

BEATA KUCIA-GUŚCIORA¹

Kilka uwag o specyfice polsko-emirackiej umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania²

Wpłynął: 28.12.2024. Akceptacja: 17.01.2025

Streszczenie

Artykuł dotyczy problematyki umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawartej między Polską a Zjednoczonymi Emiratami Arabskimi. Autorka wskazuje na specyficzne regulacje tej umowy w zakresie ustalania rezydencji podatkowej, opodatkowania dochodów pracowników w sektorze transportu międzynarodowego oraz metod unikania podwójnego opodatkowania. Innym problemem mającym znaczenie w praktyce stosowania umowy jest także zakres jej modyfikacji w poprzez Konwencję Wielostronną implementującą środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku. Dostrzeżone odmienności umowy polsko-emirackiej mają istotne znaczenie dla podatników oraz sądów i organów podatkowych. Autorka wykazuje, że pomimo znacznego stopnia ustandaryzowania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania wiele z nich, w tym umowa polsko-emiracka, zawiera swoiste regulacje odbiegające od wzorcowych propozycji OECD, a także zakresu stosowania klauzul wprowadzonych przez MLI. Stąd istnieje konieczność szczegółowej i wnikliwej analizy tej umowy na poziomie stosowania prawa podatkowego.

Słowa kluczowe: umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarta między Polską a Zjednoczonymi Emiratami Arabskimi, MLI, rezydencja podatkowa, opodatkowanie marynarzy.

¹ Prof. KUL dr hab. Beata Kucia Guściora – Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II (Polska); e-mail: beata.kucia-gusciora@kul.pl; ORCID: 0000-0002-6671 0334.

² Badania wykorzystane w artykule nie zostały sfinansowane przez żadną instytucję.

BEATA KUCIA-GUŚCIORA

Remarks on the Specificity of the Poland-UAE Double Taxation Avoidance Treaty³

Abstract

The article addresses the issue of the double taxation avoidance agreement between Poland and the United Arab Emirates. The author highlights specific provisions of this agreement concerning the determination of tax residency, taxation of income earned by employees in the international transport sector, and methods for avoiding double taxation. Another issue relevant to the practical application of the agreement is its modification through the Multilateral Convention, which implements treaty-based tax law measures aimed at preventing base erosion and profit shifting. The identified differences in the Poland-UAE agreement are significant for taxpayers, as well as for courts and tax authorities. The author demonstrates that, despite the high degree of standardization in double taxation agreements, many of them, including the Poland-UAE agreement, contain unique provisions that deviate from the OECD model, as well as from the scope of clauses introduced by the MLI. Therefore, there is an objective need for a detailed and thorough analysis of this agreement in terms of its application in tax law.

Keywords: double taxation treaty concluded between Poland and the United Arab Emirates, MLI, tax residence, taxation of seafarers.

³ The research in this article has not been supported financially by any institution.

Uwagi wprowadzające

Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Zjednoczonych Emiratów Arabskich w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku oraz Protokół do niej zostały podpisane 31 stycznia 1993 roku⁴. W 2013 r. państwa strony umowy zdecydowały o renegocjowaniu Umowy poprzez podpisanie Protokołu zmieniającego umowę tak, aby jej postanowienia odpowiadały w pełni ówczesnie określonym standardom w Modelowej Konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku⁵.

Podjęcie tematyki analizy specyfiki tej umowy jest podyktowane kilkoma względami. Zjednoczone Emiraty Arabskie (ZEA) są jednym z ważnych partnerów gospodarczych Polski na Bliskim Wschodzie. Na tendencję wzrostową zainteresowania współpracą gospodarczą wskazują dane dotyczące obrotów handlowych⁶. Znaczenia nabiera również zauważalna tendencja pracy polskich rezydentów (szczególnie marynarzy), ale także pracy najemnej w innych rozwijających się w ZEA sektorach. Nie można wykluczyć, że przyczyną zainteresowania współpracą, mającą skutki podatkowe w Polsce, jest także „przyjazny system podatkowy w Emiratach”⁷. Na płaszczyźnie stosowania prawa podatkowego odnotować można sporą ilość wydanych interpretacji podatkowych oraz orzeczeń sądów administracyjnych odnoszących się do transgranicznych stanów faktycznych, do których ma zastosowanie UOP z ZEA. Polska umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z ZEA zawiera pewne specyficzne uregulowania względem rozwiązań modelowych, podobnie pewne odrębności można odnotować też na płaszczyźnie zastosowania

⁴ Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Zjednoczonych Emiratów Arabskich w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku oraz Protokół do niej zostały podpisane 31 stycznia 1993 r. (Dz.U. z 1994 r. Nr 81, poz. 373), dalej: UOP z ZEA.

⁵ Protokół opierał się o stan Modelu Konwencji OECD z lipca 2010 r. (*Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona*, lipiec 2010, przekład K. Bany, Warszawa 2011). Tekst protokołu: https://www.podatki.gov.pl/media/1935/20131211_zea_protokol_pl1.pdf (dostęp: 28.12.2024).

⁶ Zob. dane opublikowane: <https://www.paih.gov.pl/rynki-zagraniczne/zea/> (dostęp: 30.08.2024) oraz dane opublikowane: <https://www.trade.gov.pl/aktualnosci/rosnie-wymiana-handlowa-miedzy-polska-a-zjednoczonymi-emiratami-arabskimi/>, a także <https://oec.world/en/profile/country/pol> (dostęp: 30.08.2024).

⁷ <https://spolkioffshore.pl/nowe-przepisy-podatku-od-osob-prawnych-w-emiratach-2024/> (dostęp: 12.12.2024).

i obowiązywania MLI⁸. Te względy dają asumpt do poczynienia uwag odnoszących się do polsko-emirackiej umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.

Uregulowanie rezydencji podatkowej w umowie polsko-emirackiej

Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Zjednoczonych Emiratów Arabskich w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku (UOP z ZEA) reguluje kwestię zakresu podmiotowego jej obowiązywania poprzez wskazanie, iż ma ona zastosowanie do osób, które mają miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym lub w obu Umawiających się Państwach. Kluczowym więc elementem w ustaleniu statusu prawnopodatkowego jest wskazanie, czy mamy do czynienia z tzw. rezydentem podatkowym. UOP z ZEA kształtuje rezydencję podatkową w sposób odbiegający od standardu przewidzianego w Modelu Konwencji OECD.

Zgodnie z aktualnym brzemieniem art. 4 ust. 1 UOP z ZEA określenie „osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Umawiającym się Państwie” oznacza:

- a) w przypadku Polski, osobę, która zgodnie z prawem Polski podlega tam opodatkowaniu z uwagi na jej miejsce zamieszkania, miejsce stałego pobytu, siedzibę zarządu albo inne kryterium o podobnym charakterze i obejmuje również Polskę, jej jednostki terytorialne lub organy lokalne,
- b) w przypadku Zjednoczonych Emiratów Arabskich:
 - (i) osobę fizyczną, która ma miejsce zamieszkania w Zjednoczonych Emiratach Arabskich i jest obywatelem Zjednoczonych Emiratów Arabskich oraz
 - (ii) spółkę, która została utworzona w Zjednoczonych Emiratach Arabskich i ma tam miejsce faktycznego zarządu, pod warunkiem, że spółka może przedstawić dowód na to, że wyłącznym właścicielem jej kapitału są Zjednoczone Emiraty Arabskie i/lub instytucja rządowa Zjednoczonych Emiratów Arabskich i/lub federalny lub lokalny rząd i/lub osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania w Zjednoczonych Emiratach Arabskich i spółka jest kontrolowana przez powyżej wymienione osoby mające

⁸ Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu 24.11.2016 r. (Dz.U. z 2018 r., poz. 1369), dalej: MLI.

miejsce zamieszkania lub faktyczny zarząd w Zjednoczonych Emiratach Arabskich.

