

Ziemowit Kukulski*

KLAUZULE OGRANICZAJĄCE KORZYŚCI WYNIKAJĄCE Z BILATERALNYCH UMÓW PODATKOWYCH W POLSKIEJ PRAKTYCE TRAKTATOWEJ

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

W październiku 2015 r. OECD/G20 opublikowały Raport Końcowy dotyczący wdrożenia wytycznych nr 6 planu przeciwdziałania zjawisku erozji podstawy opodatkowania oraz przerzucania zysków (dalej: Raport Końcowy OECD/G20)¹. Zawiera on propozycje zmiany KM OECD i Komentarza do KM OECD, w tym proponowany art. X „Prawo do korzyści”, których celem jest ograniczenie zjawiska nabywania korzyści przewidzianych w bilateralnej umowie podatkowej przez podmioty do tego nieuprawnione (*treaty shopping*) oraz zapobieganie praktykom nadużywania postanowień bilateralnej umowy podatkowej (*tax treaty abuse*). Ustalenia Raportu Końcowego OECD/G20 zostały transponowane do Wielostronnej

* Doktor habilitowany nauk prawnych. Adiunkt w Katedrze Materialnego Prawa Podatkowego WPiA UŁ. Zastępca Kierownika Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych UŁ.

¹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances. Action 6 – 2015 Final Report, [https://www.reit.com/sites/default/files/pdf/FinalOECDAction6Report\(10-5-15\).pdf](https://www.reit.com/sites/default/files/pdf/FinalOECDAction6Report(10-5-15).pdf), [06.12.2016 r.]. Por. P. Saint-Amans, R. Russo, *The BEPS Package: Promise Kept*, „Bulletin for International Taxation” 2016, nr 4, s. 238–239.

konwencji w sprawie wdrożenia do umów podatkowych środków zapobiegających erozji podstawy opodatkowania i przeliczaniu dochodów², oraz do Dyrektywy Rady UE nr 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego³.

Celem artykułu jest analiza stopnia wdrożenia wytycznych OECD/G20 w zakresie przeciwdziałania praktykom nabywania korzyści przewidzianych w bilateralnej umowie podatkowej przez podmioty do tego nieuprawnione oraz nadużywania postanowień bilateralnej umowy podatkowej (kwalifikowane przypadki unikania opodatkowania) w polskiej praktyce traktatowej.

2. WYTYCZNE OECD/G20 W ZAKRESIE ZAPOBIEGANIA KWALIFIKOWANEMU UNIKANIU OPODATKOWANIA

Co do zasady, unikanie opodatkowania utożsamiane jest w literaturze przedmiotu z wyborem drogi najmniej opodatkowanej lub wyborem nieopodatkowania i jako takie jest legalnym działaniem, a niekiedy także zaniechaniem⁴. Do zachowań określanych tym mianem można zaliczyć m.in. wybór zryczałtowanych (uproszczonych) form opodatkowania dochodu (majątku) w miejsce opodatkowania na zasadach ogólnych, uprawnione korzystanie przez podatnika z różnego rodzaju ulg, czy zwolnień podatkowych, czy optymalizację podatkową, tj. planowanie (oszczędzanie) podatkowe. Wybór nieopodatkowania może polegać m.in. na zaniechaniu zachowania skutkującego powstaniem zdarzenia prawnopodatkowego, z którym ustawa podatkowa łączy powstanie opodatkowania, czy fizyczną ucieczkę przed opodatkowaniem⁵.

² *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>, [06.12.2016 r.].

³ Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej z dnia 19 lipca 2016 r., L 193/1.

⁴ M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, s. 13–22. Por. J. Głuchowski, *Patriotyzm a podatki*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 3, s. 9–18.

⁵ Z. Kukulski, *Niedostateczna kapitalizacja w prawi podatkowym*, C.H. Beck, Warszawa 2006, s. 13.

W kontekście międzynarodowym wyróżnia się niekiedy tzw. **kwalfikowane unikanie opodatkowania**⁶. Do tych ostatnich zalicza się praktyki *treaty shopping*, a także przypadki nadużycia postanowień bilateralnej umowy podatkowej (*tax treaty abuse*), tj. agresywne planowanie podatkowe, oraz podwójne nieopodatkowanie.

Nabywanie korzyści przewidzianych w bilateralnej umowie podatkowej przez podmioty do tego nieuprawnione (*treaty shopping*) jest *sui generis* nadużyciem bilateralnej umowy podatkowej⁷. Polega ono na wykorzystywaniu mechanizmów służących eliminacji podwójnego opodatkowania w niej zawartych przez podmioty nieobjęte jej zakresem podmiotowym, wyznaczonym przez przepisy art. 1 KM OECD (Osoby, których konwencja dotyczy), art. 3 (Definicje ogólne, w tym zwłaszcza definicja „osoby” i „spółki”) oraz art. 4 KM OECD („Rezydencja podatkowa”). Termin *treaty shopping* wywodzi się z praktyki traktatowej Stanów Zjednoczonych⁸. Niejednokrotnie mówi się tam o „pożyczeniu” bilateralnej umowy podatkowej przez inwestorów z państw trzecich, we współpracy z rezydentami umawiającego się państwa (jednego lub obu), w którym dana inwestycja ma być realizowana⁹. KM OECD nie posługuje się tym terminem. Termin ten został użyty w Komentarzu do art. 1 KM OECD (Osoby, których konwencja dotyczy) w kontekście klauzul ograniczających korzyści wynikające z bilateralnej umowy podatkowej (*limitation of benefits clauses LOB-clauses*)¹⁰.

Nadużycie postanowień bilateralnej umowy podatkowej (*tax treaty abuse*) ma z kolei szerszy kontekst. Obejmuje pewne przypadki

⁶ S. van Weeghel, *The Improper Use of Tax Treaties with Particular Reference to the Netherlands and the United States*, Series on International Taxation, vol. 19, Kluwer Law International, London–The Hague–New York, 1998, s. 119–126.

⁷ L. de Broe, *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, vol. 14, Doctoral Series, IBFD Publications, Amsterdam 2008, s. 5–20. Zob. także: D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Lex a Wolters Kluwer Business, Warszawa 2015, s. 227–231 oraz R.A. Nawrot, *Międzynarodowa optymalizacja podatkowa*, Difin, Warszawa 2014, s. 73 i n.

⁸ C.H.J.I. Panayi, *Double Tax Treaties, Treaty Shopping and the European Community*, Kluwer Law International, Alphen ann den Rijn 2007, s. 36 i nast. oraz F.A. Vega Borrego, *Limitation of Benefits Clauses in Double Tax Conventions*, Kluwer Law International, The Hague 2006, s. 54–69.

