

KONWENCJA MODELOWA OECD I KONWENCJA MODELOWA ONZ W POLSKIEJ PRAKTYCE TRAKTATOWEJ

Ziemowit Kukulski

MONOGRAFIE LEX



LEX

a Wolters Kluwer business



KONWENCJA MODELOWA OECD I KONWENCJA MODELOWA ONZ W POLSKIEJ PRAKTYCE TRAKTATOWEJ

Ziemowit Kukulski

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa



LEX

a Wolters Kluwer business

Warszawa 2015

Stan prawny na 1 grudnia 2014 r.

Recenzent

Dr hab. Dominik Mączyński

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Ewa Fonkowicz

Opracowanie redakcyjne

Agata Walkowska

Łamanie

Wolters Kluwer

Układ typograficzny

Marta Baranowska

.....
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, 2015

ISBN 978-83-264-7963-2

ISSN 1897-4392

Wydane przez:

Wolters Kluwer SA

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 00, fax 22 535 81 35

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Kochanemu Tacie

Spis treści

Wykaz skrótów / 13

Wprowadzenie / 17

Rozdział I

Geneza międzynarodowych umów podatkowych i rola organizacji międzynarodowych w zwalczaniu podwójnego opodatkowania / 23

1. Rola międzynarodowych umów podatkowych jako bilateralnych środków służących eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie prawnym / 23
2. Geneza bilateralnych umów podatkowych / 31
3. Rola międzynarodowych organizacji w zwalczaniu podwójnego opodatkowania w sensie prawnym / 35
4. Rola wielostronnych umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania jako *sui generis* wzorców służących eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie prawnym dochodu i majątku / 48
5. Rola krajowych konwencji modelowych jako wzorców dla bilateralnych umów podatkowych / 54
6. Podsumowanie / 59

Rozdział II

Konwencje Modelowe OECD i ONZ – ich charakter prawny oraz rola w praktyce traktatowej / 63

1. Konwencja Modelowa OECD w sprawie podatków od dochodu i majątku – geneza i znaczenie dla praktyki traktatowej państw / 63

2. Konwencja Modelowa ONZ w sprawie unikania podwójnego opodatkowania między państwami rozwiniętymi a rozwijającymi się – geneza i znaczenie dla praktyki traktatowej państw / **69**
3. Charakter prawny Konwencji Modelowej OECD i Konwencji Modelowej ONZ oraz oficjalnych Komentarzy obu wzorców bilateralnej umowy podatkowej / **74**
4. Inne Konwencje Modelowe OECD i ich znaczenie dla praktyki traktatowej państw / **82**
5. Konwencja Modelowa OECD jako wzór dla Konwencji Modelowej Unii Europejskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku / **90**
6. Podsumowanie / **107**

Rozdział III

Podobieństwa między Konwencją Modelową OECD a Konwencją Modelową ONZ / 110

1. Uwagi wprowadzające / **110**
2. Struktura Konwencji Modelowej OECD i Konwencji Modelowej ONZ / **114**
3. Koncepcja rozdzielenia roszczeń między umawiające się państwa w Konwencji Modelowej OECD i Konwencji Modelowej ONZ / **121**
4. Zakres podmiotowy i przedmiotowy Konwencji Modelowej OECD i Konwencji Modelowej ONZ / **127**
5. Definicje pojęć użytych w Konwencji Modelowej OECD i Konwencji Modelowej ONZ / **130**
6. Rozdzielenie roszczeń podatkowych między umawiające się państwa w odniesieniu do niektórych kategorii dochodów i majątku oraz eliminacja podwójnego opodatkowania w sensie ekonomicznym w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych na gruncie Konwencji Modelowej OECD i Konwencji Modelowej ONZ / **136**
7. Inne postanowienia Konwencji Modelowej OECD i Konwencji Modelowej ONZ / **152**
8. Podsumowanie / **167**

