Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku

WERSJA SKRÓCONA

15 LIPCA 2014

Wolters Kluwer

OECD

Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku

WERSJA SKRÓCONA

15 LIPCA 2014

Przełożył Kazimierz Bany

Zamów książkę w księgarni internetowej
profinfo.pl
księgarnia internetowa

Warszawa 2016

Wolters Kluwer

OECD

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Ewa Fonkowicz

Opracowanie redakcyjne
Agata Czuj

Łamanie
Andrzej Gudowski

Pierwotnie opublikowana przez OECD w językach angielskim i francuskim pod tytułami:
Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014
Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune: Version abrégée 2014
© 2014 OECD

Edycja w języku polskim
© 2016 Wolters Kluwer SA

Niniejsze tłumaczenie wydano na mocy porozumienia z OECD.
Nie jest to urzędowe tłumaczenie OECD. Wyłączną odpowiedzialność za jakość tłumaczenia oraz jego zgodność z tekstem Dzieła w języku oryginału ponosi autor tłumaczenia. W razie jakichkolwiek rozbieżności między oryginalnym Dziełem a tłumaczeniem za obowiązujący uważa się wyłącznie tekst oryginału Dzieła.

Publikacja i jakakolwiek mapa w niej zawarta nie stanowią uszczerbku dla statusu jakiegokolwiek terytorium, jego suwerenności, wytyczaniu i przebiegu międzynarodowych granic oraz dla nazwy jakiegokolwiek terytorium, miasta lub obszaru.

Zalecane cytowanie: OECD (2014) Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona 2014

ISBN 978-83-264-9358-4 *ISBN PDF-a: 978-83-8092-283-9*

Wydane przez:
Wolters Kluwer SA

Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl
www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

PRZEDMOWA

Niniejsza publikacja jest tłumaczeniem dziewiątej edycji skróconej wersji Modelowej konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku, która została opublikowana w 1992 r. i odtąd jest okresowo uaktualniana.

Niniejsza wersja skrócona obejmuje tekst Modelowej konwencji według stanu na dzień 15 lipca 2014 r., po przyjęciu przez Radę OECD jej dziewiątej aktualizacji. Nie zostały w niej zamieszczone uwagi o treści historycznej włączone do tomu I pełnej wersji, szczegółowa lista konwencji podatkowych między państwami członkowskimi OECD ani też raporty źródłowe włączone do tomu II.

SPIS TREŚCI

Wstęp ... 9
A. Tło historyczne ... 9
B. Oddziaływanie Modelowej konwencji OECD ... 12
C. Prezentacja Modelowej konwencji ... 13

Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku ... 25

Komentarze do artykułów Modelowej konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku ... 53
Komentarz do artykułu 1 ... 55
Komentarz do artykułu 2 ... 92
Komentarz do artykułu 3 ... 96
Komentarz do artykułu 4 ... 103
Komentarz do artykułu 5 ... 115
Komentarz do artykułu 6 ... 157
Komentarz do artykułu 7 ... 160
Komentarz do artykułu 7 ... 189
Komentarz do artykułu 8 ... 215
Komentarz do artykułu 9 ... 225
Komentarz do artykułu 10 ... 230
Komentarz do artykułu 11 ... 257
Komentarz do artykułu 12 ... 277
Komentarz do artykułu 13 ... 301
Komentarz do artykułu 14 ... 316
Komentarz do artykułu 15 ... 317
Komentarz do artykułu 16 ... 345
Komentarz do artykułu 17 ... 347
Komentarz do artykułu 18 ... 360
Komentarz do artykułu 19 ... 383
Komentarz do artykułu 20 ... 389
Komentarz do artykułu 21 ... 391
Komentarz do artykułu 22 ... 397
Komentarz do artykułów 23A i 23B ... 401

Komentarz do artykułu 24 434
Komentarz do artykułu 25 460
Komentarz do artykułu 26 508
Komentarz do artykułu 27 532
Komentarz do artykułu 28 543
Komentarz do artykułu 29 546
Komentarz do artykułów 30 i 31 547

Stanowisko gospodarek spoza OECD wobec Modelowej konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku..... 549

Aneks: Zalecenie Rady OECD dotyczące Modelowej konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku..... 603

WSTĘP

1. Międzynarodowe prawne podwójne opodatkowanie można ogólnie określić jako nałożenie porównywalnych podatków w dwu państwach (lub większej liczbie państw) na tego samego podatnika z tego samego tytułu i za taki sam okres. Szkodliwe skutki takiego opodatkowania dla wymiany dóbr, usług i przepływu kapitałów, technologii i osób są bardzo dobrze znane i nie ma potrzeby podkreślania, że duże znaczenie ma usuwanie tej przeszkody, jaką podwójne opodatkowanie stanowi dla rozwoju stosunków gospodarczych między państwami.

