

Klauzule antyabuzywne w międzynarodowym unikaniu opodatkowania

Szymon Bryndziak*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest prezentacja środków antyabuzywnych, to jest mechanizmów prawnych stosowanych w celu zwalczania niedozwolonego użycia i wykorzystywania przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowych.

Metodologia badania – Jako metodę badawczą wykorzystano studia literaturowe.

Wynik – Wynikiem niniejszego artykułu są wnioski *de lege ferenda* w zakresie potencjalnych możliwości uszczelniania polskiego systemu podatkowego.

Oryginalność/wartość – Artykuł prezentuje wartości poznawcze w zakresie sposobów i technik ograniczania nadużywania przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. W opracowaniu przedstawiono podstawowe narzędzia zwalczania agresywnego planowania podatkowego zarówno na gruncie regulacji wewnętrznych, jak i postanowień umownych.

Słowa kluczowe: uchylanie się od opodatkowania, unikanie opodatkowania, klauzule antyabuzywne, faktyczny odbiorca, umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania

Wprowadzenie

Poziom tolerancji dla agresywnego planowania podatkowego jest tradycyjnie zróżnicowany w poszczególnych krajach. W dobie globalizacji powszechnym zjawiskiem jest uchylanie się od opodatkowania przy wykorzystaniu obcych jurysdykcji podatkowych i przez wykorzystywanie przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (dalej: UPO). Podstawowym celem zawierania UPO jest oczywiście eliminacja zjawiska podwójnego opodatkowania w sensie prawnym. Państwa zawierające taką umowę rezygnują z części swojego władztwa podatkowego, co daje możliwość zastosowania metod eliminujących to zjawisko, takich jak na przykład metoda kredytu podatkowego czy metoda wyłączenia. Z drugiej strony coraz większe znaczenie handlu międzynarodowego i bezpośrednich inwestycji zagranicznych skłania podatników do poszukiwania sposobu na takie prowadzenie swoich spraw, by ograniczyć lub wyeliminować konieczność zapłaty podatku. Dążenie do zminimalizowania obciążeń podatkowych przez wykorzystanie różnic w opodatkowaniu zachodzących na styku krajowych i międzynarodowych jurysdykcji podatkowych z oczywi-

* mgr Szymon Bryndziak, Katedra Finansów Publicznych, Instytut Finansów, Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny, Uniwersytet Łódzki, e-mail: szymon.bryndziak@uni.lodz.pl.

stych powodów jest niekorzystne dla władz fiskalnych. Nadużywanie przepisów UPO (*treaty abuse*) oraz nabywanie korzyści umownych (*treaty shopping*) polega na osiągnięciu korzyści, jakie nie powinny stać się udziałem danego podmiotu, gdyż jest to działanie wbrew woli umawiających się państw. Taka ucieczka przed opodatkowaniem prowadzi do erozji bazy podatkowej, a w konsekwencji do zmniejszenia wpływów budżetowych, co może zagrozić realizacji celów polityki podatkowej państwa oraz godzić w zasadę sprawiedliwości podatkowej (Brooks, Head, 1997, s. 53).

Celem niniejszego artykułu jest prezentacja środków prawnych, jakie są stosowane do zwalczania unikania i uchylania się od opodatkowania w związku z nieuprawnionym wykorzystaniem przepisów UPO. W opracowaniu zostały objaśnione pojęcia *nadużywania przepisów umów* i *nabywania korzyści umownych* oraz dokonano analizy podstawowych metod, jakie są stosowane w celu zwalczania tych zjawisk zarówno na gruncie przepisów wewnętrznych, jak i postanowień traktatów podatkowych.

