

OPODATKOWANIE DOCHODÓW TRANSGRANICZNYCH

redakcja naukowa Marcin Jamróży

ZAGADNIENIA PODATKOWE

OPODATKOWANIE DOCHODÓW TRANSGRANICZNYCH

redakcja naukowa Marcin Jamroży

ZAGADNIENIA PODATKOWE

Stan prawny na 1 kwietnia 2016 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Janusz Kudła

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Małgorzata Jarecka

Opracowanie redakcyjne

JustLuk

Łamanie

Wolters Kluwer

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.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer SA, 2016

ISBN: 978-83-8092-157-3

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	15
Przedmowa	21
Rozdział I	
Elementy międzynarodowego prawa podatkowego i kierunki zmian	25
1. Podstawowe determinanty obciążenia podatkowego w stosunkach międzynarodowych (Marcin Jamroży)	25
1.1. Uwagi wstępne	25
1.2. Rezydencja podatkowa	28
1.2.1. Znaczenie kryterium rezydencji	28
1.2.2. Osoby fizyczne	28
1.2.3. Osoby prawne	32
1.2.4. Miejsce osiągnięcia dochodów	33
1.3. Unikanie podwójnego opodatkowania	36
1.4. Uwagi końcowe	41
2. Kierunki zmian w zawieranych przez Polskę umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania (Małgorzata Witak)	41
2.1. Uwagi wstępne	41
2.2. Podstawowe zalecenia Rady OECD dotyczące Konwencji Modelowej	42
2.2.1. Odliczenie podatków fikcyjnych – klauzula <i>tax sparing</i>	42
2.2.2. Rozszerzenie art. 13 KM-OECD o tzw. klauzulę nieruchomościową	43
2.2.3. Rozszerzenie art. 26 KM-OECD o pełną klauzulę wymiany informacji	44
2.3. Kierunki zmian w polskich umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania wynikające z zaleceń Rady OECD	44
2.3.1. Wprowadzenie do umowy pełnej klauzuli wymiany informacji na przykładzie umowy ze Szwajcarią	44
2.3.2. Eliminowanie klauzuli <i>tax sparing</i>	46
2.3.2.1. Uwagi ogólne	46
2.3.2.2. Skutki usunięcia klauzuli <i>tax sparing</i> w umowie z Cyprzem	46
2.3.2.3. Skutki usunięcia klauzuli <i>tax sparing</i> w umowie z Maltą	47
2.3.3. Wprowadzanie klauzuli nieruchomościowej	48

2.3.4.	Wprowadzanie specjalnych klauzul antyabuzywnych	49
2.3.4.1.	Uwagi ogólne	49
2.3.4.2.	Klauzule ograniczające korzystanie z przywilejów umownych w sytuacjach zastosowania tzw. sztucznych struktur (<i>artificial arrangement</i>)	49
2.3.4.3.	Klauzule <i>main purpose test</i> przeciwdziałające niewłaściwemu opodatkowaniu u źródła	50
2.3.4.4.	Klauzula LOB w umowie z USA	51
2.4.	Kierunki zmian w polskich umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania wynikające z uwarunkowań prawa krajowego	52
2.4.1.	Ujednoczenie metod unikania podwójnego opodatkowania	52
2.4.2.	Opodatkowanie wynagrodzeń dyrektorów w państwie rezydencji	54
2.4.3.	Zmiana definicji należności licencyjnych	54
2.4.3.1.	Różnice w definicji należności licencyjnych	54
2.4.3.2.	Uznawanie oprogramowania komputerowego	55
2.5.	Uwagi końcowe	56
3.	Wymiana informacji podatkowych jako instrument w walce przeciwko szkodliwej konkurencji podatkowej (Edyta Tkaczuk)	57
3.1.	Uwagi wstępne	57
3.2.	Charakterystyka rajów podatkowych	59
3.3.	Działania OECD w walce ze szkodliwą konkurencją podatkową	61
3.3.1.	Lista niewspółpracujących krajów oraz Światowe Forum Przejrzystości i Wymiany Informacji do Celów Podatkowych	61
3.3.2.	Modelowa konwencja o wymianie informacji podatkowych	62
3.3.3.	Zmiany Konwencji Modelowej OECD w sprawie majątku i dochodu	66
3.4.	Inicjatywy Unii Europejskiej w walce z nieuczciwą konkurencją podatkową	68
3.4.1.	Konwencja w sprawie wzajemnej pomocy administracyjnej	68
3.4.2.	Normy w zakresie przejrzystości i wymiany informacji	69
3.4.3.	Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r.	71
3.5.	Uwagi końcowe	75
4.	Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości w sprawach dotyczących podatków bezpośrednich – wybrane zagadnienia (Aleksander Werner)	76
4.1.	Uwagi wstępne	76
4.2.	Instytucja odpowiedzi TS na pytania prejudycjalne	77
4.3.	Wykładnia pronounijna	79
4.4.	Harmonizacja podatków bezpośrednich	82
4.5.	Odpowiedzi TS na pytania prejudycjalne polskich sądów w sprawach dotyczących podatków bezpośrednich	84
4.6.	Wybrane orzeczenia TS w sprawie wykładni dyrektyw dotyczących podatków bezpośrednich	85
4.6.1.	Dyrektywa 2003/48	85
4.6.2.	Nadużycie prawa na przykładzie przepisów dyrektywy 2009/133 ...	85
4.6.3.	Dyrektywa 2011/96	89

4.6.4. Dyrektywa 2003/49	91
4.7. Uwagi końcowe	91

Rozdział II

Opodatkowanie zakładu zagranicznego	93
1. Rozgraniczenie jurysdykcji podatkowej w przypadku zysków przedsiębiorstw (Marcin Jamróży)	93
1.1. Uwagi wstępne	93
1.2. Przesłanki powstania zakładu zagranicznego	94
1.2.1. Placówka	94
1.2.2. Stałość placówki	94
1.2.3. Prowadzenie działalności gospodarczej	95
1.2.4. Czynności inne niż pomocnicze lub przygotowawcze	96
1.3. Podstawowe formy zakładu	98
1.4. Oddział	99
1.5. Prace budowlane, montażowe lub instalacyjne	99
1.5.1. Pojęcie	99
1.5.2. Powstanie zakładu budowlanego	100
1.5.3. Wyznaczenie okresu prowadzenia robót	101
1.6. Zależny przedstawiciel	104
1.7. Serwer	106
1.8. Transparentna spółka osobowa	106
1.9. Rozdział jurysdykcji podatkowej	107
1.9.1. Opodatkowanie w państwie źródła	107
1.9.2. Opodatkowanie w państwie rezydencji	109
1.10. Przepisanie zysków zakładowi zagranicznemu	110
1.11. Prosta symulacja obciążenia podatkowego	111
1.12. Uwagi końcowe	113
2. Międzynarodowe aspekty opodatkowania gospodarki cyfrowej (Jakub Warniela)	114
2.1. Uwagi wstępne	114
2.2. Aktualne zasady opodatkowania gospodarki cyfrowej	115
2.3. Propozycje zmian w opodatkowaniu gospodarki cyfrowej	119
2.3.1. Uwagi wstępne	119
2.3.2. Propozycje postulowane przez przedstawicieli doktryny prawa podatkowego	119
2.3.2.1. Podatek u źródła dla międzynarodowych transakcji gospodarki cyfrowej	119
2.3.2.2. Definicja stałego zakładu oparta na „obecności cyfrowej”	121
2.3.2.3. Model Integracyjnej Adaptacji	123
2.3.3. Propozycje postulowane przez OECD oraz krajowe administracje podatkowe	125
2.3.3.1. Definicja stałego zakładu oparta na „znaczącej cyfrowej obecności”	125
2.3.3.2. Test „znaczącej obecności”	126

2.3.3.3.	Podatek od wykorzystania pasma internetowego	127
2.3.3.4.	Mechanizmy zapobiegające unikaniu opodatkowania	128
2.4.	Uwagi końcowe	130
3.	Metody ustalania dochodu zakładu (Andrzej Halat)	131
3.1.	Uwagi wstępne	131
3.2.	Ustalanie zysku zakładu po aktualizacji art. 7 Konwencji Modelowej	132
3.2.1.	Podjęcie dwustopniowe	132
3.2.2.	Samodzielnie funkcjonujące przedsiębiorstwo	133
3.2.3.	Pierwszy etap – hipotetyczne uznanie zakładu jako oddzielnego i niezależnego przedsiębiorstwa	134
3.2.4.	Drugi etap – hipotetyczne określenie zysków na podstawie analizy porównawczej	138
3.2.5.	Podsumowanie dwuetapowej analizy	138
3.3.	Różnice w treści art. 7 KM OECD w wersji sprzed i po 2010 r.	139
3.4.	Uwagi końcowe	141
4.	Podział kosztów jednostki macierzystej prowadzącej działalność w branży finansowej (Bartłomiej Gryn)	142
4.1.	Uwagi wstępne	142
4.2.	Analiza funkcjonalna Spółki i Oddziału	143
4.3.	Wynagrodzenie Spółki za wykonywane funkcje zarządcze i pomocnicze ..	149
4.4.	Podział kosztów wspólnych ponoszonych w związku z pozyskaniem i utrzymaniem kluczowych klientów	153
4.5.	Rozliczenie kosztów finansowania	157
4.6.	Uwagi końcowe	162

Rozdział III

Opodatkowanie nietransparentnej spółki zależnej	163
1. Rozgraniczenie jurysdykcji podatkowej w zakresie dochodów spółki zależnej (Marcin Jamroży)	163
1.1. Uwagi wstępne	163
1.2. Dochody spółki zależnej	164
1.2.1. Zakres obowiązku podatkowego	164
1.2.2. Pierwotna korekta dochodu	166
1.2.3. Drugostronna korekta dochodu	167
1.2.4. Ograniczanie ryzyka podatkowego	168
1.3. Dywidendy otrzymywane przez rezydenta w Polsce	170
1.3.1. Uwagi ogólne	170
1.3.2. Pojęcie dywidendy	170
1.3.3. Opodatkowanie w państwie źródła	171
1.3.4. Opodatkowanie w państwie rezydencji	172
1.3.5. Symulacja obciążenia podatkowego	174
1.4. Dywidendy wypłacane z Polski	176
1.4.1. Uwagi ogólne	176
1.4.2. Zasady opodatkowania w państwie źródła	177
1.4.3. Zwolnienie dywidendy od podatku u źródła	177

1.4.4.	Dywidendy związane z działalnością zakładu	178
1.4.5.	Algorytm określania wysokości podatku u źródła	180
1.5.	Uwagi końcowe	181
2.	Ustalanie <i>beneficial ownera</i> w praktyce (Bartłomiej Rodak)	181
2.1.	Uwagi wstępne	181
2.2.	Beneficjent dochodów – znaczenie zwykłe	182
2.3.	Beneficjent dochodów – znaczenie prawne	185
2.4.	Beneficjent dochodów – znaczenie w prawie anglosaskim	185
2.5.	Nieuprawnione korzystanie z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania a instytucja <i>beneficial ownera</i>	186
2.6.	Test <i>beneficial ownera</i> – badanie istoty transakcji	189
2.7.	Test <i>beneficial ownera</i> – badanie działalności gospodarczej	191
2.8.	<i>Dominium</i>	196
2.9.	Uwagi końcowe	201
3.	Opodatkowanie zagranicznych spółek kontrolowanych (Aleksandra Trzópek) ..	201
3.1.	Uwagi wstępne	201
3.2.	Główne założenia regulacji CFC	202
3.3.	Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania	205
3.3.1.	Uwagi ogólne	205
3.3.2.	Kolizja pomiędzy regulacjami typu CFC a ustawodawstwem wewnętrznym	205
3.3.3.	Kolizja regulacji CFC z Konwencją Modelową OECD	206
3.3.4.	Regulacje CFC a swoboda przedsiębiorczości	208
3.4.	Uwagi końcowe	209
4.	Planowanie podatkowe w ramach struktur holdingowych (Dominik J. Gajewski)	210
4.1.	Uwagi wstępne	210
4.2.	Ogólne pojęcie holdingu	210
4.3.	Teorie opodatkowania holdingów w państwach Unii Europejskiej	213
4.4.	Podatkowa grupa kapitałowa – teoria i praktyka	215
4.5.	Szczególne rozwiązania podatkowe dla holdingów w wybranych państwach Unii Europejskiej	221
4.6.	Koncepcja CCCTB i jej zakres podmiotowy	225
4.7.	Uwagi końcowe	230
5.	Europejska spółka akcyjna – teoretyczne korzyści i praktyczne problemy (Aleksandra Dziemaszkiewicz-Kwiecińska)	231
5.1.	Uwagi wstępne	231
5.2.	Trudności w określeniu ram prawnych funkcjonowania spółki europejskiej w krajach członkowskich ze szczególnym uwzględnieniem Polski	234
5.3.	Ograniczony katalog sposobów powstania europejskiej spółki akcyjnej. Przeniesienie siedziby spółki europejskiej	238
5.4.	Koszty prowadzenia działalności w postaci europejskiej spółki akcyjnej	241
5.5.	Skomplikowane zasady zaangażowania pracowników w zarządzanie spółką europejską	243