Rozdział IV

Różnice między Konwencją Modelową OECD a Konwencją Modelową ONZ / 170

1. Uwagi wprowadzające / 170
2. Koncepcja zakładu oraz definicja należności licencyjnych na gruncie Konwencji Modelowej ONZ / 173
3. Eliminacja podwójnego opodatkowania w sensie prawnym i ekonomicznym dochodów z działalności gospodarczej na gruncie Konwencji Modelowej ONZ – odstępstwa od Konwencji Modelowej OECD / 185
4. Eliminacja podwójnego opodatkowania należności licencyjnych na gruncie Konwencji Modelowej ONZ / 201
5. Eliminacja podwójnego opodatkowania w odniesieniu do dochodów z przeniesienia własności składników majątku (zyski kapitałowe) na gruncie Konwencji Modelowej ONZ / 203
6. Eliminacja podwójnego opodatkowania w odniesieniu do dochodów z wynagrodzeń dyrektorów (członków zarządu), w tym wysokiej rangi urzędników zarządu, na gruncie Konwencji Modelowej ONZ / 211
7. Eliminacja podwójnego opodatkowania w sensie prawnym w odniesieniu do emerytur i innych podobnych świadczeń na gruncie Konwencji Modelowej ONZ / 214
8. Eliminacja podwójnego opodatkowania w sensie prawnym w odniesieniu do innych dochodów na gruncie Konwencji Modelowej ONZ / 219
9. Podsumowanie / 222

Rozdział V

Polskie umowy podatkowe / 228

1. Rodzaje umów podatkowych w polskiej praktyce traktatowej / 228
2. Klasyfikacja wzorowanych na Konwencjach Modelowych OECD i ONZ bilateralnych umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania zawartych przez Polskę / 243
3. Podsumowanie / 267

Rozdział VI

Wpływ Konwencji Modelowej OECD na polską praktykę traktatową / 275

1. Wpływ Konwencji Modelowej OECD na polską praktykę traktatową w okresie poprzedzającym opublikowanie Konwencji Modelowej ONZ / **275**
2. Wpływ Konwencji Modelowej OECD na polską praktykę traktatową w okresie od 28 kwietnia 1980 r. do 31 grudnia 2013 r. w zakresie eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie prawnym i ekonomicznym poszczególnych kategorii dochodów (majątku) / **284**
3. Regulacje odwzorowujące postanowienia Konwencji Modelowej OECD w zakresie procedury wzajemnego porozumiewania się, pomocy w poborze podatków oraz eliminacji niezamierzonego podwójnego nieopodatkowania w polskiej praktyce traktatowej / **307**
4. Inne postanowienia szczególne w polskiej praktyce traktatowej / **310**
5. Podsumowanie / **315**

Rozdział VII

Wpływ Konwencji Modelowej ONZ na polską praktykę traktatową / 319

1. Koncepcja zakładu w polskiej praktyce traktatowej / **319**
2. Wpływ uregulowań Konwencji Modelowej ONZ w zakresie unikania podwójnego opodatkowania w sensie prawnym i ekonomicznym dochodów z działalności gospodarczej na polską praktykę traktatową / **328**
3. Odwzorowanie uregulowań Konwencji Modelowej ONZ w zakresie unikania podwójnego opodatkowania w sensie prawnym dochodów z tytułu należności licencyjnych, przeniesienia własności składników majątku, wynagrodzeń wysokiej rangi urzędników zarządu, emerytur oraz innych dochodów w polskiej praktyce traktatowej / **340**
4. Podsumowanie / **355**

Zakończenie / **367**

Bibliografia / **375**

Wykaz aktów normatywnych / **399**

Załączniki / **421**

Wykaz skrótów

Akty prawne

- KM ASEAN** Konwencja Modelowa Stowarzyszenia Narodów Azji Południowo-Wschodniej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku
- KMOECD (Konwencja Modelowa OECD)** Konwencja Modelowa Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w sprawie podatków od dochodu i majątku – Model Convention with respect to taxes on income and on capital. Model tax convention OECD (Model tax convention on income and capital 2008, OECD 2009; <http://www.oecd.org/ctp/treaties/>, wersje z 2010 r. i 2014 r.)
- KMONZ (Konwencja Modelowa ONZ)** Konwencja Modelowa Organizacji Narodów Zjednoczonych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania między państwami rozwiniętymi a rozwijającymi się – United Nations Model double taxation convention between developed and developing countries (http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf, wersja z 2011 r.)
- KM USA** Konwencja Modelowa USA – United States Model income tax convention, 15 listopada 2006 r. (<http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/hp16801.pdf>)

