nadrzędnych celów ATAD i BEPS.

Konkluzje

Analiza zawarta w tym artykule pozytywnie potwierdziła hipotezę, że stosowanie GAAR i PPT w podobny sposób wydaje się słuszne dla eliminacji międzynarodowego unikania opodatkowania bez wywoływania wielu sporów podatkowych i inwestycyjnych, o ile takie stosowanie będzie bliższe ochronie wolności gospodarczych między innymi przyświecającymi funkcjonowaniu UE niż profiskalnej agendy OECD. Potwierdzenie tej hipotezy wynika z kilku istotnych powodów natury polityczno-podatkowej oraz techniczno-prawnej.

Z perspektywy polityki podatkowej, GAAR z ATAD i PPT z MLI mają znaczny wpływ na konstrukcję krajowych GAAR w większości państw na świecie ze względu na multijurysdykcyjny zakres stosowania ww. klauzul. Z tego wynika bezprecedensowy potencjał walki z unikaniem opodatkowania w stosunkowo zbieżny sposób na całym świecie pod politycznym parasolem G20.

unikaniu opodatkowania na gruncie umów o UPO. Marín Jiménez przedstawił powody, które ukazują, że ten test umożliwi wielu sztucznym transakcjom uzyskanie korzyści z umów o UPO, zwłaszcza dlatego, że test „pozostawia znaczny margines rezydentowi podatkowemu w zakresie outsourcingu lub fragmentacji aktywności gospodarczej z wykorzystaniem podmiotów powiązanych z państw trzecich, podczas gdy rezydent nadal korzysta z umów o UPO państwa, w którym prowadzona jest aktywna działalność gospodarcza”. Zob. Marín Jiménez (2016, podrozdział 2.5.2). Cf; Tavares (2016, s. 145).

Zastosowanie GAAR i PPT w dostatecznie spójny i skoordynowany sposób zostało podkreślone w preambułach do ATAD i MLI. Takie stosowanie może wzmocnić skuteczność GAAR i PPT w zapobieganiu unikaniu opodatkowania, gdyż zbieżne stosowanie klauzul antyabuzywnych przez wiele państw zmniejsza luki i rozbieżności między nimi, które normalnie są wykorzystywane przez podatników w ramach międzynarodowego arbitrażu podatkowego.

Ponadto brak wystarczającej przewidywalności skutków podatkowych, który może wynikać ze stosowania GAAR i PPT, może wywoływać międzynarodowe spory między podatnikami (inwestorami) a organami podatkowymi (rządami państw) na podstawie bilateralnych umów podatkowych i inwestycyjnych. Niski poziom przewidywalności najczęściej wynika ze stosowania GAAR i PPT w nadmiernie restrykcyjny sposób. Tego typu stosowanie GAAR i PPT nie ma szans na bycie uznanym za globalny standard zapobiegania nadużyciom prawa podatkowego. Konwergentne i racjonalne (nieprofiskalne) stosowanie GAAR i PPT przez organy podatkowe różnych państw zmniejsza wspomniane ryzyko sporów. Rozsądną strategią zarządzania tym ryzykiem jest stosowanie zarówno GAAR, jak i PPT w podobny i zrównoważony sposób. Innymi słowy, zbieżne stosowanie GAAR i PPT musi z wystarczającym stopniem precyzji i przewidywalności zniechęcać podatników od unikania opodatkowania i jednocześnie pozwalać im na realizację rzeczywistych struktur i transakcji w najbardziej efektywny podatkowo sposób.

