

Harmonizacja podatkowa korzyści traktatowych przysługujących nauczycielom i naukowcom w Chinach

Tan Yusen*

Do września 2024 r. Chiny podpisały ponad 100 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania z krajami i regionami na całym świecie. Niniejszy artykuł będzie się koncentrował na przepisach dotyczących zwolnień podatkowych dla nauczycieli i naukowców zawartych w dziesiątkach umów o unikaniu podwójnego opodatkowania podpisanych z Chinami, a także na chińskich przepisach krajowych służących do interpretowania zapisów umownych dotyczących zwolnień podatkowych dla nauczycieli i pracowników naukowych. Zwolnienie z podatku wspomniane powyżej zwiększa konkurencyjność nauczycieli i badaczy z krajów będących partnerami traktatowymi Chin na chińskim rynku szkolnictwa wyższego oraz edukacji w ogóle. Z drugiej strony, w przypadku krajów będących partnerami traktatowymi, które nie przewidują zwolnienia z podatku dla nauczycieli i naukowców w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania podpisanych z Chinami, następuje spadek konkurencyjności na chińskim rynku szkolnictwa wyższego i edukacji. Zjawisko to wywołało bardzo interesujący efekt: zachowanie dwustronnej wzajemnej racjonalności przy zawieraniu umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania może mieć irracjonalny skutek w kontekście sieci złożonej z ponad stu umów. W artykule omówiono również znaczenie działań obu umawiających się państw na rzecz harmonizacji podatkowej w zakresie szczegółowych przepisów krajowych sformułowanych w celu wdrożenia klauzuli dotyczącej nauczycieli zapisanej w umowach tych państw o unikaniu podwójnego opodatkowania, ponieważ różnice w tym, jak rygorystycznie są one przestrzegane i jak skomplikowany jest proces ich wdrażania oraz ratyfikacji, odbijają się na zasadzie wzajemności umowy podatkowej.

Słowa kluczowe: klauzula dot. nauczycieli, umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, harmonizacja podatkowa

Kody klasyfikacji JEL: K34

* Wykładowca • Szkoła Finansów Publicznych i Administracji działająca przy Uniwersytecie Rachunkowości i Finansów w Lixin w Szanghaju •
✉ 1605411782@qq.com • ORCID: 0009-0006-0243-3696

Wprowadzenie

Do 16 września 2024 r. Chiny podpisały ponad 100 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania z krajami i regionami na całym świecie. Zwol-

nienie z podatku wspomniane powyżej zwiększa konkurencyjność nauczycieli i badaczy z państw będących partnerami traktatowymi Chin na rynku szkolnictwa wyższego tego kraju oraz edukacji w ogóle. Jednocześnie w przypadku państw

będących partnerami traktatowymi, które nie przewidują zwolnienia z podatku dla nauczycieli i naukowców, następuje spadek konkurencyjności na chińskim rynku szkolnictwa wyższego i edukacji. Na jednym i tym samym rynku chińskim nauczycieli i naukowców z różnych krajów obowiązują inne przepisy podatkowe (tj. albo są zwolnieni z podatku, albo podlegają opodatkowaniu), jednakże nauczyciele i naukowcy, na których nakładane są większe obciążenia podatkowe, nie mają podstaw do uskarżania się na dyskryminację podatkową, ponieważ rozbieżności w sposobie ich traktowania w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych na rynku chińskim wynikają z różnic w zapisach zawartych w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, a nie z chińskiego krajowego ustawodawstwa podatkowego.

Zjawisko to przyniosło bardzo interesujący efekt: zachowanie dwustronnej wzajemnej racjonalności przy zawieraniu umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania może wywołać irracjonalny skutek w kontekście sieci złożonej z ponad stu umów. Płyne z tego nauka, że dwustronne negocjacje w sprawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania mogą już być niewystarczające w obszarze dążenia do transgranicznej harmonizacji podatkowej.

Zważywszy na postępującą globalizację, rozsądniejsze może się okazać uwzględnianie zbieżności stanowisk większości partnerów traktatowych danego państwa przy negocjowaniu z nim umowy podatkowej, gdyż w przeciwnym razie partnerowi tego kraju może grozić utrata konkurencyjności na jego rynku w porównaniu z większością pozostałych jego partnerów traktatowych.

W artykule omówiono również znaczenie działań obu umawiających się państw na rzecz harmonizacji podatkowej w zakresie szczegółowych przepisów krajowych sformułowanych w celu wdrożenia klauzuli dotyczącej nauczycieli zapisanej w umowach tych państw o unikaniu podwójnego opodatkowania, ponieważ różnice w tym, jak rygorystycznie są one przestrzegane i jak skomplikowany jest proces ich wdrażania oraz ratyfikacji, odbijają się na zasadzie wzajemności umowy podatkowej.

Zhu (2015, s. 24) zbadał kontekst klauzuli dotyczącej nauczycieli zawartej w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania od wczesnego początku jej funkcjonowania i wyraził opinię, że zapis ten jest pochodną przepisów dotyczących uczniów. Zhu (2015, s. 25–26) przeanalizował również pięć aspektów warunków wprowadzania zwolnienia dla nauczycieli przewidzianego w umowie podatkowej, które to warunki mają zastosowanie na gruncie ustawodawstwa krajowego Chin: Po pierwsze, podmiotem korzystającym ze zwolnienia z podatku powinien być nauczyciel lub badacz niebędący rezydentem. Po drugie, podmiotem korzystającym ze zwolnienia z podatku powinna być osoba, która bezpośrednio przed przybyciem do umawiającego się państwa była rezydentem podatkowym drugiego umawiającego się państwa. Po trzecie, dochód, który zgłoszono jako podlegający zwolnieniu z podatku dochodowego od osób fizycznych, powinien pochodzić z wynagrodzenia za nauczanie lub prowadzenie wykładów bądź badań w państwie umawiającym się. Po czwarte, nauczanie lub prowadzenie wykładów bądź działalności badawczej powinno odbywać się w uznawanych uczelniach, szkołach wyższych i innych szkołach oraz w instytucjach edukacyjnych lub badawczych. Wreszcie: pobyt w umawiającym się państwie powinien być tymczasowy.

Sęk (2023, s. 87) analizuje podobieństwa i różnice między umową o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartą pomiędzy Polską a Brazylią oraz innymi umowami podatkowymi Polski z innymi krajami, a także omawia kryteria, które należy spełnić, aby skorzystać ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób fizycznych przewidzianego przez przepisy dotyczące nauczycieli zawarte w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania między Polską a Brazylią oraz w innych umowach podatkowych podpisanych przez Polskę. Sęk (2023, s. 92–96) stwierdza, że przepisy dotyczące nauczycieli zamieszczone w dziesiątkach polskich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania bardzo się różnią: Po pierwsze, niektóre umowy zawierają przepisy dotyczące zwolnień podatkowych dla nauczycieli, a inne nie. Po

drugie, liczba lat, w jakich przysługuje zwolnienie z podatku, nie jest jednakowa i może wynosić dwa lub trzy lata. Po trzecie, różny jest sposób wyliczania okresu zwolnienia z podatku: niektóre umowy przewidują, że o ile pobyt nauczyciela lub badacza w umawiającym się państwie nie trwa dłużej niż obowiązujący okres zwolnienia z podatku, to okres ten rozpoczyna się od momentu przyjazdu tego nauczyciela lub badacza, jednak w niektórych umowach podatkowych zastrzega się, że jeśli pobyt ten będzie dłuższy niż obowiązujący okres zwolnienia, wówczas zwolnienie, z którego korzystano do tego czasu, zostanie anulowane i zajdzie konieczność zwrotu przyznanej ulgi podatkowej organowi podatkowemu, licząc od pierwszego dnia pobytu. Po czwarte, występują różnice w zakresie grupy instytucji edukacyjnych, jakich dotyczy zwolnienie, jako że niektóre umowy przyznają ulgę jedynie w przypadku współpracy z oficjalnie uznawanymi lub akredytowanymi instytucjami kształcenia, a inne nie stawiają takiego wymogu. Sęk (2023, s. 89–92) omawia również fakt, że zarówno w modelowej konwencji OECD, jak i ONZ brak jest zapisu o tego typu zwolnieniu z podatku, oraz analizuje komentarze do tych konwencji.

