

Błażej Kuźniacki*

PRZEPISY O KONTROLOWANYCH SPÓŁKACH ZAGRANICZNYCH (CFC) W ŚWIETLE MIĘDZYNARODOWEGO PRAWA PUBLICZNEGO

1. WPROWADZENIE

Przepisy o kontrolowanych spółkach zagranicznych (przepisy o CFC) pozwalają organom podatkowym na przypisanie dochodu zagranicznej spółki będącej podatnikiem (według prawa podatkowego państwa jej rezydencji podatkowej oraz według prawa podatkowego obowiązującego w państwie stosującym przepisy o CFC) do podatnika (lub podatników) kontrolującego tę spółkę (CFC, ang. *Controlled Foreign Company*) niezależnie od tego, że dochód (zyski spółki) ten nie został do niego wypłacony, pozostawiony do dyspozycji, czy też stał się należny. Tego typu przypisanie dochodu do podatnika w celu opodatkowania odbiega od standardów opodatkowania dochodu według prawa krajowego państw na całym świecie, tj. standardem jest, że dochód może być przypisany do o podatnika tylko, gdy dochód ten (zyski spółki) jest faktycznie uzyskany przez podatnika, najczęściej w postaci dywidendy¹. Tak też jest w Polsce².

* Research Fellow na Singapurskim Uniwersytecie Zarządzania – Centrum Doskonalenia w Opodatkowaniu, współpracownik Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych UŁ.

¹ Zob. Komentarz nr 3 Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD, ang. *Organization for Economic Co-operation and Development*) do art. 10 Modelu Konwencji OECD w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku (MK OECD).

² Zob. art. 10 ust. 1, art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (u.p.d.o.p.) (tekst jedn.: Dz.U. z 2014 r., poz. 851 ze zm.) oraz art. 17 ust. 1

CFC jest najczęściej utworzona (zarejestrowana) przez podatnika mającego prawo do całości bądź większości zysków CFC oraz CFC ma najczęściej rezydencję podatkową w raju podatkowym, lub w jurysdykcji o niskim opodatkowaniu. Innymi słowy, utworzenie CFC ma na celu odroczenie lub zmniejszenie lub całkowite uniknięcie opodatkowania poprzez przetransferowanie źródła dochodu do CFC przez podatnika, który ją kontroluje³. Można zatem stwierdzić, że specyficzny sposób przypisania dochodu CFC do kontrolującego ją podatnika jest uzasadnione koniecznością zwalczania unikania opodatkowania przez podatnika z wykorzystaniem CFC. Tym samym, wprowadzenie przepisów o CFC tworzy specyficzną zasadę przypisania dochodu do podatnika w celu opodatkowania w sytuacjach transgranicznych opatrzonych wysokim ryzykiem unikania opodatkowania.

Obecnie przepisy o CFC obowiązują w 35 państwach na całym świecie (rok częściowego lub całkowitego wprowadzenia w życie w nawiasach): Stany Zjednoczone (1962 r.); Niemcy (1972 r.); Kanada (1976 r.); Japon (1978 r.); Francja (1980 r.); Wielka Brytania (1984 r.); Nowa Zelandia (1988 r.); Australia (1990 r.); Szwecja (1990 r.); Norwegia (1992 r.); Dania (1995 r.); Finlandia (1995 r.); Portugalia (1995 r.); Hiszpania (1995 r.); Korea Południowa (1996 r.); Meksyk (1997 r.); Węgry (1997 r.); Republika Południowej Afryki (1997 r.); Wenezuela (1999 r.); Estonia (2000 r.); Włochy (2000 r.); Izrael (2000 r.); Brazylia (2001 r.); Litwa (2002 r.); Turcja (2006 r.); Tanzania (2008 r.); Chiny (2009 r.); Islandia (2009 r.); Kazachstan (2009 r.); Indonezja (2009 r.); Urugwaj (2011 r.); Peru (2013 r.); Rosja (2015 r.), Polska (2015 r.) i Tajwan (2016 r.)⁴. Lista ta pokazuje, że przepisy o CFC obowiązują w większości głównych państw eksportujących kapitał na świecie, będących członkami OECD oraz, że dynamiczny wzrost liczby państw posiadających te przepisy rozpoczął się na początku lat 90. i trwa do dziś. W związku z tym, że przepisy o CFC stanowią jeden z głównych zadań OECD w ramach Planu Działania nr 3 Projektu „Erozja Opodatkowania i Przerzucanie Zysku” (BEPS, ang. *Base Erosion and Profit Shifting*)

pkt 4) oraz art. 30f ustawy z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (u.p.d.o.f.) (tekst jedn.: Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

³ Por. Ch. Evans, *Containing Tax Avoidance: Anti-Avoidance Strategies*, [w:] G. J. Head and R. Krever (red.), *Tax Reform in the 21st Century. A Volume in Memory of Richard Musgrave*, Alphen aan den Rijn 2009, s. 533.

⁴ Zob. IBFD, *Country Key Features*, Amsterdam 2016, wersja elektr. IBFD oraz Deloitte, *Guide to Controlled Foreign Company Regimes*, lipiec 2015 r., <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-guide-to-cfc-regimes-14-july-2015.pdf> [dostęp: 12.04.2016].

opublikowanego w dniu 5 października 2015 r.⁵ oraz są częścią Dyrektywy Rady Unii Europejskiej skierowanej przeciwko unikaniu opodatkowania z dnia 12 lipca 2016 r., która m.in. zawiera minimalne standardy wobec przepisów o CFC⁶, można założyć, iż dalsze rozprzestrzenianie się przepisów o CFC będzie następować jeszcze dynamiczniej i w sposób bardziej spójny i kompleksowy niż dotychczas.

Mimo tego, że przepisy o CFC cieszą się ogromnym zainteresowaniem ze strony przedstawicieli świata nauki międzynarodowego prawa podatkowego⁷, stosunkowo niewiele uwagi poświęconej zostało fundamentalnemu aspektowi dotyczącemu możliwości wprowadzenia i stosowania tych przepisów w świetle międzynarodowego prawa. Ta kwestia nie jest oczywista. Powstaje bowiem pytanie o to, czy opodatkowanie rezydentów zgownie

⁵ See OECD, *Designing Effective Controlled...*, paragraph 1.

⁶ Zob. art. 7 i 8 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, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej z 19.7.2016, L 193/1 – dalej Dyrektywa skierowana przeciwko unikaniu opodatkowania.

⁷ Zob. w szczególności, B.J. Arnold, *The Taxation of Controlled Foreign Companies: An International Comparison*, „Canadian Tax Paper” No. 78, Toronto: Canadian Tax Foundation 1986; D. Sandler, *Tax Treaties and Controlled Foreign Companies Legislation: Pushing the Boundaries*, wyd. drugie, Kluwer Law International 1998; M. Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag: en studie av svensk skatteavtalspolitik i förhållande till utländska basbolag mot bakgrund av svensk intern internationell skatterätt*, Uppsala: Iustus, 2000; M. Lang i in., *CFC Legislation, Domestic Provisions, Tax Treaties and EC Law*, Eucotax, Haga: Kluwer Law International 2004; A. Rust, *Die Hinzurechnungsbesteuerung: Notwendigkeit und Umsetzbarkeit einer Reform*, Monachium: C.H. Beck 2007; P. K. Schmidt, *Dansk CFC-beskatning – I et internationalt og komparativt perspektiv*, IIIKarnov Group, Kopenhaga: 2013; F. F. Gebhardt, *The CFC rules in the CCCTB Proposal Directive: Analysis and prospect of a common CFC regime in light of the fundamental freedoms provided by the TFEU, the EEA Agreement and the FMPA*, 2014, praca doktorska nieopublikowana, dostępna w na miejscu w bibliotece Instytutu Austriackiego i Międzynarodowego Prawa Podatkowego Uniwersytetu Ekonomicznego w Wiedniu; oraz bardzo znaczna liczba artykułów naukowych. W literaturze polskiej zob. w szczególności B. Kuźniacki: *Unikanie opodatkowania przez wykorzystanie kontrolowanych spółek zagranicznych*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2012, Nr 2, s. 33–62; *Wprowadzenie do problematyki opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych*, *Ekonomia i prawo* 2012, t. 8: *Procesy integracyjne i dezintegracyjne we współczesnej gospodarce*, cz. 2, s. 171–187; *Krytyczna analiza poselskiego projektu polskich CFC rules*, *Przegląd Podatkowy* 2013, Nr 7, s. 9–22; *Polskie CFC rules w świetle międzynarodowego prawa podatkowego (1), (2), (3)*, *Przegląd Podatkowy* 2015, Nr 1, 2 i 3; *Mechanizm unikania wielokrotnego opodatkowania dochodu CFC*, *Przegląd Podatkowy* 2016, Nr 9.