Konstytucja RP	Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
konwencja arbitrażowa	Konwencja 90/436/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych (Dz. Urz. WE L 225 z 20.08.1990, s. 10)
Konwencja Modelowa UE	projekt Konwencji Modelowej UE – EC law and tax treaties. Annex A. The articles of the OECD Model Convention. A community perspective, Bruksela 9 czerwca 2005 r., TAXUD E1/FR DOC (05) 2306/A (http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/double_tax_conventions/eclawtaxtreaties_annexa_en.pdf)
Konwencja o OECD	Konwencja o Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, sporządzona w Paryżu dnia 14 grudnia 1960 r. (Dz. U. z 1998 r. Nr 76, poz. 490)
Konwencja wiedeńska	Konwencja wiedeńska o prawie traktatów, sporządzona w Wiedniu dnia 23 maja 1969 r. (Dz. U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439 zał.)
TFUE	Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE C 115 z 09.05.2008, s. 47 – wersja skonsolidowana; Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864 zał. t. II, z późn. zm.)
TWE	Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (Traktat ustanawiający EWG zmieniony Traktatem o Unii Europejskiej, podpisanym w Maastricht 7 lutego 1992 r., tekst skonsolidowany uwzględniający zmiany wprowadzone Traktatem z Nicei Dz. Urz. WE C 325 z 24.12.2002; https://polskawue.gov.pl/files/polska_w_ue/prawo/traktaty/TWE_skonsolidowany_2002.pdf)

- 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.)

Organy i instytucje

- CARICOM** Caribbean Community and Common Market (Karaibska Wspólnota i Wspólny Rynek)
- EAC** Eastern African Community
- EOG** Europejski Obszar Gospodarczy
- IBFD** International Bureau of Fiscal Documentation (Międzynarodowe Biuro Dokumentacji Podatkowej w Amsterdamie)
- OECD** Organisation for Economic Cooperation and Development (Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju)
- OEEC** Organization for European Economic Cooperation (Organizacja Europejskiej Współpracy Gospodarczej)
- ONZ** Organizacja Narodów Zjednoczonych
- RWPG** Rada Wzajemnej Pomocy Gospodarczej
- SAARC** South Asian Association for Regional Cooperation (Południowoazjatyckie Stowarzyszenie na rzecz Współpracy Regionalnej)
- TS UE** Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
- UE** Unia Europejska

Publikatory

- BIFD** Bulletin for International Fiscal Documentation (obecnie BIT)

BIT	Bulletin for International Taxation (dawniej BIFD)
Dz. Urz. UE (WE)	Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej (Wspólnot Europejskich)
ECR	European Court Reports
ECTJ	EC Tax Journal
ECTRev.	EC Tax Review
ITJ	International Tax Journal
KPP	Kwartalnik Prawa Podatkowego
MoP	Monitor Podatkowy
PP	Przegląd Podatkowy
TNI	Tax Notes International
Zb. Orz.	Zbiór Orzeczeń

