

Ziemowit Kukulski*

TRENDY W POLSKIEJ PRAKTYCE TRAKTATOWEJ PO AKCESJI POLSKI DO UNII EUROPEJSKIEJ

Treść: Wprowadzenie do problematyki — Charakterystyka polskiej praktyki traktatowej z państwami należącymi do UE przed akcesją Polski do UE — Polska praktyka traktatowa z państwami należącymi do UE po przystąpieniu Polski do UE — Wnioski końcowe

1. WPROWADZENIE DO PROBLEMATYKI

Polska jest stroną bilateralnych umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania ze wszystkimi państwami należącymi do Unii Europejskiej (UE). Zdecydowana większość z nich została zawarta przez przystąpieniem Polski do tej organizacji. Okres przedakcesyjny był dla polskiej praktyki traktatowej najbardziej dynamiczny. Do maja 2004 r. Polska zawarła większość obowiązujących wspólnie bilateralnych umów podatkowych¹. Ukoronowaniem aspiracji Polski do grona wysoko rozwiniętych gospodarczo państw świata było uzyskanie 22 listopada 1996 r. członkostwa w Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD). Wydarzenie to utrwaliło wpływ rekomendacji zawartych w KM OECD na polską praktykę traktatową. Nie oznacza to jednak, że w bilateralnych umowach podatkowych, których stroną jest nasz kraj nie występują postanowienia odwzorowujące rekomendacje alternatywnego

* Adiunkt w Katedrze Materialnego Prawa Podatkowego WPiA UŁ, Zastępca Kierownika Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych UŁ.

¹ Zob. szerzej na temat rodzajów bilateralnych umów podatkowych w polskiej praktyce traktatowej w: Z. Kukulski, *Konwencja Modelowa OECD i Konwencja Modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Warszawa 2015, s. 228–242.

dla KM OECD wzorca, jakim jest KM ONZ między państwami rozwijającymi i rozwiniętymi².

Przedmiotem analizy w niniejszym artykule są tendencje polskiej praktyki traktatowej z państwami należącymi do UE charakterystyczne dla okresu poakcesyjnego. Ich charakterystyka pozwoli ustalić, w jakim stopniu członkostwo Polski w UE wpłynęło na kształt bilateralnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w sensie prawnym dochodu i majątku oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania, a także wskazać na zanikające i pojawiające się trendy w polskiej praktyce traktatowej w porównaniu z okresem przedakcesyjnym.

2. CHARAKTERYSTYKA POLSKIEJ PRAKTYKI TRAKTATOWEJ Z PAŃSTWAMI NALEŻĄCYMI DO UE PRZED AKCESJĄ POLSKI DO UE

W okresie przedakcesyjnym Polska zawarła większość bilateralnych umów podatkowych mających za przedmiot unikanie podwójnego opodatkowania dochodu (majątku) oraz zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania, których stroną obok naszego kraju jest państwo należące do UE. Najmniej liczną grupą tych umów są obowiązujące do dziś bilateralne umowy podatkowe zawarte przez Polskę przed 31 grudnia 1989 r. Są to umowy z Francją (20 czerwca 1975 r.), Grecją (20 października 1987 r.), Hiszpanią (15 listopada 1979 r.) i Włochami (21 czerwca 1985 r.). Zawierają one wiele archaicznych rozwiązań charakterystycznych dla praktyki traktatowej państw z lat 70-tych i 80-tych XX w., gdyż oparte są o pierwotne wersje KM OECD. Nie występuje w nich szereg uregulowań rekomendowanych obecnie zarówno przez KM OECD jak i KM ONZ, do których zaliczyć należy w pierwszej kolejności art. 13 ust. 4 KM OECD i KM ONZ (tzw. klauzula nieruchomościowa)³, art. 9 ust. 2 KM OECD i KM ONZ (korekta odpowiadająca zysków

² Zob. szerzej na temat wpływu Konwencji Modelowej ONZ na polską praktykę traktatową w: Z. Kukulski, op.cit., s. 319 i n.

³ S. Simontacchi, *Capital gains (Article 13 OECD Model Convention)* [w:] *Source versus Residence. Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty and Possible Alternatives*, pod red. M. Langa, P. Pistone, J. Schucha, C. Staringera, Kluwer Law International BV, The Netherlands, 2008, s. 175. M. Opilowski, *Art. 13 – zyski z przeniesienia własności składników majątku*, [w:] *Model Konwencji OECD. Komentarz*, pod red. B. Brzezińskiego, Warszawa 2010, s. 854 i n.

przedsiębiorstw powiązanych)⁴, art. 25 ust. 5 KM OECD oraz art. 25B ust. 5 KM OECD (obowiązkowy arbitraż w ramach procedury wzajemnego porozumiewania się)⁵, czy art. 27 KM OECD i KM ONZ (pomoc w poborze podatków)⁶. Brak w nich również instrumentów służących skutecznemu zwalczaniu zjawiska określanego mianem podwójnego nieopodatkowania (tzw. klauzula *switch-over* – art. 23A ust. 4 KM OECD – pozwalająca na zmianę metody wyłączenia z progresją na metodę kredytu podatkowego w celu zapobieżenia podwójnemu nieopodatkowaniu dochodu lub majątku)⁷.

Bilateralne umowy podatkowe zawarte przez Polskę z państwami UE po 31 grudnia 1989 r. a przed 1 maja 2004 r. stanowią najliczniejszą grupę umów, których stroną obok Polski jest inne państwo członkowskie UE. Są to umowy z Austrią, Belgią, Bułgarią, Chorwacją, Cyprzem, Danią, Estonią, Holandią, Irlandią, Litwą, Luksemburgiem, Łotwą, Malcią, Portugalią, Republiką Federalną Niemiec, Rumunią, Słowacją, Słowenią oraz Węgrami. Większość z nich zawarto przed uzyskaniem przez Polskę statusu państwa członkowskiego OECD (tj. przed 22 listopada 1996 r.). Dotyczy to umów Polski z Bułgarią (11 kwietnia 1994 r.), Chorwacją (19 października 1994 r.), Cyprzem (4 lutego 1992 r.), Estonią (9 maja 1994 r.), Irlandią (13 listopada 1995 r.), Litwą (20 stycznia 1994 r.), Luksemburgiem (14 czerwca 1995 r.), Łotwą (17 listopada 1993 r.), Malcią (7 stycznia 1994 r.), Portugalią (9 maja 1995 r.), Rumunią (23 czerwca 1994 r.), Słowacją (18 sierpnia 1994 r.), Słowenią (28 czerwca 1996 r.) oraz Węgrami (23 września 1992 r.). Niektóre z nich zostały zmienione za pomocą protokołów zmieniających, podpisanych po akcesji Polski do UE.

⁴ Zob. szerzej na ten temat: S. Sollund, M.A. Pereira Valdão, *The Commentary on Article 9 – The Changes and Their Significance and the Ongoing Work on the UN Transfer Pricing Manual*, Bulletin for International Taxation 2012, nr 11, s. 608–611 oraz A. Biegalski, T. Borejko, M. Kuncewicz, K. Lasiński-Sulecki, F. Światała, *Artykuł 9...*, [w:] *Model...*, red. B. Brzeziński, s. 575 i n.

⁵ H. Ault, J. Sasseville, *2008 OECD Model: The New Arbitration Provision*, Bulletin for International Taxation 2009, nr 5/6, s. 209.

⁶ D. Mączyński, *Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych*, Warszawa 2009, s. 144–160.

⁷ Por. pkt 19 Komentarza do art. 23 KM ONZ w: *United Nations, Department of Economic & Social Affairs, United Nations Model double taxation convention between developed and developing countries*, New York 2011 (dalej: UN DESA Model). Tekst KM ONZ z Komentarzem dostępny na stronie internetowej: http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf (dostęp: 20.05.2015 r.), s. 338.

Fakt ten nie pozostaje bez wpływu na sposób zakwalifikowania tych umów do kategorii zawartych po akcesji Polski do UE dla celów analizy problematyki określonej tytułem tego artykułu. Protokół zmieniający bilateralną umowę podatkową podpisany po dacie uzyskania przez Polskę członkostwa w UE wyraża, w mojej ocenie, politykę traktatową Polski już jako państwa członkowskiego UE, zatem umowy podpisane przed 1 maja 2014 r. i zmienione po tej dacie za pomocą protokołu zmieniającego należy zaliczyć do tej samej grupy, co bilateralne umowy podatkowe zawarte przez nasz kraj po akcesji do UE. Powyższa uwaga dotyczy umów Polski z Austrią (protokół zmieniający z dnia 4 sierpnia 2008 r.)⁸, Belgią (protokół zmieniający z dnia 14 lutego 2014 r.)⁹, Cyprem (protokół zmieniający z dnia 22 marca 2012 r.)¹⁰, Danią (protokół zmieniający z dnia 7 grudnia 2009 r.)¹¹, Luksemburgiem (protokół zmieniający z dnia 7 czerwca 2012 r.)¹², Maltą (protokół zmieniający z dnia 6 kwietnia 2011 r.)¹³ oraz Słowacją (protokół zmieniający z dnia 1 sierpnia

⁸ Protokół do umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Austrii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, Dz.U. 2008 r. Nr 222, poz. 1450.

