OPODATKOWANIE DOCHODÓW TRANSGRANICZNYCH

redakcja naukowa Marcin Jamroży

ZAGADNIENIA PODATKOWE

Wolters Kluwer

OPODATKOWANIE DOCHODÓW TRANSGRANICZNYCH

redakcja naukowa Marcin Jamroży

ZAGADNIENIA PODATKOWE

Zamów książkę w księgarni internetowej
profinfo.pl
księgarnia internetowa

Wolters Kluwer

WARSZAWA 2016

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 osiągania 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 *tax sparing* 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 *tax sparing* 46
         2.3.2.1. Uwagi ogólne 46
         2.3.2.2. Skutki usunięcia klauzuli *tax sparing* w umowie z Cyprem 46
         2.3.2.3. Skutki usunięcia klauzuli *tax sparing* 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 (*artificial arrangement*) 49
2.3.4.3. Klauzule *main purpose test* 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. Ujednolicenie 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 prounijna 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 Jamroży) ... 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. Przypisanie zysków zakładowi zagranicznemu ... 110
1.11. Prosta symulacja obciążenia podatkowego ... 111
1.12. Uwagi końcowe ... 113
2. Międzynarodowe aspekty opodatkowania gospodarki cyfrowej (Jakub Warnieło) ... 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. Podejście 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 *beneficial ownera* 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 *beneficial ownera* ... 186
2.6. Test *beneficial ownera* – badanie istoty transakcji ... 189
2.7. Test *beneficial ownera* – badanie działalności gospodarczej ... 191
2.8. *Dominium* ... 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. *Ratio legis* 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 *transfer pricingu* 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 *transfer pricingu* 267
7.4. Ryzyko związane z *transfer pricingiem* 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 *cash poolingu* – implikacje podatkowe dla rezydenta na przykładzie międzynarodowej grupy kapitałowej (Joanna Dąbrowska) 303
3.1. Uwagi wstępne 303
3.2. Struktura *cash poolingu* 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 *know-how* 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 Jamroży) ... 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 ciążące 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, wydzieleń, 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 powiązanymi 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 kontach emerytalnych oraz indywidualnych kontach 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 Rzecząpospolitą 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 (*Base Erosion and Profit Shifting*)
BFH	–	Federalny Trybunał Finansowy w Republice Federalnej Niemiec (Bundesfinanzhof)
BIZ	–	bezpośrednie inwestycje zagraniczne
CCA	–	porozumienie o podziale kosztów (Cost Contribution Arangement)
CCCTB	–	wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania (Common Consolidated Corporate Tax Base)
CFC	–	kontrolowane spółki zagraniczne (*controlled foreign corporation/company*)
DPT	–	podatek od odwróconych zysków (*Google tax*)
EEC	–	European Economic Community
EOG	–	Europejski Obszar Gospodarczy
EUJTPF	–	Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych (European Union Joint Transfer Pricing Forum)
EWG	–	Europejska Wspólnota Gospodarcza
FI	–	fundusz inwestycyjny
FU	–	fundusz ubezpieczeniowy
IBC	–	international business centre
IFA	–	Międzynarodowe Stowarzyszenie Podatkowe (The International Fiscal Association)
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	–	Naczelny 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 zawiłe regulacje prawnopodatkowe 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 ujednolicenia zasad z tymi stosowanymi przy ocenie cen transferowych w transakcjach pomiędzy samodzielnymi pod względem prawnym podmiotami powiązanymi.

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 pkc 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 pooligu – 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

Rozdział I

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 powiązanymi[1].

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 stanowią po ich ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw RP część krajowego porządku prawnego. Wzorzec dla zawieranych przez Polskę umów w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu[3] 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. Głuchowski, 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 możliwe[7]. 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 wielonarodowych[8]. W celu wyposażenia rządów krajowych w odpowiednie narzędzia do zapobiegania nieuczciwym praktykom stosowanym przez niektórych podatników wydzielono 15 działań[9], 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) – Erozja 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 CFC[12]. Obserwuje się zwiększoną aktywność dotyczącą zmiany treści zawartych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania[13]. Ministerstwo Finansów opublikowało wyjaśnienia w sprawie restrukturyzacji działalności[14] (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 Europejskiej[15], 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-Ekonomicznym[16].

---

[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/j25S/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*.

BIBLIOTEKA PRZEGLĄDU PODATKOWEGO

Marcin Jamroży – doktor habilitowany nauk ekonomicznych, doktor nauk prawnych; adiunkt w Instytucie Finansów Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, kierownik Podyplomowych Studiów Międzynarodowych Strategii Podatkowych oraz Podyplomowych Studiów Cen Transferowych i Zarządzania Podatkami; doradca podatkowy, radca prawny, partner w Rödl & Partner, członek Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego, członek Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego.

„Książka stanowi zbiór tekstów dotyczących regulacji prawnych związanych z opodatkowaniem międzynarodowym i ich aplikacji w praktyce gospodarczej. Osią pracy są uregulowania Konwencji Modelowej OECD w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, podatkowe uregulowania unijne i krajowe zasady opodatkowania dochodów zagranicznych oraz otrzymywanych przez nierezydentów. Temat ten jest interesujący dla osób dokonujących rozliczania podatków w sytuacji występowania zbiegu ograniczonego i nieograniczonego obowiązku podatkowego".

Prof. dr hab. Janusz Kudła

Opracowanie zawiera omówienie zagadnień związanych m.in. z opodatkowaniem:
- dochodów z działalności gospodarczej prowadzonej bezpośrednio na terytorium innego państwa w formie zakładu, w tym kwestie związane z opodatkowaniem dochodów z działalności opartej na technologiach cyfrowych,
- dochodów spółki zagranicznej oraz jej udziałowców, w tym europejskiej spółki akcyjnej,
- odsetek oraz należności licencyjnych w stosunkach międzynarodowych,
- dochodów z pracy najemnej na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Publikacja przeznaczona jest dla przedsiębiorców działających transgranicznie bądź korzystających z usług personelu zagranicznego. Zainteresuje podmioty świadczące usługi doradztwa podatkowego, pracowników administracji podatkowej, a także słuchaczy studiów podyplomowych oraz studentów.

9788380921573 W01P01

ISBN 978-83-8092-157-3
9 788380 921573

ZAMÓWIENIA:
INFOLINIA 801 04 45 45, FAX 22 535 80 01
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL
WWW.PROFINFO.PL

WOLTERS KLUWER POLECA

PRZEGLĄD PODATKOWY

CENA 139 ZŁ (W TYM 5% VAT)