Ostrovsky (2019, s. 35–37) rozważa przepis dotyczący ulgi podatkowej dla nauczycieli zawarty w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, jakie USA zawarły z Chinami, Francją i Indiami, i stwierdza, że te trzy umowy podatkowe przyznają zwolnienie z podatku dochodowego od osób fizycznych przybywającym do kraju nauczycielom i naukowcom, natomiast umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z Rosją, Kanadą i Wielką Brytanią nie przewidują takiej ulgi. Larkins (1987, s. 48) analizuje planowanie podatkowe na potrzeby amerykańskich profesorów nauczających poza Stanami Zjednoczonymi i dochodzi do wniosku, że jeśli amerykański profesor spełnia wymóg określony w sekcji 911 krajowego ustawodawstwa podatkowego USA, ma on możliwość uniknąć nałożenia amerykańskiego podatku dochodowego na jego wynagrodzenie za nauczanie poza terytorium Stanów Zjednoczonych, a także że prawdopodobnie będzie on mógł skorzystać z ulgi podatkowej, jeśli kraj, w którym

naucza, podpisał umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania z USA przewidującą dla nauczycieli zwolnienie dochodu uzyskanego w wyniku nauczania w tym umawiającym się państwie z podatku dochodowego.

Badanie to stanowi pierwsze podejście do dyskusji na temat harmonizacji podatkowej w odniesieniu do pozycji, jaką umawiające się państwo powinno zająć, rozważając, czy zawrzeć w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania przepis dotyczący ulgi podatkowej dla nauczycieli, zwłaszcza biorąc pod uwagę jego konkurencyjność podatkową na rynku eksportowym usług dydaktycznych. Zachowanie dwustronnej wzajemnej racjonalności przy zawieraniu umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania może mieć irracjonalny skutek w kontekście sieci złożonej z ponad stu umów. Płynie z tego nauka, że dwustronne negocjacje w sprawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania mogą już być niewystarczające w przypadku dążenia do transgranicznej harmonizacji podatkowej. Zważywszy na postępującą globalizację, rozsądniejsze może się okazać uwzględnianie zbieżności stanowisk większości partnerów traktatowych danego państwa przy negocjowaniu z nim umowy podatkowej. W przeciwnym razie zachodzi ryzyko utraty konkurencyjności na rynku tego umawiającego się państwa w porównaniu z większością pozostałych jego partnerów traktatowych, którzy decydują się na odmienne postanowienia umowne.

W artykule uwaga nie skupia się na analizowaniu różnic (dotyczących np. okresu obowiązywania zwolnienia, uznawanych instytucji oświatowych czy innych warunków korzystania z ulgi) w brzmieniu klauzul dotyczących nauczycieli, które zawarto w różnych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, lecz na omawianiu znaczenia harmonizacji podatkowej w zakresie szczegółowych krajowych przepisów wykonawczych obu umawiających się państw sformułowanych w celu wdrożenia klauzuli dotyczącej ulgi dla nauczycieli, ponieważ różnice w tym, jak rygorystycznie są one przestrzegane i jak skomplikowany jest proces ich wdrażania oraz ratyfikacji, odbijają się na zasadzie wzajemności umowy podatkowej.

Różnice w klauzulach o zwolnieniu podatkowym dla nauczycieli i naukowców zawartych w chińskich umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania

Część druga artykułu koncentruje się na różnicach w przepisach dotyczących zwolnień podatkowych dla nauczycieli i naukowców zawartych w większości umów o unikaniu podwójnego opodatkowania podpisanych z Chinami, a także na chińskich przepisach krajowych służących do interpretowania zapisów umownych dotyczących zwolnień podatkowych dla nauczycieli i badaczy. Zawiera charakterystykę rozbieżności – na przykład długość okresu obowiązywania ulgi przewidzianej w chińskich umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, wynosząca od 2 i 3 do 5 lat¹. Rozbieżności stanowią racjonalne uzasadnienie dla harmonizacji chińskich umów podatkowych w zakresie przepisów o nauczycielach.

Przeważająca liczba chińskich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania podpisanych przed rokiem 2005 zawiera artykuł przyznający nauczycielom i naukowcom zwolnienie dochodów z podatku. Na przykład umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarta między Chinami a Polską przewiduje pięcioletnie zwolnienie z podatku w przypadku dochodów uzyskanych z nauczania oraz prowadzenia badań, które spełniają warunki określone w artykule 20. umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania: „Osobie fizycznej, która zamieszkuje lub bezpośrednio przed wizytą w Umawiającym się Państwie zamieszkiwała w drugim Umawiającym się Państwie i przebywa w pierwszym wymienionym Umawiającym się Państwie w celu nauczania, prowadzenia wykładów lub badań naukowych na uniwersytecie, uczelni, w szkole lub instytucji edukacyjnej bądź badawczej uznawanej przez rząd pierwszego wymienionego Państwa, przez pierwsze pięć lat od daty pierwszego przyjazdu przysługuje zwolnione dochodu uzyskanego

z tytułu nauczania oraz prowadzenia wykładów lub badań z podatku w Umawiającym się Państwie wymienionym jako pierwsze”².

Okresy obowiązywania zwolnienia podatkowego przewidziane w zapisach traktatowych różnią się w zależności od umawiającego się państwa, które zawarło umowę z Chinami, a długość tego okresu waha się od 2 do 3 lub 5 lat.

Umowy z Chinami, które przyznają nauczycielom i pracownikom naukowym 3-letni okres zwolnienia dochodu z podatku, zostały podpisane z Japonią (1983), USA (1984), Francją (pierwszą wersję podpisano w 1984 r. i ta umowa przewidywała 3-letnie zwolnienie z podatku, a drugą wersję odnowionej umowy zawarto w 2013 r. i tu przyznano nauczycielom i naukowcom 36-miesięczne zwolnienie z podatku), Wielką Brytanią (pierwsza wersja podpisana w 1984 r.), Belgią (pierwsza wersja podpisana w 1985 r.), Niemcami (pierwsza wersja podpisana w 1985 r.), Malezją (1985), Norwegią (1986), Danią (pierwsza wersja podpisana w 1986 r.), Singapurem (pierwsza wersja podpisana w 1986 r.), Finlandią (pierwsza wersja podpisana w 1986 r.), Szwecją (1986), Tajlandią (1986), Włochami (pierwsza wersja podpisana w 1986 r.), Holandią (pierwsza wersja podpisana w 1987 r.), Hiszpanią (pierwsza wersja podpisana w 1990 r.), Austrią (1991), Mongolią (1991), Węgrami (1992), Luksemburgiem (1994), Koreą (1994), Rosją (pierwsza wersja podpisana w 1994 r.), Indiami (1994), Ukrainą (1995), Armenią (1996), Jamajką (1996), Islandią (1996), Bangladeszem (1996), Sudanem (1997), Egiptem (1997), Portugalią (1998), Laosem (1999), Seszelami (1999), Katar (2001), Kazachstanem (2001), Bahrajnem (2002), Grecją (2002), Kirgistanem (2002), Sri Lanką (2003), Meksykiem (2005), Arabią Saudyjską (2006), Tadżykistanem (2008), Etiopią (2009) i Turkmenistanem (2009). Umowy z Chinami, które przyznają nauczycielom

¹ Szczegóły w sekcji 2.

