

Ogólne informacje i konsekwencje wprowadzenia Dyrektywy ATAD w polskiej regulacji prawnej

Overall information and consequences of implementing the ATAD Directive in the polish legal regulation

Streszczenie

Przedmiotem opracowania jest analiza przepisów mających na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania. Przepisy te mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego. W artykule zdefiniowano pojęcie „konsekwencji wprowadzenia Dyrektywy ATAD” na podstawie stanowisk organów podatkowych. Analizie poddano również wprowadzenie do niemieckiego prawa podatkowego opodatkowania przedsiębiorstw przy kontraktach zagranicznych.

Słowa kluczowe: dyrektywa przeciwko unikaniu opodatkowania, kontrolowanie spółek zagranicznych, podatek od niezrealizowanych zysków kapitałowych, podatek od osób fizycznych, podatek od osób prawnych.

Abstract

The subject of the study is an analysis of provisions aimed at counteracting tax avoidance practices. The regulations have a direct impact on functioning of the internal market. The article defines the concept of the “consequences of implementing the ATAD Directive” based on the positions of tax authorities. The research also provides an introduction to German tax law of corporate taxation on foreign contracts.

Keywords: The Anti-Tax Avoidance Directive, Controlled foreign Corporation, exit tax, tax on natural persons, tax on legal persons.

1. Wstęp

12 lipca 2016 r. poprzez porozumienie państw członkowskich z dnia 21 czerwca 2016 r. wprowadzona została dyrektywa Rady ustanawiająca przepisy, mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania i jednocześnie bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego¹, (znana także jako dyrektywa przeciwko unikaniu opodatkowania – Anti-Tax Avoidance Directive/ATAD) oraz wprowadzająca konieczność opłacania podatków w miejscu, gdzie są wypracowywane zyski i generowana jest ich wartość.

Przedmiotem niniejszego artykułu jest wprowadzenie Dyrektywy ATAD i wspólnych zasad walki z agresywnymi praktykami podatkowymi stosowanymi przez przedsiębiorstwa na poziomie UE. Zasady te obejmują m.in. przestrzeganie praworządności i otwartości działania oraz odpowiedzialność instytucji demokratycznych, które mają być zgodne ze standardami opracowanymi przez OECD (Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju – jest to ważna międzyrządowa organizacja gospodarcza skupiająca 34 wysoko rozwinięte państwa, w tym od listopada 1996 r. Polskę, które łączy akceptacja dla zasad demokracji i gospodarki rynkowej²) w zakresie przeciwdziałania naruszaniu podstawy opodatkowania i transferu zysków. Poszczególne kraje dysponują narzędziami zapewniającymi opodatkowanie zysków tam, gdzie prowadzona jest działalność gospodarcza generująca zyski, co nazywane jest terminem BEPS³.

W pierwszej części artykułu zbadano warunki umożliwiające zastosowanie wprowadzenia Dyrektywy ATAD, mającej na celu

¹ t. j. Dz. Urz. UE L 2016/1164 z 12.07.2016 r. ze zm., dalej jako: dyr. Rady 2016.

² Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju utworzona na mocy Konwencji o Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (wraz z Protokołami dodatkowymi nr 1 i 2) sporządzonej w Paryżu dnia 14 grudnia 1960 r. (t.j. Dz. U. z 1998 r., poz. 490 ze zm.).

³ <http://www.oecd.org/ctp/beps-about.htm> (dostęp: 05.11.2018).

przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania oraz wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego. W drugiej części artykułu poddana została analiza „opodatkowania przedsiębiorstw przy kontraktach zagranicznych” na gruncie prawa niemieckiego. Celem artykułu jest rozstrzygnięcie, jakie konsekwencje rodzi wprowadzenie Dyrektywy do polskiego porządku prawnego.