Wprowadzenie

Eliminacja podwójnego opodatkowania dochodu i majątku ma współcześnie decydujące znaczenie jako czynnik wpływający na procesy globalizacji światowej gospodarki. Historycznie wykształciły się jednostronne, dwustronne i wielostronne środki służące zapobieganiu temu zjawisku. Wśród nich największe znaczenie mają bilateralne umowy podatkowe. Swoją genezę sięgają one połowy XIX w. Początkowo nie miały one charakteru międzynarodowego, lecz zawierane były między dwoma podmiotami wchodzącymi w skład państw federalnych. Dopiero przełom XIX i XX stulecia nadał im współczesną formę. Wykształciło się kilka rodzajów międzynarodowych umów podatkowych, najliczniejszą ich grupę stanowią bilateralne umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku. Zawierają one normy rozdzielające roszczenia podatkowe między państwo rezydencji podatnika a państwo źródła dochodu (położenia majątku) oraz wiele unormowań szczególnych służących m.in. zapobieganiu uchylaniu się od opodatkowania. Umowy te mają jednolitą strukturę, zaś treść przyjętych w nich uregulowań powiela w różnym stopniu rozwiązania rekomendowane w Konwencjach Modelowych.

Współcześnie funkcjonują dwa alternatywne i powszechnie akceptowane na płaszczyźnie międzynarodowej wzorce bilateralnej umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku. Są to: historycznie starsza Konwencja Modelowa Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju¹ w sprawie podatków od dochodu i majątku oraz Konwencja Modelowa Organizacji Narodów Zjednoczonych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania między państwami rozwiniętymi a rozwijającymi się. Obie Konwencje Modelowe czerpią wiele rozwiązań z dorobku Ligi Narodów. Liga Narodów była pierwszą międzynarodową organizacją na świecie, która opracowała

¹ Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD).

wzorzec konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku. Jej dorobek w tym zakresie został owocnie wykorzystany przez OECD i ONZ. Obok OECD i ONZ wiele innych organizacji międzynarodowych o charakterze regionalnym podejmowało i podejmuje mniej lub bardziej udane próby stworzenia własnych konwencji modelowych odpowiadających potrzebom i interesom gospodarczym państw w nich zrzeszonych. Do organizacji tych zaliczyć należy m.in.: Stowarzyszenie Narodów Azji Południowo-Wschodniej (Association of South-East Asian Nations, ASEAN), Radę Unii Gospodarczej Państw Arabskich (ang. Council of Arab Economic Union, CAEU), Karaibską Wspólnotę i Wspólny Rynek (Caribbean Community and Common Market, CARICOM), państwa zrzeszone w Grupie Andyjskiej czy ostatnio Unię Europejską. Nie odgrywają one jednak istotnej roli w praktyce traktatowej państw, w tym także państw członkowskich tych organizacji. Praktyka traktatowa państw czerpie bowiem inspiracje głównie z rekomendacji zawartych w Konwencji Modelowej OECD oraz Konwencji Modelowej ONZ.

Obie Konwencje Modelowe są współcześnie alternatywnymi i podstawowymi wzorcami dla bilateralnych umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku. Są one do siebie w wielu obszarach podobne, wykazują jednak istotne różnice, które wynikają przede wszystkim ze specyfiki państw, do których pierwotnie były adresowane. Konwencja Modelowa OECD pomyślana została jako wzorzec umowy między wysoko rozwiniętymi gospodarczo państwami członkowskimi tej organizacji, zaś Konwencja Modelowa ONZ adresowana była w pierwszej kolejności do państw rozwijających się, zawierających dwustronne traktaty służące eliminacji podwójnego opodatkowania dochodu i majątku z państwami określanymi mianem rozwiniętych. Współcześnie obie konwencje wykorzystywane są jako wzory umów zarówno przez państwa określane mianem rozwiniętych, jak i rozwijających się. Pierwotne założenie straciło obecnie na znaczeniu.

Niniejsza monografia służy pięciu celom. Pierwszy to wyjaśnienie roli międzynarodowych organizacji oraz poszczególnych państw w tworzeniu powszechnych lub krajowych wzorców dla bilateralnych umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku. Drugi cel to prezentacja genezy, struktury oraz znaczenia dwóch podstawowych konwencji modelowych: Konwencji Modelowej OECD i Konwencji Modelowej ONZ, oraz ukazanie ich wpływu na podobne wzorce tworzone przez inne organizacje międzynarodowe