² Artykuł 20 (nauczyciele i naukowcy) Umowy między rządem Chińskiej Republiki Ludowej a rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej o unikaniu podwójnego opodatkowania i zapobieganiu uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków dochodowych. Umowę tę podpisano w dniu 7 czerwca 1988 r., a weszła w życie 7 stycznia 1989 r. i obowiązywała od 1 stycznia 1990 r.

i pracownikom naukowym 5-letni okres zwolnienia dochodów z podatku, zostały zawarte z Polską (1988), Bułgarią (1989), Kuwejtem (1989) i Zjednoczonymi Emiratami Arabskimi (1993)³.

Umowy z Chinami, które przyznają nauczycielom i pracownikom naukowym 2-letni okres zwolnienia dochodów z podatku, zostały zawarte z Niemcami (umowa odnowiona w 2014 r.), Nową Zelandią (pierwsza wersja podpisana w 1986 r.), Australią (1988), Pakistanem (1989), Szwajcarią (1990), Cyprzem (1990), Rumunią (1991), Brazylią (1991), Maltą (2010), Mauritiumem (1994), Chorwacją (1995), Białorusią (1995), Słowenią (1995), Izraelem (1995), Wietnamem (1995), Turcją (1995), Litwą (1996), Łotwą (1996), Macedonią (1997), Estonią (1998), Filipinami (1999), Irlandią (2000), Republiką Południowej Afryki (2000), Barbadosem (2000), Mołdawią (2000), Kubą (2001), Wenezuelą (2001), Nepalem (2001), Indonezją (2001), Omanem (2002), Nigerią (2002), Tunezją (2002), Iranem (2002), Maroko (2002), Trynidadem i Tobago (2003), Albanią (2004), Brunei (2004), Gruzją (2005), Ugandą (2012) i Kenią (2017)⁴.

Z badań statystycznych przeprowadzonych przez autorkę na podstawie 107 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania podpisanych przez Chiny do 25 listopada 2020 r., w tym nowych, które jeszcze nie weszły w życie, wynika interesująca obserwacja, że Chiny stopniowo wycofują poprzedni artykuł o zwolnieniu z podatku z nowych wersji umów podatkowych (tj. tych podpisanych z Wielką Brytanią, Belgią, Danią, Singapurem, Finlandią, Nową Zelandią, Holandią, Szwajcarią i Rosją).

Choć w niektórych nowych umowach zachowano artykuł zwalniający z opodatkowania,

to jednak zawężono jego zakres do dochodów z nauczania wypłacanych przez podmioty spoza Chin, a także podlegających opodatkowaniu w jurysdykcjach innych niż chińska, jak w przypadku umowy z Kenią podpisanej w 2017 r. (art. 21 Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania między Chinami a Kenią..., 2017).

Niektóre z nowych umów, które Chiny zawarły w ostatnich latach, nie przewidują takiego zwolnienia podatkowego, tj. umowy podatkowe z Azerbejdżanem (2005), Algierią (2006), Czechami (2009), Zambią (2010), Botswaną (2012), Ekwadorem (2013), Chile (2015), Kambodżą (2016), Gabonem (2018), Kongiem (2018) i Argentyną (2018)⁵.

Co ciekawe, w roku 2016 Chiny wydały krajowy okólnik podatkowy⁶ i rozszerzyły definicję instytucji edukacyjnych stosowaną na potrzeby artykułu dotyczącego nauczycieli o instytucje niezwiązane ze szkolnictwem wyższym (tj. placówki edukacji przedszkolnej, szkoły podstawowe i średnie oraz szkoły międzynarodowe obsługujące dzieci uchodźców), podczas gdy poprzednio prawo krajowe uznawało tylko instytucje szkolnictwa wyższego za uprawnione do zapraszania zagranicznych nauczycieli i ubiegania się o zwolnienie podatkowe w ich imieniu. Warto zauważyć, że Chiny rozszerzyły definicję instytucji edukacyjnej na kanwie stopniowego wycofywania wspomnianego artykułu zwalniającego z opodatkowania z wielu zaktualizowanych lub nowo podpisanych umów podatkowych. Oznacza to, że pula korzystających z niego jurysdykcji oraz beneficjentów podatkowych znacznie się skurczy. Wycofywane

³ Wszystkie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania podpisane przez Chińską Republikę Ludową są dostępne na oficjalnej stronie jej Państwowej Administracji Podatkowej, https://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810770/common_list_ssty.html.

⁴ Wszystkie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania podpisane przez Chińską Republikę Ludową są dostępne na oficjalnej stronie jej Państwowej Administracji Podatkowej, https://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810770/common_list_ssty.html.

⁵ Umowa podatkowa z Angolą nie jest dostępna na oficjalnej stronie Państwowej Administracji Podatkowej Chińskiej Republiki Ludowej, wobec czego opodatkowanie na mocy tej umowy nie jest omawiane w niniejszej publikacji. Poza tą jedną umową w artykule przeanalizowano wszystkie 106 pozostałych umów podatkowych z Chinami pod kątem sposobów opodatkowania nauczycieli i badaczy, jakie one przewidują.

⁶ „Ogłoszenie Państwowej Administracji Podatkowej w sprawie dalszej poprawy w zakresie wdrażania postanowień dotyczących nauczycieli i naukowców zawartych w umowach podatkowych”, Ogłoszenie Państwowej Administracji Podatkowej (2016 r.) nr 91, zwane dalej „Okólnikiem 91”.

artykuły zostały niemal usunięte z poprzednich umów podatkowych podpisanych z krajami rozwiniętymi, z wyjątkiem Japonii, USA, Francji i Niemiec. Osobistym zdaniem autorki może to być postrzegane jako obiektywny znak, że Chiny nadal skrycie uznają poziom technologiczny tych wyjątkowych krajów (Japonia, USA, Francja i Niemcy) za wyższy niż własny, przynajmniej w niektórych dziedzinach, i dlatego Chiny nadal zezwalają na zwolnienie z podatku nauczycieli z tych najbardziej rozwiniętych krajów. Innym powodem jest fakt, że umowy z Japonią i USA nie zostały jeszcze zaktualizowane odpowiednio od 1983 i 1984 roku, kiedy oba te kraje podpisały je z Chinami.

Znaczenie działań obu umawiających się państw na rzecz harmonizacji podatkowej w celu wyeliminowania różnic w szczegółowych krajowych przepisach wykonawczych dotyczących klauzuli o nauczycielach przewidzianej w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania

W celu usprawnienia interpretacji artykułu o zwolnieniu z podatku zawartego w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania Chiny wydały szereg okólników, aby wyjaśnić następujące kwestie: 1) okres obowiązywania zwolnienia z podatku; 2) umowa o pracę podpisana z nauczycielem lub badaczem; 3) zakres podmiotowy instytucji edukacyjnych kwalifikujących się do skorzystania ze zwolnienia z podatku; 4) wymogi dokumentacyjne, jakie należy spełnić w celu ubiegania się o świadczenia traktatowe.

Okólniki te sprawiły, że proces ubiegania się o ulgi traktatowe dla zagranicznych nauczycieli i naukowców stał się bardziej złożony, oraz zwiększyły niepewność w zakresie spełniania wszystkich wymogów dotyczących ubiegania się o te ulgi.