z przepisami o CFC jest uzasadnione w świetle międzynarodowego prawa publicznego, skoro jedno państwo (państwo rezydencji podatnika kontrolującego CFC) niejako wkracza w granicę opodatkowania dochodu drugiego państwa (państwa rezydencji podatkowej CFC)? A nawet jeśli jest, to z czego to wynika? Oraz czy w jakikolwiek sposób oraz w jakimkolwiek zakresie państwa planujące wprowadzić przepisy o CFC, lub państwa planujące zmienić ich treść, powinny brać pod uwagę czynniki wynikające z międzynarodowego prawa? Jaki skutek jurydyczny bądź pragmatyczny może przynieść ignorancja międzynarodowego prawa przy tworzeniu przepisów o CFC?

Analiza prowadząca do odpowiedzi na powyższe pytania badawcze jest przedmiotem niniejszego artykułu. Artykuł ma ogólny charakter i dlatego wnioski z niego płynące są zasadne wobec wszystkich obecnie obowiązujących przepisów o CFC, w tym przepisów o CFC mających zastosowanie w Polsce, tj. art. 24a u.p.d.o.p. oraz art. 30f u.p.d.o.f.

2. JURYSDYKCJA PODATKOWA W ŚWIETLE MIĘDZYNARODOWEGO PRAWA PUBLICZNEGO

Istnienie państwa pociąga za sobą suwerenność, z której, między innymi, wynika uprawnienie państwa do sprawowania jurysdykcji⁸. Biorąc pod uwagę zakres jurysdykcji państw, Stały Trybunał Sprawiedliwości Międzynarodowej – STSM (ang. *Permanent Court of International Justice*) w wyroku z dnia 7 września 1927 r. w sprawie *Lotos*⁹ oraz Międzynarodowy Trybunał Sprawiedliwości – MTS (ang. *International Court of Justice*) w wyroku z dnia 5 lutego 1970 r. w sprawie *Barcelona Traction*¹⁰ stwierdzili, że państwa nie są ograniczone przez międzynarodowe prawo publiczne w wykonywaniu jurysdykcji ustawodawczej. Wielu uczonych międzynarodowego prawa podatkowego konkludowało w tym kontekście, że jurysdykcja ustawodawcza w zakresie podatków nie jest ograniczona prawem międzynarodowym, ponieważ jurysdykcja ta wynika z suwerenności inherentnie przypisanej każdemu państwu¹¹. Innymi słowy, jurysdykcja państw

⁸ Zob. M. N. Shaw, *International Law*, Cambridge 1997, s. 331.

⁹ Ser. A, No. 10, S.S. *Lotus*.

¹⁰ I.C.J. Reports 1970, s. 3.

¹¹ Zob. M. Chrétien, *Contribution a l'étude du droit international fiscal actuel: Le rôle des organisations internationales dans le règlement des questions d'impôts entre les divers états*, Recueil des Cours de Droit International 1954, Vol. 86, nr 11, s. 5–116; M. Norr,

w zakresie stanowienia prawa podatkowego jest nieograniczona z punktu widzenia prawa międzynarodowego¹².

Niemniej jednak, należy pamiętać, że jurysdykcję wykonuje się w postaci stanowienia prawa (jurysdykcja ustawodawcza), wykonywania prawa (jurysdykcja egzekucyjna) oraz sądownictwa (jurysdykcja sądownicza)¹³. W tym kontekście stwierdzić należy, że dane państwo nie może egzekwować swojego prawa, w tym prawa podatkowego, na terytorium innego państwa bez zgody tego innego państwa¹⁴. Zatem dane państwo nie może efektywnie powoływać się na prawo do opodatkowania, jeśli egzekucja opodatkowania mogłaby zostać przeprowadzona jedynie poprzez podejmowanie działań na terytorium innego państwa, chyba, że to ostatnie państwo wyrazi na to zgodę na przykład na podstawie przepisów umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (umowy o UPO)

Jurisdiction to Tax and International Income, Tax Law Review 1962, Vol. 17, nr 3; A. Knechtle, *Basic Problems in International Fiscal Law*, Deventer: 1979.

Bardziej współcześnie zob. J. Monsenego, *Taxation of Foreign Business Income within the European Internal Market: An Analysis of the Conflict between the Objective of Achievement of the European Internal Market and the Principles of Territoriality and Worldwide Taxation*, Doctoral Series IBFD – Academic Council, Vol. 22, Amsterdam: IBFD, 2011, s. 3; M. Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, 2nd edition, Amsterdam: IBFD and Linde Verlag, 2013, s. 27; R. S. Avi-Yonah, *Advanced Introduction to International Tax Law*, Northampton 2015, s. 8.

¹² Zob. J. Monsenego, *Taxation of Foreign Business...*, s. 3; D. Sandler, *Tax treaties and controlled foreign...*, s. 2; B. J. Arnold, *The Taxation of Controlled...*, s. 65. Zob. jednak podejście normatywne w L. Brilmayer, *Justifying International Acts*, Londyn 1989, rozdział 1; S. Piccioto, *International Business Taxation. A Study in the Internationalization of Business Regulation*, Cambridge: Cambridge University Press, 1992, s. 308. Por. R. S. J. Martha, *The Jurisdiction to Tax in International Law*, Deventer 1989, s. 46–47 oraz zdanie odrębne sędziego Sir Gerald Fitzmaurice w wyroku MTS w sprawie *Barcelona Traction*, pkt 70. Zob. także A. Biegalski, który stwierdza, że granice jurysdykcji podatkowej w świetle międzynarodowego prawa publicznego są ograniczone granicami wyznaczonymi „poprzez spełnienie podmiotowych i przedmiotowych przesłanek definiowanych jako łączniki, będące elementami podatkoprawnych stanów faktycznych”, zob. A. Biegalski, *Jurysdykcja podatkowa*, [w:] B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 129. W zakresie w jakim stwierdzenie A. Biegalskiego dotyczy sprawowania jurysdykcji do stanowienia prawa podatkowego uznaję je za niemające podstaw w międzynarodowym prawie publicznym. Por. J. Monsenego, *Taxation of Foreign Business...*, s. 31–67.

¹³ Zob. A. Knechtle, *Basic Problems...*, s. 34.

