

Ziemowit Kukulski*

PRAKTYKA TRAKTATOWA PAŃSTW BRICS A BILATERALNE UMOWY PODATKOWE Z POLSKĄ

1. PAŃSTWA BRICS – UWAGI WPROWADZAJĄCE

Mianem BRICS określana jest nieformalna grupa państw rozwijających się: Brazylii, Rosji, Indii, Chin oraz Republiki Południowej Afryki. Zwrot BRICS został po raz pierwszy użyty w formie „BRIC” przez Jima O’Neila z Goldman Sachs w dokumencie opublikowanym w 2001 r. „Building Better Economic BRICs” i jest anglojęzycznym skrótem pochodzącym od pierwszych liter potocznych nazw państw pierwotnie zaliczonych do tej grupy (Brazylia, Rosja, Indie i Chiny)¹. Po przystąpieniu Republiki Południowej Afryki (*South Africa*) do grupy BRIC w 2011 r., została ona przemianowana na BRICS.

BRICS nie jest organizacją międzynarodową zrzeszającą państwa zaliczane do tej grupy. Ponadto grupa ta nie tworzy ani sojuszu politycznego ani unii gospodarczej. W literaturze przedmiotu formułowane są różne scenariusze przyszłości grupy BRICS w kontekście jej wpływu na rozwój

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

¹ J. O’Neill, *Building Better Global Economics BRICs*, Goldman Sachs Global Economics Paper 66 (2001), <http://www.goldmansachs.com/our-thinking/archive/archive-pdfs/build-better-brics.pdf>, dostęp 1.02.2016 r.; por. T. Dagan, *BRICS: Theoretical Framework and the Potential Cooperation*, [w:] *BRICS and the Emergence of International Tax Coordination*, pod red. Y. Braunera i P. Pistone, IBFD, Amsterdam 2015, s. 17–19.

międzynarodowego prawa podatkowego². Przewiduje się m.in., że państwa zaliczane do BRICS staną się do połowy XXI w. politycznymi i gospodarczymi światowymi potęgami, które mogą zagrozić pozycji Stanów Zjednoczonych i Unii Europejskiej³. Współcześnie państwa BRICS zaliczane są największych gospodarek wschodzących (ang. *emerging economies*) na świecie. Ich łączny produkt krajowy brutto wynosi 1/4 światowego PKB, zaś ich populację szacuje się na ok. 40% ludności świata, co nie pozostaje bez wpływu na ogólnoswiatowe procesy gospodarcze⁴.

W sferze międzynarodowego prawa podatkowego rosnące znaczenie państw BRICS jako „światowych graczy”, ich doświadczenia wyniesione z negocjacji i stosowania bilateralnych umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku oraz zapobiegania unikaniu opodatkowania (dalej: bilateralne umowy podatkowe), bez wątpienia wcześniej czy później przełożą się na kształt rekomendacji zawartych w Konwencji Modelowej OECD w sprawie podatków od dochodu i majątku (KM OECD) i Konwencji Modelowej ONZ w sprawie unikania podwójnego opodatkowania między państwami rozwiniętymi a rozwijającymi się (KM ONZ). W zagranicznym piśmiennictwie wyrażane są obawy, że w efekcie może to ograniczyć rolę KM ECD jako wzorca kształtującego praktykę traktatową wielu państw i doprowadzić do recepcji niektórych postanowień charakterystycznych wyłącznie dla KM ONZ, obecnych w bilateralnych umowach podatkowych, których stronami są państwa BRICS i zarazem korzystnych z punktu widzenia ich interesów fiskalnych⁵.

Obawy te łągodzą następujące okoliczności: po pierwsze, państwa BRICS nie instytucjonalizowały swojej dotychczasowej, nieformalnej współpracy, po drugie, państwa zaliczane do tej grupy mają różny potencjał i interesy gospodarcze (do grupy BRICS zaliczono światowych liderów

² Y. Brauner, P. Pistone, *The BRICS and the Future of International Taxation*, [w:] *BRICS and the Emergence of International Tax Coordination*, pod red. Y. Braunera i P. Pistone, IBFD, Amsterdam 2015, s. 495 i n.

³ Zob. szerzej na ten temat: J. Owens, *The BRICS: An Overall Perspective*, [w:] *BRICS and the Emergence...*, s. 353–365.

⁴ P. Pistone, Y. Brauner, *Introduction*, [w:] *BRICS and the Emergence...*, s. 3–6.

⁵ Zob. szerzej na ten temat: D.M. Ring, *Institutional Aspects*, [w:] *BRICS and the Emergence...*, s. 490–493, por. B. Yang, Ch. PingSong, *A Comparative Study of the OECD Model, UN Model and China's Treaties with Respect to Rights to Tax Income and Capital*, „eJournal of Tax Research” 2011, t. 9, nr 3, s. 257–260, https://www.business.unsw.edu.au/research-site/publications-site/ejournaloftaxresearch-site/Documents/full_edition_v9n3.pdf, dostęp 2.02.2016 r.

w dziedzinie produkcji towarów (Chiny, Indie) oraz świadczeniu niektórych usług (Brazylia, Indie), eksporterów głównie surowców naturalnych (Rosja), a także Republikę Południowej Afryki – najmniejsze z państw BRICS, o strategicznej pozycji, ale jednak regionalnej, na kontynencie afrykańskim), i po trzecie, „rywalami” państw BRICS w kontekście ogólnoświatowego znaczenia politycznego i gospodarczego są takie kraje jak: Indonezja, Korea Południowa, Kazachstan, Meksyk, Nigeria oraz Turcja, niektóre z nich (Korea Południowa, Meksyk i Turcja), w odróżnieniu od państw BRICS, są jednocześnie państwami członkowskimi OECD.

Bez względu na to jaki będzie wpływ państw BRICS na międzynarodowe prawo podatkowe w najbliższych dekadach, warto poddać analizie postanowienia bilateralnych umów podatkowych, których stronami są państwa zaliczone do tej grupy, pod kątem występowania w nich rekomendacji typowych dla KM OECD i KM ONZ. Umożliwi to nie tylko scharakteryzowanie praktyki traktatowej tych państw, ale także pozwoli ocenić rozwiązania zaadoptowane w bilateralnych umowach podatkowych zawartych przez Polskę z państwami BRICS z punktu widzenia polskich interesów fiskalnych.

2. CHARAKTERYSTYKA BILATERALNYCH UMÓW PODATKOWYCH ZAWARTYCH PRZEZ PAŃSTWA BRICS. ROLA KM OECD I KM ONZ W ICH PRAKTYCE TRAKTATOWEJ

2.1. Uwagi wprowadzające

Państwa zaliczone do grupy BRICS mają rozbudowaną sieć bilateralnych umów podatkowych, wśród których najliczniejsze są umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania (tzw. pełne bilateralne umowy podatkowe)⁶. Jedną z cech charakterystycznych praktyki traktatowej państw BRICS jest jej oparcie w głównej mierze na rekomendacjach KM ONZ, co jest typowe dla bilateralnych umów podatkowych, których stronami są państwa importujące głównie kapitał i nowoczesne technologie

⁶ Zob. szerzej nt. rodzajów bilateralnych umów podatkowych w polskiej praktyce traktatowej, [w:] Z. Kukulski, *Bilateralne umowy podatkowe o unikaniu podwójnego opodatkowania niektórych kategorii dochodów osiąganych przez osoby fizyczne w polskiej praktyce traktatowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 1, s. 17–23.

(państwa rozwijające się)⁷. W odróżnieniu od KM OECD, która została zaprojektowana jako wzorzec bilateralnej umowy podatkowej dla państw będących członkami tej organizacji (państwa rozwinięte), KM ONZ stworzona została jako alternatywny wzorzec takiej umowy, uwzględniający interesy fiskalne państw rozwijających się (importujących kapitał i nowoczesne technologie)⁸.

Za wyraz ochrony interesów fiskalnych tych państw uznać należy przede wszystkim szerszą w porównaniu z KM OECD definicję zakładu i należności licencyjnych oraz korzystną z punktu widzenia państwa źródła (położenia majątku) alokację prawa do opodatkowania w odniesieniu do szeregu kategorii dochodu i majątku, tam gdzie KM OECD zastrzega wyłączność opodatkowania dla państwa rezydencji podatnika⁹.

Nic dziwnego, że to właśnie rekomendacje KM ONZ stały się punktem odniesienia dla praktyki traktatowej państw BRICS. Znaczenie KM ONZ umacnia ponadto fakt, że żadne z państw zaliczonych do tej grupy nie posiada statusu członka OECD, co sprawia, że nie mają one bezpośrednio wpływu na kształt rekomendacji przyjmowanych przez Komitet ds. Podatkowych tej organizacji przy okazji kolejnych aktualizacji KM OECD czy Komentarza do niej. Niektóre z państw BRICS (Brazylia) powołując się na ten argument kwestionują rangę Komentarza do KM OECD, jak i samej KM OECD, w procesie negocjacji i interpretacji bilateralnych umów podatkowych¹⁰. Państwa te aktywnie uczestniczą za to w pracach Komitetu Ekspertów ONZ ds. Międzynarodowej Współpracy w Sprawach Podatkowych, który jest odpowiednikiem Komitetu ds. Podatkowych OECD,

⁷ F.A. García Pratas, *Impact of the Position of the BRICS on the UN Model Convention*, [w:] *BRICS and the Emergence...*, s. 405–419 – BRICS aktywnie uczestniczą w posiedzeniach Komitetu Ekspertów ONZ; por. J.J.P. de Goede, *The BRICS Countries in the Context of the Work on the UN Model*, tamże, s. 421–446.

⁸ Zob. szerzej nt. znaczenia KM ONZ w praktyce traktatowej państw, [w:] W. Wijnen, J. de Goede, *The UN Model in Practice 1997–2013*, „Bulletin for International Taxation” 2014, nr 3, s. 118–146.

⁹ Zob. szerzej nt. podobieństw i różnic między KM OECD i KM ONZ [w:] Z. Kukulski, *Konwencja Modelowa OECD i Konwencja Modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2015, s. 110–222 oraz M. Lennard, *The UN Model Tax Convention as Compared with the OECD Model Convention – Current Points of Difference and Recent Developments*, „Asia–Pacific Tax Bulletin” 2009, nr 1/2, s. 4–11.