Warto dodać, że pierwotnie w umowie definiowano rezydenta standardowo, czyli podobnie jak w Modelu Konwencji OECD, jako każdą osobę, która zgodnie z prawem tego państwa podlega tam opodatkowaniu z uwagi na miejsce zamieszkania, jej miejsce stałego pobytu, siedzibę zarządu albo inne kryterium o podobnym charakterze. Odwoływano się zatem co do zasad określania rezydencji w wewnętrznym prawie każdego z państw stron umowy. Powołany art. 4 ust. 1 zmieniony został przez art. 2 Protokołu z dnia 11 grudnia 2013 r. (Dz.U.2015.312) zmieniającego umowę z dniem 1 maja 2015 roku. Zmiana ta spowodowała odmienne określanie rezydencji podatkowej dla Polski i dla Zjednoczonych Emiratów Arabskich. Odnosząc się zatem do ustalenia, czy osoba posiada miejsce zamieszkania w Polsce czy ZEA, czy ewentualnie posiada podwójną rezydencję, należy przeanalizować jej brzmienie w kontekście wewnętrznego prawa podatkowego każdego z państw.

W Polsce zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych 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)⁹. Jednocześnie ustawa ta zawiera definicję miejsca zamieszkania dla celów podatkowych (rezydent). 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 podatkowym¹⁰.

Jeśli chodzi o ustalenie rezydencji osób fizycznych w ZEA, to uwagę zwraca po pierwsze, brak odesłania w tym zakresie do emirackiego prawa wewnętrznego, a po drugie, wymaganie spełnienia łącznie dwóch przesłanek wskazanych w UOP z ZEA. Są nimi przesłanka miejsca zamieszkania i przesłanka obywatelstwa w ZEA, przy czym są to przesłanki kumulatywne, tak zatem można wnioskować, że stosowanie tej umowy odnosi się tylko do osób je spełniających. Biorąc pod uwagę brzmienie bezpośrednio wyrażonej reguły art. 31 ust. 1 Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów: „Traktat należy interpretować w dobrej wierze, zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w nim wyrazom w ich

⁹ Art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2024 r., poz. 226 z późn. zm.) – ustawa o PIT.

¹⁰ Art. 3 ust. 1a ustawy o PIT.

kontekście, oraz w świetle jego przedmiotu i celu”¹¹ należy przyjąć, że przesłanek tych nie należy rozszerzać. Z drugiej strony jednak, art. 3 ust 4 umowy polsko-emirackiej wskazuje, że jeżeli z kontekstu nie wynika inaczej, każde określenie w niej niezdefiniowane będzie miało takie znaczenie, jakie przyjmuje się według prawa tego Państwa w zakresie podatków, do których ma zastosowanie niniejsza umowa¹². Wydaje się, że zestawienie tych dwóch norm nie pozwala na rozszerzenie przesłanek określających rezydencję ZEA, skoro zostały one wprost wskazane. Ważne jest też przypomnienie, że pierwotnie także po stronie emirackiej było odesłanie do prawa krajowego, ale w sposób celowy i świadomy poprzez Protokół zmieniono standardowe rozwiązanie na specyficznie zestawione konkretne przesłanki i wykreślono odesłanie do emirackiego prawa. Być może na tamtym etapie dokonywania zmian właśnie realizacja celu, jakim jest była potrzeba zapobieżenia podwójnemu nieopodatkowaniu, była istotna.

Przechodząc do analizy określenia „osoba mająca miejsce zamieszkania w ZEA”, można stwierdzić, że uznanie za rezydenta tego państwa dokonuje się nie tyle na podstawie prawa wewnętrznego, ile przy spełnieniu obu przesłanek o charakterze formalnoprawnym określonych w umowie. Dodatkowym problemem natury obiektywnej jest fakt, że prawo ZEA nie przewiduje nabycia obywatelstwa przez osoby nieurodzone z krwi matki Emiracki lub ojca Emirackiego, tak więc spełnienie przesłanki obywatelstwa nie byłoby możliwe, tylko przy zmianie miejsca zamieszkania¹³. Powyższe rozważania mogą prowadzić do wniosku, że skoro umowa z ZEA odnosi się do „osób mających miejsce zamieszkania w ZEA” to niespełnienie przesłanki obywatelstwa spowoduje, że w rozumieniu tej umowy każdy, kto obywatelstwa nie posiada, nie może być chroniony przez UOP, co powoduje, że będzie oceniany pod kątem rezydencji (ew. podwójnej rezydencji) tylko z perspektywy krajowego prawa podatkowego – tu: polskiego. Oznacza to zatem, że brak obywatelstwa ZEA, ale z jednoczesnym miejscem zamieszkania na terytorium ZEA, może doprowadzić do konkluzji, że nawet jeśli w Polsce podatnik podlega ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce, to ów brak obywatelstwa ZEA nie czyni go „osobą mającą miejsce zamieszkania w ZEA w rozumieniu umowy”, czyli korzystającą z przywilejów UOP¹⁴. Adam Biegalski wskazuje, że istotą łączników odnoszących

¹¹ Art. 31 Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów, sporządzona w Wiedniu dnia 23 maja 1969 r. (Dz.U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439).

¹² J. Głuchowski, D. Jakubowska, *Podwójne opodatkowanie a wykładnia Konwencji wiedeńskiej i Konwencji modelowej OECD*, [w:] J. Ostaszewski, P. Felis, J. Szlęzak-Matuszewicz (red.), *Eseje o finansach*, Warszawa 2018, s. 71.

¹³ Interpretacja indywidualna z dnia 2.11.2015 r., wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie sygn. akt IPPB4/4511-1003/15-2/JK (<http://sip.mf.gov.pl>, dostęp: 27.12.2024).

¹⁴ Interpretacja indywidualna z dnia 4.04.2023 r., wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, sygn. akt 0114-KDIP3-2.4011.1083.2022.4.JM (<http://sip.mf.gov.pl>, dostęp: 27.12.2024).

się do określania rezydencji podatkowej jest to, że dany podmiot zostaje uznany za rezydenta podatkowego wtedy, gdy przesłanki zostają spełnione przesłanki określone przepisami danego państwa¹⁵. Zachodzi zatem pewna rozbieżność w traktowaniu osób fizycznych jako rezydenta ZEA. Prawo wewnętrzne w ZEA może wymagać, dla celów objęcia opodatkowaniem, czyli obowiązkiem podatkowym w ZEA tylko przesłanki miejsca zamieszkania, posiadania majątku czy przesłanki pobytowej, i na ich podstawie można mówić o nieograniczonym lub ograniczonym obowiązku podatkowym. W interpretacjach podatkowych organów podatkowych nie zawsze dostrzegane są niuanse wynikające z UOP z ZEA. Przykładem jest stanowisko, w którym podnosi się, iż posiadanie obywatelstwa nie warunkuje w żaden sposób kwestii rezydencji podatkowej, ocenianej z perspektywy. Potwierdza to interpretacja indywidualna, zgodnie z którą: „obywatelstwo w Zjednoczonych Emiratach Arabskich przysługuje jedynie osobom urodzonym w ZEA pochodzenia arabskiego i posiada je ok. 20% ludności, ok. 80% ludności stanowią cudzoziemcy z 160 państw bez możliwości uzyskania obywatelstwa bez względu na to, jak długo przebywają i pracują w ZEA. Posiadanie obywatelstwa nie warunkuje w żaden sposób kwestii rezydencji podatkowej. Bez względu na obywatelstwo osoby zatrudnione w ZEA podlegają przepisom podatkowym prawa miejscowego”¹⁶. Obywatelstwo w ZEA nie jest jednak konieczne do posiadania nieograniczonego obowiązku podatkowego tamże¹⁷. Oznacza to zatem, że bez względu na obywatelstwo, osoby zatrudnione w ZEA podlegają przepisom podatkowym prawa emirackiego. Jednakowoż, podkreślić jednak tu trzeba, że podleganie lokalnej rezydencji podatkowej w ZEA nie jest jednoznaczne z możliwością korzystania z ochrony UOP (czyli np. zasad rozgraniczających podwójną rezydencję, obniżonych stawek podatkowych). Wynika to z reguły, wg której UOP obejmuje swym zakresem podmiotowym osoby mające i miejsce zamieszkania, i obywatelstwo.