¹⁴ Zob. na przykład wyrok Izby Lordów z dnia 2 stycznia 1955 r. w sprawie *Governement of India vs. Taylor*, [1955] A.C. 491 (HL).

zawierającej ekwiwalent postanowień art. 27 MK OECD o wzajemnej pomocy w zakresie poboru podatków¹⁵. W praktyce oznacza to, że prawo do poboru podatku jest ograniczone przez zakres możliwości danego państwa do egzekwowania swojego krajowego prawa podatkowego, a w konsekwencji, formalnie nieograniczone kompetencje ustawodawcze jurysdykcji podatkowej należy odróżnić od praktycznie ograniczonej jurysdykcji do egzekwowania przepisów prawa podatkowego¹⁶. W tym sensie można stwierdzić, że państwa potężne politycznie, ekonomicznie i militarnie, na przykład Stany Zjednoczone, mogą efektywnie realizować najszerze prawa do opodatkowania ze względu na ich największą zdolność do egzekwowania jurysdykcji podatkowej¹⁷. Historycznie amerykańskie przepisy o CFC, a obecnie przepisy o wypełnianiu obowiązków podatkowych w stosunku do rachunków posiadanych za granicą (FATCA, ang. *Foreign Account Tax Compliance Act*) stanowią przykłady bardzo dużej zdolności Stanów Zjednoczonych do egzekwowania jurysdykcji ustawodawczej w zakresie opodatkowania.

Praktyczne ograniczenia do egzekwowania jurysdykcji podatkowej w zakresie ustawodawstwa podatkowego powinny być zatem brane pod uwagę przez państwa wprowadzające przepisy o CFC. Dotyczy to przede wszystkim możliwości uzyskiwania informacji podatkowych niezbędnych do ustalenia spełnienia przesłanek zastosowania przepisów o CFC, takich jak kontrola podatnika nad CFC, poziom opodatkowania dochodu CFC, czy też rodzaj dochodów uzyskiwanych przez CFC, a także możliwość poboru podatku od dochodu CFC.

Dla realizacji poprzedniej możliwości, istotna jest automatyczna wymiana informacji podatkowych między państwem rezydencji podatkowej podatnika kontrolującego CFC a państwem rezydencji CFC. Z perspektywy Polski, istotne jest oczekiwane wejście w życie ustawy implementującej Dyrektywę Rady 2014/107/UE z dnia 9 grudnia 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania¹⁸ oraz wielostronnej umowy o automatycznej

¹⁵ Zob. A. R. Albrecht, *The Taxation of Aliens under International Law*, British Yearbook of International Law 1952, Vol. 29, s. 153; A. H. Qureshi, *The Freedom of a State to Legislate in Fiscal Matters under General International Law*, „Bulletin for International Fiscal Documentation” 1987, nr 1, s. 21. Por. A. Biegalski, *Jurysdykcja...*, s. 129.

¹⁶ Zob. D. Sandler, *Tax treaties and controlled foreign...*, s. 2.

¹⁷ Por. C. Ryngaert, *Jurisdiction in international law*, Oxford: 2008, s. 34.

¹⁸ Dz.U. UE L 359 z 16.12.2014, s. 1 i nast. Obecnie nadal trwają konsultacje legislacyjne nad wprowadzeniem w życie ustawy, mimo, że Polska zobowiązana jest do jej

wymianie informacji o rachunkach finansowych (ang. *Multilateral Competent Authority Agreement*, MCAA) na mocy której państwa-strony będą wymieniać się informacjami, co do zasady, od 2017 r.¹⁹

Z kolei dla realizacji efektywnego poboru podatku od dochodu CFC znaczenie ma fakt poboru tego podatku przez państwo rezydencji podatnika kontrolującego CFC właśnie od tego podatnika, tj. pobór podatku od dochodu CFC nie jest dokonywany wobec CFC, ale wobec podatnika, który kontroluje CFC. Należy bowiem zauważyć, że w przeciwnym razie, tj. próba poboru podatku od CFC, na przykład poprzez rozszerzenie definicji rezydencji podatkowej na CFC, byłaby bardzo trudna w realizacji. Trudność ta wynika z tego, że CFC najczęściej nie posiada zasobów na terytorium państwa rezydencji podatnika kontrolującego CFC, co pociąga za sobą problem egzekucji obowiązku podatkowego nałożonego na tę spółkę, chyba, że państwo jej rezydencji zgodzi się dobrowolnie pobrać podatek od jej dochodu na rzecz państwa rezydencji podatnika kontrolującego CFC (mało prawdopodobne)²⁰, lub gdy obowiązek ten spoczywa na tym państwie z przepisu umowy o UPO odpowiadającego art. 27 MK OECD obowiązującej między tymi państwami. Egzekucja podatku w odniesieniu do dochodu CFC nie sprawia natomiast takich trudności państwu rezydencji podatnika kontrolującego CFC, gdy podatek ten był nałożony jest na tego podatnika, ponieważ podatnik ten zwykle posiada faktyczne powiązania majątkowe z tym państwem²¹.

wprowadzenia w życie do 1 stycznia 2016 r. Zob. konsultacje i projekt ustawy: <http://www.konsultacje.gov.pl/node/4156>. Najprawdopodobniej ustawa ta wejdzie w życie na początku 2017 r.

¹⁹ Zob. więcej: <http://www.oecd.org/tax/transparency/technical-assistance/aeoi/whatisthemultilateralcompetentauthorityagreement.htm>. Listę państw-sygnatariuszy MCAA (obecnie 87) zob.: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/MCAA-Signatories.pdf>.

²⁰ To wynika z tego, że jedno państwo nie ma prawa egzekwować swojego prawa podatkowego na terytorium innego państwa bez zgody tego ostatniego państwa, zob. wyrok Izby Lordów z dnia 2 stycznia 1955 r. w sprawie *Government of India vs. Taylor*, [1955] A.C. 491 (HL). Zob. więcej A. H. Qureshi, *The Public International Law of Taxation: Text, Cases and Materials*, Londyn: 1994, rozdział 4; D. Sandler, *Tax treaties and controlled foreign...*, s. 3.

²¹ Zob. OECD, *Controlled Foreign Company Legislation*, Studies in Taxation of Foreign Sources income, Paryż: OECD, 1996, s. 14; D. Sandler, *Tax treaties and controlled foreign...*, s. 4.

3. EFEKT I PRAKTYCZNE OGRANICZENIA EGZEKUCJI PRAWA PODATKOWEGO: GLOBALNE I TERYTORIALNE SYSTEMY PODATKOWE

Praktyczne ograniczenia egzekwowania nieograniczonej jurysdykcji podatkowej wpływają na kształt systemów podatkowych państw. W celu efektywnego opodatkowania, tj. nałożenia podatku i jego poboru, musi występować podmiotowy (personalny) lub przedmiotowy (dochód/źródło dochodu) łącznik pomiędzy podatnikiem a państwem podatującym dochód na poziomie podatnika²². Łącznik podmiotowy związany jest z opodatkowaniem na podstawie rezydencji podatkowej (opodatkowanie przez państwo rezydencji), natomiast łącznik przedmiotowy z opodatkowaniem na podstawie miejsca położenia źródła dochodu (opodatkowanie przez państwo źródła). To z kolei powoduje wdrażanie i stosowanie różnych systemów podatkowych przez państwa.

Państwa, na przykład Polska²³, zwykle opodatkują swoich rezydentów podatkowych w sposób nieograniczony, tzn. niezależnie od położenia źródeł ich dochodów (zasada nieograniczonego obowiązku podatkowego). Nierezydenci są natomiast opodatkowani wyłącznie w odniesieniu do dochodu uzyskiwanego z terytorium państwa, w którym są uznawani za nie-rezydentów (ograniczony obowiązek podatkowy)²⁴.

W praktyce występują różnice między państwami w tym zakresie, w szczególności rzadko występują systemy podatkowe w czystej postaci opodatkowujące wyłącznie na podstawie nieograniczonego lub ograniczonego obowiązku podatkowego. Stany Zjednoczone są rzadkim przykładem państwa, które posiada system podatkowy pozwalający na nieograniczone opodatkowanie rezydentów podatkowych w czystej postaci, czyli bez wyraźnych zwolnień dla niektórych rodzajów dochodów pochodzących zagranicą²⁵. Natomiast Hong Kong²⁶ i Singapur²⁷ należą do bardzo nielicznej grupy państw, posiadających czysto terytorialne systemy podatkowe,

²² Zob. B. J. Arnold, *The Taxation of Controlled...*, s. 65; D. Sandler, *Tax treaties and controlled foreign...*, s. 2–3; A. Biegalski, *Jurysdykcja...*, s. 129; M. Lang, *Introduction to the Law...*, s. 27; R. S. Avi-Yonah, *Advanced Introduction to...*, s. 8.