⁹ Quanfang Jiang, *Treaty Shopping and Limitation of Benefits Articles in the Context of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Project*, „Bulletin for International Taxation”, 2015, nr 3, s. 140.

¹⁰ K. Bany, *Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona. Lipiec 2014*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014, s. 55 i nast.

optymalizacji podatkowej, a także podwójne nieopodatkowanie. **Optymalizacja podatkowa** w wymiarze międzynarodowym może polegać na aranżowaniu pojedynczych lub seryjnych uzgodnień, przedsięwzięć albo transakcji, których zasadniczym (głównym) motywem lub jednym z takich motywów jest uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem bilateralnej umowy podatkowej. Z reguły uzgodnienia (przedsięwzięcia) te lub transakcje nie mają żadnego sensownego ekonomicznego uzasadnienia (są nietypowe, sztuczne, nierzeczywiste), poza tym, że skutkują redukcją wysokości obciążeń podatkowych podmiotów je aranżujących, zaś normy bilateralnej umowy podatkowej *per se* są narzędziem służącym osiągnięciu tego skutku¹¹. Opisane wyżej przykłady optymalizacji podatkowej określane są niekiedy jako „**agresywne**” **planowanie podatkowe**. **Podwójne nieopodatkowanie** z kolei polega na takim wykorzystaniu uregulowań zarówno wewnętrznego prawa podatkowego umawiających się państw oraz norm eliminujących podwójne opodatkowanie w zawartej przez te państwa umowie, w efekcie którego dany dochód lub majątek nie będzie podlegał opodatkowaniu w żadnym z tych państw¹².

Mając na uwadze szkodliwość oraz powszechność stosowania opisanych wyżej praktyk, OECD/G20 zalecają państwom członkowskim wdrożenie zarówno na poziomie prawa krajowego, jaki międzynarodowego norm ograniczających przypadki kwalifikowanego unikania opodatkowania. Na płaszczyźnie bilateralnych umów podatkowych, OECD/G20 zalecają zmianę tytułu KM OECD, a co za tym idzie tytułów bilateralnych umów podatkowych zawartych w oparciu o ten wzorzec¹³. Ponadto OECD/G20 formułują po raz pierwszy wytyczne co do treści preambuły bilateralnej umowy podatkowej i wskazują *explicite* cele przeświadczone umawiającym się państwom przy jej zawarciu. Są to: 1) unikanie podwójnego opodatkowania w sensie prawnym dochodu (majątku), 2) zapobieganie podwójnemu nieopodatkowaniu, 3) eliminowanie przypadków redukcji wysokości opodatkowania poprzez uchylanie się od opodatkowania albo

¹¹ M. Kalinowski, *op. cit.*, s. 11. Szerzej nt. mechanizmów wykorzystania postanowień bilateralnej umowy podatkowej, [w:] D. Mączyński, *op. cit.*, s. 229–230.

¹² F.A. Vega Borrego, *op. cit.*, s. 54–55.

¹³ Proponowany tytuł Konwencji miałby brzmieć następująco: *Konwencja między Państwem A i Państwem B w sprawie unikania podwójnego opodatkowania bez tworzenia warunków dla podwójnego nieopodatkowania lub redukowania wysokości opodatkowania poprzez uchylanie się od opodatkowania albo unikanie opodatkowania*. Zob. szerzej na ten temat: **OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances. Action 6 – 2015 Final Report**, s. 91–93.

unikanie opodatkowania. Proponowane zmiany tytułu KM OECD mogą wprowadzić spore zamieszanie terminologiczne, z tego względu wprowadzenie zalecanych treści do preambuły do bilateralnej umowy podatkowej wydaje się korzystniejszym rozwiązaniem.

Na poziomie traktatowym, OECD/G20 zalecają państwom członkowskim przedsięwzięcie następujących kroków służących ograniczeniu kwalifikowanego unikania opodatkowania: 1) wprowadzenie klauzul ogólnych oraz 2) „uszczelnienie” istniejących w tych umowach klauzul szczególnych. Rekomendacje OECD/G20 wskazane w pkt. 1) zawiera proponowany art. X KM OECD. Ponadto, ważnym elementem walki z kwalifikowanym unikaniem opodatkowania jest przyjęcie wspólnych celów polityki traktatowej przez państwa członkowskie OECD (*common intention*).

3. KLAUZULE PRZECIWKO KWALIFIKOWANEMU UNIKANIU OPODATKOWANIA W BILATERALNYCH UMOWACH PODATKOWYCH

Na płaszczyźnie traktatowej, klauzule ograniczające kwalifikowane przypadki unikania opodatkowania mogą przybrać postać: 1) **minimalnego standardu ochrony**, czyli **klauzuli ogólnej** odwołującej się do zasadniczego celu uzgodnienia (porozumienia) lub transakcji (*principle purpose test*)¹⁴, 2) wzorowanej na art. 22 Konwencji Modelowej USA (dalej KM USA) **klauzuli ograniczającej korzyści wynikające z bilateralnej umowy podatkowej** (*limitation of benefits clause, LOB-clause*)¹⁵ lub 3) **kombinacji obu wymienionych klauzul**.

3.1. Minimalny standard ochrony przed kwalifikowanym unikaniem opodatkowania – klauzula ogólna, tj. norma wprowadzająca regułę zasadniczego (głównego) celu porozumienia lub transakcji

Według OECD/G20 klauzula ogólna przeciwko kwalifikowanemu unikaniu opodatkowania w aspekcie międzynarodowym stanowi tzw. minimalny standard ochrony (*minimum standard*). Zakłada ona, że umawiające

¹⁴ F. Vanistendael, *Is Tax Avoidance the Same Thing under the OECD Base Erosion and Profit Shifting Action Plan, National Tax Law and EU Law?*, „Bulletin for International Taxation” 2016, nr 3, s. 164–166.

¹⁵ Art. 22 KM USA (*United States Income Model Tax Convention*), <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-US%20Model-2016.pdf>, [10.12.2016 r.].

się państwo ma prawo odmówić korzyści przewidzianych w bilateralnej umowie podatkowej w przypadku istnienia uzasadnionych powodów pozwalających przyjąć, że zasadniczym (głównym) lub jednym z zasadniczych (głównych) celów działań podatnika było uzyskanie korzyści wynikającej z tej umowy w postaci redukcji (bezpośrednio lub pośrednio) wysokości obciążenia podatkowego (*principle purpose test*).