2. Państwa członkowskie Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju już od dawna uważają za pożądane, aby sytuacja podatkowa podatników jednego państwa, prowadzących działalność handlową, przemysłową lub finansową w drugim państwie, była przejrzysta, jednolita i zagwarantowana poprzez stosowanie przez wszystkie państwa wspólnych rozwiązań dla identycznych przypadków w zakresie podwójnego opodatkowania.

3. Głównym celem Modelowej konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku jest zatem umożliwienie rozwiązywania w sposób jednolity najczęściej występujących problemów w zakresie międzynarodowego prawnego podwójnego opodatkowania. Zgodnie z zaleceniami Rady OECD[1], państwa członkowskie przy zawieraniu lub rewizji dwustronnych konwencji powinny stosować się do niniejszej Modelowej konwencji i do interpretacji zawartej w załączonym komentarzu, z uwzględnieniem dołączonych do niego zastrzeżeń; ich organy podatkowe powinny odwoływać się do tego komentarza (zmienianego okresowo) przy stosowaniu i interpretacji postanowień swych dwustronnych konwencji podatkowych opartych na Modelowej konwencji.

A. Tło historyczne

4. Postęp w eliminowaniu podwójnego opodatkowania na drodze dwustronnych konwencji lub jednostronnych decyzji nastąpił już w okresie, gdy Rada Organizacji

[1] Zob. Aneks.

Europejskiej Współpracy Gospodarczej (OECD) uchwaliła dnia 25 lutego 1955 r. pierwsze zalecenie w sprawie podwójnego opodatkowania. W tym czasie państwa, które są obecnie członkami OECD, zawarły 70 konwencji. Postęp ten w dużej mierze osiągnięto dzięki pracom rozpoczętym w 1921 r. przez Ligę Narodów; doprowadziły one do sformułowania w 1928 r. pierwszego modelu konwencji dwustronnej, a następnie modeli konwencji sporządzonych w Meksyku (1943) i w Londynie (1946). Na nich właśnie opierały się z pewnymi modyfikacjami konwencje zawierane lub zmieniane w ciągu następnego dziesięciolecia. Jednakże żaden z tych modeli nie został w pełni i jednomyślnie przyjęty. Ponadto w wielu istotnych kwestiach modele te poważnie różniły się między sobą i zawierały wiele luk.

5. Ze wzrastającej w okresie powojennym współzależności gospodarczej między państwami członkowskimi OECD wynikało w sposób oczywisty, iż należy podjąć starania w celu zapobieżenia międzynarodowemu podwójnemu opodatkowaniu. Uznano potrzebę rozszerzenia sieci dwustronnych konwencji na wszystkie państwa członkowskie OEEC, a następnie OECD, gdyż w okresie powojennym państwa te zawarły tylko niewielką liczbę konwencji, a niektóre nie zawarły ich w ogóle. Jednocześnie zachodziła coraz większa potrzeba harmonizacji tych konwencji zgodnie z jednolitymi zasadami, definicjami, normami i metodami oraz potrzeba uzgodnienia wspólnej interpretacji.

6. W tej nowej sytuacji Komitet Podatkowy OECD przystąpił w 1956 r. do prac nad projektem konwencji, który miał skutecznie rozwiązać problemy podwójnego opodatkowania istniejące między państwami członkowskimi i który byłby do zaakceptowania przez wszystkie te państwa. W okresie od 1958 do 1961 r. Komitet Podatkowy przygotował cztery wstępne raporty, a w 1963 r. przedłożył końcowy raport zatytułowany *Projekt Konwencji w sprawie podwójnego opodatkowania dochodu i majątku*[1]. Rada OECD uchwaliła w dniu 30 lipca 1963 r. zalecenie w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i wezwała rządy państw członkowskich do stosowania się do Projektu konwencji przy zawieraniu nowych lub rewizji dotychczasowych konwencji dwustronnych.