Ponieważ modelowe konwencje OECD i ONZ nie zawierają klauzuli dotyczącej nauczycieli, a w komentarzach do nich nie ma żadnych szczegółowych przepisów wykonawczych dotyczących ubiegania się o traktatowe ulgi podatkowe, umawiające się strony umów o unikaniu podwójnego opodatkowania ustalają je we własnym zakresie. W praktyce rzadko się zdarza, aby strony negocjowały porozumienie w sprawie sposobu wdrażania zapisu dotyczącego nauczycieli. Strony nie uzgadniają na przykład następujących kwestii: czy nauczyciele i badacze powinni zawrzeć umowę o pracę z instytucjami edukacyjnymi, czy wystarczy, że otrzymają zaproszenie w przypadku, gdy wizyta nauczyciela w jednym z umawiających się państw trwa nie dłużej niż 3 miesiące, czy instytucje edukacyjne powinny być uznawane lub akredytowane, jakie są standardy/kryteria takiej akredytacji lub takiego uznania oraz jakie rodzaje dokumentów należy przedłożyć, by skorzystać z ulgi podatkowej dla nauczycieli. Ponieważ umawiające się państwa rzadko prowadzą negocjacje bądź zawierają porozumienie w sprawie wdrażania przepisów o nauczycielach, nietrudno wywnioskować, że mogą istnieć pewne rozbieżności pomiędzy stronami umowy w zakresie rygorystyczności w obszarze przebiegu tego procesu. Natomiast różnice w tym, jak rygorystycznie są one przestrzegane i jak skomplikowany jest proces ich wdrażania oraz ratyfikacji, odbijają się na zasadzie wzajemności umowy podatkowej.

Na przykład Polska przewiduje zapis o nauczycielach w swojej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania z Chinami. Załóżmy, że polski profesor międzynarodowego prawa podatkowego otrzymuje zaproszenie do prowadzenia przez miesiąc wykładów na uniwersytecie zlokalizowanym w Szanghaju. Ten polski profesor może być przekonany, że przysługuje mu zwolnienie z podatku dochodowego od osób fizycznych w Chinach odnośnie do wynagrodzenia za nauczanie uzyskanego w tym kraju, ponieważ z pozoru w klauzuli dotyczącej nauczycieli zawartej w umowie polsko-chińskiej bardzo wyraźnie napisano, że: „Osobie fizycznej, która zamieszkuje lub bezpośrednio przed wizytą w Umawiającym się Pań-

stwie zamieszkiwała w drugim Umawiającym się Państwie i przebywa w pierwszym wymienionym Umawiającym się Państwie w celu nauczania, prowadzenia wykładów lub badań naukowych na uniwersytecie, uczelni, w szkole lub instytucji edukacyjnej bądź badawczej uznawanej przez rząd pierwszego wymienionego Państwa przez pierwsze pięć lat od daty pierwszego przyjazdu przysługuje zwolnione dochodu uzyskanego z tytułu nauczania oraz prowadzenia wykładów lub badań z podatku w Umawiającym się Państwie wymienionym jako pierwsze”. Jednakże ostatecznie okazuje się, że nie może on skorzystać z ulgi podatkowej, ponieważ w praktyce chiński uniwersytet zwykle nie podpisuje umowy o pracę z zagranicznym profesorem, jeśli jego pobyt w Chinach jest zbyt krótki (w tym przykładzie trwa on tylko miesiąc); w takim przypadku uniwersytet woli wysłać do takiego profesora zaproszenie.

W zaistniałej sytuacji polski profesor nie jest uprawniony do skorzystania ze świadczeń traktatowych, ponieważ nie może przedstawić umowy o pracę wymaganej przez chiński organ podatkowy. Tego rodzaju nieporozumienia i rozbieżności w zakresie przestrzegania postanowień dotyczących nauczycieli zawartych w umowach podatkowych często się zdarzają w przypadku braku harmonizacji szczegółowych przepisów wykonawczych w obu umawiających się państwach. niesprawiedliwy jest fakt, że polski profesor musi się mierzyć z niepewnością podatkową, zanim zdecyduje, czy przyjmie zaproszenie od chińskiej uczelni, która to niepewność wynika z dużych rozbieżności w obszarze wdrażania przepisów dotyczących nauczycieli zawartych w polskiej umowie z Chinami. W tym przykładzie polski profesor podlega podatkowi dochodowemu od osób fizycznych nakładanemu przez chiński organ podatkowy i może się ubiegać o ulgę z tytułu opłacenia podatku w Chinach, gdy składa zeznanie podatkowe w polskim urzędzie. Nie ma jednak pewności, czy polski organ podatkowy przyzna taką ulgę podatkową od wynagrodzenia profesora za nauczanie, na które już został nałożony podatek dochodowy w Chinach, ponieważ polski organ podatkowy nie rozumie, dlaczego profesor

nie może skorzystać z ulgi traktatowej przyznanej nauczycielom w związku z ich działalnością dydaktyczną, gdyż umowa polsko-chińska nie stawia wymogu zawarcia umowy o pracę w celu skorzystania ze zwolnienia przewidzianego w klauzuli dotyczącej nauczycieli.

Poniżej opisano chińskie przepisy wykonawcze mające na celu egzekwowanie klauzuli dotyczącej nauczycieli zawartej w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania podpisanych przez Chiny.

Okres obowiązywania zwolnienia z podatku

W 1986 r. Chiny objaśniły szczegóły dotyczące wyznaczania daty poboru podatku oraz okresu obowiązywania zwolnienia z opodatkowania w ramach okólnika „Zawiadomienie Państwowej Administracji Podatkowej przy Ministerstwie Finansów w sprawie nakładania podatku dochodowego od osób fizycznych na nauczycieli i naukowców z krajów, które podpisały umowy podatkowe z Chinami, oraz zwalniania ich z tego podatku” ([86] Cai Shui Xie Zi nr 30, zwany dalej „Okólnikiem 30”).

Zgodnie z art. 1 Okólnika 30, jeżeli nauczyciel lub badacz z kraju, który podpisał umowę podatkową z Chinami, przebywał w Chinach przed wprowadzeniem w życie umowy odnoszącej się do niego, a jego pobyt w Chinach nie trwał dłużej niż 3 lata (a w przypadku niektórych krajów – 2 lata według obowiązujących umów podatkowych), datą rozpoczęcia okresu pobytu w Chinach powinna być data wejścia w życie umowy podatkowej. Natomiast w przypadku nauczycieli i naukowców, którzy przybędą do Chin po wdrożeniu umów podatkowych mających do nich zastosowanie, jeśli ich pobyt w Chinach nie trwa dłużej niż 3 lata, datą rozpoczęcia okresu pobytu w Chinach powinna być data ich pierwszego przyjazdu do Chin.

Zgodnie z art. 2 Okólnika 30, jeżeli pobyt w Chinach nauczycieli i badaczy, którzy przybyli z umawiających się krajów, nie trwa dłużej niż 3 następujące po sobie lata lub 3 lata łącznie począwszy od dnia ich pierwszego przyjazdu do Chin, wynagro-

dzenie tych osób uzyskane z tytułu nauczania lub prowadzenia wykładów bądź badań powinno być zwolnione z podatku, ale tylko w sytuacji, w której ich obecność w Chinach w celu nauczania lub prowadzenia wykładów bądź badań nie trwa dłużej niż 3 lata. Jeżeli ich pobyt w Chinach w tym celu trwa dłużej niż 3 lata, osoby te nie powinny być uprawnione do korzystania ze zwolnienia podatkowego przewidzianego w umowach podatkowych. Pobyt w Chinach łącznie nieprzekraczający 3 lat oznacza, że jeśli nauczyciele lub naukowcy przybywają do Chin na podstawie wielu umów o pracę lub jednej umowy o pracę, ale w różnych okresach, to czas, w którym pomiędzy tymi okresami przebywają poza Chinami nie zalicza się do 3-letniego pobytu w Chinach.

