

Nadużywanie przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania przez transfer rezydencji podatkowej

Szymon Bryndziak*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest prezentacja zjawiska transferu rezydencji podatkowej, przedstawienie podstawowych technik wykorzystywanych w tym celu i problemów, jakie się z tym wiążą. *Metodologia badania* – Jako metodę badawczą wykorzystano studia literaturowe. *Wynik* – Wynikiem niniejszego artykułu jest możliwość zakwalifikowania zjawiska transferu rezydencji podatkowej jako potencjalnie dopuszczalnej techniki optymalizacji podatkowej, szczególnie w warunkach braku klauzuli obejścia prawa podatkowego. *Oryginalność/Wartość* – Artykuł prezentuje wartości poznawcze w zakresie sposobów i technik stosowania metod transferu rezydencji podatkowych oraz minimalizacji obciążeń podatkowych w oparciu o konstrukcje nabywania korzyści umownych.

Słowa kluczowe: unikanie opodatkowania, uchylanie się od opodatkowania, transfer rezydencji podatkowej, umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania

Wprowadzenie

Występowanie podwójnego opodatkowania jest sprzeczne z zasadą jednego podatku, gdyż prowadzi do podwójnego i nieuzasadnionego dwukrotnego obciążenia tego samego podmiotu lub przedmiotu opodatkowania. Podwójne opodatkowanie jest negatywnie postrzegane zarówno przez podatników, jak i organy podatkowe, gdyż stanowi barierę dla swobodnego przepływu kapitału i prowadzi do spowolnienia gospodarczego. W sytuacjach transgranicznych podejmowane są przez poszczególne państwa wysiłki zmierzające do eliminacji rzeczonożego zjawiska za pomocą umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Uprawnieni do czerpania korzyści z danej umowy są rezydenci umawiających się państw, jednak istnieją prawnopodatkowe konstrukcje, które pozwalają na czerpanie korzyści z umów podmiotom do tego nieuprawnionym. Konstrukcje te są charakteryzowane w doktrynie prawa podatkowego jako transfer rezydencji podatkowej i uznawane za tzw. *treaty abuse* – naruszenie postanowień umów podatkowych (Yoshimura 2013: 769). Główną przyczyną korzystania z technik transferu rezydencji podatkowej jest dążenie do zminimalizowania obciążeń podatkowych, co wynika z dynamicznego rozwoju handlu międzynarodowego, a co za tym idzie różnic w opodatkowaniu zachodzących na styku krajowych i międzynarodowych jurysdykcji podatkowych (*Investor-State Disputes...* 2005: 21).

* mgr Szymon Bryndziak, Uniwersytet Łódzki, Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny, Instytut Finansów, Katedra Finansów Publicznych.

Celem niniejszego artykułu jest prezentacja metod transferu rezydencji podatkowej, które są wykorzystywane w tzw. agresywnym planowaniu podatkowym. Zostały poddane analizie przyczyny, jakie decydują o wyborze tej strategii planowania podatkowego, jak też scharakteryzowano poszczególne jej rodzaje. Artykuł prezentuje także problemy, jakie istnieją z kwalifikacją omawianego zjawiska, a mianowicie czy można uznać je za dozwolony przykład optymalizacji podatkowej, czy też stanowi ono naruszenie prawa podatkowego.

1. Problem podwójnego opodatkowania

W ramach swej suwerenności podatkowej państwa zmierzają do tego, by objąć obowiązkiem podatkowym możliwie jak najszerszy zakres stanów faktycznych. W sytuacjach transgranicznych prowadzi to niejednokrotnie do zbiegu zakresu dwóch lub więcej jurysdykcji podatkowych względem tego samego przedmiotu opodatkowania. Zaistniała sytuacja to tzw. podwójne opodatkowanie – sytuacja z oczywistych powodów niekorzystna, zarówno dla podatnika, jak i dla państwa, gdyż podważa zasadę zaufania do organów podatkowych.