7. Komitet Podatkowy OECD, przedstawiając raport w 1963 r., przewidywał, że Projekt konwencji zostanie uzupełniony w następnym etapie prac, po dokonaniu dalszych studiów. Takie uzupełnienie było konieczne, by uwzględnić doświadczenia zebrane przez państwa członkowskie w wyniku negocjowania i praktycznego stosowania dwustronnych konwencji. Do tego doszły zmiany w systemach podatkowych państw członkowskich, rozwój nowych sektorów działalności gospodarczej, intensyfikacja międzynarodowych stosunków podatkowych i pojawienie się nowych kompleksowych form organizacyjnych przedsiębiorstw na szczeblu

[1] *Draft Double Taxation Convention on Income and on Capital*, OECD, Paris 1963.

międzynarodowym. Z tych względów Komitet Podatkowy, a następnie, po 1971 r., jego następca – Komitet Spraw Podatkowych podjęły pracę nad rewizją Projektu konwencji z 1963 r. oraz komentarzy. Praca ta doprowadziła do opublikowania w 1977 r. nowej Modelowej konwencji wraz z komentarzem[1].

8. Czynniki, które doprowadziły do rewizji Projektu konwencji z 1963 r., w dalszym ciągu wywierały wpływ, a nawet – w różny sposób – presję w kierunku stałej aktualizacji i dostosowywania Modelowej konwencji do zmieniających się warunków gospodarczych. Rozwijały się nowe technologie, a jednocześnie następowały zasadnicze zmiany w sposobach zawierania transakcji ponadgranicznych. Metody unikania i uchylania się od opodatkowania stawały się coraz bardziej wyszukane. W latach osiemdziesiątych nastąpiła przyspieszona globalizacja i liberalizacja gospodarki krajów członkowskich OECD. W związku z tym Komitet Spraw Podatkowych, a szczególnie jego Grupa Robocza nr 1 kontynuowały w ramach normalnego programu prac studiowanie różnych problemów związanych bezpośrednio lub pośrednio z Modelową konwencją z 1977 r. Prace te doprowadziły do opublikowania wielu raportów; w niektórych z nich zaproponowano wprowadzenie zmian do Modelowej konwencji i do jej komentarza[2].

9. W 1991 r. Komitet Spraw Podatkowych – uznając, że rewizja Modelowej konwencji i komentarza stała się procesem stałym – przyjął pomysł zmiennej Modelowej konwencji, przewidujący sukcesywną i doraźną aktualizację, bez czekania na rewizję całkowitą. Postanowiono opublikować przejrzaną, zaktualizowaną wersję Modelowej konwencji, uwzględniającą wyniki prac wykonanych w okresie do 1977 r., w tym wiele zaleceń zawartych w wyżej wymienionych raportach.

10. Biorąc pod uwagę fakt, że wpływ Modelowej konwencji rozszerzył się znacznie poza kraje członkowskie OECD, Komitet postanowił również, że system dokonywania rewizji powinien być otwarty także na doświadczenia państw nieczłonkowskich, innych organizacji międzynarodowych oraz innych zainteresowanych stron. Wyrażono przekonanie, że taki zewnętrzny udział pomoże Komitetowi Spraw Podatkowych w jego stałym zadaniu aktualizowania Modelowej konwencji, z uwzględnieniem ewolucji międzynarodowych norm i zasad podatkowych.

11. Prace te doprowadziły w 1992 r. do opublikowania Modelowej konwencji w jej obecnej formie, ze stronami wymiennymi. W przeciwieństwie do Projektu konwencji z 1963 r. i Modelowej konwencji z 1977 r. zrewidowane obecnie wydanie nie jest całkowicie nowe. Należy je uważać za pierwszy krok na drodze do

[1] *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital*, OECD, Paris 1977.

[2] Wiele opublikowanych raportów przedrukowano w tomie II pełnej wersji skoroszytowej Modelowej konwencji podatkowej OECD.

sukcesywnej, okresowej aktualizacji, co sprawi, że Modelowa konwencja będzie stale odzwierciedlała poglądy państw członkowskich w danym momencie.