⁹ Protokół między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Belgii zmieniający Konwencję między 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 r.

¹⁰ Protokół do umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Cypru w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie dnia 4 czerwca 1992 r., podpisany 22 marca 2012 r., Dz.U. 2012, nr 11, poz. 09.

¹¹ Protokół między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Danii o zmianie Konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Danii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie dnia 6 grudnia 2001 r., Dz.U. 2010 r., nr 241, poz. 1613.

¹² Protokół między Rzeczpospolitą Polską a Wielkim Księstwem Luksemburga zmieniający konwencję między Rzeczpospolitą Polską a Wielkim Księstwem Luksemburga w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Luksemburgu dnia 14 czerwca 1995 r., podpisany 7 czerwca 2012 r., Dz.U. 2013, poz. 964.

¹³ Protokół między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Malty o zmianie umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Malty w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzonej w La Valetta dnia 7 stycznia 1994 r., podpisany 6 kwietnia 2011 r., Dz.U. 2011 r., nr 283, poz. 1661.

2013 r.)¹⁴. Na tle tych umów wyjątkiem jest umowa z Węgrami, podpisana 23 września 1992 r. i zmieniona protokołem zmieniającym z 27 czerwca 2000 r., czyli przed uzyskaniem przez oba umawiające się państwa statusu członkostwa w UE¹⁵.

Wśród tendencji w polskiej praktyce traktatowej z państwami członkowskimi w UE w okresie przedakcesyjnym wyróżnić można następujące trendy. Pierwszy z nich to renegocjacja wielu bilateralnych umów podatkowych zawartych przez Polskę z państwami należącymi do UE przed 31 grudnia 1989 r. Proces ten polegał na zastąpieniu starego traktatu, zawartego w latach 70-tych XX w., nową bilateralną umową podatkową i dotyczył umów Polski z Austrią, Belgią, Danią, Finlandią, Holandią oraz Republiką Federalną Niemiec. Drugą charakterystyczną tendencją dla polskiej praktyki traktatowej w okresie przedakcesyjnym jest rozbudowa istniejącej sieci bilateralnych umów podatkowych, polegająca na zawieraniu umów z państwami, z którymi brak było bilateralnej umowy podatkowej (umowy Polski z: Bułgarią, Cyprzem, Irlandią, Maltą, Portugalią, Rumunią i Węgrami) lub z państwami, które powstały po rozpadzie ZSRR (umowy Polski z Estonią, Litwą oraz Łotwą), Czechosłowacji (umowy Polski z Czechami i Słowacją) oraz Jugosławii (umowy Polski z Chorwacją i Słowenią).

Uzyskanie przez Polskę członkostwa w OECD spowodowało oparcie praktyki traktatowej naszego kraju głównie na rekomendacjach KM OECD. Dotyczy to zwłaszcza bilateralnych umów podatkowych, których stroną obok Polski jest inne państwo członkowskie UE, z których większość to jednocześnie kraje członkowskie OECD. Trend ten utrzymuje się także w odniesieniu do umów zawartych lub zmienionych za pomocą protokołu zmieniającego w okresie poakcesyjnym, o czym będzie mowa szerzej w pkt. 3 niniejsze-

¹⁴ Protokół 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., ratyfikowany ustawą z dnia 6 grudnia 2013 r. o ratyfikacji 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., podpisanego w Bratysławie dnia 1 sierpnia 2013 r., Dz.U. 2014 r., poz. 97.

¹⁵ Protokół do Konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Węgierską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Budapeszcie dnia 23 września 1992 r., sporządzony w Warszawie dnia 27 czerwca 2000 r., Dz.U. 2002 r., nr 108, poz. 946.

go artykułu. Oparcie polskiej praktyki traktatowej z państwami należącymi do UE głównie na wzorcu OECD jest korzystne zwłaszcza dla interesów fiskalnych państw eksportujących kapitał i nowoczesne technologie. Interesy fiskalne państw ekonomicznie słabszych chronione są w większym stopniu przez rozwiązania zaproponowane w KM ONZ, która została skonstruowana jako wzorzec bilateralnej umowy podatkowej między państwami rozwiniętymi (państwo eksportujące kapitał i nowoczesne technologie) a rozwijającymi się (państwo importujące kapitał i nowe technologie)¹⁶. Państwa importujące kapitał i nowoczesne technologie z reguły występują w charakterze państwa źródła dla takich dochodów jak: dywidendy, odsetki oraz należności licencyjne, zatem oparcie ich praktyki traktatowej w tym zakresie na rekomendacjach KM ONZ wiąże się z posiadaniem prawa do opodatkowania dochodów (przychodów) z tzw. biernych inwestycji (ang. *passive investment income*)¹⁷.

KM ONZ, w odróżnieniu od KM OECD nie przewiduje wyłącznego prawa do opodatkowania należności licencyjnych w państwie rezydencji ich odbiorcy. Konstrukcja art. 12 KM ONZ dopuszcza opodatkowanie należności licencyjnych zarówno w państwie rezydencji ich odbiorcy (rzeczywisty beneficjent tych należności), jak i w państwie ich źródła. Wzorzec ONZ nie przesądza jednak o maksymalnych stawkach podatku u źródła w odniesieniu do tej kategorii dochodu (przychodu). Podobny zabieg zastosowano także w przypadku dywidend (art. 10 ust. 2 KM ONZ) oraz odsetek (art. 11 ust. 2 KM ONZ)¹⁸. Warto podkreślić, że opodatkowanie u źródła należności licencyjnych przewidują wszystkie umowy zawarte przez Polskę z państwami członkowskimi UE. Trend ten dotyczy zarówno umów podpisanych przed jak i po akcesji Polski do tej organizacji. Zatem w tym zakresie polska praktyka traktatowa oparta jest o KM ONZ¹⁹.

Korzystnym rozwiązaniem dla państw importujących kapitał i nowoczesne technologie (państwa rozwijające się) jest oparcie praktyki traktatowej na KM ONZ także w odniesieniu do koncepcji zakładu. Jest ona szersza w po-

¹⁶ Zob. szerzej nt. różnic między konwencjami modelowymi OECD i ONZ w: M. Lennard, *The UN Model Tax Convention as compared with the OECD Model Tax Convention – current points of differences and recent development*, Asia-Pacific Tax Bulletin 2009, nr 1–2, s. 7.

¹⁷ *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Komentarz*, pod red. M. Zasiewskiej, A. Oktawiec, J. Chorążkiej, Warszawa 2011, s. 218–219.

¹⁸ Zob. szerzej na ten temat: UN DESA Model, s. 176 i n.

¹⁹ Z. Kukulski, *Konwencja Modelowa OECD...*, s. 340–342.

równaniu z rekomendacjami przewidzianymi w KM OECD²⁰. Przykładami rozszerzającymi zakres koncepcji zakładu jest m.in. objęcie nią działalności nadzorczej nad placem budowy, pracami budowlanymi, montażowymi oraz instalacyjnymi (art. 5 ust. 3 lit. a KM ONZ), skrócenie do 6 m-cy czasu trwania budowy, prac montażowych, instalacyjnych, po upływie którego stają się one zakładem (art. 5 ust. 3 lit. a KM ONZ), czy objęcie koncepcją zakładu świadczenia usług, w tym usług konsultacyjnych i doradczych przez zagraniczne przedsiębiorstwo za pośrednictwem pracowników lub zatrudnionego w tym celu personelu (art. 5 ust. 3 lit. b KM ONZ), a także funkcjonowanie odrębnej reguły pozwalającej uznać za zakład działalność agentów ubezpieczeniowych (art. 5 ust. 6 KM ONZ)²¹. Jednakże w tym zakresie polska praktyka traktatowa zdecydowanie opiera się na rekomendacjach KM OECD. Do wyjątków zaliczyć należy bilateralne umowy podatkowe zawarte przez Polskę z niektórymi państwami członkowskimi UE, które wzorowane są na KM ONZ. Uwagę tę odnieść należy przede wszystkim do umów Polski, państwami, które podobnie jak Polska importują głównie kapitał i nowoczesne technologie. Tendencja ta charakteryzuje przede wszystkim umowy zawarte przez nasz kraj z państwami członkowskimi UE w okresie przedakcesyjnym²².