Klauzula ogólna przeciwko kwalifikowanemu unikaniu opodatkowania nakazuje organom podatkowym umawiających się państw obiektywną ocenę wszystkich istotnych faktów i okoliczności, tj. samego przedmiotu porozumienia lub transakcji, przyjętej formy organizacyjno-prawnej wykonywania działalności gospodarczej oraz motywów wszystkich osób w uczestniczących w takich przedsięwzięciach lub transakcjach. Ocena ta dokonywana jest w kontekście rezultatu tych przedsięwzięć (transakcji), którego efektem ma być redukcja wysokości obciążenia podatkowego w całości lub w części. Zastosowanie klauzuli ogólnej przeciwko kwalifikowanemu unikaniu opodatkowaniu prowadzi do opodatkowania rezultatu porozumienia lub transakcji (tj. dochodu/majątku) zgodnie z prawem wewnętrznym umawiającego się państwa, co rodzi ryzyko podwójnego opodatkowania w sensie prawnym, w niektórych przypadkach także ekonomicznym. Dlatego OECD/G20 uznały za zasadne wprowadzenie do takiej klauzuli przesłanki wyłączającej jej zastosowanie. Właściwe organy umawiających się państw mogą – na zasadzie uznania administracyjnego – na wniosek podatnika przyznać mu korzyść wynikającą z bilateralnej umowy podatkowej, jeżeli podatnik udowodni, że redukcja wysokości obciążenia podatkowego w była zgodna z jej przedmiotem i celem. W takim przypadku podatnik zobowiązany jest wskazać ekonomiczne uzasadnienie powodów dla których zaaranżowano dane porozumienie lub transakcję w przyjęty sposób.

3.2. Wzorowana na KM USA klauzula ograniczająca korzyści wynikające z bilateralnej umowy podatkowej

Obok klauzuli ogólnej, drugim traktatowym narzędziem walki z kwalifikowanym unikaniem opodatkowania jest wzorowana na uregulowaniach art. 22 KM USA klauzula ograniczająca korzyści wynikające z bilateralnej umowy podatkowej. W modelu amerykańskim, klauzula ta ma zastosowanie jedynie do korzyści nabytych przez podmioty do tego nieuprawnione, tj. rezydentów państw trzecich (*treaty shopping*). OECD/G20 rekomendują państwom członkowskim przyjęcie uproszczonej wersji tej klauzuli, jako

samoistnego narzędzia eliminującego praktyki *treaty shopping*, lub w połączeniu z klauzulą ogólną. Rozwiązania tego rodzaju funkcjonują w praktyce traktatowej niektórych państw należących do OECD. Problemy, które mogą powstać w praktyce przy takim rozwiązaniu, to wzajemne relacje między klauzulą ogólną, a amerykańskim wzorcem klauzuli ograniczającej korzyści wynikające z bilateralnej umowy podatkowej. Problematyka ta – z uwagi na jej złożony charakter – wymaga odrębnego opracowania¹⁶.

Mimo uproszczeń, rekomendowana przez OECD/G20, klauzula ograniczająca korzyści wynikające z bilateralnej umowy podatkowej, wzorem amerykańskiej odpowiedniczki, ma rozbudowaną treść¹⁷. Zawierający tę klauzulę proponowany art. X KM OECD, wprowadza katalog warunków, których spełnienie uprawnia podmiot do korzyści wynikających z bilateralnej umowy podatkowej. Są to: 1) posiadanie statusu „osoby” w rozumieniu bilateralnej umowy podatkowej (art. 1 KM OECD w związku z art. 3 KM OECD), 2) posiadanie statusu rezydenta jednego lub obu umawiających się państw (art. 4 KM OECD), 3) spełnienie warunków szczególnych uregulowanych w klauzuli¹⁸.

Sama klauzula zawiera tzw. białą listę podmiotów (kwalifikowani rezydenci – *qualified residents*) uprawnionych do korzyści wynikających z bilateralnej umowy podatkowej¹⁹. Należą do nich: a) osoby fizyczne, b) umawiające się państwa, jego jednostki terytorialne lub organy władzy lokalnej,

¹⁶ Por. *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, s. 20–29, <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>, [10.12.2016 r.].

¹⁷ Obok warunków po spełnieniu, których podmiot uprawniony jest do korzyści wynikających z bilateralnej umowy podatkowej, klauzula ta zawiera definicje pojęć użytych w przepisach regulujących zakres jej stosowania, takich jak np. podstawowy rodzaj akcji, nieproporcjonalny rodzaj akcji, uznana giełda papierów wartościowych, podstawowe miejsce zarządzania i kontroli, ekwiwalentny beneficjent, etc., są to pojęcia zaczerpnięte z KM USA, co komplikuje transpozycję tej klauzuli do praktyki traktatowej innych państw.

¹⁸ F. Vanistendael, *op. cit.*, s. 167.

¹⁹ Znane są tego rodzaju „białe listy” podmiotów uprawnionych do określonych korzyści wynikających z bilateralnej umowy podatkowej. Przykładem takiej listy jest nie-rekomendowana ani przez KM OECD, ani KM ONZ, popularna w praktyce traktatowej wielu państw, klauzula zwalniająca odsetki z opodatkowania w państwie ich źródła, która znajduje zastosowanie do odsetek wypłacanych lub otrzymywanych przez określone podmioty. Zob. szerzej na ten temat: Z. Kukulski, *Klauzula zwalniająca odsetki w związku z pożyczką udzieloną przez bank zagraniczny w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2009, nr 2, s. 49–68.

c) spółki oraz inne osoby spełniające szereg szczegółowych warunków. Czyny to z analizowanej klauzuli szczegółowy i kompleksowy instrument zwalczający kwalifikowane unikanie opodatkowania.

Warunki, o których mowa, są następujące: 1) akcje spółki są przedmiotem regularnego obrotu na jednej lub więcej uznanych giełdach papierów wartościowych, 2) podstawowe miejsce zarządzania i kontroli nad spółką znajduje się w umawiającym się państwie, w którym ma ona siedzibę, 3) co najmniej 50% łącznych praw głosu i wartości akcji w spółce, należy bezpośrednio lub pośrednio do pięciu lub mniej spółek uprawnionych do korzyści wynikających z umowy (w przypadku własności pośredniej, każdy z pośrednich właścicieli musi być rezydentem jednego z umawiających się państw), 4) spółka aktywnie prowadzi handel lub działalność gospodarczą w państwie swojej rezydencji, inną niż inwestowanie lub zarządzanie inwestycjami na własny rachunek; ograniczenie to nie dotyczy m.in. działalności bankowej, ubezpieczeniowej oraz obrotu papierami wartościowymi przez bank, firmę ubezpieczeniową lub licencjonowanego maklera oraz 5) dochód uzyskany w drugim umawiającym się państwie został osiągnięty w związku lub przy okazji tego handlu lub działalności gospodarczej. Ponadto spółka (inna osoba) będzie uprawniona do korzyści wynikających z bilateralnej umowy podatkowej jeśli jest tzw. „beneficjentem ekwiwalentnym”, tj. rezydentem państwa trzeciego, o ile taki beneficjent jest także uprawniony do korzyści wynikających z umowy zawartej między państwem jego rezydencji, a państwem od którego żąda się przyznania umownych korzyści. Rozwiązanie to wyklucza możliwość „pożyczenia” bilateralnej umowy podatkowej przez rezydentów państw i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową.