¹⁰ F.A. García Pratas, *op. cit.*, s. 407.

tj. ciałem odpowiedzialnym m.in. za kształt rozwiązań rekomendowanych przez KM ONZ i Komentarz do niej¹¹.

Obserwowany w ostatnich dwóch dekadach wzrost gospodarczego znaczenia państw BRICS na arenie międzynarodowej spowodował zmianę ich dotychczasowej praktyki traktatowej opartej w głównej mierze na KM ONZ. Jej wyrazem jest zauważalna recepcja rekomendacji KM OECD w wielu bilateralnych umowach podatkowych zawartych przez państwa BRICS z krajami słabiej od nich rozwiniętymi gospodarczo. Wynika to niewątpliwie z faktu, że państwa BRICS przestają być typowymi importerami kapitału i nowoczesnych technologii i stają się ich eksporterami, głównie do krajów rozwijających się. Nie umniejsza to w niczym znaczenia KM ONZ dla ich praktyki traktatowej. Wzorzec ten nadal pozostaje źródłem inspiracji dla postanowień wielu bilateralnych umów podatkowych zawartych przez państwa BRICS.

2.2. Charakterystyka bilateralnych umów podatkowych zawartych przez Brazylię. Rola KM OECD i KM ONZ w brazylijskiej praktyce traktatowej

Brazylia (Federacyjna Republika Brazylii) ma najsłabiej rozwiniętą sieć bilateralnych umów podatkowych ze wszystkich państw zaliczanych do grupy BRICS. Obecnie Brazylia jest stroną 32 umów tego rodzaju¹². W literaturze przedmiotu wyodrębnia się kilka stadiów brazylijskiej praktyki traktatowej¹³. Pierwszy, obejmujący lata 1960–1970, w którym Brazylia zawarła kilka bilateralnych umów podatkowych ze swoimi tradycyjnymi partnerami gospodarczymi (m.in. Portugalia, Stany Zjednoczone oraz Zjednoczone Królestwo Wł. Brytanii i Irlandii Północnej) charakteryzujące się opodatkowaniem wg niezredukowanych lub nieznaczną redukcją wysokości stawek podatku u źródła w odniesieniu do dywidend, odsetek i należności licencyjnych oraz wyłączeniem opodatkowania w państwie źródła w przypadku pozostałych kategorii dochodu i majątku. Okres ten cechuje ponadto istnienie rozbudowanego systemu zachęt podatkowych (ulgi, zwolnienia) adresowanych do zagranicznych inwestorów.

¹¹ J.P. de Goede, *The BRICS Countries in the Context of the Work on the UN Model*, s. 424–428.

¹² L.E. Schoueri, *Tax Policy and Technical Tensions in the BRICS (+) World – Brazil*, [w:] *BRICS and the Emergence...*, s. 42–43.

¹³ Tamże, s. 42–43.

Drugie stadium brazylijskiej praktyki traktatowej obejmuje bilateralne umowy podatkowe zawarte przez ten kraj w latach 1980–1990. Do grupy tej należy większość umów Brazylii z państwami latynoamerykańskimi, które opierają się głównie na rekomendacjach KM ONZ¹⁴. Powszechnie występuje w nich mechanizm tzw. darowanego kredytu podatkowego, zwany także klauzulą fikcyjnego zaliczenia (ang. *tax sparing credit*)¹⁵. Polega on na przyznaniu kredytu podatkowego przez państwo rezydencji podatnika, pomimo, że podatnik nie zapłacił podatku w państwie źródła dochodu. Zazwyczaj mechanizm ten dotyczy dochodów z tytułu dywidend, odsetek i należności licencyjnych. Darowany kredyt podatkowy jest rekomendowany przez pkt. 3–12 Komentarza do art. 23A KM ONZ, kwestionowany przez państwa członkowskie OECD¹⁶.

Ostatni, trzeci okres w brazylijskiej praktyce traktatowej obejmuje bilateralne umowy podatkowe zawarte przez ten kraj w latach 1990 – po czasy współczesne. Charakteryzuje się on wzrostem eksportu kapitału i nowoczesnych technologii głównie do krajów słabiej rozwiniętych gospodarczo. Mimo tego, nadal praktyka traktatowa Brazylii opiera się głównie na KM ONZ. Jednocześnie zanikają niektóre rozwiązania popularne w poprzednich okresach (tzw. darowany kredyt podatkowy) i pojawiają się nowe, nieobecne ani w KM OECD ani w KM ONZ, inspirowane praktyką traktatową innych państw (głównie Stany Zjednoczone)¹⁷. Nowym trendem w brazylijskiej praktyce traktatowej są klauzule ograniczające korzyści wynikające z bilateralnej umowy podatkowej (ang. *limitation of benefits clauses* – *LOB-clauses*) występujące m.in. w umowach z Izraelem, Peru i Republiką Południowej Afryki¹⁸.

¹⁴ Tamże, s. 42–43.

¹⁵ Por. K.R. Haugland Nilsen, *The Concept of Tax Sparing. A General Analysis and Assessment of the Various Features of Tax Sparing Provisions*, s. 8–14, <http://www.jus.uio.no/ior/english/research/projects/global-tax-transparency/publications/the-concept-of-tax-sparing.pdf>, (dostęp 4.02.2016 r.) oraz *Podatkowy słownik encyklopedyczny. Angielsko-polski/polsko-angielski*, pod red. M. van Doorn-Olejnickiej, IBFD, C.H. Beck, Warszawa 2014, s. 456.

¹⁶ Zob. szerzej na ten temat: *Commentary on Chapter V: Methods for the Elimination of Double Taxation* [w:] *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, UN Committee of Economic & Social Affairs, United Nations, New York 2011, s. 308–310; szerzej nt. argumentów za i przeciw mechanizmowi tzw. darowanego kredytu podatkowego [w:] *International Tax Law*, red. Y. Wang, Y. Shen, Chinese Financial and Economic Publishing House, Shanghai 2014, s. 123–125.

¹⁷ L.E. Schoueri, *op. cit.*, s. 46.

¹⁸ Tamże, s. 46.

Analiza bilateralnych umów podatkowych zawartych przez Brazylię prowadzi do wniosku, że KM OECD wywarła ograniczony wpływ na praktykę traktatową tego kraju. Opierają się one głównie na rekomendacjach KM ONZ. Do innych typowych rozwiązań brazylijskiej praktyki zaliczyć należy: 1) objęcie definicją należności licencyjnych dochodów z tytułu świadczenia usług, w tym usług konsultacyjno-doradczych, przez zagraniczne przedsiębiorstwo za pomocą jego pracowników lub innego personelu zatrudnionego w tym celu (ang. *furnishing of services*), a także opłat za usługi techniczne (ang. *technical services*), 2) występowanie mechanizmu tzw. darowanego kredytu podatkowego (ang. *tax sparing credit*)¹⁹. Mimo istotnych różnic pomiędzy rekomendacjami OECD a brazylijską praktyką traktatową, Brazylia aktywnie uczestniczy w niektórych ostatnich przedsięwzięciach OECD, m.in. w *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*, ponadto pozytywnie odniosła się do projektu OECD *BEPS Action Plan* (ang. *Base Erosion and Profit Shifting Action Plan*)²⁰.

2.3. Charakterystyka bilateralnych umów podatkowych zawartych przez Federację Rosyjską. Rola KM OECD i KM ONZ w rosyjskiej praktyce traktatowej

Rosja (Federacja Rosyjska) to jedyne państwo BRICS, które ma własną konwencję modelową *sensu stricto*, tj. akt normatywny zawierający wytyczne (skierowane do negocjatorów) w zakresie zawierania bilateralnych umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania²¹. Konwencja Modelowa Federacji Rosyjskiej (KM FR) uregulowana jest w rozporządzeniu Rządu Federacji Rosyjskiej z dnia 24 lutego 2010 r. o zawieraniu międzynarodowych umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od zapłaty podatków od dochodu i majątku, które zastąpiło poprzednie rozporządzenie z 28 maja 1992 r. w tej samej sprawie²². Wzorzec ten łączy w sobie rekomendacje zarówno KM OECD jak i KM ONZ.

¹⁹ Tamże, s. 47–48.

²⁰ Tamże, s. 48–49.

²¹ Por. Z. Kukulski, *Konwencja Modelowa OECD...*, *op. cit.*, s. 54–59.

²² *Постановление Правительства РФ от 24.02.2010 N 84 (ред. от 26.04.2014) „О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество”* (*Postanowienie Prawitielstwa RF ot 24.02.2010 N 84 (red. Ot 26.04.2014)*)

W literaturze przedmiotu podkreśla się występowanie nieznaczących odstępstw KM FR od KM OECD²³. Należą do nich: 1) wyższa i jednolita stawka podatku u źródła od dywidend (10% kwoty dywidendy brutto), 2) dodatkowe klauzule zapobiegające unikaniu opodatkowania, w tym podwójnego nieopodatkowania (np. klauzule ograniczające korzyści wynikające z bilateralnej umowy podatkowej podmiotom niebędącym rezydentami jednego lub obu umawiających się państw), 3) klauzule zezwalające na stosowanie uregulowań rosyjskiego prawa wewnętrznego w zakresie niedostatecznej kapitalizacji²⁴.

Obecnie Rosja jest stroną 88 bilateralnych umów podatkowych, z których większość zawarto w latach 1990-2000, tj. po upadku Związku Radzieckiego²⁵. Także w przypadku Rosji, można wyróżnić co najmniej dwa okresy w jej praktyce traktatowej. Pierwszy, obejmuje lata 90. XX wieku, zaś drugi – pierwszą dekadę XXI w. Bilateralne umowy podatkowe zawarte przez Rosję w latach 90. XX w. (głównie z państwami członkowskimi UE oraz Stanami Zjednoczonymi) nie są korzystne z punktu widzenia rosyjskich interesów fiskalnych. Charakteryzuje je zwolnienie z podatku w państwie źródła odsetek i należności licencyjnych, co wynikało z ówczesnego zapotrzebowania na zagraniczny kapitał i nowoczesne technologie. Jednakże w pierwszej

„O zakluczenii miežgosudarstwiennych soglaszenij ob izbiežanii dvojnogo nalogoobloženiija i o predotwraszczenii ukłonenija ot upłaty nalogow na dochody i imuszczestwo”) Zob. <http://www.fpa.su/zakon/postanovleniya-pravitelstva-rf/16234-postanovlenie-pravitelstva-rf-ot-24-fevralja-2010-g-n-84/>, dostęp 2.02.2016 r.