Z formalnoprawnego punktu widzenia dokumentem potwierdzającym rezydencję podatkową dla celów polskich polskiego podatku dochodowego od osób fizycznych jest certyfikat rezydencji. Jest nim zaświadczenie o miejscu zamieszkania podatnika dla celów podatkowych wydane przez właściwy organ administracji podatkowej państwa miejsca zamieszkania podatnika, na wniosek podatnika. Znaczenie certyfikatu rezydencji należy rozpatrywać w kontekście korzyści podat-

¹⁵ Zob. A. Biegalski, *Komentarz do art. 4. Rezydencja podatkowa*, [w:] red. B. Brzezińskiego, *Model Konwencji OECD*, Warszawa 2010, s. 267.

¹⁶ Interpretacja indywidualna z dnia 4.02.2015 r., wydana przez: Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, sygn. akt IBPBI/1/415-908/14/ASz (<http://sip.mf.gov.pl>, dostęp: 13.12. 2024).

¹⁷ Interpretacja indywidualna z dnia 31.10.2024 r. wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej sygn. 0115-KDIT.1.4011.516.2024.2.MST (<http://sip.mf.gov.pl>, dostęp: 27.12. 2024).

kowych, ale przede wszystkim jest to dokument potwierdzający rezydencję i w pierwszym kontakcie z organem podatkowym ją przesądza.

Zasady uzyskania rezydencji w ZEA oraz potwierdzenia jej certyfikatem określone zostały w odrębnym akcie prawnym z 2022 roku¹⁸. Z tego aktu wynikają zasady uzyskania rezydencji dla celów prawa podatkowego ZEA. Zgodnie z art. 4 Cabinet Resolution No. (85) of 2022 osoba fizyczna jest uważana za rezydenta podatkowego w ZEA, jeżeli spełniony jest którykolwiek z następujących warunków:

1. Jeżeli jej zwykle lub główne miejsce zamieszkania oraz centrum jej interesów finansowych i osobistych znajdują się w Państwie lub spełnia ona warunki i kryteria określone w decyzji Ministra.
2. Jeżeli była fizycznie obecna w Państwie przez okres stu osiemdziesięciu trzech dni lub dłużej, w ciągu odpowiednich dwunastu kolejnych miesięcy.
3. Jeżeli była fizycznie obecna w Państwie przez okres dziewięćdziesięciu dni lub dłużej, w ciągu odpowiednich dwunastu kolejnych miesięcy i jest obywatelem Zjednoczonych Emiratów Arabskich, posiada ważne zezwolenie na pobyt w Państwie lub posiada obywatelstwo któregośkolwiek z państw członkowskich Rady Współpracy Zatoki Perskiej i spełnia którykolwiek z następujących warunków: a. Posiada stałe miejsce zamieszkania w Państwie. b. Prowadzi zatrudnienie lub działalność gospodarczą w Państwie.

Na podstawie przepisów ZEA może uzyskać certyfikat rezydencji osoba uznawana za rezydenta podatkowego w Państwie zgodnie z postanowieniami art. 3 lub 4 niniejszej decyzji może wystąpić do organu z wnioskiem o wydanie jej Certyfikatu Rezydencji Podatkowej (Tax Residence Certificate)¹⁹.

Ważne także jest postanowienie art. 5 Cabinet Resolution, które wskazuje, że jeżeli jakkolwiek umowa międzynarodowa zawiera określone warunki ustalania rezydencji podatkowej, to stosuje się postanowienia tej umowy międzynarodowej w sprawie ustalania rezydencji podatkowej. Minister wydaje decyzję określającą formę i sposób wydawania zaświadczeń o ustaleniu rezydencji podatkowej dla celów konkretnej umowy międzynarodowej. W przypadku określania rezydencji w ZEA zatem mamy dualizm. Umowy inaczej definiują rezydenta podatkowego, a inaczej prawo wewnętrzne. W umowie brak przy tym odesłania do prawa

¹⁸ Cabinet Resolution No. (85) of 2022 Determining the Tax Residence. Pozyskano z: <https://uaelegislation.gov.ae/en/legislations/1574/download> (dostęp: 13.12. 2024).

¹⁹ Należy zaznaczyć, że Resident Identity Card nie jest certyfikatem rezydencji w rozumieniu prawa podatkowego. Zob. Tax Resident and Tax Residency Certificate Tax Procedures Guide TPGTR1 October 2024, opubl. Pozyskano z: <https://tax.gov.ae/Datafolder/Files/Guides/VAT/VAT%20Guides/Tax-Resident-and-TRC--18-10-2024.pdf> (dostęp: 13.12.2024).

wewnętrznego przy ustalaniu rezydencji, a w akcie Cabinet Resolution wyraźnie prymat dany jest umowom, a nie prawu wewnętrznemu.

Można jednocześnie wskazać, że organy podatkowe, wydając interpretacje, wskazały, że „brak certyfikatu rezydencji podatkowej, wydanego przez organy Zjednoczonych Emiratów Arabskich, nie wyklucza utraty rezydencji podatkowej w Polsce. Jak wynika z interpretacji podatkowych, brak zagranicznego certyfikatu rezydencji nie przesądza o polskiej rezydencji w przypadku, gdy dany podmiot posiadał „zamiar trwałego osiedlenia oraz przeniósł do ZEA swój ośrodek interesów życiowych oraz gospodarczych i od dnia wyjazdu mieszka i pracuje w ZEA, a jego obecność w Polsce ma charakter incydentalny i nie przekracza 183 dni w roku podatkowym²⁰. Z drugiej jednak strony organy wskazują, że jeśli organy administracji skarbowej ZEA nie wydają certyfikatów rezydencji podatkowej osobom nieposiadającym obywatelstwa ZEA, to w przypadku braku certyfikatu rezydencji podatnik nie może skorzystać ze stawki preferencyjnej w zakresie dochodów biernych²¹. Warto także podkreślić, że certyfikat stanowi środek dowodowy (wyłącznie) posiadania rezydencji podatkowej w określonym kraju, czego stwierdzenie umożliwia płatnikowi zastosowanie postanowień stosownej umowy w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu. Przede wszystkim trzeba uznać, że uzależnienie stosowania opodatkowania przewidzianego w odpowiedniej umowie w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu (we wskazanym zakresie), od przedstawienia certyfikatu rezydencji oznacza, że fakt posiadania miejsca zamieszkania dla celów podatkowych na terytorium określonego państwa nie może być dowodzony w inny sposób aniżeli za pomocą tegoż certyfikatu.