11.1. W uznaniu rosnącego oddziaływania Modelowej konwencji na państwa nienależące do OECD, stanowisko pewnej liczby tych państw nieczłonkowskich zostało zamieszczone w drugim tomie, w ramach uaktualnienia dokonanego w 1997 r. (zob. niżej). Do publikacji dołączono również przedruk paru poprzednich raportów Komitetu, które legły u podstaw zmian wprowadzonych do Modelowej konwencji.

B. Oddziaływanie Modelowej konwencji OECD

12. Od 1963 r. Projekt konwencji OECD w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku zyskał szeroki wpływ na negocjowanie, stosowanie i interpretację konwencji podatkowych.

13. Po pierwsze, państwa członkowskie OECD przy negocjowaniu nowych lub rewizji dwustronnych konwencji stosowały się w szerokim zakresie do Projektu konwencji. Postęp w kierunku eliminowania podwójnego opodatkowania między państwami członkowskimi może być mierzony wzrastającą liczbą konwencji zawartych lub zmienionych od 1957 r. zgodnie z zaleceniami Rady OECD. Jednakże znaczenie projektu Modelowej konwencji należy oceniać nie tylko ze względu na liczbę zawartych między państwami członkowskimi konwencji[1], lecz także ze względu na to, że zgodnie z zaleceniami Rady OECD konwencje te opierają się na wzorach projektu i w większości przypadków zawierają jego główne postanowienia. Istnienie Projektu konwencji ułatwiło dwustronne negocjacje między państwami członkowskimi OECD i umożliwiło harmonizację ich dwustronnych konwencji z pożytkiem zarówno dla podatników, jak i krajowych organów podatkowych.

14. Po drugie, oddziaływanie Projektu konwencji przekroczyło daleko obszar OECD. Projekt ten został przyjęty jako podstawa negocjowania umów podatkowych między państwami członkowskimi i nieczłonkowskimi, a nawet między państwami nieczłonkowskimi, jak również w pracach innych światowych lub regionalnych organizacji w zakresie podwójnego opodatkowania i problemów z nim związanych. Przede wszystkim został wykorzystany jako podstawa pierwotnej redakcji i następnej zmiany *Modelowej konwencji ONZ o podwójnym opodatkowaniu między państwami rozwiniętymi i rozwijającymi się*[2], która zawiera znaczną część jego

[1] Zob. Załącznik I w tomie II wersji skoroszytowej Modelowej konwencji OECD zawierający listę tych konwencji.

[2] *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, UN Publications, ed. 1, New York 1980, ed. 3, New York 2011.

postanowień i komentarza. W uznaniu wzrastającego wpływu Modelowej konwencji w państwach nieczłonkowskich uzgodniono w 1977 r. dołączenie stanowisk szeregu tych państw w sprawie jej postanowień i komentarza.

15. Po trzecie, powszechne (światowe) uznanie postanowień Modelowej konwencji i włączenie ich do większości dwustronnych konwencji pomogło uczynić z komentarza ogólnie akceptowany przewodnik w zakresie interpretacji i stosowania postanowień tych właśnie dwustronnych konwencji. Ponieważ sieć konwencji podatkowych wciąż się rozszerza, znaczenie takiego powszechnie akceptowanego przewodnika staje się coraz większe.

C. Prezentacja Modelowej konwencji

Tytuł Modelowej konwencji

16. Zarówno Projekt konwencji z 1963 r., jak i Modelowa konwencja z 1977 r. zawierają w tytule odniesienie do eliminowania podwójnego opodatkowania. W związku z tym, że Modelowa konwencja nie dotyczy wyłącznie eliminowania podwójnego opodatkowania, lecz również innych spraw, takich jak zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania i zasady równego traktowania, postanowiono zastosować tytuł krótszy, który nie będzie zawierał takiego odniesienia. Ta zmiana została dokonana zarówno na stronie tytułowej tej publikacji, jak i w tekście Modelowej konwencji. Jednakże wiadomo, że praktyka jest inna; wiele państw członkowskich wciąż włącza do tytułu odniesienie albo do unikania podwójnego opodatkowania, albo zarówno do unikania, jak i do zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania.

