

Marcin JAMROŹY*

METODY UNIKANIA PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA W ŚWIETLE WIELOSTRONNEJ KONWENCJI IMPLEMENTUJĄCEJ ŚRODKI TRAKTATOWEGO PRAWA PODATKOWEGO

(Streszczenie)

Celem artykułu jest przedstawienie rozwiązań przyjętych w Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysku oraz ich ocena przy uwzględnieniu finalnego obciążenia podatkowego dochodów podatnika. Szersze stosowanie metody zaliczenia zwykłego oraz instrumentów ograniczających nadużywanie UPO wpisuje się w cele aktualnej polskiej polityki podatkowej. Zmiany przewidziane w Konwencji wielostronnej zapewniają tzw. neutralność pod względem podatkowym eksportu kapitału.

Słowa kluczowe: instrument wielostronny; BEPS; kredyt podatkowy; zwolnienie podatkowe; nadużywanie umów podatkowych

1. Wprowadzenie

Z rozwojem międzynarodowych stosunków gospodarczych wiążą się zarówno wymiana towarów i usług, przepływ pracowników, jak i zagraniczne inwestycje pośrednie lub bezpośrednie. Do dochodu lub majątku, które powstają w ramach działalności gospodarczej prowadzonej transgranicznie, znajdują zastosowanie specyficzne regulacje podatkowe. Z uwagi na nałożenie się przepisów wewnętrznego prawa podatkowego dwóch lub więcej państw na ten sam podmiot i przedmiot podatku możliwe jest równoczesne powstanie obowiązków podatkowych wobec różnych jurysdykcji podatkowych.

* Dr hab., prof. SGH, Instytut Finansów, Zakład Podatków; e-mail: marcin.jamrozy@sgh.waw.pl

Ekonomiczne podwójne opodatkowanie polega na dwukrotnym obciążeniu podatkiem dochodu (zysku) lub majątku należącego do dwóch albo więcej podmiotów. Podwójne opodatkowanie w sensie prawnym dokonuje się natomiast wówczas, jeżeli w tym samym czasie dochód (zysk) lub majątek należący do tego samego podmiotu zostaje obciążony podatkiem na rzecz co najmniej dwóch niezależnych od siebie władz podatkowych w różnych państwach¹. Istnieją charakterystyczne wyróżniki podwójnego opodatkowania w stosunkach międzynarodowych:

- uprawnienie do poboru podatku różnych i niezależnych od siebie władz podatkowych różnych państw,
- tożsamość podmiotów zobowiązanych do świadczenia podatkowego w wymiarze ekonomicznym lub prawnym,
- tożsamość przedmiotu podatku, tożsamość lub taki sam rodzaj pobieranego podatku, tożsamość okresu objętego świadczeniem².

Wielokrotność opodatkowania przyczynia się do ograniczenia międzynarodowej współpracy gospodarczej, a ponadto narusza zasadę sprawiedliwości opodatkowania³. Zbieg obowiązków podatkowych w państwie źródła, z którego pochodzi przychód (dochód), oraz w państwie rezydencji, w którym osoba ma miejsce zamieszkania albo siedzibę, może prowadzić do powstania podwójnego opodatkowania tego samego dochodu. Z perspektywy państwa rezydencji podlegają opodatkowaniu wszystkie dochody podmiotów mających miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium danego państwa, niezależnie od miejsca powstania dochodu (nieograniczony obowiązek podatkowy). Z perspektywy państwa źródła opodatkowaniu podlegają natomiast wszystkie dochody powstałe na terytorium danego państwa, niezależnie od miejsca zamieszkania albo siedziby (ograniczony obowiązek podatkowy).

Niezależnie od zwalczania unikania lub uchylania się od opodatkowania, państwa stosują rozwiązania prawne, które mają zapobiegać wielokrotności opodatkowania. Są to rozwiązania o charakterze zarówno jednostronnym, dwu-

¹ **P. Selera**, *Międzynarodowe a unijne prawo podatkowe w kontekście opodatkowania zysków przedsiębiorstw*, Lex a WoltersKluwer, Warszawa 2010, s. 48; **Z. Kukulski**, *Konwencja modelowa OECD i Konwencja modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, WoltersKluwer, Warszawa 2015, s. 24.

² **A. Gomułowicz**, *Wprowadzenie: Unikanie podwójnego opodatkowania*, w: **M. Jamroży**, **A. Cloer** (red.), *Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Niemcami*, C.H. Beck, Warszawa 2007, s. 33–34.

³ Na ten temat zob. **A. Gomułowicz**, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001; **A. Gomułowicz**, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003.

stronnym, jak i wielostronnym. W konstrukcjach prawnych większości rozwinętych państw odnoszących się do opodatkowania zawarte są jednostronne rozwiązania, które w zakresie poszczególnych podatków (przede wszystkim dochodowych i majątkowych) zmierzają do ograniczenia bądź wyeliminowania podwójnego opodatkowania. Kluczowe znaczenie mają bilateralne umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku oparte na Konwencji Modelowej OECD⁴.

W artykule zestawiono porównawczo skutki stosowania podstawowych metod unikania podwójnego opodatkowania (metody kredytu podatkowego oraz metody zwolnienia) na podstawie środków jednostronnych, dwustronnych oraz Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysku (dalej też: MLI; zob. pkt 2). Krytycznej analizie poddano między innymi funkcjonowanie metody zwolnienia oraz tzw. ulgi „abolicyjnej” wynikającej z art. 27g ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵. Celem artykułu jest przedstawienie rozwiązań przyjętych w Konwencji wielostronnej oraz ich ocena przy uwzględnieniu finalnego obciążenia podatkowego dochodów podatnika. Stawia się tezę, że zmiany przewidziane w Konwencji wielostronnej zapewniają neutralność pod względem podatkowym eksportu kapitału.

2. Konwencja wielostronna (MLI)

W dniu 7 czerwca 2017 r. w Paryżu została podpisana przez 68 państw Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego, mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku („Multilateral convention to implement tax treaty-related measures to prevent base erosion and profit shifting”, dalej też jako „Konwencja” lub „MLI”⁶), którą

⁴ Konwencja Modelowa z jej komentarzem nie stanowi źródła prawa powszechnie obowiązującego, ma charakter jedynie rekomendacyjny, stanowiąc wzorzec dla zawartych przez Polskę ponad 90 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Zob. **OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version**, 2014 (dalej jako „KM-OECD”).

⁵ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2018 r., poz. 200 z późn. zm.) (dalej jako „updoF”).

⁶ Treść konwencji: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>; stan na 20.10.2017 r.

następnie Polska ratyfikowała⁷. Konwencja skutkuje zmianami umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w szczególności w zakresie unikania (podwójnego) opodatkowania⁸.

