

MIĘDZYNARODOWE PRAWO PODATKOWE

Hanna Litwińczuk

ZAGADNIENIA PODATKOWE

MIĘDZYNARODOWE PRAWO PODATKOWE

Hanna Litwińczuk

ZAGADNIENIA PODATKOWE

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 14 stycznia 2020 r.

Recenzenci

Dr hab. Dominik Mączyński, prof. UAM

Dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zajac

Opracowanie redakcyjne i łamanie

JustLuk

Projekt okładek serii

Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

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 Polska Sp. z o.o., 2020

ISBN 978-83-8187-348-2

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	17
Wprowadzenie	21

Część I

Ogólna charakterystyka międzynarodowego prawa podatkowego

Rozdział 1

Podstawowe pojęcia, zasady i źródła międzynarodowego prawa podatkowego

.....	25
1.1. Podstawowe pojęcia	25
1.2. Zasady międzynarodowego prawa podatkowego	31
1.3. Źródła międzynarodowego prawa podatkowego	36
1.3.1. Rodzaje źródeł	36
1.3.2. Prawo międzynarodowe	37
1.3.2.1. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania	37
1.3.2.2. Inne rodzaje bilateralnych i multilateralnych umów podatkowych	41
1.3.2.3. Inne umowy międzynarodowe mające znaczenie w obszarze podatków	42
1.3.3. Prawo europejskie	42
1.3.4. Prawo krajowe	44
1.4. Relacje między źródłami międzynarodowego prawa podatkowego	45
1.4.1. Prawo międzynarodowe a prawo krajowe	45
1.4.2. Prawo międzynarodowe a prawo europejskie	49

Rozdział 2

Współczesne problemy międzynarodowego prawa podatkowego	53
2.1. Globalizacja i cyfryzacja gospodarki oraz ich konsekwencje w obszarze podatków	53

2.2. Przeciwdziałanie erozji podstawy opodatkowania i przeliczeniu dochodów jako cel międzynarodowego prawa podatkowego	59
2.2.1. Strategie agresywnego planowania podatkowego i środki ich neutralizowania	59
2.2.1.1. Arbitraż podatkowy	59
2.2.1.2. Nadużycie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (<i>treaty abuse</i>)	60
2.2.1.3. Przerzucanie zysków w drodze nadmiernych płatności z tytułu odsetek	62
2.2.1.4. Ceny transferowe	63
2.2.1.5. Wykorzystanie rajów podatkowych	65
2.2.1.6. Zmiana rezydencji podatkowej, przeniesienie aktywów i zakładu do innego państwa	67
2.2.2. Proceduralne środki przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania i przeliczeniu zysków	68
2.2.2.1. Współpraca administracji podatkowych w zakresie wymiany informacji	68
2.2.2.2. Obowiązkowe ujawnianie administracjom podatkowym struktur agresywnego planowania podatkowego	69
2.3. Problem konkurencji podatkowej	70

Część II

Eliminowanie międzynarodowego podwójnego opodatkowania. Zagadnienia ogólne

Rozdział 3

Międzynarodowe podwójne opodatkowanie i kształtowanie się modeli konwencji służących wyeliminowaniu tego zjawiska	75
3.1. Pojęcie międzynarodowego podwójnego opodatkowania	75
3.2. Ewolucja modeli konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania	77

Rozdział 4

Charakterystyka struktury i treści rozdziałów Modelu Konwencji OECD	80
4.1. Struktura rozdziałów	80
4.2. Treść rozdziałów	83

Rozdział 5

Charakterystyka treści poszczególnych artykułów Modelu Konwencji OECD	86
5.1. Zakres konwencji	86
5.2. Definicje	88
5.3. Opodatkowanie dochodu – normy dystrybucyjne	94

5.4. Opodatkowanie majątku – normy dystrybucyjne	108
5.5. Metody eliminowania podwójnego opodatkowania	109
5.6. Przepisy szczególne	112
5.7. Postanowienia końcowe	123

Rozdział 6

Model Konwencji OECD a umowy bilateralne o unikaniu podwójnego opodatkowania

6.1. Wpływ Modelu Konwencji OECD na treść umów bilateralnych	124
6.2. Zmiany treści Modelu Konwencji OECD a zmiany umów bilateralnych	125
6.3. Zmiany umów bilateralnych za pośrednictwem konwencji MLI	126
6.3.1. Struktura konwencji MLI i zastosowany w niej mechanizm zmian umów	126
6.3.2. Charakterystyka treści poszczególnych artykułów konwencji MLI ...	129
6.3.3. Polityka zmian umów zawartych przez Polskę za pośrednictwem konwencji MLI	134
6.3.4. Przegląd zmian wprowadzonych do treści umów zawartych przez Polskę za pośrednictwem konwencji MLI	137

Rozdział 7

Wykładnia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania	141
7.1. Problemy wykładni umów	141
7.2. Znaczenie konwencji wiedeńskiej dla wykładni umów	142
7.2.1. Zasady ogólne	142
7.2.2. Wykładnia umów, których autentyczny tekst został ustalony w dwóch lub więcej językach	145
7.3. Znaczenie umów oraz prawa krajowego w procesie wykładni umów	146
7.4. Znaczenie Modelu Konwencji OECD i komentarzy w procesie wykładni umów	149
7.5. Znaczenie innych środków w procesie wykładni umów	153
7.6. Problemy wykładni umów w praktyce	154

