

RZECZYWISTY BENEFICJENT A PODATEK U ŹRÓDŁA

Błażej Kuźniacki

z przedmową Dagmary Dominik-Ogińskiej

RZECZYWISTY BENEFICJENT A PODATEK U ŹRÓDŁA

Alokacja dochodu czy przeciwdziałanie
nadużyciom międzynarodowego
i unijnego prawa podatkowego?

Błażej Kuźniacki

z przedmową Dagmary Dominik-Ogińskiej

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 1 marca 2022 r.

Recenzenci

Prof. dr hab. Hanna Litwińczuk

Dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne

Violet Design Wioletta Kowalska

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujmy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2022

ISBN 978-83-8246-560-0

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	15
Przedmowa	25
Wprowadzenie	29
1. Istota sporu i cel publikacji	29
2. Kontekst i znaczenie problematyki stosowania koncepcji <i>beneficial ownership</i>	35
2.1. Zagraniczne inwestycje a pobór podatku u źródła (WHT)	36
2.2. Prawo podatnika do najmniejszego opodatkowania i wyboru najprzyjaźniejszej jurysdykcji do realizacji inwestycji	40
2.3. Prawo państwa źródła do ochrony bazy podatkowej w świetle reformy o poborze WHT w Polsce w roku 2019 zmodyfikowanej w roku 2022: <i>bonum ex malo non fit</i>	44
2.3.1. Pierwsze wątpliwości oraz głosy krytyczne	44
2.3.2. Zastąpienie systemu <i>relief at source</i> systemem <i>WHT pay & refund</i> oraz bardzo restrykcyjna, krajowa definicja rzeczywistego beneficjenta	46
2.3.3. Zawężenie prawa do korzyści z umów o UPO i unijnych dyrektyw za pośrednictwem krajowych przepisów instrumentalno-prawnych: <i>treaty overriding / dodging</i> i <i>directive overriding / dodging</i>	52
2.3.4. Rozbieżne i selektywne interpretacje nowych zasad poboru WHT przez organy podatkowe w latach 2019–2021	59
2.3.5. Przeniesie ciężaru weryfikacji rozliczeń w WHT z organów podatkowych na płatnika	64
2.3.6. Jawnie dyskryminujące zmiany od 1.01.2022 r. jako przejaw narodowego protekcjonizmu	66
2.3.7. <i>Bonum ex malo non fit</i>	69
3. Wybrana terminologia	71
3.1. <i>Special Purpose Entities</i> (SPE)	71
3.2. Podmioty <i>conduit</i>	72
3.3. <i>Treaty shopping</i> i <i>directive shopping</i>	79
3.3.1. Spojrzenie organów podatkowych	81

3.3.2.	Perspektywa holistyczna, uwzględniająca różnice w systemach podatkowych i potrzebach różnych jurysdykcji	84
3.3.3.	Perspektywa publikacji: neutralne postrzeganie <i>treaty shopping</i> i <i>directive shopping in abstracto</i> i konieczność badania abuzywnych form tych zjawisk <i>ad casum</i>	91
4.	Struktura publikacji	96

Rozdział 1

Kanony wykładni prawa adekwatne dla rozumienia koncepcji

beneficial ownership	99
1.1. Wstęp	99
1.2. Wykładnia zgodna z Konstytucją RP	107
1.2.1. Wykładnia językowa jako gwarant realizacji zasady określoności i przewidywalności prawa podatkowego	107
1.2.2. Rozstrzyganie wątpliwości interpretacyjnych na korzyść podatników	112
1.3. Ogólna reguła wykładni międzynarodowych traktatów	121
1.3.1. Wykładnia w dobrej wierze oraz zintegrowana wykładnia językowa, kontekstualna i celowościowa	121
1.3.2. Wykładnia w dobrej wierze	123
1.3.3. Wykładnia językowa	125
1.3.4. Wykładnia kontekstualna i celowościowa	129
1.4. Ogólna reguła wykładni umów o UPO: <i>renvoi clause</i> do prawa krajowego i znaczenie wykładni autonomicznej	133
1.5. Komentarze i raporty OECD dotyczące Modelu Konwencji	141
1.6. Wykładnia zgodna z prawem unijnym	147
1.7. Wnioski	156

Rozdział 2

Geneza i ewolucja koncepcji beneficial ownership	159
2.1. Wstęp	159
2.2. Geneza dodania koncepcji <i>beneficial ownership</i> do MK OECD w 1977 r.	161
2.2.1. Potrzeby Wielkiej Brytanii: eliminacja nieracjonalnych na gruncie umów o UPO skutków zastosowania krajowych przepisów podatkowych do powierników	161
2.2.2. Prace Grupy Roboczej nr 27: odrzucenie klauzuli <i>subject-to-tax</i> i przyjęcie koncepcji <i>beneficial ownership</i> dla doprecyzowania alokacji dochodu do podatnika	162
2.2.3. Prace Grupy Roboczej nr 21: ta sama nazwa – <i>beneficial owner</i> – ale inna koncepcja (antyabuzywna i przeciwdziałająca oszustwom)	166
2.2.4. Problemy z rozumieniem koncepcji <i>beneficial ownership</i> na gruncie umów o UPO od narodzin i początków rozwoju tej koncepcji	167
2.3. Zmiany w MK OECD i Komentarzu z 1977 r.	170
2.4. Raporty OECD o Spółkach Conduit oraz o Spółkach Bazowych z 1986 r.	175
2.4.1. Raport o Spółkach Bazowych z 1986 r. – unikanie opodatkowania z perspektywy państwa rezydencji (brak zasadności koncepcji <i>beneficial ownership</i> ?)	176

2.4.2.	Raport o Spółkach Conduit z 1986 r. – adekwatność koncepcji <i>beneficial ownership</i> w zapobieganiu unikaniu opodatkowania z wykorzystaniem podmiotów <i>conduit</i>	179
2.4.2.1.	Asymilacja spółki (podmiotu) <i>conduit</i> do grona powierników i agentów wykluczonych z zakresu <i>beneficial owner</i> : brak lub bardzo wąskie uprawnienia do dochodu	179
2.4.2.2.	Bardzo ściśle powiązania zobowiązaniowe przesądzające o statusie <i>conduit</i> – przykłady praktyczne	182
2.4.2.3.	Wadliwość postrzegania koncepcji <i>beneficial ownership</i> jako koncepcji ekonomicznej o zabarwieniu antyabuzywnym	184
2.4.2.4.	Problem demarkacji z normami antyabuzywnymi	188
2.5.	Zmiany w MK OECD i Komentarzach z 1995 i 1997 r. z rozwinięciem w wersji z 2014 r.	190
2.6.	Raport OECD o Szkodliwej Konkurencji Podatkowej z 1998 r.	192
2.7.	Raport OECD o Spółkach Osobowych z 1999 r.	193
2.8.	Zmiany w Komentarzu do MK OECD z 2003 r.	197
2.8.1.	Wprowadzenie do zmian: znaczące rozszerzenie antyabuzywnego podejścia do interpretowania i stosowania umów o UPO w sposób retroaktywny	197
2.8.2.	Wybuchowa mikstura zmian wobec rozumienia koncepcji <i>beneficial ownership</i> : brak dostatecznej konsekwencji i spójności w ewolucji tej koncepcji w pracach OECD	200
2.8.3.	Otworzenie „Puszki Pandory” przez zmiany wprowadzone do Komentarza do MK OECD z 2003 r.	208
2.9.	Raport OECD o Podmiotach Zbiorowego Inwestowania z 2010 r. w ramach Projektu TRACE z 2006–2013 r. i ich wpływ na zmiany w Komentarzach z 2010–2014 r.	209
2.9.1.	Raport OECD o Podmiotach Zbiorowego Inwestowania z 2010 r. – swoboda w dysponowaniu aktywami inwestycyjnymi jako nowa przesłanka ustalania statusu rzeczywistego beneficjenta?	209
2.9.2.	Projekt TRACE z 2006–2013 r. – koncepcja <i>beneficial ownership</i> jako źródło problemów w korzystaniu z umów o UPO przez międzynarodowych inwestorów	214
2.9.3.	Kolejne mutacje i kolejne komplikacje w rozumieniu i stosowaniu koncepcji <i>beneficial ownership</i>	216
2.10.	Zmiany w Komentarzu do MK OECD z 2014 r.	217
2.10.1.	Proces uświadamiania sobie przez OECD potrzeby odejścia od szerokiego, antyabuzywnego postrzegania koncepcji <i>beneficial ownership</i> z 2003 r.	217
2.10.2.	Projekt Wyjaśnień z 2011 r.	218
2.10.3.	Projekt Wyjaśnień z 2012 r.	222
2.10.4.	Podkreślenie autonomiczności znaczenia koncepcji <i>beneficial ownership</i> na gruncie umów o UPO: § 12.1, 9.1 oraz Komentarza odpowiednio do art. 10, 11 i 12 MK OECD z 2014 r.	223
2.10.5.	Znaczące doprecyzowanie koncepcji <i>beneficial ownership</i> : § 12.4, 10.2 i 4.3 Komentarza odpowiednio do art. 10, 11 i 12 MK OECD	228