Konwencja pozwoli na jednoczesną zmianę kilkudziesięciu podpisanych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania bez konieczności prowadzenia długotrwałych negocjacji dwustronnych. Polska zgłosiła do objęcia Konwencją 78 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (dalej też jako: „UPO”)⁹.

Genezę powstania Konwencji wielostronnej były prace prowadzone od 2013 r. przez OECD w ramach projektu *Base Erosion and Profit Shifting* (erozja bazy podatkowej oraz przenoszenie zysków – BEPS). Końcowe raporty BEPS zostały opublikowane 5 października 2015 r., a jednym z 15 działań było stworzenie MLI¹⁰. Konwencja umożliwia wdrożenie rozwiązań wypracowanych w ramach pozostałych działań BEPS przez zmianę UPO bez prowadzenia bilateralnych negocjacji. Wraz z raportami OECD wydała obszernie uzasadnienie zawierające podsumowanie prac wraz z osiągnięciami, wśród których za najważniejsze uznany został sam fakt osiągnięcia konsensusu w zakresie minimalnych standardów, które mają być przestrzegane i monitorowane. Zmiany wywołane przez BEPS rewolucjonizują już materię międzynarodowego prawa podatkowego, w szczególności w zakresie neutralizacji efektów hybrydyzacji (działanie nr 2 BEPS¹¹), przeciwdziałania przyznawaniu nieuprawnionych korzyści podatkowych (działanie nr 6 BEPS¹²), przeciwdziałania sztucznemu unikaniu statusu zakładu (działanie nr 7 BEPS¹³), cen transferowych i dokumentacji podatkowej (działania nr 8–10, 13 BEPS¹⁴).

⁷ Ustawa z dnia 29 września 2017 r. o ratyfikacji Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzonej w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r. (Dz.U. z 2017 r., poz. 2104).

⁸ <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-signatories-and-parties.pdf>; stan na 20.10.2017 r. Przykładowo, USA nie podpisały MLI.

⁹ goo.gl/q40xhX; stan na 20.10.2017 r.

¹⁰ Zob. <http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm> w tym działanie (Action) 15: Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties. Szacowane globalne straty w dochodach z powodu erozji podstawy opodatkowania oraz przenoszenia zysków wynoszą od 100 do 240 mld USD rocznie, stan na 20.10.2017 r.

¹¹ <https://goo.gl/QKx4ft>; stan na 20.10.2017 r.

¹² <https://goo.gl/MMrh4L>; stan na 20.10.2017 r.

¹³ <https://goo.gl/9QXb8E>; stan na 05.10.2017 r.

¹⁴ <https://goo.gl/sf9r56> oraz <https://goo.gl/CJGRg2>; stan na 05.10.2017 r.

Dotychczasowe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (UPO) pozostaną w mocy, a Konwencja uzupełnia istniejące UPO poprzez dodanie nowych postanowień i/lub zmianę (zastąpienie) istniejących postanowień. Państwa mają możliwość odrzucenia, przyjęcia bądź warunkowego przyjęcia postanowień MLI, z wyjątkiem obligatoryjnego „minimalnego standardu¹⁵”. Obligatoryjny charakter mają postanowienia MLI dotyczące zapobiegania nadużyciom umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz dotyczące usprawnienia rozstrzygania sporów podatkowych, stanowiące tzw. minimalny standard (tabela 1).

TABELA 1: *Minimalny standard według MLI*

Naużycia traktatowe	<ul style="list-style-type: none"> • Zmiana preambuły UPO (brak „możliwości nieopodatkowywania lub obniżenia opodatkowania poprzez unikanie lub uchylanie się od podatków”) • Test głównego celu (reguła PPT)
Usprawnienie rozstrzygania sporów	<ul style="list-style-type: none"> • Zobowiązanie do stosowania procedury wzajemnego porozumiewania się (MAP) w celu rozstrzygnięcia sporów

Źródło: opracowanie własne na podstawie Konwencji.

W pozostałym zakresie, zgodnie z ogólnymi zasadami, jeżeli strona zastrzega sobie prawo do niestosowania postanowienia MLI (poza minimalnym standardem), postanowienie to nie będzie miało zastosowania do wszystkich UPO między Stroną Zastrzegającą a wszystkimi pozostałymi stronami MLI (tabela 2). W przypadku gdy strona wybiera konkretną opcję, opcja ta będzie stosowana tylko w odniesieniu do UPO, dla których wszystkie Umawiające się jurysdykcje dokonały wyboru tej samej opcji i powiadomiły depozytariusza o tym wyborze¹⁶.

Polska aktywnie uczestniczyła w pracach nad MLI i zgłosiła do objęcia MLI większość zawartych UPO, zastrzegając, że zastosowania nie będą miały jedynie rozwiązania dotyczące unikania powstania zakładu oraz obligatoryjnego arbitrażu.

Konwencja, aby weszła w życie, musi zostać ratyfikowana przez co najmniej 5 państw. Konwencja wejdzie w życie pierwszego dnia miesiąca nastę-

¹⁵ Zob. art. 6 i 7 MLI.

¹⁶ Zob. np. art. 5 ust. 10, art. 6 ust. 6 czy art. 13 ust. 7 i ust. 8 MLI.

pującego po upływie okresu trzech miesięcy kalendarzowych, licząc od dnia złożenia piątego dokumentu ratyfikacyjnego, przyjęcia lub zatwierdzenia. Dla każdego Sygnatariusza ratyfikującego, przyjmującego lub zatwierdzającego Konwencję po złożeniu piątego dokumentu ratyfikacyjnego, przyjęcia lub zatwierdzenia wejdzie ona w życie pierwszego dnia miesiąca następującego po upływie okresu trzech miesięcy kalendarzowych, począwszy od daty złożenia przez takiego Sygnatariusza dokumentu ratyfikacji, przyjęcia lub zatwierdzenia (art. 34 Konwencji). Poszczególne części Konwencji mogą jednak obowiązywać w różnym czasie, tj. w odniesieniu do podatków pobieranych u źródła, pozostałych podatków albo arbitrażu.