5.6.	Brak specyficznych preferencji podatkowych dla spółki europejskiej	246
5.7.	Uwagi końcowe	248
6.	Przekształcenie spółki kapitałowej w spółkę niebędącą podatnikiem (Grzegorz Stachyra, Marcin Jamroży)	250
6.1.	Uwagi wstępne	250
6.2.	Ogólna charakterystyka następstw przekształcenia	250
6.2.1.	Istota prawna przekształcenia	250
6.2.2.	Podatkowe następstwa przekształcenia	251
6.2.2.1.	Uwagi ogólne	251
6.2.2.2.	Przekształcenie homogeniczne	252
6.2.2.3.	Przekształcenie heterogeniczne	252
6.3.	Opodatkowanie zatrzymanych zysków	253
6.3.1.	Uwagi ogólne	253
6.3.2.	Przedmiot opodatkowania	253
6.3.3.	<i>Ratio legis</i> opodatkowania zatrzymanych zysków	255
6.3.4.	Stosowanie zwolnienia z podatku oraz preferencyjnych stawek	257
6.3.5.	Podatek od zatrzymanych zysków jako bariera dla przekształceń ...	259
6.4.	Skutki podatkowe związane ze zmianą podatnika	262
6.4.1.	Zmiana zasad opodatkowania dochodu	262
6.4.2.	Ustanie rezydencji podatkowej	262
6.4.3.	Ustanowienie zakładu zagranicznego	263
6.4.4.	Rozliczenie straty podatkowej	264
6.4.5.	Wydatki związane z przekształceniem	264
6.4.6.	Kolizje kwalifikacyjne	265
6.5.	Uwagi końcowe	265
7.	Architektura <i>transfer pricingu</i> w dobie optymalizacji podatkowej (Ewelina Kołodziejska)	266
7.1.	Uwagi wstępne	266
7.2.	Przesłanki skutkujące wyborem cen transferowych jako narzędzia optymalizacji podatkowej	267
7.3.	Wykorzystanie <i>transfer pricingu</i>	267
7.4.	Ryzyko związane z <i>transfer pricingiem</i>	271
7.5.	Instrumenty ograniczające ryzyko podatkowe	274
7.6.	Dokumentacja podatkowa na przykładzie usług wewnątrzgrupowych	275
7.7.	Uwagi końcowe	277

Rozdział IV

Opodatkowanie odsetek oraz należności licencyjnych	279
1. Rozgraniczenie jurysdykcji podatkowej w zakresie odsetek (Marcin Jamroży) ...	279
1.1. Definicja odsetek	279
1.2. Opodatkowanie w Polsce jako państwie źródła	280
1.3. Przypisanie odsetek zagranicznemu zakładowi	284
1.4. Algorytm określania wysokości podatku u źródła	286
1.5. Opodatkowanie w państwie rezydencji	286
1.6. Uwagi końcowe	288

2.	Opodatkowanie osób fizycznych z tytułu odsetek (Mariusz Pogoński)	288
2.1.	Uwagi wstępne	288
2.2.	Opodatkowanie odsetek uzyskanych w Polsce przez nierezydentów podatkowych na gruncie polskich przepisów wewnętrznych	289
2.3.	Opodatkowanie odsetek uzyskanych za granicą przez polskich rezydentów podatkowych na gruncie polskich przepisów wewnętrznych	291
2.4.	Stosowanie postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania	292
2.5.	Rola dyrektywy 2003/48	294
2.6.	Relacja postanowień dyrektywy do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania	297
2.7.	Implementacja przepisów dyrektywy w polskich przepisach podatkowych	298
2.8.	Nowelizacja u.p.d.o.f. implementująca zmiany wprowadzone w dyrektywie	301
2.9.	Uwagi końcowe	302
3.	Struktury <i>cash pooling</i> – implikacje podatkowe dla rezydenta na przykładzie międzynarodowej grupy kapitałowej (Joanna Dąbrowska)	303
3.1.	Uwagi wstępne	303
3.2.	Struktura <i>cash pooling</i> w grupie kapitałowej EADS	304
3.3.	Opodatkowanie dochodu na gruncie ustawodawstwa krajowego	307
3.3.1.	Ujęcie transferów w przychodach i kosztach podatkowych	307
3.3.1.1.	Uwagi wprowadzające	307
3.3.1.2.	Odsetki otrzymywane bądź płacone z tytułu sald na rachunkach skonsolidowanych	308
3.3.1.3.	Różnice kursowe	309
3.3.2.	Niedostateczna kapitalizacja	310
3.3.3.	Dokumentacja podatkowa cen transferowych	312
3.4.	Opodatkowanie dochodu nierezydentów	313
3.5.	Uwagi końcowe	315
4.	Rozgraniczenie jurysdykcji podatkowej w zakresie należności licencyjnych (Marcin Jamroży)	315
4.1.	Definicja należności licencyjnych	315
4.2.	Opodatkowanie w Polsce jako państwie źródła	316
4.3.	Przypisanie należności licencyjnych zakładowi	318
4.4.	Algorytm określania wysokości podatku u źródła	319
4.5.	Opodatkowanie w państwie rezydencji	320
4.6.	Wybrane zagadnienia problemowe	320
4.6.1.	Uwagi wstępne	320
4.6.2.	Oprogramowanie komputerowe	321
4.6.3.	Użytkowanie urządzenia przemysłowego	322
4.6.4.	Korzystanie z <i>know-how</i>	325
4.7.	Uwagi końcowe	326
5.	Zasady opodatkowania umów leasingu transgranicznego (Łukasz Andruszkiewicz)	326
5.1.	Uwagi wstępne	326

5.2. Umowa leasingu w Konwencji Modelowej OECD	327
5.3. Zasady opodatkowania transgranicznych umów leasingu operacyjnego ...	329
5.4. Zasady opodatkowania transgranicznych umów leasingu finansowego	334
5.5. Uwagi końcowe	337

Rozdział V

Opodatkowanie dochodów z pracy najemnej oraz wybranych dochodów

kapitałowych osób fizycznych	338
1. Rozgraniczenie jurysdykcji podatkowej w zakresie dochodów z pracy najemnej (Marcin Jamróży)	338
1.1. Uwagi wstępne	338
1.2. Rozdział roszczeń podatkowych między państwa	339
1.3. Opodatkowanie w państwie źródła	341
1.4. Opodatkowanie w państwie rezydencji	342
1.4.1. Okres pobytu	343
1.4.2. Pracodawca w sensie ekonomicznym	345
1.4.3. Ponoszenie wynagrodzenia przez zakład	346
1.4.4. Międzynarodowy wynajem siły roboczej	347
1.5. Uwagi końcowe	349
2. Opodatkowanie dochodów pracowników oddelegowanych (Magdalena Cieślak)	349
2.1. Uwagi wstępne	349
2.2. Aspekty ubezpieczeniowe	350
2.2.1. Koordynacja systemów zabezpieczenia	350
2.2.2. Zasada ogólna	351
2.2.3. Odstępstwa od zasady ogólnej	351
2.3. Zasady opodatkowania dochodu przy delegowaniu	353
2.4. Uwagi końcowe	356
3. Koncepcja pracodawcy ekonomicznego (Magdalena Pożaroszczyk-Komór)	356
3.1. Uwagi wstępne	356
3.2. Koncepcja pracodawcy ekonomicznego w świetle art. 15 ust. 2 Konwencji Modelowej OECD	357
3.2.1. Warunek wynikający z art. 15 ust. 2 lit. b	357
3.2.2. Międzynarodowy wynajem siły roboczej jako przesłanka instytucji pracodawcy ekonomicznego	359
3.2.3. Ewolucja koncepcji pracodawcy ekonomicznego	361
3.2.4. Koncepcja pracodawcy ekonomicznego a Komentarz do Konwencji Modelowej OECD z 2010 r.	362
3.3. Zastosowanie koncepcji pracodawcy ekonomicznego	365
3.3.1. Implikacje podatkowe	365
3.3.2. Podejście do koncepcji pracodawcy ekonomicznego na przykładach wybranych państw	367
3.4. Uwagi końcowe	371
4. Opodatkowanie dochodów marynarzy (Remigiusz Felcenloben)	372
4.1. Uwagi wstępne	372

4.2.	Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez Polskę oraz ich zastosowanie do opodatkowania marynarzy	373
4.2.1.	Konwencja Modelowa OECD	373
4.2.2.	Przykładowe regulacje umów o unikaniu podwójnego opodatkowania	374
4.2.3.	Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte z Norwegią	375
4.2.4.	Brak zawartej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania	378
4.3.	Faktyczny zarząd przedsiębiorstwa	378
4.4.	Bandera statku	379
4.5.	Raje podatkowe a ich wpływ na opodatkowanie marynarzy	379
4.6.	Uwagi końcowe	380
5.	Opodatkowanie emerytur i rent zagranicznych (Mariusz Pogoński)	380
5.1.	Uwagi wstępne	380
5.2.	Pojęcie emerytury (renty) zagranicznej	381
5.3.	Określenie miejsca rezydencji podatkowej beneficjenta świadczenia emerytalno-rentowego	383
5.4.	Bezpośrednie rozgraniczenie miejsca opodatkowania (normy o zamkniętych skutkach prawnych)	385
5.5.	Normy o otwartych skutkach prawnych	386
5.6.	Sytuacje szczególne	387
5.7.	Obowiązki ciężące na płatniku podatku z tytułu wypłaty emerytury bądź renty zagranicznej	388
5.8.	Uwagi końcowe	390
6.	Opodatkowanie dochodów z zagranicznych funduszy inwestycyjnych i ubezpieczeniowych, pracowniczych programów emerytalnych oraz indywidualnych kont emerytalnych (Jarosław Sekita)	390
6.1.	Uwagi wstępne	390
6.2.	Ogólne zasady powoływania się w przepisach na inne akty prawa	391
6.3.	Praktyka powoływania się w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych na inne akty prawa	392
6.4.	Odwołanie się w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych do regulacji dotyczących instytucji i usług finansowych	393
6.5.	Praktyczne skutki podatkowe wynikające z treści przepisów odwoławczych ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych	394
6.6.	Uwagi końcowe	401
	Bibliografia	403
	Autorzy	423

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- dyrektywa 90/434/EWG – dyrektywa Rady z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wydzielen, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE pomiędzy Państwami Członkowskimi (90/434/EWG) (Dz. Urz. WE L 225 z 20.08.1990, s. 1; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 142)
- dyrektywa 90/435/EWG – dyrektywa Rady z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (90/435/EWG) (Dz. Urz. WE L 225 z 20.08.1990, s. 6; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 147)
- dyrektywa 96/71/WE – dyrektywa 96/71/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 grudnia 1996 r. dotycząca delegowania pracowników w ramach świadczenia usług (Dz. Urz. UE L 18 z 21.01.1997, s. 1, z późn. zm.)
- dyrektywa 2001/86/WE – dyrektywa Rady 2001/86/WE z dnia 8 października 2001 r. uzupełniająca statut spółki europejskiej w odniesieniu do uczestnictwa pracowników (Dz. Urz. WE L 294 z 10.11.2001, s. 22; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 6, t. 4, s. 272)
- dyrektywa 2003/48 – dyrektywa Rady 2003/48/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek (Dz. Urz. UE L 157 z 26.06.2003, s. 38; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 369)
- dyrektywa 2003/49 – dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich (Dz. Urz. UE L 157 z 26.06.2003, s. 49, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 380)

- dyrektywa 2009/133 – dyrektywa Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (wersja ujednolicona Dz. Urz. UE L 310 z 25.11.2009, s. 34, z późn. zm.)
- dyrektywa 2011/96 – dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz. Urz. UE L 345 z 29.12.2011, s. 8, z późn. zm.)
- k.c. – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 380 z późn. zm.)
- KM-OECD – Konwencja Modelowa w sprawie podatku od dochodu i majątku Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, <http://www.oecd.org/ctp/harmful/2082215.pdf>
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
- konwencja arbitrażowa – Konwencja z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych (Dz. Urz. UE C 160 z 30.06.2005, s. 11, z późn. zm.)
- konwencja wiedeńska – Konwencja wiedeńska o prawie traktatów, sporządzona w Wiedniu dnia 23 maja 1969 r. (Dz. U. z 1990 r. Nr 74, poz. 139)
- k.r.o. – ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 2082 z późn. zm.)
- k.s.h. – ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1030 z późn. zm.)
- o.p. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.)
- pr. bud. – ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 290)
- rozporządzenie 2157/2001 – rozporządzenie Rady (WE) nr 2157/2001 z dnia 8 października 2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (SE) (Dz. Urz. WE L 294 z 10.11.2001, s. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 6, t. 4, s. 251)
- TFUE – Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, podpisany w Lizbonie dnia 13 grudnia 2007 r. (wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 47)
- TWE – Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 321E z 29.12.2006, s. 37)

u.d.u.r.	–	ustawa z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (Dz. U. poz. 1844)
u.f.i.	–	ustawa z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 157 z późn. zm.)
u.i.k.e.	–	ustawa z dnia 20 kwietnia 2004 r. o indywidualnych kontaktach emerytalnych oraz indywidualnych kontaktach zabezpieczenia emerytalnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 1147 z późn. zm.)
u.p.d.o.f.	–	ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.)
u.p.d.o.p.	–	ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.)
u.p.o. PL/SE	–	Konwencja między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Królestwa Szwecji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Sztokholmie dnia 19 listopada 2004 r. (Dz. U. z 2006 r. Nr 26, poz. 193)
u.p.o. PL/UK	–	Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od zysków majątkowych, podpisana w Londynie dnia 20 lipca 2006 r. (Dz. U. Nr 250, poz. 1840)
u.p.p.e.	–	ustawa z dnia 20 kwietnia 2004 r. o pracowniczych programach emerytalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 710 z późn. zm.)
ustawa o SE	–	ustawa z dnia 4 marca 2005 r. o europejskim zgrupowaniu interesów gospodarczych i spółce europejskiej (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 2142)
wytyczne	–	wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych, uchwalone przez Komitet Spraw Podatkowych dnia 27 czerwca 1995 r. oraz zatwierdzone do publikacji przez Radę OECD 13 lipca 1995 r. z późn. zm.