²³ Zob. art. 3 ust. 1 i 2 u.p.d.o.p oraz art. 3 ust. 1 i 2a u.p.d.o.f.

²⁴ Zob. R. S. Avi-Yonah, *International Tax as International Law...*, s. 28; M. Lang, *Introduction to the Law...*, s. 28.

²⁵ Zob. R. S. Avi-Yonah, *International Tax as International Law...*, s. 28; K. S. Blanchard, *BEPS Action 3...*

²⁶ Zob. IBFD, *Hong Kong – Key Features*, Amsterdam 2015, wersja elektr. IBFD.

²⁷ Zob. IBFD, *Singapore – Key Features*, Amsterdam 2015, wersja elektr. IBFD.

zgodnie z którymi opodatkowaniu podlegają wyłącznie dochody uzyskiwane z ich terytorium.

W praktyce państwa najczęściej posiadają systemy podatkowe oparte na zasadzie nieograniczonego obowiązku podatkowego, ale następnie zwalniają z opodatkowania niektóre kategorie dochodów pochodzące z zagranicznych źródeł. Na przykład większość państw członkowskich Unii Europejskiej (UE), stosuje metodę zwolnienia z opodatkowania zagranicznego dochodu uzyskiwanego przez rezydentów (najczęściej dochodu z zagranicznej, aktywnej działalności gospodarczej, ang. *active income*)²⁸ w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania tego dochodu²⁹. Polska opodatkowuje swoich rezydentów podatkowych na zasadzie nieograniczonego obowiązku podatkowego³⁰, ale następnie zwalnia z opodatkowania ich zagraniczne dochody uzyskiwane za pośrednictwem zagranicznego stałego zakładu (dochody z aktywnej działalności gospodarczej) w ramach metody unikania podwójnego opodatkowania zawartej w 73 spośród 81 umów o UPO obecnie obowiązujących w Polsce³¹. Z drugiej strony, niektóre państwa posiadające terytorialny system podatkowy, na przykład Francja³², opodatkowują pewne kategorie zagranicznych dochodów ich rezydentów w celu uniknięcia niepożądanych skutków terytorialnego opodatkowania z punktu widzenia polityki podatkowej³³. Co ciekawe, we Francji takie opodatkowanie odbywa się na podstawie przepisów o CFC, aby zapobiec unikaniu opodatkowania przez francuskich rezydentów podatkowych z wykorzystaniem CFC³⁴.

²⁸ Zob. Y. Brauner, *An International Tax Regime in Crystallization*, Tax Law Review 2003, Vol. 56, nr 2, s. 286–287; H. J. Ault, and B. J. Arnold, *Comparative Income Taxation...*, s. 357–360.

²⁹ Zob. K. S. Blanchard, *BEPS Action 3: How Not to Engage with CFC Rules*, Premier International Tax Library 2015, 1 July 2015, <http://www.bna.com/beeps-action-not-n17179928956/>.

³⁰ Art. 3 ust. 1 u.p.d.o.p oraz art. 3 ust. 1 u.p.d.o.f.

³¹ Art. 20 ust. 1 w zw. z art. 17 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p art. 27 ust. 8 u.p.d.o.f., w związku z właściwymi przepisami 73 wspomnianych umów o UPO przewidującymi zastosowanie przez Polskę wyłączenia z opodatkowania dochód uzyskiwanych za pośrednictwem zagranicznego stałego zakładu.

³² Zob. IBFD, *France Key Features*, Amsterdam 2015, wersja elektr. IBFD.

³³ Zob. R. S. Avi-Yonah, *Advanced Introduction...*, s. 9.

³⁴ Bardziej precyzyjnie, francuskie CFC rules zostały implementowane w 1980 r. poprzez sekcje 209B francuskiego kodeksu podatkowego (fran. *Code Général des Impôts*) w odpowiedzi na nadużywanie przez francuskich rezydentów podatkowych reżimu partycypacyjnego wyłączenia z opodatkowania dywidend uzyskiwanych od zagranicznych

Wskazane wyżej różnice systemów podatkowych są istotne dla kształtowania się unikania opodatkowania przez wykorzystanie CFC, a tym samym tworzenia i stosowania przepisów przeciwdziałających temu zjawisku. Dla państw posiadających czysty system nieograniczonego obowiązku podatkowego, na przykład Stanów Zjednoczonych, unikanie opodatkowania przez wykorzystanie CFC występuje w postaci długookresowych odroczeń opodatkowania (ang. *tax deferral*). Dlatego przepisy o CFC w takich państwach na ogół stanowią przepisy skierowane przeciwko długookresowym odroczeniom opodatkowania (ang. *anti-deferral rules*) i funkcjonują w ramach szeroko nakreślonych celów polityki podatkowej³⁵ nakierowanej na zapobieganie długoterminowej erozji podstawy opodatkowania, a nie na zapobieganiu bieżącej erozji opodatkowania na skutek sztucznych transferów źródeł dochodu zagranicę³⁶. Podobnie w państwach, w których zasada opodatkowania rezydentów jest bardzo szeroka, jak w Norwegii, przepisy o CFC mogą mieć rozgałęziony cel nakierowany zarówno na zapobieganie unikaniu opodatkowania przez wykorzystanie CFC, jak i zapewnienie neutralności eksportu kapitału (ang. *capital export neutrality*, CEN)³⁷.

Ponieważ unikanie opodatkowania przez wykorzystanie CFC w państwach posiadających terytorialne systemy opodatkowania powoduje całkowite uniknięcie opodatkowania, państwa te postrzegają przepisy o CFC wyłącznie jako przepisy skierowane przeciwko unikaniu opodatkowania. Wreszcie, przepisy o CFC obowiązujące w państwach posiadających system nieograniczonego terytorialnie opodatkowania, ale następnie zwalniającego niektóre kategorie zagranicznych dochodów, uznają przepisy o CFC za przepisy podatkowe skierowane zarówno przeciwko odroczeniom podatkowym, jak i bieżącemu unikaniu opodatkowania³⁸. Należy również

spółek, zob. N. Jacquot, *France – National Report: The taxation of foreign passive income for groups of companies*, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 98a, IFA Kongres w Kopenhadze w 2013 r., s. 308; B. Gouthière, *Overview of the French CFC Legislation*, European Taxation 2008, Nr 2, s. 50–57.

³⁵ Zob. Melding til Stortinget, *Bedre skatt. En skattereform for omstilling og vekst*, Meld. St. 4 (2015–2016), <https://www.regjeringen.no/contentassets/93247a3b212a4ccb49ba119cd9e7d45/no/pdfs/stm201520160004000dddpdfs.pdf>, sekcja 9.4.4, s. 98–99.

³⁶ Zob. K. S. Blanchard, *BEPS Action 3...*; R. S. Avi-Yonah, *International Tax as International Law...*, s. 128–149; S. Piccioto, *International Business Taxation...*, s. 106–114.

³⁷ Zob. Ot.prp. nr 16 (1991–1992), s. 74–75.

³⁸ Zob. na przykład w odniesieniu do polskich przepisów o CFC uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw

pamiętać, że zwolnienia z opodatkowania dochodów pochodzących z zagranicy mogą wynikać z ustawowego/krajowego prawa podatkowego, jak we Francji, lub z przepisów aktów prawa wyższego rzędu, jak w Polsce, na przykład w ramach umów o UPO.