1. Nadużywanie przepisów umów i nabywanie korzyści umownych

Nadużywanie przepisów umów (*treaty abuse*) może być rozumiane w znaczeniu szerokim i wąskim. *Treaty abuse sensu largo* oznacza każde działanie polegające na niewłaściwym stosowaniu przepisów UPO, co nie musi jednocześnie oznaczać działania wypełniającego znamiona przestępstwa. Natomiast nadużywanie przepisów umów *sensu stricto* to podejmowanie działań przez konkretne osoby fizyczne lub prawne, których celem jest takie skorzystanie lub obejście przepisów umów, w wyniku którego dany podmiot uzyskuje nie należne mu korzyści (Cooper, 2014, s. 5). Tak rozumiane *treaty abuse* to działanie niezgodne zarówno z kontekstem, jak i charakterem UPO. Co ciekawe, analizowane zjawisko może być udziałem nie tylko podatników, ale także umawiających się państw-stron traktatu. Na przykład państwa mogą nadużywać przepisów UPO przez rozszerzenie ochrony na kategorie przychodów (dochodów), które zgodnie z pierwotną wolą państw miały nie podlegać regulacjom traktatowym (Elliffe, 2016, s. 65–66).

Jako przykład typowych konstrukcji polegających na nadużywaniu przepisów umów w literaturze wymienia się tak zwany *treaty shopping* rozumiany jako nabywanie korzyści umownych. Międzynarodowy słownik podatkowy określa *treaty shopping* jako sytuację, w której osoba nieposiadająca prawa do skorzystania z rozwiązań zawartych w umowie podatkowej wykorzystuje w tym celu inny podmiot (osobę fizyczną lub prawną) i w ten sposób nabywa korzyści umowne niedostępne dla niej bezpośrednio (Larking, 2001, s. 367). Podatnicy decydują się na *treaty shopping* w sytuacji, gdy niemożliwe stają się redukcja lub zwolnienie z tak zwanego podatku u źródła (*withholding tax*), nie ma możliwości uzyskania kredytu podatkowego czy brak jest podstaw do zwolnienia podatkowego w państwie źródła (Kosters, 2009, s. 13). Koniecznym warunkiem dla *treaty shopping* jest brak UPO (lub brak dostatecznych korzyści, jakie przewiduje UPO dla transferu dochodów) między państwami A i B. W celu zrealizowania inwestycji i uniknięcia podatku u źródła spółka z państwa A

powołuje podmiot pośredniczący w państwie C, które to państwo posiada UPO zarówno z państwem A, jak i B. W tej sytuacji transfer dochodów biernych (dochody z dywidend, należności licencyjnych czy odsetek) odbywa się w schemacie A–C–B, a tym samym podmiot nieuprawniony nabywa umowne korzyści dzięki funkcjonowaniu podmiotu pośredniczącego.

Inną techniką wyczerpującą znamiona *treaty abuse* jest tak zwany *rule shopping*. Analizowane zjawisko ma miejsce wówczas, gdy różne kategorie dochodów biernych opodatkowane są stawką w innej wysokości. *Rule shopping* w dużym uproszczeniu polega na dokonaniu konwersji danej kategorii dochodu w inną, korzystniejszą traktowaną na gruncie przepisów danej UPO. Na przykład możliwe jest dokonanie konwersji dochodów ze zbycia nieruchomości w dochody ze zbycia udziałów czy zmiany dochodów z dywidend w dochody z odsetek lub zysków kapitałowych. Przykładowo na mocy UPO zawartej między Chile a Kanadą transfer dochodu w postaci dywidendy między tymi państwami jest opodatkowany stawką w wysokości 5% w sytuacji, gdy podmiot uprawniony do dochodu biernego posiada co najmniej 25% udziałów w chilijskiej spółce. Jednocześnie na mocy postanowień tej samej umowy transfer odsetek między tymi państwami będzie opodatkowany w wysokości 15%. W powyższej sytuacji konwersja dochodu z odsetek na dywidendy będzie stanowić źródło oszczędności podatkowych.