²³ D.V. Vinnitskiy, *Tax Policy and Technical Tensions in the BRICS (+) World –Russia*, [w:] *BRICS and the Emergence...*, s. 86–87.

²⁴ Tamże, s. 88.

²⁵ W okresie poprzedzającym swój upadek, ZSRR zawarto kilka bilateralnych umów podatkowych z tzw. państwami kapitalistycznymi (Alergią, Francją, Iranem, Izraelem, Koreą Północną, Niemcami, Stanami Zjednoczonymi, Syrią i Zjednoczonym Królestwem Wl. Brytanii i Irlandii Płn.), niektóre z nich obowiązują nadal. Ponadto ZSRR był stroną dwóch wielostronnych traktatów: Porozumienia o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodów i majątku osób fizycznych, podpisanego w Miskolcu w dniu 27 maja 1977 r. oraz Porozumienia o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodów i majątku osób prawnych, podpisanego w Ułan Bator w dniu 19 maja 1978 r. z państwami należącymi do Rady Wzajemnej Pomocy Gospodarczej (RWPG). Oba traktaty zastąpione zostały przez dwustronne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu i majątku oraz zapobieganiu uchylaniu się od opodatkowania z byłymi państwami członkowskimi RWPG oraz z państwami powstałymi po rozpadzie ZSRR (tj. Gruzja i państwa należące obecnie do Wspólnoty Niepodległych Państw). Por. D.V. Vinnitskiy, *Tax Policy and Technical Tensions in the BRICS (+) World –Russia*, [w:] *BRICS and the Emergence...*, s. 83–85.

dekadzie XXI, Rosja odstąpiła od tej praktyki, w zamian zezwalając na rezygnację z opodatkowania dywidend w państwie źródła²⁶. Ponadto w umowach zawartych przez Rosję w tym okresie pojawiają się klauzule ograniczające korzyści wynikające z bilateralnej umowy podatkowej²⁷. Niezmiennym elementem rosyjskiej praktyki traktatowej jest jej oparcie głównie na metodzie zwykłego kredytu podatkowego. Ponadto rosyjską praktykę traktatową charakteryzuje niewystępowanie wzorowanego na art. 25 ust. 5 KM OECD i art. 25B ust. 5 KM ONZ obowiązkowego arbitrażu w ramach procedury wzajemnego porozumiewania się oraz regulacji umożliwiających pomoc w poborze podatku (art. 27 KM OECD i odpowiednio art. 27 KM ONZ)²⁸.

Rosja jako jedyne państwo zaliczone do grupy BRICS była najbliższą pełnego członkostwa w OECD. W 2007 r. OECD przyjęło tzw. *Mapę drogową dla członkostwa Rosji w OECD* (ang. *Roadmap for the Accession of the Russian Federation to the OECD Convention*)²⁹. Obecne negocjacje dotyczące członkostwa Rosji w OECD zostały zawieszono na skutek sankcji nałożonych na Rosję po aneksji Krymu i zaangażowania się Rosji w konflikt zbrojny w Donbasie³⁰.

2.4. Charakterystyka bilateralnych umów podatkowych zawartych przez Indie. Rola KM OECD i KM ONZ w indyjskiej praktyce traktatowej

Indie (Republika Indii) rozpoczęły proces budowy sieci bilateralnych umów podatkowych w latach 50. XX w., tuż po uzyskaniu niepodległości³¹. Indie od początku świadome były gospodarczych konsekwencji

²⁶ Tamże, s. 83–85.

²⁷ Tamże, s. 85.

²⁸ Zob. szerzej na ten temat: Z. Kukulski, *Konwencja Modelowa OECD...*, s. 152–167.

²⁹ OECD, *Roadmap for the Accession of the Russian Federation to the OECD Convention*, C(2007)103/FINAL, 3 Dec. 2007, <http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaysdocumentpdf/?doclanguage=en&cote=c%282007%29103/final>, dostęp 2.02.2016 r.

³⁰ N. Soloveva, *Transformation of Tax Systems in the CEE and BRICS Countries, 25 years of experience and future challenges. National Report – Russian Federation*, raport krajowy przygotowany na międzynarodową konferencję *Transformation of Tax Systems in the CEE and BRICS Countries, 25 years of experience and future challenges*, zorganizowaną na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Uniwersytetu Łódzkiego i Fundację Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych we współpracy z Międzynarodowym Biurem Dokumentacji Podatkowej w Amsterdamie, Łódź, 9-10 października 2015 r.

³¹ D.P. Sengupta, *Tax Policy and Technical Tensions in the BRICS (+) World –India*, [w:] *BRICS and the Emergence...*, s. 115.

wynikających z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Aktywnie uczestniczą w pracach międzynarodowych organizacji nad rozwojem międzynarodowego prawa podatkowego. Od roku 2006 mają status obserwatora przy OECD i są członkiem wielu grup roboczych tej organizacji (m.in. brały udział w opracowaniu BEPS Action Plan)³². Ponadto Indie u zarania zaangażowały się w prace nad pierwotną wersją KM ONZ (1983 r.) i jej dwoma (jedynymi jak dotąd) aktualizacjami w 2001 r. i 2011 r. Ponadto przedstawiciele tego kraju wnieśli wkład w opracowanie przez ONZ Praktycznego Podręcznika w zakresie cen transferowych dla krajów rozwijających się (ang. *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*)³³. Śmiało można postawić tezę, że KM ONZ czerpie wiele inspiracji z indyjskiej praktyki traktatowej.

Indie są stroną 98 bilateralnych umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania oraz kilkunastu bilateralnych umów o wymianie informacji w sprawach podatkowych³⁴. Immanentną cechą indyjskiej praktyki traktatowej jest jej oparcie na KM ONZ, która faworyzuje interesy fiskalne państwa źródła³⁵. Bilateralne umowy podatkowe zawarte przez Indie przewidują opodatkowanie należności licencyjnych w państwie źródła wg zredukowanej stawki (art. 12 ust. 2 KM ONZ), tak samo jak ma to miejsce – zgodnie z rekomendacjami KM OECD i KM ONZ – w przypadku dywidend i odsetek. Powszechny w indyjskiej praktyce traktatowej jest odrębny artykuł poświęcony eliminacji podwójnego opodatkowania opłat za usługi techniczne (ang. *technical services*). Ponadto Indie preferują szerszą definicję należności licencyjnych, obejmującą – zgodnie z rekomendacjami art. 12 ust. 3 KM ONZ – należności z tytułu użytkowania lub prawa do użytkowania urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego (tzw. leasing urządzeń), które na gruncie KM OECD są traktowane jako dochody z działalności gospodarczej³⁶. Ponadto koncepcja zakładu w indyjskiej praktyce traktatowej nawiązuje wprost do niektórych rekomendacji KM ONZ. Zaliczyć do nich należy: 1) uznanie za zakład świadczenia usług, w tym konsultacyjno-doradczych, przez zagraniczne przedsiębiorstwo za pomocą jego pracowników lub innego personelu zaangażowanego

³² Tamże, s. 123.

³³ Tamże, s. 123.

³⁴ Tamże, s. 116.

³⁵ Tamże, s. 120.

³⁶ Tamże, s. 121.

w tym celu, 2) skrócenie co do zasady do 6 miesięcy okresu po upływie którego budowa, plac budowy, prace instalacyjne lub montażowe prowadzone w drugim umawiającym się państwie mogą być uznane za zakład, 3) pominięcie w bilateralnych umowach podatkowych zwrotu „lub dostawy” z odpowiedników art. 5 ust. 4 lit. a) i lit. b) KM OECD i odpowiednio KM ONZ (negatywna lista placówek nieuznawanych za zakład), 4) uznanie za zakład, zgodnie z art. 5 ust. 5 lit. b) KM ONZ, działalności agenta zwyczajowo prowadzącego w drugim państwie skład dóbr lub towarów, z którego regularnie dostarcza dobra lub towary w imieniu zagranicznego przedsiębiorstwa (ang. *stock agent*)³⁷.

Trwałym elementem indyjskiej praktyki traktatowej są także inne rekomendacje KM ONZ, w tym: klauzula zezwalająca na ograniczony zakaz siły przyciągania zakładu (art. 7 ust. 1 lit. b) KM ONZ)³⁸, oraz postanowienie zezwalające na opodatkowanie dochodów z wykonywania wolnych zawodów w państwie źródła, w sytuacji, gdy osoba wykonująca wolny zawód przebywa tam dłużej niż 183 dni w danym roku podatkowym (art. 14 ust. 1 lit. b) KM ONZ). Ponadto rozwiązaniem powszechnie występującym w bilateralnych umowach podatkowych zawartych przez Indie, niewątpliwie inspirowanym zaleceniami KM ONZ, jest uregulowanie dopuszczające opodatkowanie w państwie źródła dochodów z przeniesienia własności udziałów w spółce (nie tylko kapitałowej, jak ma to miejsce na gruncie KM OECD), której majątek składa się bezpośrednio lub pośrednio głównie z nieruchomości położonych w tym państwie (art. 13 ust. 4 i art. 13 ust. 5 KM ONZ)³⁹. Ponadto Indie były prekursorem jeśli chodzi o wykorzystanie klauzuli fikcyjnego zaliczenia, zwanego także mechanizmem darowanego kredytu podatkowego (ang. *tax sparing credit*). Klauzula ta występuje w zawartych przez ten kraj w latach 80. i 90. XX w. głównie z państwami słabiej rozwiniętymi gospodarczo⁴⁰.

Indie nadal pozostają w głównej mierze importerem kapitału i nowoczesnych technologii, co przekłada się w sposób widoczny na ich praktykę traktatową. W ostatnich latach zaobserwowano zjawisko różnicowania rozwiązań adoptowanych w bilateralnych umowach podatkowych zawieranych przez Indie w zależności od relacji gospodarczych Indii z drugim umawiającym się państwem, jego statusem (np. członkostwo w OECD), a co za tym

³⁷ Tamże, s. 121, por. Z. Kukulski, *Konwencja Modelowa OECD...*, s. 173 i n.