Oprócz wymienionych przyczyn polityki podatkowej występuje wiele techniczno-prawnych powodów przemawiających za zbieżnym stosowaniem GAAR i PPT. GAAR i PPT łączą cztery istotne podobieństwa na poziomie językowym, strukturalnym i funkcjonalnym: (i) intencja podatkowa (pierwszy test/przesłanka unikania opodatkowa-

nia) poprzez odniesienie do głównego lub jednego z głównych celów uzyskania korzyści podatkowej; (ii) sprzeczność z przedmiotem i celem prawa podatkowego (drugi test/przesłanka unikania opodatkowania); (iii) stopień sztuczności struktury (uzgodnienia lub serii uzgodnień) lub transakcji (trzeci test/przesłanka unikania opodatkowania); (iv) tożsamość konsekwencji podatkowych zastosowania GAAR i PPT poprzez odmowę korzyści podatkowych proporcjonalnie do stopnia nadużycia. Podobieństwo (iii) nie wynika *expressis verbis* z PPT, ale jest wywiedzione z kontekstu PPT (Komentarz do Modelu Konwencji OECD i odpowiednie orzecznictwo). Test sztuczności można również postrzegać jako pomost między GAAR a PPT za pośrednictwem GAAP z orzecznictwa TSUE. Zbieżne rozumienie przesłanek i konsekwencji zastosowania GAAR i PPT może pomóc w przedefiniowaniu nadużyć w ramach GAAR i PPT poprzez odniesienie do substancji ekonomicznej i pozapodatkowych celów gospodarczych struktur (uzgodnień lub serii uzgodnień) lub transakcji. Wreszcie GAAR i PPT mają wspólną genezę w pracach OECD nad BEPS, które z kolei były zainspirowane legislacją i praktyką prawa podatkowego w Wielkiej Brytanii.

Reasumując, wiele powiązanych ze sobą istotnych powodów natury polityczno-podatkowej i techniczno-prawnej uzasadnia zbieżne stosowanie GAAR i PPT. Niemniej jednak, zbieżne stosowanie GAAR i PPT ma szansę stać się globalnym standardem w zapobieganiu unikaniu opodatkowania wtedy i tylko wtedy, gdy będzie wynikało z grawitacji GAAR i PPT w kierunku GAAP, wyrosłej z utrwalonego przez wiele lat orzecznictwa TSUE, a nie w kierunku GAAR zaprojektowanej przez OECD (PPT w MLI i w Modelu Konwencji z 2017 r.). Tylko takie podejście do stosowania GAAR i PPT może zapewnić właściwą równowagę między interesami fiskalnymi państw i swobodami gospodarczymi podatników.

Abstract

Converging the Global Standard of General Anti-Abuse Rule: Is There Room for an Application of the GAAR (ATAD) and PPT (MLI) in a Similar Fashion?

Finding much needed funds from taxes to state budgets and an ever-increasing mistrust of politicians and public opinion to the tax optimization schemes of multinational enterprises (MNEs) and high net worth individuals (HNWIs) have sparked an unprecedented political enthusiasm to address international tax avoidance in the last decade. This enthusiasm morphed into a political mandate given by G20 to the OECD in 2012. Amid a plethora of anti-avoidance rules delivered by the OECD under the BEPS Project, the principal purposes test (PPT) and its derivative under the EU Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) – the General Anti-avoidance Rule (GAAR) – are pivotal. The purpose of this contribution is to take an attempt to answer the main research question: is there room for an application of the GAAR (ATAD) and PPT (MLI) in a similar fashion? The assumption positively verified under this study via the prism of tax policy and technical (legal) reasons is that the less dissimilar an application of the GAAR and PPT will be, the less tax avoidance and fewer disputes arising from this phenomenon appear. However, there is a major caveat: the GAAR and PPT must gravitate towards the General Anti-abuse Principle (GAAP) as follows from the jurisprudence of the Court of Justice of the European Union's (CJEU) rather than to the OECD's version of the GAAR in the MLI (PPT). Only such an interpretative approach may ensure the right balance between fiscal interests of countries and individual economic freedoms of taxpayers. This contention stems from an analysis of the wording and structure of the GAAR and PPT, tax policy aims articulated in the preambles to the MLI and ATAD, the Court of Justice of the European Union's (CJEU) case law, the OECD's Commentary, and the relevant literature.