2.10.5.1. Instrumentalność faktów i okoliczności dla analizy prawnej	229
2.10.5.2. Kwalifikowane rodzaje zobowiązania prawnego lub umownego do przekazania otrzymanego dochodu jako przyczyna eliminacji statusu rzeczywistego beneficjenta wobec tego dochodu	232
2.10.5.3. Fakty i okoliczności po raz kolejny: podmioty powiązane oraz rozwinięcie teorii paradoksu koncepcji <i>beneficial ownership</i> w odniesieniu do jej antyabuzyjnej roli	236
2.10.5.4. Skupienie na dochodzie a nie na aktywach, z którego pochodzi dochód	245
2.10.6. Relacje do szczególnych i ogólnych norm antyabuzyjnych: początek drogi do marginalizowania znaczenia koncepcji <i>beneficial ownership</i> w sytuacjach abuzyjnych?	249
2.11. Zmiany w MK OECD i Komentarza z 2017 r.	252
2.11.1. Wpływ nowego tytułu i nowej preambuły do MK OECD z 2017 r. na rozumienie i stosowanie koncepcji <i>beneficial ownership</i>	256
2.11.2. Wpływ dodania klauzuli PPT (art. 29 ust. 9) do MK OECD z 2017 r. na rozumienie i stosowanie koncepcji <i>beneficial ownership</i>	261
2.11.3. Wpływ dodania klauzuli LOB (art. 29 ust. 1–8) do MK OECD z 2017 r. na rozumienie i stosowanie koncepcji <i>beneficial ownership</i>	264
2.12. Podejście Organizacji Narodów Zjednoczonych do koncepcji <i>beneficial ownership</i>	266
2.12.1. Zasadność analizy podejścia ONZ do koncepcji <i>beneficial ownership</i> oraz fundamentalne podobieństwa i różnice między MK OECD a MK ONZ	266
2.12.2. Niespójne podążanie ONZ za OECD w odniesieniu do koncepcji <i>beneficial ownership</i> w latach 1980–2021	270
2.12.3. Raport profesora P. Bakera z 2008 r. dotyczący koncepcji <i>beneficial ownership</i>	271
2.12.4. Najnowsze stanowisko Komitetu Ekspertów ONZ wobec koncepcji <i>beneficial ownership</i>	273
2.13. Wnioski	276

Rozdział 3

Rozumienie i stosowanie koncepcji *beneficial ownership*

z perspektywy Polski	281
3.1. Wstęp	281
3.2. Geneza i ewolucja polskiego rozumienia koncepcji <i>beneficial ownership</i>	282
3.2.1. Wprowadzenie definicji koncepcji <i>beneficial ownership</i> do ustawy o CIT w 2017 r.	282
3.2.2. „Egzotyczna” modyfikacja koncepcji <i>beneficial ownership</i> w 2019 r. w kierunku antyabuzyjnym oraz jej „zmodernizowana” wersja od 2022 r.	288
3.3. Brak zasadności stosowania polskiej definicji koncepcji <i>beneficial ownership</i>	302
3.4. Brak decydującego znaczenia perspektywy Polski jako państwa źródła dla ustalenia statusu rzeczywistego beneficjenta	311

3.5. Wadliwość i nieadekwatność badania substratu majątkowo-osobowego dla ustalania statusu rzeczywistego beneficjenta	317
3.5.1. Błąd projektodawcy i ustawodawcy dotyczący wymogu substratu majątkowo-osobowego w definicji koncepcji <i>beneficial ownership</i>	317
3.5.2. Podejście polskich organów podatkowych do badania substratu majątkowo-osobowego w celu ustalania statusu rzeczywistego beneficjenta	322
3.5.3. Błędnosc i zbędność badania treści ekonomicznej dla ustalania statusu rzeczywistego beneficjenta	328
3.5.4. Właściwość badania treści prawnej dla ustalania statusu rzeczywistego beneficjenta	336
3.6. Wnioski	340

Rozdział 4

Koncepcja *beneficial ownership* na gruncie umów o UPO i unijnych

dyrektyw w świetle kanonów wykładni prawa	345
4.1. Wstęp	345
4.2. Koncepcja <i>beneficial ownership</i> na gruncie umów o UPO	346
4.3. Koncepcja <i>beneficial ownership</i> na gruncie dyrektywy IR	355
4.3.1. Treść koncepcji <i>beneficial ownership</i> w dyrektywie IR a klauzula podlegania opodatkowaniu wobec spółek i stałych zakładów	355
4.3.2. Stosowanie dokumentacji OECD dla ustalenia unijnego, autonomicznego znaczenia koncepcji <i>beneficial ownership</i>	362
4.3.3. Brak przypisywania koncepcji <i>beneficial ownership</i> antyabuzywnej roli na gruncie dyrektywy IR i brak wykluczenia podmiotów <i>conduit</i> z kręgu rzeczywistych beneficjentów	366
4.4. Problematyka koncepcji <i>beneficial ownership</i> na gruncie dyrektywy PS	376
4.4.1. Podobieństwa i różnice między dyrektywą PS a dyrektywą IR w zakresie skorzystania ze zwolnień z WHT w państwie źródła	376
4.4.2. Możliwość tożsamego rozumienia koncepcji <i>beneficial ownership</i> na gruncie dyrektywy IR i dyrektywy PS	378
4.4.3. Adekwatność dokumentacji OECD dla rozumienia koncepcji <i>beneficial ownership</i> wyinterpretowanej z dyrektywy PS	381
4.4.4. Możliwość wyinterpretowania koncepcji <i>beneficial ownership</i> z przepisów ustawy o CIT implementujących dyrektywę PS oraz brak możliwości stosowania polskiej koncepcji	384
4.5. Wnioski	387

Rozdział 5

Porównanie koncepcji *beneficial ownership* do ogólnych i szczególnych

klauzul antyabuzyjnych	391
5.1. Wstęp	391
5.2. Porównanie treści i struktury koncepcji <i>beneficial ownership</i> do klauzuli GAAR	395
5.3. Porównanie treści i struktury koncepcji <i>beneficial ownership</i> do klauzuli PPT	403

5.4. Porównanie treści i struktury koncepcji <i>beneficial ownership</i> do klauzuli LOB	408
5.4.1. Przyczyny analizy komparatystycznej oraz geneza klauzuli LOB	408
5.4.2. Treść i struktura klauzuli LOB oraz analiza porównawcza wysokiego poziomu: bogactwo i dookreśloność a ubogość i niedookreśloność treści	410
5.4.3. Zupełnie inny mechanizm zastosowania klauzuli LOB w porównaniu do koncepcji <i>beneficial ownership</i>	416
5.4.4. <i>Nexus</i> między podatnikiem a jego państwem rezydencji podatkowej jako kluczowa przesłanka w klauzuli LOB (brak istotności alokacji dochodu do podatnika)	419
5.4.5. Elementy klauzuli LOB wykluczające odmowę czerpania korzyści z umów o UPO wobec osób niezaangażowanych w abuzywny <i>treaty shopping</i>	420
5.5. Porównanie treści i struktury koncepcji <i>beneficial ownership</i> do przepisów o CFC	426
5.5.1. Polemika doktrynalna <i>de facto</i> będąca polemiką ze stanowiskiem organów podatkowych oraz inne powody istotności analizy porównawczej	426
5.5.2. Treść i struktura przepisów o CFC oraz analiza porównawcza wysokiego poziomu: bogactwo i dookreśloność a ubogość i niedookreśloność treści	428
5.5.3. Atak przepisów o CFC na zupełnie inne zjawisko niż koncepcja <i>beneficial ownership</i>	438
5.5.4. Odmienność funkcjonowania przepisów o CFC od koncepcji <i>beneficial ownership</i>	440
5.5.4.1. Definicja CFC a definicja rzeczywistego beneficjenta	441
5.5.4.2. Koncepcja „odwróconej CFC”	443
5.5.4.3. Realokacja dochodu CFC do polskiego podatnika kontrolującego CFC a doprecyzowanie alokacji dochodu do zagranicznego odbiorcy dochodu wypłacanego z Polski	445
5.5.5. Inna perspektywa i inny reżim prawny zasadne dla stosowania przepisów o CFC w porównaniu do stosowania koncepcji <i>beneficial ownership</i>	447
5.6. Wnioski	454