Kolejnym przykładem z zakresu nieuprawnionego stosowania przepisów UPO może być zjawisko tak zwanego *dilution or splitting*, którego idea sprowadza się do kreatywnego wykorzystania art. 13 ust 4. Modelowej Konwencji OECD¹. W odniesieniu do tego przepisu państwo położenia nieruchomości ma prawo do opodatkowania zysków z przeniesienia akcji lub udziałów, których wartość stanowi ponad 50% wartości nieruchomości położonej w tym państwie. W przypadku tej techniki do nadużycia dochodzi przez zredukowanie podstawy opodatkowania będące następstwem podziału nieruchomości na części. Wówczas wartość każdej części nieruchomości będzie niższa, a w konsekwencji zbycie tej nieruchomości nie będzie stanowiło źródła podatku (Wienands, 1996, s. 1070).

2. Wewnętrzne środki antyabuzywne

Większość państw zdaje sobie sprawę z negatywnych konsekwencji, jakie niesie ze sobą nadużywanie przepisów UPO, wobec czego stosują szereg rozwiązań mających zapobiegać temu zjawisku, a tym samym ograniczać negatywne konsekwencji ucieczki przed opodatkowaniem. Wśród wewnętrznych środków prawnych w zakresie zwalczania nadużyć traktatów podatkowych można wyróżnić *specific anti-abuse rules* (SAAR). W kategorii tej mieszczą się przede wszystkim przepisy zapobiegające naruszeniom w zakresie stosowania cen transferowych. Na ich podstawie organy podatkowe mogą z jednej strony badać ekonomiczny sens zawierania transakcji w warunkach rynkowych, z drugiej zaś podatnicy zostają obciążeni koniecznością sporządzania dokumentacji cen transferowych. Jako przykład mogą tutaj służyć polskie

¹ Model Tax Convention on Income and on Capital, Full Version (2015). Paris: OECD.

rozwiązania w tym zakresie, które można znaleźć w art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych². Regulacje tam zawarte stanowią *de facto* implementację tak zwanej zasady długości ramienia. W uogólnieniu, jeżeli na skutek powiązań między podmiotami nie wykazano dochodu do opodatkowania lub wykazany dochód jest niższy od tego, jakiego należałoby oczekiwać, gdyby transakcję przeprowadziły podmioty niezależne, organowi podatkowemu przysługuje możliwość zignorowania warunków, jakie wynikają z powiązań między tymi podmiotami, i określenia dochodu w drodze oszacowania. Z kolei na mocy art. 9a powoływanej ustawy podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami powiązаныmi mają obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej obejmującej tego rodzaju transakcje.

Innym przykładem na wewnętrzną klauzulę antyabuzyną jest zasada respektowania ekonomicznej treści czynności prawnych (*economic substance doctrine*). W polskich realiach znajduje ona wyraz w art. 199a. Ordynacji podatkowej³, który stanowi, że jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności. Innymi słowy, aby „czynność prawna mogła być uznana za relewantną w prawie podatkowym, musi ona mieć treść ekonomiczną inną niż ta, która sprowadza się do osiągnięcia korzyści w postaci obniżenia lub uniknięcia podatku” (Brzeziński, Korgol, 2011, s. 67). Bardzo podobny charakter posiada obowiązujący od 2016 roku przepis art. 22c ustawy o CIT wprowadzony na skutek zwiększonego zainteresowania Ministerstwa Finansów tak zwanym uszczelnianiem systemu podatkowego. Zgodnie z powoływanym przepisem, jeżeli osiągnięcie dochodów z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych „następuje w związku z zawarciem umowy lub dokonaniem innej czynności prawnej, lub wielu powiązanych czynności prawnych, których głównym lub jednym z głównych celów było uzyskanie zwolnienia od podatku dochodowego (...), a uzyskanie tego zwolnienia nie skutkuje wyłącznie wyeliminowaniem podwójnego opodatkowania tych dochodów (przychodów), oraz czynności (...) nie mają rzeczywistego charakteru (...) uznaje się, że umowa lub inna czynność prawna nie ma rzeczywistego charakteru w zakresie, w jakim nie jest dokonywana z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych”.