³⁸ Zob. szerzej na ten temat: D.P. Sengupta, *op. cit.*, s. 145.

³⁹ Tamże, s. 171.

⁴⁰ Tamże, s. 159–162.

idzie różnym znaczeniem gospodarczym⁴¹. Bilateralne umowy podatkowe zawierane z państwami eksportującymi do Indii kapitał i nowoczesne technologie nadal przeważnie opierają się na KM ONZ, jednocześnie w umowach zawartych z państwami importującymi od Indii kapitał i nowoczesne technologie wyraźnie zaznaczają się wpływy KM OECD, co należy ocenić pozytywnie z punktu widzenia indyjskich interesów fiskalnych⁴².

2.5. Charakterystyka bilateralnych umów podatkowych zawartych przez Chiny. Rola KM OECD i KM ONZ w chińskiej praktyce traktatowej

Chiny (Chińska Republika Ludowa, ChRL) są obecnie stroną 99 bilateralnych umów podatkowych⁴³. Od początku, chińska praktyka traktatowa czerpała inspiracje zarówno z KM OECD i KM ONZ. Niemniej jednak pierwsze bilateralne umowy podatkowe zawarte przez Chiny w latach 80. i 90. XX w. ukształtowane są głównie pod wpływem wieloletnich doświadczeń partnerów traktatowych Państwa Środka w tym zakresie. Chiny bezrefleksyjnie kopiowały rozwiązania wykształcone przez praktykę traktatową obcych państw, przede wszystkim należących do OECD, niejednokrotnie ze szkodą dla własnych interesów fiskalnych⁴⁴.

Współczesne Chiny odgrywają znaczącą rolę jako państwo eksportujące kapitał i nowoczesne technologie. Aktywnie uczestniczą także w wielu międzynarodowych organizacjach, dzięki czemu stały się świadomym negocjatorem bilateralnych umów podatkowych. Doprowadziło to do rewizji ich dotychczasowej polityki traktatowej. Rekomendacje charakterystyczne dla KM ONZ, która zabezpiecza przede wszystkim interesy fiskalne państwa źródła, pojawiają się w ostatnio zawartych przez Chiny bilateralnych umowach podatkowych głównie z państwami OECD, zaś postanowienia charakterystyczne dla wzorca OECD kształtują treść regulacji w umowach, których stronami obok Państwa Środka są kraje słabiej rozwinięte gospodarczo lub państwami⁴⁵. Trendy te zasługują na pozytywną ocenę z punktu widzenia kryterium ochrony interesów fiskalnych ChRL.

⁴¹ Tamże, s. 122.

⁴² Tamże, s. 122.

⁴³ H Tianlong, L. Na, *China Tax Treaty and Policy: Developments and Updates*, [w:] *BRICS and the Emergence...*, s. 181–184 oraz *China Tax Guide*, red. Z. Liu, Law Press China, Shanghai, 2013, s. 347–351.

⁴⁴ H. Tianlong, L. Na, *China Tax Treaty and Policy: Developments...*, s. 181–184.

⁴⁵ H. Tianlong, L. Na, *China Tax Treaty and Policy: Developments...*, s. 181–184 oraz *Chinese Tax Guide...*, s. 347–351.

Chiny są postrzegane jako skuteczny, ale nie agresywny negocjator bilateralnych umów podatkowych⁴⁶. Chińska praktyka traktatowa wprost recypuje niektóre rekomendacje KM ONZ. Należą do nich: niektóre elementy koncepcji zakładu charakterystyczne dla tego wzorca, w tym: art. 5 ust. 3 lit. b) KM ONZ pozwalający na uznanie za zakład świadczenia usług przez zagraniczne przedsiębiorstwo, w tym usług konsultacyjno-doradczych przez pracowników lub inny personel oddelegowany do tego celu, art. 5 ust. 3 lit. a) KM ONZ skracający do 6 miesięcy okres, po upływie którego plac budowy, budowa, prace montażowe lub instalacyjne mogą być uznane za zakład), art. 12 ust. 3 KM ONZ rozszerzający definicję należności licencyjnych na należności za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzeń przemysłowych, handlowych lub naukowych (tzw. leasing urządzeń), a także art. 13 ust. 5 KM ONZ odpuszczający opodatkowanie w państwie źródła dochodów z tytułu zbycia wszelkich udziałów (akcji) w spółkach, nie tylko objętych w zamian za wkład w postaci nieruchomości. Ponadto w wielu bilateralnych umowach podatkowych, których stroną jest ChRL odnaleźć można uregulowanie wzorowane na art. 21 ust. 3 KM ONZ, zezwalające na opodatkowanie w państwie źródła także innych dochodów⁴⁷. Chiny nie akceptują jednak rekomendowanego przez art. 7 ust. 1 lit. b) oraz lit. c) KM ONZ ograniczonego zakazu siły przyciągania zakładu. To samo dotyczy zaktualizowanego przez OECD w 2010 r. brzmienia art. 7 KM OECD⁴⁸.

Chiny, mimo iż nie posiadają własnej – krajowej – konwencji modelowej, mają współcześnie dość jasno sprecyzowane stanowisko w kwestii doboru metody eliminacji podwójnego opodatkowania. Jako państwo źródła dochodu (majątku), preferują metodę zwolnienia, zaś jako państwo rezydencji – metodę zwykłego kredytu podatkowego⁴⁹. Ponadto we wczesnym stadium swej praktyki traktatowej, przychylnie odnosiły się – na zasadzie wzajemności – do rekomendowanej przez Komentarz do KM ONZ klauzuli fikcyjnego zaliczenia - tzw. mechanizmu darowanego kredytu podatkowego⁵⁰. Ważnym obszarem współczesnej praktyki traktatowej Państwa Środka jest wymiana informacji w sprawach podatkowych (art. 26 KM OECD i odpowiednio art. 26 KM ONZ), a także umowy podatkowe

⁴⁶ H. Tianlong, L. Na, *China Tax Treaty...*, s. 187.

⁴⁷ Tamże, s. 222.

⁴⁸ Tamże, s. 194.

⁴⁹ Tamże, s. 225.

⁵⁰ Tamże, s. 208–214.

o wymianie informacji w sprawach podatkowych zawierane z państwami zaliczanymi do stosujących szkodliwą konkurencję podatkową, oparte na stworzonym przez OECD Modelowym Porozumieniu dotyczące wymiany informacji w sprawach podatkowych⁵¹.

2.6. Charakterystyka bilateralnych umów podatkowych zawartych przez Republikę Południowej Afryki. Rola KM OECD i KM ONZ w południowoafrykańskiej praktyce traktatowej

Najmniejsze z państw BRICS – Republika Południowej Afryki (RPA) – jest stroną 74 bilateralnych umów podatkowych, z których zdecydowaną większość zawarto po upadku apartheidu⁵². Wzorcem, na którym opiera się południowoafrykańska praktyka traktatowa jest bez wątpienia KM OECD. Niewielkie odstępstwa dotyczą w szczególności: 1) długości okresu, po upływie którego plac budowy, budowa, prace montażowe lub instalacyjne są uznawane za zakład – okres ten waha się od 6 do 12 miesięcy; 2) uznania za zakład miejsca wydobycia surowców naturalnych po upływie 6 miesięcy; 3) uznania istnienia zakładu w przypadku świadczenia usług przez zagraniczne przedsiębiorstwo, w tym usług konsultacyjno-doradczych, za pomocą pracowników lub innego personelu w tym celu oddelegowanego do państwa źródła; 4) przyznania państwu źródła prawa do opodatkowania dochodów z tytułu wykonywania wolnego zawodu, jeżeli osoba wykonująca wolny zawód przebywa na jego terytorium przez okres lub okresu dłuższe niż 183 dni w danym roku podatkowym, co nie wymaga istnienia stałej placówki w tym państwie; 5) zasad przypisywania zysków zagranicznemu zakładowi, RPA zastrzega sobie prawo do oparcia swej praktyki traktatowej w tym zakresie na KM OECD w brzmieniu sprzed 2010 r.; oraz 6) pominięcia odpowiednika art. 9 ust. 2 KM OECD (korekta odpowiadająca) w bilateralnych umowach podatkowych⁵³. Większość ze ww. uregulowań obecnych w południowoafrykańskiej praktyce traktatowej nawiązuje wprost do KM ONZ. Ponadto, wzorem ONZ, RPA pozostawia do dwustronnego uzgodnienia kwestię wysokości maksymalnych stawek

⁵¹ *The OECD Model Tax Information Exchange Agreement*, www.oecd.org/ctp/harmful/2082215.pdf, dostęp 4.02.2016 r. Zob. szerzej na ten temat: D. Mączyński, *Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych*, Warszawa 2009, s. 39 i n.

⁵² J. Hatting, *Tax Policy and Technical Tensions in the BRICS (+) World – South Africa*, [w:] *BRICS and the Emergence...*, s. 237–244.

⁵³ Tamże, s. 237–244.

podatku u źródła od dywidend, odsetek, a także należności licencyjnych. I wreszcie, bilateralne umowy podatkowe zawarte przez ten kraj, nierzadko posługują się szerszą w porównaniu do KM OECD definicją należności licencyjnych i obejmują nią należności z tytułu użytkowania lub prawa do użytkowania urządzeń przemysłowych, handlowych i naukowych (tzw. leasing urządzeń), co również jest charakterystyczne dla rekomendacji wzorca ONZ. Ponadto wiele z bilateralnych umów podatkowych, których stroną jest RPA, zastrzega prawo do opodatkowania innych dochodów także dla państwa ich źródła, zgodnie z rekomendacjami art. 21 ust. 3 KM ONZ.