TABELA 2: *Fakultatywne postanowienia MLI*

Niedopasowania hybrydowe	<ul style="list-style-type: none"> • Podmioty transparentne • Podmioty z podwójnym domicylem podatkowym • Stosowanie metod unikania podwójnego opodatkowania
Nadużycia traktatowe	<ul style="list-style-type: none"> • Transakcje dotyczące przeniesienia prawa do dywidendy • Zyski kapitałowe ze zbycia udziałów w spółkach nieruchomościowych • Przeciwdziałanie nadużyciom w odniesieniu do zakładów położonych w jurysdykcjach państw trzecich • Klauzula ochronna – stosowanie umów podatkowych w celu ograniczenia prawa strony do opodatkowania własnych rezydentów • Sztuczne unikanie statusu zakładu poprzez porozumienia agencyjne i podobne strategie • Sztuczne unikanie statusu zakładu poprzez wyłączenia specyficznych czynności • Podział kontraktów • Definicja osoby blisko związanej z przedsiębiorstwem
Usprawnienie rozstrzygania sporów	<ul style="list-style-type: none"> • Korekta drugostronna
Arbitraż	<ul style="list-style-type: none"> • Obowiązkowy arbitraż na wniosek podatnika, w przypadku gdy państwa nie poczynią uzgodnień w ramach procedury wzajemnego porozumiewania się

Źródło: opracowanie własne na podstawie Konwencji.

3. Unikanie podwójnego opodatkowania przed MLI

Polska nie prowadziła dotychczas konsekwentnej polityki podatkowej w zakresie stosowania metod unikania podwójnego opodatkowania. W polskiej polityce traktatowej dominuje nadal, choć w międzyczasie już nie tak wyraźnie, metoda zwolnienia jako podstawowa metoda unikania podwójnego opodatkowania dochodów¹⁷.

Dla uniknięcia podwójnego opodatkowania w stosunkach międzynarodowych poszczególne postanowienia UPO zobowiązują państwa-strony umowy albo do opodatkowania dochodu lub majątku wyłącznie w jednym państwie (normy z tzw. zamkniętymi skutkami prawnymi), albo do zastosowania jednej z metod unikania podwójnego opodatkowania, tj. metody zaliczenia lub wyłączenia (normy z tzw. otwartymi skutkami prawnymi). Zastosowanie określonej metody unikania podwójnego opodatkowania, tj. metody wyłączenia (zwolnienia) albo metody zaliczenia (kredytu podatkowego) może wpływać na całkowite obciążenie dochodu podatkowego wypracowanego przez rezydenta za granicą¹⁸.

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidują, w zależności od rodzaju dochodów, stosowanie metody zwolnienia z zastrzeżeniem progresji, jak również metody ograniczonego zaliczenia. Co do zasady, podatnik nie może dobrowolnie wybrać bardziej opłacalnej dla niego metody. Niezależnie od unormowań zawartych w umowach bilateralnych wewnętrzne prawo podatkowe większości państw, w tym polskie, przewiduje jednostronne (unilateralne) środki eliminacji podwójnego opodatkowania.

3.1. Mechanizm działania metod unikania podwójnego opodatkowania

W przypadku gdy rezydent, poza dochodami osiąganymi ze źródeł położonych na terytorium Polski, uzyskuje dochody z tytułu działalności wykonywanej poza terytorium Polski, które są zwolnione od podatku na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, stosuje się wówczas metodę zwolnienia (wyłączenia). W przypadku osób fizycznych, które są opodatkowane według skali progresywnej, znaczenie ma tzw. zastrzeżenie progresji. Oznacza ono, że państwo rezydencji, zwalniając spod opodatkowania dany rodzaj dochodu, może go uwzględnić przy

¹⁷ **M. Jamroży**, *Unikanie (podwójnego) opodatkowania w stosunkach międzynarodowych – status quo oraz perspektywy zmian*, w: **D. Gajewski** (red.), *Międzynarodowe unikanie opodatkowania: wybrane zagadnienia*, Krajowa Izba Gospodarcza, Warszawa 2015, s. 57–68.

¹⁸ Z dalszymi odesłaniami zob. **A. Jamroży, M. Jamroży**, *Spółka osobowa prawa handlowego. Aspekty prawno-podatkowe, optymalizacja podatkowa*, ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa 2012, s. 290.

ustalaniu stawki podatkowej stosowanej do dochodów podlegających opodatkowaniu w tym państwie¹⁹. Podatek określa się w następujący sposób:

- do dochodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym dodaje się dochody zwolnione od tego podatku (zagraniczne),
- do tak obliczonej sumy dochodów ustala się stopę procentową według obowiązującej skali podatkowej,
- ustaloną stopę procentową stosuje się tylko i wyłącznie do dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym w Polsce²⁰.

Jeżeli umowa bilateralna przewiduje zastosowanie w państwie rezydencji metody zaliczenia proporcjonalnego (kredytu podatkowego), to dochody zagraniczne sumuje się z dochodami ze źródeł położonych na terytorium Polski, a następnie od sumy dochodów oblicza się podatek należny według obowiązującej skali (stawki) podatkowej, a od tak obliczonego podatku odlicza się kwotę równą podatkowi dochodowemu zapłaconemu w obcym państwie. Odliczenie to nie może przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany za granicą²¹.

Dla porównania, niemieckie wewnętrzne prawo podatkowe przewiduje następujące metody unikania podwójnego opodatkowania (zob. tabela 4):

- zaliczenia (niem. *Anrechnung*),
- potrącenia (niem. *Abzug*),
- ryczałtu (niem. *Pauschale*),
- zwolnienia (niem. *Erlass*).

Metodę zwolnienia stosuje się jedynie przy zastosowaniu umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania i tylko w wariantcie z zastrzeżeniem progresji (niem. *Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt*). Niespełnienie zastrzeżenia tzw. działalności aktywnej skutkuje zmianą metody wyłączenia na metodę zaliczenia. Katalog rodzajów o działalności pasywnej zawiera pozycje, względem których przyjmuje się, że wykonywane są za granicą (w państwie źródła) w celu czerpania korzyści podatkowych²².

¹⁹ H. Litwińczuk, *Charakterystyka podstawowych pojęć i struktury MK OECD*, w: H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, wyd. 7, WoltersKluwer, Warszawa 2013, s. 338–339.

²⁰ Zob. art. 27 ust. 8 updof.

²¹ Zob. art. 27 ust. 9 i 9a updof oraz art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 2343 z późn. zm.). Odliczenie jest też możliwe od niektórych rodzajów dochodów opodatkowanych ryczałtowo; zob. art. 30a ust. 10, art. 30b ust. 5c updof.

²² Niem. *Aktivitätsvorbehalt*; zob. szerzej A. Cloer, w: M. Jamroży, A. Cloer (red.), *Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Niemcami*, C.H. Beck, Warszawa 2007, s. 38–39.