Keywords: global tax policy, tax avoidance, GAAR, PPT, OECD, BEPS, MLI, EU, ATAD

JEL Classification: K34

Bibliografia

- Argentina–Brazil (1980, 2017). The protocol amending the Convention between the Argentine Republic and the Federative Republic of Brazil for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income. Treaties IBFD, 21 July 2017.
- Arnold, B. (2002). Reflections on the Relationship Between Statutory Interpretation and Tax Avoidance. W: *Tax avoidance in Canada: the general anti-avoidance rule*, H. Erlichman (Ed.). Toronto: Irwin Law.
- ATAD (2016). Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 Laying Down Rules against Tax Avoidance Practices that Directly Affect the Functioning of the Internal Market, OJ L 193/1.
- Atiyah, P.S., Summers, R.S. (1987). *Form and substance in Anglo-American law: a comparative study of legal reasoning, legal theory, and legal institutions*. Oxford: Clarendon.
- Avi-Yonah, R.S. (2007). Tax competition, tax arbitrage, and the future of the international tax regime. W: *International Tax as International Law An Analysis of the International Tax Regime*, Cambridge: Cambridge University Press.
- Avi-Yonah, R.S., Mazzoni, G. (2018). The text below from BEPS, ATAD, and the New Tax Dialogue: ¿A Transatlantic Competition?, *Intertax*, vol. 46, issue 11.
- Baker, P. (2017). The BEPS Action Plan in the Light of EU Law: Treaty Abuse, *British Tax Review*, no. 3.
- Council Directive (2017). Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union, OJ L 265, 14.10.2017, s. 1–14.
- Dabner, J. (2000). The Spin of a Coin – In Search of a Workable GAAR, *Journal of Australian Taxation*, No. 3.
- de Broe, L. (2008). *International Tax Planning and Prevention of Abuse: A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in Relation to Conduit and Base Companies*, Doctoral Series IBFD – Academic Council, vol. 14. Amsterdam: IBFD.
- de la Feira, R. (2020). EU General Anti-Avoidance Mechanisms: From GAAP to GAAR. W: *The Dynamics of Taxation, Oxford: Hart Publishing*, G. Loutzenhiser, R. de la Feria (Eds.), (forthcoming in 2020), papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3485784 (dostęp: 11.04.2020).
- Douma, S.C.W. (2018). *Miscommunication and Distrust in the International Tax Debate*. Deventer: Wolters Kluwer.
- Freedman, J. (2019). The UK General Anti-Avoidance Rule: Transplants and Lessons, *Bulletin for International Taxation*, vol. 73, no. 6/7.
- Fung, S. (2017). The Questionable Legitimacy of the OECD/G20 BEPS Project, *10 Erasmus Law Review*, vol. 10, no. 2.
- G20 (2012), Los Cabos Communiqué, 18–19 June.
- Gomulowicz, A. (2019). Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, czyli – Ave Caesar morituri te salutant, *Przegląd Podatkowy*, nr 10.
- Gordon, K., Pohl, J. (2015). Investment Treaties over Time – Treaty Practice and Interpretation in a Chang-

