

## UZASADNIENIE

### I. Potrzeba i cel renegotjowania Konwencji

Obowiązująca obecnie Konwencja o unikaniu podwójnego opodatkowania, zawarta dnia 6 grudnia 2001 r., między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Danii przewiduje jako metodę unikania podwójnego opodatkowania, metodę zaliczenia proporcjonalnego w stosunku do wszystkich kategorii dochodu uregulowanych w umowie. W związku z polityką zmierzającą do ujednoczenia stosowanych metod w konwencjach zawartych przez Polskę z krajami Unii Europejskiej oraz Europejskiego Obszaru Gospodarczego, w stosunku do dochodów z pracy najemnej, uzyskiwanych przez rezydentów polskich świadczących pracę w Królestwie Danii, w zmienionej Konwencji zastosowanie znajdzie metoda wyłączenia z progresją, jako właściwa dla unikania podwójnego opodatkowania.

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska, przewidują dwie metody unikania podwójnego opodatkowania – proporcjonalnego zaliczenia oraz wyłączenia z progresją. Najistotniejszym czynnikiem różnicującym obie metody jest to, że przy stosowaniu metody zaliczenia proporcjonalnego może się ona okazać mniej korzystna dla podatnika, w sytuacji gdy istnieją znaczące różnice w ciężarze opodatkowania między krajem wykonywania pracy a krajem rezydencji podatkowej. Zastosowanie metody wyłączenia z progresją całkowicie eliminuje ten problem.

Polska wynegocjowała nową umowę zawierającą metodę wyłączenia z progresją z Wielką Brytanią [podpisana w dniu 20 lipca 2006 r. Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od zysków majątkowych (Dz. U. Nr 250, poz. 1840)]. W dniu 4 lutego 2008 r. został podpisany Protokół między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Austrii o zmianie Umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Austrii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, podpisanej w Wiedniu dnia 13 stycznia 2004 r., na mocy którego doszło do zmiany metody proporcjonalnego odliczenia na metodę wyłączenia z progresją. W najbliższej przyszłości przewiduje się renegotjację pod tym kątem Konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania z Belgią.

## II. Krótka charakterystyka Protokołu

1. Polska stosowała metodę odliczenia proporcjonalnego w stosunku do wszystkich kategorii dochodu uregulowanych w dotychczasowej Konwencji. W związku z polityką zmierzającą do ujednolicenia stosowanych metod we wszystkich konwencjach zawartych przez Polskę, w stosunku do dochodów z pracy najemnej, uzyskiwanych przez rezydentów polskich świadczących pracę w Danii, zastosowanie znajdzie metoda wyłączenia z progresją, jako właściwa dla unikania podwójnego opodatkowania.

W odniesieniu natomiast do dochodów z dywidend, odsetek, należności licencyjnych i zysków majątkowych Polska będzie stosowała metodę zaliczenia proporcjonalnego.

Metoda proporcjonalnego zaliczenia polega na tym, że podatek zapłacony od dochodu osiągniętego za granicą jest zaliczany na poczet podatku należnego w kraju rezydencji podatkowej, obliczonego od całości dochodów w takiej proporcji, w jakiej dochód ze źródeł zagranicznych pozostaje w stosunku do całości dochodu podatnika. Metoda wyłączenia z progresją polega na tym, że dochód osiągnięty za granicą jest zwolniony z podatku w kraju rezydencji podatkowej, natomiast jest brany pod uwagę jedynie przy ustalaniu stawki podatkowej, według której podatnik będzie zobowiązany rozliczyć podatek od dochodów uzyskanych w kraju rezydencji podatkowej.

2. Obowiązująca Konwencja przewiduje, iż wymiana informacji podatkowych może obejmować wyłącznie przepisy wewnętrzne dotyczące podatków od dochodu i zysków majątkowych w takim zakresie, w jakim są one zgodne z przepisami tej umowy. W art. 25 Konwencji zostanie rozszerzona klauzula wymiany informacji podatkowych na wszystkie podatki bez względu na ich rodzaj i nazwę. Umożliwi to między innymi uzyskiwanie na podstawie przepisów umowy informacji w zakresie podatku od wartości dodanej.

Zmiana ta jest zgodna z obowiązującą treścią art. 26 Modelowej Konwencji OECD.

## III. Skutki wejścia w życie Protokołu

Szacuje się, iż zmiana metody unikania podwójnego opodatkowania nie będzie miała ujemnego skutku dla dochodów sektora finansów publicznych w zakresie wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych, z uwagi na wprowadzone ustawą z dnia 25 lipca 2008 r.

o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 143, poz. 894) zmiany w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, wprowadzające zwolnienie z opodatkowania kwoty stanowiącej różnicę między podatkiem obliczonym zgodnie z art. 27 ust. 9 albo 9a a kwotą podatku obliczonego od dochodów ze źródeł, o których mowa w ust. 1, przy zastosowaniu do tych dochodów zasad określonych w art. 27 ust. 8 (art. 27g ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), tj. różnicy między podatkiem wynikającym z rozliczenia metodą odliczenia proporcjonalnego oraz metodą wyłączenia z progresją.