Część III

Eliminowanie podwójnego opodatkowania. Wybrane zagadnienia szczegółowe

Rozdział 8

Rezydencja podatkowa	161
8.1. Osoby fizyczne	161
8.1.1. Kryteria rezydencji podatkowej w prawie krajowym	161
8.1.2. Rozstrzygnięcie konfliktu rezydencji w świetle art. 4 ust. 2 Modelu Konwencji OECD	162

8.1.3.	Rozstrzygnięcie konfliktu rezydencji na przykładzie wybranych orzeczeń sądowych	166
8.1.4.	Rozstrzygnięcie konfliktu rezydencji w polskiej praktyce traktatowej	171
8.1.5.	Kryteria rezydencji podatkowej w prawie polskim	171
8.2.	Osoby inne niż osoby fizyczne	176
8.2.1.	Kryteria rezydencji podatkowej w prawie krajowym	176
8.2.2.	Rozstrzygnięcie konfliktu rezydencji w oparciu o art. 4 ust. 3 Modelu Konwencji OECD	178
8.2.2.1.	Rozwiązania zawarte w Modelu Konwencji OECD sprzed 2017 r.	178
8.2.2.2.	Rozwiązania zawarte w Modelu Konwencji OECD w wersji z 2017 r.	179
8.2.3.	Rozstrzygnięcie konfliktu rezydencji na przykładzie wybranych orzeczeń sądowych	181
8.2.4.	Rozstrzygnięcie konfliktu rezydencji w polskiej praktyce traktatowej	182
8.2.5.	Kryteria rezydencji podatkowej w prawie polskim	183

Rozdział 9

Zakład	186
9.1. Koncepcja zakładu	186
9.2. Postacie zakładu	188
9.3. Pojęcie zakładu jako stałej placówki w rozumieniu art. 5 ust. 1 Modelu Konwencji OECD	189
9.4. Obecność personelu a istnienie zakładu. Serwer komputerowy jako zakład	193
9.5. Rodzaje stałych placówek stanowiących zakład w świetle art. 5 ust. 2 Modelu Konwencji OECD	195
9.6. Plac budowy, prace budowlane lub instalacyjne jako zakład	196
9.6.1. Zasady ogólne	196
9.6.2. Przeciwdziałanie sztucznemu dzieleniu kontraktów	199
9.7. Placówki niestanowiące zakładu w świetle art. 5 ust. 4 Modelu Konwencji OECD	199
9.7.1. Placówki o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym	199
9.7.2. Nowe uregulowania przeciwko nadużywaniu statusu zakładu	202
9.8. Zakład agencyjny (<i>Agency PE</i>)	204
9.8.1. Pojęcie zależnego przedstawiciela	204
9.8.2. Pojęcie niezależnego przedstawiciela	208
9.9. Spółka zależna jako zakład	210
9.10. Zakład usługowy (<i>Services PE</i>)	210
9.11. Spółka transparentna podatkowo jako zakład wspólników	211
9.12. Pojęcie zakładu na przykładzie wybranych orzeczeń sądowych i praktyki organów podatkowych	213

9.13. Pojęcie zakładu w polskiej praktyce traktatowej	220
9.14. Pojęcie zakładu w prawie polskim	222

Rozdział 10

Przypisanie zysku do zakładu	224
10.1. Koncepcje przypisania zysków do zakładu w praktyce OECD	224
10.2. Model Konwencji OECD z 2008 r.	227
10.3. Model Konwencji OECD z 2010 r. i wersje późniejsze	230
10.4. Przykłady ilustrujące zastosowanie AOA	237
10.5. Przypisanie zysku do zakładu na przykładzie wybranych orzeczeń sądowych	239
10.6. Polska praktyka traktatowa	242
10.7. Przypisanie zysku do zakładu w prawie polskim	243
10.7.1. Przepisy obowiązujące do końca 2018 r.	243
10.7.2. Przepisy obowiązujące od 2019 r.	244
10.7.3. Przepisy obowiązujące od 2019 r. a umowy bilateralne zawarte przez Polskę	246

Rozdział 11

Pracownicy transgraniczni	249
11.1. Charakterystyka ogólna	249
11.2. Problem opodatkowania składników wynagrodzeń o niejednoznacznym związku z pracą wykonywaną w danym państwie	252
11.3. Opcje giełdowe	255
11.4. Opodatkowanie dochodu z pracy tylko w państwie rezydencji	256
11.4.1. Warunek długości pobytu	256
11.4.2. Rezydencja pracodawcy	259
11.4.3. Wykładnia pojęcia pracodawcy	259
11.5. Opodatkowanie wynagrodzenia za pracę świadczoną na pokładzie statków morskich lub powietrznych	264
11.6. Opodatkowanie wynagrodzeń pracowników transgranicznych na przykładzie wybranych orzeczeń sądowych	264
11.7. Polska praktyka traktatowa	269
11.8. Problem równego traktowania pracowników transgranicznych w międzynarodowym i unijnym prawie podatkowym	271
11.8.1. Równe traktowanie pracowników w świetle prawa międzynarodowego	271
11.8.2. Równe traktowanie pracowników w świetle prawa unijnego	272
11.9. Opodatkowanie pracowników transgranicznych w prawie polskim	275
11.9.1. Polska jako państwo rezydencji pracownika wykonującego pracę za granicą	275
11.9.2. Polska jako państwo wykonywania pracy dla pracownika będącego nierezydentem podatkowym	276