Wszystkie wymienione wyżej kryteria mają obiektywny charakter. Nawiązują do takich cech podatnika jak jego status (osoba fizyczna, osoba prawna etc.), w przypadku osób prawnych – forma organizacyjno-prawna, struktura własności kapitału, rodzaj i wielkość posiadanych udziałów (akcji), charakter prowadzonej działalności gospodarczej, czy istnienie lub nieistnienie bezpośredniego lub pośredniego związku podatnikiem a umawiającym się państwem. Sprawia to, że klauzula ta ma przewagę nad klauzulą ogólną w sensie standardów pewności prawa. Należy ją traktować jako dopełnienie zakresu podmiotowego bilateralnej umowy podatkowej, który określają art. 1 KM OECD (Osoby, których umowa dotyczy), art. 3 KM OECD (Definicje ogólne) oraz art. 4 KM OECD (Rezydencja podatkowa).

Ponadto w klauzuli tej przewidziano możliwość przyznania prawa do korzyści wynikających z bilateralnej umowy podatkowej osobie nieuprawnionej przez właściwą władzę umawiającego się państwa – na wniosek tej osoby – jeżeli z istotnych faktów i okoliczności wynika, iż uzyskanie takich korzyści nie stanowi zasadniczego (głównego) celu utworzenia (inkorporacji), nabycia lub utrzymywania tej osoby oraz prowadzenia przez nią działalności. Uregulowanie to nawiązuje do amerykańskich koncepcji różniana między „oszukańczymi” praktykami *treaty shopping* (*abusive treaty shopping*) a korzystaniem z bilateralnej umowy podatkowej przez podmioty nieuprawnione w dobrej wierze (*bona fide treaty shopping*)²⁰. Decyzja o przyznaniu prawa do korzyści podmiotowi nieuprawnionemu leży w gestii właściwej władzy umawiającego się państwa, w którym powstał dany dochód (państwo źródła). Umawiające się państwo stosując odstępstwo od zasady nieprzyznawania korzyści wynikających z bilateralnej umowy podatkowej podmiotom nieuprawnionym ma obowiązek skonsultować się w tym zakresie z drugim umawiającym się państwem.

3.3. Klauzule szczególne przeciwko unikaniu opodatkowania w bilateralnych umowach podatkowych

Klauzule szczególne przeciwko unikaniu opodatkowania obecne są od dziesięcioleci w KM OECD jak i praktyce traktatowej państw członkowskich OECD. Należą do nich: a) klauzula rzeczywistego beneficjenta (art. 10(2) KM OECD, art. 11(2) KM OECD, art. 12(2) KM ONZ)²¹, b) klauzula nieruchomościowa (art. 13(4) KM OECD, art. 13(4) i (5) KM ONZ)²², c) klauzula *switch-over* zezwalająca państwu rezydencji podatnika na zastosowanie metody kredytu podatkowego w miejsce metody zwolnienia, jeśli w wyniku zastosowania norm rozdzielających rozszczenia podatkowe

²⁰ S. van Weeghel, *op. cit.*, s. 227–239. Zob. także: M.J. Cooper, *Report from the United States, [w:] Treaty Shopping. An Emerging Tax Issue and Its Present Status in Various Countries*, H. Becker, F. Wurm (red.), Kluwer Law International and Taxation Publishers, Deventer–Antwerp–London–Frankfurt–Boston–New York, 1998, s. 312–316.

²¹ Zob. szerzej nt. charakteru prawnego klauzuli rzeczywistego beneficjenta, [w:] M. Wilk, *Klauzula rzeczywistego beneficjenta (beneficial ownership) w międzynarodowym prawie podatkowym*, Lex a Wolters Kluwer Business, Warszawa 2015, s. 275–279.

²² P. Baker, T. Liao, *Improper Use of Tax Treaties. The New Commentary on Article 1 and the Amended Article 13(5)*, „Bulletin for International Taxation” 2012, nr 11, s. 601–602.

przewidziane w umowie z państwem źródła dochodu (położenia majątku) miałyby dojść do podwójnego nieopodatkowania tego dochodu (majątku) (art. 23A(4) KM OECD), oraz e) klauzula dopuszczająca opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu do innego państwa (*exit/ departure tax*).

Raport Końcowy OECD/G20 zaleca „uszczelnienie” istniejących klauzul szczególnych poprzez np. wprowadzenie do art. 10(2) KM OECD (Dywidendy) wymogu nieprzerwanego okresu 365 dni posiadania udziałów (akcji) uprawniającego do skorzystania z 5% podatku u źródła od dywidendy²³. Podobnie w przypadku klauzuli nieruchomościowej (art. 13(4) KM OECD), OECD/G20 proponują m.in. rozszerzyć jej zakres, wzorem KM ONZ na dochody ze zbycia udziałów (akcji) w spółkach osobowych, trustach oraz w spółkach runku wynajmu nieruchomości, których więcej niż 50% wartości pochodzi z nieruchomości położonych w drugim umawiającym się państwie²⁴. Ponadto OECD/G20 zalecają wprowadzenie nowych klauzul szczególnych przeciwko unikaniu opodatkowania. Są to: 1) klauzula wyłączająca zastosowanie obniżonej 5% stawki podatku u źródła od dywidendy jeżeli jej odbiorca (rzeczywisty beneficjent) podlega w państwie swojej rezydencji opodatkowaniu na uprzywilejowanych zasadach (*special tax regime clause*), 2) wskazanie na procedurę wzajemnego porozumiewania się (art. 25 KM OECD), zamiast kryterium miejsca faktycznego zarządu, jako podstawę rozwiązania problemu podwójnej rezydencji podatkowej osób prawnych (art. 4(3) KM OECD)²⁵, 3) klauzula zabraniająca dzielenia kontraktów na części w celu uniknięcia powstania zakładu w drugim umawiającym się państwie oraz 4) klauzula regulująca przypadki międzynarodowego najmu siły roboczej (art. 15(1) i art. 15(2) KM OECD)²⁶.