- ing World, OECD Working Papers on International Investment 2015/02.
- Hattingh, P.J. (2018). The Impact of the BEPS Multilateral Instrument on International Tax Policies, *Bulletin for International Taxation*, vol. 72, no. 4/5.
- ICIJ (2020). *Offshore Leaks Database, The International Consortium of Investigative Journalists*, offshoreleaks.icij.org (dostęp: 11.04.2020).
- Komisja Europejska (2016). Proposal for a Council Directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, Brussels, 28.1.2016 COM(2016) 26 final 2016/0011 (CNS).
- Kuźniacki, B. (2018a). The Limitation on the Benefits (LOB) Rule in BEPS Action 6/MLI: Ineffective Overreaction of Mind-Numbing Complexity – Part 2, *Intertax*, vol. 46, issue 2.
- Kuźniacki, B. (2018b). The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application, *World Tax Journal*, vol. 10, no. 2.
- Kuźniacki, B. (2019a). The C.J.E.U. Case Law Relevant to the General Anti-Avoidance Rule (G.A.A.R.) Under the Anti-Tax Avoidance Directive (A.T.A.D.), *University of Bologna Law Review*, vol. 4, issue 2. DOI: 10.6092/issn.2531-6133/10023 (dostęp: 11.04.2020).
- Kuźniacki, B. (2019b). The ECJ as a Protector of Tax Optimization via Holding Companies, *Intertax*, vol. 47, issue 3.
- Kuźniacki, B. (2020a). The GAAR (Article 6 ATAD). W: *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*, W. Haslechner, G.W. Koefler, A. Rust (Eds.). Edward Elgar Tax Practice Series (forthcoming 2020).
- Kuźniacki, B. (2020b). Dekodowanie hipotezy GAAR: (1) Przesłanki intencji i sprzeczności oraz relacje między nimi (1) oraz (2) Przesłanka sztuczności i jej wpływ na przesłankę sprzeczności, *Przegląd Podatkowy*, nr 6, 7.
- Ladziński, A. (2019). Zmiany w ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania – powrót do przeszłości, *Przegląd Podatkowy*, nr 1.
- Lang, M. et al. (2016). *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*. Amsterdam: IBFD.
- Lang, M. (2014). BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties, *Tax Notes International*, May 19.
- Majdowski, F. (2019). Planowanie podatkowe z wykorzystaniem zagranicznych podmiotów holdingowych – koniec pewnej epoki? Kilka uwag na tle ostatnich wyroków Trybunału Sprawiedliwości w sprawie dyrektyw podatkowych dotyczących tzw. pasywnych płatności, *Przegląd Podatkowy*, nr 10.
- Marín Jiménez, A. (2016). Tax Avoidance and Aggressive Tax Planning as an International Standard – BEPS and the “New” Standards of (Legal and Illegal) Tax Avoidance’. W: *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context: EAT-PL Annual Congress Munich 2–4 June 2016*, A. Dourado (Ed.), 15 EATLP International Tax Series, 2017, sec. 2.5.2.
- Mclaren, J., (2008). The Distinction Between Tax Avoidance and Tax Evasion Has Become Blurred in Australia: Why Has It Happened?, *Journal of the Australasian Tax Teachers Association*, vol. 3, no. 2.
- Mengozzi, P. (Advocate General) (2018). Opinion of Advocate General Mengozzi, 5 June 2018, Case C-135/17, X-GmbH v. Finanzamt Stuttgart – Körperschaften.
- MLI (2017). *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*, Paris, www.oecd.org/ctp/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm (dostęp: 11.04.2020).
- Moreno, A.B. (2017). GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What Have We Gained from BEPS Action 6?, *Intertax*, vol. 45, issue 6/7.
- Moreno, A.B., Zornoza Pérez, J.J. (2019). The General Anti-abuse Rule of the Anti-tax Avoidance Directive. W: *Combating Tax Avoidance in the EU: Harmonization and Cooperation in Direct Taxation*, J.M. Almudí Cid, J.A. Ferreras Gutiérrez, P.A. Hernández González-Barreda (Eds.). Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.
- Neck, R., Wächter, J.U., Schneider, F. (2012). Tax avoidance versus tax evasion: on some determinants of the shadow economy, *International Tax Public Finance*, vol. 19, no. 1.
- OECD (2013). *Addressing Base Erosion and Profit Shifting, International Organizations*. Paris: OECD.
- OECD (2015a). *BEPS 2015 Final Reports*, www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm (dostęp: 11.04.2020).
- OECD (2015b). *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances – Action 6: 2015 Final Report*, Paris: OECD.
- OECD (2017). *The OECD’s Commentary the Model Tax Convention 2017*, Paris: OECD.
- OECD (2020). *Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, Status as of 11 March 2020, www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-signatories-and-parties.pdf (dostęp: 11.04.2020).
- Palao Taboada, C. (2015). OECD Base Erosion and Profit Shifting Action 6: The General Anti-Abuse Rule, *Bulletin for International Taxation*, vol. 69, no. 10.
- Prats, G. et al. (2018). EU Report: Anti-avoidance measures of general nature and scope – gaar and other rules, *IFA Cashiers 2018*, vol. 103A.
- Profit Shifting Action Plan, *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, no. 4/5.
- Samples, T.R. (2019). Winning and Losing in Investor-State Dispute Settlement, *American Business Law Journal*, vol. 56, no. 1.
- Schön, W. (2010). Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlage des Steuerrechts. W: *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, T. Hüttermann (Ed.). Köln: Dr. Otto Schmidt.
- Schön, W. (2020). Interpreting European Law in the Light of the OECD/G20 Base Erosion and
- Schwarz, J. (2018). *Multilateral or bilateral Implementation of BEPS Treaty-related measures? Swiss–UK and UK–Uzbekistan Protocol show the way*, Kluwer International Tax Blog, 21 February 2018, kluwertaxblog.com/2018/02/21/multilateralbilateral-implementation-beps-treaty-related-measures (dostęp: 11.04.2020).
- Shiers, R., Miller, P. (2007). The Whole or Main Purpose Test, *Tax Journal*, issue 876, 12 March.
- Singapore–Brazil (2018), Singapore–Brazil tax treaty signed on 7 May 2018, www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/Quick_Links/Singapore-