Rozdział 6

Koncepcja <i>beneficial ownership</i> w orzecznictwie	459
6.1. Wstęp	459
6.2. Stany Zjednoczone: wyrok Amerykańskiego Sądu Podatkowego z 5.08.1971 r. w sprawie Aiken Industries i jego wpływ na wczesną marginalizację antyabuzywnej roli koncepcji <i>beneficial ownership</i>	462
6.2.1. Stan faktyczny, analiza wyroku i komentarz	462
6.2.2. Wpływ wyroku na marginalizację antyabuzywnej roli koncepcji <i>beneficial ownership</i> w późniejszym orzecznictwie	466

6.2.3.	Wpływ orzecznictwa na antyabuzywne zmiany w ustawodawstwie amerykańskim i w amerykańskich umowach o UPO	468
6.3.	Holandia: wyrok Holenderskiego Sądu Najwyższego z 6.04.1994 r. w sprawie Royal Dutch Shell (<i>market maker</i>) i jego wpływ na wczesną marginalizację antyabuzywnej roli koncepcji <i>beneficial ownership</i>	469
6.3.1.	Stan faktyczny, analiza wyroku i komentarz	469
6.3.2.	Wpływ wyroku na antyabuzywne zmiany w ustawodawstwie holenderskim i w holenderskich umowach o UPO	475
6.4.	Wielka Brytania: wyrok brytyjskiego sądu apelacyjnego z 2.03.2006 r. w sprawie Indofood i jego wpływ na antyabuzywne rozumienie koncepcji <i>beneficial ownership</i> przez brytyjskie organy podatkowe	477
6.4.1.	Stan faktyczny, analiza wyroku i komentarz	477
6.4.2.	Wyjaśnienie brytyjskich organów podatkowych dotyczące antyabuzywnego rozumienia koncepcji <i>beneficial ownership</i> opublikowane w wyniku wyroku w sprawie Indofood	486
6.5.	Francja: wyrok Rady Stanu (Conseil d'État) z 29.12.2006 r. w sprawie Royal Bank of Scotland	490
6.5.1.	Stan faktyczny, analiza wyroku i komentarz	490
6.5.2.	Krytyczny komentarz dotyczący zastosowania przez Radę Stanu doktryny nadużycia pod pozorem stosowania koncepcji <i>beneficial ownership</i>	494
6.6.	Kanada: wyrok Federalnego Sądu Apelacyjnego z 26.02.2009 r. w sprawie Prévost	498
6.6.1.	Kontekst jurysprudencyjny	498
6.6.2.	Stan faktyczny, analiza wyroku i komentarz	499
6.6.3.	Wpływ na późniejsze orzecznictwo – wyrok TCC z 24.02.2012 r. w sprawie Velcro	507
6.7.	Polska: wyrok NSA z 11.03.2015 r., II FSK 214/13	509
6.7.1.	Kontekst jurysprudencyjny	509
6.7.2.	Stan faktyczny, analiza wyroku i komentarz	511
6.7.3.	Osobliwości wyroku i jego wpływ na późniejsze orzecznictwo: ostateczne czerpanie korzyści oraz brak nadużycia jako cechy rozpoznawcze rzeczywistego beneficjenta	518
6.8.	Szwajcaria: wyrok Federalnego Sądu Najwyższego z 5.05.2015 r. w sprawie Swiss Swap	522
6.8.1.	Wyjątkowość sprawy w kontekście użycia pochodnych instrumentów finansowych	522
6.8.2.	Stan faktyczny i analiza wyroku Szwajcarskiego Federalnego Sądu Administracyjnego	522
6.8.3.	Analiza i komentarz do wyroku Federalnego Sądu Najwyższego w Szwajcarii	527
6.8.4.	Wpływ na późniejsze orzecznictwo	531
6.9.	Unia Europejska: wyroki TSUE z 26.02.2019 r. w sprawach duńskich	532
6.9.1.	Specyficzny kontekst faktyczny i prawny spraw duńskich	532
6.9.2.	Stany faktyczne spraw duńskich dotyczących dyrektywy PS	536
6.9.2.1.	Sprawa T Danmark (C-116/16)	536

6.9.2.2.	Sprawa Y Denmark Aps (C-117/16)	539
6.9.3.	Stany faktyczne spraw duńskich dotyczących dyrektywy IR	543
6.9.3.1.	Sprawa N Luksemburg 1 (C-115/16)	543
6.9.3.2.	Sprawa X Denmark (C-118/16)	546
6.9.3.3.	Sprawa C Danmark I (C-119/16)	550
6.9.3.4.	Sprawa Z Denmark (C-299/16)	553
6.9.4.	Przedstawienie i analiza rozumowania TSUE w wyrokach w sprawach duńskich	557
6.9.4.1.	Ogólne podejście TSUE do odpowiedzi na pytania prejudycjalne oraz niemalże całkowite pominięcie koncepcji <i>beneficial ownership</i> w sprawach duńskich dotyczących dyrektywy PS	557
6.9.4.2.	Odpowiedź TSUE na pytania dotyczące koncepcji <i>beneficial ownership</i> jako <i>stepping stone</i> do rozstrzygnięcia spraw duńskich wyłącznie na gruncie ogólnej zasady zakazu nadużycia prawa unijnego	560
6.9.4.3.	Odmowa prawa do zwolnienia z WHT w dyrektywie PS i dyrektywie IR w świetle ogólnej zasady zakazu nadużycia prawa unijnego bez krajowej antyabuzywnej podstawy prawnej (?)	570
6.9.4.4.	Wskazówki dotyczące badania nadużycia dyrektywy IR i dyrektywy PS w ramach ogólnej zasady zakazu nadużycia prawa unijnego. Źródła inspiracji	579
6.9.4.5.	Wątpliwa asymilacja koncepcji <i>beneficial ownership</i> do ogólnej zasady zakazu nadużycia prawa unijnego oraz ciężar dowodzenia	588
6.9.5.	Wnioski częściowe	596
6.10.	Francja (po wyrokach TSUE): wyrok Rady Stanu z 5.06.2020 r. w sprawie Eqiom & Enka	599
6.10.1.	Kontekst jurysprudencyjny – wyrok TSUE z 7.09.2017 r., C-6/16, Eqiom & Enka	599
6.10.2.	Analiza wyroku Rady Stanu i komentarz	601
6.11.	Włochy: wyrok Sądu Kasacyjnego (Corte di cassazione) z 10.07.2020 r. w sprawie Global Garden Products	606
6.11.1.	Stan faktyczny i stanowisko włoskich organów podatkowych	606
6.11.2.	Analiza wyroku włoskiego Sądu Kasacyjnego i komentarz	610
6.12.	Hiszpania: wyrok Hiszpańskiego Sądu Najwyższego (Tribunal Supremo) z 23.09.2020 r. w sprawie Colgate	615
6.12.1.	Rozwój rozumienia i stosowania koncepcji <i>beneficial ownership</i> w Hiszpanii: od alokacji dochodu do ogólnej klauzuli antyabuzywnej zastępującej klauzulę GAAR	615
6.12.2.	Analiza i komentarz do wyroku Tribunal Supremo z 23.09.2020 r. w sprawie Colgate	623
6.13.	Polska (po zmianie reżimu WHT i wyrokach TSUE w sprawach duńskich): wyrok WSA w Poznaniu z 12.01.2021 r., I SA/Po 324/20	628
6.13.1.	Rozbudowany stan faktyczny	628