Ogólny zarys Modelowej konwencji

17. Modelowa konwencja określa przede wszystkim swój zakres (rozdział I) i definiuje niektóre terminy (rozdział II). Główną część stanowią rozdziały od III do V, które zawierają postanowienia odnoszące się do zakresu, w jakim każde z umawiających się państw może opodatkować dochód lub majątek i w jaki sposób należy unikać międzynarodowego prawnego podwójnego opodatkowania. Następnie konwencja zawiera postanowienia szczególne (rozdział VI) i postanowienia końcowe (wejście w życie i wypowiedzenie, rozdział VII).

Zakres stosowania i definicje

18. Konwencję stosuje się do osób, które mają miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym lub w obu umawiających się państwach (artykuł 1). Dotyczy ona

podatków od dochodu i majątku określonych ogólnie w artykule 2. W rozdziale II zdefiniowane są terminy, które występują w więcej niż jednym artykule konwencji. Inne określenia, takie jak „dywidendy", „odsetki", „należności licencyjne" i „majątek nieruchomy" są zdefiniowane w artykułach regulujących te kwestie.

Opodatkowanie dochodu i majątku

19. W celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania konwencja ustala dwie kategorie norm. Po pierwsze, artykuły od 6 do 21 określają – w odniesieniu do różnych rodzajów dochodu – prawo do opodatkowania przez to państwo, w którym znajduje się źródło dochodu lub miejsce położenia rzeczy będącej źródłem dochodu, i przez państwo, w którym osoba ma miejsce zamieszkania lub siedzibę; postanowienia artykułu 22 zawierają takie same postanowienia w odniesieniu do majątku. Wyłączne prawo do opodatkowania pewnych części dochodu i majątku przyznaje się jednemu z umawiających się państw. W związku z tym zabrania się drugiemu umawiającemu się państwu opodatkowania tych źródeł dochodu i w ten sposób unika się podwójnego opodatkowania. Wyłączne prawo do opodatkowania przyznaje się z zasady państwu, w którym podatnik ma miejsce zamieszkania lub siedzibę. W odniesieniu do innych części dochodu i majątku żadna ze stron nie ma wyłączności. W zakresie dwóch źródeł dochodu (dywidend i odsetek) oba państwa mają prawo do ich opodatkowania, lecz prawo to w państwie, w którym znajduje się źródło dochodu, jest ograniczone. Po drugie, jeżeli postanowienia umowy przyznają państwu, w którym znajduje się źródło dochodu lub w którym znajduje się majątek, prawo do pełnego lub ograniczonego opodatkowania, wówczas państwo, w którym znajduje się miejsce zamieszkania lub siedziba podatnika, musi przyznać odpowiednie zwolnienie od podatku w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania: przepisy w tym zakresie sformułowane są w artykułach 23A i 23B. Konwencja zostawia umawiającym się państwom wybór metody zwolnienia od podatku, to znaczy metodę wyłączenia i metodę odliczenia.

20. Dochód i majątek mogą należeć do jednej z trzech kategorii, w zależności od zakwalifikowania do każdej z tych kategorii w państwie źródła dochodu lub miejsca położenia rzeczy:

– dochód i majątek, który może być opodatkowany bez żadnych ograniczeń w państwie, w którym znajduje się źródło dochodu lub w którym jest położona rzecz będąca źródłem dochodu;
– dochód, który może być przedmiotem ograniczonego opodatkowania w państwie, w którym znajduje się źródło dochodu;
– dochód i majątek, który nie może być opodatkowany w państwie, w którym znajduje się źródło dochodu lub w którym położona jest rzecz.