Na wstępie należy jednak zauważyć, że termin „podwójne opodatkowanie” funkcjonuje w dwóch znaczeniach, tj. w znaczeniu ekonomicznym i prawnym. Pierwsze z nich oznacza dwukrotne obciążenie podatkiem dochodu lub majątku należącego do różnych podmiotów. Drugie występuje, gdy dwukrotnie zostanie obciążony dochód lub majątek należący do tego samego podmiotu (Głuchowski 2003: 102). Wynika z tego, że podwójne opodatkowanie w rozumieniu ekonomicznym to sytuacja, która co do zasady najczęściej występuje w ramach jednego systemu podatkowego. W przypadku polskiego prawa podatkowego np. w odniesieniu do spółek kapitałowych. Wewnętrzne regulacje podatkowe stanowią, że wypracowany zysk spółki będzie obciążony podatkiem dochodowym od osób prawnych. W sytuacji gdy spółka zdecyduje się go przekazać akcjonariuszom w formie dywidendy, nastąpi ponowne opodatkowanie tego samego zysku (podatkiem dochodowym od osób fizycznych lub prawnych). Polski system podatkowy nie jest w tym przypadku wyjątkiem, gdyż zaliczany jest do klasycznych systemów podatkowych, w których nie są przewidziane mechanizmy wyłączające podwójne opodatkowanie dywidend (Krajewska 2004: 89).

Z kolei w rozumieniu prawnym podwójne opodatkowanie jest wynikiem funkcjonowania zasady rezydencji, z którą związany jest nieograniczony obowiązek podatkowy oraz zasady źródła, z której wynika ograniczony obowiązek podatkowy. Rezydencja podatkowa uzależniona jest od posiadania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania. Art. 3 ust. 1a updof (Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.) wskazuje, że miejsce zamieszkania należy rozumieć jako posiadanie na terytorium kraju centrum interesów osobistych lub gospodarczych (tzw. ośrodek interesów życiowych) lub przebywanie na terytorium Polski dłużej niż 183 dni w roku podatkowym. Wynikający z zasady rezydencji nieograniczony obowiązek podatkowy wiąże się z koniecznością opodatkowania wszelkich dochodów krajowych i zagranicznych, bez względu na miejsce położenia ich źródła.

W przypadku braku możliwości opodatkowania na podstawie zasady rezydencji zastosowanie znajduje zasada źródła, czyli miejsca osiągnięcia dochodów, wyrażona w art. 3 ust. 2a updof. Jeżeli to miejsce znajduje się na terytorium RP, podatnik będzie podlegał ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, który ciąży na każdym krajowym źródle dochodów. Dotyczy to w szczególności dochodów z działalności gospodarczej prowadzonej w Polsce, czy uzyskiwanego w kraju wynagrodzenia za pracę (Stolf 2003: 18). Należy podkreślić, że w oparciu

o podobne zasady funkcjonują systemy podatkowe wielu państw świata, co właśnie stanowi przyczynę kolizji różnych jurysdykcji podatkowych i zaistnienia podwójnego opodatkowania.

Reasumując, pod pojęciem podwójnego opodatkowania w sensie prawnym należy rozumieć podleganie przez ten sam podmiot dwukrotnemu opodatkowaniu, w dwóch różnych jurysdykcjach podatkowych, w odniesieniu do tej samej podstawy opodatkowania, za ten sam okres rozliczeniowy (Baker 1994: 11).

2. Cel i zakres umów o unikaniu podwójnego opodatkowania

Eliminacja międzynarodowego podwójnego opodatkowania jest możliwa za pośrednictwem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (dalej UPO). Postanowienia tych umów są stosowane jako uzupełnienie wewnętrznego prawa podatkowego i znajdują zastosowanie w odniesieniu do podatników mających miejsce zamieszkania (osoby fizyczne) lub siedzibę (osoby prawne) w co najmniej jednym z umawiających się państw. Podstawowym celem zawierania UPO jest oczywiście eliminacja zjawiska podwójnego opodatkowania w sensie prawnym. Państwa zawierające taką umowę rezygnują z części swojego władztwa podatkowego, co daje możliwość zastosowania metod eliminujących to zjawisko, takich jak np. metoda kredytu podatkowego czy metoda wyłączenia. Innym celem UPO jest promowanie wymiany towarów i usług oraz nieskrępowany przepływ kapitału i osób (Gomułowicz, Małecki 2010: 746). Kolejnym ważnym celem zawierania tych traktatów jest zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania. Poszczególne umowy zawierają różnego rodzaju klauzule antyabuzyjne, które uniemożliwiają lub ograniczają sposobność do nadużywania tych przepisów, szczególnie przez podmioty nieuprawnione. W tym miejscu należy pokreślić, że korzyści, jakie wynikają z postanowień omawianych umów, mogą czerpać wyłącznie rezydenci podatkowi państw będących sygnatariuszami umowy. Ogólną zasadą jest, że w odniesieniu do osób fizycznych dla określenia rezydencji podatkowej stosuje się z reguły cenzus domicylu podatkowego w wymiarze przekraczającym 183 dni w roku. Z kolei w stosunku do osób prawnych rezydencję podatkową wyznacza się na podstawie m.in. miejsca siedziby, miejsca efektywnego zarządu, czy nawet przynależności państwowej osób sprawujących faktyczną kontrolę nad danym podmiotem (Rivier 1987: 47).

