

Międzynarodowe prawo podatkowe

Opodatkowanie dochodu i majątku



Źródła prawa

- Dwustronne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu i majątku, oparte na Konwencjach Modelowych OECD lub ONZ;
- Dwustronne umowy o wymianie informacji podatkowych (np. z *Kajmanami, Jersey czy Grenadą*);
- Umowa wielostronna (MLI) modyfikująca zawarte już umowy dwustronne o unikaniu podwójnego opodatkowania;
- Umowy wielostronne o wzajemnej współpracy administracyjnej w sprawach podatkowych (*Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych, sporządzona w Strasburgu dnia 25 stycznia 1988 r.*);
- Prawo UE (np. dyrektywa 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich)
- Krajowe ustawy podatkowe (np. w zakresie definicji zakładu w przypadku braku umowy dwustronnej).

Konwencja Modelowa OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku

- Stanowi gotowy wzór (projekt) do zawarcia umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, stosowany w negocjacjach pomiędzy państwami OECD.
- Uzupełnieniem Konwencji Modelowej jest oficjalny Komentarz, stanowiący podstawę do interpretacji umowy.
- Pierwsza wersja KM OECD pochodzi z 1963 r. - najnowsza z 21 listopada 2017 r.
- Na podstawie Konwencji zawarto ok. 3 500 umów na całym świecie.
- Złożona z 31 artykułów (art. 23 ma dwie wersje),
- Polska na podstawie KM OECD oraz KM ONZ zawarła ponad 90 umów międzynarodowych.



Konwencja Wielostronna

Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties („MLI”) to wielostronna umowa międzynarodowa podpisana w czerwcu 2017 r. w Paryżu, mająca na celu jednoczesną zmianę wybranych postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

MLI ma na celu wdrożenie rezultatów projektu BEPS (ang. *Base Erosion and Profit Shifting*). Państwa przystępujące do MLI mają obowiązek zadeklarowania, jakie umowy (spośród już obowiązujących) chcą zmienić i jakie przepisy tych umów mają zostać zastąpione przepisami zawartymi w MLI.

MLI nie powoduje uchylenia obowiązujących umów dwustronnych. MLI i umowy dwustronne są stosowane równolegle z tym, że wybrane postanowienia umów dwustronnych są uchylone (zmodyfikowane) przez odpowiednie postanowienia MLI.

<http://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm>



NIE MA PODATKÓW
MIĘDZYNARODOWYCH!



Międzynarodowe prawo podatkowe to ogół norm, mających na celu rozstrzyganie kolizji norm prawa podatkowego różnych państw oraz prowadzących do zastosowania tych przepisów poprzez współpracę międzynarodową.



Złota zasada międzynarodowego prawa podatkowego

Przepisy bilateralnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania nie są źródłem zobowiązań podatkowych, gdyż te są regulowane przez krajowe przepisy podatkowe.

Umowy międzynarodowe **ograniczają wykonywanie władztwa podatkowego** przez państwa - strony umowy.



Dlaczego?

Przepisy prawa podatkowego danego państwa są modyfikowane przez postanowienia umów międzynarodowych.

Art. 91 Konstytucji RP

- 1. Ratyfikowana umowa międzynarodowa, po jej ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej, stanowi część krajowego porządku prawnego i jest bezpośrednio stosowana, chyba że jej stosowanie jest uzależnione od wydania ustawy.*
 - 2. Umowa międzynarodowa ratyfikowana za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową.*
 - 3. Jeżeli wynika to z ratyfikowanej przez Rzeczpospolitą Polską umowy konstytuującej organizację międzynarodową, prawo przez nią stanowane jest stosowane bezpośrednio, mając pierwszeństwo w przypadku kolizji z ustawami.*
- 

Opodatkowanie w sensie prawnym i ekonomicznym

Podwójne opodatkowanie w sensie ekonomicznym

- Występuje gdy ten sam dochód podlega opodatkowaniu dwukrotnie, mimo że nie zachodzi tożsamość podatników z punktu widzenia przepisów prawa.

Np. opodatkowanie podatkiem CIT wypłacanej przez spółkę dywidendy na poziomie spółki a następnie podatkiem PIT na poziomie wspólnika.

Podwójne opodatkowanie w sensie prawnym

- Występuje gdy dochód tego samego podatnika podlega opodatkowaniu dwukrotnie.