Zgodnie z art. 3 Okólnika 30, jeżeli podpisane i obowiązujące umowy podatkowe przewidują, że wynagrodzenie z tytułu nauczania lub prowadzenia wykładów bądź badań naukowych uzyskane przez nauczycieli i badaczy z umawiających się krajów jest zwolnione z podatku w ciągu 3 lat od daty ich pierwszego przybycia do Chin lub w ciągu pierwszych trzech lat, ale powyższa działalność trwa dłużej niż 3 lata, wynagrodzenie uzyskane z tego tytułu w czwartym roku powinno podlegać opodatkowaniu.

Zgodnie z art. 4 Okólnika 30, w przypadku gdy podpisane i wdrożone umowy podatkowe przewidują, że zagraniczni nauczyciele i naukowcy, którzy przebywają w Chinach dłużej niż 3 lata (lub dłużej niż 2 lata zgodnie z postanowieniami umów podatkowych) następujące po sobie lub łącznie, nie mogą korzystać ze zwolnienia z podatku zawartego w umowach podatkowych, jeżeli ich umowa o pracę z wyprzedzeniem zakłada, że ich pobyt w Chinach może przekroczyć 3 lata, wówczas tacy zagraniczni nauczyciele i naukowcy powinni opłacać podatek od miesiąca, w którym po raz pierwszy przybyli do Chin. Jeśli ich pobyt w Chinach w celach dydaktycznych, wykładowych lub badawczych nie będzie trwał dłużej niż 3 lata, mogą oni ubiegać się o zwrot zapłaconego podatku. Natomiast jeżeli nie są w stanie z góry określić, czy ich pobyt w Chinach potrwa dłużej niż 3 lata, mogą oni zacząć opłacać podatek

w momencie, gdy nabiorą przekonania, że ich pobyt będzie trwał dłużej niż 3 lata lub gdy faktycznie przekroczy on okres 3 lat.

Umowa o pracę podpisana z nauczycielem lub naukowcem

W 2011 r. Chiny wydały także okólnik, w którym wyjaśniono, że przysługiwanie nauczycielowi lub badaczowi zwolnienia podatkowego przewidzianego w umowie podatkowej jest również uzależnione od rodzaju umowy, którą taka osoba podpisała.

Okólnik ten nosi nazwę „Ogłoszenie Państwowej Administracji Podatkowej w sprawie wdrażania postanowień dotyczących nauczycieli i naukowców zawartych w umowach podatkowych” (Ogłoszenie Państwowej Administracji Podatkowej nr 42 z 2011 r., zwane dalej „Okólnikiem 42”).

Zgodnie z art. 1 ust. 1 Okólnika 42, o ile umowa podatkowa nie stanowi inaczej, przepis dotyczący nauczycieli i naukowców w niej zawarty ma zastosowanie wyłącznie do nauczyciela lub naukowca, który nawiązał stosunek pracy ze szkołą lub instytucją badawczą ulokowaną na terytorium Chin (w skrócie „instytucje krajowe”). Stosunek pracy oznacza, że nauczyciel lub badacz podpisał umowę (lub umowy) o pracę z instytucjami krajowymi albo, jeżeli taka umowa nie istnieje, zajmuje on stanowiska w instytucjach krajowych oraz zakres tematyczny, metody lub harmonogramy związane z faktycznie realizowaną przez niego działalnością dydaktyczną, wykładową czy też badawczą są organizowane bądź kontrolowane przez instytucje krajowe.

Zgodnie z art. 1 ust. 2 Okólnika 42 przepis dotyczący nauczycieli i badaczy zawarty w umowach podatkowych nie powinien mieć zastosowania do osób, które nie nawiązały stosunku pracy z instytucjami krajowymi i prowadzą działalność dydaktyczną, wykładową lub badawczą na terytorium Chin w sposób niezależny albo jako pracownik instytucji niekrajowych, a także do osób zaangażowanych przez zagraniczne instytucje edukacyjne do prowadzenia odpowiednich działań dydaktycznych w ramach programów współpracy

inicjowanych zarówno przez zagraniczną instytucję edukacyjną, jak i instytucję krajową. Powyższe programy współpracy odnoszą się do odpowiednich działań dydaktycznych koordynowanych i realizowanych przez zagraniczne instytucje dydaktyczne oraz instytucje krajowe we własnym imieniu, z wyjątkiem niezależnych instytucji edukacyjnych utworzonych wspólnie przez zagraniczne i krajowe instytucje edukacyjne na terytorium Chin.

W kontekście chińskim nauczanie i prowadzenie wykładów lub badań, które to działania opisano w przepisach umów podatkowych, obejmują różne czynności dydaktyczne, wykładowe lub badawcze wymagane przez pracodawców z siedzibą na terytorium Chin lub poza nim, a także odpowiednie działania planistyczne, doradcze i administracyjne poza działalnością dydaktyczną, wykładową lub badawczą (Art. 2 Okólnika 42). Jednakże same czynności planistyczne, doradcze i administracyjne nie są uwzględnione w zakresie działalności dydaktycznej, wykładowej lub badawczej. Okazjonalne prowadzenie wykładów w trakcie wykonywania takich działań planistycznych, doradczych i administracyjnych nie powinno być uważane za prowadzenie działalności dydaktycznej, wykładowej lub badawczej (Art. 2 Okólnika 42).

Zakres podmiotowy instytucji edukacyjnych wykorzystywany na potrzeby przepisów dotyczących zwolnienia z podatku

W latach 1997–2016 uniwersytety, uczelnie, szkoły lub stosowne instytucje edukacyjne w rozumieniu przepisów chińskich oznaczały szkoły wyższe funkcjonujące w pełnym wymiarze godzin, które oferują programy kształcenia wyższego, pozwalające uzyskać tytuł naukowy uznawany przez Ministerstwo Edukacji, a także uprawnione przez Krajowe Biuro Ekspertów do zatrudniania zagranicznych nauczycieli i badaczy (Art. 1 Okólnika 37).

Od roku 2016 Chiny rozszerzyły wcześniejszy wąski zakres podmiotowy obejmujący „uniwersytety, uczelnie, szkoły lub instytucje edukacyjne”

zawarty w umowach podatkowych, zmieniając go w następujący sposób: „placówki edukacji przedszkolnej, szkoły podstawowe, średnie, wyższe oraz placówki edukacji specjalnej”⁷.

Wymogi dokumentacyjne, jakie należy spełnić w celu ubiegania się o świadczenia traktatowe

Wymogi w zakresie dokumentacji, jaką należy przedłożyć władzom podatkowym Chin w celu ubiegania się o korzyści traktatowe dla nauczycieli i naukowców, stopniowo podlegały upraszczaniu. Zarazem to na podatnikach nadal ciąży obowiązek przygotowania i przechowywania odpowiednich dokumentów uzupełniających.