Na zakończenie tej części rozważań trzeba zaznaczyć, że większość zawartych i obowiązujących UPO jest ujednolicona. Wzorem dla traktatów podatkowych państw jest najczęściej Konwencja Modelowa o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu i kapitału (OECD Model Tax...), wypracowana w zakresie współpracy międzynarodowej na forum OECD. Również przeważająca liczba umów zawartych przez Polskę opiera się na postanowieniach tego aktu, który spełnia szereg istotnych funkcji. Przede wszystkim ułatwia rozstrzyganie sporów dotyczących rezydencji podatkowych i przedstawia propozycje rozwiązań, jakie mogą być zastosowane w celu zwalczania agresywnego planowania podatkowego.

3. Przykłady metod transferu rezydencji podatkowych

Pomimo iż postanowienia UPO dla podatników prowadzących działalność o zakresie międzynarodowym są istotnym narzędziem dla legalnego zmniejszania obciążeń podatkowych, to przepisy tych umów są także wykorzystywane niezgodnie z ich charakterem. Warto mieć na uwadze fakt, że istnienie UPO zwiększa ryzyko nadużyć poprzez wykorzystywanie sztucznych konstrukcji prawnych mających na celu zapewnienie dwojakich korzyści. Po

pierwsze wynikających z krajowych uregulowań podatkowych, po drugie zaś pochodzących z regulacji zawartych w umowach. Główną intencją nadużywania przepisów, zarówno przez osoby fizyczne, jak i prawne, jest obejście prawa podatkowego i tym samym uniknięcie opodatkowania w jednym lub obu państwach-stronach umowy.

Osoba w celu uzyskania korzyści, jakie wynikają z umowy podatkowej, musi być rezydentem podatkowym jednego lub obu umawiających się państw. Dlatego też jeśli podatnik chce korzystać z postanowień konkretnej UPO, może on w tym celu powołać podmiot pośredniczący, który jednocześnie spełni warunki umożliwiające nabycie rezydencji podatkowej w danym kraju. Dzięki powołaniu podmiotu pośredniczącego możliwe staje się uzyskanie korzyści traktatowych, jakie pierwotnie dla podatnika były niedostępne. Taka sytuacja (tj. ustanowienie pośredniczącego podmiotu wyłącznie w celu uzyskania korzyści z traktatu) jest traktowana na gruncie międzynarodowego prawa podatkowego jako *treaty abuse* – wykorzystywanie przepisów UPO niezgodnie z ich charakterem (Cruceu 2005: 55).

Popularnym rodzajem praktyki nadużywania przepisów UPO jest zjawisko *treaty shopping* (nabywanie korzyści umownych). Zgodnie z definicją zawartą w międzynarodowym słowniku podatkowym *treaty shopping* można określać jako sytuację, w której osoba nieposiadająca prawa do skorzystania z rozwiązań zawartych w umowie podatkowej wykorzystuje w tym celu inny podmiot (osobę fizyczną lub prawną) i w ten sposób nabywa korzyści umowne niedostępne dla niej bezpośrednio (Larking 2001: 367). Podatnicy decydują się na *treaty shopping* w sytuacji, gdy niemożliwe stają się redukcja lub zwolnienie z tzw. podatku u źródła (*withholding tax*), nie ma możliwości uzyskania kredytu podatkowego, czy brak jest podstaw do zwolnienia podatkowego w państwie źródła (Kosters 2009: 13). Najbardziej popularne techniki korzystania z *treaty shopping* to metody *direct conduit*, *stepping stone* i *back to back loan*.