Czasopisma

Biul. Skarb.	–	Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów
M. Pod.	–	Monitor Podatkowy
ONSA WSA	–	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych

OSNAPiUS	–	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych
OSNP	–	Orzecznictwo Sądu Najwyższego – Izba Pracy
POP	–	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PPH	–	Przegląd Prawa Handlowego
Prok. i Pr.	–	Prokuratura i Prawo
Prz. Pod.	–	Przegląd Podatkowy
PUG	–	Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego
RPEiS	–	Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny

Inne

BEPS	–	erozja podstawy opodatkowania oraz przenoszenie dochodów (<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>)
BFH	–	Federalny Trybunał Finansowy w Republice Federalnej Niemiec (<i>Bundesfinanzhof</i>)
BIZ	–	bezpośrednie inwestycje zagraniczne
CCA	–	porozumienie o podziale kosztów (<i>Cost Contribution Arrangement</i>)
CCCTB	–	wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania (<i>Common Consolidated Corporate Tax Base</i>)
CFC	–	kontrolowane spółki zagraniczne (<i>controlled foreign corporation/company</i>)
DPT	–	podatek od odwróconych zysków (<i>Google tax</i>)
EEC	–	European Economic Community
EOG	–	Europejski Obszar Gospodarczy
EUJTPF	–	Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych (<i>European Union Joint Transfer Pricing Forum</i>)
EWG	–	Europejska Wspólnota Gospodarcza
FI	–	fundusz inwestycyjny
FU	–	fundusz ubezpieczeniowy
IBC	–	international business centre
IFA	–	Międzynarodowe Stowarzyszenie Podatkowe (<i>The International Fiscal Association</i>)
IKE	–	indywidualne konto emerytalne
IS	–	izba skarbowa
Karta V	–	karta płatnicza typu charge (z odroczonym terminem płatności)
Komentarz OECD	–	oficjalny komentarz OECD do artykułów Konwencji Modelowej w sprawie podatku od dochodu i majątku, http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en#page147 ; tłumaczenie

		polskie: Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku, przeł. Kazimierz Bany, Warszawa 2016
KTN	-	korporacja transnarodowa/międzynarodowa
MF	-	Ministerstwo Finansów
MŚP	-	mali i średni przedsiębiorcy
NBP	-	Narodowy Bank Polski
NSA	-	Naczelný Sąd Administracyjny
Oddział	-	oddział Spółki w Polsce, za pośrednictwem którego Spółka prowadzi działalność na rynku polskim
OECD	-	Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju
PPE	-	pracowniczy program emerytalny
SA	-	spółka akcyjna
SE	-	spółka europejska
SKA	-	spółka komandytowo-akcyjna
SN	-	Sąd Najwyższy
sp. z o.o.	-	spółka z ograniczoną odpowiedzialnością
tax sparing	-	odliczenie podatków fikcyjnych
TK	-	Trybunał Konstytucyjny
TS	-	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, do 1 grudnia 2009 r. ETS
UE	-	Unia Europejska
u.p.o.	-	umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania
WSA	-	wojewódzki sąd administracyjny
ZFI	-	zagraniczny fundusz inwestycyjny
ZFU	-	zagraniczny fundusz ubezpieczeniowy
ZIKE	-	zagraniczne indywidualne konto emerytalne
ZPPE	-	zagraniczny pracowniczy program emerytalny
ZUS	-	Zakład Ubezpieczeń Społecznych

PRZEDMOWA

W dobie globalizacji, mobilności kapitału bądź pracowników, czy też rosnącej roli przedsiębiorstw powiązanych coraz ważniejsza staje się znajomość zasad opodatkowania w stosunkach międzynarodowych. Kompleksowe, często zawile regulacje prawno-podatkowe wynikające z nakładania się porządków krajowych i zagranicznych, umów międzynarodowych, a także prawa unijnego stanowią spore wyzwanie dla przedsiębiorców działających transgranicznie. Z drugiej strony, możliwe jest wykorzystywanie różnic w poziomie obciążeń podatkowych, luk podatkowych, czy też czerpanie korzyści z niejednolitego brzmienia postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Wtedy wygranymi w globalnym współzawodnictwie okazują się przedsiębiorstwa międzynarodowe, które minimalizując obciążenia podatkowe, uzyskują przewagę konkurencyjną. Jednocześnie państwa podejmują różnego rodzaju wysiłki mające na celu uszczelnienie systemów podatkowych, by w tym miejscu wspomnieć tylko o programie działań BEPS (*Base Erosion Profit Shifting*).

Niniejsza publikacja z jednej strony systematyzuje zasady opodatkowania wybranych kategorii dochodów na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, wskazując aktualne tendencje w międzynarodowym prawie podatkowym, z drugiej strony poszukuje odpowiedzi na niektóre dylematy z praktyki opodatkowania. Autorami poszczególnych rozdziałów są głównie wykładowcy oraz absolwenci Podyplomowych Studiów Międzynarodowych Strategii Podatkowych organizowanych przez Instytut Finansów Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie.

Treść książki została podzielona na pięć rozdziałów tematycznych:

- rozdział I: Elementy międzynarodowego prawa podatkowego i kierunki zmian,
- rozdział II: Opodatkowanie zakładu zagranicznego,
- rozdział III: Opodatkowanie nietransparentnej spółki zależnej,
- rozdział IV: Opodatkowanie odsetek oraz należności licencyjnych,
- rozdział V: Opodatkowanie dochodów z pracy najemnej oraz wybranych dochodów kapitałowych osób fizycznych.

W rozdziale I scharakteryzowano podstawowe determinanty obciążenia podatkowego w stosunkach międzynarodowych. W pkt 1 (M. Jamroży, *Podstawowe determinanty obciążenia podatkowego w stosunkach międzynarodowych*) przedstawiono kluczowe aspekty międzynarodowego prawa podatkowego, tj. podleganie (nieograniczonemu albo ograniczonemu) obowiązkowi podatkowemu, stosowanie metod unikania podwójnego opodatkowania, zarówno na mocy wewnętrznego (polskiego) prawa podatkowego, jak również umów o unikaniu podwójnego opodatkowania opartych na Konwencji Modelowej OECD. W pkt 2 (M. Witak, *Kierunki zmian w zawieranych przez Polskę umowach o unikaniu*

podwójnego opodatkowania) analizie poddano istotne zmiany w zakresie polskiej polityki unikania podwójnego opodatkowania, na przykładzie umów bilateralnych m.in. ze Słowacją, Cyprem, Luksemburgiem, Singapurem, Zjednoczonymi Emiratami Arabskimi. Z kolei w pkt 3 (E. Tkaczuk, *Wymiana informacji podatkowych jako instrument w walce przeciwko szkodliwej konkurencji podatkowej*) rozważania koncentrują się wokół instrumentów wymiany informacji, w tym treści modelowej umowy w sprawie wymiany informacji podatkowej (TIEA), która uzupełniła zapisy art. 26 Konwencji Modelowej OECD. Odwołano się do pakietu wytycznych w zakresie przeciwdziałania nieuczciwemu unikaniu opodatkowania i przenoszeniu zysków do krajów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową (tzw. program BEPS, powstały z inicjatywy grupy G-20/OECD). Oddziaływanie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE na stosowanie prawa podatkowego w zakresie podatków bezpośrednich jest przedmiotem pkt 4 (A. Werner, *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości w sprawach dotyczących podatków bezpośrednich*).

Rozdział II poświęcono opodatkowaniu dochodów z działalności gospodarczej („zyski przedsiębiorstw”) prowadzonej bezpośrednio na terytorium innego państwa. W pkt 1 (M. Jamroży, *Rozgraniczenie jurysdykcji podatkowej w zakresie zysków przedsiębiorstw*) omówiono istotę pojęcia zagranicznego zakładu oraz formy jego powstania. Szczegółowa analiza podatkowa działalności w branży cyfrowej stanowi przedmiot pkt 2 (J. Warnieło, *Międzynarodowe aspekty opodatkowania gospodarki cyfrowej*). Aktualne zasady międzynarodowego opodatkowania gospodarki cyfrowej nie są przystosowane do dynamicznie rozwijającego się środowiska nowoczesnych technologii. Odpowiednie ukształtowanie reguł międzynarodowego opodatkowania dochodów z działalności opartej na technologiach cyfrowych stanowi jedno z ważniejszych wyzwań przed współczesnym systemem podatkowym. W pkt 3 (A. Halat, *Metody ustalania dochodu zakładu*) oraz pkt 4 (B. Gryn, *Podział kosztów jednostki macierzystej prowadzącej działalność w branży finansowej*) dokonano analizy zasad alokacji przychodów i kosztów pomiędzy przedsiębiorstwem (jednostką macierzystą) i jego zagranicznym zakładem. Dominujące podejście w zakresie ustalania wyniku zakładu, w tym w odniesieniu do transakcji wewnętrznych, opiera się na wycenie rynkowej. Rozwiązania przyjęte w Konwencji Modelowej OECD w wersji z 2010 r. zmierzają do ujednoczenia zasad z tymi stosowanymi przy ocenie cen transferowych w transakcjach pomiędzy samodzielnymi pod względem prawnym podmiotami powiązаныmi.

Rozważania w rozdziale III koncentrują się wokół opodatkowania dochodów spółki zagranicznej będącej odrębnym podmiotem podatku dochodowego oraz jej udziałowców. Wychodząc od podstawowych zasad opodatkowania dochodów spółki zależnej oraz dywidend przedstawionych w pkt 1 (M. Jamroży, *Rozgraniczenie jurysdykcji podatkowej w przypadku dochodów spółki zależnej*), poddano następnie szczegółowej analizie, istotną zwłaszcza z perspektywy obciążeń udziałowca, instytucję *beneficial owner* oraz sposoby jego ustalenia (pkt 2: B. Rodak, *Ustalenie beneficial ownera w praktyce*). W pkt 3 zwrócono uwagę na szczególny aspekt opodatkowania dochodów spółki zależnej w państwie rezydencji udziałowca, wynikający z tzw. regulacji CFC (A. Trzópek, *Opodatkowanie zagranicznych spółek kontrolowanych*). Nie można było pominąć aktualnej w debacie publicznej problematyki holdingów międzynarodowych (pkt 4: D.J. Gajewski, *Planowanie podatkowe w ramach struktur holdingowych*) oraz interesującej normatywnie – spółki europejskiej (pkt 5: A. Dziemaszkiewicz-Kwiecińska, *Europejska spółka akcyjna – teoretyczne korzyści i praktyczne problemy*). Pozostając w obszarze związanym z opodatkowaniem spółki za-

leżnej, dokonano analizy skutków podatkowych wynikających z przykładowej reorganizacji transgranicznej na przykładzie przekształcenia spółki kapitałowej w spółkę osobową (pkt 6: G. Stachyra, M. Jamroży, *Przekształcenie spółki kapitałowej w spółkę niebędącą podatnikiem*). Ogólne spojrzenie na wybrane zagadnienia z obszaru cen transferowych zawarto w pkt 7 (E. Kołodziejska, *Architektura transfer pricingu w dobie optymalizacji podatkowej*).

Rozdział IV traktuje o zasadach opodatkowania odsetek oraz należności licencyjnych w stosunkach międzynarodowych. Podstawowe zagadnienia dotyczące opodatkowania odsetek na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania stanowią przedmiot rozważań w pkt 1 (M. Jamroży, *Rozgraniczenie jurysdykcji podatkowej w zakresie odsetek*). Problematyka opodatkowania odsetek od oszczędności osób fizycznych została przedstawiona w pkt 2 (M. Pogoński, *Opodatkowanie osób fizycznych z tytułu odsetek*). Regulacje w tym zakresie dotyczą przede wszystkim obywateli UE lokujących środki pieniężne w innym państwie UE niebędącym jednocześnie państwem ich rezydencji. Z kolei w grupach kapitałowych ważnym narzędziem zarządzania płynnością finansową są struktury cash poolingowe i związane z nimi kontrowersje wokół m.in. opodatkowania odsetek (pkt 3: J. Dąbrowska, *Struktury cash poolingu – implikacje podatkowe dla podmiotu polskiego na przykładzie międzynarodowej grupy kapitałowej*). Następnie przedstawiono zasady opodatkowania należności licencyjnych na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, zwracając także uwagę na wybrane problemy praktyczne związane z opodatkowaniem praw autorskich, urządzeń przemysłowych czy know-how (pkt 4: M. Jamroży, *Rozgraniczenie jurysdykcji podatkowej w zakresie należności licencyjnych*). Przedmiotem pkt 5 (Ł. Andruszkiewicz, *Zasady opodatkowania umów leasingu transgranicznego*) jest opodatkowanie leasingu transgranicznego. Zróżnicowane może być podejście państw do traktowania pod względem podatkowym płatności wynikających z różnych rodzajów umów leasingu.

W ostatnim V rozdziale poruszono zagadnienia związane w szczególności z opodatkowaniem dochodów z pracy najemnej, a w części – dochodów kapitałowych osób fizycznych. Punkt 1 (M. Jamroży, *Rozgraniczenie jurysdykcji podatkowej w zakresie dochodów z pracy najemnej*) zawiera analizę podstawowych zasad opodatkowania dochodów z pracy najemnej na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Odrębny rozdział poświęcono opodatkowaniu dochodów pracowników wysłanych do wykonywania zadań za granicą (pkt 2: M. Cieślak, *Opodatkowanie dochodów pracowników oddelegowanych*). Wzrastająca mobilność pracowników oraz towarzysząca temu pokusa do niewłaściwego wykorzystywania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania wywiera też wpływ na interpretację postanowień umów, czego wyrazem jest koncepcja ekonomicznego pracodawcy, stanowiąca zasadniczą tematykę pkt 3 (M. Pożaroszczyk-Komór, *Koncepcja pracodawcy ekonomicznego*). Szczególne problemy, ale i „szanse” podatkowe wiążą się z opodatkowaniem marynarzy (pkt 4: R. Felcenloben, *Opodatkowanie dochodów marynarzy*). Następny rozdział dotyczy opodatkowania emerytur i rent zagranicznych (pkt 5: M. Pogoński, *Opodatkowanie emerytur i rent zagranicznych*). Wreszcie w pkt 6 przedstawiono konsekwencje podatkowe wybranych inwestycji finansowych osób fizycznych (J. Sekita, *Opodatkowanie dochodów z zagranicznych funduszy inwestycyjnych i ubezpieczeniowych, pracowniczych programów emerytalnych oraz indywidualnych kont emerytalnych*).