Np. opodatkowanie pracownika w miejscu pracy w Holandii oraz ponownie w państwie rezydencji (Polsce).



Zakres podmiotowy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania

- osoby fizyczne
- osoby prawne i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej



Opodatkowanie podmiotów zagranicznych - PIT

Art. 3 PIT

1. Osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu **od całości swoich dochodów (przychodów)** bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy).

1a. Za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się osobę fizyczną, która:

- 1) posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej centrum interesów osobistych lub gospodarczych (*ośrodek interesów życiowych*) lub
- 2) przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej *dłużej niż 183 dni w roku podatkowym*.

2a. Osoby fizyczne, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania, podlegają obowiązkowi podatkowemu **tylko od dochodów (przychodów) osiągniętych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej** (ograniczony obowiązek podatkowy).

Opodatkowanie podmiotów zagranicznych - CIT

Art. 3 CIT

1. Podatnicy, jeżeli mają siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, **podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów**, bez względu na miejsce ich osiągnięcia.
2. Podatnicy, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu, podlegają **obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej**.



Rezydent podatkowy - ПОДАТКОВИЙ КОДЕКС УКРАЇНИ

14.1.213. резиденти - це:

а) **юридичні особи та їх відокремлені особи**, які утворені та провадять свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням як на її території, так і за її межами;

в) **фізична особа** - резидент - **фізична особа, яка має місце проживання в Україні.**

У разі якщо фізична особа має місце проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо така особа має місце постійного проживання в Україні; якщо особа має місце постійного проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо має більш тісні особисті чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні. У разі якщо державу, в якій фізична особа має центр життєвих інтересів, не можна визначити, або якщо фізична особа не має місця постійного проживання у жодній з держав, вона вважається резидентом, якщо **перебуває в Україні не менше 183 днів** (включаючи день приїзду та від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року.

Miejsce zamieszkania

Art. 4 UPO PL-UK

1. W rozumieniu niniejszej Konwencji, określenie "osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Umawiającym się Państwie" oznacza każdą osobę, która według prawa tego Państwa podlega tam opodatkowaniu, z uwagi na jej **miejsce zamieszkania, miejsce stałego pobytu, siedzibę zarządu, miejsce utworzenia albo inne kryterium o podobnym charakterze**, i obejmuje również to Państwo oraz jakąkolwiek jego jednostkę terytorialną lub organ lokalny. Jednakże, określenie to nie obejmuje osoby, która podlega opodatkowaniu w tym Państwie tylko dlatego, że osiąga ona dochód lub zyski majątkowe ze źródeł w nim położonych.



Rozstrzyganie sporów dot. rezydencji

Art. 4 UPO PL-UK

2. Jeżeli stosownie do postanowień ustępu 1 niniejszego artykułu osoba fizyczna **ma miejsce zamieszkania** w obu Umawiających się Państwach, wówczas jej status określa się zgodnie z następującymi zasadami:

a) osobę uważa się za mającą miejsce zamieszkania tylko w tym Umawiającym się Państwie, w którym ma ona stałe miejsce zamieszkania; jeżeli ma ona stałe miejsce zamieszkania w obu Państwach, wówczas uważa się ją za mającą miejsce zamieszkania tylko w tym Państwie, z którym ma ściślejsze powiązania osobiste i gospodarcze (ośrodek interesów życiowych);

b) jeżeli nie można ustalić, w którym Państwie osoba ma ośrodek interesów życiowych, albo jeżeli nie posiada ona stałego miejsca zamieszkania w żadnym z Państw, to uważa się ją za mającą miejsce zamieszkania tylko w tym Państwie, w którym zwykle przebywa;

c) jeżeli przebywa ona zazwyczaj w obu Umawiających się Państwach lub nie przebywa zazwyczaj w żadnym z nich, to uważa się ją za mającą miejsce zamieszkania tylko w tym Państwie, którego jest obywatelem;

d) jeżeli osoba jest obywatelem obydwu Umawiających się Państw lub nie jest obywatelem żadnego z nich, to właściwe organy Umawiających się Państw rozstrzygną tę sprawę w drodze wzajemnego porozumienia.