Strategia *direct conduit* zakłada, że spółka będąca rezydentem państwa C otrzymuje dochody bierne (dochody z dywidend, odsetek czy należności licencyjnych) od spółki będącej rezydentem kraju A. Jednakże między tymi dwoma państwami brak jest umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, bądź istniejąca umowa nie przewiduje redukcji podatku u źródła. Zatem by wyeliminować tę niekorzystną sytuację, spółka C decyduje się na założenie spółki pośredniczącej w kraju B, który posiada umowę podatkową zarówno z państwem A, jak i C. Dzięki temu dochody bierne transferowane ze spółki C do spółki B będą zwolnione z podatku u źródła. Natomiast korzystne regulacje podatkowe w państwie B (zazwyczaj jest to raj podatkowy) spowodują, że dochód ten zostanie zwolniony z opodatkowania, bądź stawki podatkowe będą symboliczne. Z kolei na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między państwami B i A opodatkowanie transferu dochodów biernych jest niewielkie bądź żadne. Dzięki tej stosunkowo prostej technice spółka C, poprzez powołaną przez siebie spółkę, nabywa korzyści umowne, wykorzystując postanowienia traktatu i korzystając z instytucji zwolnienia z *withholding tax* (Vitko 2013).

Z kolei technika *stepping stone* jest rozwinięciem strategii *direct conduit*. Technika ta zakłada powołanie nie jednej, ale dwóch spółek pośredniczących. Stosowanie tej metody opiera się na redukcji obciążeń podatkowych w państwie pośredniczącym za pomocą wzajemnie równoważących się wydatków (Wycisłok 2006: 17). Ponadto dla skutecznego wykorzystania tej metody ważne jest także to, że wszystkie spółki powinny być powiązane w ramach jednej struktury holdingowej oraz żadna z nich nie powinna być notowana na jakiegokolwiek giełdzie (Panayi 2007: 39).

Ostatnia z analizowanych technik *treaty shopping* to tzw. metoda pożyczki pośredniej (*back to back loan*), która ma zastosowanie w odniesieniu do transferowania odsetek od pożyczek udzielanych przez powiązane przedsiębiorstwa. Wzajemne pożyczanie środków

finansowych umożliwia wytransferowanie dochodu do państwa o łagodniejszym reżimie finansowym, zaś regulacje zawarte w UPO pozwolą na zwolnienie ich spod opodatkowania (Lipowski 2004: 130).

Oprócz nabywania korzyści umownych można wyróżnić inne praktyki prowadzące do uzyskiwania rezydencji podatkowej przez podmioty nieuprawnione. Wyróżnić w tym miejscu należy metodę podwójnej rezydencji podatkowej, metodę transferu rezydencji podatkowej i tzw. transakcje trójstronne.

Zgodnie z komentarzem do modelowej konwencji OECD metoda transferu rezydencji podatkowej ma miejsce w sytuacji, gdy osoba fizyczna posiada w państwie, którego jest rezydentem podatkowym, znaczący udział w spółce, która również musi legitymować się ową rezydencją. Gdy osoba ta chce dokonać zbycia swoich udziałów, a jednocześnie uniknąć opodatkowania zysku z takiej transakcji, przenosi swoje miejsce zamieszkania do innego państwa, w którym taki zysk jest zwolniony z podatku lub opodatkowany w stopniu marginalnym (Commentaries... 2010: 60).

Metoda podwójnej rezydencji podatkowej również polega na zmianie miejsca domicylu podatkowego. Technika ta, poprzez wykorzystanie przepisów krajowych odnoszących się do ustalania miejsca siedziby podatkowej oraz przepisów wynikających z UPO, zmierza do sytuacji, gdy pierwotna wypłata dywidendy dokonywana między tymi samymi spółkami położonymi w dwóch państwach zmienia się pozornie w dywidendę wypłacaną pomiędzy tymi samymi spółkami, ale posiadającymi rezydencję podatkową w jednym z umawiających się państw. Dla prawidłowego zastosowania tej metody niezbędne jest, by wewnętrzne regulacje podatkowe danego państwa, lub zawarta między nimi umowa podatkowa, przewidywały ustalenie rezydencji podatkowej w oparciu o zasadę miejsca utworzenia (*place of incorporation*) lub miejsca sprawowania faktycznego zarządu (*place of effective management*). Co ciekawe, miejsce sprawowania faktycznego zarządu jest zasadą, w oparciu o którą ustala się rezydencję podatkową m.in. w Austrii, Belgii, Francji, Luksemburgu, Islandii, Meksyku czy Portugalii (Noel 2008). Z kolei *place of incorporation* jest decydującą zasadą przy ustalaniu rezydencji podatkowej m.in. w Australii, Kanadzie, Chile czy Grecji (Ibidem). Jeżeli przepis bilateralnej UPO, której państwa są stroną, jest wzorowany na art. 4 ust 3. Modelowej Konwencji OECD, wówczas spółka A (rezydent podatkowy państwa A) może przenieść miejsce sprawowania faktycznego zarządu do państwa B i dla celów UPO zawartej między państwem A i B uznawana będzie za rezydenta podatkowego państwa B. W tej sytuacji spółki nie będą ponosiły obciążeń podatkowych z tytułu podatku u źródła (*withholding tax*), gdyż pozornie transfer dywidendy podatkowej będzie odbywał się w ramach jednej jurysdykcji podatkowej (van Weeghel 1998: 138 i n.). Biorąc pod uwagę, że stawki *withholding taxes* są bardzo zróżnicowane i mogą sięgać nawet 30%, czego dowodem jest stawka tej wielkości nakładana w Stanach Zjednoczonych np. w związku z wypłatą odsetek dla nierezydentów (Peroni, red. 2012: 2571), omawiana metoda stanowi atrakcyjne narzędzie dla agresywnego planowania podatkowego.