Pozostałe postanowienia charakterystyczne dla KM ONZ występują rzadko w polskiej praktyce traktatowej. Do wyjątków – w okresie przedakcesyjnym – należą: obecność art. 14 poświęconego eliminacji podwójnego opodatkowania wolnych zawodów, mimo jego skreślenia z KM OECD w 2000 r., oraz wzorowane na art. 18A ust. 2 i 3 oraz art. 18B uregulowanie zastrzegające prawo do opodatkowania emerytur i rent oraz innych podobnych świadczeń (np. alimentów) dla państwa ich źródła. Rozwiązanie rekomendowane w tym zakresie przez wzorzec ONZ chroni interesy fiskalne państwa źródła tych dochodów, odmiennie od KM OECD, która przewiduje ich opodatkowanie wyłącznie w państwie rezydencji ich odbiorcy. Jest ono popularne w umowach zawartych przez Polskę przed 1 maja 2004 r. z państwami członkowskimi UE. Do umów tych należą umowy Polski z Bułgarią, Chorwacją, Holandią, Litwą, Łotwą, Republiką Federalną Niemiec oraz Węgrami. W tym miejscu rodzi się

²⁰ Por. L. Kana, R van der Merwe, *The Commentary on article 5. The changes and their significance*, Bulletin for International Taxation 2012, t. 66, nr 11, s. 603 oraz A.L. Yaffar, M. Lennard, *An Introduction to the updated UN Model (2011)*, Bulletin for International Taxation 2012, t. 66, nr 11, s. 593–595.

²¹ Zob. szerzej na ten temat: W. Wijnen, J. de Goede, *The UN Model in Practice 1997–2013*, Bulletin for International Taxation 2014, nr 3, s. 119 i n.

²² Chodzi o umowy Polski z Chorwacją, Cyprzem, Czechami, Estonią, Litwą, Łotwą oraz Rumunią.

pytanie, na ile tendencja ta jest trwała także w okresie poakcesyjnym. Będzie o tym mowa szerzej w pkt. 3.2. niniejszego opracowania.

Kolejnym wyraźnie zaznaczającym się trendem w polskiej praktyce traktatowej w okresie przedakcesyjnym jest dość powszechne występowanie odrębnego artykułu poświęconego eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie prawnym wynagrodzeń profesorów, nauczycieli oraz pracowników naukowo-badawczych, rekomendowanego jedynie w Komentarzu do KM ONZ, którego konstrukcja jest analogiczna jak w przypadku dochodów studentów, uczniów i praktykantów (art. 20 KM OECD i art. 20 KM ONZ)²³. Wreszcie do trendów polskiej praktyki traktatowej okresu przedakcesyjnego zaliczyć należy rzadkie występowanie klauzuli umożliwiającej zmianę metody wyłączenia z progresją na metodę kredytu podatkowego, którą przewiduje art. 23A ust. 4 KM OECD oraz uregulowań w zakresie obowiązkowego arbitrażu przy procedurze wzajemnego porozumiewania się (art. 25 ust. 5 KM OECD i art. 25B ust. 5 KM ONZ), a także uregulowań przewidujących pomoc w poborze podatków (art. 27 KM OECD i art. 27 KM ONZ). Te ostatnie artykuły pojawiły się na skutek aktualizacji KM OECD w 2008 r., zaś w przypadku KM ONZ – w 2011 r., czym można wytłumaczyć fakt ich niewystępowania w bilateralnych umowach zawartych przez Polskę z państwami należącymi do UE przed 1 maja 2004 r., jak również obowiązywaniem w tym zakresie uregulowań prawa wtórnego UE²⁴.

²³ Zob. Komentarz do art. 20 KM ONZ w: UN DESA Model, s. 279.

²⁴ Dyrektywa Rady 2008/55/WE z dnia 26 maja 2008 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących niektórych opłat, ceł, podatków i innych obciążeń (Dz.U. UE L 150 z 10 czerwca 2008 r., s. 28), rozporządzenie Komisji (WE) nr 1179/2008 z dnia 28 listopada 2008 r. ustalające szczegółowe zasady wdrożenia niektórych przepisów dyrektywy Rady 2008/55/WE w sprawie wzajemnej pomocy przy dochodzeniu należności pieniężnych z tytułu niektórych opłat, ceł, podatków i innych obciążeń (Dz.U. UE L 319 z 29 listopada 2008 r., s. 21) oraz dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz.U. UE L 64 z 11 marca 2011 r., s. 1).

3. POLSKA PRAKTYKA TRAKTATOWA Z PAŃSTWAMI NALEŻĄCYMI DO UE PO PRZYSTĄPIENIU POLSKI DO UE

3.1. Bilateralne umowy podatkowe Polski z państwami członkowskimi UE zawarte lub renegotjowane za pomocą protokołów zmieniających po akcesji Polski do UE – charakterystyka

Po przystąpieniu do UE, Polska zawarła cztery bilateralne umowy podatkowe z państwami należącymi do UE. Są to umowy z Czechami (13 września 2011 r.)²⁵, Finlandią (8 września 2009 r.)²⁶, Szwecją (19 listopada 2004 r.)²⁷ oraz Wielką Brytanią i Irlandią Północną (20 lipca 2006 r.)²⁸. W przypadku umów Polski z Finlandią, Szwecją oraz Wielką Brytanią, umowy te zastąpiły uprzednio obowiązujące traktaty podpisane w latach 70. XX w. Wyjątkowa w tym zakresie jest umowa z Czechami, która uchyliła traktat z 24 czerwca 1993 r. Ponadto Polska podpisała, o czym była mowa, szereg protokołów zmieniających umowy zawarte z państwami członkowskimi UE w okresie przedakcesyjnym. Wiele spośród nich, ze względu na zakres i charakter wprowadzonych zmian, modyfikuje w sposób daleko idący pierwotne brzmienie bilateralnej umowy podatkowej, co sprawia, że *de facto* są to nowe traktaty. Uwagę tę należy odnieść w pierwszej kolejności do protokołów zmieniających umowę Polski z Belgią, Cyprzem, Luksemburgiem, Maltą oraz Słowacją. Zmiany te wskazują na wzrost praktycznego znaczenia problematyki eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie prawnym dochodów i majątku w kontekście wspólnego

²⁵ Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Czeską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w Warszawie dnia 13 września 2011 r., Dz.U. 2012 r., poz. 991

²⁶ Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Finlandii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Helsinkach dnia 8 czerwca 2009 r., Dz.U. 2010 r., nr 37, poz. 205.

²⁷ Konwencja między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Królestwa Szwecji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Sztokholmie dnia 19 listopada 2004 r., Dz.U. 2006 r., nr 26, poz. 193.

²⁸ Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od zysków majątkowych, podpisana w Londynie dnia 20 lipca 2006 r., Dz.U. 2006 r., nr 250, poz. 1840.

rynku wewnętrznego, ale także świadomości zagrożeń związanych z takimi zjawiskami jak unikanie opodatkowania, zwane optymalizacją podatkową, czy podwójne nieopodatkowanie, które często jest efektem przyjętych w konkretnej bilateralnej umowie podatkowej reguł rozdzielających rozszczenia podatkowe między państwa-strony. Umawiające się państwa mogą przyjąć w tym zakresie odpowiednie rozwiązania zapobiegające lub ograniczające te zjawiska, co zasługuje na pozytywną ocenę.

3.2. Unikanie podwójnego opodatkowania w sensie prawnym w bilateralnych umowach podatkowych Polski z państwami członkowskimi UE w okresie poakcesyjnym – trwałe i nowe trendy

Trwałym trendem, który można uznać za kanon polskiej praktyki traktatowej – także w okresie poakcesyjnym – jest oparcie jej na rekomendacjach KM OECD. Od tej reguły są jednak wyjątki. Zaliczyć do nich należy a pierwszej kolejności art. 12 – w zakresie w jakim rozdziela rozszczenia podatkowe między umawiające się państwa w odniesieniu do należności licencyjnych, przyznający prawo do ich opodatkowania państwu ich źródła. Także i po przystąpieniu Polski do UE, praktyka traktatowa naszego kraju odwzorowuje KM ONZ. Jednocześnie zaznacza się wyraźnie tendencja polegająca na redukcji wysokości stawek podatku u źródła w odniesieniu do należności licencyjnych (także odsetek) z 10% kwoty tych dochodów brutto do 5%. Rozwiązanie takie zostało przyjęte w niektórych bilateralnych umowach podatkowych Polski z państwami należącymi do UE, zmienionymi na podstawie protokołów podpisanych po akcesji Polski do UE (protokoły zmieniające umowy Polski z Cyprem, Luksemburgiem, Maltą oraz Słowacją), a także w umowie Polski ze Szwecją, podpisanej 19 listopada 2004 r.