Wszystkie omówione wyżej elementy funkcjonowania systemów podatkowych powinny być wzięte pod uwagę na wczesnym etapie projektowania przepisów o CFC, by uniknąć potencjalnych, negatywnych konsekwencji w ich stosowaniu. Według mnie, jak to wskazałem w innych publikacjach³⁹, polski ustawodawca w sposób nieodpowiedni i niewystarczający zbadał zależność między umowami UPO ratyfikowanymi przez Polskę a polskim prawem podatkowym podczas tworzenia przepisów o CFC. Wynika to głównie z tego, że art. 24a ust. 19 u.p.d.o.p. oraz art. 30f ust. 21 u.p.d.o.f. umożliwia organom podatkowym opodatkowanie polskiego rezydenta podatkowego wobec dochodu zagranicznego stałego zakładu⁴⁰, którego dochodu są w Polsce wyłączone z opodatkowania zgodnie z 73 na 81 umów o UPO ratyfikowanych przez Polskę⁴¹. Natomiast tego typu dochód nie może być w Polsce opodatkowany w świetle metody wyłączenia zawartej ww. umowach o UPO oraz ustanowionym konstytucyjnie prymatem przepisów umów o UPO nad przepisami polskiego prawa podatkowego

z dnia 14 kwietnia 2014 r., druk 230 (uzasadnienie do projektu CFC rules), przebieg procesu legislacyjnego: <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=2330>, s. 6

³⁹ Zob. B. Kuźniacki, *Polskie CFC rules w świetle międzynarodowego prawa podatkowego* (1), (2), (3), „Przegląd Podatkowy” 2015, Nr 1, 2 i 3.

⁴⁰ Przez „dochód zagranicznego stałego zakładu” należy rozumieć zyski efektywnie przypisane do stałego zakładu zgodnie z odpowiednikami art. 7 ust. 2 MK OECD, zawartych w polskich umowach o UPO.

⁴¹ Por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 18 stycznia 2016 r., sygn. IBPB-1-1/4511-633/15/BK. Zob. także wyjaśnienia Ministerstwa Finansów dotyczące stosowanie polskich CFC rules, Ministerstwo Finansów, *Zasady opodatkowania dochodów uzyskiwanych poprzez kontrolowaną spółkę zagraniczną (CFC)*, s. 3, <http://www.mf.gov.pl/documents/766655/6725129/CFC-wyjasnienia-2015.pdf>. Zob. pełen wykaz umów o UPO zawartych, z informacją o ich statusie ratyfikacyjnym, przez Polskę aktualny na dzień 1 grudnia 2016 r. online: <http://www.finanse.mf.gov.pl/abc-podatkow/umowy-miedzynarodowe/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania>. Warto zauważyć, że w dwóch umowach, w których zawarta jest metoda wyłączenia z progresją wobec dochodów zagranicznych stałych zakładów, znajdują się klauzule pozwalające na opodatkowanie tych dochodów (i wszystkich innych) zgodnie z przepisami o CFC obowiązującymi w państwach-stronach tych umów (ang. *saving clauses*). Dotyczy to art. 26 ust. 2 umowy o UPO między Polską i Kanadą oraz art. 30 ust. 1 lit. a) umowy o UPO między Polską i Niemcami.

regulowanego ustawami, a zatem i przepisami o CFC, gdy tych ostatnich przepisów nie da się pogodzić z tymi pierwszymi⁴². W konsekwencji, we wskazanym powyżej zakresie, polski ustawodawca nie w wziął w należyty sposób pod uwagę implikacji wynikających z efektów i praktycznych ograniczeń egzekucji polskiego prawa podatkowego.

4. CZY WĄTPLIWOŚCI DOTYCZĄCE „ROZCIĄGNIĘCIA” OPODATKOWANIA REZYDENTÓW ZGODNIE Z PRZEPISAMI O CFC SĄ UZASADNIONE W ŚWIETLE MIĘDZYNARODOWEGO PRAWA PUBLICZNEGO?

Powyższa analiza pokazuje, że każde państwo może wprowadzić przepisy o CFC zgodnie z międzynarodowym prawem publicznym w celu opodatkowania własnych rezydentów podatkowych w odniesieniu do dochodów CFC. W celu efektywnego opodatkowania tego dochodu musi jednak wystąpić odpowiedni łącznik pomiędzy rezydentami i dochodami CFC. W literaturze wskazuje się, że takim łącznikiem jest sprawowanie „kontroli” nad CFC przez rezydentów, która umożliwi rezydentom uzyskanie informacji od CFC i dostarczenie ich do władz podatkowych tak, by te mogły efektywnie opodatkować dochód CFC⁴³. Według mnie, zarówno jak fakt możliwości opodatkowania dochodu CFC, jak i jego efektywność, nie wynika z istnienia „kontroli” rezydentów podlegających opodatkowaniu nad CFC *per se*, lecz z tego, że opodatkowanie na podstawie przepisów o CFC odbywa się na poziomie rezydentów podatkowych państwa stosującego przepisy o CFC. Zatem to „rezydencja podatkowa”, a nie „kontrola nad CFC”, stanowi istotny łącznik podatkowy upoważniający do opodatkowania i umożliwiający jego egzekucję w ramach przepisów o CFC. Moim zdaniem, „kontrola” raczej legitymizuje opodatkowanie na podstawie przepisów o CFC w świetle ich celu (zwalczanie unikania opodatkowania) niż wyznacza łącznik wymagany do egzekwowania opodatkowania na mocy tych przepisów.

Z analizy przedstawionej w punktach 2 i 3 artykułu wynika, że formalnie rzecz biorąc nie ma potrzeby, aby legitymizować opodatkowanie zgodnie z międzynarodowym prawem publicznym. Taka legitymizacja może być jednak konieczna zarówno w państwie stosującym przepisy o CFC, jak i na arenie międzynarodowej. To wynika z tego, że rozszerzenie zakresu

⁴² Zob. art. 91 ust. 2 w związku z art. 89 ust. 1 pkt 5 oraz art. 217 Konstytucji.

⁴³ Zob. B. J. Arnold, *The Taxation of Controlled...*, s. 71; S. Piccioto, *International Business Taxation...*, s. 143.

opodatkowania rezydentów w ramach przepisów o CFC najczęściej stanowi aberrację od ogólnych zasad opodatkowania rezydentów i może powodować problemy nakładających się jurysdykcji podatkowych. Potrzeba legitymizacji (w sensie przekonania, że takie postępowanie – zwalczanie unikania opodatkowania – jest wymagane przez prawo)⁴⁴ wynika z faktu, że państwa nie istnieją w próżni, lecz podlegają ograniczeniom prawnym, ekonomicznym i politycznym⁴⁵.

Mimo, że zdecydowana większość państw stosuje przepisy o CFC tylko, gdy ich rezydenci „kontrolują” CFC oraz ryzyko unikania opodatkowania związane z tą kontrolą jest wysokie⁴⁶, to opodatkowanie na podstawie przepisów o CFC wywołuje napięcia polityczne i gospodarcze między państwami oraz podlega krytyce przez niektórych badaczy⁴⁷ i rządy państw⁴⁸. Poniższe akapity przedstawiają i odpowiadają na najbardziej istotną krytykę w tym zakresie.

Po pierwsze, rozszerzenie opodatkowania rezydentów na podstawie przepisów o CFC może być postrzegane jako naruszanie praw podatkowych jurysdykcji, w których rezydencje mają CFC, powodując nieuczciwą alokację praw do opodatkowania dochodu CFC pomiędzy państwami stosującymi przepisy o CFC i jurysdykcjami, w których rezydencję mają CFC⁴⁹. W praktyce, w zdecydowanej większości przypadków, CFC mają rezydencję w jurysdykcjach, które zdecydowały się nie opodatkować dochodu CFC w całości lub opodatkowują go efektywnie na minimalnym poziomie. Dlatego trudno jest zrozumieć, jak opodatkowanie dochodów CFC zgodnie z przepisami o CFC może spowodować nieuczciwy podział praw do opodatkowania między tymi jurysdykcjami a państwami stosującymi

⁴⁴ „In the sense of legal obligation”, zob. R. S. Avi-Yonah, *International Tax as International Law...*, s. 28.