Ostatnią z omawianych metod są tzw. transakcje trójstronne, które co do zasady polegają na wykorzystaniu instytucji zakładu, zaś w najbardziej efektywnym wariantcie pozwalają na całkowite wyeliminowanie obciążenia podatkowego. Klasyczna transakcja trójstronna jest rozumiana jako sytuacja, dla której zaistnienia potrzebne jest spełnienie trzech warunków. Po pierwsze, zakład powinien być położony w państwie, które wyłącza z opodatkowania transgraniczny transfer dochodów biernych pochodzących z zagranicznego państwa źródła. Po drugie, państwo źródła powinno stosować szkodliwą konkurencję podatkową. Wreszcie po trzecie, państwo siedziby spółki, do której zakład faktycznie należy, nie opodatkowuje

zysków tej spółki uzyskanych przez jej zagraniczny zakład. W takich warunkach możliwa jest sytuacja, gdy transfer dochodu między zakładem a spółką w żadnym z trzech państw nie będzie opodatkowany – przez brak wystąpienia obowiązku podatkowego lub zwolnienie z podatku (Zdyb 2007: 20). W celu zapobiegania tej niekorzystnej sytuacji OECD postuluje wprowadzenie do UPO zawartej pomiędzy państwem siedziby a państwem źródła takiej regulacji, która zwolnienie z opodatkowania transferu dochodów biernych będzie uzależniała od opodatkowania dochodów w państwie położenia zakładu (Commentaries... 2010: 345).

4. Czy techniki transferu rezydencji podatkowej są nielegalne?

Kształtowanie obowiązków podatkowych w drodze transferu rezydencji podatkowej jest zagadnieniem złożonym i różnie ocenianym zarówno na gruncie doktryny, jak i też orzecznictwa sądowego. Istnieją oczywiste problemy w doktrynie międzynarodowego prawa podatkowego, czy omawiane zjawisko można zakwalifikować do legalnych metod zmniejszania obciążenia podatkowego, czy może jest to przykład na uchylanie się od opodatkowania.

Generalnie przyjmuje się, że unikanie opodatkowania to działalność zgodna z prawem i legalna – ukazywana jako kompromis między prawami podatnika a interesem społecznym reprezentowanym przez władze fiskalne. Z drugiej strony, istnieje szereg konstrukcji dążących do zminimalizowania ciężaru podatkowego, które tak dalece pozostają w sprzeczności z przedmiotem i z „duchem” umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, że istnieją racjonalne przesłanki, by uznawać je za nadużycie prawa podatkowego (Loomer 2009: 3).