Obok wspomnianej wyżej redukcji wysokości podatku u źródła od odsetek i należności licencyjnych można wskazać kolejną trwałą tendencję w polskiej praktyce traktatowej z państwami członkowskimi UE w okresie poakcesyjnym, która wyraża się występowaniem zwolnień z opodatkowania w państwie źródła dochodów (przychodów) z tytułu niektórych dywidend oraz odsetek. Zwolnieniem tym objęte są dywidendy wypłacane na rzecz znaczących korporacyjnych udziałowców (akcjonariuszy), tj. posiadających co najmniej 10% udziałów lub akcji w kapitale spółki wypłacającej dywidendę nieprzerwanie przez 24 miesiące. Rozwiązanie to występuje na gruncie umów Polski z Cyprem, Luksemburgiem, Maltą, Słowacją oraz Wielką Brytanią i Irlandią Północną. Zaś w przypadku odsetek – utrzymujący się trend w polskiej praktyce traktatowej w porównaniu z okresem przedakcesyjnym – zwolnienie,

o którym mowa dotyczy odsetek wypłacanych na rzecz rządu umawiającego się państwa, jego jednostki terytorialnej lub organu lokalnego, banku centralnego oraz z tytułu wszelkiego rodzaju pożyczki przyznanej, zabezpieczonej lub gwarantowanej przez instytucję rządową w celu promocji eksportu, jak również odsetki wypłacane w związku ze sprzedażą na kredyt jakiegokolwiek urzędnika przemysłowego, handlowego lub naukowego, a także odsetki z tytułu jakiegokolwiek pożyczki (pożyczki wszelkiego rodzaju) udzielonej przez bank²⁹. Zwolnienie, o którym mowa obecnie jest w umowach Polski z Austrią, Belgią³⁰, Czechami, Cyprzem, Danią, Finlandią, Luksemburgiem (wyłącznie odsetki z tytułu pożyczek i kredytów bankowych)³¹, Maltą³², Słowacją³³ oraz Wielką Brytanią i Irlandią Północą. Podkreślić należy, że zarówno zwolnienie dotyczące dywidend, jaki odsetek, o których mowa, nie opiera się na rekomendacjach obu konwencji modelowych.

Kolejnymi, obok eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie prawnym należności licencyjnych, rozwiązaniami zainspirowanym postanowieniami KM ONZ są uregulowania bilateralnych umów podatkowych Polski z państwami należącymi do UE zawarte lub zmienione za pomocą protokołów zmieniających w okresie poakcesyjnym, które rozdzielają rozszczenia podatkowe między umawiające się państwa w odniesieniu do dochodów z emerytur, rent i innych podobnych świadczeń. KM ONZ, w odróżnieniu od

²⁹ 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.

³⁰ W przypadku umowy zawartej przez Polskę z Belgią, w brzmieniu nadanym jej w tym właśnie zakresie protokołem zmieniającym umowę podpisanym 14 kwietnia 2014 r., zwolnieniem tym objęto także odsetki (dywidendy) otrzymywane przez fundusz emerytalny, o ile wierzytelność (udziały/ akcje w przypadku dywidend) z tytułu której odsetki (dywidendy) są wypłacane jest posiadana dla celów działalności takiego funduszu.

³¹ Przepis art. 11 ust. 3 umowy Polski z Luksemburgiem zastrzega w tym przypadku wyłączne prawo do ich opodatkowania dla państwa rezydencji ich odbiorcy, co równoznaczne jest z ich zwolnieniem w państwie źródła.

³² W przypadku umowy Polski z Maltą, zwolnienie, o którym mowa dotyczy wyłącznie odsetek otrzymywanych przez rząd umawiającego się państwa, jego jednostki terytorialnej lub organu lokalnego, banku centralnego, lub każdą inną instytucję finansową kontrolowaną przez ten rząd.

³³ Na gruncie umowy Polski ze Słowacją, zwolnienie, o którym mowa dotyczy wyłącznie odsetek otrzymywanych przez rząd umawiającego się państwa, jego jednostki terytorialnej lub organu lokalnego, banku centralnego, lub każdą inną instytucję finansową kontrolowaną przez ten rząd, a także odsetek z tytułu pożyczek gwarantowanych przez ten rząd.

KM OECD, zawiera dwie reguły rządzące unikaniem podwójnego opodatkowania emerytur, rent oraz innych podobnych świadczeń. Są to art. 18A oraz art. 18B. Postanowienia zawarte w art. 18A ust. 1 KM ONZ powielają treść art. 18 KM OECD.³⁴ Przyznają wyłączne prawo do opodatkowania emerytur, rent oraz innych podobnych świadczeń państwu rezydencji ich odbiorcy (beneficjenta świadczenia)³⁵. Powyższa zasada doznaje dwóch wyjątków. Pierwszy przewidziany jest w art. 18B ust. 2 KM ONZ, drugi w art. 18A ust. 2 KM ONZ oraz w art. 18B ust. 3 KM ONZ³⁶. Art. 18B ust. 2 KM ONZ przewiduje opodatkowanie emerytur, rent oraz innych podobnych świadczeń także dla państwa ich źródła, co oznacza, że oba umawiające się państwa mają prawo do opodatkowania dochodów z tego tytułu. Z kolei art. 18A ust. 2 i art. 18B ust. 3 KM ONZ jako zasadę rekomendują przyznanie wyłącznego prawa do opodatkowania emerytur, rent oraz innych świadczeń państwu ich źródła, o ile świadczenia te pochodzą ze środków publicznych gromadzonych w ramach systemu ubezpieczenia społecznego umawiającego się państwa.

Ostania ze wskazanych reguł rozdzielających rozszczenia podatkowe między państwa – strony bilateralnej umowy podatkowej ma na celu ochronę interesów fiskalnych państwa źródła przed fizyczną ucieczką beneficjentów świadczeń emerytalnych przez opodatkowaniem i jest powszechnie wykorzystywana w praktyce traktatowej państw rozwiniętych, w tym zwłaszcza należących do OECD i UE³⁷. Rozwiązanie wzorowane na jednej z dwóch rekomendowanych przez KM ONZ rozwiązań w omawianym zakresie występuje na gruncie bilateralnych umów podatkowych zawartych przez Polskę z państwami członkowskimi UE zarówno w okresie przedakcesyjnym (umowy Polski z Bułgarią, Chorwacją, Holandią, Litwą, Łotwą, Republiką Federalną Niemiec oraz Węgrami), jak i zawartych lub zmienionych za pomocą protokołu po przystąpieniu Polski do tej organizacji (umowy Polski z Czechami, Belgią, Danią, Finlandią, Luksemburgiem, Maltą, Szwecją oraz Wielką Brytanią i Irlandią Północną).

³⁴ M. Lennard, *The UN Model Tax Convention as compared with the OECD Model Tax Convention – current differences and recent development*, Asia-Pacific Tax Bulletin 2009, nr 1–2, s. 7.

³⁵ Por. E.C.C.M. Kemmeren, *Pensions (Article 18 OECD Model Convention)*, [w:] *Source versus Residence. Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty and Possible Alternatives*, pod red. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, Kluwer Law International BV, The Netherlands, 2008, s. 283 i n.

³⁶ UN DESA, *UN Model*, s. 262–270.

³⁷ Por. W. Wijmen, J. de Goede, *The UN Model...*, s. 137.

Z reguły bilateralne umowy podatkowe zawarte przez Polskę z wymienionymi państwami członkowskimi UE powielają postanowienia art. 18A ust. 2 KM ONZ oraz w art. 18B ust. 3 KM ONZ (wyłączne prawo do opodatkowania świadczeń emerytalnych wypłacanych w ramach systemu ubezpieczenia społecznego umawiającego się państwa). Nie liczne są na tym tle wyjątki, które w ślad za art. 18B ust. 2 KM ONZ przyznają prawo do opodatkowania omawianych świadczeń zarówno państwu rezydencji ich odbiorcy, jak i państwu źródła. Do wyjątków tych należy umowa Polski z Belgią, zmieniona w tym zakresie za pomocą protokołu podpisanego w dniu 14 kwietnia 2014 r., która zastrzega prawo do opodatkowania emerytur, rent oraz innych podobnych świadczeń dla obu umawiających się państw. Umowa ta przewiduje jednocześnie, zgodnie z rekomendacjami Komentarza do KM ONZ, że podatek od dochodów z tych tytułów nie może przekroczyć w państwie ich źródła 10% kwoty świadczenia brutto. Rozwiązanie przewidujące redukcję stawek podatku u źródła od dochodów z tytułu świadczeń emerytalnych występuje nierzadko w praktyce traktatowej państw³⁸.