o charakterze regionalnym. Celem trzecim jest przedstawienie podobieństw i różnic między rekomendacjami zawartymi w Konwencji Modelowej OECD i Konwencji Modelowej ONZ. Cel czwarty to ukazanie stopnia odwzorowania postanowień rekomendowanych przez obie Konwencje Modelowe w praktyce traktatowej państw. I wreszcie cel piąty, bardzo ważny z punktu widzenia niniejszej pracy, to ukazanie oraz ocena wpływu obu Konwencji Modelowych na polską praktykę traktatową. Realizacja ostatniego celu wymaga analizy występowania charakterystycznych dla Konwencji Modelowej OECD i Konwencji Modelowej ONZ postanowień w bilateralnych umowach zawartych przez Polskę, ale także oceny polskiej praktyki traktatowej w tym zakresie i wskazania występujących w niej tendencji, które mogłyby stać się trwałym elementem tej polityki i w efekcie doprowadzić do wypracowania polskiego krajowego modelu bilateralnej umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku.

Tak sformułowane cele wyznaczają zakres i układ opracowania. W rozdziale I omówiona została geneza międzynarodowych umów podatkowych jako środków służących eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie prawnym i rola międzynarodowych organizacji w zwalczaniu podwójnego opodatkowania w sensie prawnym. Rozważania zawarte w tym rozdziale uwzględniają także dorobek tych państw, które opracowały własne wzorce krajowe bilateralnych umów podatkowych. Przedmiotem rozdziału II jest geneza, rola oraz znaczenie Konwencji Modelowej OECD i Konwencji Modelowej ONZ jako wzorów dla bilateralnych umów podatkowych. W rozdziale tym zawarto także rozważania dotyczące statusu prawnego obu Konwencji Modelowych oraz oficjalnych Komentarzy do nich, ukazano również wpływ Konwencji Modelowej OECD na projekt Konwencji Modelowej UE w sprawie eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie prawnym dochodu i majątku. Rozdziały III i IV zawierają z kolei analizę podobieństw i różnic między Konwencją Modelową OECD a Konwencją Modelową ONZ jako alternatywnymi wzorcami dla bilateralnych umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania oraz ich wpływu na praktykę traktatową państw.

Rozdział V obejmuje charakterystykę i rodzaje umów podatkowych w polskiej praktyce traktatowej oraz klasyfikację bilateralnych umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku na potrzeby analizy przeprowadzonej w rozdziałach VI oraz VII. Klasyfikacja ta przeprowadzona została na podstawie dwóch kryteriów.

Pierwszym jest data opublikowania Konwencji Modelowej ONZ w dniu 28 kwietnia 1980 r.; drugim jest data uzyskania przez Polskę statusu państwa członkowskiego OECD. Na tej podstawie bilateralne umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania podzielone zostały na dwie grupy. Do grupy I zaliczono umowy zawarte przez Polskę w okresie przed uzyskaniem członkostwa w OECD. Do grupy II – umowy zawarte przez Polskę po uzyskaniu statusu państwa członkowskiego. Zarówno umowy zaliczone do grupy I, jak i II zostały podzielone dalej na cztery podgrupy: A, B w grupie I oraz C i D w grupie II. Do podgrupy A zaliczono umowy zawarte przez Polskę jako państwo nieczłonkowskie OECD z państwami nienależącymi również do OECD, podgrupa A została nazwana: ONZ-PL/ONZ. Do podgrupy B zaliczone zostały te umowy zawarte przez Polskę jako państwo nieczłonkowskie OECD, w których drugim umawiającym się państwem jest państwo należące do tej organizacji. Podgrupa B została nazwana jako ONZ-PL/OECD. Z kolei podgrupa C obejmuje umowy zawarte przez Polskę po uzyskaniu statusu państwa członkowskiego OECD z państwami nienależącymi do tej organizacji, zaś podgrupa D – umowy z państwami, które podobnie jak Polska były w dacie zawarcia (podpisania) umowy członkami OECD. Podgrupa C została nazwana: OECD-PL/ONZ, zaś podgrupa D – OECD-PL/OECD. Wzorem raportów sporządzonych przez IBFD² w 1997 r., 2011 r. oraz 2013 r. na potrzeby analizy prowadzonej w tym i kolejnym rozdziale zrezygnowano z posługiwania się subiektywnym kryterium podziału na państwa rozwinięte i państwa rozwijające się i zastąpiono je określeniem państwo ONZ, tj. państwo należące do ONZ, ale niemające statusu państwa członkowskiego OECD, oraz państwo OECD – tj. państwo należące do ONZ i mające status członkostwa w OECD. Dla uznania danego państwa za „państwo ONZ” lub „państwo OECD” decydujące znaczenie miał fakt posiadania statusu członkostwa w OECD w momencie zawarcia bilateralnej umowy podatkowej lub podpisania protokołu zmieniającego tę umowę.