TABELA 3: *Regulacje w zakresie opodatkowania dochodów zagranicznych osiągniętych przez przedsiębiorcę samodzielnie wykonującego działalność gospodarczą*

Forma inwestycji bezpośredniej Forma prawna polskiego rezydenta	Zakład		Kapitałowa spółka-córka	
	opodatkowanie za granicą	opodatkowanie w Polsce	opodatkowanie za granicą	opodatkowanie w Polsce
Wariant bez umowy bilateralnej				
Przedsiębiorca indywidualny	ograniczony obowiązek podatkowy	nieograniczony obowiązek podatkowy; za- liczenie zwykle (art. 27 ust. 9, art. 30c ust. 4 updof)	nieograniczony obowiązek podatkowy spółki-córki; ograniczony obowiązek po- datkowy udzia- łowca (podatek u źródła)	nieograniczony obowiązek podatkowy udziałowca od dochodów z dywidend; zaliczenie zwykle i bezpo- średnie (art. 27 ust. 9, art. 30c ust. 4 updof)
Wariant z umową bilateralną				
Przedsiębiorca indywidualny	ograniczony obowiązek podatkowy	nieograniczony obowiązek po- datkowy; czę- sto wyłączenie z progresją	nieograniczony obowiązek podatkowy spółki-córki; ograniczony obowiązek po- datkowy udzia- łowca, niższa stawka podatku od dywidend (z reguły 15%)	nieograniczony obowiązek podatkowy udziałowca od dochodów z dywidend; za- liczenie zwykle i bezpośrednio

Ź r ó d ł o: opracowanie własne na podstawie updof.

Cechą charakterystyczną metody potrącenia, niemającej odpowiednika w prawie polskim, jest odliczenie podatku zapłaconego za granicą jako kosztu podatkowego. Przy zastosowaniu tej metody podwójne opodatkowanie może zostać zredukowane jedynie w części, ale nigdy w całości. Metodę potrącenia można stosować również w przypadkach braku porównywalności pobieranych podatków w państwie źródła, jak również w przypadku niewystępowania przy-

chodów zagranicznych spełniających definicję określoną w niemieckiej ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych²³.

Ze względów ekonomicznych lub ze względów natury administracyjnej stosuje się sporadycznie metodę ryczału polegającą na tym, że dochód zagraniczny zostaje opodatkowany niższą stałą stawką podatku, podczas gdy dochody krajowe podlegają stawce regularnej. Zastosowanie metody ryczału jest możliwe tylko w ściśle określonych przypadkach, np. w związku z tzw. zwolnieniem z działalności zagranicznej czy też opodatkowaniem ryczałtowym działalności zagranicznej. Podatek zapłacony za granicą nie ma żadnego wpływu na wysokość krajowego obciążenia podatkowego, ponieważ nie można go odliczyć ani od zobowiązania podatkowego, ani od podstawy opodatkowania.

TABELA 4: *Metody unikania podwójnego opodatkowania w prawie niemieckim*

Zaliczenie	Zwolnienie	Potrącenie	Ryczałt/Zwolnienie
niem. <i>Anrechnungsmethode</i>	niem. <i>Freistellungsmethode</i>	niem. <i>Abzugsmethode</i>	niem. <i>Pauschalierungs-methode</i>
opodatkowanie	opodatkowanie	opodatkowanie	opodatkowanie w państwie
w państwie źródła oraz	w państwie źródła ze	w państwie źródła	źródła i podatek ryczałtowy
rezydencji z zaliczeniem	zwolnieniem w kraju	i odliczenie podatku od	w państwie rezydencji
podatku	rezydencji	podstawy	
w państwie rezydencji		opodatkowania	
		w państwie rezydencji	

Źródło: opracowanie własne na podstawie **M. Jamroży, A. Cloer**, *Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Niemcami*, C.H. Beck, Warszawa 2006.

3.2. Skutki

Przy zastosowaniu metody zwolnienia dochód ze źródeł zagranicznych opodatkowany jest według stawek podatkowych obowiązujących za granicą. Natomiast przy użyciu metody zaliczenia zwykłego miarodajna dla całkowitego obciążenia dochodu staje się wysokość obciążenia podatkowego w kraju, nawet jeżeli poziom opodatkowania zagranicą jest niższy niż w kraju.

Przepis art. 27 ust. 8 updog określa sposób użycia metody zwolnienia (z progresją), która odnosi się do dochodów uzyskanych z tytułu działalności

²³ **L. Schmidt, J. Sigloch, K. Henselmann**, *Internationale Steuerlehre: Steuerplanung bei grenzüberschreitenden Transaktionen*, Springer-Verlag, Berlin 2015, s. 47.

wykonywanej poza terytorium Polski lub ze źródeł przychodów znajdujących się poza terytorium Polski, zwolnionych na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych umów międzynarodowych. Zastrzeżenie progresji oznacza, że zwolnione dochody ze źródeł zagranicznych uwzględnia się przy ustalaniu stawki podatkowej stosowanej do dochodu ze źródeł krajowych podlegającego opodatkowaniu według skali podatkowej. Przykładowo, co potwierdza interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 18 listopada 2014 r.²⁴, dochód uzyskany przez podatnika z tytułu pełnienia funkcji dyrektora w spółce na Malcie jest zwolniony z opodatkowania w Polsce, przy czym jeżeli podatnik uzyskałby w danym roku podatkowym inne dochody podlegające opodatkowaniu w Polsce, to dochód uzyskany na Malcie powinien zostać uwzględniony dla potrzeb obliczenia stopy procentowej podatku od pozostałego dochodu podlegającego opodatkowaniu w Polsce.

Należy zauważyć, że w metodzie zwolnienia z progresją dochód zagraniczny jest wolny od podatku, wpływa jedynie na podwyższenie (przeciętnej) stopy podatku od dochodu niezwolnionego (z innych źródeł). Jeżeli podatnik nie uzyskałby żadnych dochodów ze źródeł położonych w Polsce, oznacza to, że w Polsce nie zapłaci żadnego podatku.

Taki sposób unikania podwójnego opodatkowania przewidują umowy zawarte przez Polskę z większością państw europejskich, między innymi z: Albanią, Austrią, Cyprzem, Chorwacją, Czechami, Danią, Estonią, Finlandią, Francją, Grecją, Litwą, Łotwą, Niemcami, Portugalią, Rumunią, Słowacją, Słowenią, Szwecją, Turcją, Wielką Brytanią i Włochami²⁵.

Zastosowanie przez państwo rezydencji metody zwolnienia (wyłączenia) zapewnia neutralność pod względem podatkowym importu kapitału (ang. *capital import neutrality* – CIEN). Inwestycja zagraniczna zostanie opodatkowana na równi z inwestycjami realizowanymi przez rezydentów państwa jej lokalizacji. Decyzja o lokalizacji bezpośredniej w państwie o niższym poziomie opodatkowania może być motywowana względami podatkowymi. Niższe obciążenia podatkowe dochodów z działalności wykonywanej za granicą mogą stanowić jeden z czynników skłaniających inwestorów polskich do eksportu kapitału²⁶.