Książka powinna zainteresować przede wszystkim przedsiębiorców działających transgranicznie bądź korzystających z usług personelu zagranicznego, powinna być ona przydatna dla podmiotów świadczących usługi doradztwa podatkowego, administracji podatkowej, a także dla studentów oraz słuchaczy studiów podyplomowych.

Dziękuję pani Katarzynie Stefańczyk za wsparcie w pracach redakcyjnych.

Redaktor

ELEMENTY MIĘDZYNARODOWEGO PRAWA PODATKOWEGO I KIERUNKI ZMIAN

1. Podstawowe determinanty obciążenia podatkowego w stosunkach międzynarodowych (Marcin Jamroży)

1.1. Uwagi wstępne

Na międzynarodowe prawo podatkowe składa się ogół norm prawnych, których przedmiotem są międzynarodowe podatkowe stany faktyczne. Prawo to obejmuje w szczególności normy rozgraniczające zawarte w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz inne normy regulujące międzynarodowe podatkowe stany faktyczne, takie jak np. regulacje dotyczące zagranicznych spółek kontrolowanych, czy też korekty zysku pomiędzy podmiotami powiązanymi¹.

Zasadniczym celem umów międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania jest wyznaczenie zakresu jurysdykcji podatkowej państw – stron danej umowy bilateralnej poprzez rozgraniczenie roszczeń podatkowych obu umawiających się państw. Postanowienia tych umów nie powodują powstania obowiązków podatkowych, które są określane wyłącznie przepisami ustaw podatkowych. Innymi słowy, postanowienia umów przyznają państwu – stronie umowy prawo do opodatkowania danego rodzaju dochodu (majątku), jeżeli ustawodawstwo wewnętrzne nakłada podatek na taki rodzaj dochodu (majątku)².

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania mają pierwszeństwo przed przepisami wewnętrznego prawa podatkowego. Ratyfikowane umowy międzynarodowe stają się po ich ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw RP częścią krajowego porządku prawnego. Wzorzec dla zawieranych przez Polskę umów w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu³ stanowi Konwencja Modelowa Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD). Konwencja Modelowa OECD została opracowana w 1963 r., a zre-

¹ Zob. np. H. Hamaekers, K. Holmes, J. Gluchowski, T. Kardach, W. Nykiel, *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, Warszawa 2006, s. 13 i n.

² Zob. z dalszymi odesłaniami do literatury np. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 565 i n.

³ Listę zawartych ok. 90 umów można znaleźć np. na stronie internetowej Ministerstwa Finansów, zob. www.mofnet.gov.pl.

widowana w 1977 r. i 1992 r., od tej pory jest sukcesywnie aktualizowana, ostatnio w 2014 r.⁴ Konwencja Modelowa z jej Komentarzem nie stanowi źródła prawa powszechnie obowiązującego, ma charakter jedynie rekomendacyjny, wywierając wpływ na negocjowanie, stosowanie i interpretację umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Zgodnie ze stanowiskiem Komitetu Spraw Podatkowych OECD „istniejące umowy powinny być interpretowane, o ile jest to możliwe, w duchu zmienionego Komentarza”⁵.

Zalecenia organizacji międzynarodowych nie są w Polsce źródłem prawa, jednak w praktyce wyznaczają kierunek działań administracji skarbowej w polityce podatkowej.

W ostatnim czasie OECD oraz G20 uznały, że („agresywne”) planowanie podatkowe stanowi poważne zagrożenie dla dochodów podatkowych, niezależności podatkowej i wiary w integralność systemów podatkowych wszystkich krajów, co może mieć negatywny wpływ na inwestycje i konkurencyjność, a w konsekwencji na wzrost i poziom zatrudnienia na świecie (program *Base Erosion and Profit Shifting*)⁶. Istniejące regulacje dotyczące opodatkowania w kontekście międzynarodowym stworzono na długo przed tym, zanim doszło do globalizacji oraz do rozwoju gospodarki cyfrowej. Decydenci w zakresie podatków międzynarodowych dostrzegają teraz szerszą perspektywę podatkowych implikacji dotyczących przedsiębiorstw wielonarodowych i zauważają również, że utrzymanie *status quo* nie jest możliwe⁷. Pakiet wytycznych BEPS odnosi się do takich strategii podatkowych realizowanych w stosunkach międzynarodowych, które wykorzystują luki i rozbieżności w przepisach podatkowych w celu sztucznego przenoszenia zysków do państw o niskich stopach podatkowych. BEPS ma zasadnicze znaczenie w szczególności dla krajów rozwijających się z powodu ich relatywnie wysokiej zależności od wpływów z podatku dochodowego od osób prawnych, szczególnie pozyskiwanego od przedsiębiorstw wielonarodowych⁸. W celu wyposażenia rządów krajowych w odpowiednie narzędzia do zapobiegania nieuczciwym praktykom stosowanym przez niektórych podatników wydzielono 15 działań⁹, dotyczących takich obszarów, jak: gospodarka elektroniczna, instrumenty hybrydowe, zagraniczne spółki kontrolowane, potrącalność odsetek, szkodliwe praktyki podatkowe, nadużywanie ochrony traktatowej, unikanie powstania zakładu zagranicznego, tworzenie wartości, dokumentowanie cen transferowych, metody pozyskiwania, gromadzenia i analizy danych, rozwiązywanie sporów, instrumenty wielostronne.

⁴ Zob. *OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 2014*; dalej: KM-OECD. Na temat znaczenia KM-OECD oraz Komentarza zob. też *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2013, s. 333 i n.

⁵ Zob. Komentarz OECD, wstęp, nb 33–36. Zob. także w niniejszej publikacji rozdział I pkt 3: E. Tkaczuk, *Wymiana informacji podatkowych jako instrument w walce przeciwko szkodliwej konkurencji podatkowej*.

⁶ *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) – Erozyja podstawy opodatkowania oraz przenoszenie dochodów*; dalej jako: BEPS.

⁷ OECD (2014), *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219250-en>, dostęp 1.03.2016.

⁸ Zob. OECD, *Report to G20 development working group on the impact of BEPS in low income countries*, <http://www.oecd.org/tax/part-1-of-report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf> oraz <http://www.oecd.org/g20/topics/taxation/part-2-of-report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf>, dostęp 1.03.2016.

⁹ OECD (2014), *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties...*

Raporty BEPS zostały finalnie opublikowane 5 października 2015 r.¹⁰ Wraz z nimi OECD wydała uzasadnienie (*Explanatory Statement 2015*¹¹) zawierające podsumowanie prac wraz z osiągnięciami, wśród których za najważniejszy został uznany sam fakt ustalenia konsensusu w zakresie minimalnych standardów, które mają być przestrzegane i monitorowane. Państwa biorące udział w światowej debacie na temat BEPS przedłużyły współpracę do 2020 r., aby kontrolować efektywność zaproponowanych działań i dokonywać korekt wytycznych.

Polska administracja skarbowa stara się już wdrażać działania wskazane przez OECD. Ustawą z dnia 29 sierpnia 2014 r. zmieniającą ustawę o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1478) od 1 stycznia 2015 r. wprowadzono regulacje dotyczące opodatkowania CFC¹². Obserwuje się zwiększoną aktywność dotyczącą zmiany treści zawartych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania¹³. Ministerstwo Finansów opublikowało wyjaśnienia w sprawie restrukturyzacji działalności¹⁴ (marzec 2014 r.), a zapowiedziano rozpoczęcie prac nad raportem dotyczącym wyceny dóbr niematerialnych. Zasadniczo od 1 stycznia 2017 r. będą stosowane nowe przepisy dotyczące cen transferowych i tworzenia dokumentacji podatkowej.

Wstąpienie Polski do Unii Europejskiej oznaczało przyjęcie jej dorobku prawnego (*acquis communautaire*) także w zakresie podatków, co wpłynęło znacząco na ramy obowiązującego prawa podatkowego w Polsce, sposób jego interpretacji i na zakres uprawnień podatników. Dziedzina prawa podatkowego nie należy do kompetencji wyłącznej Unii Europejskiej¹⁵, co wynika z zastrzeżenia suwerenności poszczególnych państw członkowskich. W zakresie podatków pośrednich Unia posiada wyraźną kompetencję w zakresie „harmonizacji ustawodawstw odnoszących się do podatków obrotowych, akcyzy i innych podatków pośrednich w zakresie, w jakim harmonizacja ta jest niezbędna do zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego” (art. 113 TFUE). W TFUE brak jest natomiast zobowiązania państw członkowskich do harmonizacji w zakresie podatków bezpośrednich. Jedyną podstawą prawną w tym zakresie jest art. 115 TFUE, przyznający Radzie kompetencję uchwalania dyrektyw w celu zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich, które mają bezpośredni wpływ na ustanowienie lub funkcjonowanie rynku wewnętrznego – stanowiąc jednomyślnie, zgodnie ze specjalną procedurą prawodawczą i po konsultacji z Parlamentem Europejskim i Komitetem Społeczno-Ekonomicznym¹⁶.

¹⁰ Zob. <http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm>, dostęp 2.11.2015.

¹¹ OECD (2015), *Explanatory Statement*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf, dostęp: 1.03.2016.

¹² Na ten temat zob. w niniejszej publikacji rozdział III pkt 3: A. Trzópek, *Opodatkowanie zagranicznych spółek kontrolowanych*.

¹³ Na ten temat zob. w niniejszej publikacji rozdział I pkt 2: M. Witak, *Kierunki zmian w zawieranych przez Polskę umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania*.

¹⁴ Zob. http://www.finanse.mf.gov.pl/pit/wyjasnienia-i-komunikaty/-/asset_publisher/25S/content/restrukturyzacja-dzialalnosci-pomiedzy-podmiotami-powiazanymi, dostęp 15.02.2016.

¹⁵ Zob. Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej podpisany w Lizbonie dnia 13 grudnia 2007 r. (wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 47).

¹⁶ Na temat wycinkowej harmonizacji podatków bezpośrednich zob. w niniejszej publikacji rozdział I pkt 4: A. Werner, *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości w sprawach dotyczących podatków bezpośrednich – wybrane zagadnienia*.

Prawo unijne oddziałuje na narodowe prawo podatkowe, w tym podatki bezpośrednie, również poprzez orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE). W konsekwencji orzeczeń Trybunału wiele wewnątrz krajowych przepisów podatkowych blokujących rozwój jednolitego systemu podatkowego, np. mechanizmy przeciwdziałające cienkiej kapitalizacji czy przerzucaniu dochodów, ulega zmianie lub zniesieniu (tzw. integracja negatywna)¹⁷.

1.2. Rezydencja podatkowa

1.2.1. Znaczenie kryterium rezydencji

Kryterium rezydencji ma pierwszorzędne znaczenie dla:

- ustalenia kręgu osób uprzywilejowanych, tj. podmiotów danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania;
- stosowania norm ograniczających zawartych w art. 10–22 KM-OECD.

Od spełnienia warunku rezydencji zależy, czy mamy do czynienia z państwem rezydencji, które ma wyłączne prawo opodatkowania dochodów danej osoby, względnie zgodnie z art. 23A albo art. 23B KM-OECD w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu zastosuje odpowiednio metodę zwolnienia (wyłączenia) albo metodę zaliczenia, jednocześnie przy zachowaniu prawa do opodatkowania całości dochodów podatnika, czy też z państwem źródła, któremu przysługują (albo też nie) ograniczone prawa do opodatkowania określonych kategorii dochodu stosownie do norm zawartych w danej umowie.

1.2.2. Osoby fizyczne

Umowy bilateralne o unikaniu podwójnego opodatkowania zawierane przez Polskę dotyczą osób mających miejsce zamieszkania (lub siedzibę) w jednym lub obu umawiających się państwach. W myśl art. 4 ust. 1 KM-OECD określenie „osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie” oznacza każdą osobę, która zgodnie z prawem tego państwa podlega tam opodatkowaniu z uwagi na jej miejsce zamieszkania, miejsce stałego pobytu, siedzibę zarządu albo inne kryterium o podobnym charakterze. Jednakże określenie to nie obejmuje osób, które podlegają opodatkowaniu w tym państwie tylko w zakresie dochodu osiąganego ze źródeł w tym państwie lub z tytułu majątku położonego w tym państwie. Regulacja ta oznacza, że posiadanie statusu rezydenta na gruncie prawa wewnętrznego warunkuje co do zasady¹⁸ posiadanie „miejsca zamieszkania” w tym państwie w rozumieniu art. 4 ust. 1 KM-OECD, a w konsekwencji bycie podmiotem uprawnionym na gruncie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Nie ulega też wątpliwości, że podmioty objęte jedynie ograniczonym

¹⁷ Na ten temat zob. tamże.

¹⁸ Z zastrzeżeniem przypadków podwójnej rezydencji, o czym niżej w tym rozdziale.

obowiązkiem podatkowym w umawiających się państwach nie są uprawnione do stosowania postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Stąd art. 4a u.p.d.o.f., stanowiący, że przepisy o rezydencji stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska, jest też niejasny z tego powodu, że umowy takie odsyłają do prawa wewnętrznego. To wewnętrzne ustawodawstwo podatkowe umawiających się państw ma definiować, jakie podmioty uznaje się za podatników podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Jednak u.p.d.o.f. zastrzega miarodajność w tym zakresie postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania¹⁹.