Rozstrzyganie sporów dot. rezydencji

Art. 4 ust. 3 KM PL-UK (zmieniony przez MLI)

Jeżeli na podstawie postanowień [Konwencji], osoba inna niż osoba fizyczna ma siedzibę na terytorium obu [Umawiających się Państw], właściwe organy [Umawiających się Państw] podejmą starania do określenia w drodze wzajemnego porozumienia na terytorium którego z [Umawiających się Państw] będzie uważać się, że dana osoba ma siedzibę dla celów [Konwencji], mając na względzie miejsce położenia jej faktycznego zarządu, miejsce utworzenia lub inny sposób jej ustanowienia oraz wszelkie inne mające znaczenie czynniki. W razie braku osiągnięcia takiego porozumienia, osoba ta nie będzie uprawniona do jakiegokolwiek ulgi lub zwolnienia od podatku przewidzianych w [Konwencji], chyba że w zakresie oraz w sposób, które mogą zostać uzgodnione przez właściwe organy [Umawiających się Państw]



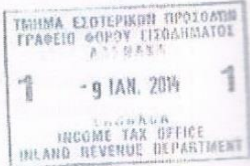
Certyfikat rezydencji

Umowę można zastosować tylko w przypadku gdy dana osoba legitymuje się certyfikatem rezydencji (oficjalnym zaświadczeniem potwierdzającym rezydencję podatnika wystawionym przez właściwą władzę podatkową).


REPUBLIC OF CYPRUS
MINISTRY OF FINANCE

File No. : [REDACTED]
Tel. No. : [REDACTED]


INLAND REVENUE DEPARTMENT
1472 NICOSIA



TAX CERTIFICATE

It is hereby certified that [REDACTED] MANAGEMENT LTD is registered in Cyprus under Registration Number [REDACTED] and as from the [REDACTED] 2012 which is the date of its registration, is Resident of Cyprus and is liable to tax on its worldwide income according to the Income Tax Law of the Republic of Cyprus.

This certificate is issued at the request of the Company's auditors.


(P. Christoforou)
For Commissioner of Income Tax



Ministry of Finance, Inland Revenue Department,
Larnaca Income Tax District Office, 6531 Larnaca
Tel: 24803800 Fax: 248304444 Webpage <http://www.mof.gov.cy/ird>

Unikanie podwójnego opodatkowania

- Środki jednostronne (ustawodawstwo krajowe),
- Środki dwustronne (bilateralne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania),
- Umowy wielostronne (np. Konwencja Nordycka, MLI).

Konwencje Modelowe w sprawie podatku od dochodu i majątku organizacji międzynarodowych, np. OECD, ONZ, ASEAN.



Zasady rozstrzygania kolizji norm krajowych

Konwencje (umowy) przewidują kilka możliwości uniknięcia podwójnego opodatkowania:

- 1) przyznanie **wyłączonego** prawa do opodatkowania w państwie rezydencji (np. renty i emerytury),
- 2) przyznanie **wyłączonego** prawa do opodatkowania w państwie **źródła** (np. emerytury funkcjonariuszy publicznych),
- 3) przyznanie **prawa do opodatkowania państwu rezydencji i źródła** (np. dochód z przeniesienia własności nieruchomości),
- 4) przyznanie **prawa do opodatkowania państwu rezydencji i źródła, z zastrzeżeniem ograniczenia w państwie źródła** (np. odsetki i dywidendy).

W Konwencji Modelowej OECD dominują pkt 1 i 3.



Kategorie dochodu i majątku w KM OECD

- Dochód z majątku nieruchomego (art. 6 KM OECD)
- Zyski przedsiębiorstw (art. 7 KM OECD)
- Międzynarodowa żegluga i transport lotniczy (art. 8 KM OECD)
- Dywidendy (art. 10 KM OECD)
- Odsetki (art. 11 KM OECD)
- Należności licencyjne (art. 12 KM OECD)
- Zyski z przeniesienia własności majątku (art. 13 KM OECD)
- Dochody z pracy najemnej (art. 15 KM OECD)
- Wynagrodzenia dyrektorów (art. 16 KM OECD)
- Artyści i sportowcy (art. 17 KM OECD)
- Emerytury i renty (art. 18 KM OECD)
- Pracownicy państwowi (art. 19 KM OECD)
- Studenci (art. 20 KM OECD)
- Majątek (art. 22 KM OECD)



Międzynarodowe opodatkowanie dochodów przedsiębiorców

Zasada i wyjątek.