Oczywiście trzeba też dodać, że standardowo osoba fizyczna spełniająca obie przesłanki (obywatelstwo i miejsce zamieszkania) może być uznana za rezydenta ZEA w rozumieniu umowy, choć dotyczy to raczej Emiraczyków uzyskujących dochody na terytorium RP, a nie osób o innym niż emirackie obywatelstwie, przenoszącym do ZEA miejsce zamieszkania. W takiej jednak „konfiguracji” może dojść do podwójnej rezydencji, czyli uznania przez oba państwa podatnika, jako swojego rezydenta. Jest to problem, który w praktyce może być także konsekwencją zmiany rezydencji w trakcie roku podatkowego, jeśli wiąże się z przeniesieniem ośrodka interesów życiowych podatnika lub spowodowany jest okresem pobytu na terytorium RP przekraczającym 183 dni w roku podatkowym. W takim wypadku, do dnia pozostawania polskim rezydentem podatkowym podatnik rozlicza się

²⁰ Interpretacja indywidualna z dnia 12.08.2020 r. wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, sygn. akt 0112-KDWL.4011.23.2020.2.DK; Interpretacja indywidualna z dnia 10.09.2020 r. sygn. akt 0111-KDIB1-2.4010.257.2020.1.DP (<http://sip.mf.gov.pl>, dostęp: 27.12. 2024).

²¹ Interpretacja indywidualna z dnia 4.04.2023 r. wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, sygn. akt 0114-KDIP3-2.4011.1083.2022.4.JM (<http://sip.mf.gov.pl>, dostęp: 4.09. 2024).

w Polsce na zasadzie nieograniczonego obowiązku podatkowego. Natomiast po przeniesieniu miejsca zamieszkania za granicę podatnik podlega w Polsce opodatkowaniu tylko od dochodów uzyskanych na terytorium Polski. Standardowo zagadnienie konfliktu rezydencji nie jest jednak rozstrzygane na gruncie wewnętrznych przepisów podatkowych. W tym przypadku zastosowanie mają dwustronne umowy dotyczące unikania podwójnego opodatkowania, niezmieniające zasad ustalania rezydencji podatkowej określonych w prawie krajowym, ale przewidujące zastosowanie reguł pozwalających na wykluczenie podwójnej rezydencji. W przypadku UOP z ZEA, aby można mówić o konflikcie rezydencji, musiałaby zostać ustalona polska rezydencja w oparciu o ośrodek interesów życiowych lub pobyt dłuższy niż 183 oraz rezydencja ZEA w oparciu o zamieszkanie i obywatelstwo. Zasadniczo, jeśli podatnik posiada w obu państwach rezydencję podatkową, podlega ona rozstrzygnięciu właśnie w oparciu o przepisy UOP z ZEA. Jeśli natomiast nie są spełnione przesłanki (zamieszkanie i obywatelstwo ZEA) UOP raczej nie znajdzie zastosowania. Podkreślić jednak trzeba że konflikt podwójnej rezydencji może być rozstrzygnięty na podstawie UOP, jeśli osoba fizyczna może być uznana za mającą miejsce zamieszkania w rozumieniu tejże umowy²². Wyraźne rozróżnienie, w jakiej sytuacji jest osoba fizyczna przenosząca miejsce zamieszkania do ZEA, ale nieposiadająca jednocześnie obywatelstwa ZEA, jest bardzo istotne, bo niesie za sobą duże ryzyko. Jeśli bowiem, nie można uznać osoby za „mającą miejsce zamieszkania w rozumieniu umowy”, to konsekwentnie nie stosuje się przepisów rozstrzygających podwójną rezydencję. Dla polskich organów podatkowych natomiast podstawą działania będą nie przepisy UOP, a ustawa polska, czyli albo ośrodek interesów życiowych, albo pobyt dłuższy niż 183 dni. Trzeba też pamiętać, że uzyskanie jednej rezydencji nie powoduje automatycznie utraty poprzedniej i trzeba mieć to na uwadze w szczególności w tzw. okresie przejściowym, a więc np. roku przeprowadzki.

W związku z powyższym, kierując się zasadami wykładni międzynarodowego prawa podatkowego²³, należy brać pod uwagę brzmienie regulacji umownej, tym bardziej, że można odtworzyć zmiany jej tekstu na podstawie protokołu i odczytywać cel tych zmian. A było nim ograniczenie korzystania z przywilejów umownych. Podkreślić też trzeba, że o ile polskie organy podatkowe na podstawie

²² Art. 4 ust 3 UOP z ZEA.

²³ B. Brzeziński, *Wykładnia międzynarodowego prawa podatkowego* [w:] B. Brzeziński, A. Franczak, A. Olesińska (red.), *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2024. Pozyskano z: https://sip.lex.pl/#/monograph/369575690/135?keyword=prawo%20traktat%C3%B3w&tocHit=1&unitId=passage_721 (dostęp: 12.12.2024); J. Menkes, *Czy leci z nami pilot? – czyli o polskich wersjach językowych bilateralnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w obiegu prawnym w Polsce*, [w:] A. Kozłowski (red.), *Rządy prawa jako wartość uniwersalna. Księga jubileuszowa Profesora Krzysztofa Wójtowicza*, Wrocław 2022, s. 405 i n.

wewnętrznego prawa podatkowego, dla potrzeb zastosowania UOP z ZEA wydają certyfikaty rezydencji, opierając się na przesłance pobytowej lub centrum interesów osobistych i gospodarczych, to z uwagi na brzmienie UOP z ZEA emirackie organy nie wydają certyfikatu rezydencji dla zastosowania umowy, jeśli nie są spełnione przesłanki kumulatywne: obywatelstwa i miejsca zamieszkania.

Specyfika opodatkowania pracy najemnej na statkach w transporcie międzynarodowym

Umowa z ZEA w sposób standardowy, to znaczy nieodbiegający od Modelu Konwencji OECD, reguluje zasady rozdziału roszczeń podatkowych z tytułu uzyskiwania dochodów z pracy najemnej. Oznacza to, że zasadą jest opodatkowanie pracy najemnej w państwie, w którym jest ona wykonywana, a do wyjątków od tej zasady przy spełnieniu kumulatywnych warunków należy opodatkowanie pracy pracowników oddelegowanych. Natomiast praktyka stosowania prawa odnosi się głównie do problemu określenia zakresu obowiązku podatkowego, w tym przede wszystkim do określenia rezydencji podatkowej, o której mowa powyżej²⁴.

Natomiast interesującą kwestią, nieco nietypową w UOP z ZEA, jest sposób rozdziału roszczeń w przypadku pracy najemnej pracowników statków transportu międzynarodowego, tj. marynarzy czy pilotów. To zagadnienie reguluje art. 15 ust. 3. UOP z ZEA, który wyłącza stosowanie zasad ogólnych opodatkowania pracy najemnej w tym zasad odnoszących się do pracowników oddelegowanych. Umowa stanowi, że wynagrodzenia uzyskiwane przez osobę z tytułu pracy najemnej wykonywanej na pokładzie statku, barki, pojazdu drogowego lub statku powietrznego, eksploatowanego w komunikacji międzynarodowej, mogą podlegać opodatkowaniu tylko w tym Umawiającym się Państwie, w którym znajduje się miejsce faktycznego zarządu przedsiębiorstwa. Zwraca uwagę, że dość nietypowo dla tego rodzaju dochodów użyto normy rozdzielczej o zamkniętych skutkach prawnych, przyznając wyłączne prawo do opodatkowania państwu miejsca faktycznego zarządu przedsiębiorstwa. Norma ta w konsekwencji nie zezwala na podwójne opodatkowanie w państwie rezydencji podatnika, nawet wówczas, gdy prawo

²⁴ Interpretacja indywidualna z dnia 24.06.2024 r., wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, sygn. akt 0115-KDIT2.4011.195.2024.3.ENB (<http://sip.mf.gov.pl>, dostęp: 4.12. 2024); Interpretacja indywidualna z dnia 7.12.2021 r., wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, sygn. akt 0113-KDIPT2-3.4011.815.2021.1.IR (<http://sip.mf.gov.pl>, dostęp: 4.12. 2024); Interpretacja indywidualna z dnia 3.02.2021 r., wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, sygn. akt 0114-KDIP3-2.4011.702.2020.3.JM (<http://sip.mf.gov.pl>, dostęp: 4.12. 2024); Interpretacja indywidualna z dnia 9.07.2018 r., wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, sygn. akt 0114-KDIP3-3.4011.219.2018.2.MP (<http://sip.mf.gov.pl> dostęp: 4.12. 2024).

wewnętrzne obejmuje tego rodzaju dochody zagraniczne obowiązkiem podatkowym. W literaturze też wyraźnie wskazano, że zasadniczo udzielenie wyłączenia w zakresie określonych kategorii dochodu jest niezależne od nakładania podatku przez drugie państwo²⁵. Można więc stwierdzić, że nawet wówczas, gdy w państwie źródła (ZEA) dochody pracowników statków eksploatowanych w transporcie międzynarodowym nie będą opodatkowane (zwolnienie podatkowe), to i tak nie przysługuje państwu rezydencji (Polsce) prawo do objęcia tych dochodów zakresem podatku dochodowego i traktuje się ten dochód jako nieopodatkowany bądź zwolniony od opodatkowania. Powyższe ma także istotne przełożenie na zastosowanie właściwej metody unikania podwójnego opodatkowania.