Wpływ KM ONZ na południowoafrykańską praktykę traktatową jest widoczny. Niewątpliwie wynika on z faktu, iż RPA, podobnie jak Indie, jest aktywnym członkiem Komitetu Ekspertów ONZ ds. Międzynarodowej Współpracy w Sprawach Podatkowych⁵⁴. Ponadto właściwe władze podatkowe tego kraju są aktywne na polu wymiany informacji w sprawach podatkowych, zwłaszcza w ramach wyznaczonych przez wielostronną umowę o pomocy w sprawach podatkowych zawartą w ramach Południowoafrykańskiej Wspólnoty na rzecz Rozwoju (ang. *Southern African Development Community*), regionalne organizacji, której RPA jest członkiem od 1992 r.⁵⁵

3. CHARAKTERYSTYKA BILATERALNYCH UMÓW PODATKOWYCH POLSKI Z PAŃSTWAMI BRICS

3.1. Państwa BRICS w polskiej praktyce traktatowej – uwagi ogólne

Polska jest stroną 86 bilateralnych umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu (majątku) oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania⁵⁶. Spośród państw zaliczanych do grupy BRICS,

⁵⁴ Tamże, s. 259.

⁵⁵ Tamże, s. 260. Członkami tej organizacji obok RPA są: Angola, Botswana, Demokratyczna Rep. Konga, Lesotho, Madagaskar, Mauritius, Malawi, Mozambik, Namibia, Seszele, Swaziland, Tanzania, Zambia oraz Zimbabwe.

⁵⁶ Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Federalnym Rządem Federalnej Republiki Jugosławii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie dnia 12 czerwca 1997 r., Dz.U. Nr 104, poz. 1137 – obecnie pomiędzy Polską a Serbią i pomiędzy Polską a Czarnogórą, państwami powstałymi po rozpadzie Federalnej Republiki Jugosławii w 2003 r. Zob. szerzej na temat rodzajów bilateralnych umów podatkowych w polskiej praktyce traktatowej: Z. Kukulski, *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w odniesieniu do przedsiębiorstw eksploatujących statki morskie lub statki powietrzne w transporcie*

Polska zawarła bilateralne umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu (majątku) oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania z Rosją⁵⁷, Indiami⁵⁸, Chinami⁵⁹ oraz RPA⁶⁰, Polska nie jest stroną bilateralnej umowy podatkowej w tym przedmiocie z Brazylią⁶¹, a także z dwoma specjalnymi regionami administracyjnymi ChRL: Hongkongiem i Makau⁶² i Tajwanem – spornym terytorium ChRL, pozostającym *de facto*

międzynarodowym w polskiej praktyce traktatowej, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 3, s. 7–22, Z. Kukulski, *Bilateralne umowy podatkowe zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu spadków w polskiej praktyce traktatowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 2, s. 7–27, oraz Z. Kukulski, *Bilateralne umowy...*, s. 17 i n.

⁵⁷ Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Federacji Rosyjskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Moskwie dnia 22 maja 1992 r., Dz.U. nr 125, poz. 569.

⁵⁸ Umowa między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Republiki Indii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w Warszawie dnia 21 czerwca 1989 r., Dz.U. 1990 r., nr 8, poz. 46.

⁵⁹ Umowa między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Chińskiej Republiki Ludowej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w Pekinie dnia 7 czerwca 1988 r., Dz.U. 1989 r., nr 13, poz. 65.

⁶⁰ Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Południowej Afryki w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w Warszawie dnia 10 listopada 1993 r., Dz.U. 1996 r., nr 28, poz. 124.

⁶¹ Sieć bilateralnych umów podatkowych Polski z państwami Ameryki Południowej oraz Mezoameryki jest uboga. Poza kilkoma bilateralnymi umowami o wymianie informacji w sprawach podatkowych oraz o opodatkowaniu dochodów z oszczędności z niektórymi państwami i terytoriami regionu Morza Karaibskiego, Polska jest stroną bilateralnych umów podatkowych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu (majątku) i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania z państwami regionu należącymi do OECD: Chile (członek OECD od 2010 r.), Meksyk (członek OECD od 1994 r.) oraz Urugwajem (państwo nienależące do OECD). Spośród ww. wymienionych, jedynie umowa z Urugwajem, podpisana 2 sierpnia 1991 r., nie została do tej pory ratyfikowana.

⁶² Hongkong i Makau, specjalne regiony administracyjne ChRL, są odrębnymi jurysdykcjami podatkowymi, posiadającymi odrębne systemy prawne, administracyjne, monetarne, odrębną politykę celną, funkcjonującymi wg zasady „jeden kraj – dwa systemy”. Oba regiony mają bogatą i zróżnicowaną sieć bilateralnych umów podatkowych. Zob. szerzej: [http://online.ibfd.org/kbase/#topic=d&ownSubscription=true&ilc=false&N=3+10+4294966770+4932&Ne=4912&rpp=25&WT.i_s_type=Navigation&Nu=global_rollup_key&Np=2&colid=4932&Ns=sort_](http://online.ibfd.org/kbase/#topic=d&ownSubscription=true&ilc=false&N=3+10+4294966770+4932&Ne=4912&rpp=25&WT.i_s_type=Navigation&Nu=global_rollup_key&Np=2&colid=4932&Ns=sort_country_one%257C0%257C%257Csort_country_two%257C0%257C%257Cibfd-tt-title%257C0%257C%257Cibfd-tt-signdate-s%257C0)

pod jurysdykcją Republiki Chińskiej⁶³, wg danych dostępnych na *IBFD Research Platform*, Polska rozpoczęła w 1996 r. negocjacje bilateralnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu i majątku oraz zapobieganiu uchylania się opodatkowania z Tajwanem, a w 2015 r. podjęto rokowania z Hongkongiem w przedmiocie umowy o wymianie informacji w sprawach podatkowych⁶⁴.

Bilateralne umowy podatkowe Polski z państwami BRICS⁶⁵ zawarto tuż przed lub we wczesnych latach transformacji ustrojowo-gospodarczej zarówno Polski, jak i poszczególnych państw BRICS (1988 r. – umowa z ChRL, 1989 r. – umowa z Indiami, 1992 r. – umowa z Rosją oraz 1993 r. – umowa z RPA), a ponadto przed uzyskaniem przez nasz kraj członkostwa w OECD (22 listopada 1996 r.). Analiza ich treści prowadzi do wniosku, że wyrażają one ówczesne priorytety polityki traktatowej, zarówno Polski, jak i poszczególnych państw BRICS, a także posiadają wiele cech, które pozwalają zaliczyć je do wczesnego jej stadium. Wyjątkiem na tym tle jest umowa polsko-indyjska, której nadano nowe brzmienie protokołem zmieniającym, podpisanym 29 stycznia 2013 r.⁶⁶

country_one%257C0%257C%257Csort_country_two%257C0%257C%257Cibfd-tt-title%257C0%257C%257Cibfd-tt-signdate-s%257C0&Nao=75, dostęp 2.02.2016 r.

⁶³ Tajwan (oficjalnie Republika Chińska), państwo nieuznawane przez większość społeczności międzynarodowej, w tym Polskę, pozostające poza kontrolą ChRL. Tajwan jest stroną 90 bilateralnych umów podatkowych, z których zdecydowaną większość stanowią bilateralne umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania, w tym umowę z ChRL, zawartą w 2015 r. Zob. szerzej: http://online.ibfd.org/kbase/#topic=d&ownSubscription=true&ilc=false&N=3+10+4294966918+4932&Ne=4912&rpp=25&WT.i_s_type=Pagination&Nu=global_rollup_key&Np=2&colid=4932&Ns=sort_country_one%257C0%257C%257Csort_country_two%257C0%257C%257Cibfd-tt-title%257C0%257C%257Cibfd-tt-signdate-s%257C0&Nao=25, dostęp 2.02.2016 r.

⁶⁴ Informacja dostępna na: http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/data/treaty/docs/html/tt_pl-tw_01_eng_1996_tt__td1.html&WT.z_nav=Pagination&colid=4932 oraz http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/data/treaty/docs/html/tt_hk-pl_40_eng_2016_tt__td1.html&WT.z_nav=Pagination&colid=4932, dostęp 2.02.2016 r.

⁶⁵ Mimo braku umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu i majątku oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania pomiędzy Polską a Brazylią, dla zachowania przejrzystości tekstu, skrót BRICS odnosi się wyłącznie do umów Polski z Rosją, Indiami, Chinami i RPA.

⁶⁶ Protokół 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 z zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu sporządzonej w Warszawie dnia

3.2. Koncepcja zakładu oraz eliminacja podwójnego opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej (zyski przedsiębiorstw, transport międzynarodowy, przedsiębiorstwa powiązane, wolne zawody) w umowach Polski z państwami BRICS

Koncepcja zakładu w umowach Polski z państwami BRICS opiera się na zaleceniach KM ONZ. Spośród analizowanych umów, umowa Polski z Indiami zawiera najszerszą definicję zakładu, która wychodzi nawet poza zakres rekomendacji KM ONZ⁶⁷. Nakazuje ona pod pojęciem zakładu rozumieć – w szczególności – nie tylko miejsce zarządu, filię, biuro, zakład fabryczny, warsztat, kopalnię, źródło ropy naftowej, gazu, kamieniołom albo inne miejsce wydobywania bogactw naturalnych (art. 5 ust. 2 KM OECD i KM ONZ – pozytywna lista placówek uznawanych za zakład), ale także magazyn, gospodarstwo rolne, plantację lub inne miejsce, na którym prowadzona jest działalność rolna, leśna, ogrodnicza lub inna z nią związana, lokale wykorzystywane jako punkty sprzedaży, używane dla otrzymywania lub uzyskiwania zamówień, urządzenie lub budowlę wykorzystywane do poszukiwania bogactw naturalnych.

Ponadto wpływ KM ONZ na umowy Polski z państwami BRICS widoczny jest także w: 1) skróceniu z 12 miesięcy do 6 miesięcy okresu, po upływie którego plac budowy, budowa, prace montażowe lub instalacyjne są uznawane za zakład (umowy: z Chinami i Indiami)⁶⁸, 2) uznaniu za zakład działalności nadzorczej nad placem budowy, budową, pracami montażowymi lub instalacyjnymi (umowy: z Chinami, Indiami i RPA), 3) uznaniu istnienia zakładu w przypadku świadczenia usług, w tym usług konsultacyjno doradczych, przez zagraniczne przedsiębiorstwo za pośrednictwem pracowników lub innego personelu zatrudnionego przez to przedsiębiorstwo w tym celu, pod warunkiem, że tego typu działania (w ramach takich samych lub powiązanych prac) na obszarze drugiego państwa trwają przez

21 czerwca 1989 r. sporządzony w Warszawie dnia 29 stycznia 2013 r., Dz.U. 2014 r., poz. 1337 (obowiązuje od 1 stycznia 2015 r.).