- Brazil%20DTA%20(Not%20in%20force)%20(7%20May%202018).pdf (dostęp: 11.04.2020).
- Smit, D.S. (2014). Substance Requirements for Entities Located in a Harmful Tax Jurisdiction under CFC Rules and the EU Freedom of Establishment, *16 Derivatives & Financial Instruments*, vol. 16, no. 11–12, s. 261.
- Szef KAS (2020). Odmowa wydania opinii zabezpieczającej dot. wydzielenia zorganizowanej części przedsiębiorstwa oraz przekształcenia spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w spółkę komandytową przez Szefa KAS z 23 stycznia 2020 r., DKP3.8011.19.2019.
- Tavares, R. (2016). The “Active Trade or Business” Exception of the Limitation on Benefits Clause. W: *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, M. Lang et al. (Eds.). Vienna: Linde.
- Thuronyi, V. (2003). *Comparative Tax Law*, The Hague: Kluwer Law International.
- Tomazela, R. (2017). *Brazil's absence from the Multilateral BEPS Convention and the new amending protocol signed between Brazil and Argentina*, Kluwer International Tax Blog, 5 September 2017, kluwertaxblog.com/2017/09/05/brazils-absence-multilateral-beps-convention-new-amending-protocol-signed-brazil-argentina/?doing_wp_cron=1586620106.5622570514678955078125 (dostęp: 11.04.2020).
- UK–Switzerland (1977, 2012), Convention between the Government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland and the Swiss Confederation for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income, with protocols, assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/192140/uk-switzerland_tax_agreement.pdf (dostęp: 11.04.2020).
- UK–Uzbekistan (1993, 2018), The Convention between the Government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland and the Government of the Republic of Uzbekistan and for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and capital gains, signed at Tashkent on 15 October 1993, www.gov.uk/government/publications/uzbekistan-tax-treaties (dostęp: 11.04.2020).
- Uribe, D., Montes, M.F. (2019). Building a Mirage: The Effectiveness of Tax Carve-out Provisions in International Investment Agreements, *Investment Policy Brief*, no. 14, March.
- Van Weeghel, S. (2019). A Deconstruction of the Principal Purposes Test, *World Tax Journal*, vol. 11, no. 1.
- VCLT (1969). Vienna Convention on the Law of Treaties, Vienna 23 May 1969, *UN Treaty Series 1980*, vol. 1155, I-18232.
- Vogel, K., Prokisch, R.G. (1993). *General Report, in Interpretation of Double Taxation Conventions*, IFA Cahiers vol. 78A.
- Ward, D.A. (1996). *Ward's Tax Treaties 1996–1997*. Toronto: Carswell.
- Ward, D.A. (2005). *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*. Amsterdam: IBFD.
- Weber, D. (2016). The New Common Minimum Anti-Abuse Rule in the EU Parent-Subsidiary Directive: Background, Impact, Applicability, Purpose and Effect, *Intertax*, vol. 44, issue 2.
- Zimmer, F. (2002). General Report, in Form and Substance in Tax Law, IFA Cahiers, vol. 87A.
- Zimmer, F. (2019). In Defence of General Anti-Avoidance Rules, *Bulletin for International Taxation*, vol. 72, no. 4.
- Zweigert, K., Kötz, H. (1998). *An Introduction to Comparative Law*, Third Edition. Oxford: Clarendon Press.