Problem opodatkowania pracy najemnej na statkach morskich lub powietrznych wymaga ustalania również sposobu eksploatacji tych statków, ich rodzaju, a także miejsca eksploatacji, nadto charakteru, w jakim członek załogi wykonywał pracę, po to aby udowodnić, że praca była wykonywana na pokładzie statku eksploatowanego w komunikacji międzynarodowej. Praktyka pokazuje, że to zagadnienie dotyczy głównie statków morskich i dochodów marynarzy²⁶. Dodatkowo kwestia ta wiąże się z wątpliwościami, jakie pojawiły się w związku z przyznawaniem tej grupie zawodowej licznych przywilejów podatkowych w państwach źródła. Wreszcie problem ten oddziałuje na stosowanie w ramach wewnętrznych przepisów tzw. ulgi abolicyjnej. Z uwagi na dostrzeżenie powyższych problemów w orzecznictwie sądowym, w praktyce stosowania prawa przez organy podatkowe w licznych interpretacjach, jak również w doktrynie, te kwestie w niniejszym opracowaniu zostaną pominięte²⁷. Natomiast warto podnieść bardziej szczegółowo kwestię wpływu sposobu opodatkowania pracy najemnej na statkach w transporcie międzynarodowym na metody unikania podwójnego opodatkowania.

²⁵ J. Fiszer, *Unikanie międzynarodowego podwójnego opodatkowania*, „Państwo i Prawo” 1990, nr 9, s. 95

²⁶ Wyrok NSA z 1.02.2024 r., sygn. akt II FSK 585/21, LEX nr 3691925, wyrok WSA w Gdańsku z 23.02.2021 r., sygn. akt I SA/Gd 1081/20, LEX nr 3144677; wyrok WSA w Gdańsku z 18.04.2023 r., sygn. akt I SA/Gd 28/23, LEX nr 3550540. wyrok WSA w Gdańsku z 30.11.2022 r., sygn. akt I SA/Gd 645/22, LEX nr 3450251; wyrok WSA w Gdańsku z 2.08.2022 r., sygn. akt I SA/Gd 147/22, LEX nr 3392097; wyrok NSA z 14.11.2019 r., sygn. akt II FSK 3870/17, LEX nr 2761225; wyrok NSA z 18.11.2016 r., sygn. akt II FSK 2822/14, LEX nr 2170146.

²⁷ B. Kucia-Guściora, *Międzynarodowe i krajowe aspekty opodatkowania dochodów członków załóg statków morskich. Węzłowe kontrowersje*, „Studia Prawnicze KUL” 2022, 1, s. 175–198.

Specyfika uregulowania metod unikania podwójnego opodatkowania w kontekście MLI

Zgodnie z art. 24 UOP z ZEA w przypadku Polski podwójnego opodatkowania unika się w następujący sposób, stosując zasadniczo metodę zaliczenia zwykłego, jeśli z rezydent polski osiąga dochód, który zgodnie z postanowieniami Umowy może być opodatkowany w Zjednoczonych Emiratach Arabskich. Metoda ta umożliwia odliczenie od polskiego podatku dochodowego tej osoby kwoty równej podatkowi zapłaconemu w Zjednoczonych Emiratach Arabskich, przy zastosowaniu proporcji odliczenia. Zupełnie odmienna metoda znajduje zastosowanie wówczas, gdy zgodnie z jakimkolwiek postanowieniem Umowy dochód osiągany przez polskiego rezydenta jest w Polsce zwolniony od podatku. Wówczas rozliczenie w Polsce następuje przy zastosowaniu metody wyłączenia (zwolnienia) dopuszczającej jedynie na etapie obliczania podatku dochodowego od dochodów opodatkowanych wzięcie pod uwagę dochodu zwolnionego w celu ustalenia stawki podatkowej właściwej dla dochodów krajowych. Ta druga opcja znajduje więc zastosowanie do dochodów z pracy wykonywanej na pokładach statków morskich (lotniczych) eksploatowanych w transporcie międzynarodowym. W praktyce w sytuacji, gdy podatnik nie uzyskuje dochodów opodatkowanych w Polsce, stosując metodę wyłączenia z progresją, nie będzie zobowiązany nawet do złożenia zeznania podatkowego w Polsce²⁸.

Z perspektywy rezydenta ZEA metoda unikania podwójnego opodatkowania jest również dość oryginalnie określona, bowiem umowa nie wskazuje jednej z dwóch standardowych metod, a wskazuje, że podwójnego opodatkowania unikać się będzie w sposób wynikający z ustawodawstwa Zjednoczonych Emiratów Arabskich, z zachowaniem ogólnych zasad unikania podwójnego opodatkowania.

Kwestia określenia właściwej metody unikania podwójnego opodatkowania w UOP z ZEA wygenerowała kolejny problem mający nie tylko praktyczny, lecz także doktrynalny wymiar. Odnosi się on do określenia wpływu MLI na postanowienia UOP z ZEA.

Konwencja MLI jest rezultatem prac prowadzonych przez państwa OECD oraz kraje G-20 w ramach projektu *Base erosion and profit shifting* (BEPS)²⁹. Jej celem było wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego rozwiązań służących

²⁸ Wyrok WSA w Gdańsku z 18.10.2017 r., sygn. akt I SA/Gd 1461/17, LEX nr 2392988; wyrok NSA z 23.01.2020 r., sygn. akt II FSK 468/18, LEX nr 2848056.

²⁹ D. Bradbury, T. Hanappi, A. Moore, *Estimating the Fiscal Effects of Base Erosion and Profit Shifting: Data Availability and Analytical Issues*, "Transnational Corporations Journal" 2018, 25(2); M. Czerwiński, A. Wieśniak-Wisniewska, *Świat podatków po projekcie BEPS i jego wpływ na polskich podatników*, „Przegląd Podatkowy” 2016, 6, s. 22–31.