²⁴ Interpretację indywidualną Dyrektora IS w Poznaniu z dnia 18 listopada 2014 r., ILPB2/415-846/14-4/ES.

²⁵ Zob. wykaz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania – <http://www.finanse.mf.gov.pl/abc-podatkow/umowy-miedzynarodowe/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkozowania>; stan na 17.10.2017 r.

²⁶ Zła ocena przez inwestorów obciążeń podatkowych w Polsce wynika np. z raportu Polskiej Agencji Informacji i Inwestycji Zagranicznych we współpracy z Grant Thornton oraz bankiem HSBC;

Powszechne zastosowanie wyłączenia dochodu zagranicznego z opodatkowania zapewnia takie samo traktowanie przedsiębiorstw z różnych krajów konkurujących na danym rynku oraz nie zniekształca struktury własności, tzn. wyklucza wyższą opłacalność inwestycji dokonanych w danym kraju za pośrednictwem podmiotu utworzonego w innym państwie²⁷.

Jeżeli dochody ze źródeł zagranicznych nie są zwolnione z opodatkowania na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, to dochody te łączy się z dochodami ze źródeł przychodów położonych na terytorium Polski, odliczając następnie kwotę podatku dochodowego zapłaconą w obcym państwie od podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów (metoda zaliczenia/kredytu podatkowego). Odliczenie to nie może przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w obcym państwie (metoda proporcjonalnego zaliczenia).

Należy przy tym zwrócić uwagę, że osoby fizyczne podlegające nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, które uzyskały poza granicami Polski dochody m.in. z pozarolniczej działalności gospodarczej, mogą skorzystać z tzw. ulgi abolicyjnej stosownie do art. 27g updo²⁸. Polega ona na odliczeniu od należnego podatku dochodowego kwoty stanowiącej różnicę pomiędzy podatkiem obliczonym w oparciu o metodę proporcjonalnego zaliczenia a podatkiem obliczonym w oparciu o metodę zwolnienia z progresją. W konsekwencji następuje zrównanie obciążeń podatkowych osób fizycznych osiągających dochody z działalności gospodarczej za granicą, niezależnie od metody unikania podwójnego opodatkowania przewidzianej w danej umowie bilateralnej. Innymi słowy, niezależnie od metody zawartej w umowie podatnicy rozliczają dochody osiągnięte za granicą według metody wyłączenia z progresją.

W przypadku dochodów uzyskanych z pozarolniczej działalności gospodarczej zasady te stosuje się w odniesieniu do przychodów opodatkowanych według skali, proporcjonalnie lub ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych. Nie można skorzystać z ulgi w sytuacji, gdy dochody zostały osiągnięte

http://grantthornton.pl/wp-content/uploads/2015/08/Klimat_inwestycyjny_2016_GTPL_HSBC.pdf; stan na 17.10.2017 r.

²⁷ Szerzej z dalszymi odesłaniami do literatury zob.: **J. Kudła**, *Ekonomiczne przesłanki wyboru metody unikania podwójnego opodatkowania w umowach międzynarodowych*, w: **J. Gliniecka, E. Juchniewicz, T. Sowiński, M. Wróblewska**, *System prawno-finansowy*, CeDeWu, Warszawa 2013, s. 118 i n.; **M.P. Devereux**, *Taxation of Outbound Direct Investment: Economic Principles and Tax Policy Considerations*, Oxford Review of Economic Policy 2008/24 (4), Oxford University Press, s. 698–719.

²⁸ Ustawa z 25 lipca 2008 r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U., nr 143, poz. 894).

w tzw. rajach podatkowych. Możliwość skorzystania z ulgi abolicyjnej nie została uzależniona od tego, czy dochody osiągnięte za granicą zostały opodatkowane w państwie źródła, tj. w państwie, w którym podatnik je uzyskuje. Nie ma też znaczenia, czy Polska zawarła, czy nie zawarła z tym państwem umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Najważniejsze jest to, czy dochody zagraniczne podlegają opodatkowaniu w Polsce przy zastosowaniu metody odliczenia proporcjonalnego²⁹.

Przy zastosowaniu metody zaliczenia (kredytu podatkowego) istnieje obowiązek wykazania w polskim zeznaniu podatkowym dochodów zagranicznych, bez względu na osiągnięcie bądź nie dochodów w Polsce. Stosunkowo niewiele umów zawartych przez Polskę przewiduje metodę ograniczonego zaliczenia jako jedyną metodę unikania podwójnego opodatkowania, np. umowy z Australią, Rosją czy Egiptem³⁰.

Zastosowanie przez państwo rezydencji metody zwykłego zaliczenia prowadzi do tego, że podatnik będący rezydentem podlega każdorazowo (co najmniej) polskiemu poziomowi opodatkowania. Oznacza to tzw. neutralność pod względem podatkowym eksportu kapitału (ang. *capital export neutrality* – CEN)³¹. Wysokość opodatkowania determinuje państwo pochodzenia kapitału, stąd rezydent nie jest traktowany podatkowo lepiej aniżeli inwestowałby w kraju. Decyzja o dokonaniu bądź niedokonaniu inwestycji bezpośredniej za granicą nie jest wówczas uzależniona od zasad opodatkowania obowiązujących w państwie źródła. Z drugiej strony metoda zaliczenia prowadzi do nierównego opodatkowania względem przedsiębiorców mających siedzibę lub miejsce zamieszkania w państwie lokalizacji inwestycji. Dla inwestora pochodzącego z państwa o wysokim poziomie obciążeń podatkowych metoda zaliczenia może oddziaływać negatywnie i powodować powstawanie impulsów dla złagodzenia negatywnych skutków wysokiego opodatkowania (np. poprzez zmianę rezydencji).

W sytuacji gdyby państwo pochodzenia kapitału nie limitowało kwoty zaliczenia zagranicznego podatku, państwo lokalizacji inwestycji miałyoby zachętę do podnoszenia podatków, ponieważ państwo pochodzenia refinałobyby inwestorom nadwyżkę obciążenia podatkowego ponoszonego w państwie importującym kapitał (powyżej krajowej stopy podatkowej). Oznaczałoby to faktyczne subsydiowanie zagranicy przez budżet krajowy państwa, w którym

²⁹ Interpretacja Dyrektora IS w Katowicach z dnia 27 sierpnia 2014 r., IBPBII/1/415-448/14/MCZ.

³⁰ Zob. wykaz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania: <http://www.finanse.mf.gov.pl/abc-podatkow/umowy-miedzynarodowe/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania>; stan na 17.10.2017 r.