⁴⁵ Zob. S. Piccioto, *International Business Taxation...*, s. 308; R. S. J. Martha, *The Jurisdiction to Tax...*, s. 46–47 oraz zdanie odrębne sędziego Sir Gerald Fitzmaurice w wyroku MTS w sprawie *Barcelona Traction*, pkt 70.

⁴⁶ Zob. B. J. Arnold i P. Dibout, *General Report Limits...*, s. 41; M. Dahlberg, M. i B. Wiman, *General Report...*, s. 31.

⁴⁷ Zob. W. Park, *Fiscal Jurisdiction and Accrual Basis Taxation: Lifting the Corporate Veil to Tax Foreign Company Profits*, *Columbia Law Review* 1978, Vol. 78, s. 1609 oraz s. 1618–1646.

⁴⁸ Zob. obserwacje Szwajcarii w OECD, *Conventions and the use of base companies*, Paryż 1986, pkt 9597 oraz obserwacje Belgii, Irlandii, Luksemburga i Holandii do Komentarza do art. 1 MK OECD, pkt 27.427.7.

⁴⁹ Zob. W. Park, *Fiscal Jurisdiction and...*, s. 1627–1629.

przepisy o CFC⁵⁰. Zrezygnowanie z opodatkowania dochodu, w tym dochodu CFC, jest niezależnym od żadnego państwa, w tym państw stosujących przepisy o CFC, wyborem legislacyjnym wskazanym jurysdykcji. Co więcej, najczęściej ich infrastruktura nie jest używana do wytwarzania dochodów, których źródła są transferowane do CFC założonych na ich terytoriach. W praktyce jest raczej odwrotnie, tzn. źródła dochodów transferowane do CFC są zwykle wytwarzane z użyciem infrastruktury rozwiniętej i utrzymywanej przez państwa rezydencji podatników kontrolujących CFC⁵¹. W związku z tym, że każde państwo, którego infrastruktura została wykorzystana do wytworzenia danego dochodu powinno mieć udział w jego opodatkowaniu adekwatny do stopnia jego wytworzenia z wykorzystaniem infrastruktury danego państwa⁵², opodatkowanie zgodne z przepisami o CFC może być postrzegane raczej jako przyczynienie się do sprawiedliwego podziału praw do opodatkowania między państwami w sytuacjach transgranicznych transferów dochodów niż odwrotnie.

Co więcej, opodatkowanie na podstawie przepisów o CFC jest zgodne z ogólną zasadą podziału kompetencji do opodatkowania (dotyczy to również umów o UPO) opracowaną przez Komitet Finansowy Ligi Narodów w 1923 r., zgodnie z którą państwo źródła, na przykład państwo rezydencji CFC, ma pierwotne prawo do opodatkowania dochodów osiągniętych w jego granicach (dochodu CFC), a państwo rezydencji, np. państwo rezydencji (państwo rezydencji podatników kontrolujących CFC), ma wtórne prawo do opodatkowania tego dochodu a następnie obowiązek zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w formie kredytu podatkowego wobec podatków zapłaconych w państwie źródła od tego dochodu lub zwolnienia go z opodatkowania⁵³. W tym kontekście wskazać należy,

⁵⁰ Zob. S. Piccioto, *International Business Taxation...*, s. 145.

⁵¹ Zob. *infra* 3.2, 3.3 oraz 3.4.

⁵² Zob. OECD, *Addressing Base Erosion...*, s. 35; M. Valta, *International Tax Law between efficiency, equity and development aid*, Copenhagen 2013, s. 5–6; M. J. Graetz i M. O'Hear, *The 'Original Intent' of U.S. International Taxation*, Duke Law Journal 1997, Vol. 47, s. 1076–1077.

⁵³ Zob. League of Nations, *Economic and Financial Commission. Report on Double Taxation Submitted to the Financial Committee*, 5 April, 1923, Document EFS-73.F.19. Reprinted in US Congress 1962a, Vol. 4. Por. M. B. Carroll, *The Prevention of Double Taxation and Fiscal Evasion. Two Decades of Progress under the League of Nations*, League of Nations nr 1939 II A 8, F/Fiscal/111, Geneva 1939; S. Piccioto, *International Business Taxation...*, s. 19; J. C. Fleming, R. J. Peroni and S. E. Shay, *Worse than Exemption*, Emory Law Journal 2009, Vol. 59, nr 1, s. 81; Y. Brauner, *An International Tax Regime...*, s. 259.

że państwa stosujące przepisy o CFC nie wykluczają oraz nie ograniczają państwom rezydencji CFC pierwotnego prawa do opodatkowania dochodu CFC oraz udzielają kredytów podatkowych podatnikom kontrolującym CFC w odniesieniu do podatku zapłaconego przez CFC od jej dochodu w państwie jej rezydencji. Dotyczy to obecnie wszystkich państw stosujących przepisy o CFC, a zatem wszystkie państwa stosujące CFC postępują zgodnie z ogólną zasadą podziału kompetencji do opodatkowania między państwami opracowaną przez Komitet Finansowy Ligi Narodów⁵⁴. Innymi słowy, opodatkowanie dochodu CFC jest wyłącznie opodatkowaniem rezydualnym wobec opodatkowania w państwie założenia CFC w tym sensie, że stanowi różnicę między podatkiem zapłaconym w państwie rezydencji CFC a podatkiem do zapłaty w państwie stosowania przepisów o CFC⁵⁵.

Z tym wiąże się również rekomendacja Komitetu Ekspertów Technicznych Ligi Narodów z 1927 r., zgodnie z którą jednorazowe opodatkowanie wszystkich dochodów jest wymagane w świetle „najbardziej elementarnej i niekwestionowanej zasady sprawiedliwości fiskalnej”⁵⁶. Według zasady jednorazowego opodatkowania, dany dochód powinien być opodatkowany tylko raz, a zatem zarówno podwójne (lub wielokrotne) opodatkowanie, jak i podwójne (lub wielokrotne) nieopodatkowanie powinno być wyeliminowane⁵⁷. Historia międzynarodowego prawa podatkowego pokazała, że większość wysiłków między 1927 r. a 2015 r. została skierowana przez państwa na całym świecie na zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu raczej niż na zapobieganiu podwójnemu brakowi opodatkowania. To można tłumaczyć, między innymi, chęcią najbardziej znaczących ekonomicznie państw do zapewnienia konkurencyjnej pozycji rosnącej liczby ich międzynarodowych przedsiębiorstw, pozwalając im na wytwarzanie dochodów,

⁵⁴ Por. R. S. Avi-Yonah, *International Tax as International Law*:..., s. 26.

⁵⁵ Zob. R. S. Avi-Yonah, *International Tax as International Law*:..., s. 26. Por. J. C. Fleming, R. J. Peroni, and S. E. Shay, *Worse than*..., s. 83.

⁵⁶ Zob. League of Nations, *Report prepared by the Committee of Experts on Double Taxation and Tax Evasion*, League of Nations Publications, Genewa 1927, s. 23. Thomas S. Adams jest uznawany za pioniera spośród zwolenników zasady jednokrotności opodatkowania, zob. T. S. Adams, *Interstate and International Double Taxation*, [w:] R. Magill, (red.), *Lectures on Taxation*, Nowy Jork 1932, s. 112–113.

⁵⁷ Zob. R. S. Avi-Yonah, *Advanced Introduction*..., s. 60 oraz *Who Invented the Single Tax Principle? An Essay on the History of US Treaty Policy*, University of Michigan Public Law Research Paper 2013, nr 318, s. 3.

które nie są opodatkowane ani za granicą w państwie źródła, ani w państwie ich rezydencji⁵⁸.