Jeżeli dana osoba ma miejsce zamieszkania na terytorium dwóch, a niekiedy nawet większej liczby jurysdykcji podatkowych, to występuje tzw. przypadek podwójnej lub wielokrotnej rezydencji. Przykładowo, dana osoba jest rezydentem w jednym z państw z uwagi na ośrodek interesów życiowych, a w innym – z uwagi na pobyt²⁰. W odniesieniu do osób fizycznych mających „miejsce zamieszkania w obu umawiających się państwach” umowy oparte na KM-OECD (art. 4 ust. 2) odwołują się do takich okoliczności, jak ognisko domowe, ośrodek interesów życiowych, zwykły pobyt, obywatelstwo – które stanowią tzw. reguły kolizyjne (ang. *tie-breaker rules*). Ze względu na specyfikę polskich regulacji w zakresie obowiązku podatkowego od osób fizycznych (zob. art. 4a u.p.d.o.f.) postanowienie art. 4 ust. 2 KM-OECD ma również znaczenie dla wewnętrznego porządku prawnego. Umowa rozstrzyga ostatecznie o zakresie obowiązku podatkowego w Polsce.

Postanowienia umów bilateralnych zawartych przez Polskę nie różnią się w sposób zasadniczy od wzorca art. 4 ust. 2 KM-OECD²¹.

Kolejność kryteriów zawartych w danej umowie bilateralnej (zgodnie z art. 4 ust. 2 KM-OECD: stałe miejsce zamieszkania, ośrodek interesów życiowych, zwyczajowy pobyt, obywatelstwo) wskazuje, które z nich powinno być stosowane najpierw, a dopiero gdy zastosowanie wcześniejszego kryterium nie dało rezultatu, stosuje się następane.

Według Komentarza OECD²² posiadanie stałego miejsca zamieszkania oznacza, iż osoba fizyczna urządziła je i zastrzegła dla swojego trwałego użytkowania, w przeciwieństwie do przebywania w konkretnym miejscu, ale w takich warunkach, z których wynika, że dany pobyt jest zamierzony na krótki czas. Istotnymi czynnikami są trwałość zamieszkania, dbałość o ognisko domowe, przez co należy rozumieć, że dana osoba czyni wszystko, co jest niezbędne, aby mieć to mieszkanie (apartament, dom) do własnej dyspozycji w każdym czasie, w sposób ciągły. Za stałe ognisko domowe nie uważa się miejsca, w którym osoba fizyczna przebywa od czasu do czasu, wykorzystywane w celu jej pobytu, który z natury rzeczy nie może mieć długotrwałego charakteru (np. wycieczka, podróż służbowa, pobyt szkoleniowy). Tytuł prawny może stanowić najwyżej wskazówkę, czy

¹⁹ O tym problemie pisałem już w innym miejscu, zob. *Praca cudzoziemców w Polsce. Aspekty prawne, podatkowe i ubezpieczeniowe*, red. M. Jamróży, T. Major, Gdańsk 2012, s. 53 i n.

²⁰ Na temat rozwiązań przyjętych w ustawodawstwach zagranicznych zob. np. H. Hamaekers, K. Holmes, J. Gluchowski, T. Kardach, W. Nykiel, *Wprowadzenie...*, s. 20.

²¹ Pewne różnice wykazują m.in. polskie umowy z Indonezją, Pakistanem i Australią (brak kryterium „obywatelstwa”), czy też umowy ze Stanami Zjednoczonymi i Sri Lanką, które nie przewidują rozwiązania problemu podwójnej rezydencji w drodze procedury wzajemnego porozumiewania się; zob. szerzej Z. Kukulski, *Miejsce zamieszkania lub siedziba (domicyl podatkowy)*, (art. 4 KM-OECD), Vademecum Doradcy Podatkowego, LEX/el. 2016.

²² Zob. Komentarz OECD, art. 4, nb 11 i n. Zob. także *Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010, art. 4, nb 35 i n.

pobyt w danym miejscu ma charakter tymczasowy, ale w żadnym razie nie może rozstrzygać o stałym miejscu zamieszkania.

Jeżeli osoba fizyczna posiada stałe miejsce zamieszkania w obu państwach, wówczas pierwszeństwo ma państwo, z którym osobiste i ekonomiczne powiązania danej osoby są ściślejsze. Przez takie powiązania należy rozumieć ośrodek interesów życiowych, przy ustalaniu którego należy wziąć pod uwagę związki osobiste i gospodarcze osoby fizycznej z danym państwem, w szczególności więzi rodzinne, towarzyskie, zatrudnienie, działalność polityczną, kulturalną i wszelką inną działalność, miejsce działalności gospodarczej i miejsce, z którego zarządza ona swoim mieniem. Wszystkie te okoliczności należy rozważyć całościowo, uwzględniając indywidualne postępowanie i postawę danej osoby²³.

Jeśli miejsca zamieszkania nie można ustalić na podstawie poprzednich dwóch kryteriów, należy określić je, biorąc pod uwagę miejsce, w którym osoba fizyczna zwykle przebywa. W tym celu należy badać częstotliwość pobytów osoby fizycznej na terytorium danego państwa, z uwzględnieniem przerw między nimi. Okres analizy powinien obejmować dostatecznie długi okres, aby możliwe było ustalenie, czy pobyt jest „zwyczajny”²⁴. Niekiedy nawet okres roku podatkowego może nie być reprezentatywny dla ustalenia, gdzie dana osoba zwykle przebywa, z uwagi np. na długi pobyt szkoleniowy czy urlop, a dopiero badanie okoliczności w okresie kilku następujących po sobie lat może jednoznacznie wskazać miejsce zwykłego pobytu.

Przy braku rozstrzygnięcia w następnej kolejności uwzględnia się obywatelstwo, a ostatecznie korzysta się z procedury wzajemnego porozumiewania się stosownie do art. 25 KM-OECD. Procedura ta nie wymusza jednak osiągnięcia porozumienia, a jedynie zobowiązuje właściwe urzędy zainteresowanych państw do podjęcia starań, aby wyeliminować podwójne opodatkowanie. Znajduje ona zastosowanie m.in. w przypadku trudności i wątpliwości, które mogą powstać przy interpretacji i stosowaniu umowy (art. 25 ust. 3 zdanie pierwsze KM-OECD).

Przykład

Sven Olafsson jest obywatelem Szwecji, jednocześnie jest zameldowany w Polsce na pobyt stały. Jest właścicielem willi na przedmieściach Sztokholmu, a także apartamentu w Miasteczku Wilanów. W danym roku podatkowym spędził tę samą ilość dni w Polsce i w Szwecji (po 160 dni), w pozostałym czasie przebywał w innych państwach. Żona i rodzice przebywają w Szwecji, nie ma dzieci. Jedyne źródło dochodów stanowi umowa o pracę z polskim przedsiębiorstwem, w ramach której praca wykonywana jest na terytorium Polski, Szwecji i innych państw.

Stosownie do art. 4 ust. 2 umowy ze Szwecją²⁵ kwestię rezydencji należy rozstrzygać na podstawie:

- kryterium stałego miejsca zamieszkania – kryterium to nie prowadzi do jednoznacznego wniosku,
- kryterium ośrodka interesów życiowych – kryterium to przemawia za domicylem podatkowym w Szwecji: tam przebywają żona i rodzice podatnika (powiązania osobiste), natomiast powiązania gospodarcze są niejednoznaczne, ponieważ praca jest wykonywana na terytorium Polski oraz Szwecji, a nieruchomości podatnika są położone w obu państwach.

²³ Zob. Komentarz OECD, art. 4, nb 15.

²⁴ Zob. tamże, art. 4, nb 19.

²⁵ Konwencja między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Królestwa Szwecji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Sztokholmie dnia 19 listopada 2004 r. (Dz. U. z 2006 r. Nr 26, poz. 193).

Jeżeli konflikt podwójnej rezydencji zostanie rozstrzygnięty na podstawie art. 4 ust. 2 lit. a, to pozostałe kryteria wskazane w ust. 2 art. 4 umowy ze Szwecją nie mają już znaczenia, czyli:

- kryterium stałego pobytu,
- kryterium obywatelstwa.

Miejsce zamieszkania można zmieniać również w trakcie roku podatkowego. Jeżeli osoba fizyczna mająca dotychczas miejsce zamieszkania w Polsce przeniesie za granicę ośrodek interesów życiowych, zwykle przestanie podlegać nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce, począwszy od dnia zajścia tej zmiany. Przykładowo wyjazd do pracy za granicę, nawet na okres kilku lat, nie musi jeszcze oznaczać zmiany położenia ośrodka interesów życiowych, zwłaszcza jeżeli w kraju w dalszym ciągu pozostaje najbliższa rodzina, z którą osoba wyjeżdżająca utrzymuje bliskie kontakty. Takie stanowisko zajmują także organy skarbowe. I tak np. według interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 20 grudnia 2011 r.²⁶, podatnik do dnia przyjazdu do Szwajcarii żony oraz dziecka posiada miejsce zamieszkania w Polsce, podlegając tu nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (pomimo pobytu w Szwajcarii). Natomiast od momentu przeniesienia rodziny ośrodek interesów życiowych podatnika również został przeniesiony do Szwajcarii i tam będzie miał on miejsce zamieszkania dla celów podatkowych.

Również wymeldowanie się połączone ze złożeniem zgłoszenia aktualizującego ZAP-3²⁷ nie przesądza o zmianie rezydencji, chociaż stanowi jedną z okoliczności to uprawdopodobniających. Aby uznać, iż opuszczenie Polski wiąże się ze zmianą miejsca zamieszkania, wyjazdowi takiemu musi towarzyszyć zmiana ośrodka interesów życiowych. Dzień zmiany rezydencji nie musi pokrywać się z dniem wyjazdu podatnika z Polski, może być przesunięty np. do momentu przesiedlenia się jego rodziny za granicę lub zmiany innych okoliczności (powiązań) danej osoby już po dacie wyjazdu/przyjazdu.

Kwestią sporną może być okres nieobecności w kraju, który należy traktować jako przeniesienie ośrodka interesów życiowych za granicę, z uwagi na niedookreślenie tego pojęcia, a także brak w tym zakresie dyrektyw (wskazówek) w polskim prawie podatkowym względnie orzecznictwie. Moim zdaniem, trzeba uznać, że osoba ma prawo zmieniać centrum interesów życiowych wielokrotnie w ciągu życia, chociażby ze względu na swobodę wyboru miejsca osiedlania się. Oceny, już z samej istoty rzeczy nacechowanej subiektywizmem, należy dokonywać przede wszystkim z uwzględnieniem okoliczności, które mogły być znane podatnikowi w dniu wyjazdu lub przyjazdu. Istotne jest wykazanie, że zerwanie więzi z krajem w zamierzeniu miało być trwałe, nawet gdy z przyczyn niezależnych od podatnika okazało się tymczasowe. Przy dokonywaniu tej oceny znaczenie mają uwarunkowania towarzyszące, takie jak realizacja kontraktu za granicą przez czas z góry oznaczony, pozostanie w dotychczasowym stosunku pracy (np. otrzymanie urlopu bezpłatnego), sprzedaż mieszkania (domu), w którym podatnik dotychczas zamieszkiwał. Powrót do kraju (poprzedniej rezydencji) nie może przesądzać o utrzymaniu w nim ośrodka interesów życiowych przez okres wieloletniego pobytu za granicą.

²⁶ Zob. interpretacja Dyrektora IS w Warszawie z dnia 20 grudnia 2011 r., IPPB4/415-747/11-5/SP, www.mofnet.gov.pl.

²⁷ W przypadku zmiany miejsca zamieszkania należy aktualizować dane objęte zgłoszeniem identyfikacyjnym w terminie 30 dni od zaistnienia takiej zmiany.

Również posiadanie przez daną osobę certyfikatu rezydencji wystawionego przez administrację podatkową innego państwa nie decyduje automatycznie o tym, że podatnik nie podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce, a więc opodatkowaniu od całości swoich dochodów. Polski organ podatkowy nie musi zgodzić się z oceną stanu faktycznego dokonaną przez zagraniczną administrację podatkową. Jak wynika przykładowo z interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 11 sierpnia 2008 r.²⁸, posiadanie certyfikatu rezydencji Islandii nie zwalnia z obowiązku składania zeznania rocznego i dopłaty różnicy podatku, w sytuacji gdy osoba posiada ośrodek interesów życiowych na terytorium Polski. Certyfikat rezydencji może posłużyć jako dowód w postępowaniu podatkowym; tym samym należy go przechowywać do ewentualnej kontroli.

Certyfikat rezydencji oznacza zaświadczenie o miejscu zamieszkania podatnika dla celów podatkowych, wydane przez właściwy organ administracji podatkowej państwa miejsca zamieszkania podatnika (art. 5a pkt 21 u.p.d.o.f.). Również certyfikaty rezydencji wydawane przez zagraniczne administracje podatkowe powinny potwierdzać rezydencję podatkową danej osoby fizycznej, z czym wiąże się nieograniczony obowiązek podatkowy w tym państwie²⁹. Forma takiego certyfikatu jest indywidualnie ustalona w każdym państwie. Certyfikat rezydencji musi pochodzić wyłącznie od właściwego organu administracji podatkowej. W Polsce certyfikat rezydencji wydawany jest na wniosek podatnika na formularzu CFR-1 (zaświadczenie o miejscu zamieszkania lub siedzibie dla celów podatkowych) oraz na formularzu CFR-2 (zaświadczenie o miejscu zamieszkania dla celów podatkowych w Polsce osoby fizycznej osiągającej przychody (dochody) z oszczędności)³⁰.

1.2.3. Osoby prawne

Zgodnie z polskim wewnętrznym prawem podatkowym nieograniczony obowiązek podatkowy w podatku dochodowym od osób prawnych nakładany jest na osoby, które mają siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (zob. art. 3 ust. 1 u.p.d.o.p.). Sformułowanie „siedziba lub zarząd” oznacza, że do powstania nieograniczonego obowiązku podatkowego w Polsce wystarczające jest fizyczne sprawowanie zarządu (biuro zarządu), nawet jeśli siedziba podmiotu znajduje się za granicą³¹. Konflikt jurysdykcji podatkowych pojawia się potencjalnie w przypadku, gdy jedno z państw nakłada na osoby prawne nieograniczony obowiązek podatkowy ze względu na miejsce zarządu, natomiast drugie państwo – ze względu na miejsce rejestracji. W takim przy-

²⁸ Zob. interpretacja Dyrektora IS w Warszawie z dnia 11 sierpnia 2008 r., IPPB2/415-792/08-2/AZ, www.mofnet.gov.pl.