Dwa ostatnie rozdziały (VI oraz VII) monografii dotyczą wpływu i stopnia odwzorowania postanowień charakterystycznych dla obu Konwencji Modelowych w dwustronnych umowach w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę z uwzględnieniem

² International Bureau of Fiscal Documentation (Międzynarodowe Biuro Dokumentacji Podatkowej w Amsterdamie).

klasyfikacji tych umów przeprowadzonej w rozdziale V. Wnioski zawarte w tych rozdziałach posłużyły do oceny wpływu obu konwencji na polską praktykę traktatową, co pozwoliło sformułować postulaty dotyczące wizji polityki traktatowej korzystnej z punktu widzenia interesów Polski. Mogłaby ona przybrać postać krajowego wzorca bilateralnej umowy podatkowej i opierać się nie tylko na postanowieniach obu Konwencji Modelowych, ale także na innych rozwiązaniach, które występują w praktyce traktatowej różnych państw.

Najważniejszą część źródeł wykorzystanych w niniejszej pracy stanowią Konwencje Modelowe OECD i ONZ oraz Komentarze do nich, bilateralne umowy podatkowe, w tym wszystkie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu i majątku zawarte przez Polskę w okresie od dnia 28 kwietnia 1980 r. do dnia 31 grudnia 2013 r. oraz wiele innych, krajowe i zagraniczne piśmiennictwo, w tym raporty sporządzone przez Międzynarodowe Biuro Dokumentacji Podatkowej w Amsterdamie (IBFD) z 1997 r., 2011 r. oraz 2013 r. dotyczące problematyki wykorzystania Konwencji Modelowej ONZ w praktyce traktatowej państw.

Rozdział I

Geneza międzynarodowych umów podatkowych i rola organizacji międzynarodowych w zwalczaniu podwójnego opodatkowania

1. Rola międzynarodowych umów podatkowych jako bilateralnych środków służących eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie prawnym

Liberalizacja międzynarodowego obrotu gospodarczego zapoczątkowana w drugiej połowie XX w. była jednym z najważniejszych czynników prowadzących do globalizacji światowej gospodarki. Na początku XXI w. proces ten jest wysoce zaawansowany. Wzrosło znaczenie współpracy pomiędzy państwami, w obrębie różnych międzynarodowych organizacji o charakterze zarówno regionalnym, jak i ogólnosiwiatowym, ukierunkowanej na koordynację działań eliminujących bariery utrudniające lub ograniczające swobodę przepływu towarów, usług, osób, kapitału i płatności między państwami. W efekcie doszło do standaryzacji czy nawet unifikacji reguł w różnych obszarach³. Procesy te nie ominęły prawa podatkowego, zwłaszcza środków służących eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie prawnym oraz zapobieganiu uchylaniu się od opodatkowania.