Natomiast dziś zasada jednokrotności opodatkowania jest promowana przez wielu wybitnych uczonych międzynarodowego prawa podatkowego z całego świata, jako vademecum na podwójne opodatkowanie i podwójne nieopodatkowanie dochodu⁵⁹. Refleksję zasady jednokrotności opodatkowania można obecnie zauważyć również w Projekcie BEPS: Plan Działania BEPS wskazuje, że „potrzebne są fundamentalne zmiany w celu skutecznego zapobiegania podwójnego nieopodatkowania”⁶⁰. Przepisy o CFC odgrywają ważną rolę w dyskusji na temat zapewnienia efektywności zasady jednorazowego opodatkowania, ponieważ stosowanie prawidłowo sporządzonych przepisów o CFC może wzmocnić efektywność zasady jednorazowego opodatkowania. Wynika to z faktu, że w efekcie zastosowania przepisów o CFC, dochód CFC nie jest już dwukrotnie nieopodatkowany, gdyż jego opodatkowanie występuje w państwie rezydencji podatnika kontrolującego CFC, i zarazem dochód ten nie jest podwójnie opodatkowany, ponieważ państwo rezydencji podatnika kontrolującego CFC udziela kredytu podatkowego temu podatnikowi CFC w wysokości podatku zapłaconego przez CFC w państwie jej rezydencji podatkowej⁶¹. To pokazuje, że skuteczne przepisy o CFC stanowią bardzo ważny instrument prawny we wspieraniu zasady jednorazowego opodatkowania, ponieważ w efekcie ich stosowania można zapobiegać zarówno podwójnemu opodatkowaniu, jak i podwójnemu nieopodatkowaniu. Zapewne z tego powodu OECD skoncentrowała swoje prace w ramach Planu Działania nr 3 na opraco-

⁵⁸ Zob. H. J. Ault, *Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles*, TNI 2013, 17 czerwca, s. 1195. Zob. historycznie S. Piccioto, *International Business Taxation...*, s. 15–16.

⁵⁹ Zob. w szczególności R. S. Avi-Yonah, *Advanced Introduction...*, s. 59–65 i (2013), s. 1–8 i (1997), s. 507–556; H. J. Ault, *Some Reflections...*, s. 1195–1201; D. M. Ring, *One Nation Among Many: Policy Implications of Cross-Border Tax Arbitrage*, Boston College Law Review 2002, Vol. 44, nr 79, s. 79–173; Y. Brauner, *An International Tax Regime...*, s. 264, 288, i 291; i V. Thuronyi, *International Tax Cooperation and a Multilateral Treaty*, Brooklyn Journal of International Law 2001, Vol. 26, nr 4, s. 1641 et seq. Pojawiają się również głosy krytyczne wobec stosowania tej zasady, zob. M. A. Kane, *Strategy and Cooperation in National Responses to International Tax Arbitrage*, Emory Law Journal 2004, Vol. 53, nr 1, s. 89 et seq.; A. H. Rosenzweig, *Harnessing the Costs of International Tax Arbitrage*, Virginia Tax Review 2007, Vol. 26, s. 588, 590, i 598.

⁶⁰ Zob. OECD, *Action Plan on...*, s. 13.

⁶¹ Por. R. S. Avi-Yonah, *Who Invented...*, s. 4; H. J. Ault, *Some Reflections...*, s. 1197–1999.

waniu rekomendacji do parlamentów państw członkowskich OECD i G20 do zaprojektowania przepisów o CFC w sposób zapewniający efektywną i kompleksową eliminację podwójnego nieopodatkowania wynikającego z BEPS⁶².

Zatem, jak wskazuje powyższa dyskusja, zasada jednokrotności opodatkowania po prawie stu latach uśpienia przechodzi dziś globalny renesans, co z kolei stanowi silny bodziec do wzmocnienia przepisów o CFC C i promocji ich dalszego, dynamicznego rozprzestrzeniania się między państwami.

Po drugie, państwa rezydencji CFC, jeśli są to państwa rozwijające się, mogą krytykować opodatkowanie na podstawie przepisów o CFC, gdyż państwa te mogą kompensować niskim opodatkowaniem lub brakiem opodatkowania dochodu spółek trudną sytuację geograficzną i gospodarczą. Może to następować na przykład poprzez nieopodatkowanie dochodu CFC w ramach tzw. wakacji podatkowych w celu przyciągnięcia zagranicznych inwestycji, które mogą przyczynić się do rozwoju ich gospodarki⁶³. W stopniu, w jakim takie inwestycje nie są związane z unikaniem opodatkowania przez wykorzystanie CFC, dochody uzyskiwane przez CFC nie powinny być opodatkowane zgodnie z przepisami o CFC⁶⁴. Jeśli dochód CFC kwalifikujący się do wakacji podatkowych podlega opodatkowaniu na podstawie przepisów o CFC, wówczas albo wakacje podatkowe zostały opracowane tak, by przyciągać zagraniczne inwestycje nieuzasadnione ekonomicznymi powodami innymi niż oszczędności podatkowe (przyciąganie inwestycji wyłącznie w celu umożliwienia unikania opodatkowania inwestorom-podatnikom kontrolującym CFC) lub przepisy o CFC zostały zaprojektowane w sposób niewłaściwy, tzn. taki, że ich zastosowanie pozwala na opodatkowanie dochodu, który pochodzi z działalności gospodarczej uzasadnionej względami ekonomicznymi innymi niż unikanie opodatkowania. W rezultacie, właściwie zaprojektowane przepisy o wakacjach podatkowych i przepisy o CFC nie powinny być ze sobą sprzeczne i zakłócać swojego funkcjonowania. Z tych względów, można tylko krytykować to, że wakacje podatkowe nie podlegają analizie przez OECD w ramach Planu Działania nr 3 Projektu BEPS.

⁶² Zob. OECD, *Designing Effective Controlled...*, pkt 1.

⁶³ Zob. T. Viherkenttä, *Tax Incentives in Developing Countries and International Taxation*, Deventer 1992, s. 132; H. M. Bjerkestuen and H. G. Wille, *Tax Holidays in a BEPS-Perspective*, Intertax 2015, Vol. 43, nr 1, s. 118.

⁶⁴ Zob. R. S. Avi-Yonah, *International Tax as International Law...*, s. 26.

Po trzecie, niektórzy autorzy twierdzą, że opodatkowanie podatników kontrolujących CFC zgodnie z przepisami o CFC, stawia ich w niekorzystnej sytuacji na arenie międzynarodowej w zakresie konkurencji o rozwój ich działalności gospodarczej na zagranicznych rynkach państw niskoopodatkowanych, w porównaniu do inwestorów z państw, w których przepisy o CFC nie obowiązują – ci pierwsi ponoszą większy ciężar podatkowy w porównaniu do tych drugich⁶⁵. Ten argument nie wydaje się jednak dziś być istotny, biorąc pod uwagę, że przepisy o CFC zostały wprowadzone w większości głównych państw eksportujących kapitał na świecie oraz które mają najbardziej konkurencyjne gospodarki⁶⁶, w tym pięć największych wschodzących gospodarek, czyli państwa BRICS⁶⁷. Innymi słowy, zagrożenie konkurencyjności podatników kontrolujących CFC z powodu ich opodatkowania zgodnie z przepisami o CFC nie wydaje się istotne, skoro najbardziej konkurencyjne państwa świata zdecydowały się wprowadzić je w życie.