6.13.2. Konieczność konsultowania angielskiej wersji językowej polsko-szwedzkiej umowy o UPO	633
6.13.3. Obligatariusze jako ostateczni odbiorcy odsetek i ich rzeczywisti beneficjenci: błędna wykładnia i rozumienie koncepcji <i>beneficial ownership</i>	635
6.13.4. Brak możliwości zastosowywania koncepcji transparentności (<i>look-through</i>): błędne zrozumienie i zastosowanie koncepcji transparentności oraz też z wyroków TSUE w sprawach duńskich	642
6.13.5. Wnioski częściowe	647
6.14. Dania: wyroki Østre Landsret z 3.05.2021 r. w sprawach NetApp i TCD (Y Demark Aps i T Danmark) oraz z 25.11.2021 r. w sprawach Takeda A/S i NTC Parent S.a.r.l. (X Denmark A/S i N Luxembourg 1)	647
6.14.1. Wyrok Østre Landsret z 3.05.2021 r. w sprawach NetApp i TCD (sprawy dywidendowe)	647
6.14.1.1. Kontekst jurysprudencyjny – wyrok TSUE w sprawach duńskich Y Demark Aps i T Danmark z 26.02.2019 r.	647
6.14.1.2. Analiza i komentarz wyroku	648
6.14.2. Wyrok Østre Landsret z 25.11.2021 r. w sprawach Takeda A/S i NTC Parent S.a.r.l. (sprawy odsetkowe)	653
6.14.2.1. Kontekst jurysprudencyjny – wyrok TSUE w sprawach duńskich X Denmark A/S i N Luxembourg 1 z 26.02.2019 r.	653
6.14.2.2. Analiza i komentarz wyroku	653
6.15. Wnioski	658
Wnioski końcowe	669
1. Doprecyzowanie zasady alokacji dochodu	670
2. Fundamentalna logika umów o UPO i unijnych dyrektyw	677
3. Alokacja dochodu przez państwo rezydencji odbiorcy płatności jest decydująca	684
4. Zbędna i szkodliwa koncepcja?	688
5. <i>Post scriptum</i> : biosemantyka, czyli dlaczego organy podatkowe i większość sądów, stosując koncepcję <i>beneficial ownership</i> , zachowują się jak bobry	693
Bibliografia	701
Wykaz aktów prawnych i innych dokumentów	731
Wykaz orzecznictwa	743

PRZEDMOWA

[...] Ty je mijaj, i zalep uszy towarzyszy
Woskiem miodnego plastru! Niech żaden nie słyszy
Głosu ich; lecz jeżeli sam byłbyś ciekawy
Posłuchać, to powrozem każ do masztu nawy
Przywiązać się a mocno, za nogi i ręce,
A wtedy się przysłuchaj dwóch Syren piosence [...]

Homer, *Odyseja*, s. 122¹

Publikacja Błażeja Kuźniackiego dotycząca koncepcji rzeczywistego beneficjenta zaprasza nas do podróży niczym mitycznych Odyseusza, ostrzegając przed przyśłowowymi wirami i prądami rzeczzonego zagadnienia. Nie ukrywając przed nami trudności tej podróży ani czasu, w jakim przyjdzie się zapoznać z tą materią, Autor oferuje nam rolę swoistego rodzaju nawigatora, sprawnie manewrując pomiędzy „głazami” przepisów prawnych oraz „rafami” orzecznictwa i doktryny. Nie jest to pierwszy nawigator w tej podróży, który tłumaczy znaczenie instytucji rzeczywistego beneficjenta i jej praktycznego zastosowania w polskim systemie prawnym.

Jednakże jego głos wybrzmiewa dobitnie pośród innych nawigatorów, ostrzegając nas przed ryzykiem błędnego rozumienia funkcji tej instytucji, jaką, jego zdaniem, nie jest funkcja antyabuzyjna (przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania), lecz funkcja alokacyjna (alokacja dochodu). Zatem rzeczywisty beneficjent to podmiot, do którego alokowany jest dochód. Autor próbuje udowodnić, że to nie koncepcja rzeczywistego beneficjenta służy do przeciwdziałania nadużyciom umów o UPO i unijnych dyrektyw, lecz klauzule GAAR, PPT i LOB. W publikacji tej Autor zauważa, że właściwa funkcja koncepcji rzeczywistego beneficjenta (funkcja alokacyjna) prowadzi do zapewnienia właściwego zastosowania umów o UPO oraz unijnych dyrektyw, eliminując podwójne opodatkowanie tylko wtedy, gdy może ono wystąpić ze względu na alokację dochodu z państwa źródła do państwa rezydencji. Realizuje

¹ <https://wolnelektury.pl/katalog/lektura/homer-odyseja.html> (dostęp: 25.01.2022 r.).

ona zatem cele umów o UPO i unijnych dyrektyw na moment ich stosowania niezależnie od intencji podmiotu, który ją stosuje, i jej adresatów. Natomiast funkcja antyabuzyjna, będąc funkcją niewłaściwą, może prowadzić do podwójnego opodatkowania, znacząco redukować ochronę i przewidywalność w stosowaniu umów o UPO oraz unijnych dyrektyw, destabilizować ich funkcjonalność. Ponadto realizuje ona intencje indywidualnego, krajowego ustawodawcy. Niestety ta ostatnia dominuje w podejściu organów podatkowych. Rodzi też obawy u Autora, że może także zdominować podejście sądów administracyjnych. Tymczasem koncepcja rzeczywistego beneficjenta nie jest quasi-klauzulą GAAR, albowiem w jej treści brak jest przesłanek nadużycia.

Jest to głos, który uświadamia, jak łatwo „syreni śpiew” o potrzebie zapewnienia wpływów budżetowych oraz walka z nadużyciami potrafi omamić interpretatora wizją szkodliwości określonych działań podatników, a w konsekwencji uwolnić go z więzów prawa, którymi jest związany zwłaszcza w sytuacji, gdy sama koncepcja pozostawia poważne wątpliwości w jej rozumieniu.

Jednakże analizując spory, w których pojawia się problem rzeczywistego beneficjenta, niewątpliwie interpretator punktem wyjścia swojej wykładni powinien uczynić wykładnię językową, lecz wobec ewidentnej niejasności tej koncepcji w sukurs powinny mu przyjść inne wykładnie prawa, takie jak wykładnia systemowa (zgodna z Konstytucją RP czy prawem unijnym, kontekstualna) czy wykładnia celowościowa.

Warty rozważenia jest wniosek Autora o szkodliwości wspomnianej klauzuli istniejącej w obecnym kształcie w polskim systemie prawa. Owa szkodliwość, której przyczyną jest nadużywanie tej instytucji w celach profiskalnych przez organy podatkowe, widoczna jest na poziomie rozwoju gospodarki i inwestycji w Polsce. Wspomniane podejście nie buduje zaufania do działania organów podatkowych, wręcz przeciwnie, zniechęca potencjalnych inwestorów do inwestowania na terytorium Polski. Jednocześnie jej niejasność może doprowadzić do lawinowego narastania sporów między podatnikami i organami podatkowymi, ze szkodą dla polskiej gospodarki, reputacji wśród inwestorów, marnotrawstwa czasu i pieniędzy aktorów rzeczonoego sporu (podatników, organów podatkowych, sądów administracyjnych) oraz spowodować ryzyko kosztownych sporów z międzynarodowymi korporacjami, w tym sporów arbitrażowych.

Mglistość znaczeniowa koncepcji rzeczywistego beneficjenta skłania do kolejnego niebanalnego wniosku Autora o zbędności tej instytucji w polskim systemie prawa, albowiem jest ona w swej istocie „pustym postanowieniem” na gruncie umów o UPO, której dodanie nigdy nie było konieczne dla ich prawidłowego funkcjonowania. Stąd też jego rekomendacja o usunięciu rzeczonoego koncepcji nie tylko z prawa krajowego, lecz również z MK OECD i MK ONZ oraz z unijnych dyrektyw.

A zatem, drogi Odysie, pora zacząć podróż i niech Cię nie niepokoją cierpienia Twe orzecznicze i poczynione błędy interpretacyjne. Wszędy są drogi proste (o ile znasz zasady wykładni), lecz i manowce wszędy (gdy tych zasad nie znasz). O to chodzi jedynie. By naprzód wciąż iść śmiało i poznawać istotę rzeczy. Choć bywa, że w wykładni prawa dochodzi się gdzie indziej, niż się pierwotnie zakładało².