Niewątpliwie podwójne opodatkowanie dochodu i majątku w wymiarze międzynarodowym stanowi jedno z najpoważniejszych wyzwań dla współczesnych państw. Hamuje międzynarodową wymianę hand-

³ W. Schön, *International tax cooperation for a second-best world (part I)*, World Tax Journal 2009, t. 1, nr 1, s. 67–68 oraz 86–87; zob. także K. Messere, F. de Kam, Ch. Heady, *Tax policy: Theory and practice in OECD countries*, Oxford 2003, s. 118–132.

lową, przepływ nowoczesnych technologii, zniechęca osoby fizyczne do migracji w celach zarobkowych, zaś przedsiębiorców do zakładania oddziałów (zakładów) czy nabywania udziałów (akcji) w spółkach utworzonych w obcych jurysdykcjach podatkowych. Ogranicza import i eksport kapitału z danego państwa i do niego, co w dłuższej perspektywie czasu prowadzi do erozji wpływów podatkowych do budżetów. Stąd państwa są i powinny być nadal zainteresowane podejmowaniem skutecznych działań zmierzających do ograniczenia tego zjawiska.

Doktryna międzynarodowego prawa podatkowego wyróżnia podwójne opodatkowanie w sensie prawnym oraz podwójne opodatkowanie w sensie ekonomicznym⁴.

Podwójne opodatkowanie w sensie prawnym ma przede wszystkim charakter międzynarodowy⁵. Oznacza pozytywny konflikt między dwoma jurysdykcjami podatkowymi w odniesieniu do tego samego podatnika, tego samego dochodu (majątku) i wyraża się w dwukrotnym nałożeniu na ten dochód (majątek) takiego samego lub podobnego co do rodzaju podatku za ten sam okres.

Przyczyny podwójnego opodatkowania w sensie prawnym wynikają z konstrukcji współczesnych podatków dochodowych oraz majątkowych⁶. Suwerenne państwa, nakładając podatek na dochód, wyznaczają zakres swoich roszczeń podatkowych za pomocą zasady rezydencji (nieograniczony obowiązek podatkowy)⁷ oraz zasady źródła (ograni-

⁴ M. Lang, *Introduction to the law of double taxation conventions*, Amsterdam–Wien 2010, s. 23; H. Hamaekers, K. Holmes, J. Głuchowski, T. Kardach, W. Nykiel, *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, Warszawa 2006, s. 16–30; A. Gomulowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 671–674.

⁵ Podwójne opodatkowanie w sensie prawnym rzadko występuje w obrębie tej samej jurysdykcji podatkowej; zazwyczaj może mieć to miejsce w państwach federalnych, przykładowo w Niemczech, gdzie obok federalnego podatku dochodowego od osób fizycznych (niem. *Einkommensteuer*) funkcjonuje zasilaający budżety gmin (niem. *Gemeinde*) podatek od dochodów osób fizycznych z działalności gospodarczej (niem. *Gewerbesteuer*); szerzej na ten temat zob. K. Messere, F. de Kam, Ch. Heady, *Tax policy...*, s. 118–132.

⁶ M. Lang, *Introduction...*, s. 23; zob. także M. Kalinowski, *Podatki majątkowe (w:) Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, red. W. Nykiel, M. Wilk, Łódź 2014, s. 121 i n.

⁷ Zasada rezydencji opiera się na istnieniu osobistych więzi między podatnikiem (rezydentem) a daną jurysdykcją podatkową; nieograniczony obowiązek podatkowy oznacza, że państwo będące państwem rezydencji podatnika ma prawo opodatkować jego wszelki dochód (majątek) osiągnięty zarówno ze źródeł znajdujących się w tym państwie (dochody krajowe, majątek położony w tym państwie), jak i za granicą (dochody ze źródeł znajdujących się za granicą, majątek położony za granicą).