Przedstawione zagadnienie w artykule nie było przedmiotem szczegółowych analiz w krajowej literaturze. Brakuje również zagranicznych publikacji poruszających tę problematykę. Zagadnienie będzie analizowane metodą dogmatyczną (nazywana zamiennie „doktryną”), ponieważ podstawowe znaczenie dla jego zbadania ma interpretacja obowiązujących przepisów prawa.

2. Przesłanki umożliwiające zastosowanie wprowadzenia Dyrektywy ATAD mającej na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania oraz wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego

Jeśli chodzi o unikanie podwójnego opodatkowania, podstawowe przesłanki zostały wyrażone w ustawie z dnia 29 września 2017 r. o ratyfikacji Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, podpisanej w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r.⁴. Konwencja ta miała na celu określenie rozwiązań w zakresie opodatkowania i współpracy podatkowej szczególnie narażonych na negatywne następstwa międzynarodowego transferu korzyści w celu uniknięcia opodatkowania. Dążono przez to do wytworzenia mechanizmów zmniejszających zakres dokonywania międzynarodowych zysków do państw stosujących ulgowe stawki podatkowe, co poskutkowało wprowadzeniem nowych rozwiązań mających na celu uszczelnienie systemów podatkowych państw zaangażowanych, w tym Polski. OECD zasugerowała, by idea uniknięcia przedłużających się negocjacji umów o unikanie podwójnego

⁴ t. j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1369 ze zm.

opodatkowania została ujęta w jednym dokumencie – Konwencji, która jest planem umów podatkowych zawartych przez państwo. Konwencja miała zwalczyć oszustwa podatkowe, których z roku na rok było coraz więcej. Do umów podatkowych mają zostać wprowadzone regulacje, które uszczelnią system podatkowy oraz ograniczą unikanie opodatkowania na poziomie międzynarodowym. Konwencja ma promować uczciwą konkurencję, która wyeliminuje nieuczciwe firmy z międzynarodowej sfery podatkowej.

Umowy miały sprawiać, aby sytuacja podatnika jednego państwa, który prowadził działalność gospodarczą w drugim państwie, była przejrzysta i gwarantowała, że stosowane przez państwa generalne postanowienia będą służyć wyjaśnianiu identycznych sytuacji w dziedzinie podwójnego opodatkowania⁵. Globalizacja gospodarcza doprowadziła do tego, że podatki podlegają jurysdykcji kilku państw, co ma olbrzymi wpływ na gospodarkę zarówno w wyniku aktywności naczelnego organu władzy ustawodawczej poszczególnych państw, jak i w rezultacie działania mechanizmów rynkowych. W wyniku nasilającej się globalizacji gospodarczej i społecznej, wymuszającej na państwach członkowskich zerwanie z lekceważącym podejściem do podatków, konkurencja podatkowa stała się znakiem obecnych czasów⁶. Nadrzędnym warunkiem opodatkowania jest zoptymalizowanie sytuacji ekonomicznej państwa. Skutki uboczne związane z brakiem opodatkowania ujemnie wpływają na koniunkturę gospodarczą oraz budżet państwa. Dlatego duże znaczenie powinna mieć z tego punktu widzenia elastyczność opodatkowania i dostosowywanie go do zmieniającej się gospodarki. Polska musi szukać konsensusu pomiędzy celami gospodarczymi i społecznymi opodatkowania, poprzez tworzenie wspólnego rynku wewnętrznego, co leży u podstaw powołania Unii. Ujednocianie systemów podatkowych między państwami służy zapobieganiu uchyleń się od czynności opodatkowania i zdarzeń transgranicznych na terenie UE. Wymiana

⁵ R. Mastalski, *Źródła prawa podatkowego w procesie jego stosowania*, [w:] R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red.), *Prawo Finansowe*, Warszawa 2013, s. 187 i n.

⁶ R. Mastalski, *Prawo Podatkowe*, Warszawa 2018, s. 11–12.

informacji pomiędzy państwami powinna następować na wniosek władz obcych państw⁷.