⁶⁷ Z. Kukulski, *Konwencja Modelowa OECD...*, op. cit., s. 173–184.

⁶⁸ Interesujące, niewzorowane ani na KM OECD ani na KM ONZ, rozwiązanie w tym zakresie przewiduje umowa Polski z Rosją. Co do zasady, zgodnie z art. 4 ust. 3 tej umowy, plac budowy, obiekt budowlany, montażowy lub teren wierceń, platforma wiertnicza albo statek, wykorzystywane do poszukiwania i badania zasobów naturalnych, stanowią zakład, jeżeli czas trwania prowadzonych prac przekracza 12 miesięcy. Jednakże właściwe władze Umawiającego się Państwa, w którym prowadzone są takie prace, mogą w wyjątkowych przypadkach, na wniosek osoby prowadzącej takie prace, nie traktować za zakład takiej działalności przekraczającej 12 miesięcy, lecz nie dłużej niż 24 miesiące.

okres lub okresy wynoszące łącznie powyżej 6 miesięcy w jakimkolwiek 12-miesięcznym okresie (umowy: z Chinami i Indiami); 4) pominięciu zwrotów „lub dostawy” z odpowiednika art. 5 ust. 4 pkt. a) i b) KM OECD – negatywna lista placówek nieuznawanych za zakład – w umowie Polski z Indiami; 5) uznaniu za zakład działalności agenta (przedstawicielstwa) zwyczajowo prowadzącego w drugim umawiającym się państwie skład dóbr lub towarów, z którego regularnie dostarcza dobra lub towary w imieniu zagranicznego przedsiębiorstwa (ang. *stock agent*) w umowie Polski z Indiami; 6) uznaniu za zakład działalności niezależnego agenta (przedstawicielstwa) prowadzącego działalność w drugim umawiającym się państwie, dla którego zagraniczne przedsiębiorstwo lub przedsiębiorstwa z nim powiązane, są jedynym mocodawcą (ang. *independent agent with one principal*) na gruncie umowy zawartej przez Polskę z Indiami⁶⁹.

Także reguły służące eliminacji podwójnego opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej, zarówno w sensie prawnym jak i ekonomicznym, w umowach Polski z państwami BRICS wykazują szereg odstępstw od wzorca OECD. Umowa Polski z Indiami, jako jedyna wśród umów z państwami BRICS wprowadza w art. 7 ust. 1 (zyski przedsiębiorstw) – wzorem KM ONZ – ograniczony zakaz siły przyciągania zakładu, zezwalając państwu położenia zakładu zagranicznego przedsiębiorstwa na opodatkowanie nie tylko zysków jakie mogą być przypisane temu zakładowi, ale także wpływy ze sprzedaży w tym państwie dóbr i towarów tego samego lub podobnego rodzaju jak sprzedawane przez ten zakład, a także dochody z innej działalności prowadzonej w tym państwie tego samego rodzaju lub podobnego rodzaju jak działalność wykonywana przez ten zakład. Jeśli nie jest możliwe lub wyjątkowo trudne określenie właściwej wysokości zysku zakładu, umowa z Indiami przewiduje ich oszacowanie na rozsądnej bazie. Ponadto w umowie tej zawarto wzorowane na art. 7 ust. 3 KM ONZ szczegółowe uregulowania zakazujące potrącenia jako kosztów związanych z działalnością zakładu pewnych wydatków poniesionych przez zakład na rzecz zagranicznego przedsiębiorstwa i odwrotnie, potrącenia pewnych wydatków poniesionych przez zagraniczne przedsiębiorstwo na rzecz zakładu jako kosztów działalności tego zagranicznego przedsiębiorstwa⁷⁰. Analogiczne uregulowania obecne są także w umowie Polski z Chinami.

⁶⁹ W. Wijnen, J. de Goede, *The UN Model...*, s. 123.

⁷⁰ Zob. szerzej na ten temat: *Commentary on Article 7: Business profits [w:] United Nations Model Double Taxation Convention...*, s. 151–158.

Polska praktyka traktatowa państwami BRICS zawiera interesujące rozwiązania w kwestii eliminacji podwójnego opodatkowania dochodów z transportu międzynarodowego. Świadczy to o doniosłym znaczeniu tej problematyki z punktu widzenia ochrony interesów fiskalnych. Co do zasady, rozdzielenie roszczeń podatkowych między umawiające się państwa w odniesieniu do tej kategorii dochodów oparte jest na rekomendacjach art. 8 KM OECD – międzynarodowy transport morski, śródlądowy i powietrzny (wyłączne prawo do ich opodatkowania przysługuje państwu rezydencji – miejsca faktycznego zarządu przedsiębiorstwa eksploatującego statek morski, powietrzny, barkę śródlądową)⁷¹. W odróżnieniu od art. 8 KM OECD zakres przedmiotowy jego odpowiedników na gruncie umów Polski z państwami BRICS jest inny. Najszerzej problematyka ta regulowana jest w umowie polsko-rosyjskiej, w której postanowieniami artykułu poświęconego transportowi międzynarodowemu objęto dochody z eksploatacji w komunikacji międzynarodowej statków, barek, statków powietrznych, pojazdów drogowych i kolejowych. Jednocześnie w umowie tej zawarto definicję dochodu z transportu międzynarodowego⁷². W umowie Polski z RPA, postanowieniami odpowiednika art. 8 KM OECD objęto zyski z eksploatacji lub dzierżawy w transporcie międzynarodowym statków morskich lub powietrznych, albo dzierżawy kontenerów i wyposażenia związanego z eksploatacją statków morskich lub powietrznych w transporcie międzynarodowym, zaś w umowie polsko-chińskiej mowa jest ogólnie o zyskach pochodzących z eksploatacji statków lub samolotów w komunikacji międzynarodowej. Z kolei w umowie Polski z Indiami funkcjonują dwa odrębne artykuły poświęcone transportowi lotniczemu (art. 8) i transportowi morskemu (art. 9). Podobnie jak ma to miejsce w umowie polsko-rosyjskiej, umowa z Indiami zawiera w art. 8 ust. 4 szczegółową definicję eksploatacji samolotów⁷³. Ponadto umo-

⁷¹ *Comentary to Article 8: Shipping, inland waterways and air transport*, [w:] *United Nations Model...*, s. 163.

⁷² Por. art. 7 ust. 2 umowy polsko-rosyjskiej, zgodnie z którym za dochód z transportu międzynarodowego uważa się dochód uzyskiwany z bezpośredniej eksploatacji, z tytułu wydzierżawienia lub wykorzystania w jakiegokolwiek formie środków transportu wymienionych w ust. 1, w tym z eksploatacji, utrzymywania i dzierżawienia kontenerów, i związanego z nim wyposażenia.

⁷³ Por. art. 8 ust. 4 umowy Polski z Indiami, zgodnie z którym, określenie „eksploatacja samolotów” oznacza działalność w zakresie przewozu powietrznego prowadzoną przez właścicieli samolotów, dzierżawców lub czarterujących, włącznie ze sprzedażą biletów na takie przewozy w imieniu innych przedsiębiorstw, jednostkowe wynajmowanie samolotów i każdą działalność bezpośrednio związaną z takimi przewozami.

wa polsko-indyjska w odniesieniu do dochodów z transportu morskiego zawiera w art. 9 ust. 4 uregulowanie, zgodnie z którym dochód uzyskany przez przedsiębiorstwo umawiającego się państwa z eksploatacji statków w komunikacji morskiej prowadzonej między portami znajdującymi się w drugim umawiającym się państwie a portami państw trzecich, może być opodatkowany w drugim umawiającym się państwie (tj. państwie źródła). Umowa ta przewiduje redukcję wysokości stawki podatku w państwie źródła od takich dochodów o 50%. Rozwiązanie to inspirowane jest rekomendacjami art. 8B ust. 2 KM ONZ, gdzie w odróżnieniu od KM OECD, dopuszcza się opodatkowanie dochodów z międzynarodowego transportu morskiego, śródlądowego i lotniczego także w państwie źródła⁷⁴.

Na gruncie bilateralnych umów podatkowych Polski z niektórymi państwami BRICS, konstrukcja norm eliminujących podwójne opodatkowanie w sensie prawnym dochodów z wykonywania wolnych zawodów oparta jest na rekomendacjach art. 14 KM ONZ. Prawo państwa źródła do opodatkowania dochodów osoby wykonującej wolny zawód jest nie tylko uwarunkowane istnieniem stałej placówki ulokowanej w tym państwie, ale także pobytem tej osoby w tym państwie przez okres lub okresy przekraczające łącznie 183 dni w odpowiednim „poprzednim roku” lub „roku dochodowym” w zależności od przypadku (umowa Polski z Indiami) albo przez okres lub okresy przekraczające łącznie 183 dni w danym roku kalendarzowym (umowa Polski z Chinami). Umowy polsko-rosyjska i polsko-południowoafrykańska odpowiadają w tym zakresie brzmieniu uchylonego w 2000 r. art. 14 ust. 1 KM OECD.

Podobnie w analizowanych umowach przedstawia się kwestia korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych. Umowa Polski z Rosją jako jedyna wśród umów z państwami zaliczonymi do grupy BRICS nie zawiera odpowiednika art. 9 KM OECD i KM ONZ. Z kolei w umowie polsko-chińskiej brak jest normy dopuszczającej korektę odpowiadającą, o której mowa w art. 9 ust. 2 KM OECD i odpowiednio w art. 9 ust. 2 KM ONZ. Rozwiązanie to jest charakterystyczne dla praktyki traktatowej państw rozwijających się⁷⁵. Korekta odpowiadająca funkcjonuje w umowie Polski z RPA. Umowa polsko-indyjska w pierwotnym brzmieniu nie zawierała odpowiednika art. 9 ust. 2 KM OECD i odpowiednio art. 9 ust. 2 KM ONZ. Została ona uzupełniona o stosowną regulację w tym zakresie na podstawie protokołu zmieniającego z 29 stycznia 2013 r.

⁷⁴ *Commentary to Article 8: Shipping, inland waterways and air transport*, [w:] *United Nations Model...*, s. 163.

⁷⁵ *Commentary to Article 9: Associated enterprises*, [w:] *United Nations Model...*, s. 171 i n.