czony obowiązek podatkowy)⁸, zaś w przypadku podatków majątkowych na podstawie zasady terytorialności (ograniczony obowiązek podatkowy) oraz zasady obywatelstwa i domicylu podatkowego (nieograniczony obowiązek podatkowy)⁹. Prowadzi to do kolizji nieograniczonego i ograniczonego obowiązku podatkowego, w przypadku gdy rezydent jednego państwa osiągnie dochód (ma majątek) w drugim państwie (państwo źródła/położenia majątku). Podleganie nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu pozwala państwu rezydencji podatnika na opodatkowanie wszelkich jego dochodów (majątku) bez względu na to, czy zostały one osiągnięte (jest położony) w tym państwie, czy za granicą, zaś podleganie ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu pozwala państwu źródła dochodu (położenia majątku) na opodatkowanie wyłącznie dochodu (majątku) nierezydenta osiągniętego ze źródeł znajdujących się w tym państwie. Naturalną konsekwencją kolizji równoległego stosowania obu zasad jest podwójne opodatkowanie w sensie prawnym. Ponadto na gruncie podatków dochodowych podwójne opodatkowanie w sensie prawnym jest często wynikiem stosowania przez państwa kryteriów rezydencji¹⁰. Są to w przypadku osób fizycznych miejsce zamieszkania, posiadanie przez podatnika ośrodka interesów osobistych i (lub) gospodarczych w danym państwie czy przebywanie przez podatnika na terytorium danej jurysdykcji podatkowej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym, zaś w przypadku podatników podatku dochodowego od osób prawnych – utworzenie lub rejestracja podatnika w danym państwie, posiadanie siedziby lub zarządu na terytorium danego państwa czy miejsca faktycznego zarządu (ang. *place of effective management*). Prowadzi to do sytuacji, w której podatnik może podlegać nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w więcej niż jednym państwie.

⁸ Zasada źródła opiera się na istnieniu gospodarczych więzi między daną jurysdykcją podatkową a podatnikiem niemającym tam statusu rezydenta podatkowego; ograniczony obowiązek podatkowy oznacza, że państwo ma prawo opodatkować tylko ten dochód lub ten majątek, który został osiągnięty ze źródeł znajdujących się (położonych) na terytorium tego państwa. Por. A. Rust, *Double taxation (w:) Double taxation within the European Union*, red. A. Rust, Alphen aan den Rijn 2011, s. 2–13.

⁹ Por. A. Olesińska, T. Kardach, *Death as a taxable event and its international ramifications*, *Cahiers de Droit Fiscal International* 2010, t. 95b, s. 621–641.

¹⁰ Por. J. Gliniecka, *Inwestycje zagraniczne w świetle prawa finansowego*, Gdańsk 1992, s. 98.

Ziemowit Kukulski – doktor nauk prawnych w zakresie prawa finansowego, adiunkt w Katedrze Materialnego Prawa Podatkowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego; zastępca kierownika Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych; autor kilkunastu publikacji z zakresu międzynarodowego i polskiego prawa podatkowego.

■ W publikacji ukazano różnice między Konwencją Modelową OECD i Konwencją Modelową ONZ – dwoma alternatywnymi wzorcami, na podstawie których zawierane są bilateralne umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania. Przeanalizowano praktykę traktatową państw pod kątem odwzorowania charakterystycznych dla obu konwencji modelowych rekomendacji w zakresie rozdzielenia roszczeń podatkowych między umawiające się państwa w odniesieniu do poszczególnych kategorii dochodu i majątku oraz służących zapobieganiu uchylaniu się od opodatkowania. Na tym tle scharakteryzowano polską praktykę traktatową, jej ewolucję, trendy oraz oceny skutków (m.in. dla inwestorów krajowych i zagranicznych) zaadaptowanych przez Polskę rozwiązań inspirowanych obiema konwencjami modelowymi.

■ Książka przeznaczona jest dla menadżerów międzynarodowych i krajowych firm konsultingowych (średniego i wysokiego szczebla) trudniących się doradztwem w zakresie międzynarodowego obrotu gospodarczego, a także dla pracowników działów finansowych i księgowych oraz zasobów ludzkich. Zainteresuje również doradców podatkowych i przedstawicieli nauki prawa podatkowego.

**PRZEGLĄD
PODATKOWY**

SERIA REKOMENDOWANA PRZEZ PRZEGLĄD PODATKOWY

ISSN 1897-4392
ISBN 978-83-264-7963-2



9 788326 479632

Cena 99 zł
(w tym 5% VAT)

Zamówienia:

infolinia 801 04 45 45, fax 22 535 80 01
zamowienia.książki@wolterskluwer.pl
www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl



9788326479632 W01P01