W literaturze przedmiotu „unikanie opodatkowania” zaliczane jest zarówno do zjawisk legalnych, jak i nielegalnych⁸. Unikanie opodatkowania może być procesem bezprawnym, ale może się także mieścić w granicach przepisów prawa danego państwa. Uchylenie się od opodatkowania definiuje się także jako „minimalizowanie opodatkowania” oraz „opór podatkowy”⁹. Wykonawca, który unika podatku, podejmuje czynności niemające uzasadnienia gospodarczego jedynie po to, by doprowadzić do uzyskania korzyści podatkowych, tj. uniknięcie powstania zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania takiego zobowiązania lub obniżenie jego wysokości. Każdy kraj może już na poziomie polityki podatkowej podejmować działania, zmierzające do wykrycia i modyfikacji regulacji będących źródłem nadużyć.

Część prawników uważa, że „unikanie opodatkowania” nie jest postępowaniem nieetycznym i polega na ograniczaniu obciążeń podatkowych za pomocą metod i środków dozwolonych przez prawo podatkowe¹⁰. Prawo podatkowe nie zna bowiem „wyboru”: płacić czy nie płacić. Przez wybór trybu podatkowego wskazujemy jedynie, jakiemu przywilejowi podatkowemu, z punktu widzenia oceny własnych korzyści, chcemy podlegać. Normy prawa podatkowego (daninowego) tworzą wyłącznie obowiązki, których przeciwieństwem nie jest „prawo do niepłacenia” czy „prawo do płacenia zmniejszonego podatku”, lecz sfera niezależności (pełnej autonomii woli)¹¹.

Zgodnie z Dyrektywą Rady dotyczącą przeciwdziałania praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, państwo członkowskie traktuje

⁷ Tamże, s. 11.

⁸ T. Lipowski, *Raje podatkowe a unikanie opodatkowania*, Warszawa 2004, s. 68.

⁹ D. Gajewski, *Instrumenty przeciwdziałające zjawisku unikania opodatkowania – wybrane zagadnienia*, „Palestra” 2012 nr 3–4, s. 127.

¹⁰ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 282.

¹¹ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe*, Warszawa 2010, s. 80–82.

podatnika jako podmiot, którego dochód nie podlega opodatkowaniu lub jest zwolniony ze świadczenia przez kontrolowaną spółkę zagraniczną w danym państwie członkowskim, gdy spełnione są poniższe warunki:

- w przypadku podmiotu – osoba fizyczna, osobiście lub razem ze swoimi przedsiębiorstwami, posiada bezpośredni lub pośredni udział wynoszący ponad 50% praw głosu lub jest dysponentem – bezpośrednio lub pośrednio – ponad 50% aktywów lub ma prawo do ponad 50% dochodu tego podmiotu; oraz
- podatek od osób prawnych z tytułu aktywów spółki, formalnie zapłacony przez podmiot lub zakład, jest niższy niż różnica między podatkiem od osób prawnych, który zostałby pobrany od podmiotu lub zakładu w ramach systemu podatku od osób prawnych państwa członkowskiego podatnika, a należnością osób prawnych na skutek korzyści spółki, rzeczywiście wpłaconą przez podmiot. Z drugiej strony podatek od osób prawnych, który zostałby zapłacony w państwie członkowskim podatnika, oznaczałby podatek doliczony na podstawie przepisów państwa członkowskiego podatnika.

Zgodnie z zasadą opodatkowania osób prawnych każda firma, która uzyskuje dochód w danym kraju, powinna płacić tam podatek. Unikanie opodatkowania jest problemem globalnym i dotyczy wszystkich państw członkowskich UE, dlatego tak ważna jest współpraca z partnerami międzynarodowymi przy zwalczaniu obchodzenia opodatkowania. Najważniejszym celem jest współpraca partnerów biznesowych w powszechności zwalczania unikania opodatkowania, jednakowe podejście do wspólnego zagrożenia oraz zapewnienie równych szans wszystkim przedsiębiorcom i państwom. Zgodnie z nową dyrektywą sporządzony zostanie wykaz państw, które nie przestrzegają ogólnych zasad podatkowych i zasad dobrego zarządzania na skalę międzynarodową oraz pojawią się środki, które będą komplikować życie niepłacących podatków przedsiębiorstw. Środki te powinny pomóc w utrzymaniu większej przejrzystości działań państw członkowskich, zapewniających równe warunki konkurencji przedsiębiorstwom działającym w UE¹².