Art. 7 KM OECD

1. Zyski przedsiębiorstwa umawiającego się państwa podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi w drugim umawiającym się państwie działalność poprzez położony tam zakład. Jeżeli przedsiębiorstwo wykonuje działalność w ten sposób, to zyski, jakie można przypisać zakładowi zgodnie z postanowieniami ust. 2, mogą być opodatkowane w tym drugim państwie.



Zakład

Jest to stała placówka (oddział, filia) przedsiębiorcy znajdująca się poza państwem jego rezydencji i nieposiadająca odrębnej osobowości prawnej.

Dla celów podatkowych przyjmuje się fikcję prawną, zgodnie z którą przedsiębiorca, który posiada za granicą zakład jest zobowiązany do zapłaty w tym państwie (państwie źródła) podatku dochodowego od dochodu przypisanego do zakładu. Dochód ten jest zaś zwolniony z opodatkowania w państwie rezydencji bądź podatnik ma prawo odliczyć

Podstawową formą zakładu jest stała placówka, *przez którą całkowicie lub częściowo prowadzona jest działalność przedsiębiorstwa.*



Przykłady zakładów

- fabryka;
- oddział;
- warsztat;
- plac budowy (powyżej określonego okresu, np. 12 miesięcy);
- automat do sprzedaży;
- zależny przedstawiciel, zawierający umowy oraz biorący udział w zawieraniu umów w imieniu przedsiębiorstwa (przedsiębiorcy) za granicą.



Wyłączenia z definicji zakładu

- Niezależny przedstawiciel (niezależny w ujęciu ekonomicznym lub prawnym);
- Działalność o charakterze pomocniczym lub przygotowawczym (z perspektywy przedsiębiorcy zagranicznego).



Stałość geograficzna i temporalna

A...

- lodowiska, uruchamiane przez brytyjską spółkę w Niemczech na kilka miesięcy w roku?
- roboty budowlane, przerywane przez strajki czy warunki atmosferyczne?
- kilka robót budowlanych (domki), wznoszonych przez polskiego przedsiębiorcę na położonych niedaleko siebie działkach w Danii?
- norweskie kutry rybackie, podczas połowów korzystające z nadbrzeża na Alasce (USA)?
- niemiecki przedsiębiorca, przeprowadzający zimowe testy ogumienia na drogach w północnej Szwecji?



Rozliczenie straty zakładu

Jednym z problemów związanych z zakładami jest rozliczenie straty zagranicznego zakładu.

Np.: polska spółka budowlana posiadała przez kilka lat oddział w Irlandii. Oddział nie przynosił jednak przewidzianych dochodów a jedynie straty (dochody uzyskane w Irlandii są zwolnione z opodatkowania w Polsce). W związku z tym spółka postanowiła o likwidacji oddziału z dniem 1 stycznia 2018 r.

Czy strata likwidowanego zakładu w Irlandii może zostać odliczona od dochodu uzyskanego w Polsce?

W związku z likwidacją zakładu strata nie mogłaby być w przyszłości rozliczona w Irlandii.

Jeżeli stratę z Irlandii można odliczyć w Polsce to:

Czy należy uwzględnić stratę obliczoną wg przepisów irlandzkich?

Czy skumulowaną stratę oddziału należy rozliczyć (zgodnie z u.p.d.o.p.) w ciągu 5 lat od likwidacji oddziału?



Art. 49 TFUE

Ograniczenia swobody przedsiębiorczości obywateli jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego UE są zakazane.

Swoboda przedsiębiorczości jest rozumiana w ten sposób, że zakład zagraniczny nie może być w gorszej sytuacji prawnej niż zakład krajowy.



Dochody o charakterze biernym

- Odsetki
- Dywidendy
- Należności licencyjne

Zasada: opodatkowane w państwie rezydencji, z zastrzeżeniem, że państwo źródła również może je opodatkować - ale tylko do poziomu ustalonego w umowie międzynarodowej.

Przedsiębiorca zagraniczny może następnie odliczyć podatek zapłacony w państwie źródła od podatku do zapłaty w państwie swojej rezydencji.



Withholding tax

W przypadku wypłaty za granicę z tytułu:

- dywidend (art. 10 KM OECD),
- odsetek (art. 11 KM OECD),
- należności licencyjnych (art. 12 KM OECD),

państwo w którym powstał ten dochód ma prawo opodatkować je tzw. podatkiem u źródła (*withholding tax*, WHT), w wysokości określonej w przepisach prawa krajowego (np. art. 21 ust. 1 u.p.d.o.p. dla odsetek i należności licencyjnych przewiduje zryczałtowaną stawkę 20%).