²⁹ Certyfikat rezydencji jest ważny przez okres 12 miesięcy od daty wydania, jeżeli z dokumentu tego nie wynika okres jego ważności. Jeżeli w tym okresie miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych uległo zmianie, podatnik jest obowiązany do niezwłocznego udokumentowania miejsca siedziby dla celów podatkowych nowym certyfikatem rezydencji (art. 26 ust. 1i–1l u.p.d.o.p.).

³⁰ Zob. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 listopada 2014 r. w sprawie wzorów formularzy zgłoszeń identyfikacyjnych i zgłoszeń aktualizacyjnych oraz zgłoszeń w zakresie danych uzupełniających (Dz. U. poz. 1665).

³¹ Zob. np. J. Marciniuk, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2011, komentarz do art. 3, nb 2; M. Guzek (w:) *Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Niemcami. Komentarz*, red. M. Jamróży, A. Cloer, Warszawa 2007, komentarz do art. 4, nb 22 i n.

padku miejsce faktycznego zarządu znajduje się w innym państwie niż miejsce formalnej rejestracji danej osoby prawnej. Konwencja Modelowa OECD przyznaje pierwszeństwo temu umawiającemu się państwu, w którym dana osoba prawna posiada miejsce faktycznego zarządu (art. 4 ust. 3).

W Komentarzu OECD stwierdza się, że za miejsce faktycznego zarządu należy uznać miejsce, w którym podejmowane są najważniejsze decyzje w sprawach zarządzania i w sprawach handlowych, niezbędne do prowadzenia działalności przedsiębiorstwa jako całości. W każdym przypadku należy badać wszystkie okoliczności faktyczne. Dany podmiot może mieć więcej niż jedno miejsce zarządu, lecz tylko jedno miejsce faktycznego zarządu³². Okoliczności, które w praktyce międzynarodowej brane były pod uwagę, to w szczególności:

- miejsce, gdzie umiejscowiony jest zarząd najwyższego szczebla;
- miejsce, gdzie faktycznie wykonywano działalność gospodarczą;
- miejsce rejestracji;
- miejsce, w którym udziałowcy podejmują kluczowe decyzje w odniesieniu do spółki;
- miejsce, gdzie przebywają osoby zarządzające spółką.

W realiach praktyki gospodarczej i wykorzystywania nowych technologii łączności często trudno jednoznacznie określić miejsce faktycznego zarządu. W sytuacji gdy dany podmiot jest częścią grupy kapitałowej, mimo formalnoprawnej niezależności co do niektórych decyzji związany jest strategią całej grupy. Poziom rozwoju technik komunikacyjnych (np. tele- bądź wideokonferencje) umożliwia taką organizację prac osób zarządzających spółką, że nie dochodzi w ogóle do ich fizycznego spotkania. Często jedna osoba zarządza wieloma położonymi w różnych państwach przedsiębiorstwami, co wiąże się z koniecznością ciągłych podróży służbowych.

Dyskutowane są rozwiązania przewidujące odejście od koncepcji „miejsca faktycznego zarządu” na rzecz w szczególności: miejsca założenia spółki/innego zrzeszenia osób, miejsca pobytu członków zarządu, miejsca, z którym powiązania gospodarcze są najściślejsze, względnie zalecające zmiany w sposobie pojmowania „miejsca faktycznego zarządu” bądź ustanowienie wielu reguł kolizyjnych na wzór następujących po sobie reguł kolizyjnych w myśl ust. 2 art. 4 KM-OECD³³.

1.2.4. Miejsce osiągnięcia dochodów

Podatnicy, którzy nie mają na terytorium Polski miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na terytorium Polski. Zatem podatnicy niemający siedziby ani zarządu w Polsce podlegają ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, wynikającemu z przyjęcia zasady źródła, która wiąże się z opodatkowaniem dochodu powstałego na terytorium Polski, bez względu na miejsce, w którym podatnik ma siedzibę lub zarząd. Podatek dochodowy z tytułu

³² Zob. Komentarz OECD, art. 4, nb 24. Zob. też OECD, *The Impact of the Communications Revolution on the Application of „Place of Effective Management” as a Tie Breaker Rule – Discussion Paper*; February 2001, nr 31.

³³ Zob. OECD, *The Impact of the Communications Revolution...*, nr 28–29. Odejście od automatycznego kryterium „efektywnego zarządu” rekomenduje również OECD w Działaniu nr 15 BEPS (Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties).

uzyskanych na terytorium Polski przez nierezydentów przychodów m.in. za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym także środka transportu, urządzenia handlowego lub naukowego, ustala się w wysokości 20% przychodów (art. 29 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f., art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p.). Przepis ten stosuje się z uwzględnieniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska. Na gruncie przywołanych regulacji powstają spory odnośnie do rozumienia pojęcia przychodów (dochodów) uzyskanych na terytorium Polski. W praktyce gospodarczej zdarzają się bowiem transakcje, których przedmiotem są np. najem lub inne prawo do używania urządzenia przemysłowego od podmiotu zagranicznego (nierezydenta) przez polskiego rezydenta, które wykorzystywane jest wyłącznie za granicą. Powstaje wówczas pytanie, czy wynagrodzenie (przychód) z tytułu używania tego urządzenia wypłacane nierezydentowi uzyskane zostało na terytorium Polski³⁴.

Organy podatkowe prezentują zwykle stanowisko, że w przypadku wykonywania usług przez zagraniczne podmioty na rzecz polskiego rezydenta w sytuacji, gdy usługi te nie są fizycznie wykonywane na terytorium Polski, o tym, czy przychód został osiągnięty na terytorium Polski, przesądza to, czy efekt usługi będzie wykorzystywany przez podmiot, który ma siedzibę w Polsce. Skoro bowiem przychód nierezydentów pochodzi z wykonania usług zleconych przez podmiot mający w Polsce swoją siedzibę, a wynagrodzenie wypłacono z kapitału tego podmiotu w okolicznościach wskazujących na gospodarczy związek z dochodami uzyskiwanymi na terytorium Polski, to za uzasadniony należy uznać pogląd o położeniu źródła przychodu na tym terytorium. Literalne brzmienie art. 3 ust. 2 u.p.d.o.p. wskazuje, że ustawodawca nie powiązał opodatkowania u źródła z miejscem wykonania usługi, lecz z miejscem osiągnięcia dochodu (w rozumieniu kasowym lub memoriałowym), a ten powstaje wtedy, gdy po stronie polskiego rezydenta podatkowego zaistnieje zobowiązanie do płatności na rzecz podmiotu niebędącego polskim rezydentem podatkowym³⁵.

Stanowisko sądów administracyjnych nie jest jednolite i wciąż ewoluuje. Początkowo przyjmowano za organami podatkowymi, że obojętne jest, czy miejsce wykonania usługi znajduje się za granicą, skoro jej efekt jest istotny dla strategicznych interesów i decyzji podmiotu (odbiorcy usługi), który funkcjonuje i ma siedzibę w Polsce. Decydujące jest zatem to, czy usługa będzie wykonana na zlecenie polskiego podatnika w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, a następnie jej efekt zostanie przez niego wykorzystany i to on zapłaci wynagrodzenie zagranicznego kontrahenta. W sytuacji bowiem, gdy przepis nie ustanawia zdefiniowanego kryterium dla pojęcia przychodu (dochodu) osiągniętego na terytorium Polski, nie sposób definiować je jedynie przez pryzmat jednego czynnika, tj. miejsca wykonania usługi. Jego znaczenie należy więc określić przy zastosowaniu wykładni odnoszącej się do wielu elementów tej oceny, póki pojęcie to nie doczeka się definicji ustawowej³⁶.

³⁴ Zob. M. Jamróży, A. Główna, *Obowiązek pobrania podatku u źródła w przypadku najmu urządzenia przemysłowego za granicą*, M. Pod. 2015, nr 3, s. 52 i n.

³⁵ Zob. np. interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Poznaniu z dnia 17 czerwca 2013 r., ILPB4/423-80/13-4/MC, www.mofnet.gov.pl; interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Bydgoszczy z dnia 26 maja 2014 r., ITPB4/423-34/14/AM, www.mofnet.gov.pl.

³⁶ Takie stanowisko zajęły m.in.: WSA w Krakowie w wyroku z dnia 19 stycznia 2009 r., I SA/Kr 1484/08, LEX nr 590710; WSA w Warszawie w wyroku z dnia 7 kwietnia 2011 r., III SA/Wa 2045/10, LEX nr 899147; NSA w wyroku z dnia 21 stycznia 2009 r., II FSK 1465/07, LEX nr 486302, i z dnia 22 października 2010 r., II FSK 1108/09, LEX nr 745491.

Po 2010 r. zapadło wiele rozstrzygnięć, w których wskazywano, że osiągnięcie dochodu na terenie Polski nie może być utożsamiane z pojęciem dochodów wypłaconych lub otrzymanych na terenie Polski, w tym także otrzymanych od podmiotu mającego siedzibę na terenie naszego kraju, z jego kapitału. Byłaby to bowiem nadinterpretacja art. 3 ust. 2 u.p.d.o.p., wynikająca tylko z zastosowania innych rodzajów wykładni niż – mającej pierwszeństwo – wykładni językowej. Ponadto obowiązku podatkowego nierezydenta, będącego kontrahentem polskiej spółki, nie można wywodzić tylko z tego faktu, że efekt usługi będzie odnosił się do podmiotu polskiego³⁷. Mimo rysującej się linii orzeczniczej pojawiły się rozstrzygnięcia wskazujące na powrót do pierwotnie prezentowanych poglądów³⁸.

W nieprawomocnym wyroku WSA w Gliwicach z dnia 14 listopada 2014 r., I SA/GI 556/14, LEX nr 1601141, czytamy, że: „przepis art. 3 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie uzależnia opodatkowania od tego, czy zlecenia wykonania usług nierezydentowi dokonał polski przedsiębiorca i wypłata wynagrodzenia za wykonanie zlecenia dokonana została z majątku polskiego przedsiębiorcy, ani od tego, czy efekt usługi wykonanej przez nierezydenta będzie się odnosił do kontrahenta polskiego”. Moim zdaniem pogląd taki zasługuje na aprobatę. W zakresie polskiego prawa podatkowego nie można wiązać ograniczonego obowiązku podatkowego nierezydenta z uzyskaniem przychodu od polskiego kontrahenta na podstawie umowy o świadczenie usług, która nie jest realizowana na terytorium Polski. O źródle dochodów położonym w Polsce można mówić tylko wtedy, gdy takie źródło dochodów trwale związane jest z terytorium Polski³⁹, tzn. to w Polsce dokonywane są przez podatnika czynności prowadzące do uzyskania przychodu (tj. generujące go, będące jego przyczyną sprawczą). Z uwagi na zasadę pierwszeństwa wykładni językowej pogląd przeciwny jest niezgodny z treścią art. 3 ust. 2 u.p.d.o.p., który nie zawiera przesłanki odnoszącej się do podmiotu wypłacającego wynagrodzenie ani „efektu usługi”. Sens użytych przez ustawodawcę w art. 3 ust. 2 u.p.d.o.p. wyrażen stanowi granicę dozwolonej wykładni, dlatego niedopuszczalne jest wywodzenie obowiązku podatkowego nierezydenta w oparciu o to, że efekt wykonanej przez niego usługi będzie odnosił się do kontrahenta polskiego. W takim przypadku jedynym łącznikiem pomiędzy dochodem podmiotu zagranicznego a terytorium Polski jest wypłata wynagrodzenia przez podmiot polski. Ten łącznik nie jest jednak wystarczający dla przyjęcia, że dochód podmiotu zagranicznego został osiągnięty na terytorium Polski – jest to bowiem element finalny całego procesu osiągnięcia dochodu.

Przykład

Czynności podejmowane przez spółkę z o.o. przy użyciu urządzeń wynajmowanych od nierezydenta wykonywane są za granicą. Przedmiot najmu nie jest wykorzystywany w Polsce. Uzyskiwany przez kontrahenta zagranicznego przychód (dochód) nie spełnia przesłanek określonych w art. 3 ust. 2

³⁷ Takie stanowisko zaprezentowały np.: WSA w Krakowie w wyrokach z dnia 27 maja 2011 r., I SA/Kr 607/11, LEX nr 818420; z dnia 12 września 2012 r., I SA/Kr 882/12, LEX nr 1224744; z dnia 3 października 2013 r., I SA/Kr 1371/13, LEX nr 1383903; z dnia 17 lipca 2014 r., I SA/Kr 865/14, M. Pod. 2014, nr 9, s. 32; WSA w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku z dnia 10 lipca 2013 r., I SA/Go 238/13, LEX nr 1350839; NSA w wyrokach: z dnia 4 lipca 2013 r., II FSK 2200/11, LEX nr 1374767, i z dnia 13 czerwca 2013 r., II FSK 3243/12, LEX nr 1605169.

³⁸ Zob. np. wyroki NSA z dnia 21 sierpnia 2014 r., II FSK 2120–2122/12, LEX nr: 1518996, 1572433, 1572434; wyrok WSA w Krakowie z dnia 5 września 2014 r., I SA/Kr 866/14, LEX nr 1512474.

³⁹ Zob. także pismo MF z dnia 24 lipca 2001 r., PB/AK-8214-1045-277/01.