W ocenie autora jakiegokolwiek kwalifikowanie działań minimalizujących obciążenia podatkowe do zachowań legalnych lub niedozwolonych powinno być poprzedzone analizą wewnętrznych reguł, w oparciu o które skonstruowany jest dany system podatkowy, oraz przepisów zawartych w międzynarodowych traktatach podatkowych. Jeżeli ustawodawca nie zakazuje wprost pewnych zachowań podatnika, należy je uznać za dopuszczalne – zgodnie z zasadą, iż co nie jest zakazane, jest dozwolone. Potwierdza to zarówno krajowe, jak i międzynarodowe orzecznictwo w sprawach podatkowych. W tym miejscu można przywołać tzw. regułę westminsterską, która stanowi, że każdy posiada prawo do organizowania swoich spraw w taki sposób, by ponosić możliwe niewielki ciężar podatkowy, o ile nie jest to sprzeczne z ustawą (*IRC v. Duke of Westminster* 1936: 14). Na gruncie polskich regulacji podatkowych nie istnieje obecnie generalna zasada nakładająca na podatnika obowiązek działania dla powstania zobowiązania podatkowego w wysokości największej z możliwych[□]. Zatem jeżeli podatnik dzięki swej pomysłowości i zaradności obniży wysokość należnego podatku, to nie może zostać przymuszony do jego zwiększenia. Ma to o tyle istotne znaczenie, że dopóki polski ustawodawca nie reaktywuje tzw. generalnej klauzuli obejścia prawa podatkowego, ocenę legalności każdego przypadku obniżania wysokości zobowiązania podatkowego należy pozostawić sądom administracyjnym.

Reasumując, nie można z całą pewnością wskazać, czy omówione powyżej techniki transferu rezydencji podatkowych stanowią naruszenie prawa. Na pewno jest to przykład na niewłaściwe korzystanie z przepisów UPO, przy czym zgodnie z koncepcją racjonalnego ustawodawcy należy uważać, że jeżeli umawiające się państwa nie chcą, by z przepisów ich umowy mogły korzystać osoby trzecie, powinny to wyraźnie zastrzec w treści traktatu. Wszelkie nieprecyzyjne sformułowania i niejasności w określeniu katalogu podmiotów uprawnionych do osiągnięcia korzyści z umowy powinny działać wyłącznie na korzyść podatnika (Krishna 2009: 538–542).

Uwagi końcowe

Problematyka transferu rezydencji podatkowej, pomimo korzyści dla podatników, jakie z nią się wiążą, stanowi także źródło co najmniej dwóch problemów. Po pierwsze, omówione metody powodują naruszenie zasady wzajemności wynikającej z dwustronnej UPO, gdyż korzyści traktatowe powinny być należne wyłącznie rezydentom umawiających się państw, a nie przysługiwać podmiotom trzecim.

Po drugie, głównym celem UPO jest uniknięcie podwójnego opodatkowania, a nie doprowadzenie do sytuacji braku jakiegokolwiek obciążenia podatkowego, co jest możliwe przy zastosowaniu omawianych metod. Skutkiem takich praktyk jest realne zmniejszenie motywacji państw do zawierania UPO i tym samym udostępniania możliwości do ich niewłaściwego wykorzystania (Loomer 2009: 13–14). Z drugiej strony, zjawisko transferu rezydencji może być uznane za odpowiedź na bierną postawę państwa w zakresie zawierania umów podatkowych i brak neutralnego systemu podatkowego. W tym aspekcie nie można negatywnie oceniać postawy podatnika, który chcąc uniknąć podwójnego opodatkowania, z powodu braku aktywności swojego państwa, musi wykorzystywać w tym zakresie umowy zawarte między państwami obcymi.

Omawiana problematyka jest także szczególnie istotna, biorąc pod uwagę aktualne dążenia polskiego ustawodawcy do działań na rzecz uszczelnienia systemu podatkowego, gdyż coraz bliższy wydaje się termin ponownego wprowadzenia do ordynacji podatkowej generalnej klauzuli obejścia prawa podatkowego. Takie rozwiązanie będzie dawało organom podatkowym możliwość zakwestionowania prawa podatników do zawierania transakcji, które mimo iż pozostają zgodne z dosłownym brzmieniem przepisów, to są sformułowane w taki sposób, by osiągnąć efekt inny od zamierzonego przez ustawodawcę, czyli obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego (inaczej wybór drogi nieopodatkowanej). Jednak do czasu wprowadzenia takiej klauzuli omówione w niniejszym artykule techniki mogą być ograniczane przez wewnętrzne regulacje podatkowe (np. wymóg posiadania certyfikatu rezydencji podatkowej) lub antyabuzywne klauzule zawarte w przepisach UPO, takie jak np. *beneficial ownership*.