Dagmara Dominik-Ogińska

² Parafraza fragmentu wiersza L. Staffa, *Odys*, https://poezja.org/wz/Staff_Leopold/1564/Odys (dostęp: 25.01.2022 r.).

WPROWADZENIE

1. Istota sporu i cel publikacji

Jaka jest dominująca rola koncepcji *beneficial ownership* w podatku u źródła zgodnie z autonomicznym, międzynarodowym rozumieniem tej koncepcji?¹ To jest nadrzędne pytanie, na które próba udzielenia odpowiedzi stanowi główny cel publikacji. Punktem wyjścia do odpowiedzi na to pytanie jest świadomość plastyczności i niedookreśloności koncepcji *beneficial ownership*, którą trafnie przedstawił prof. J. Hattingh:

Prawdopodobnie nie ma doskonałej, dobrze opisanej i obejmującej wszystkie przypadki definicji *beneficial ownership*, która czeka na odkrycie w pewnej sprawie lub w doświadczonym autorytecie. Pojęcie *beneficial owner* jest raczej jak kameleon, przybiera kolor z treści dóbr osobistych, do których jest dołączony jako ich etykieta. W naturze kameleona nie leży przybijanie swoich kolorów gwoździami do masztu².

Od początku więc wiadomo, że *beneficial ownership* zarówno w prawie międzynarodowym, jak i krajowym jest koncepcją niezwykle podatną na różne rozumienie i stosowanie. W zależności od tego, w jakich okolicznościach i kto próbuje zrozumieć, czym jest rzeczywisty beneficjent (ang. *beneficial owner*)³, koncepcja *beneficial ownership* może przybierać różne role i prowadzić do różnych konsekwencji.

¹ W publikacji, w odniesieniu do *beneficial ownership* lub *beneficial owner* będę zazwyczaj używał terminu „koncepcja”, ale można również posługiwać się innymi określeniami, np. „pojęcie” lub „klauzula”. Używane są one bowiem zamiennie, z zaznaczeniem, że najczęściej w doktrynie stosuje się określenia „koncepcja *beneficial ownership* lub *beneficial owner*”. Zob. *Beneficial Ownership: Recent Trends*, red. M. Lang i in., IBFD 2013.

² W oryg.: „There is probably no perfect well-described all-encompassing definition of beneficial ownership that lies hidden in a case or an old authority waiting to be discovered. The term beneficial owner is rather like a chameleon, taking its colour from the content of the personal rights to which it is attached as a label. It is not in the nature of a chameleon to nail its colours to the mast”. Zob. J. Hattingh, *Beneficial Ownership and Double Tax Conventions, Part II* [w:] *International Tax*, red. A. De-Koker, E. Brincker, Durban 2009, cyt. za: C.P. du Toit, *The Evolution of the Term „Beneficial Ownership” in Relation to International Taxation over the Past 45 Years*, BIT 2010/10(64), pkt 3.2.1.

³ W publikacji posługuję się wyrażeniem „rzeczywisty beneficjent” w odniesieniu do pojęcia, któremu polski ustawodawca nadaje różne nazwy na gruncie różnych umów o UPO, odnosząc się *de facto* i *de iure* do koncepcji *beneficial ownership*. Jeszcze inne nazwy tego pojęcia można odnaleźć w przepisach ustaw regulujących podatki dochodowe oraz w oficjalnych tłumaczeniach wyroków TSUE i opinii Rzeczników

Wybór tematyki publikacji podyktowany był kilkoma czynnikami. Przede wszystkim obecnie pobór podatku u źródła (WHT, *withholding tax*) w Polsce krąży wokół rozumienia i stosowania koncepcji *beneficial ownership* przez organy podatkowe w sposób niezwykle „agresywny” i w pewnym stopniu retroaktywny. Obecnie, tj. w 2022 r., organy podatkowe podważają status rzeczywistego beneficjenta podmiotów pośredniczących zwłaszcza z Holandii, Luksemburga, Cypru i innych przyjaznych podatkowo jurysdykcji z UE, aż do upływu okresu przedawnienia, czyli wobec płatności podlegających pod WHT dokonywanych od grudnia 2015 r. do końca 2016 r. Spory na tym polu toczą się nadal wobec płatności dokonywanych już w 2015 r. Przy czym rozumienie koncepcji *beneficial ownership* na moment przeprowadzania kontroli podatkowych i celno-skarbowych w latach 2019–2022 jest zupełnie inne niż to, które było znane podatnikom we wcześniejszych latach. W szczególności, przed 2019 r. koncepcja *beneficial ownership* pojawiała się stosunkowo rzadko zarówno w praktyce organów podatkowych, jak i w orzecznictwie sądów administracyjnych w sprawach podatkowych. Próby ustalania statusu rzeczywistego beneficjenta koncentrowały się głównie na *pool leaderach* jako stronach umów cash pooling⁴. Warto zauważyć, że *cash pooling* to umowa polegająca na gromadzeniu przez agenta (*pool leader*) środków finansowych stron umowy na rachunku bankowym w celu zmniejszenia kosztów finansowych grupy i zwiększenia zysków z odsetek dzięki wykorzystaniu efektu skali. *Pool leader* co do zasady działa na rachunek uczestników umowy, a więc jest zobowiązany do przekazania uzyskanych odsetek i jego prawo do rozporządzania tymi dochodami jest bardzo ograniczone. Zidentyfikować w tym zakresie można automatyzm w przekazywaniu środków⁵. W konsekwencji w znakomitej większości orzecznictwa wyrażany był skądinąd słuszny pogląd, jakoby *pool leader*, co do zasady, nie mógł być uznany za rzeczywistego beneficjenta uzyskiwanych odsetek⁶ – nie był bowiem podatnikiem, do którego alokowano dochody na potrzeby opodatkowania.

Generalnych przy TSUE. Daleko idąca heterogeniczność w nazewnictwie omawianego pojęcia przy zachowaniu jego pełnej tożsamości znaczeniowej (funkcjonalnej) jest niepożądana w porządku prawnym. Analiza tej problematyki oraz zasadność posługiwania się wyrażeniem „rzeczywisty właściciel” znajduje się przede wszystkim *infra* w podrozdziale 4.2.

⁴ M. Wilk, *Klauzula rzeczywistego beneficjenta (beneficial ownership) w międzynarodowym prawie podatkowym*, LEX 2015, pkt 2.3.3.1.

⁵ Zob. R. Pioterczak, *Cash pooling w obrocie międzynarodowym*, <https://www.prawo.pl/podatki/cash-pooling-w-obrocie-miedzynarodowym,7427.html>. Ta i wszystkie dostępy do stron internetowych są aktualne na dzień 15.01.2022 r.

⁶ Zob. np. wyroki: NSA z 12.09.2013 r., II FSK 2636/11, LEX nr 1375619; WSA w Łodzi z 21.08.2013 r., I SA/Łd 612/13, LEX nr 1452444; WSA w Warszawie z 13.06.2013 r., III SA/Wa 3360/12, LEX nr 1350345; WSA w Gliwicach z 24.09.2012 r., I SA/Gl 181/12, LEX nr 1265906. Przy czym to, czy dany podmiot pełniący funkcję *pool leadera* może być uznany za rzeczywistego beneficjenta od otrzymywanych odsetek podlega każdorazowej ocenie w wyniku przeprowadzenia właściwej analizy prawnej w świetle konkretnych faktów i okoliczności. Sam fakt pełnienia funkcji *pool leadera* nie może automatycznie wiązać się z utratą statusu rzeczywistego beneficjenta. Może bowiem zdarzyć się, że *pool leader* będzie posiadał uprawnienia do dysponowania uzyskiwanymi odsetkami w sposób umożliwiający uznanie go za ich rzeczywistego beneficjenta. Oczywiście w takim przypadku nie może występować automatyzm w przekazywaniu odsetek przez *pool leadera* innym podmiotom.

Rozdział 1

KANONY WYKŁADNI PRAWA ADEKWATNE DLA ROZUMIENIA KONCEPCJI *BENEFICIAL OWNERSHIP*¹

1.1. Wstęp

Teoria i filozofia prawa w Polsce wyróżnia dwie fundamentalne koncepcje wykładni prawa: klaryfikacyjną i derywacyjną, wyrażane również za pomocą paremii *clara non sunt interpretanda* oraz *omnia sunt interpretanda*². Propagatorem tej pierwszej jest J. Wróblewski³, a twórcą drugiej M. Zieliński⁴, należący do najbardziej uznanych przedstawicieli polskiej nauki prawa w obszarze teorii wykładni. Mimo że koncepcje te są w określonym stopniu konkurencyjne, a spór wokół nich w polskiej doktrynie toczy się od ponad pół wieku⁵, w literaturze przedmiotu słusznie podnosi się, że różnice

¹ Dziękuję profesorowi Marcinowi Matczakowi za cenne uwagi dotyczące pierwszej wersji tego rozdziału.