Klauzule szczególne przeciwko unikaniu opodatkowania, jako że są nacelowane na zwalczanie poszczególnych praktyk tego rodzaju, najlepiej

²³ OECD/G20 *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances. Action 6 – 2015 Final Report...*, s. 70–71.

²⁴ Tamże, s. 71–72.

²⁵ Zob. D. Sanghavi, *The Proposed Tiebreaker Rule in OECD/G20 BEPS Action 6: A Critical Examination of the Possible Motives and Means, and a Potential Alternative*, „Bulletin for International Taxation” 2016, nr 9, s. 520–525.

²⁶ OECD/G20 *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances. Action 6 – 2015 Final Report*, s. 69.

służą do walki z tym zjawiskiem²⁷. Dodatkowo, umawiające się państwa mogą w bilateralnej umowie podatkowej odejść od rekomendowanych przez KM OECD norm rozdzielających rozszczenia podatkowe między państwo rezydencji podatnika i państwo źródła dochodu (położenia majątku), jeśli miałyby to służyć zwalczaniu podwójnego nieopodatkowania. Podejście to wydaje się ze wszech miar słuszne, czego dowodzą rozwiązania zaadoptowane w niektórych bilateralnych umowach podatkowych zawartych przez Polskę. Szczegółowa analiza wszystkich rozwiązań w tym zakresie stosowanych w polskiej praktyce traktatowej wykracza jednak poza ramy niniejszego opracowania.

4. OGRANICZANIE KORZYŚCI WYNIKAJĄCYCH Z BILATERALNEJ UMOWY PODATKOWEJ W POLSKIEJ PRAKTYCE TRAKTATOWEJ

Klauzule ograniczające korzyści wynikające z bilateralnej umowy podatkowej obecne są w praktyce traktatowej wielu państw zarówno należących do OECD jak i niebędących członkami tej organizacji. Klauzule te pojawiają się także w bilateralnych umowach podatkowych zawartych przez Polskę (lub zmienionych za pomocą protokołu) w odrębnym artykule zatytułowanym „Ograniczanie korzyści” lub „Ograniczanie korzyści umownych”²⁸. Wyjątkiem w tym zakresie jest umowa Polski z Arabią Saudyjską, w której podobną klauzulę uregulowano w art. 27 zatytułowanym „Postanowienia różne”²⁹.

Klauzula przewidująca – zgodnie z polską nomenklaturą traktatową – „ograniczenie korzyści” lub „ograniczanie korzyści umownych” występuje w bilateralnych umowach podatkowych Polski z Arabią Saudyjską, Belgią³⁰,

²⁷ Por. J. de Goede, *What is going on with Tax Treaties? Standards, Trends and Challenges*, [w:] *Tax Legislation. Standards, Trends and Challenges*, W. Nykiel, M. Sęk (red.), Lex a Wolters Kluwer Business, Warszawa 2015, s. 80–86.

²⁸ Por. A. Zalasinski, *Poland*, [w:] *Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-Avoidance Provisions*, 64th Congress of the International Fiscal Association, Rome 2010, *Cahiers de droit international. Studies on International Fiscal Law*, vol. 95a, s. 642–646.

²⁹ Art. 27 „Postanowienia różne” Konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Arabii Saudyjskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz Protokół do tej Konwencji, podpisane w Rijadzie dnia 22 lutego 2011 r. (Dz.U. z 2012 r. poz. 502).

³⁰ Art. 28A „Ograniczanie korzyści umownych” dodany na podstawie Protokołu między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Belgii Zmieniający Konwencję między

Bośnią i Hercegowiną³¹, Etiopią³², Indiami³³, Izraelem³⁴, Koreą Południową³⁵, Słowacją³⁶, Szwecją³⁷, Stanami Zjednoczonymi³⁸ oraz Zjednoczonymi

Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Belgii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania oraz zapobiegania oszustwom podatkowym i uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku podpisaną w Warszawie dnia 20 sierpnia 2001 roku, podpisany w Luksemburgu 14 kwietnia 2014 r. (nieratyfikowany).

³¹ Art. 26 „Ograniczanie korzyści umownych” Konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Bośnią i Hercegowiną w sprawie *unikania podwójnego opodatkowania* i zapobiegania uchylaniu się od *opodatkowania* w zakresie podatków od dochodu i majątku, podpisana w Sarajewie dnia 4 czerwca 2014 r., Dz.U. z 2016 r., poz. 590.

³² Art. 28 „Ograniczanie korzyści umownych” Konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Federalną Demokratyczną Republiką Etiopii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Addis Abebie 13 lipca 2015 r. (nieratyfikowana).

³³ Art. 28A „Ograniczanie korzyści umownych” dodany na podstawie Protokołu między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Indii o zmianie umowy między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Republiki Indii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodów, sporządzonej w Warszawie dnia 21 czerwca 1989 r., podpisany w Warszawie dnia 29 stycznia 2013 r. (Dz.U. z 2014 r. poz. 1336).

³⁴ Art. 25 „Ograniczanie korzyści” Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Państwa Izrael w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Jerozolimie dnia 22 maja 1991 r. (Dz.U. z 1992 r., nr 28, poz. 124).

³⁵ Art. 22 „Ograniczanie korzyści umownych” dodany na podstawie Protokołu między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Korei o zmianie Konwencji między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Korei w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Seulu dnia 21 czerwca 1991 r., sporządzony w Seulu 22 października 2103 r., (Dz.U. z 2014 r., poz. 528).

³⁶ Art. 28A dodany na podstawie Protokołu między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Słowacką o zmianie umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Słowacką w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzonej w Warszawie dnia 18 sierpnia 1994 r., podpisany w Bratysławie dnia 1 sierpnia 2013 r. (Dz.U. z 2014 r. poz. 1046).

³⁷ Art. 27 „Ograniczanie korzyści” Konwencji 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).

³⁸ Art. 22 „Ograniczanie korzyści umownych” Konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Stanami Zjednoczonymi Ameryki w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od

Emiratami Arabskimi³⁹. Funkcjonuje ona od początku w sześciu bilateralnych umowach podatkowych zawartych przez Polskę. Dwie z nich to umowy podpisane przed 2010 r. z: Izraelem (1991 r.) oraz ze Szwecją (2004 r.), zaś pozostałe cztery to traktaty zawarte po roku 2010 r. z: Arabią Saudyjską (2011 r.), Stanami Zjednoczonymi (2013 r.), Bośnią i Hercegowiną (2015 r.) i Etiopią (2015 r.). Umowy z Etiopią i Stanami Zjednoczonymi nie zostały do tej pory ratyfikowane. W pozostałych umowach, klauzula ograniczająca korzyści została dodana na podstawie protokołu zmieniającego, podpisanego w zależności od umowy w 2013 r. lub 2014 r. (umowy z: Indiami – 2013 r., Koreą Południową – 2013 r., Słowacją – 2013 r., Belgią – 2014 r. oraz Zjednoczonymi Emiratami Arabskimi – 2013 r.). Biorąc pod uwagę datę zawarcia bilateralnej umowy podatkowej lub datę podpisania protokołu zmieniającego, uznać należy, że klauzule ograniczające korzyści umowne są nowym, aczkolwiek stałym, trendem polskiej praktyki traktatowej.