11.9.3. Opodatkowanie opcji giełdowych uzyskanych od zagranicznego podmiotu	278
---	-----

Rozdział 12

Dochody bierne. Dywidendy. Odsetki. Należności licencyjne	279
12.1. Charakterystyka ogólna dochodów biernych	279
12.1.1. Alokacja praw do opodatkowania dywidend, odsetek i należności licencyjnych	279
12.1.2. Status odbiorcy. Pojęcie <i>beneficial owner</i>	281
12.1.3. Dywidendy, odsetki i należności licencyjne jako zysk zakładu	286
12.1.4. Zasada rynkowości przy ustalaniu kwoty odsetek i należności licencyjnych	287
12.2. Dywidendy	288
12.2.1. Pojęcie dywidendy	288
12.2.2. Szczegółowe zasady opodatkowania	291
12.2.3. Opodatkowanie dywidend na przykładzie wybranych orzeczeń sądowych	293
12.2.4. Międzynarodowy a unijny system opodatkowania dywidend	299
12.2.5. Polska praktyka traktatowa	303
12.2.6. Opodatkowanie dywidend w prawie polskim	304
12.2.6.1. Ogólne zasady opodatkowania	304
12.2.6.2. Metody unikania podwójnego opodatkowania	306
12.3. Odsetki	309
12.3.1. Pojęcie odsetek	309
12.3.2. Szczegółowe zasady opodatkowania	310
12.3.2.1. Zakład jako płatnik odsetek	310
12.3.2.2. Opodatkowanie odsetek tylko w państwie rezydencji	312
12.3.3. Opodatkowanie odsetek na przykładzie wybranych orzeczeń sądowych	313
12.3.4. Międzynarodowy a unijny system opodatkowania odsetek	320
12.3.5. Polska praktyka traktatowa	322
12.3.6. Opodatkowanie odsetek w prawie polskim	322
12.4. Opodatkowanie należności licencyjnych	324
12.4.1. Pojęcie należności licencyjnych	324
12.4.2. Szczegółowe zasady opodatkowania	327
12.4.3. Opodatkowanie należności licencyjnych na przykładzie wybranych orzeczeń sądowych	328
12.4.4. Międzynarodowy a unijny system opodatkowania należności licencyjnych	332
12.4.5. Polska praktyka traktatowa	333
12.4.6. Opodatkowanie należności licencyjnych w prawie polskim	336
12.5. Zasady poboru podatku u źródła od dywidend, odsetek i należności licencyjnych w prawie polskim od 2019 r.	337

Rozdział 13

Zyski kapitałowe	340
13.1. Ogólne zasady opodatkowania zysków kapitałowych	340
13.2. Zyski z przeniesienia własności majątku nieruchomego	344
13.3. Zyski z przeniesienia własności majątku ruchomego stanowiącego część majątku zakładu	345
13.4. Zyski z przeniesienia własności statków morskich lub powietrznych	346
13.5. Klauzula nieruchomościowa	346
13.6. Zyski z przeniesienia jakiegokolwiek innego majątku	348
13.7. Opodatkowanie zysków kapitałowych na przykładzie wybranych orzeczeń sądowych	349
13.8. Polska praktyka traktatowa	353
13.9. Opodatkowanie zysków kapitałowych w prawie polskim	356

Rozdział 14

Metody eliminowania podwójnego opodatkowania	358
14.1. Ogólna charakterystyka metod eliminowania podwójnego opodatkowania	358
14.2. Wybór metody eliminowania podwójnego opodatkowania	364
14.3. Metody eliminowania podwójnego opodatkowania w świetle postanowień Modelu Konwencji OECD	367
14.3.1. Metoda zwolnienia	367
14.3.2. Metoda kredytu podatkowego	371
14.4. Zmiany w zakresie metod eliminowania podwójnego opodatkowania wprowadzone do umów bilateralnych za pośrednictwem konwencji MLI ...	374
14.5. Metody eliminowania podwójnego opodatkowania w świetle wybranych orzeczeń sądowych	374
14.6. Metody eliminowania podwójnego opodatkowania w polskiej praktyce traktatowej	379
14.7. Metody eliminowania podwójnego opodatkowania w prawie polskim	382
14.7.1. Zasady ogólne	382
14.7.2. Ulga abolicyjna	383

Część IV

**Nadużycie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania
i inne formy międzynarodowego unikania opodatkowania
oraz środki przeciwdziałania tym zjawiskom**

Rozdział 15

Ogólna charakterystyka zjawiska międzynarodowego unikania opodatkowania	389
15.1. Pojęcie i formy międzynarodowego unikania opodatkowania	389

15.2. Klasyfikacja środków przeciwko międzynarodowemu unikaniu opodatkowania	390
15.2.1. Środki normatywne o charakterze ogólnym i szczególnym	390
15.2.2. Środki normatywne umowne, unijne i krajowe	394
15.2.3. Krajowe doktryny orzecznicze	394