³¹ **O. Jacobs**, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, C.H. Beck, München 2007, s. 26.

poziom opodatkowania jest niższy. W równowadze uzasadnione jest, aby kraj pochodzenia kapitału podniósł poziom opodatkowania, który zatrzyma jakiegokolwiek przepływy kapitału między państwami. Nie musi być uzasadnione silne ograniczanie opodatkowania kapitału z państw stosujących kredyt podatkowy³².

Metodę kredytu podatkowego może modyfikować tzw. klauzula *tax sparing*. Jeżeli państwo źródło zgodnie z regulacjami wewnętrznymi zwalnia pewne przychody od opodatkowania, np. z tytułu dywidend czy odsetek, to państwo rezydencji zgodnie z postanowieniami umowy bilateralnej uwzględni w odliczeniu od podatku należnego kwotę podatku, która byłaby zapłacona w kraju źródła, gdyby niezastosowane do niej zwolnienia wynikające z wewnętrznych regulacji tego państwa³³. Klauzula ta nie ma ujednocnionej treści, a jej zapis może się różnić w zależności od umowy. Polska rezygnuje ze stosowania tego rodzaju klauzul³⁴.

3.3. Wybrane klauzule antyabuzywne

Podstawowa klauzula antyabuzywna, stosowana w polskich umowach (tzw. test głównego celu, ang. *Main Purpose Test*) ma na celu zapobieżenie osiągnięciu korzyści przewidzianych w niektórych specjalnych artykułach konwencji ograniczających opodatkowanie u źródła, gdy transakcja została zawarta głównie w celu uzyskania takich korzyści. Dotyczy ona dochodów z wypłat dywidend, odsetek, należności licencyjnych oraz innych dochodów. Taką klauzulę zawierają umowy bądź protokoły m.in. z Koreą Południową, Wielką Brytanią, Singapurem, Malcią, Kanadą, Arabią Saudyjską, Indiami, Bośnią i Hercegowiną, Malezją, ze Zjednoczonymi Emiratami Arabskimi oraz Etiopią³⁵. Przykładowo, zapis dotyczący należności licencyjnych w umowie polsko-maltańskiej brzmi następująco: „Korzyści wynikające z niniejszego artykułu nie mają zastosowania, jeżeli głównym celem lub jednym

³² Zob. z dalszymi odesłaniami do literatury **J. Kudła**, *Ekonomia opodatkowania międzynarodowego*, Difin, Warszawa 2013, s. 95–96.

³³ **H. Litwińczuk**, *Charakterystyka podstawowych pojęć i struktury MK OECD*, w: **H. Litwińczuk** (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, wyd. 7, WoltersKluwer, Warszawa 2013, s. 404.

³⁴ **M. Witak**, *Kierunki zmian w zawieranych przez Polskę umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania*, w: **M. Jamroży** (red.), *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*, WoltersKluwer, Warszawa 2016, s. 42–43.

³⁵ Odpowiedź Departamentu Podatków Dochodowych z dnia 16 maja 2016 r. na interpelację pośle Krzysztofa Sitarskiego z dnia 29 kwietnia 2016 r. w sprawie przeciwdziałania unikaniu płacenia podatków przez firmy i osoby indywidualne, w kontekście powszechnego proceduru transferowania zysków do tzw. rajów podatkowych (nr 2747), DD5.054.3.2016; [http://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/323A0944/\\$FILE/i02747-o1.pdf](http://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/323A0944/$FILE/i02747-o1.pdf); stan na 20.10.2017 r.

z głównych celów jakiegokolwiek osoby, do której odnosi się powstanie lub nabycie praw, z tytułu których należności licencyjne są wypłacane, było wyłącznie uzyskanie korzyści niniejszego artykułu w wyniku powstania lub nabycia tych praw”.

Z kolei klauzula *Limitation of Benefits* (LOB) została wprowadzona do art. 22 nowej konwencji z USA³⁶. Klauzula LOB zawarta w umowie z USA składa się z postanowień mających na celu przeciwdziałanie nabywaniu korzyści umownych, przyznanych umową bilateralną przez rezydentów państw trzecich. Zawiera ona wiele obiektywnych przesłanek, których spełnienie (przynajmniej jednej) umożliwia uznanie danej osoby za uprawnioną do skorzystania z postanowień konwencji. Pierwszą grupę przesłanek stanowi określenie cech podmiotowych osoby mającej zamieszkanie lub siedzibę w umawiającym się państwie, determinujących traktowanie jej jako uprawnioną do wszelkich korzyści wynikających z konwencji. Drugą grupę przesłanek stanowi możliwość przyznania korzyści w odniesieniu do danej kategorii dochodu ze względu na tzw. aktywne prowadzenie w państwie rezydencji handlu lub działalności gospodarczej, z którymi powstanie dochodu jest związane, mimo iż spółka uzyskująca go może nie spełniać kryteriów podmiotowych, które pozwalałyby zaliczyć ją do osób uprawnionych w świetle tej konwencji. Z przywilejów wynikających z konwencji może skorzystać także spółka, która pełni funkcję siedziby głównej³⁷.

W UPO stosuje się również klauzulę *switch over*, której celem jest danie państwom-stronom umowy możliwości zmiany metody unikania podwójnego opodatkowania. Dzieje się tak np. w sytuacji, gdy dany dochód nie jest opodatkowany ani w państwie źródła, ani w państwie rezydencji. Państwo rezydencji może wtedy przejść z powszechnie stosowanej metody wyłączenia na metodę zaliczenia, a więc w rezultacie opodatkować dochód, który *de facto* nie byłby opodatkowany. Przykładem zastosowania klauzuli *switch over* może być Protokół między Polską a Luksemburgiem z dnia 7 czerwca 2012 r. zmieniający Konwencję w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z dnia 14 czerwca 1995 r.³⁸ Jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce osiąga dochód lub posiada majątek, który zgodnie z postanowieniami umowy może być opodatkowany w Luksemburgu, to Polska zwalnia taki dochód

³⁶ Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Stanami Zjednoczonymi Ameryki w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobieganiu uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Warszawie dnia 13 lutego 2013 r. (umowa ratyfikowana przez Polskę w 2013 r., oczekuje wciąż na ratyfikację ze strony USA).

³⁷ J. Chorążka, A. Oktawiec, M. Zasiewska, *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania: komentarz*, ABC a Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 44.

³⁸ Dz.U. z 2013 r., poz. 964.

lub majątek z opodatkowania, stosując metodę zwolnienia. Postanowień tych nie stosuje się jednak do dochodu osiągniętego lub majątku posiadanego przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce, w sytuacji gdy Luksemburg zwalnia taki dochód lub majątek z opodatkowania. Polska jako państwo rezydencji może wtedy zastosować metodę zaliczenia, opodatkowując taki dochód.