Na zakończenie tej części rozważań trzeba wspomnieć o generalnej klauzuli antyabuzynnej (GAAR), która z powodzeniem funkcjonuje w systemach podatkowych takich państw, jak Kanada, Australia czy Francja. Co do zasady generalna klauzula ma zapobiegać zachowaniom zmierzającym do obejścia podatku czy nieuzasadnionego zmniejszenia wysokości zobowiązania podatkowego, jednak wiąże się to z koniecznością postawienia pytania o granice planowania podatkowego i o granice władztwa podatkowego fiskusa. Wyposażenie organu podatkowego w możliwość zakwestionowania treści danej czynności prawnej i zanegowania wynikających z niej skutków budzi uzasadnioną obawę, czy nie będzie prowadziło do nadużyć i nieuzasadnionego pogorszenia sytuacji podatnika.

30 grudnia 2015 roku został opublikowany projekt zmian w Ordynacji podatkowej zakładający wprowadzenie GAAR do polskiego systemu podatkowego, który w momencie oddania niniejszego artykułu do druku znajdował się na etapie prac w komisji po II czytaniu

² Ustawa z 15.02.1992. Dz.U. 2014, poz. 851, z późn. zm.

³ Ustawa z 29.08.1997. Dz.U 2015, poz. 613, z późn. zm.

w Sejmie. Projekt ten ustanawiał treść klauzuli w brzmieniu: „Czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeśli sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania)”⁴, jednocześnie pozostawiając szereg wątpliwości. Przede wszystkim ustawodawca w projektowanych przepisach nie zdefiniował pojęcia przedmiotu i celu ustawy podatkowej, a także nie wyjaśnił, co należy rozumieć pod pojęciem *sprzeczności z przedmiotem ustawy*. Wątpliwości budzi także sformułowanie odnoszące się do sztucznego sposobu działania, pod którym należy rozumieć taki, jaki nie zostałyby zastosowany przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej. Biorąc pod uwagę, że jeżeli okoliczności sprawy będą wskazywać, iż osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności, wówczas organ podatkowy zyska uprawnienie do oceny skutków podatkowych na podstawie stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano.

Wydaje się, że proponowane relatywnie szerokie uprawnienia władz fiskalnych wymagają jeszcze doprecyzowania, by mogły stanowić skuteczne narzędzie do zwalczania agresywnego planowania podatkowego. Wątpliwości budzi przede wszystkim zgodność projektowanych przepisów z Konstytucją, gdyż zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego „jako naruszenie wymagań konstytucyjnych oceniać należy takie niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. Powoduje ono bowiem stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów stosujących taki przepis, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie zagadnień uregulowanych w sposób niejasny i nieprecyzyjny”⁵. Uzasadnione wydają się być obawy, czy generalna klauzula antyabuzywna nie podzieli losów tej uchwalonej w 2003 roku, którą usunięto z porządku prawnego na skutek stwierdzenia jej niezgodności z Konstytucją.

3. Umowne środki antyabuzywne

W komentarzu do Modelowej Konwencji OECD państwa są zachęcane do wprowadzania klauzul antyabuzywnych także bezpośrednio do treści umów podatkowych. Umowne środki zwalczające nadużywanie przepisów umów można podzielić na klauzule ochronne wewnętrznych środków antyabuzywnych oraz na tak zwane STAAR – *specific treaty anti-abuse rules*. W tej pierwszej kategorii mieszczą się mechanizmy, których celem jest zapewnienie, że nadużycie przepisów UPO będzie niejako jednoznaczne z naruszeniem wewnętrznych przepisów podatkowych (Zdyb, 2007, s. 32). Strony traktatu mogą postanowić, że UPO nie może być interpretowana w sposób, który uniemożliwia zastosowanie wewnętrznego środka antyabuzywnego, o ile zastosowanie takiego środka nie narusza zasad

⁴ legislacja.rcl.gov.pl/docs/2/12280401/12330297/12330298/dokument203173.pdf (13.05.2016).