Wyroki TSUE

- AG Léger (2006). Opinion of Advocate General Léger, case C-196/04, in Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue. ECR 2006, p. I-7997, 2 May.
- Cadbury Schweppes (2006). C-196/04, Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue, ECR 2006, p. I-07995, 12 September.
- de Lasteyrie (2004). C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant v Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, ECR 2004, p. I-2409, 11 March.
- Halifax (2006). C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd, v Commissioners of Customs & Excise, ECR 2006, p. I-01609, 21 February.
- ICI (1998). C-264/96, Imperial Chemical Industries plc (ICI) v Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes), ECR 1998, p. I-4695, 16 July.
- Lankhorst-Hohorst (2002). C-324/00, Lankhorst-Hohorst GmbH v Finanzamt Steinfurt, ECR 2002, p. I-11779, 12 December.
- Marks & Spencer (2005). C-446/03, Marks & Spencer plc v David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes, ECR 2005, p. I-1083, 13 December.
- N Luxembourg 1 and others (2019). C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, N Luxembourg 1 (C-115/16), X Denmark A/S (C-118/16), C Danmark I (C-119/16), Z Denmark ApS (C-299/16) v Skatteministeriet, (ECLI:EU:C:2019:134), 26 February.
- Oy AA (2007). C-231/05, Oy AA, ECR 2007, p. I-06373, 18 July.
- SGI (2010). C-311/08, Société de Gestion Industrielle (SGI) v Belgian State, ECR 2010, p. I-00487, 21 January.
- T Danmark and others (2019). C-116/16 and C-117/16, Skatteministeriet v T Danmark (C-116/16), Denmark Aps (C-117/16), (ECLI:EU:C:2019:135), 26 February. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (2007). C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue, ECR 2007, p. I-02107, 13 March.
- Weald Leasing (2010). C-103/09, The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v Weald Leasing Ltd, ECLI:EU:C:2010:804, 22 December.
- X and Y (2002). C-436/00, X and Y v Riksskatteverket, ECR 2002, p. I-10829, 1 November.
- X GmbH (2019). C-135/17, X GmbH v Finanzamt Stuttgart – Körperschaften, (ECLI:EU:C:2019:136), 26 February.



Centrum Analiz i Studiów Podatkowych
Centre for Analyses and Studies of Taxation

· WYDAWCA ·

CENTRUM ANALIZ I STUDIÓW PODATKOWYCH SGH · Warszawa 02-554 · Al. Niepodległości 162
DOMINIK J. GAJEWSKI (redaktor naczelny) · GRZEGORZ GOŁĘBIOWSKI · TOMASZ GRZYBOWSKI (sekretarz redakcji)

· KONTAKT ·

analysesandstudies@sgh.waw.pl · analysesandstudies.sgh.waw.pl · casp.sgh.waw.pl