Jeżeli podatnik niebędący rezydentem chce ubiegać się o korzyści wynikające z umowy podatkowej, w momencie składania deklaracji podatkowej lub za pośrednictwem podmiotu pobiera-

⁷ Zgodnie z art. 2 Okólnika 37 instytucje badawcze, o których mowa w umowach podatkowych i które wymieniono w Okólniku 37, odnoszą się do instytucji wyspecjalizowanych w badaniach naukowych i rozwoju oraz podporządkowanych ministerstwu, komitetom lub instytucjom odpowiadającym bezpośrednio przed Radą Państwa, a także do instytucji podległych prowincjom, regionom autonomicznym i gminom bezpośrednio nadzorowanym przez rząd centralny, a także podlegającym miastom wyszczególnionym w planie państwowym. Warto zauważyć, że powyższy art. 1 Okólnika 37 zniesiono 29 grudnia 2016 r. Nowo wprowadzony Ogólnik nosi nazwę „Ogłoszenie Państwowej Administracji Podatkowej w sprawie dalszej poprawy w zakresie wdrażania postanowień dotyczących nauczycieli i badaczy zawartych w umowach podatkowych” (Ogłoszenie Państwowej Administracji Podatkowej nr 91 z 2016 r., zwane dalej „Okólnikiem 91”). Zgodnie z art. 1 Okólnika 91 sformułowanie „placówki edukacji przedszkolnej, szkoły podstawowe, średnie, wyższe oraz placówki edukacji specjalnej” obejmuje przedszkola, zwykle szkoły podstawowe oraz te dla dorosłych, zwykle gimnazja oraz gimnazja zawodowe, zwykle szkoły średnie oraz licea dla dorosłych, szkoły policealne, w tym dla dorosłych, szkoły zawodowe, technika, szkoły specjalne, szkoły dla dzieci cudzoziemców, zwyczajne uczelnie i uniwersytety, politechniki oraz wyższe szkoły zawodowe. Instytucje szkoleniowe nie są uwzględnione w powyższym zakresie podmiotowym dla celów traktatowych.

jącego podatek u źródła musi złożyć następujące dokumenty:

- oświadczenie zawierające informacje o rezydencji podatkowej podatnika niebędącego rezydentem (ze wskazanym załącznikiem),
- oświadczenie dotyczące korzyści traktatowych przysługujących podatnikowi niebędącemu rezydentem (ze wskazanym załącznikiem),
- zaświadczenie zawierające informacje o rezydencji podatkowej wydane przez organy podatkowe drugiej umawiającej się strony umowy podatkowej po rozpoczęciu roku kalendarzowego poprzedzającego złożenie deklaracji podatkowej lub potrącenie podatku u źródła,
- odpowiednie umowy, kontrakty, z tytułu których dana osoba otrzymuje dochody (uwaga: w przypadku nauczyciela lub badacza powinna to być umowa o pracę dla zagranicznego nauczyciela lub badacza)⁸.

W praktyce, oprócz powyższych dokumentów, nauczyciel lub naukowiec powinien również dostarczyć kopię swojego paszportu, kopię umowy podatkowej podpisanej między jego krajem rezydencji a Chinami, a także pisemne pełnomocnictwo zagranicznego nauczyciela lub badacza oraz dokument potwierdzający tożsamość podmiotu, który zajmuje się zgłoszeniem podatkowym w imieniu tego zagranicznego nauczyciela lub badacza⁹.

W celu dalszej optymalizacji warunków podatkowych obowiązujących w Chinach oraz dla więk-

szej wygody podatników niebędących rezydentami Chin w zakresie korzystania z traktatowego reżimu podatkowego od 1 stycznia 2020 r. Chiny ograniczyły wymogi dokumentacyjne do konieczności przedłożenia organowi podatkowemu tylko jednego dokumentu, a mianowicie oświadczenia o podleganiu traktatowemu reżimowi podatkowemu przez podatników niebędących rezydentami¹⁰. Zagraniczni nauczyciele lub badacze są również zobowiązani do przechowywania umowy o pracę, a także zaświadczenia zawierającego informacje o rezydencji podatkowej – wydanego przez organy podatkowe nierezydenta – jako dowodu potwierdzającego status rezydencji podatkowej w bieżącym lub poprzednim roku, w którym uzyskał on dochód. Chińskie organy podatkowe zastrzegają sobie prawo do weryfikacji tych dokumentów uzupełniających, przechowywanych przez nauczyciela lub badacza niebędącego rezydentem w celu upewnienia się, że korzyści wynikające z umowy podatkowej nie są nadużywane.

Wpływ ekonomiczny braku harmonizacji w zakresie postanowień dotyczących nauczycieli

Kraje, które wycofują zwolnienia podatkowe z umów podatkowych z Chinami, zajmują słabszą pozycję pod względem konkurencyjności nauczycieli i naukowców na chińskim rynku edukacyjnym, ponieważ na zagranicznych nauczycieli pochodzących z krajów umawiających się, w przypadku których nie stosuje się zwolnienia z podatku, nakładany jest podatek dochodowy od osób fizycznych, a ponadto tacy nauczyciele mają tendencję do przenoszenia dodatkowego obciążenia podatkowego na chińskie instytucje szkolnictwa wyższego. Jednocześnie wiele krajów wciąż

⁸ Zobacz art. 7 okólnika „Ogłoszenie Państwowej Administracji Podatkowej w sprawie środków administracyjnych, jakie podatnicy niebędący rezydentami Chin muszą podjąć w celu ubiegania się o korzyści wynikające z umów podatkowych” (Ogłoszenie Państwowej Administracji Podatkowej nr 60 z 2015 r., zwane „Okólnikiem nr 60”).

⁹ Zawiadomienie w sprawie podmiotowej obniżki i zwolnienia z podatku dochodowego dla personelu zagranicznego, pobrane z oficjalnej strony internetowej Biura Międzynarodowego i Biura Spraw Hongkongu, Makau i Tajwanu przy Uniwersytecie w Sichuan, http://global.scu.edu.cn/?channel/49/192/_/1716 (dostęp: 3.12.2020).

¹⁰ Zobacz art. 5 Ogłoszenia Państwowej Administracji Podatkowej nr 35 z 2019 r. w sprawie środków administracyjnych, jakie podatnicy niebędący rezydentami Chin muszą podjąć w celu ubiegania się o korzyści wynikające z umów podatkowych.

zawiera umowy podatkowe z Chinami, w których przewiduje się zwolnienia podatkowe dla nauczycieli, a tym samym nauczyciele z tych krajów są atrakcyjniejsi lub bardziej konkurencyjni na chińskim rynku szkolnictwa wyższego, ponieważ koszt ich wynagrodzenia brutto (wolnego od podatku dochodowego) jest mniejszy niż w przypadku pierwszej grupy nauczycieli zagranicznych.

Założmy, że chiński uniwersytet zatrudni amerykańskiego profesora na czas nieprzekraczający trzech lat. O ile ten amerykański profesor spełni wymagania wyszczególnione w sekcji 911 amerykańskiego krajowego ustawodawstwa podatkowego (Larkin, 1987, s. 48), jego wynagrodzenie za nauczanie w Chinach będzie zwolnione z podatku dochodowego od osób fizycznych w USA. Ponadto zgodnie z art. 19 (klauzula dot. nauczycieli) chińsko-amerykańskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania ten amerykański profesor jest także zwolniony z podatku dochodowego w Chinach, ponieważ jego pobyt w Chinach nie przekracza trzech lat i był on rezydentem USA przed przybyciem do Chin, a wynagrodzenie uzyskuje w wyniku działalności dydaktycznej na rzecz chińskiego uniwersytetu uznawanego przez chiński rząd. Ponieważ temu amerykańskiemu profesorowi przysługuje podwójne zwolnienie z podatku, nie musi negocjować z chińskim uniwersytetem wynagrodzenia uwzględniającego jego osobiste obciążenia podatkowe. Statystyki pokazują również, że chińskie uniwersytety wolą zatrudniać amerykańskich profesorów w porównaniu do brytyjskich¹¹.