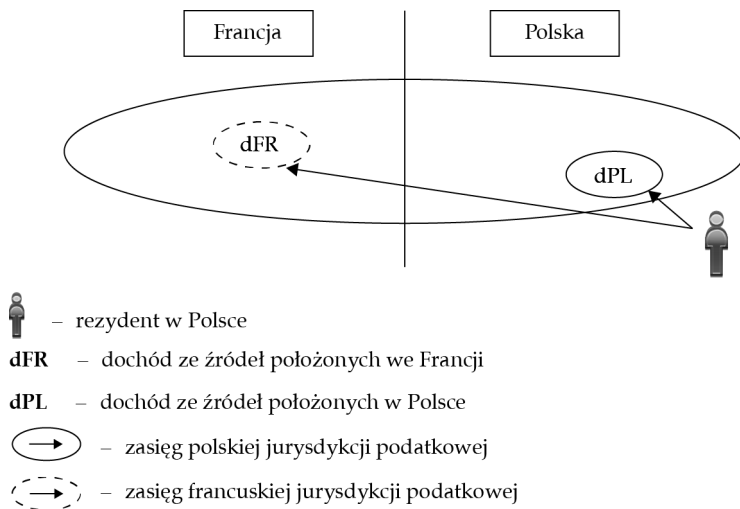
u.p.d.o.p., ponieważ nie jest osiągnięty w Polsce. W konsekwencji nie pobiera się podatku u źródła w myśl art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p.⁴⁰

1.3. Unikanie podwójnego opodatkowania

Zbieg obowiązków podatkowych w państwie źródła, z którego pochodzi przychód (dochód), oraz w państwie rezydencji, w którym osoba ma miejsce zamieszkania albo siedzibę, może prowadzić do powstania podwójnego opodatkowania tego samego dochodu. Z perspektywy państwa rezydencji podlegają opodatkowaniu wszystkie dochody podmiotów mających miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium danego państwa, niezależnie od miejsca powstania dochodu (nieograniczony obowiązek podatkowy). Z perspektywy państwa źródła opodatkowaniu podlegają natomiast wszystkie dochody powstałe na terytorium danego państwa, niezależnie od miejsca zamieszkania albo siedziby (ograniczony obowiązek podatkowy).

Na poniższym schemacie przedstawiono graficznie nakładanie się jurysdykcji podatkowych państw, których prawo podatkowe rozróżnia ograniczony i nieograniczony obowiązek podatkowy. W poniższym przykładzie na polskim rezydencie podlegającym nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu ciąży obowiązek – w świetle przepisów wewnętrznych – opodatkowania całości dochodów, niezależnie od miejsca (państwa) ich uzyskiwania.

Rysunek 1. Graficzne przedstawienie zbiegu jurysdykcji podatkowych



W celu uniknięcia podwójnego opodatkowania poszczególne postanowienia umów zobowiązują państwa – strony umowy:

⁴⁰ Odmiennego zdania Dyrektor IS w Bydgoszczy w interpretacji z dnia 4 lipca 2014 r., ITPB4/423-42/14/AM, www.mofnet.gov.pl.

- do opodatkowania dochodu lub majątku wyłącznie w jednym państwie (normy z tzw. zamkniętymi skutkami prawnymi). W tym przypadku odpowiednie postanowienie umowy zawiera zwrot „... mogą być opodatkowane tylko w...”, który oznacza, że drugie umawiające się państwo ma wyłączyć określony dochód spod opodatkowania, albo
- do zastosowania jednej z metod unikania podwójnego opodatkowania, tj. metody zaliczenia lub wyłączenia (normy z tzw. otwartymi skutkami prawnymi). W tym przypadku odpowiedni przepis umowy zawiera zwrot „... mogą być opodatkowane w...”, który oznacza, że dla ustalenia skutków opodatkowania drugie umawiające się państwo (tj. państwo rezydencji) musi zastosować jeszcze postanowienie dotyczące metod unikania podwójnego opodatkowania (art. 23 KM-OECD).

Umowy oparte na Konwencji Modelowej OECD rozróżniają dwie metody unikania podwójnego opodatkowania:

- metodę wyłączenia (zwolnienia),
- metodę zaliczenia (kredytu podatkowego).

Jeżeli przedsiębiorca podlegający w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu uzyskuje dochody ze źródeł przychodów znajdujących się poza terytorium Polski, należy uwzględnić postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Umowy te przewidują dwie metody unikania podwójnego opodatkowania: metodę zwolnienia (wyłączenia) oraz metodę zaliczenia. Przepis art. 27 ust. 8 u.p.d.o.f. określa sposób użycia metody zwolnienia (z progresją⁴¹), która odnosi się do dochodów uzyskanych z tytułu działalności wykonywanej poza terytorium Polski lub ze źródeł przychodów znajdujących się poza terytorium Polski, zwolnionych na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych umów międzynarodowych. Zastrzeżenie progresji oznacza, że zwolnione dochody ze źródeł zagranicznych uwzględnia się przy ustalaniu stawki podatkowej stosowanej do dochodu ze źródeł krajowych podlegającego opodatkowaniu według skali podatkowej. Sposób obliczenia stopy procentowej uzależniony jest też od tego, czy podatnik rozlicza się indywidualnie, wspólnie z małżonkiem czy też jako osoba samotnie wychowująca dzieci. Przykładowo, zgodnie z interpretacją indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 18 listopada 2014 r.⁴², dochód uzyskany przez podatnika z tytułu pełnienia funkcji dyrektora w spółce na Malcie jest zwolniony z opodatkowania w Polsce, przy czym jeżeli podatnik uzyskałby w danym roku podatkowym inne dochody podlegające opodatkowaniu w Polsce, to dochód uzyskany na Malcie powinien zostać uwzględniony dla potrzeb obliczenia stopy procentowej podatku od pozostałego dochodu podlegającego opodatkowaniu w Polsce.

Przykład

Jan Kowalski, będący rezydentem w Polsce, prowadzi samodzielnie działalność gospodarczą w kraju, uzyskując dochód podatkowy w wysokości 100 000 zł. Jednocześnie prowadzi on na terytorium Austrii w formie zakładu działalność gospodarczą, w ramach której osiągnął dochód (po przeliczeniu na złote) w wysokości 200 000 zł. Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania z Austrią przewiduje

⁴¹ Efekt podatkowy wynikający z zastrzeżenia progresji jest istotny tylko w odniesieniu do osób fizycznych opodatkowanych według progresywnej skali podatkowej.

⁴² Zob. interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Poznaniu z dnia 18 listopada 2014 r., ILPB2/415-846/14-4/ES, www.mofnet.gov.pl.

metodę zwolnienia z progresją. Wielkość dochodu ustalona według prawa austriackiego odpowiada kwocie ustalonej na podstawie o polskich przepisów podatkowych.

Zakładając, że Jan Kowalski rozlicza się według skali podatkowej określonej w art. 27 u.p.d.o.f., należy:

- 1) zsumować dochód krajowy i zagraniczny: $100\ 000 + 200\ 000 = 300\ 000$,
- 2) obliczyć podatek od sumy dochodów: $14\ 839,02 + 32\% \times (300\ 000 - 85\ 528) = 83\ 470$,
- 3) ustalić stopę procentową podatku: $83\ 470/300\ 000 = 27,82\%$,
- 4) zastosować stopę podatku do dochodu krajowego: $27,82\% \times 100\ 000 = 27\ 820$.

Jeżeli dochody ze źródeł zagranicznych nie są zwolnione z opodatkowania na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, to dochody te łączy się z dochodami ze źródeł przychodów położonych na terytorium Polski, odliczając następnie kwotę podatku dochodowego zapłaconą w obcym państwie od podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów. Odliczenie to nie może przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w obcym państwie (metoda proporcjonalnego zaliczenia)⁴³.

Zastosowanie jednej z wymienionych metod unikania podwójnego opodatkowania może wpływać na całkowite obciążenie dochodu podatkowego wypracowanego z inwestycji zagranicznej. Przy zastosowaniu metody zwolnienia dochód ze źródeł zagranicznych opodatkowany jest według stawek podatkowych obowiązujących za granicą. Natomiast przy użyciu metody zaliczenia zwykłego miarodajna dla całkowitego obciążenia dochodu staje się wysokość obciążenia podatkowego w kraju, nawet jeżeli poziom opodatkowania za granicą jest niższy niż w kraju. Jednak osoby fizyczne podlegające nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, które uzyskały poza granicami Polski dochody m.in. z pozarolniczej działalności gospodarczej, mogą skorzystać z tzw. ulgi abolicyjnej stosownie do art. 27g u.p.d.o.f. Polega ona na odliczeniu od należnego podatku dochodowego kwoty stanowiącej różnicę pomiędzy podatkiem obliczonym metodą proporcjonalnego zaliczenia a podatkiem obliczonym metodą zwolnienia z progresją. W konsekwencji następuje zrównanie obciążeń podatkowych osób fizycznych osiągających dochody z działalności gospodarczej za granicą, niezależnie od metody unikania podwójnego opodatkowania przewidzianej w danej umowie bilateralnej. W przypadku dochodów uzyskanych z pozarolniczej działalności gospodarczej zasady te stosuje się w odniesieniu do przychodów opodatkowanych według skali, liniowo lub ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych. Nie można skorzystać z ulgi w sytuacji, gdy dochody zostały osiągnięte w tzw. rajach podatkowych. Ważne jest natomiast, że możliwość skorzystania z ulgi abolicyjnej nie została uzależniona od tego, czy dochody osiągnięte za granicą zostały opodatkowane w państwie źródła, tj. w państwie, w którym podatnik je uzyskuje. Nie ma też znaczenia, czy Polska zawarła, czy nie zawarła z tym państwem umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Najważniejsze jest to, czy dochody zagraniczne podlegają opodatkowaniu w Polsce przy zastosowaniu metody odliczenia proporcjonalnego⁴⁴.

W stosunkach z państwami, z którymi Polska nie zawarła umowy bilateralnej, w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania ma zastosowanie środek jednostronny w postaci

⁴³ Zob. w szczególności art. 27 ust. 9, art. 30c ust. 4 u.p.d.o.f., art. 20 ust. 1 u.p.d.o.p.

⁴⁴ Zob. interpretacja Dyrektora IS w Katowicach z dnia 27 sierpnia 2014 r., IBPBII/1/415-448/14/MCZ, www.mofnet.gov.pl.

metody proporcjonalnego zaliczenia (art. 27 ust. 9 i 9a, art. 30c ust. 4 i 5 u.p.d.o.f.). Metoda zaliczenia polega na odliczeniu kwoty podatku zapłaconego za granicą od podatku obliczonego od sumy dochodów (krajowych i zagranicznych), przy czym kwota odliczenia ograniczona jest do tej części podatku od łącznych dochodów, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany za granicą⁴⁵. Przy zastosowaniu tej metody istnieje zawsze obowiązek wykazania w polskim zeznaniu podatkowym dochodów zagranicznych, bez względu na osiąganie bądź nie dochodów w Polsce. Niewiele umów zawartych przez Polskę przewiduje metodę ograniczonego zaliczenia jako jedyną metodę unikania podwójnego opodatkowania (np. umowy z Australią⁴⁶, Rosją⁴⁷ czy Egiptem⁴⁸).

Przykład

Jan Kowalski, będący rezydentem w Polsce, prowadzi samodzielnie działalność gospodarczą w kraju, uzyskując dochód podatkowy w wysokości 100 000 zł. Jednocześnie prowadzi on działalność gospodarczą na terytorium Belgii w formie zakładu, w ramach której osiągnął dochód (po przeliczeniu na złote) w wysokości 200 000 zł. Od tego dochodu zapłacił podatek w Belgii (po przeliczeniu na złote) w wysokości 40 000 zł (założenie). Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania z Belgią przewiduje metodę proporcjonalnego zaliczenia. Wielkość dochodu ustalona według prawa belgijskiego odpowiada kwocie ustalonej na podstawie polskich przepisów podatkowych.

Zakładając, że Jan Kowalski rozlicza się według progresywnej skali podatkowej, należy:

- 1) zsumować dochód krajowy i zagraniczny: $100\ 000 + 200\ 000 = 300\ 000$,
- 2) obliczyć podatek od sumy dochodów: $14\ 839,02 + 32\% \times (300\ 000 - 85\ 528) = 83\ 470$,
- 3) ustalić maksymalną kwotę kredytu podatkowego (limit zaliczenia): $200\ 000/300\ 000 \times 83\ 470 = 55\ 647$,
- 4) zaliczyć kwotę podatku zagranicznego: $83\ 470 - 40\ 000 = 43\ 470$,
- 5) odliczyć kwotę ulgi „abolicyjnej”⁴⁹: $43\ 470 - 15\ 650 = 27\ 820$.

Należy rozróżnić zaliczenie bezpośrednie i pośrednie. Zaliczenie bezpośrednie odnosi się do podatków zapłaconych w obydwu państwach przez tego samego podatnika od tego samego rodzaju dochodu (np. z pracy najemnej), natomiast zaliczenie pośrednie obejmuje nie tylko podatek pobrany u źródła (np. podatek od dywidendy), lecz także podatek zapłacony przez innego podatnika, np. podatek od dochodu spółki kapitałowej wypłacającej dywidendę od tej części zysku, z której pochodzi dywidenda. Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w zakresie opodatkowania dywidend przewidują pod pewnymi warunkami możliwość zaliczenia pośredniego (art. 20 ust. 2 i n. u.p.d.o.p.)⁵⁰.

⁴⁵ Zob. art. 27 ust. 9, art. 30c ust. 4 u.p.d.o.f., jeżeli wspólnik jest podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych, bądź art. 20 ust. 1 u.p.d.o.p., jeżeli wspólnik jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych.

⁴⁶ Zob. umowa z dnia 7 maja 1991 r. między Rzeczpospolitą Polską a Australią w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu (Dz. U. z 1992 r. Nr 41, poz. 177 z późn. zm.).

⁴⁷ Zob. umowa z dnia 22 maja 1992 r. między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Federacji Rosyjskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku (Dz. U. z 1993 r. Nr 125, poz. 569 z późn. zm.).

⁴⁸ Zob. umowa z dnia 24 czerwca 1996 r. między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Arabskiej Republiki Egiptu w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku (Dz. U. z 2003 r. Nr 78, poz. 690).