² W literaturze określa się wspomniane koncepcje również mianem reguł (najczęściej i najtrafniej), a także zasad, maksym, czy też paremii. Zob. T. Grzybowski, *Spory wokół reguły clara non sunt interpretanda*, PiP 2012/9, s. 44.

³ Zob. w szczególności J. Wróblewski, *Wykładnia prawa a terminologia prawnicza*, PiP 1956/5–6; J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii wykładni prawa ludowego*, Warszawa 1959; J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988; J. Wróblewski, *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Ossolineum 1990. Celowo użyłem wyrażenia „propagatorem” a nie twórcą, ponieważ stanowisko stojące za koncepcją klaryfikacyjną nie było oryginalnym pomysłem J. Wróblewskiego. Otóż znacznie wcześniej jego ojciec – B. Wróblewski stał na stanowisku, że „wykładnia normy prawnej staje się aktualna dopiero wówczas, jeśli dany przepis jest niedokładny, niejasny, budzący wątpliwości przy ustalaniu jego znaczenia, nie daje bezpośredniego rozstrzygnięcia konkretnej sytuacji prawnej itp.” – zob. B. Wróblewski, *Studia z dziedziny prawa i etyki*, Warszawa 1934, s. 369.

⁴ Zob. w szczególności M. Zieliński, *Interpretacja jako proces dekodowania tekstu prawnego*, Poznań 1972; M. Zieliński, *Aspekty reguły clara non sunt interpretanda* [w:] S. Wronkowska, M. Zieliński, *Szkice z teorii prawa i szczegółowych nauk prawnych*, Poznań 1990; M. Zieliński, *Wyznaczniki reguł wykładni prawa*, RPEiS 1998/3–4, s. 1–20; M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2010; M. Zieliński, *Clara non sunt interpretanda – mity i rzeczywistość*, ZNSA 2012/6, s. 9–23.

⁵ Każda z tych koncepcji ma swoich zwolenników i krytyków. W tym zakresie, oprócz ww. publikacji J. Wróblewskiego i M. Zielińskiego, w szczególności zob. J. Woleński, *Logiczne problemy wykładni prawa*,

między nimi nie są radykalne i podporządkowane wyraźnym kryteriom⁶, a nawet można zaryzykować konstatację o ich komplementarności⁷.

Klaryfikacyjna koncepcja wykładni prawa ma na celu ustalenie znaczenia przepisu prawa i sprowadza się do twierdzenia, że nie podlega wykładni tekst prawny, który jest jasny, tj. w określonych okolicznościach jego znaczenie nie wymaga wykładni (ujęcie deskryptywne). Koncepcja ta występuje w wersji antyinicjującej, która zakazuje podejmowania wykładni tekstu prawnego, oraz wersji antykontynuacyjnej (*interpretatio cessat in claris*), zakazującej kontynuowania wykładni po osiągnięciu jasności⁸. W tej pierwszej wersji koncepcja klaryfikacyjna wiąże się z izomorfią w prawie, czyli bezpośrednim rozumieniem jasnego tekstu prawnego (ujęcie dyrektywne). Z kolei w drugiej wersji zakłada wyłączność wykładni językowej na tyle jasnego tekstu prawnego, że zastosowanie tylko wykładni językowej prowadzi do jednoznacznych rezultatów interpretacyjnych. Ta wersja koncepcji klaryfikacyjnej wprowadza prymat wykładni językowej nad innymi zasadami wykładni w tym sensie, że pozajęzykowe metody wykładni mają zastosowanie wtedy i tylko wtedy, gdy wykładnia językowa tekstu

ZNUJ – Prace Prawnicze 1972/56; K. Pleszka, T. Gizbert-Studnicki, *Dwa ujęcia wykładni prawa. Próba konfrontacji*, ZNUJ – Prace z Nauk Politycznych 1984/20; R. Sarkowicz, *Poziomowa interpretacja tekstu prawnego*, Kraków 1994; A. Kozak, *Pojmowanie prawa w teorii wykładni*, Wrocław 1997; K. Pleszka, *Językowe znaczenie tekstu prawnego jako granica wykładni* [w:] *Filozoficzno-teoretyczne problemy sądowego stosowania prawa*, red. M. Zirk-Sadowski, Łódź 1997; J. Skrzydło, *Doktryna „acte clair” w orzecznictwie Trybunału Wspólnot Europejskich i sądów państw członkowskich Unii Europejskiej*, PiP 1998/1, 49–58; J. Helios, *Pojmowanie wykładni prawa europejskiego w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości*, Wrocław 2002; E. Smoktunowicz, *Clara non sunt interpretanda w prawie administracyjnym* [w:] *Księga pamiątkowa profesora Eugeniusza Ochendowskiego*, Toruń 1999; L. Leszczyński, *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, Kraków 2001; W. Lang, *Zasada clara non sunt interpretanda w kontekście zasady ignorantia iuris nocet oraz zasady zaufania obywateli do prawa* [w:] *Polska kultura prawna a proces integracji europejskiej*, red. S. Wronkowska, Kraków 2005; M. Zieliński, Z. Radwański, *Wykładnia prawa cywilnego*, „Studia z Prawa Prywatnego” 2006/1, s. 1–40; M. Zirk-Sadowski, *Epistemologia prawa a teorie wykładni* [w:] *Prawo – władza – społeczeństwo – polityka. Księga jubileuszowa profesora Krzysztofa Pateckiego*, red. Maria Borucka-Arczowa i in., Kraków 2006; T. Spyra, *Granice wykładni prawa. Znaczenie językowe tekstu prawnego jako granica wykładni*, Kraków 2006; W. Jakimowicz, *Wykładnia w prawie administracyjnym*, Warszawa 2006; J. Leszczyński, *O charakterze dyrektyw wykładni prawa*, PiP 2007/3, s. 28–44; M. Romanowicz, *Clara... vs. omnia...*, czyli język a proces stosowania prawa [w:] *Prawo, język, etyka*, red. A. Mróz, A. Niewiadomski, M. Pawelec, Warszawa 2010; M. Zirk-Sadowski, *Wykładnia prawa a wspólnoty sędziów* [w:] *W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga jubileuszowa Profesora Macieja Zielińskiego*, red. A. Choduń, S. Czepita, Szczecin 2010; K. Pleszka, *Wykładnia rozszerzająca*, Warszawa 2010; L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010; A. Tomza, *Teoria wykładni prawa Jerzego Wróblewskiego a dyrektywalna koncepcja znaczenia Kazimierza Ajdukiewicza*, SPE 2010/82, s. 193–206; M. Zieliński, M. Zirk-Sadowski, *Klaryfikacyjność i derywacyjność w integrowaniu polskich teorii wykładni prawa*, RPEiS 2011/2, s. 99–111; A. Choduń, *Koncepcja wykładni prawa Macieja Zielińskiego*, RPEiS 2016/4, s. 57–67.

⁶ Zob. K. Pleszka, T. Gizbert-Studnicki, *Dwa ujęcia wykładni prawa...*, s. 80; A. Kozak, *Pojmowanie prawa...*, s. 38.

⁷ Zob. T. Grzybowski, *Spory wokół reguły...*, s. 55.

⁸ Zob. Z. Ziemiński, *Logika praktyczna*, Warszawa 1975, s. 238; L. Leszczyński, *Orzekanie przez sądy administracyjne a kontrola wykładni prawa*, ZNSA 2010/5–6, s. 275–277. Wersja *interpretatio cessat in claris* dotyczy stosowania kolejnych dyrektyw interpretacyjnych, a nie samego „wszczęcia” wykładni. Zob. J. Wróblewski, *Pragmatyczna jasność prawa*, PiP 1988/4, s. 13.

prawnego nie przyniesie zadowalających rezultatów⁹. W konsekwencji zastosowanie koncepcji klaryfikacyjnej ogranicza m.in. aktywność interpretacyjną sądów, premiując tzw. formalizm sędziowski, który przejawia się przede wszystkim w tym, że sądy zawężają pole działań interpretacyjnych wyłącznie lub głównie do wykładni językowej¹⁰.