Takie rozumowanie zostało przedstawione przez Sol Picciotto już 1992 r.⁶⁸, kiedy to przepisy o CFC obowiązywały tylko w dziesięciu państwach⁶⁹. Obecnie, kiedy przepisy te obowiązują w 35 państwach, rozumowanie to wydaje się jeszcze silniejsze. Ponadto, nawet jeśli zastosowanie przepisów o CFC może w pewnym stopniu powodować zaburzenia konkurencyjności na arenie międzynarodowej lub prowadzić do opodatkowania wywołującego konflikty w zakresie jurysdykcji podatkowych, te negatywne skutki nie wydają się tak poważne, by przeważać nad pozytywnymi

⁶⁵ Zob. B. J. Arnold i P. Dibout, *General Report Limits...*, s. 40; R. H. Dilworth, *Tax Reform: International Tax Issues and Some Proposals*, *International Tax Journal* 2009, nr 12, s. 5. Por. Meld. St. 4 (2015–2016), sekcja 9.4.3, s. 98.

⁶⁶ Zob. wcześniej punkt 1 artykułu.

Zob. IBFD, *Country Key Features*, Amsterdam 2016, wersja elektr. IBFD oraz Deloitte, *Guide to Controlled Foreign Company Regimes*, 2015, dostęp: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-guide-to-cfc-regimes-14-july-2015.pdf>.

⁶⁷ Nazwa BRICS pochodzi od pierwszych liter nazw grupy państw rozwijających się – Brazylii, Rosji, Indii, Chin oraz Republiki Południowej Afryki. Mimo, że przepisy o CFC nie mają jeszcze zastosowanie w Indiach, przewiduje się, że wkrótce to nastąpi, zob. A. Agarwal, and D. Shah, *India – Branch Report: The taxation of foreign passive income for groups of companies*, *Cahiers de droit fiscal international*, Vol. 98a, IFA Congress in Copenhagen, 2013, s. 360; G. Ch. Prasad, *New rules soon to tackle offshore tax deferral*, *The Financial Express* 2015, 20 May.

⁶⁸ Zob. S. Picciotto, *International Business Taxation...*, s. 145.

⁶⁹ Zob. *infra* 2.3.2.2.

efektami ich stosowania, takimi, jak zapobieganie unikaniu opodatkowania przez wykorzystanie CFC oraz wzmocnienie sprawiedliwego podziału praw do opodatkowania transgranicznego dochodu między państwami. To, co może jednak stanowić istotne zagrożenie dla międzynarodowej konkurencyjności podatników będących rezydentami państw stosujących przepisy o CFC, zwłaszcza, że liczba takich państw jest wysoka i najprawdopodobniej wzrośnie w przyszłości, to wielokrotne ekonomiczne opodatkowanie dochodów CFC na podstawie przepisów o CFC w dwóch lub więcej państwach⁷⁰. Wydaje się, że uniknięcie tego problemu wymaga skoordynowanego działania zainteresowanych państw w oparciu o pewnego rodzaju „zasadę hierarchii” stosowania przepisów o CFC, która przyznawałaby pierwotne prawo do stosowania tych przepisów państwu „ostatecznego podatnika kontrolującego CFC”⁷¹.

Ostatni głos krytyki wobec opodatkowania zgodnie z przepisami o CFC można usłyszeć, że strony rządów Szwajcarii, Belgii, Irlandii, Luksemburga, i Holandii, które nie zgodziły się z wnioskami OECD dotyczącymi relacji między opodatkowaniem dochodu CFC na poziomie kontrolujących ją podatników na podstawie przepisów o CFC a stosowaniem umów o UPO⁷². Mimo, że te zastrzeżenia te zostały wyrażone w dokumentach związanych z MK OECD, a więcej nie są związane bezpośrednio z międzynarodowym prawem, są one istotne dla niniejszej analizy, aby dokonać następującej konkluzji: poza nieprzekonującą argumentacją tych państw, istnieje dodatkowo, wspólny mianownik łączący te państwa – są one dobrze znane z oferowania szerokiego wachlarzu możliwości rozwoju międzynarodowego planowania podatkowego i wobec wszystkich z nich, z wyjątkiem Belgii⁷³, zostały niedawno

⁷⁰ Historycznie zob. W. Park, *Fiscal Jurisdiction and Accrual Basis Taxation: Lifting the Corporate Veil to Tax Foreign Company Profits*, Columbia Law Review 1978, Vol. 78, p. 1609 et seq, s. 1631–1632; OECD, *Double Taxation...*, pkt 65–66. Obecnie zob. OECD, *Designing Effective Controlled...*, pkt 126; G. Maisto, *Controlled Foreign Company Legislation, Corporate Residence and Anti-Hybrid Arrangement Rules*, Bulletin for International Taxation 2014, nr 6–7, s. 328.

⁷¹ Zob. więcej B. Kuźniacki, *Mechanizm unikania wielokrotnego opodatkowania dochodu CFC*, Przegląd Podatkowy 2016, nr 9, s. 28–31.

⁷² Zob. obserwacje Szwajcarii w OECD, *Double Taxation...*, pkt 95–97 oraz obserwacje Belgii, Irlandii, Luksemburga i Holandii do Komentarza do art. 1 MK OECD, pkt 27.4–27.7.

⁷³ Niemniej jednak w Belgii obowiązują rozwiązania prawne, które mogą skłaniać podatników do założenia CFC w tym państwie w celu unikania opodatkowania, zob.

ujawnione publicznie informacje, z których wynika, że na ich terytorium zagraniczni podatnicy założyli struktury CFC w celu unikania opodatkowania, tj. w Szwajcarii Caterpillar; w Irlandii i Holandii Apple i Google; w Luksemburgu około 350 firm z całego świata, których struktury były realizowane w oparciu o tajne porozumienia podatkowe zatwierdzone przez luksemburskie władze podatkowe a następnie wykryte i ujawnione przez Międzynarodowe Konsorcjum Dziennikarzy Śledczych (ang. *International Consortium of Investigative Journalist*, ICIJ)⁷⁴. Wszystko to znacznie osłabia obiektywność i wiarygodność krytyki tych państw wobec opodatkowania dochodu CFC na podstawie przepisów o CFC.

5. KONKLUZJE

Analiza przeprowadzona w niniejszym artykule wskazuje, że opodatkowanie na podstawie przepisów o CFC nie jest ani ograniczone, ani nieuzasadnione w świetle międzynarodowego prawa publicznego i że takie opodatkowanie może być ograniczone jedynie obowiązkami wynikającymi z systemów prawnych zainteresowanych państw. To oznacza, że opodatkowanie zgodnie z przepisami o CFC może być ograniczone po pierwsze tylko prawem krajowym wyższego rzędu niż przepisy o CFC i po drugie zobowiązaniami międzynarodowymi, wynikającymi na przykład z członkostwa państwa stosującego przepisy o CFC w UE oraz z bycia stroną umów o UPO. W konsekwencji ograniczenia opodatkowania zgodnie z przepisami o CFC mogą wystąpić po pierwsze ze strony Konstytucji, która zwykle stanowi najwyższe prawo, pod warunkiem, że jej przepisy dotyczą kwestii opodatkowania właściwego do opodatkowania zgodnie z przepisami o CFC i po drugie ze względu na postanowienia prawa unijnego oraz umów o UPO, jeśli państwo stosujące przepisy o CFC jest członkiem UE (lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego, EOG) oraz ma w mocy umowy o UPO. W rzeczywistości wszystkie te ograniczenia są właściwe dla Polski.

szerzej o planowaniu podatkowym w Belgii w P. A. A. Vanhaut, *Belgium in International Tax Planning (Second Revised Edition)*, Amsterdam 2008.

⁷⁴ Zob. dostęp do pełnej bazy danych w tym zakresie: <http://www.icij.org/project/luxembourg-leaks/explore-documents-luxembourg-leaks-database>.

STRESZCZENIE

CONTROLLED FOREIGN COMPANIES' RULES IN LIGHT OF INTERNATIONAL PUBLIC LAW

This paper concentrates on relations between taxation triggered by controlled foreign companies' rules and international public law. The purpose of the paper is to answer to the research question: whether and why taxation of a CFC's income by the State of residence of taxpayers controlling CFC is neither restricted nor unjustified in the light of international public law.