WHT podlega jednak zmniejszeniu w zależności od treści umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (od 0 do nawet 20%, np. w art. 11 polsko-mongolskiej UPO przewidziano stawkę 10% od odsetek).



UWAGA!

W przypadku WHT od dochodów (przychodów) biernych kluczowe znaczenie ma płatnik, który jest zobowiązany pobrać podatek w państwie źródła od należności wypłacanej za granicę.



Definicja „należności licencyjnych”

Art. 12 UPO PL-DE

(3) Określenie "należności licencyjne" użyte w niniejszym artykule oznacza wszelkiego rodzaju należności płacone za użytkowanie lub prawo do użytkowania wszelkich praw autorskich do dzieła literackiego, artystycznego lub naukowego, włącznie z filmami dla kin, wszelkiego patentu, znaku towarowego, wzoru lub modelu, planu, tajemnicy technologii lub procesu produkcyjnego lub za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego lub za informacje dotyczące doświadczenia w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej. Postanowienie to stosuje się odpowiednio do wszelkiego rodzaju wypłat za użytkowanie lub prawo do użytkowania nazwy, zdjęcia lub innych podobnych praw osobistych oraz do wypłat otrzymywanych jako wynagrodzenie za nagranie przez radio lub telewizję występów sportowców lub artystów.



Zadanie – WHT i Izrael

Polski przedsiębiorca zawarł z podmiotem umowę franczyzy, na podstawie której prowadzi w Polsce szkolenia z walki wręcz. Jest zobowiązany do wypłaty co miesiąc 10 000 zł należności z tytułu korzystania z marki podmiotu izraelskiego, ale potrąca z tej kwoty 10% WHT w Polsce. Czy postępuje prawidłowo?

Art. 12 PL-IZ

3. Określenie "należności licencyjne" użyte w niniejszym artykule oznacza wszelkiego rodzaju należności uzyskiwane za użytkowanie lub prawo do użytkowania każdego prawa autorskiego do dzieła literackiego, artystycznego lub naukowego, włącznie z filmami dla kin i nagrań wideo oraz filmów i taśm dla nagrań radiowych lub telewizyjnych, każdego patentu, znaku towarowego, wzoru lub modelu, planu, tajemnicy technologii lub procesu produkcyjnego albo za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego, albo za udostępnienie informacji związanej ze zdobytymi doświadczeniami w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej.



Opodatkowanie dochodów z pracy najemnej

Art. 15 UPO PL-DE

1. Z zastrzeżeniem postanowień artykułów 16, 17, 18 i 19 uposażenia, płace i podobne wynagrodzenia, które osoba mająca miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie otrzymuje z pracy najemnej, podlegają opodatkowaniu tylko w tym Państwie, chyba że praca najemna wykonywana jest w drugim Umawiającym się Państwie. Jeżeli praca jest tak wykonywana, to otrzymywane za nią wynagrodzenie może być opodatkowane w tym drugim Państwie.

Zasada: **opodatkowanie pracy w miejscu jej wykonywania** (jeżeli jest inne niż zamieszkania).



Opodatkowanie „wolnych zawodów”

Art. 14 UPO PL-FR

1. Dochody, które osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Umawiającym się Państwie osiąga z wykonywania wolnego zawodu albo z innej samodzielnej działalności podobnego rodzaju, podlegają opodatkowaniu tylko w tym Państwie, chyba że dla wykonywania swojej działalności w drugim Umawiającym się Państwie dysponuje ona zwykle stałą placówką. Jeżeli rozporządza ona taką stałą placówką, wówczas dochody podlegają opodatkowaniu w tym drugim Państwie, jednak tylko o tyle, o ile mogą być przypisane tej stałej placówce.

2. Określenie "wolny zawód" obejmuje wszystkie rodzaje działalności - inne niż działalność handlowa, przemysłowa lub rolna - wykonywanych na własny rachunek w sposób niezależny przez osobę, która osiąga zyski lub ponosi straty w wyniku tych działalności.

We współczesnej wersji KM OECD nie ma przepisów o odrębnym opodatkowaniu wolnych zawodów (od 2000 r.). Dochody z tego tytułu są traktowane jak zyski przedsiębiorstw, zaś stała placówka - jak zakład.