O ile oparcie polskiej praktyki traktatowej z państwami członkowskimi UE w okresie poakcesyjnym w zakresie eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie prawnym należności licencyjnych oraz emerytur, rent oraz innych podobnych świadczeń w oparciu o rekomendacje KM ONZ można uznać za zasadę, o tyle występowanie innych postanowień charakterystycznych wyłącznie dla tego wzorca bilateralnej umowy podatkowej ma charakter wyjątkowy. Należą do nich:

- a) rozszerzenie koncepcji zakładu także o działalność nadzorczą sprawowaną przez zagraniczne przedsiębiorstwo nad budową, placem budowy, pracami budowlanymi, montażowymi i instalacyjnymi (art. 5 ust. 3 lit. a) KM ONZ),
- b) rozszerzenie koncepcji zakładu o świadczenie usług, w tym usług konsultacyjnych przez zagraniczne przedsiębiorstwo w drugim umawiającym się państwie za pomocą pracowników lub specjalnie oddelegowanego tam w tym celu personelu (art. 5 ust. 3 lit. b) KM ONZ), oraz
- c) wyłączenie konieczności dokonania korekty odpowiadającej zysków przedsiębiorstw powiązanych w drugim umawiającym się państwie w przypadkach stwierdzenia przestępstwa skarbowego, rażącego zaniedbania lub umyślnego zaniechania (art. 9 ust. 3 KM ONZ). Wskazane wyżej regulacje występują zaledwie w jednej umowie zawartej przez Polskę w okresie poakcesyjnym. Jest nią umowa z Czechami.

³⁸ Tamże, s. 139.

Kolejną cechą polskiej praktyki traktatowej w okresie poakcesyjnym jest rewizja podejścia do problematyki metod służących eliminacji podwójnego opodatkowania. Obie konwencje modelowe rekomendują w omawianym zakresie zarówno metodę wyłączenia z progresją (art. 23A KM OECD i odpowiednio art. 23A KM ONZ) jak i metodę kredytu podatkowego (art. 23B KM OECD i art. 23B KM ONZ). Wybór określonej metody eliminacji podwójnego opodatkowania jest zatem wynikiem przyjętej polityki podatkowej każdego z umawiających się państw³⁹.

Kwestia ta nabrała istotnego znaczenia po przystąpieniu Polski do UE i otwarciu przez niektóre państwa członkowskie UE rynków pracy m.in. dla polskich obywateli. Zaadoptowana pierwotnie na gruncie bilateralnej umowy podatkowej metoda kredytu podatkowego przewidująca odliczenie podatku zapłaconego zagranicą od podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów krajowych i zagranicznych w części w jakiej podatek ten przypada na dochód uzyskany w obcym państwie (tzw. zwykły kredyt podatkowy) okazała się niekorzystna dla wielu polskich rezydentów osiągających dochody m.in. z pracy najemnej w innym państwie członkowskim UE. Wymogło to rewizję niektórych bilateralnych umów podatkowych w omawianym zakresie, polegającą na zastąpieniu metody kredytu podatkowego korzystniejszym – wyłączeniem z progresją. Przykładem tej tendencji jest umowa Polski z Wielką Brytanią i Irlandią Północną z 20 lipca 2006 r., która zastąpiła stary traktat z 16 grudnia 1976 r.

Omawiana problematyka miała szerszy zakres i dotyczyła nie tylko dwustronnych relacji między Polską a Wielką Brytanią i Irlandią Północną. W podobnym zakresie zmiana uległa umowa z Austrią (protokół zmieniający podpisany 4 lutego 2008 r.), Danią (protokół zmieniający podpisany 7 grudnia 2009 r.) i Maltą (protokół podpisany 6 kwietnia 2011 r.). O jej znaczeniu świadczą przepisy ustawy z dnia 25 lipca 2008 r. o tzw. abolicji podatkowej⁴⁰. Ustawa ta dotyczy podatników, rezydentów Polski, którzy w latach 2002–2007 uzyskali dochody z tytułu świadczenia pracy, w tym również dochody z działalności wykonywanej samodzielnie, z działalności gospo-

³⁹ Zob. szerzej na ten temat: W. Nykiel, Z. Kukulski, *Eliminacja podwójnego opodatkowania w sensie prawnym i ekonomicznym w obszarach niezharmonizowanych w kontekście integracji europejskiej*, [w:] *Z teorii i praktyki prawa finansowego. Księga jubileuszowa dla Profesor Teresy Dębowskiej-Romanowskiej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2014, s. 29–58.

⁴⁰ Ustawa z dnia 25 lipca 2008 r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. Nr 143, poz. 894 ze zm.

darczej, praw majątkowych w zakresie praw autorskich i praw pokrewnych w jednym z państw, z którymi Polska zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidującą metodę zwykłego kredytu podatkowego, jako metodę służącą eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie prawnym ww. dochodów (umowy Polski z Austrią, Danią, Belgią, Finlandią, Holandią, Szwecją oraz Wielką Brytanią i Irlandią Północną). Ustawa ta dotyczy także podatników, którzy uzyskali dochody w państwach, z którymi Polska nie zawarła żadnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Mogli oni w terminie do 6 lutego 2008 r. złożyć wniosek o umorzenie lub zwrot podatku należnego w Polsce od dochodów uzyskanych przez nich w jednym z wymienionych państw. Dzięki wskazanej wyżej ustawie, podatnicy, rezydenci Polski, którzy nie złożyli zeznania podatkowego za dany rok podatkowy i nie odprowadzili podatku od dochodów uzyskanych za granicą z ww. źródeł, mogli opodatkować zadeklarowany dochód przy wykorzystaniu metody wyłączenia z progresją, zamiast wynikającej z umowy metody zwykłego kredytu podatkowego. Podatnicy, którzy zadeklarowali dochód do opodatkowania w Polsce i zapłacili podatek z wykorzystaniem metody kredytu podatkowego, mogli również skorzystać z metody wyłączenia z progresją i odzyskać część podatku zapłaconego w Polsce.

3.3. Zapobieganie unikaniu opodatkowania (optymalizacji podatkowej) oraz podwójnemu nieopodatkowaniu w polskiej praktyce traktatowej z państwami członkowskimi UE w okresie poakcesyjnym

Widocznym trendem w polskiej praktyce traktatowej z państwami członkowskimi UE w okresie poakcesyjnym jest wzrost znaczenia problematyki zwalczania szeroko pojmowanego unikania opodatkowania, określanego mianem planowania podatkowego lub optymalizacji podatkowej, które w skrajnej postaci przybiera postać podwójnego nieopodatkowania. Podwójne nieopodatkowanie może być efektem rozdzielenia roszczeń podatkowych między umawiające się państwa, strony bilateralnej umowy podatkowej, (dochód lub majątek osiągnięty przez rezydenta państwa A może być opodatkowany w drugim umawiającym się państwie – państwo B – jednak prawo wewnętrzne państwa B nie przewiduje w ogóle opodatkowania tej kategorii dochodu lub majątku), jak i sztucznych transakcji, których jedynym celem, jest doprowadzenie do niepowstania obowiązku podatkowego.

Zwalczanie podwójnego nieopodatkowania było jednym z powodów negocjacji za pomocą protokołów zmieniających wielu bilateralnych umów podatkowych zawartych przez Polskę z państwami członkowskimi UE w okre-

się przedakcesyjnym. Dotyczy to umów Polski z Cyprem, Luksemburgiem, Maltą oraz Słowacją, a ostatnio także z Belgią. Do instrumentów, które służą zapobieganiu unikania opodatkowania, w tym podwójnemu nieopodatkowaniu, zaliczyć można:

- a) wzorowane na art. 23A ust. 4 KM OECD klauzule pozwalające zmienić przyjętą w bilateralnej umowie podatkowej metodę wyłączenia z progresją na metodę kredytu podatkowego (klauzule *switch-over*)⁴¹,
- b) klauzule ogólne wyłączające korzyści wynikające z bilateralnej umowy podatkowej oraz
- c) klauzule szczególne wyłączające korzyści wynikające z bilateralnej umowy podatkowej.