⁵ Teza wyrażona w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 22.05.2002, sygn. K 6/02, utrwalona przez późniejsze orzecznictwo, np. w wyroku z 8.12.2009, sygn. K 7/08.

określonych w UPO⁶. Funkcjonowanie tego rodzaju klauzul jest wyrazem postulatów OECD o zapewnienie integralności wewnętrznych przepisów ochronnych z treścią zawieranych umów. Należy pamiętać, że ratyfikowana umowa międzynarodowa ma pierwszeństwo przed krajowymi przepisami, a stosowanie regulacji krajowych polegających na przykład na reklasyfikacji dochodu podatnika w sytuacji, gdy obowiązuje przepis UPO przewidujący inne zasady opodatkowania, może stanowić naruszenie zasady *pacta sunt servanda*. Omawiane wewnętrzne klauzule ochronne mają wyeliminować ewentualny brak koherencji między przepisami wewnętrznymi i przepisami umów.

Wśród drugiej grupy omawianych umownych środków antyabuzyjnych w doktrynie wyróżnia się przede wszystkim klauzulę faktycznego właściciela (*beneficial owner*). Pomimo iż omawiany termin został wprowadzony do Modelowej Konwencji OECD w 1977 roku i funkcjonuje również na gruncie Modelowej Konwencji ONZ, nadal brak jest jego legalnej definicji, co jest przyczyną problemów z właściwą interpretacją. K. Vogel (1998, s. 562) twierdzi, że za faktycznego właściciela należy uznawać podmiot, który posiada swobodę w podejmowaniu decyzji, czy kapitał lub wynikające z niego korzyści mają być wykorzystane bądź udostępnione do używania innym podmiotom, czy też nie. Natomiast S. van Weeghel (1998, s. 54) stoi na stanowisku, że analizowany termin posiada pewne znaczenie na gruncie prawa krajowego mimo braku precyzyjnej definicji, jednocześnie zauważając, że to przede wszystkim kontekst i „duch” danego traktatu podatkowego może zdecydować o odrzuceniu znaczenia *beneficial owner* w wewnętrznym porządku prawnym. Natomiast zgodnie ze stanowiskiem wypracowanym na forum OECD pod pojęciem *faktycznego właściciela* należy rozumieć osobę, która rzeczywiście korzysta z przywilejów wynikających z prawa własności, nawet gdy tytuł własności opiewa na inny podmiot. Jak wskazano w komentarzu do MK OECD, analizowanego terminu nie należy stosować w wąskim, technicznym znaczeniu, gdyż przede wszystkim powinien on być rozumiany w kontekście, w świetle przedmiotu i celu Modelowej Konwencji, którym jest unikanie podwójnego opodatkowania i zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania (*Commentaries...*, 2010, s. 211). Tak rozumiana klauzula *beneficial owner* stanowi podstawowe narzędzie do zwalczania negatywnych skutków *treaty shopping*, gdyż na jej podstawie jest możliwe odmówienie korzyści podatkowych osiąganych przez spółkę pośredniczącą, która nie jest przecież faktycznym właścicielem dochodu z dywidend.

Na gruncie powyższych rozważań warto zgodzić się ze stanowiskiem, iż podmiot niemający prawa do pełnego decydowania o sposobie i zakresie użytkowania określonego składnika majątku nigdy nie może być uznany za *beneficial owner* zarówno w odniesieniu do postanowień UPO, jak i celów, dla jakich owe umowy są zawierane. Omawiana klauzula znalazła zastosowanie w szeregu UPO, których stroną jest Rzeczpospolita Polska. Na przykład można tutaj wskazać konwencję w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od podatku od dochodów zawartą w 2009 roku między Polską

⁶ Rozwiązanie takie znajduje się w np. w umowie między Koreą Południową a Niemcami czy między Australią a Wielką Brytanią.

a Finlandią⁷. Na gruncie tego aktu w przypadku płatności dywidend transfer tej kategorii dochodu obciążony został stawką 5% lub 15%. Jednak aby zastosowanie znalazła niższa stawka podatku u źródła przewidziana w umowie, nie wystarczy, że odbiorca płatności ma siedzibę w drugim państwie. Musi także być do niej faktycznie uprawniony zgodnie z treścią analizowanej klauzuli.

