



**BIURO  
RZECZNIKA PRAW OBYWATELSKICH**

Warszawa,

**Zespół Prawa Administracyjnego  
i Gospodarczego**

V.511.446.2017.EG

**Pan  
Mateusz Morawiecki  
Wiceprezes Rady Ministrów  
Minister Rozwoju i Finansów**

ul. Świętokrzyska 12  
00-916 Warszawa

Z docierających do mnie sygnałów wynika, że obywatele mają wątpliwości co do skutków ratyfikacji przez Polskę Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego, mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysku (dalej: „Konwencja”). Dokument ten jest wynikiem prac OECD oraz grupy państw G20 w ramach projektu *Base Erosin Profit Sharing*, który ma za zadanie stworzenie wspólnych rozwiązań w obszarach opodatkowania narażonych na negatywne konsekwencje międzynarodowego transferu zysków.

Polska podpisała Konwencję w dniu 7 czerwca 2017 r. wraz z innymi 68 sygnatariuszami. Obecnie dobiegają końca prace legislacyjne nad rządowym projektem ustawy ratyfikującej Konwencję (druk nr 1776). Konwencja zacznie obowiązywać, po ratyfikacji przez pierwsze 5 państw. Przy czym, aby doszło do modyfikacji konkretnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania („UPO”) konieczna jest ratyfikacja Konwencji nie tylko przez Polskę, ale także przez drugą stronę umowy.

Zmiany wprowadzone przez Konwencję są wielokierunkowe, obejmują m.in. nowe zasady stosowania metod unikania podwójnego opodatkowania, transakcje z udziałem podmiotów transparentnych podatkowo, transakcje wypłaty dywidend, klauzulę nieruchomościową, klauzulę ograniczenia korzyści, klauzulę antyabuzywną dotyczącą zakładów zagranicznych.

W praktyce kwestią wzbudzającą szereg kontrowersji wśród Polaków pracujących za granicą (w szczególności w Wielkiej Brytanii) jest przyjęcie przez Polskę art. 5 Konwencji regulującego zmianę metod unikania podwójnego opodatkowania (z wyłączenia

z progresją na metodę zaliczenia proporcjonalnego). Obywatele obawiają się, że na skutek wejścia w życie Konwencji, polscy rezydenci podatkowi pracujący za granicą będą musieli złożyć zeznanie podatkowe, nawet jeżeli w Polsce nie uzyskają dochodów<sup>1</sup>. W doniesieniach prasowych pojawiają się też wątpliwości, czy zmiany wynikające z dostosowania UPO do Konwencji nie doprowadzą do uchylecia tzw. ulgi abolicyjnej<sup>2</sup>.

Z uzasadnienia do projektu ustawy ratyfikującej Konwencję (druk nr 1776) wynika, że Polska złożyła oświadczenie na podstawie art. 5 ust. 10 Konwencji w przedmiocie stosowania Opcji C. Wybrana przez Polskę Opcja C przewiduje całościowe podejście i wprowadzenie metody zaliczenia proporcjonalnego w każdej UPO, w której dotychczas stosowano metodę wyłączenia z progresją. Zmiany metody unikania podwójnego opodatkowania (z wyłączenia z progresją na metodę zaliczenia proporcjonalnego) obejmą takie państwa jak: Wielka Brytania, Irlandia, Austria, Belgia, Chiny, Finlandia, Grecja, Hiszpania, Irlandia, Izrael, Japonia, Litwa, Meksyk, Norwegia, Nowa Zelandia, Portugalia, Rumunia, Słowacja, Słowenia, Włochy.

Metoda wyłączenia z progresją zakłada, że dochód osiągnięty za granicą jest zwolniony z podatku w Polsce. Niemniej jednak przy ustalaniu stawki podatku od dochodu osiągniętego w kraju należy uwzględnić także dochód ze źródeł przychodów położonych za granicą. Jeżeli podatnik będący polskim rezydentem podatkowym osiągał jedynie dochody zagraniczne i nie uzyskał w danym roku podatkowym dochodów w Polsce, nie ma obowiązku składania zeznania rocznego. Natomiast metoda zaliczenia proporcjonalnego przewiduje, że dochód uzyskany za granicą może być opodatkowany także w Polsce, przy czym podatek zapłacony za granicą podlega proporcjonalnemu odliczeniu. W przypadku tej metody podatnik zobowiązany jest do złożenia zeznania podatkowego w Polsce i wykazania w nim wszystkich dochodów.