Rozdział 16

Nadużycie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania	396
16.1. Środki przeciwko nadużyciu umów zawarte w umowach	396
16.1.1. Klauzula PPT	396
16.1.2. Klauzula <i>beneficial ownership</i>	404
16.1.3. Klauzula LOB	405
16.1.4. Klauzule szczególne <i>anti-conduit</i>	407
16.1.5. Pozostałe klauzule i postanowienia szczególne	411
16.1.6. Rozwiązania przeciwko nadużyciu umów przewidziane w konwencji MLI i ich wpływ na klauzule zawarte w obowiązujących umowach	411
16.2. Krajowe środki przeciwko nadużyciu umów	412
16.3. Zasada zakazu nadużycia umów jako podstawa odebrania korzyści umownych	416
16.4. Polska praktyka traktatowa w przedmiocie nadużycia umów	418
16.4.1. Klauzule przeciwko nadużyciu umów przed zmianami wprowadzonymi przez konwencję MLI	418
16.4.2. Klauzule przeciwko nadużyciu umów po zmianach wprowadzonych przez konwencję MLI	420
16.5. Nadużycie umów a nadużycie dyrektyw unijnych	421
16.5.1. Koncepcja nadużycia prawa w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości	421
16.5.2. Klauzule szczególne przeciwko <i>directive shopping</i>	422
16.5.3. Inne klauzule przeciwko nadużyciu dyrektyw	425
16.6. Środki prawa polskiego przeciwko nadużyciu umów i dyrektyw	426
16.6.1. Ewolucja klauzuli ogólnej i jej treść normatywna	426
16.6.2. Problem stosowania krajowej klauzuli ogólnej do przeciwdziałania nadużyciu umów	429
16.6.3. Implementacja klauzul szczególnych przeciwko nadużyciu dyrektyw	432

Rozdział 17

Ceny transferowe	433
17.1. Artykuł 9 Modelu Konwencji OECD – przedsiębiorstwa powiązane	433
17.1.1. Definicja przedsiębiorstw powiązanych oraz korekta pierwotna ..	433
17.1.2. Korekta korespondująca	436

17.2. Polska praktyka traktatowa w zakresie art. 9 Modelu Konwencji OECD	438
17.3. Wpływ Modelu Konwencji OECD i Wytocznych OECD w sprawie cen transferowych na regulacje krajowe w zakresie cen transferowych	439
17.4. <i>Ratio legis</i> regulacji TP	440
17.5. Wybrane aspekty regulacji TP	442
17.5.1. Metody ustalania cen transferowych	442
17.5.2. Rozwiązania szczególne ze względu na specyfikę przedmiotu transakcji	444
17.5.2.1. Wartości niematerialne i prawne	444
17.5.2.2. Umowy o podziale kosztów	446
17.5.2.3. Usługi wewnątrzgrupowe	447
17.5.3. Dokumentacja	448
17.5.4. Uprzednie porozumienia cenowe	449
17.6. Regulacje prawa polskiego w zakresie cen transferowych	450
17.6.1. <i>Ratio legis</i> regulacji	450
17.6.2. Struktura i zakres regulacji	453
17.6.2.1. Podatki dochodowe	453
17.6.2.2. Regulacje o charakterze proceduralnym (APA)	457

Rozdział 18

Zagraniczne spółki kontrolowane	463
18.1. Charakterystyka ogólna	463
18.2. Regulacje unijne	464
18.3. Regulacje polskie	468
18.4. Kontrowersje dotyczące zgodności z umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania	475

Rozdział 19

Zmiana rezydencji podatkowej, przeniesienie aktywów i zakładu do innego państwa	478
19.1. Charakterystyka ogólna	478
19.2. Regulacje unijne	479
19.3. Regulacje polskie	483

Rozdział 20

Przerzucanie zysków w drodze nadmiernych płatności z tytułu odsetek	488
20.1. Charakterystyka ogólna	488
20.2. Regulacje unijne	489
20.3. Regulacje polskie	489
20.3.1. Ewolucja rozwiązań	489
20.3.2. Obecny stan prawny	493

Rozdział 21

Wykorzystanie rozbieżności w kwalifikowaniu struktur hybrydowych	496
21.1. Charakterystyka ogólna	496
21.1.1. Istota i przykłady stosowania	496
21.1.2. Rekomendacje OECD	502
21.2. Regulacje unijne	503
21.2.1. Dyrektywa 2011/96/UE	503
21.2.2. Dyrektywa ATAD	504
21.3. Regulacje polskie	505

Rozdział 22

Raje podatkowe	508
22.1. Charakterystyka ogólna	508
22.2. Przyczyny rozwoju i skala wykorzystania rajów podatkowych	511
22.3. Środki OECD i Unii Europejskiej przeciwko rajom podatkowym	513
22.4. Regulacje polskie	514

Część V

**Zagadnienia proceduralne związane ze współpracą międzynarodową
w zakresie wymiany informacji podatkowych
oraz rozstrzyganiem kwestii spornych**

Rozdział 23

Wymiana informacji podatkowych	519
23.1. Podstawy prawne wymiany informacji podatkowych	519
23.2. Międzynarodowy system wymiany informacji podatkowych	520
23.2.1. Artykuł 26 Modelu Konwencji OECD	520
23.2.1.1. Zasady wymiany informacji	520
23.2.1.2. Formy wymiany informacji	524
23.2.1.3. Tajemnica informacji	524
23.2.1.4. Ograniczenia wymiany informacji	525
23.2.1.5. Interes wewnętrzny państwa proszonego a obowiązek przekazania informacji	527
23.2.1.6. Informacje posiadane przez bank lub inną instytucję finansową	527
23.3. Konwencja strasburska	529
23.4. Umowy o wymianie informacji w sprawach podatkowych (TIEAs)	530
23.5. Inne umowy międzynarodowe	530
23.5.1. FATCA	530
23.5.2. Umowy wielostronne o automatycznej wymianie informacji	531
23.5.3. <i>Rubic agreements</i>	532
23.6. Międzynarodowy a unijny system wymiany informacji	532

23.7. Wymiana informacji podatkowych na przykładzie wybranych orzeczeń sądowych	535
23.8. Wymiana informacji podatkowej w polskiej praktyce traktatowej	539
23.9. Wymiana informacji podatkowych w prawie polskim	540
23.9.1. Ustawa o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami	540
23.9.2. Informacje o schematach podatkowych	543