Normatywny kształt klauzul ograniczających korzyści wynikające z bilateralnej umowy podatkowej nie jest jednolity w polskiej praktyce traktatowej. Najczęściej ograniczanie korzyści umownych w bilateralnych umowach podatkowych, których stroną jest nasz kraj, odbywa się za pomocą klauzul przewidujących minimalny standard ochrony przed kwalifikowanym unikaniem opodatkowania (klauzula ogólna). Tego rodzaju klauzule obecne są w bilateralnych umowach podatkowych Polski z Arabią Saudyjską, Belgią, Bośnią i Hercegowiną, Etiopią, Indiami, Koreą Południową, Słowacją i Zjednoczonymi Emiratami Arabskimi.

Należy jednak zaznaczyć, że rozwiązania w nich przyjęte różnią się od siebie, głównie terminologią używaną na gruncie przepisów regulujących te klauzule. **Rodzi to wątpliwości, czy aby na pewno klauzule te odnoszą się do takich samych stanów faktycznych.** Co do zasady odmowa udzielenia korzyści wynikających z bilateralnej umowy podatkowej następuje, jeżeli głównym celem lub jednym z głównych celów określonego przedsięwzięcia lub transakcji było *per se* uzyskanie umownych korzyści przez

dochodu, podpisana w Warszawie dnia 13 lutego 2013 r., http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/1156955/20130213_Konwencja_USA_pl.pdf.

³⁹ Art. 23A „Ograniczanie korzyści umownych” dodany na podstawie Protokołu między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Zjednoczonych Emiratów Arabskich zmieniający umowę między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Zjednoczonych Emiratów Arabskich w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisaną w Abu Zabi dnia 31 stycznia 1993 r., podpisany w Abu Zabi dnia 11 grudnia 2013 r., Dz.U. z 2015 r., poz. 312.

podmioty biorące udział w takim przedsięwzięciu lub transakcji (*principle purpose test*). Umowne korzyści, o których mowa, obejmują przepadki kwalifikowanego unikania opodatkowania. Są to korzyści będące rezultatem: a) powstania lub nabycia udziałów (akcji), wierzytelności lub innych praw (umowy z Arabią Saudyjską, Bośnią i Hercegowiną, Koreą Południową), b) otrzymania lub osiągnięcia dochodu w związku ze sztuczną strukturą (umowy z Belgią i Słowacją), c) utworzenia struktury (osoby) lub zawarcie porozumienia lub transakcji (umowy z Etiopią i Indiami)⁴⁰, d) tworzenia lub przeniesienia akcji, wierzytelności lub praw w odniesieniu do wypłacanego dochodu (umowa z Koreą Południową), f) zawarcia transakcji bez której (których) uzyskanie takich korzyści nie byłoby możliwe w inny sposób (umowa ze Zjednoczonymi Emiratami Arabskimi), oraz g) nieprowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej (umowa ze Zjednoczonymi Emiratami Arabskimi). Co więcej, klauzule te rzadko ograniczają korzyści wynikające z bilateralnej umowy podatkowej wyłącznie w odniesieniu do spółek (innych osób niż osoby fizyczne). Tak ograniczony zakres podmiotowy klauzuli funkcjonuje wyłącznie na gruncie umowy Polski z Indiami.

Ponadto umowy Polski z Bośnią i Hercegowiną oraz Koreą Południową zawierają regułę interpretacyjną, zgodnie z którą, klauzula ograniczająca korzyści umowne nie może być interpretowana jako ograniczenie stosowania wszelkich przepisów ustawodawstwa umawiającego się państwa, których celem jest zapobieganie unikania lub uchylania się od opodatkowania. Tym samym umowy te rozwiązują kwestię wzajemnych relacji między klauzłą ogólną ograniczającą korzyści wynikającą z umowy a uregulowaniami prawa krajowego umawiających się państw w zakresie unikania i uchylania się od opodatkowania. Odniesienie do norm prawa wewnętrznego służących zapobieganiu unikania opodatkowania zawiera także, choć nie wprost, umowa Polski ze Słowacją. Zdanie pierwsze art. 28A tej umowy stanowi, że „żadne z jej postanowień nie stoi na przeszkodzie rozpoznawaniu przez administrację skarbową istoty transakcji”. Rzecz jasna owo „rozpoznawanie” istoty transakcji może odbywać się wyłącznie w oparciu o uregulowania prawa krajowego umawiających się państw, w tym m.in. krajową klauzulę ogólną przeciwko unikaniu opodatkowania.

Wzorowane na KM USA klauzule ograniczające korzyści wynikające z bilateralnej umowy podatkowych występują w zaledwie dwóch umowach, których stroną jest Polska. „Pełną” – tj. odpowiadającą wzorcowi

⁴⁰ Zob. także: Z. Kukulski, *Praktyka traktatowa państw BRICS a bilateralne umowy podatkowe zawarte przez Polskę*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2015, nr 3, s. 33.

KM USA – klauzulę ograniczającą korzyści wprowadzono jedynie, co nie powinno budzić zdziwienia, do podpisanej 14 lutego 2013 r. bilateralnej umowy podatkowej Polski ze Stanami Zjednoczonymi. Umowa ta nie została jednak ratyfikowana przez Senat Stanów Zjednoczonych i jej dalsze losy są niepewne. Z kolei uproszczona wersja tej klauzuli została przyjęta w umowie Polski z Izraelem z 1991 r.

Klauzula ograniczająca korzyści w umowie polski-izraelskiej jest to najstarsza z klauzul tego rodzaju w polskiej praktyce traktatowej. Klauzula ta ma wiele cech wspólnych z amerykańskim modelem ograniczania korzyści umownych i zawiera podobnie skonstruowaną tzw. białą listę podmiotów uprawnionych do wszelkich korzyści wynikających z umowy. W odróżnieniu od amerykańskiego wzorca, polsko-izraelska klauzula ograniczająca korzyści przyznaje właściwym władzom obu umawiających się państw szerokie uprawnienia w zakresie przyznawania lub odmowy przyznania prawa do korzyści wynikających z umowy. Właściwe władze mogą, w drodze wzajemnego porozumienia, odmówić korzystania z dobrodziejstw umowy którejkolwiek osobie lub w odniesieniu do wszelkich transakcji, jeżeli ich zdaniem uzyskanie w konkretnej okoliczności prawa do korzyści stanowiłoby nadużycie umowy, lub przyznać prawo do korzystania z dobrodziejstw umowy każdej osobie nieuprawnionej.