Uwagi końcowe

Przedstawione powyżej sposoby nie są jedynymi, jakie służą do obchodzenia przepisów UPO, ale pokazują skalę tego zjawiska wynikającą z pomysłowości czy przebiegłości podatników. Jednocześnie katalog środków prawnych, w jakie wyposażone zostały współczesne państwa do zwalczania uchylania się od opodatkowania, jest równie szeroki. Omawiana problematyka jest także szczególnie istotna, biorąc pod uwagę aktualne dążenia polskiego ustawodawcy do działań na rzecz uszczelnienia systemu podatkowego w warunkach, gdy coraz bliższy wydaje się termin ponownego wprowadzenia do Ordynacji podatkowej generalnej klauzuli obejścia prawa podatkowego. Odpowiednie skonstruowanie tych przepisów będzie dawało organom podatkowym możliwość zakwestionowania prawa podatników do zawierania transakcji, które mimo iż pozostają zgodne z dosłownym brzmieniem przepisów, to są sformułowane w taki sposób, by osiągnąć efekt inny od zamierzonego przez ustawodawcę, czyli obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego (inaczej wybór drogi nieopodatkowanej). Natomiast w mojej ocenie pozostawienie owej klauzuli w projektowanym kształcie może spowodować powstanie sporów z organami podatkowymi, szczególnie w świetle obowiązującej od 1 stycznia 2016 roku zasady rozstrzygania niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa⁸.

Literatura

- Brooks, A., Head, J. (1997). Tax Avoidance: In Economics, Law and Public Choice. W: G.S. Cooper (red.), *Tax Avoidance and the Rule of Law* (s. 53–91). Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
- Brzeziński, B., Korgol, R. (2011). Doktryna Substance Over Form w orzecznictwie podatkowym sądów w Kanadzie. *Toruński Rocznik Podatkowy*, 60–92.
- Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Model Tax Convention (Condensed Version)* (2010). OECD. Pobrane z: <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf> (4.05.2016).
- Cooper, G.S. (2014). *Preventing Tax Treaty Abuse*. Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries. Paris.
- Elliffe, C. (2016). The Lesser of Two Evil: Double Tax Treaty Override or Treaty Abuse. *British Tax Review*, 1, 62–88.
- Kosters, B. (2009). Tax Planning, Treaty Shopping and the Tax Administration's Response. *Asia-Pacific Bulletin*, 15, 1, 12–15.

⁷ Dz.U. 2010, nr 37, poz. 205.

⁸ Artykuł 2a ustawy z 29.08.1997 – Ordynacja podatkowa.

- Larking, B. (red.). (2001). *International Tax Glossary*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
- Vogel, K. (1998). *On Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital with Particular Reference to German Treaty Practice*. London–The Hague–Boston: Kluwer Law International.
- Weeghel Van, S. (1998). *The Improper Use of Tax Treaties*. London–The Hague–Boston: Kluwer Law International.
- Wienands, H.-G. (1996). Dividend-Splitting, *NeueWirtschafts Briefe. Herne*, 13, 1069–1073.
- Zdyb, M. (2007). Nadużywanie przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i zjawisko treaty shopping. *Przegląd Podatkowy*, 6, 13–21.

ANTI-ABUSE RULES IN INTERNATIONAL TAX EVASION

Abstract: *Purpose* – The aim of the article is the presentation of anti-abuse rules – the legal mechanisms used to combat with improper use of double tax treaties.

Design/methodology/approach – Author has used the literature studies methodology.

Findings – The result of this articles are the *de lege ferenda* conclusions in terms of potential sealing Polish tax system.

Originality/value – This paper have cognitive value about ways techniques to limit improper use of double tax treatment. The article presents the basic tools to combat aggressive tax planning, especially in domestic tax law and in treaty provisions.

Keywords: tax evasion, tax avoidance, anti-abuse rules, beneficial owner, double tax treaties

Cytowanie

Bryndziak, S. (2016). Klauzule antyabuzywne w międzynarodowym unikaniu opodatkowania. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 5 (83), 79–86. DOI: 10.18276/frfu.2016.5.83/1-07.