Rozdział 24

Procedura wzajemnego porozumiewania się	546
24.1. Charakterystyka ogólna	546
24.2. Eliminowanie opodatkowania niezgodnego z postanowieniami umowy	547
24.3. Rozwiązywanie problemów związanych z interpretacją lub stosowaniem umowy	551
24.4. Zasady i formy komunikowania się umawiających się państw w toku procedury wzajemnego porozumiewania się	552
24.5. Postępowanie arbitrażowe	552
24.5.1. Wszczęcie i skutki postępowania arbitrażowego w świetle art. 25 ust. 5 Modelu Konwencji OECD	552
24.5.2. Postępowanie arbitrażowe a krajowe środki prawne	554
24.5.3. Postępowanie arbitrażowe zgodnie z konwencją MLI	555
24.6. Międzynarodowa a unijna procedura wzajemnego porozumiewania się	556
24.7. Procedura wzajemnego porozumiewania się na przykładzie wybranych orzeczeń sądowych	559
24.8. Procedura wzajemnego porozumiewania się w polskiej praktyce traktatowej	563
24.9. Przepisy prawa polskiego regulujące rozstrzyganie sporów dotyczących podwójnego opodatkowania	566
24.9.1. Charakterystyka ogólna	566
24.9.2. Rozstrzyganie sporów na podstawie przepisów implementujących dyrektywę arbitrażową	568
24.9.3. Procedura eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysku podmiotów powiązanych	575
24.9.3.1. Korekta jednostronna	575
24.9.3.2. Przepisy dotyczące stosowania konwencji arbitrażowej	576
24.9.4. Procedura wzajemnego porozumiewania się prowadzona na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania	577
Bibliografia	581

WPROWADZENIE

Międzynarodowe prawo podatkowe jest dziedziną, która w ostatnich latach rozwija się bardzo dynamicznie. Chociaż eliminowanie międzynarodowego podwójnego opodatkowania jest nadal podstawowym celem tego prawa, to postępująca globalizacja i cyfryzacja gospodarki oraz towarzyszące jej „umiędzynarodowienie podatków” stawiają przed nim nowe wyzwania. Zwiększa się znacząco aktywność wielonarodowych grup spółek, a ich globalna strategia obejmuje także ich strategię podatkową polegającą na minimalizacji podatków przy jednoczesnej maksymalizacji ich globalnego zysku. Planowanie podatkowe zaczyna intensywnie się rozwijać i przybiera coraz częściej postać agresywnego planowania podatkowego, które stanowi praktykę nieakceptowalną z punktu widzenia interesów fiskalnych poszczególnych państw. Na tym tle pojawia się problem koordynacji działań zmierzających do przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania i przerzucaniu zysków. Dlatego też OECD i Unia Europejska podjęły wiele inicjatyw mających na celu koordynację działań poszczególnych państw, wśród których największe znaczenie mają projekt BEPS i dyrektywa ATAD. Ich konsekwencją jest : opracowanie w 2017 r. nowej wersji Modelu Konwencji OECD, która zawiera obszerne zmiany w porównaniu z poprzednią wersją z 2014 r., przystąpienie przez wiele państw do konwencji MLI umożliwiającej wprowadzanie zmian do umów bilateralnych bez konieczności dwustronnych negocjacji, wprowadzenie zmian do Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych oraz wprowadzenie licznych nowych regulacji przeciwko unikaniu opodatkowania do porządku krajowego państw członkowskich UE na skutek implementacji dyrektyw unijnych.

Celem niniejszej książki jest przedstawienie najnowszych kierunków zmian międzynarodowego prawa podatkowego i regulacji prawnych będących ich wynikiem. Składa się ona z pięciu części. Część pierwsza poświęcona jest ogólnej charakterystyce międzynarodowego prawa podatkowego ze szczególnym uwzględnieniem jego zasad i źródeł oraz współczesnych tendencji. Części II i III obejmują problematykę eliminowania podwójnego opodatkowania, natomiast część IV – nadużycia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i innych form międzynarodowego unikania opodatkowania. Część V dotyczy natomiast międzynarodowej współpracy w obszarze podatków.

Książka jest przeznaczona zarówno dla studentów szkół wyższych, którzy chcieliby rozszerzyć swoją wiedzę z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego, jak i praktyków zajmujących się prawem podatkowym.

Wszystkie tłumaczenia treści postanowień Konwencji Modelowej OECD i komentarzy do nich są mojego autorstwa i nie były przedmiotem autoryzacji ze strony OECD.

Stan prawny 14.01.2020 r.

- 1) do dochodów podlegających opodatkowaniu dodaje się dochody zagraniczne zwolnione od podatku i od sumy tych dochodów oblicza się podatek według skali progresywnej;
- 2) ustala się stopę procentową tego podatku do tak obliczonej sumy dochodów;
- 3) ustaloną stopę procentową stosuje się do dochodu podlegającego opodatkowaniu w kraju.

Sens tego wariantu metody zwolnienia przy założeniu progresywnej skali podatkowej polega na tym, aby podatnik, który cały swój dochód uzyskał w kraju, nie był w gorszej sytuacji niż podatnik, który osiągnął taki sam dochód, z tym że na kwotę tego dochodu składa się częściowo dochód osiągnięty w kraju, a częściowo dochód osiągnięty za granicą. Zastosowanie tej metody spowoduje, że dochód obu podatników zostanie opodatkowany taką samą stopą podatkową.