¹¹ Na swojej oficjalnej stronie internetowej Uniwersytet Shanghai Dianji opublikował listę zatrudnionych w tej placówce wybitnych nauczycieli z zagranicy (w tym na krótki oraz długi okres) w roku 2024. Obejmuje ona 11 amerykańskich i trzech brytyjskich profesorów, <https://guojijl.sdju.edu.cn/2024/0403/c2784a130386/page.htm> (dostęp: 5.12.2024). Ten sam uniwersytet opublikował na swojej oficjalnej stronie internetowej taką samą listę w roku 2018, która objęła 21 amerykańskich i trzech brytyjskich profesorów, <https://guojijl.sdju.edu.cn/2024/0403/c2784a130386/page.htm> (dostęp: 5.12.2024). Na swojej oficjalnej stronie internetowej chińska prowincja Hunan również opublikowała listę wybitnych zagranicznych nauczycieli zatrudnionych w roku akademickim 2019–

Podobne podwójne zwolnienie może przysługiwać polskiemu profesorowi, zakładając, że chiński uniwersytet zatrudni go na okres nie dłuższy niż pięć lat, ponieważ utraci on status rezydenta Polski, gdy przybędzie do Chin i będzie przebywał w tym kraju pięć lat z rzędu¹². Wynagrodzenie takiego profesora za nauczanie wypłacane przez chińską uczelnię jest zwolnione z podatku dochodowego od osób fizycznych w Chinach zgodnie z art. 20 polsko-chińskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania¹³. Jednocześnie nie podlega on polskiemu podatkowi dochodowemu od osób fizycznych, ponieważ utracił status rezydenta Polski.

Zgodnie z duchem legislacyjnym wprowadzania do umów podatkowych przepisu dotyczącego nauczycieli pierwotnym celem Chin było zwiększenie napływu zagranicznych ekspertów do Chin, w związku z czym Chiny były skłonne zaoferować zwolnienie z podatku dochodowego od osób fizycznych od wynagrodzenia za nauczanie, aby przyciągnąć do kraju zagranicznych nauczycieli. Oczywiście założeniem Chin jest zdjąć z zagranicznych nauczycieli napływających do tego kraju obciążenie podatkiem dochodowym od osób fizycznych, a nie prezentować neutralność podatkową w tym względzie. Natomiast jeśli nauczyciel zagraniczny korzysta ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób fizycznych w Chinach, ale nadal jest zobligowany zapłacić ten podatek w swoim kraju, gdy opuści Chiny, jego całkowite obciążenie podatkowe nie będzie niższe, ponieważ wiele krajów na świecie wykorzystuje metodę kredytu podatkowego w celu niwelowania podwójnego opodatkowania, ale niestety nie stosuje się metody *tax sparing* (odliczeń fikcyjnych podatków) w przy-

2020, a znalazło się na niej 11 amerykańskich i trzech brytyjskich profesorów, http://jyt.hunan.gov.cn/jyt/sjyt/xxgk/tzgg/201909/t20190925_10465833.html (dostęp: 5.12.2024).

¹² Zakładając, że polski profesor nie ma stałego domu, żywotnych interesów ani zwykłego miejsca pobytu w Polsce. Zobacz art. 4 ust. 2 polsko-chińskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

¹³ Polska podpisała umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania z Chinami w 1988 roku.

padku podatku dochodowego od osób fizycznych, gdy rzeczony nauczyciel przed właściwymi organami podatkowymi w swoim kraju ojczystym ubiega się o kredyt podatkowy w związku z podatkiem zapłaconym w Chinach (który oczywiście jest zerowy, gdyż korzysta on z ulgi podatkowej zgodnie z klauzulą dotyczącą nauczycieli zawartą w umowie podatkowej). Sytuacja jest podobna do tej, w której zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych przyznawane przez kraj rozwijający się zagranicznemu przedsiębiorstwu-inwestorowi nie ma sensu, chyba że w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania z krajem macierzystym spółki dominującej tego przedsiębiorstwa zawarta jest klauzula *tax sparing*. Przepisy dotyczące nauczycieli wprowadzone do umowy podatkowej nie mają na celu zapewnienia neutralności podatkowej ani uniknięcia podwójnego nieopodatkowania – nie ma powodu, by kraj przyjmujący zagranicznych nauczycieli umożliwiał przepływ swoich dochodów podatkowych do drugiej strony umowy.

Inaczej jest w przypadku profesora pochodzącego z Wielkiej Brytanii zatrudnionego przez ten sam chiński uniwersytet. Załóżmy, że okres zatrudnienia tego brytyjskiego profesora to również dwa lata, na przykład od roku 2023 do roku 2025. Brytyjski profesor musi wziąć pod uwagę obciążenie podatkiem dochodowym od osób fizycznych w Chinach, ponieważ uzyskuje on dochody od chińskiego pracodawcy i powinien podlegać chińskiemu podatkowi dochodowemu zgodnie z chińskimi przepisami dotyczącymi podatku dochodowego od osób fizycznych¹⁴ lub zgodnie z art. 15 ust. 1 brytyjsko-chińskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej w dniu 27 czerwca 2011 r. i obowiązującej od 13 grudnia 2013 r.

Jak wynika z powyższych przykładów, zwolnienie z podatku na podstawie klauzuli o nauczycie-

¹⁴ Zgodnie z chińskim ustawodawstwem w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych cudzoziemiec, który przebywa w Chinach dłużej niż 183 dni, staje się rezydentem podatkowym Chin i powinien podlegać podatkowi dochodowemu pobieranemu od wynagrodzenia uzyskanego w Chinach.

lach zawartej w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania może spowodować podwójne zwolnienie z podatku (jak w powyższym przykładzie amerykańskiego profesora). W związku z tym dane państwo będzie bardziej konkurencyjne pod względem podatkowym, jeżeli będzie eksportować usługi dydaktyczne i badawcze swojego profesora bądź naukowca na rynek partnera traktatowego, z którym zawarło już umowę podatkową uwzględniającą przepis o zwolnieniu z podatku dla nauczycieli i badaczy. Z kolei kraj, który nie zamieszcza w swoich umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania żadnych przepisów zwalniających nauczycieli i badaczy z opodatkowania, nie jest konkurencyjny pod względem podatkowym, ponieważ jego profesorowie lub naukowcy podlegają podatkowi dochodowemu od osób fizycznych w państwie przyjmującym lub w państwie macierzystym w zależności od tego, w którym z nich przebywają i wypłacane jest im wynagrodzenie.

W miarę jak Chiny rozszerzają zakres szkół kwalifikujących się do ubiegania się o zwolnienie z podatku w imieniu swoich zagranicznych nauczycieli, uwzględniając szkoły podstawowe, średnie, a nawet przedszkola i szkoły zawodowe itp., kraje, którym nie przysługuje zwolnienie z podatku, tracą na konkurencyjności w obszarze eksportu do Chin nadwyżki swoich zasobów ludzkich zajmujących się edukacją. Oznacza to, że po wycofaniu artykułu o zwolnieniu z podatku z umowy z Chinami, ich konkurencyjność spadła nie tylko na tradycyjnym rynku szkolnictwa wyższego, ale od 2016 r. także na rynkach szkolnictwa w szerszym ujęciu.

Państwa, których konkurencyjność jest słabsza na rynku chińskim, nie mają żadnych podstaw, by twierdzić, że Chiny stosują wobec nich dyskryminację podatkową, mimo że ich nauczyciele i naukowcy na rynku tego kraju podlegają niekorzystnemu reżimowi podatkowemu w porównaniu z konkurencją, jednak dzieje się tak, ponieważ umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez te państwa z Chinami opierają się na wzajemnych negocjacjach i porozumieniach.