¹² http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-159_pl.htm (dostęp: 04.11.2018).

Kolejnym rozwiązaniem szkodliwej optymalizacji podatkowej jest opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu, czyli podatek od wyjścia (*exit taxation*). Jest to podatek dochodowy opłacany wówczas, gdy podatnik, który przenosi siedzibę podatkową za granicę, nie realizuje dochodów kapitałowych w kraju, w którym ma siedzibę, ale płaci od nich podatek. Taki sposób opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych jest stosowany w państwach członkowskich takich jak: Niemcy, Hiszpania, Włochy, Portugalia, Szwecja i Irlandia. Dyrektywa zakłada również, że *exit tax* może zostać rozłożony na raty na okres co najmniej kilku lat, z ewentualnym naliczeniem odsetek, jeśli transpozycja aktywów nastąpi do innego państwa członkowskiego. Ustalenie wartości rynkowej przenoszonych aktywów jest niezbędne do obliczenia kwoty podatku w momencie zmiany legislacji w oparciu o cenę rynkową. Podatek nie powinien być pobierany od niezrealizowanych zysków w momencie, gdy czynność przekazania aktywów ma charakter tymczasowy, ponieważ aktywa powinny wrócić do kraju członkowskiego jednostki przenoszącej, gdy dostarczenie jest wykonywane celem spełnienia wymogów kapitałowych lub w sytuacji przeprowadzania transakcji z wykorzystaniem papierów wartościowych w charakterze zabezpieczenia. Powstanie obowiązku podatkowego nastąpi w sytuacji przeniesienia zysków z głównej siedziby firmy do stałego zakładu w innym państwie członkowskim UE lub trzecim państwie, po przeniesieniu dochodów zakładu stałego do siedziby głównej lub innego zakładu stałego w innym państwie członkowskim UE lub trzecim państwie, przy zmianie miejsca rezydencji podatkowej do innego państwa lub trzeciego państwa UE oraz przy przerwaniu działalności gospodarczej prowadzonej przez zakład stały do innego państwa członkowskiego lub trzeciego UE. Ustawodawca krajowy powinien dopuścić, że dyrektywa w swojej preambule zastrzega, że opodatkowanie nie dotyczy transpozycji aktywów między podmiotami zespolonymi¹³.

¹³ Art. 5 dyr. Rady 2016.