4. Unikanie podwójnego opodatkowania w świetle MLI

Artykuł 5 Konwencji wielostronnej (MLI)³⁹ przyznaje państwom opcjonalne podejście do stosowania metod eliminacji podwójnego opodatkowania. Strona może wybrać jedną z 3 opcji (A, B albo C) lub może nie zastosować żadnej z opcji. W przypadku gdy każde z umawiających się państw wybierze inną opcję (lub w przypadku, gdy jedno państwo postanowi zastosować opcję, a drugie nie stosuje żadnej z opcji), to wybraną opcję stosuje się w odniesieniu do jego rezydentów.

Opcja A

Postanowienia UPO, które zwalniałyby od opodatkowania dochód lub kapitał osoby mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania, nie mają zastosowania w przypadku, gdy drugie umawiające się państwo stosuje postanowienia UPO tak, aby zwolnić od podatku taki dochód lub kapitał, lub zmniejszyć stopę podatku⁴⁰. W takim przypadku pierwsze umawiające się państwo stosuje metodę zaliczenia zwykłego.

Strona, która nie zdecyduje się zastosować Opcji 1, może zastrzec sobie prawo do tego, aby cały artykuł 5 MLI nie znalazł zastosowania w odniesieniu do jednej lub więcej UPO zawartych przezeń.

Opcja B

Postanowienia UPO, które zwalniałyby od opodatkowania dochód osoby mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania, ponieważ taki dochód jest traktowany jako dywidenda przez to państwo, nie mają zastosowania w przypadku, gdy

³⁹ Article 5 MLI: Application of Methods for Elimination of Double Taxation.

⁴⁰ Rada Ministrów, Projekt i uzasadnienie ustawy o ratyfikacji Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego, mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysku, sporządzonej w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r., Warszawa 2017, s. 25.

taki dochód powoduje odliczenie przy ustalaniu dochodów podatkowych osoby mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w innym umawiającym się państwie na podstawie prawa tego drugiego państwa. W takim przypadku pierwsze umawiające się państwo stosuje metodę zaliczenia zwykłego.

Opcja C

a) Jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie osiąga dochód lub posiada majątek, który zgodnie z postanowieniami UPO może być opodatkowany w drugim umawiającym się państwie (z wyjątkiem zakresu, w jakim postanowienia te zezwalają na opodatkowanie przez drugie państwo wyłącznie ze względu na to, że taki dochód jest również dochodem osiąganym przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym innym państwie), wówczas pierwsze państwo zezwoli na:

- i. odliczenie od podatku dochodowego tego rezydenta kwoty równej podatkowi dochodowemu zapłaconemu w tym drugim państwie;
- ii. odliczenie od podatku od majątku tego rezydenta kwoty równej podatkowi od majątku zapłaconemu w tym drugim państwie (metoda zaliczenia zwykłego).

Jednakże takie odliczenie nie może przekroczyć tej części podatku dochodowego lub podatku od majątku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która przypada bądź na dochód, bądź na majątek, jaki może być opodatkowany w tym drugim państwie.

b) Jeżeli zgodnie z jakimkolwiek postanowieniem UPO dochód osiągnięty lub majątek posiadany przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie jest w tym państwie zwolniony od podatku, to jednak państwo to może przy obliczeniu kwoty podatku od pozostałego dochodu lub majątku takiej osoby wziąć pod uwagę zwolniony od podatku dochód lub majątek.

Opcja C powinna mieć zastosowanie w miejsce przepisów danej UPO przewidujących metodę zwolnienia. Strona, która nie zdecyduje się na zastosowanie Opcji C, może zastrzec sobie prawo, w odniesieniu do jednej lub więcej zidentyfikowanych UPO, do tego, aby nie zezwolić drugiemu umawiającemu się państwu na zastosowanie Opcji C.

Wynika z tego, że Konwencja wielostronna (MLI) pozwala przeorientować cele polskiej polityki traktatowej bez prowadzenia żmudnych negocjacji dwustronnych, opierając je zasadniczo na mechanizmie unikania podwójnego opodatkowania dochodów zagranicznych w formie proporcjonalnego zaliczenia podatku zagranicznego (metoda zaliczenia zwykłego). Miarodajnym dla poziomu obciążenia podatkowego polskiego rezydenta byłby wówczas co najmniej poziom

opodatkowania w Polsce jako państwie rezydencji przedsiębiorcy (neutralność pod względem podatkowym eksportu kapitału). W takim przypadku wysokość opodatkowania determinuje państwo pochodzenia kapitału, stąd dochód zagraniczny polskiego rezydenta nie byłby traktowany podatkowo lepiej aniżeli gdyby on osiągnął go w swoim macierzystym kraju. Jednocześnie trzeba mieć na uwadze, że metoda zaliczenia zwykłego prowadzi do nierównego – pod względem opodatkowania dochodów ze źródeł zagranicznych – traktowania polskich rezydentów i rezydentów państwa źródła (np. lokalizacji inwestycji). Dla inwestora pochodzącego z państwa o wyższym poziomie obciążeń podatkowych metoda zaliczenia zwykłego może oddziaływać negatywnie na aktywność zagraniczną i powodować chęć złagodzenia negatywnych skutków wyższego opodatkowania, np. poprzez zmianę rezydencji lub inne techniki unikania opodatkowania.

5. Podsumowanie

Rekomendacja szerszego stosowania metody zaliczenia zwykłego oraz instrumentów ograniczających nadużywanie UPO wpisuje się w cele Konwencji wielostronnej, do której Polska przystąpiła. Zmiany przewidziane w Konwencji wielostronnej zapewniają neutralność pod względem podatkowym eksportu kapitału. Preferowanie metody zaliczenia zwykłego (kredytu podatkowego) może wynikać z kilku czynników:

- metoda zwolnienia z progresją może prowadzić do całkowitego nieopodatkowania dochodów, jeżeli państwo źródła z jakichkolwiek względów nie opodatkowuje określonej kategorii dochodów;
- metoda zwolnienia z progresją utrudnia kontrolę dochodów uzyskiwanych przez rezydentów za granicą;
- metoda zwolnienia z progresją powoduje co do zasady niższe dochody budżetowe w porównaniu z metodą zaliczenia zwykłego;
- metoda zwolnienia z progresją może wywoływać opór podatkowy w wyniku poczucia niesprawiedliwości u tej części podatników, którzy osiągają dochody wyłącznie w państwie rezydencji, poddane wyższym obciążeniom podatkowym;
- metoda zaliczenia zwykłego przyczynia się do ograniczenia możliwości tworzenia sztucznych schematów unikania opodatkowania dochodu⁴¹.