Artykuł 23A ust. 4 stanowi, że metoda zwolnienia nie powinna być stosowana do dochodu uzyskiwanego przez rezydenta umawiającego się państwa, jeśli drugie umawiające się państwo stosuje postanowienia tej konwencji w celu zwolnienia takiego dochodu z opodatkowania lub stosuje do takiego dochodu postanowienia art. 10 ust. 2 lub art. 11. Celem tego przepisu jest zapobieżenie podwójnemu nieopodatkowaniu lub zaniżeniu opodatkowania. Najczęściej do takiej sytuacji dochodzi, gdy nie ma zgodności między państwem rezydencji i państwem źródła co do faktów lub interpretacji postanowień Modelu Konwencji OECD.

Artykuł 23B. Metoda kredytu (*Credit method*)

Artykuł 23B definiuje drugą z metod eliminowania podwójnego opodatkowania – metodę kredytu podatkowego, nazwaną też w języku polskim metodą zaliczenia (podatek zapłacony w państwie źródła **zalicza się na poczet podatku** zapłaconego od dochodu zagranicznego w państwie rezydencji). Ustęp 1 tego artykułu stanowi, że jeśli rezydent umawiającego się państwa osiąga dochód lub posiada majątek w drugim umawiającym się państwie, który może być opodatkowany w drugim umawiającym się państwie zgodnie z postanowieniami tej konwencji, to pierwsze państwo zezwoli na:

- a) odliczenie od podatku od dochodu tego rezydenta kwoty równej podatkowi dochodowemu zapłaconemu w tym drugim państwie,
- b) odliczenie od podatku od majątku tego rezydenta kwoty równej podatkowi od majątku zapłaconemu w tym drugim państwie.

Dalej przepis ten określa limit odliczenia, o którym wspomniano już przy omawianiu treści art. 23A ust. 2. Limit ten stanowi podatek, który rezydent zapłaciłby w państwie rezydencji od tego samego rodzaju dochodu (majątku), który został opodatkowany w państwie źródła. Artykuł 23B ust. 1 dla określenia tego limitu używa sformułowania: „Jednakże takie odliczenie w żadnym razie nie może przekroczyć

tej części podatku dochodowego lub podatku od majątku, obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która przypada bądź na dochód bądź na majątek, jaki może być opodatkowany w tym drugim państwie”. Ten rodzaj limitowanego kredytu podatkowego nosi nazwę zwykłego odliczenia (*ordinary tax credit*). Obok niego wyróżnia się pełne odliczenie (*full tax credit*), polegające na odliczeniu rzeczywistej kwoty podatku zapłaconego w państwie źródła. W praktyce jest ono rzadko stosowane. Różnica pomiędzy zwykłym i pełnym odliczeniem wynika z różnicy w wysokości stawek podatkowych pomiędzy państwem źródła a państwem rezydencji. Jeżeli w państwie rezydencji do danego rodzaju dochodu stosowana jest stawka niższa niż w państwie źródła, to kwota odliczenia zwykłego będzie niższa od podatku rzeczywiście zapłaconego w państwie źródła.

Artykuł 23B ust. 2 stanowi, że jeżeli zgodnie z jakimkolwiek postanowieniem konwencji dochód lub majątek posiadany przez rezydenta umawiającego się państwa jest zwolniony od podatku w tym państwie, państwo to może jednak przy obliczaniu kwoty podatku od pozostałego dochodu lub majątku wziąć pod uwagę zwolniony dochód lub kapitał. Zgodnie z tą zasadą dochód zagraniczny zwolniony w państwie rezydencji może być uwzględniony przy ustalaniu stopy podatkowej od pozostałego dochodu podlegającego opodatkowaniu.

Należy zwrócić uwagę, że wersja Modelu Konwencji OECD z 2017 r. wprowadziła do art. 23A ust. 1 i art. 23B ust. 1 uzupełnienie o identycznej treści, a mianowicie po słowach: „Jeśli rezydent umawiającego się państwa osiąga dochód lub posiada majątek, który może być opodatkowany w drugim umawiającym się państwie zgodnie z postanowieniami tej konwencji”, dodano w nawiasie: „z wyjątkiem zakresu, w jakim przepisy te zezwalają na opodatkowanie przez to drugie państwo wyłącznie z tego powodu, że dochód stanowi również dochód uzyskany przez rezydenta tego państwa lub majątek jest również posiadany przez rezydenta tego państwa”. Dodany fragment określa wyjątek, kiedy państwo rezydencji nie jest jednak zobowiązane do zastosowania metody zwolnienia lub kredytu podatkowego. Jak stwierdza komentarz do art. 23A i 23B, dodany fragment przepisu stanowi tylko doprecyzowanie w celu usunięcia ewentualnych wątpliwości⁵⁵. Sens tego wyjątku zostanie wyjaśniony przez przytoczenie w formie skrótowej jednego z przykładów zawartych w komentarzu⁵⁶.

Przykład

Spółka A ma siedzibę w państwie R, jest jego rezydentem i jest opodatkowana od całości jej dochodu światowego w tym państwie. Wspólnicy są natomiast rezydentami państwa S. Państwo S traktuje spółkę jako transparentną podatkowo i opodatkowuje wspólników od dochodu uzyskanego z udziału w spółce A. Dla zrozumienia tego stanu faktycznego należy nadmienić, że w świetle praktyki międzynarodowego prawa podatkowego uznaje się, że wspólnik spółki

⁵⁵ OECD, *Model Tax Convention...*, komentarz do art. 23A i 23B, pkt 11.1.