Derywacyjna koncepcja wykładni prawa natomiast zmierza do odkodowania z tekstu prawnego zakodowanej w nim normy prawnej. Klaryfikacyjna koncepcja wykładni prawa jest z nią spójna lub wobec niej komplementarna w tym sensie, że ma na celu ustalenie znaczenia przepisu prawa nie innego niż to, które umożliwi zrekonstruowanie normy prawnej¹¹. Derywacyjna koncepcja wykładni prawa opiera się jednak na wyraźnie odmiennych założeniach niż klaryfikacyjna koncepcja, w szczególności wymaga zastosowania wszystkich możliwych zasad wykładni, a nie poprzestawania na wykładni językowej lub przyznawania jej prymatu nad innymi zasadami wykładni. Nie wprowadza gradacji zasad wykładni, lecz ich zupełność¹². W tym sensie koncepcja derywacyjna realizuje założenia „złotej reguły wykładni” w ujęciu współczesnym¹³, zgodnie z którą nie ma jednej jedynej złotej reguły wykładni poza tą, że należy korzystać „z bogatej palety kanonów wykładni zamiast redukcji myślenia prawniczego do zasady prymatu wykładni językowej i przekonania, że jasny tekst prawny nie wymaga wykładni”¹⁴.

⁹ W literaturze zauważa się, że ww. wersje koncepcji klaryfikacyjnej są często mylone. Zob. M. Zirk-Sadowski, *Pojęcie, koncepcje i przebieg wykładni prawa administracyjnego* [w:] *System Prawa Administracyjnego*, t. 4. *Wykładnia w prawie administracyjnym*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2012, s. 143, 146.

¹⁰ Zob. M. Matczak, *Summa Iniura: O błędzie formalizmu w stosowaniu prawa*, Warszawa 2007, s. 56 i n. oraz cytowana tam literatura. Autor w tej publikacji w przekonujący sposób krytykuje koncepcję stosowania prawa, nazywaną formalizmem, „która, najogólniej rzecz ujmując, polega na stosowaniu prawa ściśle według zapisów tekstu prawnego, nawet wtedy, gdy osiągnięte rozstrzygnięcie jest niesprawiedliwe lub sprzeczne ze zdrowym rozsądkiem”. Wydaje się, że zwolennikiem formalizmu sędziowskiego w pewnym stopniu był L. Morawski, m.in. preferując koncepcję klaryfikacyjną wykładni prawa. Zob. L. Morawski, *Zasady wykładni...*, rozdział 3; por. L. Morawski, *Zasada Trójpodziału Władzy. Trybunał Konstytucyjny i Aktywizm Sędziowski*, „Przegląd Sejmowy” 2009/4(93), s. 59–74.

¹¹ Zob. B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 23.

¹² Takie podejście do wykładni prawa nazwano *interpretatio cessat post applicationem trium typorum directionae*. Zob. M. Peno, M. Zieliński, *Koncepcja derywacyjna wykładni a wykładnia w orzecznictwie Izby Karnej i Izby Wojskowej Sądu Najwyższego* [w:] *Zagadnienia prawa dowodowego*, red. J. Godyń, M. Hudzik, L.K. Paprzycki, Warszawa 2011, s. 120.

¹³ W ujęciu tradycyjnym (oryginalnym) złota reguła wykładni (*golden rule of interpretation*) wyrażana jest za pomocą paremii *absurd a sunt vitanda* – należy zawsze unikać absurdów, niedorzeczności – i sprowadza się do wyboru takiego rezultatu wykładni prawa, który jest najmniej absurdalny lub niedorzeczny (węższy zakres) lub nawet do zmodyfikowania znaczenia językowego tekstu prawnego w celu uniknięcia absurdalnych lub niedorzecznych skutków zastosowania prawa (szerszy zakres). Zob. T. Stawecki, *Złota reguła wykładni* [w:] *W poszukiwaniu dobra...*, s. 114–115. Reguła ta, zwłaszcza w szerszym zakresie, budzi kontrowersje w szczególności ze względu na wkroczenie interpretatora (np. sędziego) w rolę ustawodawcy oraz ryzyko naruszenia zasady legalizmu (rządów prawa). Por. F. Crownie, A. Bradley, M. Burton, *English Legal System in Context*, „Oxford University Press” 2005, s. 131; R. Sullivan, *Statutory Interpretation*, Ontario 1997, s. 155.

¹⁴ Zob. T. Stawecki, *Złota reguła...*, s. 128. Cytując F.A.R. Benniona, „[d]yrektiw wykładni jest tysiąc i jeszcze jedna, mając różny status – jedne są po prostu regułami logiki formalnej, inne zostały wyrażone w ustawach, a jeszcze inne stanowią dorobek teorii, doktryny, czy szeroko rozumianej kultury prawnej.

Klaryfikacyjna koncepcja wykładni prawa bierze swe źródło z założenia dwupoziomości tekstu aktu prawnego – przepisu prawnego i normy prawnej – Z. Ziemińskiego w 1960 r.¹⁵ Dwupoziomość tekstów prawnych wymaga przejścia z poziomu przepisów na poziom norm. We współczesnej praktyce legislacyjnej niezwykle rzadko zdarza się, aby norma prawna zawarta była tylko w jednym przepisie i aby wyłącznie wykładnia językowa umożliwiła odtworzenie normy prawnej. Jak nadmieniał M. Zieliński, prawo jest „pisane” tekstami, a nie przepisami. Dlatego oprócz rozcłódkowania syntaktycznego tekstu prawnego mamy jeszcze rozcłódkowanie treściowe, które wymaga od interpretatora odszukania dla interpretowanego przepisu przepisów modyfikujących jego treść – ewidentnym przykładem jest tutaj koncepcja *beneficial ownership*. Precyzując, przepis prawa formułujący koncepcję *beneficial ownership* (głównie umów o UPO) modyfikuje treść krajowych przepisów dotyczących poboru WHT. Odkodowanie elementów składowych normy prawnej z poszczególnych przepisów prawnych, czyli przeprowadzenie według określonych dyrektyw wykładni prawa czynności w ramach tzw. fazy rekonstrukcyjnej normy prawnej, jest zarazem integralnym, a jednocześnie koniecznym etapem wykładni przepisów prawnych¹⁶. Derywacyjna koncepcja wykładni prawa zakłada więc zawsze konieczność przeprowadzania wykładni tekstów prawnych dla odtworzenia znaczenia norm prawnych w nich zawartych¹⁷.

Uważam, że założenia derywacyjnej koncepcji wykładni prawa są bardziej przekonujące, w szczególności biorąc pod uwagę specyfikę i potrzeby prawa podatkowego. Podstawowym celem stosowania prawa podatkowego jest bowiem ustalenie indywidualnej normy prawnej, która zobowiązuje określony podmiot do zapłaty określonej kwoty podatku. Prawo podatkowe jest tak skonstruowane, że realizacja jego podstawowego celu wymaga zdekodowania normy prawnej z wielu przepisów nierzadko znajdujących się w różnych ustawach podatkowych, a nawet w źródłach prawa podatkowego o różnej hierarchii. To oznacza, że odstąpienie od wykładni jednego z jasnych przepisów prawa podatkowego potrzebnego do zdekodowania normy prawnej, zgodnie z klaryfikacyjną koncepcją wykładni prawa, przy jednoczesnym braku jasności innych przepisów prawa podatkowego składających się na tę normę prawną, może z dużą dozą prawdopodobieństwa prowadzić do znaczących problemów w tych samych okolicznościach¹⁸.

Na szczęście nie stosujemy wszystkich tych dyrektyw jednocześnie, ale interpretator musi się z takim bogactwem zmierzyć. W taki tylko sposób możemy zbliżyć się do złotej reguły [interpretacji] i tylko tyle”. Zob. F.A.R. Bennion, *Bennion on Statutory Interpretation*, Londyn 2002, s. 3–4, cyt. za: T. Stawicki, *Złota reguła...*, s. 128.

¹⁵ Zob. Z. Ziemiński, *Przepis prawny i norma prawna*, RPEiS 1960/1, s. 105 i n.

¹⁶ Zob. A. Choduń, *Koncepcja wykładni...*, s. 59.