Art.15 UPO PL-UK

Wynagrodzenia dyrektorów

Wynagrodzenia dyrektorów i inne podobne wypłaty, które osoba mająca miejsce zamieszkania w jednym Umawiającym się Państwie otrzymuje z tytułu członkostwa w radzie dyrektorów lub w radzie nadzorczej spółki mającej siedzibę w drugim Umawiającym się Państwie, mogą być opodatkowane w tym drugim Państwie.

Efekt? Prezes (Polak) spółki zarejestrowanej w UK płaci podatek dochodowy w UK.

Kwota wolna w UK: do 11 000 funtów. Między 11 001 a 32 000 funtów dochodu stawka 20%.

Między 32 001 do 150 000 funtów stawka 40%.



Renty i emerytury

Art. 18 UPO PL-IT

Z zastrzeżeniem artykułu 19 ustęp 2, emerytury oraz inne podobne świadczenia wypłacane osobie mającej miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie z tytułu jej zatrudnienia w przeszłości będą opodatkowane tylko w tym Umawiającym się Państwie, w którym ich odbiorca ma stałe miejsce zamieszkania.

Art. 19 UPO PL-IT

1. Wynagrodzenie inne niż emerytura, wypłacane przez Umawiające się Państwo lub jego jednostkę polityczną, administracyjną bądź władzę lokalną każdej osobie fizycznej z tytułu usług świadczonych na rzecz tego Państwa lub jego jednostki bądź władzy, będzie opodatkowane tylko w tym Państwie.



Opodatkowanie nieruchomości

Artykuł 6 KM OECD Dochód z majątku nieruchomego

1. Dochód, osiągany przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w Umawiającym się Państwie z **majątku nieruchomego** (włączając dochód z gospodarstwa rolnego lub leśnego) położonego w drugim Umawiającym się Państwie, może być opodatkowany w tym drugim Państwie.

Art. 13 KM OECD Zyski z przeniesienia własności majątku

1. Zyski osiągane przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w Umawiającym się Państwie, z **przeniesienia własności majątku nieruchomego, o którym mowa w artykule 6** niniejszej Konwencji i położonego w drugim Umawiającym się Państwie, moga być opodatkowane w tym drugim Państwie.

Np. dochód ze sprzedaży nieruchomości w Hiszpanii będzie opodatkowany w Hiszpanii.

Wykorzystywane w przeszłości sposoby omijania opodatkowania nieruchomości w państwie lokalizacji

Utworzenie w spółki, wniesienie do niej aportem nieruchomości zagranicznej a następnie sprzedaż 100 % jej udziałów (akcji).

W efekcie uzyskany dochód będzie kwalifikowany nie jako pochodzący ze sprzedaży nieruchomości, ale jako pochodzący ze sprzedaży udziałów (akcji).



Tzw. „klauzula nieruchomościowa”

Art. 13 KM OECD

4. Zyski osiągnane przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w Umawiającym się Państwie, pochodzące z przeniesienia własności akcji lub udziałów, **osiągające ponad 50% wartości bezpośrednio lub pośrednio z nieruchomości** położonej w drugim umawiającym się państwie, mogą być opodatkowane w tym drugim państwie.



W wielu przypadkach umowa przewiduje przyznanie prawa do opodatkowania dochodu obu państwom („może być opodatkowane”). Rozwiązanie takiej kolizji regulują przepisy o sposobach (metodach) unikania opodatkowania.



Sposoby unikania opodatkowania - metoda wyłączenia

Podstawową (najczęściej stosowaną w polskich umowach) metodą eliminacji podwójnego jest metoda wyłączenia lub wyłączenia z progresją.

Metoda wyłączenia z progresją polega na tym, że **dochód uzyskany ze źródeł położonych za granicą wyłącza się z podstawy opodatkowania w Polsce**. Brany jest on jednak pod uwagę przy ustalaniu podatku należnego od dochodu osiągniętego w Polsce. Do tego dochodu stosuje się wówczas stawkę podatkową właściwą dla kwoty łącznego dochodu podatnika, tj. dochodu osiągniętego zarówno w kraju jak i za granicą.