⁴⁹ Kwotę ulgi abolicyjnej stanowi różnica podatku wynikająca z zastosowania metody zaliczenia (43 470 zł) i metody zwolnienia (27 820 zł).

⁵⁰ Szerzej zob. rozdział III pkt 1.3.4.

Przykład

Spółka z o.o. z siedzibą w Polsce jest jedynym udziałowcem spółki kapitałowej z siedzibą na Ukrainie przez okres dłuższy niż 2 lata. Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z dnia 12 stycznia 1993 r. z Ukrainą⁵¹ przewiduje obniżenie stawki podatku pobieranego od wypłacanych dywidend do 5% (art. 10 ust. 2 tej umowy). Podatek dochodowy od osób prawnych na Ukrainie wynosi 25%. Oznacza to, że polska spółka kapitałowa, która uzyskuje przychody z dywidend wypłacanych przez ukraińską spółkę córkę, ma możliwość odliczenia od własnego zobowiązania podatkowego zarówno 5-procentowego podatku pobranego u źródła, jak i części podatku dochodowego zapłaconego przez spółkę córkę od zysku, z którego dywidenda została wypłacona, łącznie jednak nie więcej niż 19% (stawka krajowa) od kwoty dywidendy brutto.

Metodę kredytu podatkowego może modyfikować tzw. klauzula *tax sparing*. Jeżeli państwo źródło zgodnie z regulacjami wewnętrznymi zwalnia pewne przychody od opodatkowania, np. z tytułu dywidend czy odsetek, to państwo rezydencji zgodnie z postanowieniami umowy bilateralnej uwzględni w odliczeniu od podatku należnego kwotę podatku, która byłaby zapłacona w kraju źródła, gdyby nie zastosowane do niej zwolnienia wynikające z wewnętrznych regulacji tego państwa⁵². Klauzula ta nie ma ujednocnionej treści, a jej zapis może się różnić w zależności od umowy. Polska rezygnuje ze stosowania tego rodzaju klauzul⁵³.

Coraz częściej w dwustronnych umowach stosuje się natomiast klauzulę *switch over*, której celem jest danie państwom – stronom umowy możliwości zmiany metody unikania podwójnego opodatkowania. Dzieje się tak np. w sytuacji, gdy dany dochód nie jest opodatkowany ani w państwie źródła, ani w państwie rezydencji. Państwo rezydencji może wtedy przejść z powszechnie stosowanej metody wyłączenia na metodę zaliczenia, a więc w rezultacie opodatkować dochód, który *de facto* nie byłby opodatkowany⁵⁴.

Do przeliczania przychodów (kosztów) uzyskanych (poniesionych) przez osoby fizyczne w walutach obcych, w myśl art. 11a u.p.d.o.f., zastosowanie znajduje średni kurs NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodów (poniesienia kosztu). Podobnie kwoty uprawniające do odliczenia od dochodu, podstawy obliczenia podatku lub obniżenia podatku, wydatki oraz podatek, wyrażone w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego walut obcych ogłaszanego przez

⁵¹ Konwencja z dnia 12 stycznia 1993 r. między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Ukrainy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku (Dz. U. z 1994 r. Nr 63, poz. 269 z późn. zm.).

⁵² Zob. też w niniejszej publikacji rozdział III pkt 1: M. Jamroży, *Rozgraniczenie jurysdykcji podatkowej w przypadku dochodów spółki zależnej*; J. Wyciślik, *Optymalizacja podatkowa. Legalne zmniejszanie obciążeń podatkowych*, Warszawa 2013, s. 389.

⁵³ Na ten temat zob. w niniejszej publikacji rozdział I pkt 2: M. Witak, *Kierunki zmian w zawieranych przez Polskę umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania*.

⁵⁴ Przykładem zastosowania klauzuli *switch over* może być Protokół z dnia 7 czerwca 2012 r. między Rzecząpospolitą Polską a Wielkim Księstwem Luksemburga zmieniający Konwencję między Rzecząpospolitą Polską a Wielkim Księstwem Luksemburga w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzoną w Luksemburgu dnia 14 czerwca 1995 r. (Dz. U. z 2013 r. Nr 964). Jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce osiąga dochód lub posiada majątek, który zgodnie z postanowieniami umowy może być opodatkowany w Luksemburgu, to Polska zwalnia taki dochód lub majątek z opodatkowania, stosując metodę wyłączenia. Postanowień tych nie stosuje się jednak do dochodu osiągniętego lub majątku posiadanego przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce, w sytuacji gdy Luksemburg zwalnia taki dochód lub majątek z opodatkowania. Polska jako państwo rezydencji może wtedy zastosować metodę zaliczenia, opodatkowując taki dochód.

Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień dokonania wydatku lub zapłaty podatku.

Podatnicy osiągający dochody z zagranicy mają obowiązek dołączania do zeznania rocznego formularza PIT/ZG, w którym należy wskazać państwo, z którego pochodzi dochód, wysokość tego dochodu⁵⁵, a także wysokość podatku zapłaconego za granicą. Należy więc przyjąć, że w Polsce stosuje się limit zaliczenia podatku zagranicznego każdorazowo odnośnie do danego państwa (*per-country limitation*) – w przeciwieństwie do metody, zgodnie z którą cały dochód zagraniczny uwzględnia się przy ustalaniu limitu kredytu podatkowego (tzw. *overall limitation*).

1.4. Uwagi końcowe

Obciążenie podatkowe w stosunkach międzynarodowych determinują zakres obowiązku podatkowego, a także metoda unikania podwójnego opodatkowania, na mocy zarówno wewnętrznego (polskiego) prawa podatkowego, jak i umów bilateralnych opartych na Konwencji Modelowej OECD. Powszechne zastosowanie wyłączenia dochodu zagranicznego z opodatkowania zapewnia takie samo traktowanie przedsiębiorstw z różnych krajów konkurujących na danym rynku oraz nie zniekształca struktury własności, tzn. wyklucza wyższą opłacalność inwestycji dokonanych w danym kraju za pośrednictwem podmiotu utworzonego w innym państwie⁵⁶.

Przedstawione zagadnienia stanowią wstęp do dalszych szczegółowych rozważań nad opodatkowaniem wybranych zdarzeń o charakterze transgranicznym. W kolejnych rozdziałach książki następują odwołania do rezydencji oraz metod unikania podwójnego opodatkowania.

2. Kierunki zmian w zawieranych przez Polskę umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania (Małgorzata Witak)

2.1. Uwagi wstępne

Polska, jako kraj członkowski Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), przy współpracy z innymi krajami członkowskimi, bierze udział w koordynacji działań legislacyjnych na forum międzynarodowym, mających na celu dostosowanie przepisów, zarówno w zawartych dotychczas umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, jak i w nowo zawieranych umowach, do wymogów zgodnych z zaleceniami Rady OECD dotyczącej Konwencji Modelowej w sprawie podatku od dochodu i majątku.

⁵⁵ Uważam, że wysokość dochodu przyjętego dla celów opodatkowania w Polsce należy określić z uwzględnieniem polskich przepisów podatkowych.

⁵⁶ Szerzej z dalszymi odesłaniami do literatury zob. J. Kudła, *Ekonomiczne przesłanki wyboru metody unikania podwójnego opodatkowania w umowach międzynarodowych (w:) System prawnofinansowy. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, red. J. Gliniecka [et al.], Gdańsk–Nynasham–Sztokholm 2013, s. 118 i n.

Ministerstwo Finansów prowadzi obecnie prace nad wieloma międzynarodowymi umowami podatkowymi, a liczba renegocjowanych umów stale wzrasta, co spowodowane jest działaniami podejmowanymi w różnych obszarach polityki podatkowej w tym zakresie.

Wszelkie zmiany w umowach podatkowych podyktowane są z jednej strony zaleceniami Rady OECD, z drugiej zaś praktycznym aspektem, jakim jest walka z agresywnym planowaniem przy wykorzystywaniu zapisów konkretnych umów, w powiązaniu z korzystnymi przepisami krajowymi poszczególnych jurysdykcji.

Do głównych kierunków zmian w ciągu ostatnich kilku lat w polskiej bazie traktatowej można zaliczyć następujące działania:

- ujednoclenie metod unikania podwójnego opodatkowania w umowach zawartych z krajami Unii Europejskiej i Europejskiego Obszaru Gospodarczego;
- aktualizacja umów zawartych na przestrzeni lat 70., 80. i 90. w stosunku do zaleceń OECD;
- wykluczenie z umów zapisów tzw. klauzuli *tax sparing*, które nie spełniają powierzonych im zadań bądź są wykorzystywane w celu uchylania się od opodatkowania;
- rozszerzenie umów podatkowych o pełną klauzulę wymiany informacji;
- zmiana definicji należności licencyjnych;
- opodatkowanie wynagrodzeń dyrektorów w miejscu rezydencji.

2.2. Podstawowe zalecenia Rady OECD dotyczące Konwencji Modelowej

2.2.1. Odliczenie podatków fikcyjnych – klauzula *tax sparing*

Niektóre państwa w celu przyciągnięcia zagranicznych inwestorów zawierają w swoich umowach klauzule tzw. *tax sparing*, które stanowią podatkową zachętę inwestycyjną. Początkowym zamierzeniem przepisów *tax sparing* była ochrona interesów państw rozwijających się, które w celu przyciągnięcia obcego kapitału proponowały w zamian zachęty podatkowe, np. poprzez rezygnację z opodatkowania u źródła pewnych dochodów (najczęściej dochodów pasywnych, tj. dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych). Do tego typu dochodów obowiązującą metodą unikania podwójnego opodatkowania było proporcjonalne odliczenie, co w przypadku braku podatku u źródła powodowałoby, iż cały podatek przypadałby państwu rezydencji beneficjenta dochodu, natomiast nie doszłoby do efektywnego obniżenia jego wysokości. Z uwagi na powyższe, do wielu umów wprowadzono tzw. fikcyjne zaliczenie (*tax sparing*), gdzie kraj rezydencji podczas ustalania zobowiązania podatkowego podatnika otrzymującego dochód zobowiązany jest do zaliczenia na poczet swojego podatku – podatku należnego u źródła, mimo iż nie został on nigdy zapłacony.

W 1998 r. raport Komitetu Spraw Podatkowych OECD⁵⁷ poruszył wiele problemów, które kwestionują powszechną użyteczność ulg za pomocą naliczania podatku fikcyjnego. Stosowanie klauzuli *tax sparing* pozwoliło zaobserwować, iż przepis ten łączy się

⁵⁷ Raport Komitetu Spraw Podatkowych OECD, *Tax sparing – a Reconsideration*. Został on przedrukowany w tomie II pełnej skróconej wersji MK-OECD, s. R(14)-1.

z licznymi nadużyciami ze strony podatników oraz że z punktu widzenia wpływów podatkowych nadużycia te mogą drogo kosztować zarówno państwo rezydencji, jak i państwo źródła. Nadużycia tego rodzaju są trudne do wykrycia, a jeżeli uda się je wykryć, to trudno jest państwu rezydencji podjąć szybkie działania w tej sprawie. W większości przypadków obniżenie lub wyeliminowanie korzyści płynących z zachęt podatkowych przez państwo zamieszkania lub siedziby zaistnieje tylko wtedy, gdy zyski są przekazane inwestorowi. Popieranie przekazywania zysków przez odliczanie podatku fikcyjnego może samo w sobie zachęcać inwestorów zagranicznych do inwestycji krótkoterminowych i zniechęcać do inwestycji długoterminowych. Co więcej, zagraniczne systemy odliczania podatku są zazwyczaj pomyślane w sposób pozwalający zagranicznemu inwestorowi przy obliczaniu jego fikcyjnego podatku, który podlega odliczeniu, na skompensowanie w pewnym stopniu obniżki podatku wynikającego z określonej zachęty podatkowej podatkiem wyższym zapłaconym w tym lub innym państwie w taki sposób, że ostatecznie państwo zamieszkania lub siedziby nie pobiera żadnego dodatkowego podatku⁵⁸.

2.2.2. Rozszerzenie art. 13 KM-OECD o tzw. klauzulę nieruchomościową

Klauzula ta została wprowadzona do KM-OECD w 2003 r. i stanowi, iż zyski z przeniesienia własności akcji lub udziałów, osiągające ponad 50% wartości bezpośrednio lub pośrednio z nieruchomości położonej w drugim państwie, mogą być opodatkowane w tym drugim państwie. Powyższa regulacja została wprowadzona w celu zapobieżenia unikaniu opodatkowania zysku ze zbycia majątku nieruchomego w kraju jego położenia poprzez spółkę kapitałową i zbycie udziałów w tej spółce.

W celu ustalenia, czy udziały osiągają bezpośrednio lub pośrednio 50% wartości nieruchomości położonych w danym państwie, należy porównać ich wartość z wartością całego majątku należącego do spółki, nie uwzględniając jej długów i zobowiązań. Kwestie natomiast określenia wartości majątku spółki oraz tego, czy zastosowanie znajdzie wartość rynkowa czy bilansowa, komentarz pozostawia w gestii prawa krajowego każdego z państw. Także w odniesieniu do poziomu procentowego wartości udziałów, KM-OECD pozostawia krajom swobodę, pozwalając im wskazać inny wskaźnik procentowy bądź zupełnie inną wartość.

Przepis ten ma na celu wprowadzenie tej samej reguły dotyczącej miejsca opodatkowania dochodu w odniesieniu do zysków z tytułu bezpośredniego przeniesienia własności majątku nieruchomego oraz do zysków z przeniesienia własności praw udziałowych w spółce, której majątek składa się głównie z majątku nieruchomego. Zgodnie z przedmiotową zasadą *situs* dochód uzyskany bezpośrednio i pośrednio z majątku nieruchomego może podlegać opodatkowaniu w państwie położenia nieruchomości lub spółki majątku nieruchomego.

⁵⁸ Komentarz OECD do art. 23A i 23B, nb 76–77.