⁵⁶ OECD, *Model Tax Convention...*, komentarz do art. 23A i 23B, pkt 11.2.

transparentnej podatkowo w państwie siedziby tej spółki ma zakład w rozumieniu art. 5. Państwo S opodatkowuje zatem wspólników z tytułu dochodu przypisanego do zakładu położonego w państwie R. Państwo R, ustalając podatek należny od spółki A, nie jest zobowiązane do zastosowania metody unikania podwójnego opodatkowania określonej w art. 23A lub 23B w odniesieniu do dochodu spółki, ponieważ wyłącznym powodem, dla którego państwo S może opodatkować ten dochód zgodnie z przepisami konwencji, jest rezydencja wspólników spółki A na jego terytorium. Inna będzie natomiast sytuacja państwa S, które będzie musiało zastosować jedną z metod unikania opodatkowania.

Zagadnienie metod eliminowania podwójnego opodatkowania zostanie bliżej omówione w części III, rozdziale 14.

5.6. Przepisy szczególne

Artykuł 24. Równe traktowanie (*Non-discrimination*)

Artykuł 24 reguluje następujące zasady równego traktowania.

1. Równe traktowanie ze względu na obywatelstwo (art. 24 ust. 1)

Obywatele umawiającego się państwa nie mogą być poddani w drugim umawiającym się państwie opodatkowaniu lub obowiązkom z nim związanym, które są inne lub bardziej uciążliwe niż opodatkowanie lub związane z nim obowiązki, którym są lub mogą być poddani w tych samych okolicznościach, w szczególności w odniesieniu do rezydencji, obywatele tego drugiego państwa. Zakaz dyskryminacji stosuje się także do osób, które nie są rezydentami jednego lub obu umawiających się państw, oraz do bezpaństwowców, którzy są rezydentami umawiającego się państwa. Zakres podmiotowy tego zakazu dyskryminacji jest szerszy niż innych postanowień Modelu Konwencji OECD, gdyż odnosi się generalnie do obywateli, podczas gdy inne przepisy dotyczą, zgodnie z art. 1, osób będących rezydentami jednego lub obu umawiających się państw. W tym kontekście należy przypomnieć treść art. 3, zgodnie z którym pojęcie obywatela (*national*) oznacza także osobę prawną, spółkę osobową lub stowarzyszenie utworzone na mocy prawa obowiązującego w tym umawiającym się państwie.

Komentarz do art. 24 ust. 1 wyjaśnia, że przepis ten zakazuje dyskryminacji ze względu na obywatelstwo i wymaga, aby inne odnośne elementy, włączając w to rezydencję jednostki, były takie same. Zróżnicowane traktowanie rezydentów i nie-rezydentów ma decydujące znaczenie dla krajowych systemów podatkowych oraz umów podatkowych. Jeżeli art. 24 jest analizowany w kontekście innych artykułów konwencji, jest jasne, że dwie spółki, które nie są rezydentami tego samego państwa dla celów konwencji, nie są na ogół w tej samej sytuacji dla celów art. 24 ust. 1. In-

terpretacja ta zilustrowana jest w komentarzu wieloma przykładami, poniżej przedstawiono jeden z nich⁵⁷.

Przykład

Zgodnie z krajowym prawem podatkowym państwa A spółki zarejestrowane (*incorporated*) w tym państwie są jego rezydentami, a spółki zarejestrowane za granicą są nierezydentami. Umowa bilateralna zawarta pomiędzy państwem A i B jest identyczna z Modelem Konwencji OECD, z wyjątkiem art. 4 ust. 3, który stanowi, że jeżeli spółka zostanie uznana za rezydenta obu umawiających się państw, to rozstrzygającym kryterium jest kryterium miejsca, w którym została zarejestrowana. Prawo krajowe państwa A przewiduje, że dywidendy wypłacane pomiędzy spółkami zarejestrowanymi w tym państwie są zwolnione od podatku. Artykuł 24 ust. 1 nie daje podstawy prawnej do uznania, że skoro wypłata dywidend pomiędzy rezydentami państwa A jest zwolniona od opodatkowania, to wypłata dywidend między spółkami rezydentami państwa A i spółkami rezydentami państwa B musi być traktowana tak samo. To, że spółki zarejestrowane w państwie A i B są traktowane odmiennie, jeśli chodzi o opodatkowanie dywidend, nie stanowi niedozwolonej dyskryminacji, gdyż spółki te nie są w tych samych okolicznościach ze względu na ich rezydencję, a rezydencja jest istotnym czynnikiem w tym przypadku.

2. Równe traktowanie zakładu nierezydenta i przedsiębiorstwa rezydenta (art. 24 ust. 2)

Opodatkowanie zakładu, który przedsiębiorstwo umawiającego się państwa posiada w drugim umawiającym się państwie, nie może być w tym drugim państwie mniej korzystne niż opodatkowanie przedsiębiorstw tego drugiego państwa prowadzących taką samą działalność. Ten zakaz dyskryminacji dotyczy wszystkich rezydentów umawiającego się państwa mających zakład w drugim umawiającym się państwie niezależnie od ich obywatelstwa. Warunkiem równego traktowania jest prowadzenie przez zakład i przedsiębiorstwo takiej samej działalności. Na przykład jeśli zakład w swojej działalności ma m.in. udzielanie pożyczek, ale nie został zarejestrowany jako bank, to nie stanowi dyskryminacji traktowanie go mniej korzystnie niż banku, gdyż bank i zakład nie prowadzą takiej samej działalności⁵⁸. Równe traktowanie nie oznacza, że państwo położenia zakładu zobowiązane jest do udzielenia rezydentom drugiego umawiającego się państwa posiadających ten zakład i będących osobami fizycznymi jakichkolwiek osobistych zwolnień, ulg i obniżek podatkowych z uwagi na stan cywilny i rodzinny, których udziela własnym rezydentom.