Sposoby unikania opodatkowania - metoda zaliczenia

Drugą metodą eliminacji podwójnego opodatkowania (w szczególności odsetek/dywidend/należności licencyjnych) jest [metoda kredytu podatkowego](#) (inaczej - [metoda zaliczenia proporcjonalnego](#)).

Państwo rezydencji odbiorcy należności zalicza na poczet swojego roszczenia podatkowego, podatek zapłacony w państwie źródła. Tym samym podatek u źródła jest odliczany od podatku należnego w państwie rezydencji. Jednakże takie odliczenie nie może przekroczyć tej części podatku, która została obliczona w państwie rezydencji od dochodu uzyskanego z tytułu wypłaty odsetek/należności licencyjnych.



Unikanie a uchylanie się od opodatkowania

- Unikanie opodatkowania (*tax avoidance*)

Są to wszelkie legalne próby minimalizowania obciążeń podatkowych.

- Uchylanie się od opodatkowania (*tax evasion*)

Są to wszystkie czynności podjęte przez podatnika w sposób celowy i świadomy, które nie pozostają w zgodzie z przepisami podatkowymi, a mają na celu zmniejszenie obciążeń podatkowych.



„Ceny transferowe”

Określane również jako „ceny transakcyjne” (ang. transfer pricing), są cenami stosowanymi w transakcjach realizowanych przez podmioty, pomiędzy którymi występują powiązania **kapitałowe**, **rodzinne** lub **osobowe**.

Dlaczego?

Przepisy o TP mają na celu przeciwdziałanie nieuzasadnionemu przenoszeniu przychodów i kosztów poprzez ich odpowiednie skalkulownie pomiędzy podmiotami w państwach o różnym poziomie opodatkowania.

Np. sprzedaż towaru po zawyżonej cenie do państwa o niskim poziomie opodatkowania.



Obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej

W przypadku transakcji podmiotów, których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych przekroczyły w roku poprzedzającym rok podatkowy równowartość 2 000 000 euro lub dokonujący, bezpośrednio lub pośrednio, zapłaty należności na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową (ew. z siedzibą w tych państwach), jeżeli łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym łączna kwota wymagalnych w roku podatkowym świadczeń przekracza równowartość 20 000 euro.



Bilateralne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania a *treaty shopping*



Treaty shopping

Treaty shopping („kupczenie umowami”, „nabywanie korzyści umownych”) polega na nieuprawnionym wykorzystaniu postanowień obowiązujących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w taki sposób, aby uzyskać korzyści w postaci zmniejszenia podatku zagranicznego.

Metoda treaty shopping ma zastosowanie gdy osoba nie będąca rezydentem danego państwa, założy podmiot prawa (np. spółkę kapitałową) w celu osiągnięcia korzyści wynikających z zawartej umowy nie rzeczywistego prowadzenia działalności gospodarczej.

Treaty abuse stanowi podobne zjawisko, z tym że może ono polegać zarówno na nadużywaniu postanowień UPO przez podatników jak i przez jedno z państw - stron.



„Planowanie podatkowe” z wykorzystaniem praw własności intelektualnej

- Amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych,
- Aport skomercjalizowanej własności intelektualnej,
- Koszty nabycia patentów, praw autorskich itd.,
- Koszty opłat licencyjnych za korzystanie ze znaków towarowych.

Sprzyjają temu różne definicje należności licencyjnych w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania!

Np. opłaty za udostępnienie programów komputerowych.



Raje (oazy) podatkowe

- Istnieje wiele definicji raju podatkowego. Ogólnie przez to pojęcie należy rozumieć państwo (terytorium) które oferuje zagranicznym podatnikom możliwość zapłaty niższego podatku, lub też na całkowite jego uniknięcie.
- Raje podatkowe cechują się przeważnie niskimi podatkami, uproszczonymi zasadami rejestracji, ograniczonymi obowiązkami ewidencyjnymi, elastycznym systemem prawnym, ograniczoną współpracą podatkową z innym państwami oraz rozwiniętym sektorem bankowym i doradczym.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 17 maja 2017 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.