3. Analiza „opodatkowania przedsiębiorstw przy kontraktach zagranicznych” na gruncie prawa niemieckiego.

Celem Dyrektywy ATAD jest zwiększenie natężenia ochrony państwa przed unikaniem opodatkowania poprzez wprowadzenie normy prawnej w zakresie zagranicznych spółek kontrolowanych (CFC - Controlled Foreign Corporation), zgodnie z art. 24a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 r.¹⁴, oraz art. 30f ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 r., mówiącym o tym, że dochody zagranicznych spółek kontrolowanych podlegają opodatkowaniu¹⁵. Podstawowym aspektem postępowania podatkowego jest istnienie, wysokość oraz wykonanie zobowiązania podatkowego. Stawka podatku dla zagranicznej spółki kontrolowanej od dochodów uzyskanych przed podatnika wynosi 19%. Spółką zagraniczną może być osoba prawna, spółka kapitałowa w organizacji, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, jak również spółka niemająca osobowości prawnej i niemająca jednocześnie siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeśli podatnik suwerennie lub wspólnie z podmiotami posiada udział w kapitale lub ma prawo do zysku. Jednakże zagraniczna spółka powinna spełniać takie warunki, że podatnik posiada w danej spółce przez okres nie krótszy niż 30 dni co najmniej 50% udziałów w kapitale albo 50% głosów w kontrolowanych organach spółki lub 50% udziałów w zyskach. Co najmniej 33% przychody spółki w roku podatkowym pochodzi z dywidend lub innych zysków, oraz ze zbycia akcji, wierzytelności czy wszelkiego rodzaju pożytków. Warunkiem trzecim jest podatek dochodowy zapłacony przez spółkę, który musi być niższy niż różnica pomiędzy podatkiem dochodowym od osób prawnych należnym jeśli spółka jest podatnikiem, który ma siedzibę lub zarząd w danym kraju, a podatkiem dochodowym w tym kraju zapłaconym. Bez wątplenia nakazy CFC mają na celu zapobieganie przenoszeniu zysków do państw o niskim opodatkowaniu w relacjach wewnątrz UE oraz z krajami

¹⁴ T.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1036 ze zm., dalej jako: u. p. d. o. p.

¹⁵ T.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1309 ze zm.

trzecimi. Państwa członkowskie mogą zrezygnować z opodatkowania, jeśli spółka kontrolowana prowadzi działalność gospodarczą, a głównym jej celem nie jest uzyskanie korzyści podatkowej¹⁶.

Kontrolowanie zagranicznych spółek do swojego prawa wprowadziły już takie kraje jak: Niemcy, Estonia, Wielka Brytania, Włochy czy Stany Zjednoczone. Podstawowymi celami regulacji CFC jest zlokalizowanie spółki CFC w państwie, gdzie stosuje się niższe opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób prawnych¹⁷.

W prawie podatkowym Republiki Federalnej Niemiec wprowadzone zostało w 1972 r. opodatkowanie doliczeniowe w ustawie o opodatkowaniu przedsiębiorstw przy kontraktach zagranicznych. Niemiecki ustawodawca skupił się na podejściu transakcyjnym (*transactional approach*), zgodnie z którym tylko pasywne dochody zagranicznej spółki kontrolowanej podlegają opodatkowaniu doliczeniowemu. Żeby opodatkowanie doliczeniowe obowiązywało, muszą zostać spełnione trzy następujące warunki:

- spółka zagraniczna musi być prowadzona przez obywatela kraju (tj. RFN),
- spółka zagraniczna musi osiągać dochody pasywne i
- pasywne dochody spółki zagranicznej muszą podlegać niższemu opodatkowaniu w kraju rezydencji podatkowej tej spółki.

Zgodnie z § 7 ust. 1 ustawy o opodatkowaniu przedsiębiorstw przy kontraktach zagranicznych spółką zagraniczną jest osoba prawna, zrzeszenie bez osobowości prawnej lub masa majątkowa w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a jej siedziba lub rzeczywiste kierownictwo nie znajdują się w Niemczech. Zgodnie z § 1 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych spółka ta może mieć formę spółki akcyjnej lub z o.o., zrzeszenia, fundacji bądź majątku celowego. Kryteria *spółki pośredniczącej* mogą spełniać zagraniczne siedziby przedsiębiorstwa, chociaż nie są one właściwie postrzegane jako

¹⁶ Art. 24 a pkt. 2 u. p. d. o. p.

¹⁷ Art. 24 a pkt. 3 ust. 3 u. p. d. o. p.

zagraniczne podmioty prawne wedle § 7 ust. 1 ustawy o opodatkowaniu przedsiębiorstw przy kontaktach zagranicznych¹⁸.