3.3. Eliminacja podwójnego opodatkowania pozostałych kategorii dochodów, metody eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie prawnym oraz postanowienia szczególne w umowach Polski z państwami BRICS

Polską praktykę traktatową z państwami BRICS charakteryzują odstępstwa od rekomendacji KM OECD także m.in. w przypadku dochodów z dywidend, odsetek, należności licencyjnych, zysków z przeniesienia własności udziałów (akcji) w spółkach oraz działalności gospodarczej, emerytur, rent oraz innych podobnych świadczeń. I tak, umowy Polski z państwami BRICS zezwalają na opodatkowanie dywidend, odsetek i należności licencyjnych zarówno w państwie rezydencji ich odbiorcy, jak i w państwie ich źródła – wg jednolitej, zredukowanej stawki. Poniższa tabela ilustruje maksymalną wysokość podatku u źródła od dywidend, odsetek i należności licencyjnych.

Tabela 1: Wysokość podatku u źródła od dywidend, odsetek i należności licencyjnych w umowach Polski z państwami BRICS

Państwo BRICS	Stawki podatku u źródła		
	Dywidendy	Odsetki	Należności licencyjne
Rosja	10% kwoty brutto	10% kwoty brutto	10% kwoty brutto
Indie	10% kwoty brutto ⁷⁶	15% kwoty brutto	22,5% kwoty brutto
Chiny	10% kwoty brutto	10% kwoty brutto	10% kwoty brutto
RPA	10% kwoty brutto	10% kwoty brutto	10% kwoty brutto

Źródło: opracowanie własne.

Oryginalne rozwiązanie, polegające na obniżeniu podstawy opodatkowania w przypadku pewnego rodzaju należności licencyjnych, przewidziano w umowie polsko-chińskiej. Umowa ta przewiduje redukcję wysokości stawki podatku od należności licencyjnych do 10% kwoty brutto należności licencyjnych. Jednakże w przypadku należności licencyjnych uzyskiwanych z tytułu użytkowania lub prawa do użytkowania urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego (tzw. leasing urządzeń), stawka ta ma

⁷⁶ Stawka podatku od dywidendy w umowie polsko-indyjskiej wynosiła pierwotnie 15% kwoty dywidendy brutto. Stawka ta została obniżona do 10% kwoty brutto z tego tytułu na podstawie protokołu zmieniającego tę umowę z 29 stycznia 2013 r.

zastosowanie nie do całej podstawy opodatkowania, ale do przyjętej kwoty 75% należności licencyjnych brutto.

Przyznanie, wzorem KM ONZ, państwu źródła należności licencyjnych ograniczonego prawa do ich opodatkowania nie jest jedynym odstępstwem od rekomendacji KM OECD w analizowanych umowach⁷⁷. Także definicja „należności licencyjnych” w analizowanych umowach opiera się na brzmieniu art. 12 ust. 3 KM ONZ i obejmuje swoim zakresem także należności za użytkowanie lub prawo do użytkowania każdego prawa autorskiego, włącznie z filmami i taśmami dla transmisji telewizyjnych lub radiowych, należności za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego (leasing urządzeń), a także opłaty za usługi techniczne w umowie Polski z Indiami⁷⁸.

Ponadto umowa Polski z Indiami, jako jedyna, zawiera w swej treści uregulowania służące eliminacji podwójnego opodatkowania dochodów z tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji) w spółkach, wzorowane na postanowieniach art. 13 ust. 4 oraz ust. 5 KM ONZ, dzięki którym dopuszcza się opodatkowanie w państwie położenia nieruchomości zysków z przeniesienia własności udziałów (akcji) w spółce, której majątek składa się bezpośrednio lub pośrednio głównie z nieruchomości położonych w tym państwie (tzw. klauzula nieruchomościowa), a także zysków z przeniesienia udziałów (akcji) innych niż objęte w zamian za wkład w postaci nieruchomości⁷⁹.

Z kolei w umowie Polski z Chinami, zawarto ogólną formułę, zgodnie z którą, zyski ze sprzedaży jakiegokolwiek majątku, z wyjątkiem zysków z tytułu przeniesienia własności statków lub samolotów eksploatowanych w komunikacji międzynarodowej oraz z tytułu własności majątku innego niż majątek nieruchomy, związany z eksploatacją takich statków lub samolotów, mogą być opodatkowane w państwie ich źródła. Umowy Polski

⁷⁷ W umowie Polski z Rosją, eliminację podwójnego opodatkowania należności licencyjnych reguluje art. 11, zatytułowany „należności autorskie i licencyjne”, który odpowiada treści art. 12 ust. 3 KM ONZ zawierającego definicję dochodu (przychodu) z tego tytułu.

⁷⁸ Zgodnie z brzmieniem art. 13 ust. 4 umowy polsko-indyjskiej, w brzmieniu nadanym mu na podstawie protokołu zmieniającego tę umowę z dnia 29 stycznia 2013 r., określenie „opłaty za usługi techniczne” oznacza wszelkiego rodzaju opłaty inne niż te wymienione w artykułach 15 (wolne zawody) i 16 (praca najemna) będące wynagrodzeniem za usługi menadżerskie, techniczne lub doradcze, włącznie z dostarczaniem usług personelu technicznego lub innego personelu.

⁷⁹ M. Lennard, *The UN Model...*, s. 8–9.

z Rosją i RPA opierają się w omawianym zakresie na brzmieniu KM OECD sprzed 2003 r., tzn. nie zawierają tzw. klauzuli nieruchomościowej, zezwalającej na opodatkowanie w państwie położenia nieruchomości zysków ze zbycia udziałów (akcji) w spółkach kapitałowych, których majątek bezpośrednio lub pośrednio pochodzi w co najmniej 50% z nieruchomości znajdujących się w tym państwie⁸⁰. Oznacza to, że zyski z przeniesienia tytułu własności takich udziałów (akcji) będą podlegały, zgodnie z rekomendacjami art. 13 ust. 5 KM OECD lub art. 13 ust. 6 KM ONZ, opodatkowaniu wyłącznie w państwie rezydencji zbywcy.

Spośród umów zawartych przez Polskę z państwami BRICS, jedynie umowa z Chinami, wzorem KM ONZ, przewiduje opodatkowanie emerytur i innych podobnych należności wyłącznie w państwie ich źródła, o ile są one wypłacane przez rząd tego państwa lub jego władze lokalną zgodnie z powszechnymi zasadami, które są częścią systemu ubezpieczeń społecznych tego państwa⁸¹. Z kolei umowy Polski z Rosją i Indiami opierają się w omawianym zakresie na KM OECD. Nieco odmienne, zbliżone jednak do wzorca OECD, uregulowanie tej kwestii zawiera umowa polsko-południowoafrykańska. Zgodnie z brzmieniem przepisu art. 18 tej umowy, emerytury i renty (z wyjątkiem emerytur i rent wypłacanych pracownikom państwowym) są zwolnione z podatku w państwie źródła, o ile i w takim zakresie w jakim podlegają opodatkowaniu (włączeniu do dochodów) w państwie rezydencji beneficjenta tych świadczeń. Rozwiązanie to nie wyłącza jednak bezwarunkowo prawa państwa źródła emerytury lub renty do ich opodatkowania, co jest wyraźnym odstępstwem od rekomendacji KM OECD.

W przypadku pozostałych kategorii dochodów oraz majątku, umowy Polski z państwami BRICS powielają co do zasady na KM OECD⁸². Wyjątki dotyczą przepisów regulujących unikanie podwójnego opodatkowania wynagrodzeń dyrektorów (członków zarządu) w umowie polsko-indyjskiej (umowa ta – wzorem art. 16 ust. 2 KM ONZ – obejmuje swoim zakresem również wynagrodzenia wysokiej rangi urzędników zarządu) oraz innych

⁸⁰ Por. P. Baker, T. Liao, *Improper Use of Tax Treaties. The New Commentary on Article 1 and the Amended Article 13 (5)*, "Bulletin of International Taxation" 2012, t. 66, nr 11, s. 601–602.

⁸¹ *Commentary on Article 18: Pensions and Social Security Payments*, [w:] *United Nations Model...*, s. 270–277.

⁸² Umowa Polski z Rosją jako jedyna z umów z państwami BRICS obejmuje swoim przedmiotowym zakresem zarówno podatki od dochodu jak i podatki od majątku.

dochodów w umowach Polski z Rosją, Indiami i Chinami. W umowie polsko-rosyjskiej, przepis art. 19, będący odpowiednikiem art. 21 KM OECD, stanowi jedynie, że części dochodu, które nie zostały wymienione w poprzednich artykułach umowy, będą podlegały opodatkowaniu wyłącznie w państwie rezydencji podatnika. Z kolei umowa z Indiami zawiera uregulowanie odpowiadające art. 21 ust. 3 KM ONZ, zgodnie z którym, państwo źródła dochodu może nałożyć podatek także na inny dochód. Podobne uregulowanie przewidziano w art. 21 ust. 1 umowy polsko-chińskiej.

Każda z analizowanych umów zawiera unormowania nieobecne w KM OECD i KM ONZ. Są to: odrębny artykuł poświęcony eliminacji podwójnego opodatkowania dochodów nauczycieli, wykładowców (profesorów) i pracowników naukowo-badawczych (w umowie z Rosją problematyka ta regulowana jest razem z dochodami studentów i praktykantów)⁸³, klauzula zwalniająca niektóre kategorie odsetek z podatku w państwie źródła⁸⁴, a także – z wyjątkiem umowy polsko-rosyjskiej – klauzulę zwalniającą z opodatkowania w państwie źródła niektóre kategorie dochodów (np. uzyskiwane w związku z ich działalnością wykonywaną na podstawie umowy lub porozumienia o współpracy kulturalnej lub sportowej między umawiającymi się państwami) artystów i sportowców oraz nowość w polskiej praktyce traktatowej - klauzula ograniczająca korzyści wynikające z bilateralnej umowy podatkowej (umowa Polski z Indiami w brzmieniu nadanym na podstawie protokołu zmieniającego tę umowę z 29 stycznia 2013 r.).