ROZPORZĄDZENIE MINISTRA ROZWOJU I FINANSÓW W SPRAWIE OKREŚLENIA KRAJÓW I TERYTORIÓW STOSUJĄCYCH SZKODLIWĄ KONKURENCJĘ PODATKOWĄ W ZAKRESIE PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH

1)

z dnia 17 maja 2017 r. (Dz.U. z 2017 r. poz. 997)

Na podstawie art. 9a ust. 6 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1888, z późn. zm.²⁾) zarządza się, co następuje:

§ 1 Szkodliwa konkurencja podatkowa jest stosowana w systemach podatkowych w następujących krajach oraz terytoriach:

- 1) Księstwo Andory;
- 2) Anguilla - Terytorium Zamorskie Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej;
- 3) Antigua i Barbuda;
- 4) Sint-Maarten, Curaçao - kraje wchodzące w skład Królestwa Niderlandów;
- 5) Królestwo Bahrajnu;
- 6) Brytyjskie Wyspy Dziewicze - Terytorium Zamorskie Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej;
- 7) Wyspy Cooka - Samorządne Terytorium Stowarzyszone z Nową Zelandią;
- 8) Wspólnota Dominiki;
- 9) Grenada;
- 10) Sark - Terytorium Zależne Korony Brytyjskiej;
- 11) Hongkong - Specjalny Region Administracyjny Chińskiej Republiki Ludowej;
- 12) Republika Liberii;
- 13) Makau - Specjalny Region Administracyjny Chińskiej Republiki Ludowej;
- 14) Republika Malediwów;
- 15) Republika Wysp Marshalla;
- 16) Republika Mauritiusu;



Art. 119a Ordynacji podatkowej

§ 1. Czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania).

§ 2. W sytuacji określonej w § 1 skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej.

§ 3. Za odpowiednią uznaje się czynność, **której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.**

§ 4. Jeżeli w toku postępowania strona wskaże czynność odpowiednią, skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby dokonano tej czynności.

Współpraca międzynarodowa

Warunkiem prawidłowego funkcjonowania systemu podatkowego w przypadku transakcji międzynarodowych jest współpraca organów podatkowych poszczególnych państw.

- Wybrane formy współpracy:
 - wymiana informacji (w tym o praktyce orzeczniczej organów zagranicznych);
 - przeprowadzanie kontroli podatkowych;
 - doręczanie pism;
 - prowadzenie postępowania zabezpieczającego i egzekucyjnego.



Postawy współpracy

- postanowienia dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (m.in. art. 25 i 26 KM OECD);
- porozumienie Modelowe OECD z 18 kwietnia 2002 r. o wymianie informacji podatkowych;
- konwencja Rady Europy i OECD z 25 stycznia 1988 r. o pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych (nazywana również konwencją strasburską);
- dyrektywa Rady 2011/16/UE z 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania;
- ustawa z 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami.



Wymiana informacji

Art. 26 UPO PL-IT

1. Właściwe władze Umawiających się Państw będą wymieniały informacje, konieczne do stosowania postanowień niniejszej umowy, a także informacje o ustawodawstwie wewnętrznym Umawiających się Państw dotyczące podatków wymienionych w niniejszej umowie w takim zakresie, w jakim opodatkowanie, jakie ono przewiduje, nie jest sprzeczne z umową, jak również informacje zapobiegające uchylaniu się od opodatkowania. Wymiana informacji nie jest ograniczona postanowieniami artykułu 1. Wszelkie informacje uzyskane przez Umawiające się Państwo będą stanowiły tajemnicę na takiej samej zasadzie jak informacje uzyskane przy zastosowaniu ustawodawstwa wewnętrznego tego Państwa i będą udzielane tylko osobom i władzom (w tym sądowym albo organom administracyjnym) zajmującym się ustalaniem, poborem albo ściąganiem podatków, których dotyczy umowa, lub organom rozpatrującym środki odwoławcze w sprawach tych podatków. Wyżej wymienione osoby lub władze będą wykorzystywać informacje tylko dla tych celów. Mogą one udostępniać te informacje w postępowaniu sądowym lub do wydawania orzeczeń sądowych.

Sposoby wymiany informacji

- 1) Na żądanie - przekazywanie wszystkich informacji podatkowych dotyczących konkretnie wskazanej osoby lub czynności prawnej
- 2) Automatyczna - okresowa wymiana ustalonego katalogu informacji pomiędzy administracją podatkową umawiających się stron.
- 3) Spontaniczna - przekazywanie informacji podatkowych bez uprzedniego wniosku, wyłącznie z inicjatywy władz podatkowych jednego z umawiających się państw, które uznają, że przedmiotowa informacja może być przydatna dla władz innego państwa.





Dziękuję za uwagę