ograniczeniu praktyk związanych z unikaniem i uchylaniem się od opodatkowania³⁰. Mechanizm zawarty w Konwencji Wielostronnej pozwala na jednoczesną zmianę wielu umów międzynarodowych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania bez konieczności dwustronnego ich renegocjowania. Jednocześnie jest to umowa międzynarodowa, której skutki prawne nie następują w sposób automatyczny dla jej sygnatariuszy. MLI nie ma charakteru powszechnego, co oznacza, że objęcie wybranej umowy podatkowej Konwencją Wielostronną wymaga dokonania notyfikacji przez oba państwa będące stroną danej umowy. Umowy nienotyfikowane albo notyfikowane jedynie przez jedno państwo nie będą objęte Konwencją, a ich treść nie ulegnie zmianie. Co do warstwy treściowej konwencji charakterystyczna jest elastyczność w wyborze implementowanych przepisów, co pozwala uznać, że konwencja MLI ma charakter względnie dyrektywny. Akt ten obliguje sygnatariuszy jedynie do przyjęcia tzw. minimalnego standardu, pozostawiając wybór sposobu jego osiągnięcia państwu-stronie. Nadto konwencja MLI ma w znacznym zakresie charakter opcjonalny – modułowy. O tej cesze świadczy status pozostałych postanowień konwencji MLI, które nie mają na celu osiągnięcia minimalnego standardu. Istnieje możliwość rezygnacji przez stronę konwencji z ich stosowania, co może przybrać jedną z dwóch postaci. Pierwszą formułą jest niestosowanie danego postanowienia w odniesieniu do wszystkich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez jurysdykcję-stronę konwencji. Drugą natomiast – niestosowanie danego postanowienia w odniesieniu do wybranych umów, w przypadku których poszczególne postanowienia obowiązujących umów mają określoną treść. Bardzo istotną kwestią, która ma decydujące znaczenie z punktu widzenia wpływu konwencji MLI, jest zasada, że w przypadku rozwiązań alternatywnych lub opcjonalnych znajdują one zastosowanie w relacji pomiędzy danymi dwoma państwami (a zatem w ramach stosowania wybranej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania) tylko wówczas, gdy obie strony umowy dokonały tożsamego wyboru tych konkretnych opcji, formułując swoje stanowisko w formularzu złożonym depozytariuszowi, czyli OECD³¹. Poprzez konwencję MLI wprowadzono zatem do międzynarodowego prawa podatkowego element subiektywny, jaki wcześniej w związku ze stosowaniem konwencji modelowych nie istniał. Trzeba bowiem stwierdzić, że złożony i elastyczny charakter konwencji umożliwia

³⁰ J. Jankowski, *Wpływ MLI na polsko-brytyjską umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2019, 7, s. 29–35, por. P. Hongler, *International law of taxation*, New York 2021, s. 40.

³¹ Zob. C. Silberstein, B. Granel, J.B. Tristram, *OECD Multilateral Convention to Prevent BEPS: Implementation Guide and Initial Thoughts*, „International Transfer Pricing Journal” 2017, 9–10. Pozyskano z: <http://www.pkf.co.za/media/10034696/itpj201705int2.pdf> (dostęp: 30.11.2022); V.R. Vatsa, *Base erosion and profit shifting in multinational corporations*, „Theoretical and Applied Economics” 2018, XXV, 3(616), s. 179–186.

państwom dość znaczną ilość „kombinacji”, co prowadzi do znacznej indywidualizacji regulacji międzynarodowego prawa podatkowego³².

Opierając się na teoretycznych cechach charakteryzujących MLI, warto odnieść się do umowy ze ZEA. Zarówno Polska, jak i ZEA notyfikowały umowę ratyfikującą Konwencję MLI. Dniem wejścia w życie postanowień Konwencji MLI dla Polski jest 1 lipca 2018 r., natomiast dla ZEA – 1 września 2019 roku. Przepisy Konwencji MLI stosowane są równolegle z przepisami UOP z ZEA. Mając na uwadze specyfikę MLI, można stwierdzić, że w praktyce właściwe zastosowanie i interpretacja jej postanowień nie są oczywiste. Konkluzja ta opiera się na analizie orzecznictwa sądów administracyjnych oraz stanowiska organów podatkowych odnoszącego się do kwestii odpowiedzi na pytanie, czy MLI wpłynęła na zmianę metody unikania podwójnego opodatkowania w UOP z ZEA³³.

Nie można przyjąć założenia, że wejście w życie zmian UOP z ZEA uwzględniających postanowienia konwencji MLI, następuje automatycznie, tak jak to ma miejsce w większości typowych umów międzynarodowych. Niestety specyfika MLI wymaga bardzo pogłębionej analizy procesu nie tylko notyfikacji, ale i szczegółowego badania jej zakresu.

W omawianym zakresie odnoszącym się do metody unikania podwójnego opodatkowania warto zwrócić uwagę, że umowa polsko-emiracka została wskazana w oświadczeniu rządowym z dnia 6 czerwca 2018 r. w sprawie mocy obowiązującej 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.³⁴, do notyfikacji Depozytariuszowi MLI czyli OECD. Generalnie więc można przyjąć, że Konwencja MLI powinna mieć zastosowanie do UOP-ZEA oraz że przepisy Konwencji MLI mają pierwszeństwo przed regulacjami umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Skutek ten nie następuje jednak automatycznie w odniesieniu do

³² Zob. m.in. Z. Kukulski, *Protokół zmieniający bilateralną umowę podatkową Polski z Holandią w świetle stanowiska Polski wobec Konwencji wielostronnej oraz aktualizacji Konwencji Modelowej OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku z 2017 r.*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2020, 1, s. 55–76; Z. Kukulski, *Nowa bilateralna umowa podatkowa Polski z Gruzją w świetle stanowiska Polski i Gruzji wobec Konwencji Wielostronnej oraz aktualizacji Konwencji Modelowej OECD i Konwencji Modelowej ONZ z 2017 roku*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, 4, s. 37–56; Z. Kukulski, *The Brazil-Poland Double Tax Convention in the Context of the Countries' Contemporary Tax Treaty Policy and Practice*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2023, 4, s. 31–58.

³³ Wyrok WSA w Gdańsku z 23.02.2021 r., sygn. akt I SA/Gd 1081/20, LEX nr 3144677, wyrok NSA z 1.02.2024 r., sygn. akt II FSK 585/21, LEX nr 3691925.

³⁴ Oświadczenie Rządowe z dnia 6 czerwca 2018 r. w sprawie mocy obowiązującej 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 2018 r., poz. 370), dalej Oświadczenie rządowe ws. MLI.

wszystkich przepisów notyfikowanych Depozytariuszowi Konwencji MLI w relacji do umów bilateralnych. Polska, dokonując notyfikacji Depozytariuszowi Konwencji MLI w Oświadczeniu rządowym ws. MLI, wskazała w części wstępnej dokumentu ratyfikacyjnego, których artykułów MLI dotyczy notyfikacja. Można przypomnieć, że w Oświadczeniu rządowym wykazano listę państw w zakresie poszczególnych artykułów objętych notyfikacją. Kwestia metod unikania podwójnego opodatkowania zawarta została w art. 5 Konwencji MLI. W art. 5 ust. 1 Konwencji MLI przewidziano, że strona może dokonać wyboru stosowania ustępów 2 i 3 (opcja A) albo ustępów 4 i 5 (opcja B) albo ustępów 6 i 7 (opcja C), albo może dokonać wyboru niestosowania żadnej z opcji. Jeżeli każde z umawiających się państw, będących stroną umowy dwustronnej, do której ma zastosowanie Konwencja MLI, wybierze odmienną opcję, wówczas ta opcja wybrana przez każde z państw będzie miała zastosowanie w stosunku do osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium tej jurysdykcji. Jeśli państwo strona MLI dokonuje wyboru stosowania opcji C, notyfikuje Depozytariuszowi swój wybór, jednocześnie ta notyfikacja powinna również wskazywać listę zawartych przez nią umów podatkowych, do których ma zastosowanie Konwencja MLI. Wykaz ten zawiera postanowienie wraz ze szczegółowym wskazaniem jednostek redakcyjnych (numer artykułu cz ustępu). Docelowo opcja będzie miała zastosowanie w odniesieniu tylko do tych postanowień umowy wyłącznie w przypadku, gdy wybór opcji zostanie potwierdzony w notyfikacji. Wynika z tego, że oprócz konieczności notyfikacji umowy bilateralnej Konwencji MLI, do zmiany metody unikania podwójnego opodatkowania konieczny jest nie tylko wybór określonej opcji, ale również notyfikacja takiego wyboru dokonana zgodnie z art. 5 ust. 10 Konwencji MLI. Wyboru postanowień opcjonalnych dokonuje się ze wskazaniem: po pierwsze umów podatkowych, do których ma zastosowanie Konwencja MLI, które zawierają postanowienie, po drugie poprzez wskazanie numeru artykułu oraz ustępu każdego takiego postanowienia. Warto zauważyć, że Oświadczeniu rządowym ws. MLI Polska dokonała notyfikacji zgodnie z art. 5 ust. 10 Konwencji MLI i wskazała umowy, w których metoda wyłączenia miałyby być zastąpiona przez metodę zaliczenia oraz wskazała numery artykułu i ustępu każdego z takich postanowień. Wymieniono w tym miejscu 77 umów dwustronnych w porządku alfabetycznym – od Albanii do Zimbabwe. W zestawieniu tym brak jest jednak wskazania Umowy polsko-emirackiej, jak również jej przepisów, które powinny być notyfikowane Depozytariuszowi zgodnie z procedurą wskazaną w art. 5 ust. 10 lit. c Konwencji MLI. Jako że wśród wskazanych notyfikacji i zastrzeżeń, brak jest wskazania art. 5 ust. 10 lit. c Konwencji MLI. Wynika z tego, że ani Polska, ani ZEA nie dokonały wyboru opcji C z art. 5 Konwencji MLI, gdyż w odniesieniu do umowy dwustronnej nie notyfikowały Depozytariuszowi wyboru żadnej z opcji przewidzianych