Eliminacja podwójnego opodatkowania w sensie prawnym na gruncie umów Polski z państwami BRICS opiera się na metodach rekomendowanych przez KM OECD i KM ONZ (art. 23A – metoda wyłączenia oraz art. 23B – metoda kredytu podatkowego). Wyjątkowa w tym zakresie jest umowa polsko-rosyjska, w której przewidziano, zgodnie z rosyjską praktyką traktatową, jedynie metodę zwykłego kredytu podatkowego. W żadnej z analizowanych umów nie występuje obecnie klauzula fikcyjnego zaliczenia, zwana także mechanizmem darowanego kredytu podatkowego (ang. *tax sparing credit*). Klauzula taka obecna była jedynie na gruncie umowy Polski z Indiami. Została ona usunięta z tej umowy na podstawie protokołu

⁸³ Zob. szerzej na ten temat: Z. Kukulski, *Artykuł 20 Studenti*, [w:] *Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Oficyna Prawa Polskiego, Wydawnictwo Wiedza i Praktyka Sp. z o.o., Warszawa 2010, s. 1077–1093.

⁸⁴ 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.

zmieniającego z dnia 29 stycznia 2013 r. W tym samym zakresie zmieniono również umowy Polski z Maltą, Czechami, Singapurem, Cyprem, Malezją, Słowacją oraz Zjednoczonymi Emiratami Arabskimi, co uznać należy za pozytywny trend charakterystyczny dla współczesnej polskiej praktyki traktatowej⁸⁵. Jednakże żadna z analizowanych umów nie zawiera odpowiednika art. 23A ust. 4 KM OECD (nieobecny w KM ONZ) przewidujący klauzulę pozwalającą na zmianę wskazanej w bilateralnej umowie podatkowej metody eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie prawnym (ang. *switch over clause*) w celu zapobieżenia podwójnemu nieopodatkowaniu dochodu lub majątku. Klauzula tego rodzaju występuje niezwykle rzadko w praktyce traktatowej państw⁸⁶. Obecna jest w zaledwie dwóch bilateralnych umowach podatkowych zawartych przez Polskę (umowy z Luksemburgiem i Słowacją)⁸⁷.

W umowach Polski z państwami BRICS nieobecne są nowoczesne instrumenty umożliwiające bilateralną współpracę między umawiającymi się państwami w sprawach podatkowych, do których zalicza się: obowiązkowy arbitraż w ramach procedury wzajemnego porozumiewania się (art. 25 ust. 5 KM OECD i odpowiednio art. 25B ust. 5 KM ONZ) i pomoc w poborze podatków (art. 27 KM OECD i odpowiednio art. 27 KM ONZ)⁸⁸. Wynika to z faktu, że umowy te zawarto zanim rekomendacje w tym zakresie pojawiły się w obu wzorcach bilateralnej umowy podatkowej⁸⁹. Ich brak uznać należy za niedostatek praktyki traktatowej zarówno państw BRICS jak i Polski. Wyjątkowa na tym tle jest umowa polsko-indyjska, która od początku zawierała artykuł poświęcony pomocy w poborze podatków, treść którego dostosowano do aktualnej wersji wzorca OECD na podstawie protokołu zmieniającego z 29 stycznia 2013 r.⁹⁰. Podobnym przeobrażeniom poddano w tej umowie przepis art. 27 – wymiana informacji podatkowych, uzupełniając go o pewne uregulowania proceduralne, zgodne z rekomendowanymi aktualnie przez KM OECD⁹¹. Podobnym zmianom

⁸⁵ Odpowiedź Ministerstwa Finansów nr KS3.054.22.2015, z października 2015 r. na interpelację posła Jacka Żalka nr 34776 z dnia 7 października 2015 r. w sprawie unikania płacenia podatków przez zagraniczne spółki, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT7.nsf/kucz/6BBE6902/%24FILE/i34776-o1.pdf>, dostęp 10.02.2016 r.

⁸⁶ W. Wijnen, J. de Goede, *The UN Model...*, s. 140.

⁸⁷ Zob. szerzej na ten temat: Z. Kukulski, *Konwencja Modelowa OECD...*, s. 310 i n.

⁸⁸ W. Wijnen, J. de Goede, *The UN Model...*, s. 140.

⁸⁹ Tamże, s. 140.

⁹⁰ Z. Kukulski, *Konwencja Modelowa OECD...*, s. 152 i n.

⁹¹ M. Lennard, *The UN Model...*, s. 4–11.

ulec powinny umowy z pozostałymi państwami BRICS, które w obszarze dwustronnej współpracy w sprawach podatkowych oparte są na pierwotnych wersjach KM OECD. Można rozważyć również potrzebę zawarcia bilateralnej umowy podatkowej z Brazylią, choćby ze względu na historyczne związki tego kraju z Polską oraz wielkość brazylijskiej Polonii (emigracja zarobkowa Polaków głównie do stanu Paraná, Santa Catarina i Rio Grande do Sul w końcu XIX w.)⁹².

4. WNIOSKI KOŃCOWE

Praktyka traktatowa państw BRICS wykazuje cały szereg cech szczególnych, niemniej jednak pozostaje pod przemożnym wpływem KM ONZ, co przełożyło się także na treść bilateralnych umów podatkowych zawartych przez te państwa z Polską. Zarówno Polska jak i państwa BRICS przeszły w ostatnich 25 latach udaną, choć trudną, transformację, która swoim zakresem objęła również ich systemy podatkowe, a co za tym idzie bilateralne umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Dla Polski proces ten oznaczał dostosowanie się do norm i standardów zachodnich demokracji (członkostwo w OECD oraz w UE). Dla państw BRICS z kolei – wzrost znaczenia na arenie międzynarodowej – czego wyrazem jest m.in. kontestowanie ukształtowanego w XX wieku politycznego ładu i jego instytucji, z dominującą rolą Zachodu.

Z perspektywy problematyki unikania podwójnego opodatkowania oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania oznacza to, że kształtowana pod wpływem interesów fiskalnych państw BRICS ich praktyka traktatowa, odbiegająca w wielu przypadkach od rekomendacji OECD, będzie w coraz większym stopniu oddziaływać na rozwój międzynarodowego prawa podatkowego. Rozważane są następujące scenariusze przyszłej roli BRICS w tym obszarze: ewentualne członkostwo (wszystkich lub niektórych) państw zaliczonych do tej grupy w OECD, współpraca na dotychczasowych warunkach zarówno z OECD, jak i ONZ na płaszczyźnie międzynarodowego prawa podatkowego, lub, najmniej prawdopodobne, stworzenie przez nie konkurencyjnej dla OECD międzynarodowej

⁹² Szacuje się, że liczba Polonii brazylijskiej wynosi ok. 1 ml. osób. Największe jej skupisko znajduje się w Kurytybie, stolicy stanu Paraná na południu Brazylii, który był celem XIX-wiecznej polskiej emigracji zarobkowej i osadnictwa. Por. *Nowa Encyklopedia Powszechna PWN*, t. 4, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1996, s. 967.

organizacji z własną konwencją modelową promującą przede wszystkim interesy fiskalne tych państw⁹³. Rozwiązaniem satysfakcjonującym zarówno członków OECD jak i państwa BRICS wydaje się umocnienie znaczenia Komitetu Ekspertów ONZ ds. Międzynarodowej Współpracy w Sprawach Podatkowych, a tym samym ONZ jako alternatywnego forum zinstytucjonalizowanej współpracy na polu międzynarodowego prawa podatkowego. Może to doprowadzić do wzrostu znaczenia KM ONZ jako wzorca bilateralnej umowy podatkowej. Nie można wykluczyć także jego dalszej ewolucji, której efekty nie pozostaną bez wpływu na treść rekomendacji KM OECD.

Bilateralne umowy podatkowe Polski z państwami BRICS opierają się na pierwotnych wersjach KM OECD i KM ONZ. Ich uregulowania charakterystyczne są dla polityki traktatowej wczesnego stadium transformacji. Nie zawsze uwzględniają one współczesne interesy fiskalne zarówno jednej, jak i drugiej strony. Wyjątkiem na tym tle jest umowa polsko-indyjska, zmieniona w 2013 r. za podstawie protokołu, który wprowadza wiele rozwiązań zadawalających oba umawiające się państwa. Mimo tego, umowa ta, ze wszystkich umów Polski z państwami BRICS, jest najbliższa wzorcowi ONZ. Z kolei umowa zawarta przez nasz kraj z RPA jest najbardziej podobna do KM OECD, zaś umowy z Rosją i Chinami, obok postanowień niewystępujących w żadnym ze wzorców bilateralnej umowy podatkowej, w mniejszym lub większym zakresie odwzorowują rekomendacje zarówno KM OECD, jak i KM ONZ. Nadszedł czas by zmianom, choćby podobnym do tych, które wprowadzono w umowie polsko-indyjskiej, uległy także bilateralne umowy podatkowe Polski z pozostałymi państwami BRICS.

SUMMARY

TREATY PRACTICE OF THE BRICS COUNTRIES AND THEIR DTCs CONCLUDED WITH POLAND

This article deals with the treaty practice of the BRICS countries with respect to the double taxation conventions concluded by these states with Poland. The Author analyzes the main features of bilateral tax treaties existing in the treaty practice of the BRICS countries, evaluates the impact of

⁹³ Y. Brauner, P. Pistone, *The BRICS and the Future of International Taxation*, [w:] *BRICS and the Emergence...*, s. 514–515.

the UN Model Convention on them and discusses future possible influence of the BRICS on the DTCs concluded by other countries in the world. In Author's opinion the recent economic growth and political importance of the BRICS countries may lead to the significant changes in the area of international taxation. The compromise in allocating of taxing powers between the two contracting states reached and improved by decades by the OECD and the UN in their Model Conventions might be challenged by the BRICS countries' fiscal interests.

Poland is a party of DTCs with Russia, India, China and South Africa. All of these DTCs were concluded in the early stages of transformation and are based on initial versions of the OECD and UN Models. The only exception is the DTC concluded between Poland and India, changed *via* the amending protocol signed in 2013 introducing many recent developments especially instruments enabling bilateral cooperation in tax matters, LOB clause and abolishing tax sparing credit. In Author's opinion there is a right time for the similar changes with respect to DTCs concluded with the other BRICS countries. Moreover, Poland may consider concluding DTC with Brazil, due to the existence of historical connections between these two countries since the end of 19. century (third largest Polish diaspora in the World).