Klauzula typu *switch-over* od niedawna są obecne w polskiej praktyce traktatowej. Z reguły przybiera ona następującą postać: „postanowienia ust. art. 23A (metoda wyłączenia) nie stosuje się do dochodu osiągniętego lub majątku posiadanego przez osobę będącą rezydentem umawiającego się państwa, gdy drugie umawiające się państwo (państwo źródła) stosuje postanowienia niniejszej umowy lub przepisy prawa wewnętrznego dla zwolnienia takiego dochodu lub majątku z opodatkowania lub stosuje do takiego dochodu postanowienia ust. 2 art. 10, 11 lub 12.” – tj. ogranicza w tym przypadku wysokość opodatkowania tych dochodów podatkiem u źródła⁴².

⁴¹ Zob. szerzej na ten temat: B.J.M. Terra, P.J. Wattel, *European Tax Law, 5th Edition*, Kluwer Law International, The Netherlands 2008, s. 169–175; obaj autorzy wskazują, że państwo rezydencji podatnika stosując w swojej praktyce traktatowej metodę wyłączenia, gwarantuje podatnikom – rezydentom możliwość konkurowania na takich samych (podobnych) warunkach z przedsiębiorcami będącymi rezydentami państwa źródła dochodu (położenia majątku); metoda wyłączenia preferowana jest w praktyce traktatowej państw o małych rynkach wewnętrznych, m.in. Austrii, Belgii, Danii oraz Holandii. Państwa anglosaskie wolą metodę kredytu podatkowego, która realizuje z kolei postulat neutralności opodatkowania eksportu kapitału (ang. *capital export neutrality* – CEN); obie metody mają ten sam cel – eliminację podwójnego opodatkowania w sensie prawnym, podchodzą jednak inaczej do tej problematyki; istota metody kredytu podatkowego polega na zagwarantowaniu podatnikom – rezydentom takich samych warunków (podatkowych) prowadzenia działalności na rynku krajowym; niezależnie bowiem od tego, czy dochód osiągany jest w kraju, czy za granicą, opodatkowanie zawsze ma miejsce w państwie rezydencji; w przypadku dochodów zagranicznych zezwala się na odliczenie podatku zapłaconego w obcym państwie od podatku obliczonego od sumy dochodów krajowych i zagranicznych, w takiej części w jakiej podatek obliczony od sumy dochodów krajowych i zagranicznych przypada na dochód uzyskany w obcym państwie (zwykły kredyt podatkowy).

⁴² Art. 23A and 23B Commentary, [w:] *United Nations Double Art. 23A and Taxation Convention...*, s. 308 i n.

Klauzule typu *swich-over* występują w umowach Polski z Luksemburgiem i Słowacją – w brzmieniu nadanym im na podstawie protokołów zmieniających podpisanych po akcesji Polski do UE. Analogiczną funkcję pełni na gruncie umowy Polski z Wielką Brytanią i Irlandią Północną przepis art. 23 przewidujący ograniczenie stosowania zwolnienia (tj. metody wyłączenia z progresją) do dochodów (zysków) zwolnionych z opodatkowania w jednym z umawiających się państw na podstawie bilateralnej umowy podatkowej i niepodlegających opodatkowaniu (w całości lub części) w drugim państwie na podstawie obowiązujących tam regulacji prawa wewnętrznego. W takim przypadku zwolnienie, które przysługuje podatnikowi zgodnie z bilateralną umową w pierwszym wymienionym państwie, będzie miało zastosowanie tylko do wysokości dochodów lub zysków, które zostały opodatkowane w tym drugim państwie. Podobne uregulowania występują także na gruncie umowy Polski ze Szwecją (art. 27 – ograniczenie korzyści).

Zapobieganie unikaniu opodatkowania (optymalizacji podatkowej) oraz ograniczanie zjawiska podwójnego opodatkowania może odbywać się także za pomocą klauzul wyłączających korzyści wynikające z bilateralnej umowy podatkowej. Klauzule te mogą przybrać dwojaką postać: ogólną i szczególną⁴³. Klauzule ogólne występują na gruncie umów Polski z Luksemburgiem i Słowacją, w brzmieniu nadanym na podstawie protokołów zmieniających. Wyłączają one zastosowanie postanowień bilateralnej umowy podatkowej w odniesieniu do dochodów otrzymanego lub osiąganego w związku ze sztuczną strukturą.

Dodatkowo (umowa Polski ze Słowacją w brzmieniu nadanym jej na podatnie protokołu zmieniającego) stanowi, że żadne z postanowień bilateralnej umowy podatkowej nie stoi na przeszkodzie w rozpoznawaniu przez administrację podatkową umawiającego się państwa istoty transakcji. Z kolei klauzule szczególne wyłączające korzyści wynikające z bilateralnej umowy podatkowej obecne są na gruncie umowy Polski z Maltą w brzmieniu nadanym przez protokół zmieniający podpisany 6 kwietnia 2011 r. Przewiduje ona ograniczenie korzyści wynikających z artykułów rozgraniczających rozszczenia podatkowe między państwa-strony umowy w odniesieniu do dochodów z dywidend (art. 10 ust. 6), odsetek (art. 11 ust. 8) oraz należności licencyjnych (art. 12 ust. 7), jeżeli głównym celem lub jednym z głównych celów jakiegokolwiek osoby, do której odnosi się powstanie lub nabycie praw, z tytu-

⁴³ Zob. szerzej na temat różnic między klauzulą ogólną a klauzulą szczególną przeciwko unikaniu opodatkowania w: M. Wilk, *Klauzula rzeczywistego beneficjenta (beneficial owner) w międzynarodowym prawie podatkowym*, Warszawa 2015, s. 268–275.

łu których dywidendy, odsetki lub należności licencyjne są wypłacane, było uzyskanie korzyści z postanowień regulujących eliminację ich podwójnego opodatkowania w wyniku powstania lub nabycia tych praw.

Obok wskazanych wyżej klauzul dopuszczających zmianę metody eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie prawnym (klauzula *switch-over*) oraz klauzul ogólnych i szczególnych ograniczających korzyści wynikające z bilateralnej umowy podatkowej, eliminacja unikania opodatkowania oraz ograniczanie zjawiska podwójnego nieopodatkowania dokonywane jest często za pomocą odpowiednio skonstruowanych norm rozdzielających rozszczenia podatkowe między oba umawiające się państwa. Przykładem takiej normy jest wzorowana na art. 13 ust. 4 KM OECD i odpowiednio art. 13 ust. 4 KM ONZ klauzula nieruchomościowa, obecna od początku we wzorcu ONZ, dodana do KM OECD w 2003 r.⁴⁴

Pozwala ona na opodatkowanie w państwie położenia nieruchomości dochodów z tytułu zbycia udziałów (akcji) w spółkach kapitałowych, których majątek składa się w głównej mierze (co najmniej w 50%) z nieruchomości położonych w tym państwie. Tym samym zapobiega ona przypadkom zbycia nieruchomości bez opodatkowania w państwie ich położenia, jeśli przedmiotem transakcji nie jest nieruchomość lecz udziały bądź akcje objęte w zamian za tę nieruchomość⁴⁵. Klauzula nieruchomościowa jest trwałym elementem polskiej praktyki traktatowej z państwami członkowskimi UE w okresie przedakcesyjnym. Trend ten jest także widoczny w bilateralnych umowach zawartych lub zmienionych po przystąpieniu Polski do UE. Wzorowane na art. 13 ust. 4 obu konwencji modelowych rozwiązania obecne są w umowach Polski z Austrią, Belgią, Danią, Finlandią, Luksemburgiem, Maltą, Słowacją oraz Wielką Brytanią i Irlandią Północną.

Ponadto na gruncie umów Polski z Danią i Wielką Brytanią i Irlandią Północną występuje rozwiązanie inspirowane rekomendacjami art. 13 ust. 5 KM ONZ rozszerzające zakres klauzuli nieruchomościowej także na udziały w spółkach osobowych lub w innych niż spółki kapitałowe osobach prawnych (np. trust). KM OECD nie zawiera odpowiednika art. 13 ust. 5 KM ONZ. Ponadto w umowie Polski z Austrią i Wielką Brytanią i Irlandią Północną

⁴⁴ P. Baker, T. Liao, *Improper Use of Tax Treaties: The New Commentary on art. 1 and the Amended Article 13 (5)*, Bulletin for International Taxation 2002, nr 11, s. 601–602.