w art. 5 Konwencji MLI. Konsekwencją tego stanu rzeczy jest to, że dochody uzyskane przez rezydenta polskiego z pracy najemnej na statkach eksploatowanych w transporcie międzynarodowym, są opodatkowane w ZEA, a w Polsce zastosowanie znajdzie metoda wyłączenia z progresją³⁵. Warto też podkreślić, że przepisy MLI odnoszące się do określenia daty wejścia w życie postanowień umów bilateralnych zarówno w odniesieniu do podatków pobieranych u źródła w ZEA, jak i w odniesieniu do pozostałych podatków, dotyczą jedynie aspektów międzyczasowych związanych z wejściem w życie poszczególnych przepisów Konwencji MLI w miejsce dotychczasowych regulacji umów bilateralnych, o ile ich zmiany zostały prawidłowo notyfikowane. Nie oznacza to jednak, że reguluje on jakiegokolwiek reguły wejścia w życie unormowań Konwencji MLI, które nie zostały notyfikowane Depozytariuszowi przez strony poszczególnych umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku. Tak zatem skoro w UOP z ZEA nie został notyfikowany artykuł umowy powodujący zmianę metody unikania podwójnego opodatkowania, to nie mają one też zastosowania do dochodów z pracy najemnej wykonywanej na statku eksploatowanym w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo z siedzibą w ZEA.

Uwagi podsumowujące

Polsko-emiracka umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, chociaż oparta jest na wzorcu, jakim jest Model Konwencji OECD, zawiera specyficzne uregulowania. Ich szczegółowa analiza nie tylko może mieć znaczenie w kontekście praktyki stosowania prawa, ale również daje asumpt do rozważań teoretycznych, w szczególności w zakresie wykładni umów dwustronnych oraz wpływu i znaczenia na ich regulacje Konwencji Wielostronnej MLI. Truizmem niemalże byłoby stwierdzenie, że niezbędna jest każdorazowa dogłębna analiza postanowień konkretnej umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, przed dokonaniem oceny sytuacji prawnej podatnika. Jednakowoż, umowa polsko-emiracka, wskazuje, że właśnie specyficzny sposób regulacji w konkretnej umowie rzutuje w sposób rudymenarny na jej zastosowanie. Jak wykazano to na przykładzie specyfiki ustalenia rezydencji podatkowej, która wymaga bardzo wnikliwej oceny spełnienia warunków uznania za emirackiego rezydenta podatkowego, w szczególności gdy podatnik zamierza dokonać zmiany rezydencji polskiej na emiracką. Nie jest bowiem wystarczającą przesłanką stwierdzenie braku rezydencji podatkowej

³⁵ Stosownie do art. 24 ust. 1 pkt 1 lit. b UOP z ZEA.

w Polsce, nie jest wystarczającą przesłanką stwierdzenie przeniesienia miejsca zamieszkania do ZEA. Jak wskazano w niniejszym opracowaniu, dla korzystania z przywilejów przewidzianych w umowie ZEA konieczne jest spełnienie przesłanki obywatelstwa emirackiego, co nie jest w praktyce w zasadzie możliwe. Atrakcyjność systemu podatkowego w ZEA i chęć zmiany rezydencji tym aspektem podyktowana, może zatem wiązać się dla podatnika z ryzykiem, iż nie będzie mógł skorzystać np. z obniżonych umową stawek w stosunku do dochodów biernych.

Odrębnym aspektem specyficznym podniesionym w niniejszym artykule była kwestia rozdziału roszczeń podatkowych w zakresie dochodów z pracy najemnej wykonywanej w transporcie międzynarodowym. Problemy merytoryczne nie tylko związane są z klauzulą opodatkowania w państwie faktycznego zarządu z jednoczesnym wyłączeniem opodatkowania w państwie rezydencji podatnika (specyfika zamkniętej normy prawnej), ale także w sposób obiektywny rzutują na metodę unikania podwójnego opodatkowania. Potwierdzenie jej prawidłowości wymaga z kolei zastosowania w sposób właściwy wykładni Konwencji Wielostronnej MLI oraz procesu jej notyfikacji.

Powyższe uwagi odnoszące się do specyfiki polsko-emirackiej umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania względem Modelu Konwencji OECD są przykładem na kazuistyczne i dość skomplikowane uregulowanie transgranicznych stanów faktycznych, stanowiące wyzwanie dla podatników, a także dla sądów i organów podatkowych. Są one potwierdzeniem tezy, że mimo znacznego stopnia ustandaryzowania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania wiele z nich, w tym umowa polsko-emiracka zawiera swoiste regulacje odbiegające od wzorcowych propozycji OECD, jak również zakresu stosowania klauzul wprowadzonych przez MLI. W tym ostatnim aspekcie potwierdzenie znajduje także fakt, że Polska zajęła stanowisko, zgodnie z którym wprowadzenie do umów owych klauzul powinno nastąpić w drodze dwustronnych negocjacji. Proces notyfikacji umowy z ZEA potwierdza ten punkt widzenia.

Bibliografia

Akty prawne

Konwencja Wiedeńska o Prawie Traktatów, sporządzona w Wiedniu dnia 23 maja 1969 r. (Dz.U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439).

Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Zjednoczonych Emiratów Arabskich w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku oraz Protokół do niej zostały podpisane 31 stycznia 1993 r. (Dz.U. z 1994 r. Nr 81, poz. 373).

Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu 24.11.2016 r. (Dz.U. z 2018 r., poz. 1369).

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2024 r., poz. 226 z późn. zm.).

Literatura

Biegalski A., *Komentarz do art. 4. Rezydencja podatkowa*, [w:] B. Brzeziński, *Model Konwencji OECD*, Warszawa 2010.

Bradbury D., Hanappi T., Moore A., *Estimating the Fiscal Effects of Base Erosion and Profit Shifting: Data Availability and Analytical Issues*, 2018, "Transnational Corporations Journal" 2018, 25(2). <https://doi.org/10.18356/e1d7a8b4-en>

Brzeziński B., *Wykładnia międzynarodowego prawa podatkowego*, [w:] B. Brzeziński, A. Franczak, A. Olesińska (red.), *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2024. Pozyskano z: [https://sip.lex.pl/#/monograph/369575690/135?keyword=prawo%20traktat%C3%B3w&toC](https://sip.lex.pl/#/monograph/369575690/135?keyword=prawo%20traktat%C3%B3w&toCHit=1&unitId=passage_721) Hit=1&unitId=passage_721 (dostęp: 12.12.2024).