⁵⁷ OECD, *Model Tax Convention...*, komentarz do art. 24 ust. 1, pkt 17 i 21.

⁵⁸ OECD, *Model Tax Convention...*, komentarz do art. 24 ust. 3, pkt 38.

3. Równe traktowanie ze względu na możliwość odliczania kosztów uzyskania przychodów przy wypłatach na rzecz rezydentów i nierezydentów (art. 24 ust. 3)

Odsetki, należności licencyjne i inne wydatki ponoszone przez przedsiębiorstwo umawiającego się państwa na rzecz rezydenta drugiego umawiającego się państwa są odliczane przy określaniu zysków tego przedsiębiorstwa podlegających opodatkowaniu na takich samych zasadach, jakby zostały one wypłacone na rzecz rezydenta tego pierwszego państwa. Ta sama sytuacja dotyczy opodatkowania majątku, jeśli chodzi o długi zaciągnięte u nierezydenta.

4. Równe traktowanie przedsiębiorstw powiązanych bez względu na rezydencję podmiotu kontrolującego

Przedsiębiorstwa umawiającego się państwa, których kapitał jest całkowicie lub częściowo własnością lub jest kontrolowany bezpośrednio lub pośrednio przez jednego rezydenta lub większą liczbę rezydentów drugiego umawiającego się państwa, nie mogą być w tym pierwszym państwie poddane opodatkowaniu lub obowiązkom z nim związanym, które są inne lub bardziej uciążliwe niż opodatkowanie lub obowiązki z nim związane, którym poddane są podobne przedsiębiorstwa pierwszego wymienionego państwa.

Ustęp 6 art. 24 odnosi się natomiast do podatków, których dotyczą przedstawione wyżej zasady równego traktowania. Zgodnie z jego brzmieniem art. 24, bez względu na postanowienia art. 2 Modelu Konwencji OECD (artykuł ten wymienia podatki objęte zakresem przedmiotowym konwencji), stosuje się do wszystkich podatków niezależnie od ich rodzaju i nazwy, a zatem także tych niewymienionych w art. 2.

Artykuł 25. Procedura wzajemnego porozumiewania się (*Mutual agreement procedure – MAP*)

Artykuł 25 reguluje procedurę wzajemnego porozumiewania się umawiających się państw, do oznaczenia której powszechnie używa się skrótu MAP.

Ustępy 1 i 2 art. 25 dotyczą sytuacji, gdy rozpoczęcie MAP następuje z inicjatywy podatnika, i określają warunki wszczęcia takiej procedury oraz jej przebieg. Przesłanką materialną po stronie podatnika jest uznanie, że działania jednego lub obu umawiających się państw powodują lub spowodują dla niego opodatkowanie, które jest niezgodne z postanowieniami umowy. Wówczas może on przedstawić swój przypadek właściwej władzy **któregokolwiek** z umawiających się państw. Zmiana ta wprowadzona w wersji Modelu Konwencji OECD z 2017 r. ma charakter zasadniczy, gdyż dotychczasowe brzmienie przepisu przewidywało możliwość przedstawienia sprawy właściwemu organowi tego umawiającego się państwa, w którym osoba wszczynająca procedurę jest rezydentem podatkowym. Przesłanką czasową jest przedstawienie tego

Hanna Litwińczuk – profesor nauk prawnych; pracownik Katedry Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego; specjalizuje się w prawie podatkowym; swoje zainteresowania naukowe koncentruje wokół problematyki międzynarodowego i unijnego prawa podatkowego oraz opodatkowania działalności gospodarczej ze szczególnym uwzględnieniem opodatkowania spółek, w tym podatkowych aspektów ich restrukturyzacji; członek Europejskiego Stowarzyszenia Profesorów Prawa Podatkowego (EATLP), Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego (IFA) i rady nadzorczej Polskiego Oddziału IFA.

Książka zawiera wyjaśnienie problematyki międzynarodowego prawa podatkowego, ukazuje źródła tego prawa i relacje między nimi oraz współczesne tendencje polegające przede wszystkim na identyfikowaniu i przeciwdziałaniu strukturom międzynarodowego agresywnego planowania podatkowego. Przedstawia ponadto pogłębioną analizę postanowień Modelu Konwencji OECD, na którym wzorowane są polskie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

W publikacji omówiono m.in.:

- zagadnienia obejmujące rezydencję podatkową, zagraniczny zakład, pracowników transgranicznych i opodatkowanie dochodów biernych (dywidendy, odsetki, należności licencyjne);
- kwestie proceduralne odnoszące się do wymiany informacji podatkowych oraz rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania;
- problematykę nadużycia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (*treaty shopping*) i innych form międzynarodowego unikania opodatkowania;
- międzynarodowe i krajowe klauzule antyabuzywne.

Książka przeznaczona jest dla pracowników naukowych, studentów prawa, administracji i finansów. Będzie także przydatna dla adwokatów, radców prawnych, sędziów, doradców podatkowych, pracowników administracji rządowej i samorządowej zajmujących się opodatkowaniem transgranicznym, ekonomistów i księgowych, menedżerów firm międzynarodowych oraz przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą na terytorium innych państw poprzez zagraniczny zakład czy spółkę zależną.



ZAMÓWIENIA:

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



WOLTERS KLUWER POLECA

**PRZEGLĄD
PODATKOWY**