Literatura

- Baker P. (1994), *Double Taxation Conventions and International Tax Law. A Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and Capital of 1992*, London.
- Commentaries on the articles of the Model Tax Convention, Model Tax Convention (Condensed Version) OECD 2010, <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf> (4.05.2014).
- Cruceru L. (2005), *Treaty shopping and the abuse of income tax conventions*, Institute of Comparative Law, McGill University, Montreal.
- Głuchowski J. (2003), *Międzynarodowe prawo podatkowe*, w: *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa.
- Gomułowicz A., Małecki M. (2010), *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 5, Wydawnictwo LexisNexis, Warszawa.
- Investor-State Disputes Arising from Investment Treaties: A Review* (2005), UNCTAD Series of International Investment Policies for Development, New York and Geneva.
- Kosters B. (2009), *Tax Planning, Treaty Shopping and the Tax Administration's Response*, „Asia-Pacific Bulletin”, International Bureau of Fiscal Documentation, Vol. 15, No. 1.
- Krajewska A. (2004), *Podatki. Unia Europejska – Polska – kraje nadbałtyckie*, PWE, Warszawa.
- Krishna V. (2009), *Using Beneficial Ownership to Prevent Treaty Shopping*, Tax Notes International, Vol. 57, No. 7.

- Larking B., red. (2001), *International Tax Glossary*, 4th ed., International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.
- Lipowski T. (2004), *Raje podatkowe a unikanie opodatkowania*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Loomer G. (2009), *Tax treaty abuse: Is Canada responding effectively?*, Oxford University Centre for Business Taxation, Oxford.
- Nouel L. (2008), *OECD Model Tax Convention on Income and Capital 2008 and Key Features of Member Countries 2008*, International Bureau of Fiscal Documentation, Netherlands.
- OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, <http://www.oecd.org/tax/treaties/47213736.pdf> (25.04.2014).
- Panayi Ch. (2007), *Double Taxation, Tax Treaties, Treaty Shopping and the European Community*, Kluwer Law International, EUCOTAX Series on European Taxation, Netherlands.
- Peroni R.J., red. (2012), *International Income Taxation, Code and Regulations, Selected Sections*, CCH Wolters Kluwer business, Chicago.
- Rivier M. (1987), *The Fiscal Residence of Companies, General Report, 41st IFA Congress, Brussels*, w: Cahiers de Droit Fiscal International, Rotterdam, Vol. 72a.
- Stolfa M. (2003), *Opodatkowanie dochodów uzyskiwanych przez zagraniczne osoby fizyczne*, „Monitor Podatkowy”, nr 3.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jedn. DzU 2012, poz. 361 ze zm.
- Vitko V. (2013), *The Use of Tax Treaty and Treaty Shopping: Determining the Dividing Line*, „Bulletin of International Taxation”, No. 67, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.
- van Weeghel S. (1998), *The Improper Use of Tax Treaties*, Kluwer Law International.
- Wyciśłok J. (2006), *Ceny transferowe. Przedsiębiorstwa powiązane, przerzucanie dochodów*, C.H. Beck, Warszawa.
- Yoshimura K. (2013), *Clarifying the Meaning of 'Beneficial Owner' in Tax Treaties*, Tax Notes International, Vol. 72.
- Zdyb M. (2007), *Nadużywanie przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i zjawisko treaty shopping (1)*, „Przegląd Podatkowy”, nr 6.

Orzecznictwo

- Wyrok w sprawie Inland Revenue Commissioners v. Duke of Westminster (1936), AC 1, opubl. <http://oxfordindex.oup.com> (7.05.2014).
- Wyrok WSA w Warszawie z 31 maja 2006 r., sygn. akt III SA/WA 983/2006, opubl. LexPolonica nr 1428885.

TAX TREATIES ABUSE BY METHODS OF ACQUIRING TAX RESIDENCY

Abstract: *Purpose* – The main purpose of this article is to present the phenomenon of acquiring tax residency and description of its role in international tax planning and the place in tax optimization strategies. *Design/Methodology/approach* – Author has used the literature studies methodology. *Findings* – The result of this articles, it is possible to classify the phenomenon of transfer tax residence as potentially acceptable tax optimization technique. *Originality/value* – This paper have cognitive value about techniques for apply international tax optimization methods based on acquiring tax residency.

Keywords: tax avoidance, tax evasion, acquiring tax residency, tax treaties

Cytowanie

- Bryndziak S. (2014), *Nadużywanie przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania przez transfer rezydencji podatkowej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 818, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 68, Szczecin, s. 37–44; www.wneiz.pl/frfu.