Czerwiński M., Wieśniak-Wisniewska A., *Świat podatków po projekcie BEPS i jego wpływ na polskich podatników*, „Przegląd Podatkowy”, 2016, 6.

Fiszer J., *Unikanie międzynarodowego podwójnego opodatkowania*, „Państwo i Prawo” 1990, 9.

Głuchowski J., Jakubowska D., *Podwójne opodatkowanie a wykładnia Konwencji wiedeńskiej i Konwencji modelowej OECD*, [w:] J. Ostaszewski, P. Felis, J. Szlęzak-Matuszewicz (red.), *Eseje o finansach*, Warszawa 2018.

Hongler P., *International law of taxation*, New York 2021. <https://doi.org/10.1093/law/9780192898715.001.0001>

Jankowski J., *Wpływ MLI na polsko-brytyjską umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2019, 7, s. 29–35.

Kucia-Guściora B., *Międzynarodowe i krajowe aspekty opodatkowania dochodów członków załóg statków morskich. Węzłowe kontrowersje*, „Studia Prawnicze KUL” 2022, 1. <https://doi.org/10.31743/sp.13016>

Kukulski Z., *The Brazil-Poland Double Tax Convention in the Context of the Countries' Contemporary Tax Treaty Policy and Practice*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2023, 4. <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2023.04.02>

Kukulski Z., *Nowa bilateralna umowa podatkowa Polski z Gruzją w świetle stanowiska Polski i Gruzji wobec Konwencji Wielostronnej oraz aktualizacji Konwencji Modelowej OECD i Konwencji Modelowej ONZ z 2017 roku*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, 4. <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.04.03>

Kukulski Z., *Protokół zmieniający bilateralną umowę podatkową Polski z Holandią w świetle stanowiska Polski wobec Konwencji wielostronnej oraz aktualizacji Konwencji Modelowej OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku z 2017 r.*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2020, 1. <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2020.01.04>

Menkes J., *Czy leci z nami pilot? – czyli o polskich wersjach językowych bilateralnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w obiegu prawnym w Polsce*, [w:] A. Kozłowski (red.), *Rządy prawa jako wartość uniwersalna. Księga jubileuszowa Profesora Krzysztofa Wójtowicza*, Wrocław 2022.

Silberstein C., Granel B., Tristram J.B., *OECD Multilateral Convention to Prevent BEPS: Implementation Guide and Initial Thoughts*, "International Transfer Pricing Journal" 2017, 9–10. Pozyskano z: <http://www.pkf.co.za/media/10034696/itpj201705int2.pdf> (dostęp: 30.11.2022).

Vatsa V.R., *Base erosion and profit shifting in multinational corporations*, "Theoretical and Applied Economics" 2018, XXV, 3(616), s. 179–186.

Orzecznictwo

Wyrok NSA z 18.11.2016 r., sygn. akt II FSK 2822/14, LEX nr 2170146.

Wyrok NSA z 14.11.2019 r., sygn. akt II FSK 3870/17, LEX nr 2761225.

Wyrok NSA z 23.01.2020 r., sygn. akt II FSK 468/18, LEX nr 2848056.

Wyrok NSA z 1.02.2024 r., sygn. akt II FSK 585/21, LEX nr 3691925.

Wyrok WSA w Gdańsku z 18.10.2017 r., sygn. akt I SA/Gd 1461/17, LEX nr 2392988.

Wyrok WSA w Gdańsku z 23.02.2021 r., sygn. akt I SA/Gd 1081/20, LEX nr 3144677.

Wyrok WSA w Gdańsku z 18.04.2023 r., sygn. akt I SA/Gd 28/23, LEX nr 3550540.

Wyrok WSA w Gdańsku z 2.08.2022 r., sygn. akt I SA/Gd 147/22, LEX nr 3392097.

Wyrok WSA w Gdańsku z 30.11.2022 r., sygn. akt I SA/Gd 645/22, LEX nr 3450251.

Interpretacje podatkowe

Interpretacja indywidualna z dnia 4.02.2015 r., wydana przez: Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, sygn. akt IBPBII/1/415-908/14/ASz (<http://sip.mf.gov.pl>, dostęp: 13.12.2024).

Interpretacja indywidualna z dnia 2.11.2015 r., wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie sygn. akt IPPB4/4511-1003/15-2/JK (<http://sip.mf.gov.pl>, dostęp: 27.12.2024).

Interpretacja indywidualna z dnia 9.07.2018 r., wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, sygn. akt 0114-KDIP3-3.4011.219.2018.2.MP (<http://sip.mf.gov.pl>, dostęp: 4.12.2024).

Interpretacja indywidualna z dnia 12.08.2020 r. wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, sygn. akt 0112-KDWL.4011.23.2020.2.DK (<http://sip.mf.gov.pl>, dostęp: 4.12.2024).

Interpretacja indywidualna z dnia 10.09.2020 r. sygn. akt 0111-KDIB1-2.4010.257.2020.1.DP. (<http://sip.mf.gov.pl>, dostęp: 27.12.2024).

Interpretacja indywidualna z dnia 3.02.2021 r., wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, sygn. akt 0114-KDIP3-2.4011.702.2020.3.JM (<http://sip.mf.gov.pl>, dostęp: 4.12.2024).

Interpretacja indywidualna z dnia 7.12.2021 r., wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, sygn. akt 0113-KDIP2-3.4011.815.2021.1.IR (<http://sip.mf.gov.pl>, dostęp: 4.12.2024).

Interpretacja indywidualna z dnia 4.04.2023 r., wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, sygn. akt 0114-KDIP3-2.4011.1083.2022.4.JM (<http://sip.mf.gov.pl>, dostęp: 27.12.2024).

Interpretacja indywidualna z dnia 31.10.2024 r. wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej sygn. 0115-KDIT1.4011.516.2024.2.MST (<http://sip.mf.gov.pl>, dostęp: 27.12.2024).

Interpretacja indywidualna z dnia 24.06.2024 r., wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, sygn. akt 0115-KDIT2.4011.195.2024.3.ENB (<http://sip.mf.gov.pl>, dostęp: 4.12.2024).

Inne materiały i netografia

Cabinet Resolution No. (85) of 2022 Determining the Tax Residence <https://uaelegislation.gov.ae/en/legislations/1574/download> (dostęp: 13.12.2024).

Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona. Lipiec 2010, przekład K. Bany, Warszawa 2011.

Oświadczenie Rządowe z dnia 6 czerwca 2018 r. w sprawie mocy obowiązującej 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 2018 r., poz. 370), dalej Oświadczenie rządowe ws. MLI.

Tax Resident and Tax Residency Certificate Tax Procedures Guide TPGTR1 October 2024, opubl. <https://tax.gov.ae/Datafolder/Files/Guides/VAT/VAT%20Guides/Tax-Resident-and-TRC--18-10-2024.pdf> (dostęp: 13.12.2024).

<https://www.paih.gov.pl/rynki-zagraniczne/zea/> (dostęp: 30.08.2024).

<https://www.trade.gov.pl/aktualnosci/rosnie-wymiana-handlowa-miedzy-polska-a-zjednoczonymi-emiratami-arabskimi/> (dostęp: 30.08.2024).

<https://oec.world/en/profile/country/pol> (dostęp: 30.08.2024).

<https://spolkioffshore.pl/nowe-przepisy-podatku-od-osob-prawnych-w-emiratach-2024/> (dostęp: 12.12.2024).

https://www.podatki.gov.pl/media/1935/20131211_zea_protokol_pl1.pdf (dostęp: 13.12.2024).