W odniesieniu do wpływów z podatku dochodowego od dochodów osiągniętych przez osoby prawne na terytorium Danii, zmiana metody unikania podwójnego opodatkowania będzie neutralna dla budżetu. Dochody te podlegają w Danii, co do zasady, opodatkowaniu stawką podatku dochodowego w wysokości 28 %. W Polsce dochody rezydentów mających siedzibę na terytorium RP dla celów podatkowych podlegają zasadniczo 19 % podatkowi. Z uwagi na to, że podatek dochodowy od osób prawnych jest obliczany w Danii przy zastosowaniu wyższej stawki niż w Polsce, powoduje to, że zmiana metody unikania podwójnego opodatkowania w odniesieniu do podatników podatku CIT będących rezydentami polskimi i osiągających dochody także w Danii pozostanie obojętna dla wysokości uszczupień we wpływach budżetowych (podmioty te także w obecnym stanie prawnym nie odprowadzają podatku z tytułu tego rodzaju dochodów – ze względu na stosowanie wyższej stawki podatku dochodowego w Danii).

#### IV. Tryb związania Rzeczypospolitej Polskiej Protokołem

Zgodnie z art. 12 ust. 2 ustawy z dnia 14 kwietnia 2000 r. o umowach międzynarodowych (Dz. U. Nr 39, poz. 443 oraz z 2002 r. Nr 216, poz. 1824) związanie Protokołem nastąpi w drodze ratyfikacji, za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie, ponieważ Konwencja wraz z Protokołem spełnia przesłanki określone w art. 89 ust. 1 pkt 5 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483, z późn. zm.).

Postanowienia Protokołu będą stosowane bezpośrednio.

Przyjęcie Protokołu nie spowoduje konieczności dokonania zmian w ustawodawstwie wewnętrznym i nie wymaga przyjęcia żadnych dodatkowych środków prawnych. Zmiana metody unikania podwójnego opodatkowania wprowadza dla polskich rezydentów zwolnienie

z opodatkowania dochodów osiągniętych na terytorium Danii. Z uwagi na fakt, iż metoda wyłączenia z progresją funkcjonuje w wielu polskich umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, przedmiotowe zwolnienie zostało również uwzględnione w art. 17 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, z późn. zm.) oraz art. 27 ust. 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, z późn. zm.). Wymiana informacji podatkowych, której dotyczy zmieniony art. 25 umowy, jest prowadzona zgodnie z zasadami określonymi w dziale VIIa (Wymiana informacji podatkowych z innymi państwami) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.). Postanowienia Protokołu dotyczą wszelkich osób, posiadających miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, osiągających dochody na terytorium Królestwa Danii.

Sposób w jaki Protokół dotyczy spraw uregulowanych w prawie wewnętrznym

Następujące akty prawne są związane z przedmiotowym Protokołem:

- ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, z późn. zm.),
- ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, z późn. zm.).

Postanowienia projektu Protokołu nie są sprzeczne z obowiązującym w Polsce ustawodawstwem ani z prawem Unii Europejskiej.

Jednakże, biorąc pod uwagę Komunikat Komisji Europejskiej z dnia 19 grudnia 2006 r. COM(2006)824, w świetle którego przy zastosowaniu w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania metody wyłączenia, przedsiębiorstwo główne nie może odliczać strat ponoszonych przez zakłady działające w drugim umawiającym się państwie, podczas gdy straty ponoszone przez zakłady krajowe mogą być uwzględniane przez przedsiębiorstwo główne – zasygnalizowana została przez Urząd Komitetu Integracji Europejskiej możliwość wystąpienia problemów w przyszłości, w związku z nierównym traktowaniem ww. kategorii zakładów w zakresie odliczania przez przedsiębiorstwo główne strat przez nie generowanych.

W opinii Ministra Finansów zastosowanie w umowie metody wyłączenia ma ten skutek, że Polska rezygnuje z prawa do opodatkowania transgranicznych dochodów zakładów, a w konsekwencji, zgodnie z zasadą symetrii, nie są także brane pod uwagę straty ponoszone przez te zakłady. Jeżeli jednak Europejski Trybunał Sprawiedliwości w wydanych w przeszłości orzeczeniach zajmie negatywne stanowisko w ww. zakresie, a także w przypadku zgłoszenia przez Komisję Europejską konieczności zapewnienia w prawie polskim równego traktowania zakładów krajowych i zagranicznych w odniesieniu do możliwości odliczania strat tych zakładów przez przedsiębiorstwo główne, należy liczyć się z koniecznością dokonania stosownych zmian w ustawach: o podatku dochodowym od osób fizycznych i o podatku dochodowym od osób prawnych, które zapewnią równe traktowanie zakładów krajowych i zagranicznych.