Inną konstrukcję ma klauzula ograniczająca korzyści wynikające z umowy Polski ze Szwecją. Jej adresatami są spółki (w rozumieniu art. 3(1) (e) umowy) – rezydenci umawiającego się państwa, uzyskujące dochody głównie z państw trzecich z dwojakiego rodzaju źródeł. Pierwszy rodzaj źródła to dochód z działalności bankowej, armatorskiej, finansowej lub ubezpieczeniowej. Drugi, to dochód z tytułu posiadania statusu (organu) zarządu, centrum koordynacyjnego albo podobnej jednostki dostarczającej usług administracyjnych albo innego wsparcia grupie spółek, które prowadzą działalność gospodarczą głównie w innych państwach. Umowa polsko-szwedzka *expressis verbis* wskazuje o ograniczenie jakich umownych korzyści w takim przypadku chodzi. Są to korzyści związane ze zwolnieniem lub obniżeniem podatku od dochodu takiej spółki oraz od dywidend płaconych przez taką spółkę, z wyjątkiem korzyści wynikających z zastosowania metody unikania podwójnego opodatkowania zwykle stosowanej (metoda wyłączenia lub metoda kredytu podatkowego).

Warunkiem odmowy prawa do korzyści wynikających polsko-szwedzkiej umowy jest by osiągnięty przez spółkę dochód podlegał w państwie źródła znacząco niższemu podatkowi niż dochód z podobnej działalności wykonywanej w państwie jej rezydencji. To samo dotyczy wysokości

opodatkowania dochodu spółki z tytułu posiadania statusu (organu) zarządu, centrum koordynacyjnego albo podobnej jednostki dostarczającej usług administracyjnych albo innego wsparcia grupie spółek. Zastosowanie klauzuli wymaga, by także w przypadku dochodów z tych źródeł, podatek zapłacony przez spółkę był znacząco niższy niż podatek płacony przez spółki – rezydentów umawiającego się państwa – osiągających dochody z takiego samego lub podobnego rodzaju źródeł położonych w tym państwie.

5. WNIOSKI KOŃCOWE

Klauzule ograniczające kwalifikowane przypadki unikania opodatkowania są stosunkowo nową, wyraźnie zauważalną tendencją polskiej praktyki traktatowej. Tendencja ta zasługuje na pozytywną ocenę, nie tylko z racji wdrażania wytycznych OECD/G20 w zakresie planu BEPS, ale ze względu na inne wartości, które powinny być chronione przez prawo, takie jak np. cele i przedmiot bilateralnej umowy podatkowej, zasada zrównoważonego rozdzielenia roszczeń podatkowych między umawiające się państwa, ochrona podatników prowadzących rzeczywistą działalność gospodarczą, etc. Celem takich klauzul jest zapobieganie zjawiskom nabywania korzyści wynikających z bilateralnej umowy podatkowej przez podmioty do tego nieuprawnione (*treaty shopping*), eliminowanie przypadków agresywnego planowania podatkowego oraz podwójnego nieopodatkowania, w których dochodzi do nadużycia przez podatników mechanizmów ochrony przed podwójnym opodatkowaniem w sensie prawnym i ekonomicznych, jaką zapewniają bilateralne umowy podatkowe. Nie mam wątpliwości, że w każdym takim przypadku należy odmówić korzyści wynikających z bilateralnej umowy podatkowej podmiotom aranżującym sztuczne, nierzeczywiste porozumienia lub transakcje, których rezultat prowadzi do nadużycia zarówno jej przedmiotu jak i celu.

Analizowane klauzule ograniczające kwalifikowane unikanie opodatkowania ze względu na swój ogólny charakter nie mogą być jedynym instrumentem za pomocą, którego zwalczają się to zjawisko. W moim przekonaniu bardziej skuteczne od nich są klauzule szczególne, ukierunkowane na zwalczanie konkretnych przypadków unikania opodatkowania lub podwójnego nieopodatkowania. Wiele spośród nich jest obecnych w bilateralnych umowach podatkowych, których stroną jest Polska. Ponadto umawiające się państwo może, w celu wyeliminowania ryzyka podwójnego

nieopodatkowania, odstąpić od rekomendacji KM OECD lub KM ONZ w zakresie eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie prawnym określonej kategorii dochodu (majątku) i przyjąć inną regułę rozdzielenia rozszczeń podatkowych między państwa-strony umowy w danym przypadku. Przykładem takiego podejścia jest nowe brzmienie przepisu art. 16 „Wynagrodzenia dyrektorów” w umowie Polski z Cyprem⁴¹, który odmiennie od wzorca OECD zastrzega wyłączne prawo do opodatkowania wynagrodzeń dyrektorów (członków zarządu) dla państwa będącego państwem rezydencji tych osób. Podobne uregulowanie funkcjonuje na gruncie art. 15 ust. 2 „Wynagrodzenia dyrektorów” umowy Polski z Bośnią i Hercegowiną, przy czym wyłączenie prawa państwa źródła do opodatkowania tych dochodów dotyczy przypadków, w których spółka nie prowadzi aktywnej działalności handlowej lub gospodarczej w państwie źródła (innej niż działalność polegająca na inwestowaniu lub zarządzaniu inwestycjami)⁴².

Polska praktyka traktatowa preferuje minimalny standard ochronny przed kwalifikowanym unikaniem opodatkowania wzorowany na regule zasadniczego (głównego) celu porozumienia lub transakcji (klauzula ogólna). Polska nie odbiega na tym tle od większości państw członkowskich OECD. Rozwiązania te są stosunkowo nowe i jak dotąd niewiele można powiedzieć o doświadczeniach i praktyce ich stosowania zarówno przez organy podatkowe jak i sądy. Po części wynika to z faktu, że „krajowa” klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania przez ponad 15 lat nie była obecna w polskim wewnętrznym prawie podatkowym, a jej brak uniemożliwiał zastosowanie analogicznych traktatowych klauzul, gdyż te ostatnie nie mają charakteru norm samo-wykonalnych.⁴³ Ich zastosowanie wymaga istnienia podstawy prawnej w prawie krajowym, tak jak ma to miejsce w przypadku ot choćby regulacji w zakresie cen transferowych i przedsięwzięciach powiązanych.