Zgodnie z § 7 ust. 2 ustawy o opodatkowaniu przedsiębiorstw przy kontraktach zagranicznych kryterium *władania (zarządzania)* zostaje spełnione, gdy podatnik – nieograniczenie zobowiązany do płacenia podatków w kraju – samodzielnie lub razem z innymi podatnikami mającymi nieograniczony obowiązek płacenia podatków w Niemczech lub podatnikami ograniczenie zobowiązanymi do płacenia podatków posiadają (pośrednio lub bezpośrednio) więcej niż 50% udziałów *spółki pośredniczącej* na koniec roku gospodarczego. *Władanie* powinno odbywać się poprzez posiadanie udziałów lub prawa głosu. Ponieważ nie został określony wymiar najmniejszego udziału jednego udziałowca, sumuje się już najmniejsze udziały.

Ponieważ niemieckie przepisy CFC są zgodne z *jurisdiction approach* (podejście oparte na jurysdykcji), dochody spółki zagranicznej muszą podlegać niższemu opodatkowaniu. Zgodnie z § 8 ust. 3 ustawy o opodatkowaniu przedsiębiorstw przy kontraktach zagranicznych wymaga się, żeby dochody pasywne podlegały podatkowi od osób prawnych w wymiarze niższym niż 25%, a niemiecki rezydent podatkowy posiadał więcej niż 50% udziałów zagranicznej spółki. Ważne dla naliczania podatku są wszystkie dokonane z tytułu podatku płatności *spółki pośredniczącej* w kraju jej rezydencji podatkowej, w kraju trzecim czy też w Niemczech. Niemcy nie posiadają czarnej lub białej listy krajów, gdzie może być zlokalizowana CFC.

Opodatkowanie doliczeniowe stosuje się, o ile nie można wnieść o zwolnienie z podatku. Zgodnie z § 9 ustawy o opodatkowaniu przedsiębiorstw przy kontraktach zagranicznych podatnik nieograniczenie zobowiązany do płacenia podatków w Niemczech może zostać zwolniony z podatku w oparciu o *test aktywności*, według którego nie trzeba uiszczać *podatku doliczeniowego*, o ile dochody pasywne spółki zagranicznej

¹⁸ Ustawa z dnia 8.09.1972 r. o opodatkowaniu przedsiębiorstw przy kontraktach zagranicznych (Gesetz über Besteuerung bei Auslandsbeziehungen vom 8.9.1972) BGBl. I, Nr. 98, S. 1713 ze zm.

stanowią mniej niż 10% wszystkich dochodów i nie przekraczają w sumie 80 000 euro w odniesieniu do spółki (ale też udziałowca), przy czym dodane zostają dochody prowadzonej przez niego *spółki pośredniczącej*. Kolejnym przypadkiem możliwości zwolnienia jest sytuacja, gdy zgodnie z § 8 ust. 2 ustawy o opodatkowaniu przedsiębiorstw przy kontraktach zagranicznych udziałowiec może wykazać dowód rzeczywistej działalności gospodarczej *spółki pośredniczącej*. Przy tym kraj rezydencji podatkowej *spółki pośredniczącej* musi być jednym z krajów członkowskich UE lub państwem związanym porozumieniem EOG (Europejski Obszar Gospodarczy) z dodatkowym porozumieniem o wzajemnej pomocy prawnej. Zwolnienia nie można zastosować wobec spółek i siedzib przedsiębiorstw z kraju trzeciego.

Ustalenie kwoty doliczenia następuje zgodnie z § 10 ustawy o opodatkowaniu przedsiębiorstw przy kontraktach zagranicznych i według niemieckich regulacji prawnopodatkowych. Ustalona kwota zostaje doliczona i opodatkowana w wysokości udziału krajowego udziałowca, po potrąceniu już odprowadzonego przez *spółkę pośredniczącą* podatku w kraju rezydencji podatkowej, kraju trzecim lub Niemczech, przy czym najmniejszy udział nie jest wymagany, o ile występuje *władanie krajowe* zgodnie z § 7 ust. 1 ustawy o opodatkowaniu przedsiębiorstw przy kontraktach zagranicznych. Nie stosuje się jednostronnych przepisów dotyczących obniżania lub podwyższania podwójnego opodatkowania – dopiero później naliczone zostaną podatki u źródła, ponieważ brakuje wielkości naliczenia. Doliczenie następuje z końcem roku gospodarczego *spółki pośredniczącej* i jest kwalifikowane jako wcześniejsza wypłata dywidendy. Jeżeli rzeczywista wypłata dywidendy nastąpi później, to jest ona wolna od podatku¹⁹.