⁴¹ **M. Witak**, *Kierunki zmian w zawieranych przez Polskę umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania*, w: **M. Jamroży** (red.), *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*, WoltersKluwer, Warszawa 2016, s. 52–53.

Bibliografia

Akty prawne

- Dyrektor IS w Katowicach, interpretacja indywidualna z dnia 27 sierpnia 2014 r., IBPBII/1/415-448/14/MCZ
- Dyrektor IS w Poznaniu, interpretacja indywidualna z dnia 18 listopada 2014 r., ILPB2/415-846/14-4/ES
- Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>
- Odpowiedź Departamentu Podatków Dochodowych z dnia 16 maja 2016 r. na interpelację posła Krzysztofa Sitarskiego z dnia 29 kwietnia 2016 r. w sprawie przeciwdziałania unikaniu płacenia podatków przez firmy i osoby indywidualne, w kontekście powszechnego proceduru transferowania zysków do tzw. rajów podatkowych (nr 2747), DD5.054.3.2016.
- OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation 1999, no 6.
- OECD, BEPS Action 7: Preventing the Artificial Avoidance Of PE Status, OECD 2015, <http://www.oecd.org/tax/treaties/revised-discussion-draft-beps-action-7-pe-status.pdf>
- OECD, Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 2014.
- OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, OECD Publishing 2014, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219250-en>
- OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, Explanatory Statement, 2015, <https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>
- Polska Agencja Informacji i Inwestycji Zagranicznych, Grant Thornton, HSBC, Polska utrzymuje dobry klimat dla zagranicznego biznesu. Wyniki 10. edycji badania „Klimat inwestycyjny w Polsce”, http://grantthornton.pl/wp-content/uploads/2015/08/Klimat_inwestycyjny_2016_GTPL_HSBC.pdf
- Protokół z dnia 7 czerwca 2012 r. między Rzeczpospolitą Polską a Wielkim Księstwem Luksemburga, zmieniający Konwencję między Rzeczpospolitą Polską a Wielkim Księstwem Luksemburga w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzoną w Luksemburgu dnia 14 czerwca 1995 r., Dz.U. z 1996 r., nr 110, poz. 527 (Dz.U. z 2013 r., nr 964).
- Rada Ministrów, Projekt i uzasadnienie ustawy o ratyfikacji Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysku, sporządzonej w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r., Warszawa 2017.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2018 r., poz. 200 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 2343 z późn. zm.).
- Ustawa z 25 lipca 2008 r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U., nr 143, poz. 894).
- Ustawa z dnia 29 września 2017 r. o ratyfikacji Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzonej w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r. (Dz.U., z 2017 r. poz. 2104).

Opracowania

- Cloer Adrian**, Komentarz do art. 24, w: Marcin Jamroży, Adrian Cloer (red.), *Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Niemcami*, C.H. Beck, Warszawa 2007.
- Devereux Michael**, *Taxation of Outbound Direct Investment: Economic Principles and Tax Policy Considerations*, Oxford Review of Economic Policy 2008/24 (4), Oxford University Press, s. 698–719.
- Gomulowicz Andrzej**, *Wprowadzenie: Unikanie podwójnego opodatkowania*, w: Marcin Jamroży, Adrian Cloer (red.), *Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Niemcami*, C.H. Beck, Warszawa 2007, s. XXXIII.
- Gomulowicz Andrzej**, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001.
- Gomulowicz Andrzej**, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003.
- Jacobs Otto**, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, C.H. Beck, München 2007.
- Jamroży Agnieszka, Jamroży Marcin**, *Spółka osobowa prawa handlowego. Aspekty prawno-podatkowe, optymalizacja podatkowa*, ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa 2012.
- Jamroży Marcin**, *Prowadzenie działalności gospodarczej za granicą – optymalizacja opodatkowania z perspektywy polskiego przedsiębiorcy*, Wydawnictwo JustLuk, Warszawa 2013.
- Jamroży Marcin**, *Unikanie (podwójnego) opodatkowania w stosunkach międzynarodowych – status quo oraz perspektywy zmian*, w: Dominik Gajewski (red.), *Międzynarodowe unikanie opodatkowania: wybrane zagadnienia*, Krajowa Izba Gospodarcza, Warszawa 2015, s. 57–68.
- Jamroży Marcin, Cloer Adrian**, *Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Niemcami*, C.H. Beck, Warszawa 2006.
- Kudła Janusz**, *Ekonomia opodatkowania międzynarodowego*, Difin, Warszawa 2013.
- Kudła Janusz**, *Ekonomiczne przesłanki wyboru metody unikania podwójnego opodatkowania w umowach międzynarodowych*, w: Jolanta Gliniecka, Edward Juchniewicz, Tomasz Sowiński, Małgorzata Wróblewska, *System prawnofinansowy*, CeDeWu, Warszawa 2013, s. 118.
- Kukulski Ziemowit**, *Konwencja modelowa OECD i Konwencja modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, WoltersKluwer, Warszawa 2015.
- Litwińczuk Hanna** (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, WoltersKluwer, Warszawa 2013.
- Schmidt Lutz, Sigloch Jochen, Henselmann Klaus**, *Internationale Steuerlehre: Steuerplanung bei grenzüberschreitenden Transaktionen*, Springer-Verlag, Berlin 2015.
- Selera Paweł**, *Międzynarodowe a unijne prawo podatkowe w kontekście opodatkowania zysków przedsiębiorstw*, WoltersKluwer, Warszawa 2010.
- Witak Małgorzata**, *Kierunki zmian w zawieranych przez Polskę umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania*, w: Marcin Jamroży (red.), *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*, WoltersKluwer, Warszawa 2016, s. 41–56.
- Zasiewska Magdalena, Oktawiec Agata, Chorążka Jadwiga**, *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Komentarz*, ABC a Wolters Kluwer, Warszawa 2011.

Marcin JAMROŹY

**DOUBLE TAXATION RELIEF METHODS OF AVOIDING UNDER THE MULTILATERAL
CONVENTION TO IMPLEMENT TAX TREATY-RELATED MEASURES (MLI)**

(Summary)

The objective of this article is to present the solutions adopted in the Multilateral convention to implement tax treaty-related measures to prevent base erosion and profit shifting, as well as their assessment taking into account the final tax burden of the taxpayer's income. A far wider application of the ordinary tax credit method and of the instruments to limit the abuse of double taxation treaties is consistent with the current Polish tax policy aims. The amendments provided for in the Multilateral Convention ensure the so-called Capital Export Neutrality (CEN).

Keywords: multilateral instrument (MLI); BEPS; tax credit; tax exemption; tax treaty abuse