⁴¹ Art. 16 „Wynagrodzenia dyrektorów” w brzmieniu nadanym mu na podstawie Protokołu między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Cypru o zmianie umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Cypru w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzonej w Warszawie dnia 4 czerwca 1992 r., podpisany w Nikozji dnia 22 marca 2012 r. (Dz.U. z 2012 r., poz. 1383).

⁴² Por. R.A. Nawrot, *Wynagrodzenia dyrektorskie ze spółek maltańskich – unikaniu czy uchylanie się od opodatkowania?*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2015, nr 3, s. 39–54.

⁴³ J. Fiszer, *Polish GAAR to Enter into Force on July 15, 2016*, <http://gessel.pl/publikacje/tematy/polish-gaar-to-enter-into-force-on-july-15--2016> [15.11.2016 r.]. Zob. także: F. Vanistendael, *op. cit.*, s. 168–169.

Jeśli zaś chodzi o wzorowane na KM USA klauzule ograniczające korzyści wynikające z bilateralnej umowy podatkowej, to stwierdzić należy, że są one niejako „obce” polskiej praktyce traktatowej w tym znaczeniu, że zostały „zaimportowane” wg wzoru stosowanego przez partnerów traktatowych Polski (Izrael, Stany Zjednoczone). Dostrzec jednak należy ich niewątpliwą przewagę nad minimalnym standardem ochrony przed kwalifikowanym unikaniem opodatkowania. W odróżnieniu od niego, wzorowane na modelu amerykańskim klauzule ograniczające korzyści wynikające z bilateralnych umów podatkowych mają charakter norm samo-wykonalnych tak samo jak wzorowane na KM OECD normy wyznaczające zakres podmiotowy umowy: art. 1 KM OECD (Osoby, którym umowa dotyczy), art. 3 KM OECD (Definicje ogólne) oraz art. 4 KM OECD (Rezydencja podatkowa).

Nie sądzę jednak, by wzorowana na KM USA klauzula ograniczająca korzyści wynikające z bilateralnych umów podatkowych weszła na trwałe do polskiej praktyki traktatowej. Z Raportu Końcowego OECD/G20 wynika, że tego rodzaju klauzula, jako że dotyczy przede wszystkim przypadków nabywania korzyści umownych przez rezydentów państw trzecich, budzi obawy państw członkowskich UE w kontekście ograniczenia fundamentalnych swobód traktatowych i zasady niedyskryminacji⁴⁴. Wzbudza na także zaniepokojenie państw rozwijających się, zwłaszcza afrykańskich⁴⁵. Szczegółowa analiza tego zagadnienia wykracza jednak poza ramy niniejszego opracowania.

Konkludując, traktatowa klauzula ogólna przeciwko kwalifikowanym przypadkom unikania opodatkowania stanie się, obok klauzul szczególnych, instrumentem „doszczelniającym” normy regulujące unikanie podwójnego opodatkowanie dochodu i majątku. Z punktu widzenia interesów zarówno podatników jak i organów podatkowych i sądów, którym przyjdzie zmierzyć się z tą klauzulą w praktyce, warto zastanowić się nad postulatem ujednolicenia konstrukcji samej klauzuli jak i używanej na jej gruncie terminologii. Wzorem dla takiej klauzuli mogłyby być

⁴⁴ F. Vanistendael, *op. cit.*, s. 166–168.

⁴⁵ A. Wanyana Oguttu, *OECD's Action Plan on Tax base Erosion and Profit Shifting: Part 2 – A Critique of Some Priority OECD Actions from an African Perspective – Addressing Excessive Interest Deductions, Treaty Abuse and the Avoidance of the Status of a Permanent Establishment*, „Bulletin for International Taxation” 2016, nr 6, s. 335–339. Zob. także: A. Myszkowski, *Mind the Gap: The Role of Politics and the Impact of Cultural Differences on the OECD BEPS Project*, „Bulletin for International Taxation” 2016, nr 5, s. 280–281.

na przykład rozwiązania zaadoptowane m.in. w umowie Polski z Bośnią i Hercegowiną, Etiopią, Indiami, czy Zjednoczonymi Emiratami Arabskimi, po to by regulowała ona identyczne przypadki kwalifikowanego unikania opodatkowania.

Taka „wzorcowa” klauzula ograniczająca korzyści umowne w bilateralnych umowach podatkowych Polski mogłaby mieć następujące brzmienie:

korzyści przewidziane w umowie nie zostaną przyznane osobie będącej rezydentem umawiającego się państwa w związku z każdym porozumieniem lub transakcją zawartą przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie, jeżeli głównym celem lub jednym z głównych celów utworzenia lub istnienia takiej osoby, porozumienia lub transakcji było uzyskanie korzyści przewidzianych przez niniejszą umowę, których osiągnięcie nie byłoby możliwe w inny sposób.

Ponadto „wzorcowa” klauzula winna ograniczać korzyści wynikające z bilateralnej umowy podatkowej wprost w przypadku osób (podmiotów), które nie prowadzą rzeczywistej działalności gospodarczej, a także rozstrzygać jednoznacznie relacje między uregulowaniami prawa wewnętrznego a samą klauzulą, stanowiąc, że

klauzula nie może być interpretowana jako ograniczenie w jakikolwiek sposób stosowania wszelkich przepisów ustawodawstwa umawiającego się państwa, których celem jest zapobieganie unikania lub uchylania się od opodatkowania.

Kwestia ta winna być, moim zdaniem, rozstrzygnięta wprost w bilateralnej umowie podatkowej.

SUMMARY

LIMITATION OF TAX TREATY BENEFITS CLAUSES IN POLISH TAX TREATY PRACTICE

The article deals with limitation of tax treaty benefits in Polish tax treaty practice. It analyzes the OECD/G20 guidelines in the area of prevention against qualified tax avoidance which includes *inter alia* treaty shopping practices, tax treaty abuse practices – so called aggressive tax planning and double non-taxation. On the level of tax treaty law, clauses limiting cases of qualified tax avoidance may take a form of: 1) a minimum standard of protection which is considered as a general treaty anti-avoidance clause referring to the principal purpose test, 2) limitation of benefits clause (LOB-clause) modeled on art. 22 US Model Convention, and 3) the combination of the two above-mentioned approaches. In addition to these, in countries' tax treaty practice there are also special clauses

against tax avoidance, *inter alia*: the beneficial ownership clause, immovable property clause, switch-over clause and the clause which permits the taxation of unrealized capital gains in case of transfer of assets, tax residence or permanent establishment to another country (exit/departure tax). Each type of clause is present in the bilateral tax treaties, of which Poland is a party to. The author analyzes the advantages and disadvantages of these clauses in the context of limiting the benefits of a bilateral double taxation agreement in Polish treaty practice.