⁴⁵ Co do zasady bowiem (art. 13 ust. 5 KM OECD i odpowiednio art. 13 ust. 6 KM ONZ) zastrzegają wyłączne prawo do opodatkowania dochodów z przeniesienia własności pozostałych składników majątku – w tym udziałów i akcji – w państwie rezydencji zbywcy.

obecne są uregulowania nawiązujące do funkcjonujących z tych państwach tzw. podatków od wyjścia (ang. *exit taxes*). Dopuszczają one możliwość nałożenia przez umawiające się państwo – zgodnie z prawem wewnętrznym tego państwa – podatku od zysków z przeniesienia własności jakiegokolwiek majątku osiąganego przez osobę, która w jakimkolwiek czasie w ciągu ostatnich 6 lat podatkowych (Wielka Brytania i Irlandia Północna) była rezydentem tego państwa w jakimkolwiek czasie w ciągu roku podatkowego, w którym nastąpiło przeniesienie własności majątku tej osoby.

W umowie Polski z Austrią prawo do opodatkowania zysków z tytułu przeniesienia własności majątku ma węższy zakres – dotyczy jedynie zysków z przeniesienia własności udziałów (akcji) – osiągniętego od momentu zmiany miejsca zamieszkania przez byłego rezydenta jednego z umawiających się państw. Zapobiega to tzw. fizycznej ucieczce przed opodatkowaniem polegającym na zmianie przez podatnika miejsca zamieszkania (siedziby).

Podobną funkcję pełni na gruncie umowy Polski z Cyprem, w brzmieniu nadanym protokołem zmieniającym podpisanym 22 marca 2012 r. art. 16 regulujący eliminację podwójnego opodatkowania wynagrodzeń dyrektorów, członków zarządu i rad nadzorczych cypryjskich spółek. W umowie tej, w odróżnieniu od rekomendacji KM OECD i KM ONZ, przyjęto odmienną regułę rozgraniczenia roszczeń podatkowych w odniesieniu do dochodów z tytułu wynagrodzeń dyrektorów i członków zarządu, rady nadzorczej lub jakiegokolwiek innego podobnego organu spółki rezydenta drugiego umawiającego się państwa. Dochody te, zgodnie z art. 16 umowy polsko-cypryjskiej, podlegają opodatkowaniu wyłącznie w państwie rezydencji dyrektora lub członka zarządu (rady nadzorczej) spółki. Omawiane uregulowanie eliminuje przypadki podwójnego nieopodatkowania zapobiegając praktykom wykorzystywania przez podatników – rezydentów Polski spółek cypryjskich dla celów optymalizacji podatkowej.

Poza wskazanymi instrumentami, celom tym służą także te postanowienia zawarte w bilateralnych umowach podatkowych, które umożliwiają dwustronną współpracę właściwych władz umawiających się państw w sprawach podatkowych. Zaliczyć do nich należy:

- a) obowiązkowy arbitraż w ramach procedury wzajemnego porozumiewania się (art. 25 ust. 5 KM OECD i art. 25B KM ONZ),
- b) wymianę informacji w sprawach podatkowych (art. 26 KM OECD i odpowiednio art. 26 KM ONZ) oraz
- c) pomoc w poborze (egzekucji) podatków (art. 27 KM OECD i KM ONZ).

Procedura przewidująca obowiązek wydania wiążącej właściwej władze obu umawiających się państw decyzji arbitrażowej w ramach procedury wzajemnego porozumiewania się przewidziana jest w nielicznych bilateralnych umowach podatkowych Polski zawartych po przystąpieniu do UE (umowa z Belgią w brzmieniu nadanym na podstawie protokołu zmieniającego podpisanego 14 kwietnia 2014 r.)⁴⁶. Podobnie w przypadku pomocy w poborze (egzekucji) podatków. Uregulowanie wzorowane na art. 27 KM OECD i art. 27 KM ONZ obecne jest w nielicznych umowach podatkowych, których stroną jest nasz kraj (umowa Polski ze Szwecją).

Stosowane rekomendacje w tym zakresie pojawiły się od niedawna w KM OECD (2008 r.) i KM ONZ (2011 r.), co tłumaczy ich rzadkie występowanie w polskiej praktyce traktatowej⁴⁷. Za trwałą tendencję w polskiej praktyce traktatowej w analizowanym okresie uznać z kolei można zmianę odpowiednika art. 26 KM OECD i art. 26 KM ONZ – wymiana informacji w sprawach podatkowych, dostosowującą jego treść do aktualnego brzmienia stosowanych rekomendacji obu konwencji modelowych w tym zakresie⁴⁸. Odpowiedniki art. 26 KM OECD i KM ONZ w nowym brzmieniu funkcjonuje na gruncie umów Polski z Finlandią i Wielką Brytanią oraz w umowach zmienionych na mocy protokołów zmieniających podpisanych przez nasz kraj z: Belgią, Cyprzem, Danią, Maltą, Luksemburgiem oraz Słowacją.

3.4. Zanikające tendencje w polskiej praktyce traktatowej po przystąpieniu Polski do UE

Obok przeanalizowanych wyżej trwałych i nowych trendów, polską praktykę traktatową okresu poakcesyjnego charakteryzuje zanikanie pewnych uregulowań obecnych powszechnie w bilateralnych umowach zawartych przed uzyskaniem przez nasz kraj członkostwa w UE. Należą do nich normy rozgraniczające rozszczenia podatkowe między umawiające się państwa w odniesieniu do dochodów z tytułu wykonywania wolnych zawodów (art. 14 KM OECD i odpowiednio art. 14 KM ONZ) oraz wynagrodzeń profesorów,

⁴⁶ Zob. szerzej na ten temat w: D. Mączyński, *Wymiana informacji w Unii Europejskiej w zakresie podatków bezpośrednich – stan obecny i perspektywy*, [w:] *Prawo finansowe po transformacji ustrojowej. Międzynarodowe i europejskie prawo podatkowe. Zjazd katedr prawa finansowego i podatkowego, Łódź, 5–6 czerwca 2012 r.*, pr. zb. pod red. I. Mirek i T. Nowak, Łódź 2013, s. 270 i n.

⁴⁷ Z. Kukulski, *Konwencja Modelowa OECD...*, s. 164–165.

⁴⁸ *Ibidem*, s. 164–165.

nauczycieli i pracowników naukowo-badawczych – nierekomendowany ani przez KM OECD ani przez KM ONZ⁴⁹.

Odrębny artykuł poświęcony eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie prawnym dochodów osób wykonujących wolny zawód obecny jest w pięciu bilateralnych umowach podatkowych Polski z państwami członkowskimi UE, zawartych lub zmienionych za pomocą protokołu zmieniającego po 1 maja 2004 r. Należą do nich umowy z Austrią, Belgią, Cyprzem, Luksemburgiem, Szwecją oraz Wielką Brytanią i Irlandią Północną.

Analizowane uregulowanie nie występuje w umowach Polski z Czechami, Danią, Finlandią oraz Maltą. W ostatnim przypadku odpowiednik art. 14 KM OECD został wykreślony na podstawie protokołu zmieniającego tę umowę podpisanego 6 kwietnia 2011 r. Wydaje się to naturalną konsekwencją skreślenia art. 14 z KM OECD w 2000 r., co oznacza, że w tym zakresie polska praktyka traktatowa ewoluuje w kierunku aktualnych rekomendacji tego wzorca bilateralnej umowy podatkowej.

Na tym tle umowa Polski z Cyprzem stanowi wyjątek, który wydaje się potwierdzać powyższą regułę. Nie dość, że zawiera ona odrębny artykuł poświęcony eliminacji podwójnego opodatkowania wolnych zawodów, to protokół zmieniający tę umowę, podpisany 22 marca 2012 r. nadał mu treść zgodną z rekomendacjami KM ONZ w tym zakresie. Na gruncie wzorca ONZ, reguła rozgraniczająca roszczenia podatkowe w odniesieniu do dochodów z tytułu wykonywania wolnych zawodów jest rozbudowana. Co do zasady, tak jak miało to miejsce na gruncie KM OECD w brzmieniu sprzed 2000 r., dochody z tytułu wykonywania wolnego zawodu podlegają opodatkowaniu w państwie rezydencji osoby, która ten wolny zawód wykonuje, z wyjątkiem przypadków, gdy osoba ta ma w drugim umawiającym się państwie stałą placówkę (ang. *fixed base*).