W myśl obecnie obowiązującej ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 2032, z późn. zm. – dalej: „ustawa o PIT”), w przypadku obywateli uzyskujących dochody, w państwach z którymi obowiązuje UPO przewidująca metodę zaliczenia może mieć zastosowanie tzw. ulga abolicyjna. Art. 27g ust. 1 i 2 ustawy o PIT stanowi, że podatnik podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, rozliczający uzyskane w roku podatkowym za granicą dochody ze stosunku pracy, z działalności wykonywanej osobiście, z pozarolniczej działalności gospodarczej, czy z praw majątkowych w zakresie praw autorskich i praw pokrewnych w rozumieniu odrębnych przepisów, z wykonywanej poza terytorium Polski

---

<sup>1</sup> Por. - tabela wyjaśniająca opublikowana na stronach internetowych Ministerstwa Finansów pt. „Konwencja Wielostronna a opodatkowanie PIT osób fizycznych pracujących w Wielkiej Brytanii”. W publikacji tej resort finansów wskazał, że problem dotyczący obowiązku złożenia zeznania podatkowego powinien zostać rozwiązany. Podobne stanowisko wynika z odpowiedzi na interpelację poselską nr 15089.

<sup>2</sup> Artykuł w Dzienniku Gazecie Prawnej z dnia 22-24 września 2017 r., *Rozliczamy pracujących zagranicą. Fiskus chce poznać ich dochody, a może i uszczknąć PIT.*

działalności artystycznej, literackiej, naukowej, oświatowej i publicystycznej, z wyjątkiem dochodów (przychodów) uzyskanych z tytułu korzystania z tych praw lub rozporządzania nimi – ma prawo dokonać stosownego odliczenia. Odliczeniu podlega kwota stanowiąca różnicę między podatkiem obliczonym przy zastosowaniu metody zaliczenia a kwotą podatku obliczonego według metody wyłączenia z progresją. Skutkiem zastosowania ulgi abolicyjnej jest to, że ostateczna wysokość podatku płaconego w Polsce, uwzględniająca dochody z tych państw (w przypadku których stosuje się metodę zaliczenia), będzie taka, jakby zastosowano metodę wyłączenia z progresją.

Ponadto, doniesienia prasowe akcentują, że Konwencja może mieć wymiar profiskalny, a przeciętny podatnik nie poradzi sobie z jej zastosowaniem<sup>3</sup>. Problemem może być zrozumienie, jaki wpływ będzie miała Konwencja na przepisy danej UPO. Konwencja ma być stosowana z pierwszeństwem wobec UPO. Zatem, przy ocenie sytuacji podatkowej konieczne będzie analizowanie wielu aktów prawnych, tj. ustawy krajowej, danej UPO, a także przepisów Konwencji (która w pewnym zakresie będzie modyfikować postanowienia UPO). Nie wiadomo również, czy Konwencja będzie jednolicie stosowana przez jej wszystkich sygnatariuszy. Tym samym, pojawia się wątpliwość, czy wejście w życie Konwencji nie spowoduje dodatkowych trudnień w i tak już skomplikowanej materii podatkowej.

Mając na uwadze powyższe, na podstawie art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2017 r. poz. 958), zwracam się do Pana Premiera z uprzejmą prośbą o ocenę poruszanej kwestii i zajęcie stanowiska w sprawie, w szczególności co do przewidywanych skutków ratyfikacji przez Polskę Konwencji i problemu jej wielostopniowego stosowania. Jednocześnie uprzejmie proszę o wskazanie, czy resort zamierza wypracować rozwiązania mające na celu wyeliminowanie bądź ograniczenie obowiązków administracyjnych w odniesieniu do polskich rezydentów podatkowych pracujących za granicą. Jeżeli tak, to proszę o doprecyzowanie, jakie konkretnie planowane są zmiany i kiedy one ewentualnie nastąpią.

---

<sup>3</sup> Artykuł w Dzienniku Gazecie Prawnej z dnia 22-24 września 2017 r., *Przeciętny podatnik nie poradzi sobie ze stosowaniem konwencji* – wywiad z Józefem Banachem.