¹⁹ K. Hänggi, U. Behnisch, *Auswirkungen ausländischer CFC-Regeln auf die Schweizer Gewinnsteuern*, Jusletter 2016; https://www.kellerhals-carrard.ch/upload/prj/employee/Jusletter_auswirkungen.pdf (dostęp 06.11.2018).

4. Wnioski

Z brzmienia artykułu wynika, jak należy rozumieć pojęcie „wprowadzenia Dyrektywy ATAD” do polskich regulacji prawnych, tak aby podatnik zrozumiał, jakie czekają go konsekwencje unikania opodatkowania. W świetle powołanych interpretacji oraz literatury krajowej i zagranicznej zostało wyjaśnione, jak działa kontrolowanie spółek zagranicznych oraz podatek od niezrealizowanych zysków kapitałowych.

Powstaje pytanie, czy w regulacjach Ministerstwa Finansów ujęto przepisy o *exit tax* oraz fakt, że mogą one oddziaływać na osoby fizyczne i przedsiębiorstwa, których celem nie będzie ucieczka za granicę ze swoim majątkiem. Wydaje się, że zagrożeniem może być opodatkowanie podmiotów, które będą przenosić składniki majątku poza granice swoich państw. Opodatkowanie osób fizycznych może naruszać jedna z podstawowych swobód przepływu osób, zagwarantowanych w traktatach UE.

Podsumowując, kwestia Dyrektywy ATAD wprowadziła szeroki wachlarz interpretacji ze strony organów podatkowych, które – zamiast pomagać przedsiębiorcom – utrudniają im prowadzenie działalności gospodarczej, wprowadzając rozliczanie kosztów uzyskania przychodów oraz ograniczając koszty podatkowe z usług niematerialnych.

BIBLIOGRAFIA:

Literatura

Dębowska-Romanowska T, *Prawo finansowe*, Warszawa 2010.

Gajewski D, *Instrumenty przeciwdziałające zjawisku unikania opodatkowania – wybrane zagadnienia*, „Palestra” 2012 nr 3–4, s. 127.

Gomułowicz A, Małecki J, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013.

Lipowski T, *Raje podatkowe a unikanie opodatkowania*, Warszawa 2004, s. 68.

Hänggi K, Behnisch U, *Auswirkungen ausländischer CFC-Regeln auf die Schweizer Gewinnsteuern*, Jusletter 2016

Mastalski R, *Prawo Podatkowe*, Warszawa 2018, s. 11–12.

Mastalski R, *Źródła prawa podatkowego w procesie jego stosowania*, [w:] *Prawo Finansowe*, red. R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska, Warszawa 2013, s. 187 i n.

Źródła

Dyrektywa Rady z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (t.j. Dz. Urz. UE L 2016/1164 z 12.07.2016 r. ze zm.).

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

Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju utworzona na mocy Konwencji o Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (wraz z Protokołami dodatkowymi nr 1 i 2) sporządzonej w Paryżu dnia 14 grudnia 1960 r. (t.j. Dz. U. z 1998 r. Nr 76, poz. 490 ze zm.).

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1036 ze zm.).

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1509 ze zm.).

Internet

OECD, About Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), <http://www.oecd.org/ctp/beps-about.htm> (dostęp: 05.11.2018).

http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-159_pl.htm (dostęp: 04.11.2018).

https://www.kellerhals-carrard.ch/upload/prj/employee/Jusletter_auswirkungen.pdf (dostęp: 06.11.2018).