W takim przypadku dochód uzyskany przez tę osobę z tytułu wykonywania wolnego zawodu może być opodatkowany w tym drugim państwie, ale tylko w takim zakresie, w jakim może być on przypisany tej stałej placówce. Ponadto, zgodnie z rekomendacjami art. 14 ust. 1 lit. b KM ONZ, drugie

⁴⁹ Konwencja Modelowa ONZ nie zawiera w swej treści rekomendacji w odniesieniu do rozgraniczenia roszczeń podatkowych w stosunku do wynagrodzeń profesorów, nauczycieli oraz pracowników naukowo-badawczych. Pewne wskazówki jak może być sformułowany przepis regulujący tę problematykę odnaleźć można jedynie w Komentarzu do KM ONZ. Zgodnie z zaleceniami Komentarza do KM ONZ, odnośny artykuł winien powielać regułę przyjętą w art. 20, który dotyczy studentów. Zob. szerzej na ten temat: *Komentarz do art. 20 KM ONZ*, [w:] UN DESA Model, s. 279.

umawiające się państwo może opodatkować dochód osoby wykonującej wolny zawód także w przypadku, gdy osoba ta przebywa na terytorium tego państwa przez okres lub okresy przekraczające łącznie 183 dni w każdorazowym 12-miesięcznym okresie.

Także i w tym przypadku, drugie umawiające się państwo może opodatkować te dochody tylko w takim zakresie, w jakim pochodzą one z wykonywania wolnego zawodu w tym państwie. Analizowana umowa Polski z Cyprem rozszerza – zgodnie z rekomendacjami art. 14 ust. 1 lit. b KM ONZ, zakres prawa do opodatkowania dochodów z tytułu wykonywania wolnego zawodu w oparciu o wspomnianą regułę 183 dni dla państwa ich źródła.

Występowanie odrębnego artykułu poświęconego eliminacji podwójnego opodatkowania wynagrodzeń profesorów, nauczycieli oraz pracowników naukowo-badawczych, skonstruowanego analogicznie jak norma rozdzielająca roszczenia podatkowe w odniesieniu do dochodów studentów, uczniów i praktykantów (art. 20 KM OECD i art. 20 KM ONZ), było powszechne w polskiej praktyce traktatowej okresu przedakcesyjnego. Występuje on także w wielu umowach zawartych lub zmienionych za pomocą protokołów zmieniających po 1 maja 2004 r., w tym na gruncie umów Polski z Austrią, Belgią, Cyprem, Luksemburgiem, Malcią, Słowacją oraz Wielką Brytanią i Irlandią Północną. Jest on z kolei nieobecny w umowach Polski z Czechami, Danią, Finlandią i Szwecją, co zbliża polską praktykę traktatową w tym zakresie do rekomendacji KM OECD i wskazuje na tendencję spadkową popularności tego rozwiązania.

4. WNIOSKI KOŃCOWE

W porównaniu z okresem przedakcesyjnym, po przystąpieniu do UE, Polska zawarła niewiele nowych bilateralnych umów podatkowych z państwami należącymi do tej organizacji. Upowszechniła się natomiast tendencja rewizji postanowień wcześniej zawartych umów za pomocą protokołów zmieniających. Uogólniając, zmiany te zmierzają w dwóch kierunkach.

Pierwszy to dostosowanie brzmienia poszczególnych artykułów umowy do aktualnych rekomendacji KM OECD. Drugi – to rezygnacja z metody kredytu podatkowego na rzecz metody wyłączenia z progresją. Trzeci zaś to wprowadzanie narzędzi umożliwiających skuteczne ograniczanie unikania opodatkowania (optymalizacja podatkowa), a także eliminacja postanowień rozdzielających roszczenia podatkowe między umawiające się państwa

– obecnych w niektórych bilateralnych umowach podatkowych, których efektem było podwójne nieopodatkowanie określonych kategorii dochodów lub majątku.

W efekcie pojawiają się w polskiej praktyce traktatowej zarówno ogólne jak i szczególne klauzule ograniczające korzyści wynikające z bilateralnych umów podatkowych, klauzule pozwalające na zmianę metody wyłączenia z progresją na metodę kredytu podatkowego typu *switch-over*, a także inne regulacje służące zapobieganiu unikania opodatkowania (np. klauzula nieruchomościowa). Trendy te zasługują na pozytywną ocenę zarówno z punktu widzenia interesów fiskalnego państwa, jak i interesów podatników.

Podobnie jak w okresie przedakcesyjnym, także po przystąpieniu Polski do UE, zdecydowana większość bilateralnych umów podatkowych zawartych przez nasz kraj z państwami członkowskimi UE oparta jest na rekomendacjach KM OECD. Za trwałą tendencję uznać należy jednakże oparcie polskiej praktyki traktatowej w odniesieniu do eliminacji podwójnego opodatkowania niektórych kategorii dochodów (należności licencyjne, emerytury, renty oraz inne podobne świadczenia) na wzorcu ONZ. Biorąc za kryterium skuteczność ochrony interesów fiskalnych Polski, przyjęte w tym zakresie rozwiązania uznać należy za słuszne. Wyraźnie widać tendencję polegającą na redukcji maksymalnej stawki podatku u źródła od odsetek i należności licencyjnych.

W przypadku pozostałych postanowień charakterystycznych wyłącznie dla KM ONZ, ich występowanie w bilateralnych umowach, których stroną obok naszego kraju jest inne państwo członkowskie UE ma charakter sporadyczny. Trwałym trendem polskiej praktyki traktatowej jest występowanie pewnych (nielicznych) uregulowań nieznajdujących oparcia w rekomendacjach obu konwencji modelowych. Mowa tu o zwolnieniu z opodatkowania w państwie źródła odsetek wypłacanych na rzecz m.in. rządów i banków centralnych umawiających się państw, oraz odsetek od jakichkolwiek pożyczek udzielanych przez bank. Powszechnie wprowadza się także zwolnienie z podatku u źródła dywidend otrzymywanych przez znaczących korporacyjnych udziałowców (akcjonariuszy), o ile udziały lub akcje w spółce wypłacającej znajdują się w ich posiadaniu przez określony w bilateralnej umowie podatkowej czas.

Wreszcie wskazać można na zanik pewnych uregulowań, obecnych w polskiej praktyce traktatowej okresu przedakcesyjnego. Wyraźnie zaznacza się tendencja rezygnacji z odrębnych uregulowań w zakresie eliminacji podwójnego opodatkowania wolnych zawodów oraz wynagrodzeń profesorów,

nauczycieli i pracowników naukowo-badawczych, choć od wskazanej wyżej reguły znaleźć można liczne wyjątki.

Niedostatkim, w mojej ocenie, polskiej praktyki traktatowej okresu poakcesyjnego jest rzadkie występowanie instrumentów umożliwiających skuteczną współpracę bilateralną w sprawach podatkowych, zwłaszcza wzorowanych na art. 25 ust. 5 KM OECD i art. 25B ust. 5 KM ONZ obowiązkowego arbitrażu w ramach procedury wzajemnego porozumiewania się, a także art. 27 KM OECD/ KM ONZ – w zakresie pomocy w poborze podatków. Ich niedostatek łagodzą jednak obowiązujące w tym zakresie postanowienia wtórnego prawa unijnego.

SUMMARY

TRENDS IN POLISH TREATY PRACTICE WITH THE EU MEMBER STATES AFTER POLAND'S ACCESSION TO THE EU

The article deals with trends in Polish treaty practice with the EU Member States after Poland's accession to the EU. The Author analyses the influence of recommendation provided both by the OECD and UN Model Conventions on Polish treaty practice – as compared to the DTC's concluded before the accession. In Author's opinion, the main trends in Polish treaty practice after accession to the EU include: 1) renegotiation or changing by mean of amending protocol of many DTCs with the EU member states, 2) basing the Polish treaty practice on the OECD Model and 3) presence of a few characteristic recommendations for the UN Model in the Polish treaty practice (i.e. art. 12 § 1 and 2 – source taxation of royalties, art. 13 § 4 – immovable property clause, and art. 18A § 2 and art. 18B § 3 – exclusive source taxation of pensions paid within social security system). The Author notices also new trends in Polish treaty practice. These include: 1) incensement of the presence of switch-over clauses and other general and specific limitation of benefits clauses in Polish DTC's recently adopted in order to eliminate tax avoidance and double non-taxation, 3) decrease of importance in case of professional services article and professors, teachers and researchers article – as compared to the DTC's concluded by Poland before its accession to the EU. Although the Polish treaty network with the EU member states is completed, the Author comes to the conclusion that many of them still requires the improvement by introducing through amending protocols lacking instruments providing the mutual cooperation in tax matters between the two contracting states (i.e. arbitration as provided in art. 25 § 5 of the OECD Model [2008] or the assistance in collection of taxes – art. 27 of the OECD Model).