Warto zwrócić uwagę na to interesujące zjawisko – obiektywnie rzecz ujmując, nauczycieli

z takich krajów spotyka dyskryminacja podatkowa w Chinach w porównaniu z nauczycielami z innych państw korzystających ze zwolnienia z podatku, którzy uczą w Chinach (np. profesor z Wielkiej Brytanii i profesor ze Stanów Zjednoczonych, gdy oboje zostali zatrudnieni przez chiński uniwersytet na okres dłuższy niż 3 lata), ale ewentualne skargi nauczycieli z tych pierwszych krajów na tę pozorną dyskryminację na terytorium Chin nie mają żadnego uzasadnienia, ponieważ ci nauczyciele pracujący w Chinach podlegają raczej umowie podatkowej niż chińskiemu ustawodawstwu krajowemu. Chińskie ramy prawne uznają wyższość postanowień traktatowych nad krajowymi przepisami podatkowymi. Mimo że Chiny rozszerzyły zakres podmiotowy zwolnienia podatkowego poprzez dodanie do niego większej liczby instytucji edukacyjnych, państwa nieobjęte zwolnieniem nie mogą korzystać z krajowych korzyści podatkowych dostępnych w Chinach, ponieważ ich umowa podatkowa wyklucza korzystanie z ulg podatkowych przewidzianych w chińskim ustawodawstwie krajowym. Państwa niekorzystające ze zwolnienia nie mogą nawet skarżyć się na szkodliwą konkurencję podatkową, mimo że w praktyce inne kraje podlegają korzystniejszemu reżimowi podatkowemu, ponieważ ta niesprawiedliwa sytuacja wynika z postanowień dotyczących nauczycieli zawartych w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania podpisanej z Chinami.

Bibliografia

- Larkins, E.R. (1987). *Journal of the American Taxation Association*, 9(1).
- Ostrovsky, I. (2019). Tax Treaties and Special Considerations for Unemployment Income [Umowy podatkowe i specjalny przypadek zasiłku dla bezrobotnych], *The Contemporary Tax Journal*, 8(1), s. 35–37.
- Sęk, M. (2023). The Remuneration of Teachers and Researchers under Art. 21 of the Brazil-Poland Double Taxation Convention of 2022 in the light of the Polish Treaty Practice [Wynagrodzenie nauczycieli i pracowników naukowych w artykule 21 polsko-brazylijskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z 2022 r. w świetle polskiej praktyki traktatowej], *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, 4.
- Zhu, X., Pei, Z. (2015). Dyskusja na temat stosowania przepisu dotyczącego nauczycieli i badaczy zawar-

Porównanie reżimów podatkowych, jakim podlegają wszystkie kraje OECD, nasuwa wniosek, że najwyraźniej w przypadku USA, Japonii, Francji, Niemiec, Polski i niektórych innych państw zastosowanie mają korzystniejsze przepisy podatkowe dla nauczycieli.

Zjawisko to wywołało bardzo interesujący efekt: zachowanie dwustronnej wzajemnej racjonalności przy zawieraniu umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania może mieć irracjonalny skutek w kontekście sieci złożonej z ponad stu umów. Płyne z tego nauka, że dwustronne negocjacje w sprawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania są już niewystarczające w obszarze dążenia do transgranicznej harmonizacji podatkowej. W kontekście globalizacji przy prowadzeniu pertraktacji w sprawie umowy podatkowej rozsądniejsze byłoby branie pod uwagę nie tylko wzajemnego podziału dochodów podatkowych, ale także uwzględnianie zbieżności stanowisk większości partnerów traktatowych danego państwa przy negocjowaniu z nim umowy podatkowej, gdyż w przeciwnym razie partnerowi tego kraju może grozić utrata konkurencyjności na jego rynku w porównaniu z większością pozostałych jego partnerów traktatowych.

Autorka pragnie wyrazić wdzięczność dla prof. dr. hab. Ziemowita Kukulskiego za zaproszenie do napisania tego artykułu.

tę w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania (tytuł artykułu w języku chińskim: „论中国税收协定教师和研究人员条款的适用”), *Międzynarodowe opodatkowanie w Chinach* (nazwa czasopisma w języku chińskim: „国际税收”), 9.

Ogłoszenie Państwowej Administracji Podatkowej w sprawie objaśnienia zakresu stosowania przepisów dotyczących nauczycieli i naukowców zawartych w umowach podatkowych podpisanych przez Chiny (Guo Shui Han [1997 r.] nr 37).

Ogłoszenie Państwowej Administracji Podatkowej w sprawie wdrażania postanowień dotyczących nauczycieli i naukowców zawartych w umowach podatkowych (Ogłoszenie Państwowej Administracji Podatkowej nr 42 z 2011 r.).

Ogłoszenie Państwowej Administracji Podatkowej w sprawie środków administracyjnych, jakie podatnicy niebędący rezydentami Chin muszą podjąć w celu ubiegania się o korzyści wynikające z umów

podatkowych (Ogłoszenie Państwowej Administracji Podatkowej nr 60 z 2015 r.).
Ogłoszenie Państwowej Administracji Podatkowej w sprawie dalszej poprawy w zakresie wdrażania postanowień dotyczących nauczycieli i badaczy zawartych w umowach podatkowych (Ogłoszenie Państwowej Administracji Podatkowej nr 91 z 2016 r.).
Ogłoszenie Państwowej Administracji Podatkowej w sprawie środków administracyjnych, jakie podatnicy niebędący rezydentami Chin muszą podjąć

w celu ubiegania się o korzyści wynikające z umów podatkowych (Ogłoszenie Państwowej Administracji Podatkowej nr 35 z 2019 r.).

Zawiadomienie w sprawie podmiotowej obniżki i zwolnienia z podatku dochodowego dla personelu zagranicznego pobrane z oficjalnej strony internetowej Biura Międzynarodowego i Biura Spraw Hongkongu, Makau i Tajwanu przy Uniwersytecie w Sichuan, http://global.scu.edu.cn/?channel/49/192/_/1716 (dostęp: 3.12.2020).

Abstract

Tax Harmonization of Treaty Benefits for Teachers and Researchers in China

As of September 2024, China had signed more than 100 double tax treaties with countries and regions all over the world. This paper focuses on the tax exemption provision for teachers and researchers contained in dozens of double tax treaties signed by China as well as on the Chinese domestic legislation that serves to interpret the tax exemption provision for teachers and researchers. The tax exemption provision for teachers and researchers enhances market competitiveness of treaty partners' teachers and researchers on the Chinese higher as well as non-higher education markets. On the other hand, the treaty partners who do not include the tax exemption provision for teachers and researchers in their double tax treaties with China suffer from weakened market competitiveness on the Chinese higher and non-higher education markets. These circumstances give rise to a very interesting phenomenon: mutual rationality in concluding a double tax treaty might cause an irrational outcome in the context of a country's treaty network consisting of more than one hundred treaties. This lesson implies that mutual negotiation of a double tax treaty might no longer be the best choice for striving towards cross-border tax harmonization. In the context of globalization, it might be more prudent for a country to negotiate a tax treaty by taking into account the convergence of stances adopted by the majority of other treaty partners of this country. Otherwise, this country might lose its competitiveness on the market of its treaty party, compared with most of this party's other treaty partners that have adopted a different tax stance in their treaties. This paper also discusses the importance of enhancing tax harmonization by both contracting states in terms of their domestic detailed rules formulated to implement the teacher's provision contained in their double tax treaty, since the disparities in the strictness and complexity of implementing the teacher's provision and ratifying tax exemption will impair the reciprocity rule of the tax treaty.

Keywords: teachers' provision, double tax treaty, tax harmonization

JEL Classification: K34

Otrzymany: 17 września 2024 r.

Zaakceptowany: 1 października 2024 r.

Opublikowany: 30 grudnia 2024 r.



Centrum Analiz i Studiów Podatkowych
Centre for Analyses and Studies of Taxation

· WYDAWCA ·

CENTRUM ANALIZ I STUDIÓW PODATKOWYCH SGH · Warszawa 02-554 · Al. Niepodległości 162
DOMINIK J. GAJEWSKI (redaktor naczelny) · ADAM OLCZYK (sekretarz redakcji)

· KONTAKT ·

analysesandstudies@sgh.waw.pl · analysesandstudies.sgh.waw.pl · casp.sgh.waw.pl