¹⁷ Jak zauważył M. Matczak, do tej pory w żadnej koncepcji wykładni prawa, wliczając w to literaturę światową z tego zakresu, nie zauważono konieczności przeprowadzenia takich czynności w ramach wykładni. To oznacza, że derywacyjna koncepcja wykładni prawa M. Zielińskiego jest *novum*, jeśli chodzi o wykładnię tekstów aktów prawnych. Zob. M. Matczak, *Dwupoziomość języka prawnego w derywacyjnej koncepcji wykładni i jej znaczenie dla współczesnych sporów w anglosaskiej teorii interpretacji prawniczej* [w:] *W poszukiwaniu dobra...*, s. 129–140.

¹⁸ Zob. B. Brzeziński, *Podstawy wykładni...*, s. 24–25.

W przypadku podatku dochodowego, którego częścią składową jest m.in. koncepcja *beneficial ownership*, trzeba zakładać, że nie można, bez wyraźnej regulacji ustawowej, pozbawiać podatnika możliwości pomniejszania opodatkowania np. przez pomniejszanie przychodów o związane z nimi koszty uzyskania¹⁹. *Per analogiam*, należy założyć, że bez wyraźnej regulacji ustawowej nie można pozbawiać podatnika możliwości zwolnienia z WHT lub skorzystania z obniżonych stawek WHT wynikających z prawa unijnego i międzynarodowego. W kontekście tego typu założeń znamienych dla prawa podatkowego B. Brzeziński trafnie zauważa, że:

Żałożenia te mogą zostać naruszone przez zbyt powierzchowne prowadzenie wykładni i ograniczanie się zaledwie do językowej warstwy prawa. Przepis interpretowany w izolacji od reszty tekstu prawnego może być jasny; problem jednak w tym, że zazwyczaj nie może on być traktowany jako samodzielna podstawa budowy normy prawnej. Nawet w sytuacji, gdy wszystkie przepisy niezbędne do rekonstrukcji normy prawnej są względnie jasne – nie ma gwarancji, że umożliwi to rekonstrukcję normy prawnej w sposób niebudzący zastrzeżeń. **W konsekwencji względnie rozwinięta współzależność treściowa przepisów prawa podatkowego powoduje, że do jego interpretacji bardziej przydatne jest podejście oferowane przez koncepcję derywacyjną wykładni.** Uznanie większej wartości koncepcji derywacyjnej wykładni oznacza przyjęcie reguły postępowania, w myśl której proces interpretacji przepisów prawa należy prowadzić przy wykorzystaniu wszystkich możliwych do wykorzystania metod i zasad wykładni – zarówno związanych z płaszczyzną językową, jak i innymi płaszczyznami interpretacji. Nawet wstępna ocena przepisu jako jasnego nie może stanowić przeszkody dla dalszych zabiegów interpretacyjnych²⁰ [podkr. aut.].

Można ponadto stwierdzić, że obecnie w narastającej globalizacji intensyfikuje się przenikanie różnych reżimów prawnych (krajowego, unijnego i międzynarodowego). Owa interoperacyjność różnych reżimów prawnych sprawia, że rekonstrukcja danej normy prawnej w określonych okolicznościach będzie najczęściej wymagać zastosowania nie tylko różnych metod wykładni, lecz także wykładni różnych źródeł prawa. Ma to szczególne znaczenie dla rozumienia koncepcji *beneficial ownership*, gdyż koncepcja ta ma zastosowanie tylko do sytuacji transgranicznych, mających związek ze źródłem dochodu w Polsce. W praktyce więc rozumienie tej koncepcji zawsze wymaga jednocześnie zastosowania co najmniej wykładni krajowego prawa podatkowego i prawa wynikającego z właściwych przepisów regulujących opodatkowanie transgranicznych przepływów dywidend, odsetek i należności licencyjnych. Niewątpliwie prawidłowa metodologia stosowania koncepcji *beneficial ownership* powinna uwzględniać możliwe wszystkie kanony²¹ wykładni prawa. Innymi słowy, przepis prawa formułujący

¹⁹ B. Brzeziński, *Podstawy wykładni...*, s. 25.

²⁰ B. Brzeziński, *Podstawy wykładni...*, s. 25. W zakresie prawa administracyjnego por. W. Jakimowicz, *Wykładnia w prawie...*, s. 546 i n., za: B. Brzeziński, *Podstawy wykładni...*, s. 26.

²¹ Mogłoby się wydawać, że sformułowanie „kanony” (wykładni prawa) jest kalką z angielskiego, ale przyjęło się w literaturze teoretycznoprawnej w Polsce. Zob. w szczególności T. Spyra, *Granice wykładni...*

Publikacja zawiera m.in. porównanie koncepcji rzeczywistego beneficjenta z klauzulami antyabuzywnymi oraz analizę najnowszych zmian w Modelu Konwencji OECD z 2017 r. i Komentarzu do tego Modelu, a także nowelizacji w polskim ustawodawstwie, wprowadzonych m.in. przez „Polski Ład”, w tym:

- nowej, mniej korzystnej dla podatników, definicji rzeczywistego właściciela, mającej także znaczenie dla nowego sposobu opodatkowania zwanego „podatkiem od przerzuconych dochodów” (*diverted profits tax*),
- kontrowersyjnego zawężenia mechanizmu *pay & refund* w podatku u źródła,
- kryteriów dochowania należytej staranności.

W opracowaniu zawarto analizę blisko 20 przełomowych wyroków krajowych, unijnych i międzynarodowych w sprawach podatkowych dotyczących ustalania statusu rzeczywistego beneficjenta, ukazującą, jaka jest percepcja koncepcji rzeczywistego beneficjenta przez sądy w konkretnych stanach faktycznych. Odnosi się ona m.in. do słynnych wyroków duńskich TSUE z 2019 r. oraz zastosowania wytycznych interpretacyjnych z tych wyroków przed sądy krajowe w wyrokach z lat 2020–2021.

„Ideą przewodnią pracy jest zmiana postrzegania funkcji instytucji rzeczywistego beneficjenta i uodwodnienie, że jest nią alokacja dochodu, a nie funkcja przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. (...) Szczególnie krytycznie autor ocenia polską definicję rzeczywistego beneficjenta, po zmianie jaką wprowadzono do niej w 2019 r., a polegającą na dodaniu przesłanki prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej. Ze wszystkimi krytycznymi uwagami w tym zakresie należy się zgodzić, podobnie jak z konkluzją o szkodliwości tej definicji i odejściu od akceptowanego w większości państw standardu międzynarodowego tej instytucji”.

Prof. dr hab. Hanna Litwińczuk

„Ogromnym walorem książki jest prezentacja korzeni instytucji *beneficial owner*. To zagadnienie było dotąd pomijane, a dobrze pokazuje (...), jak w istocie instytucja oderwała się od kontekstu, w którym powstała (...). Opracowanie z pewnością wywoła dyskusję, bo inaczej być nie może, gdy na bazie dwóch słów, które trudno nawet przetłumaczyć na język polski, gdyż wyrosły ze specyficznego kontekstu obcego systemu prawnego, dochodzi do rozstrzygnięć wywierających ogromne skutki finansowe dla podatników i płatników”.

Dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK

Błażej Kuźniacki – doktor nauk prawnych (University of Oslo), adiunkt na Uczelni Łazarskiego oraz assistant professor w Amsterdam Centre for Tax Law na University of Amsterdam; radca prawny (OIRP w Warszawie); wicedyrektor ds. strategicznego doradztwa podatkowego i rozstrzygania sporów w PwC Polska oraz członek zespołu PwC Global Tax Policy; prelegent na narodowych i międzynarodowych konferencjach i seminariach, badacz naukowy m.in. w Singapore Management University (2017–2018) oraz gościnnie wykładowca m.in. w Instituto Brasileiro de Direito Tributário (São Paulo, Brazylia), a także na Uniwersytecie w Lizbonie (Portugalia); autor około 100 publikacji z zakresu międzynarodowego, unijnego i krajowego prawa podatkowego oraz stosowania nowych technologii w sprawach podatkowych.



9788382465600 W01P01

ISBN 978-83-8246-560-0



9 788382 465600

ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUPER.PL
WWW.PROFINFO.PL

WOLTERS KLUWER POLECA

**PRZEGLĄD
PODATKOWY**

Kup e-book i czytaj
w aplikacji Smarteca