21. Następujące kategorie dochodu lub majątku mogą być opodatkowane bez ograniczeń w państwie, w którym znajduje się źródło dochodu lub w którym położony jest majątek:

– dochód z nieruchomości położonych w tym państwie (w tym dochód z rolnictwa i leśnictwa), zyski z przeniesienia własności takich nieruchomości i majątku stanowiącego te dobra (artykuł 13 ustęp 1 i artykuł 22 ustęp 1), jak również zyski z przeniesienia własności akcji lub udziałów osiągające ponad 50% wartości takich dóbr (artykuł 13 ustęp 4 i artykuł 22 ustęp 1);
– zyski zakładu położonego w danym państwie, zyski z przeniesienia tytułu własności takiego zakładu i majątku w postaci ruchomości stanowiącej integralną część działalności takiego zakładu (artykuły 7, 13 ustęp 2 i artykuł 22 ustęp 2); jednakże istnieje jeden wyjątek, a mianowicie gdy zakład służy żegludze międzynarodowej, śródlądowej i międzynarodowemu transportowi lotniczemu (zob. niżej, ustęp 23);
– dochód artystów i sportowców z działalności wykonywanej w danym państwie bez względu na to, czy dochód przypada samemu artyście lub sportowcowi czy innej osobie (artykuł 17);
– wynagrodzenia członków rad nadzorczych płatne przez spółki mające siedzibę w danym państwie (artykuł 16);
– wynagrodzenie za pracę w sektorze prywatnym wykonywaną w tym państwie, chyba że osoba zatrudniona przebywała w tym państwie przez okres nieprzekraczający 183 dni w dwunastomiesięcznym okresie rozpoczynającym się lub kończącym się w danym roku podatkowym i z zachowaniem pewnych warunków; wynagrodzenie z tytułu zatrudnienia na pokładzie statku morskiego lub statku powietrznego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym lub na pokładzie barki, jeżeli miejsce faktycznego zarządu przedsiębiorstwa znajduje się w tym państwie (artykuł 15);
– uposażenia i emerytury wypłacane z tytułu służby państwowej – z uwzględnieniem pewnych warunków (artykuł 19).

22. Następujące kategorie dochodu mogą być przedmiotem ograniczonego opodatkowania w państwie, w którym znajduje się źródło dochodu:

– dywidendy: pod warunkiem że udział, z tytułu którego dywidendy są wypłacane, nie wiąże się z działalnością zakładu lub stałej placówki położonej w państwie, w którym powstaje źródło dochodu; państwo to musi ograniczyć własny podatek do wysokości 5% kwoty brutto dywidendy, jeżeli właścicielem dywidendy jest spółka, która posiada bezpośrednio co najmniej 25% udziału w kapitale spółki wypłacającej dywidendę oraz do wysokości 15% kwoty brutto dywidendy w pozostałych przypadkach (artykuł 10);
– odsetki: z zastrzeżeniem takiego samego postanowienia jak w wypadku dywidend, państwo źródła odsetek musi ograniczyć własne opodatkowanie do stawki 10% kwoty odsetek brutto (artykuł 11).

23. Inne części dochodu lub majątku nie mogą być opodatkowane w państwie, w którym znajduje się źródło dochodu lub w którym położona jest rzecz; z zasady mogą one być opodatkowane tylko w państwie, w którym znajduje się miejsce zamieszkania lub siedziba podatnika. Ma to zastosowanie na przykład do należności licencyjnych (artykuł 12), zysków ze sprzedaży akcji lub papierów wartościowych (artykuł 13 ustęp 5 z wyłączeniem wyjątku zawartego w artykule 13 ustęp 4), emerytur sektora prywatnego (artykuł 18), płatności otrzymywanych przez studenta na studia lub szkolenie (artykuł 20) oraz majątku w postaci akcji i udziałów (artykuł 22 ustęp 4). Zyski z eksploatacji statków morskich lub powietrznych używanych w transporcie międzynarodowym albo barek używanych w żegludze śródlądowej, zyski ze sprzedaży takich statków morskich, powietrznych lub barek i należącego do nich majątku podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie, w którym znajduje się miejsce faktycznego zarządu przedsiębiorstwa (artykuły 8, 13 ustęp 3 i artykuł 22 ustęp 3). Zyski przedsiębiorstw niezwiązane z zakładem lub placówką położoną w państwie, w którym powstaje źródło dochodu, podlegają opodatkowaniu tylko w państwie, w którym znajduje się miejsce zamieszkania lub siedziba osoby otrzymującej dochód (artykuł 7 ustęp 1).

24. Jeżeli podatnik mający miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym z umawiających się państw otrzymuje dochód ze źródła w drugim państwie lub posiada majątek w nim położony, a dochody te, zgodnie z postanowieniami konwencji, podlegają opodatkowaniu tylko w państwie miejsca zamieszkania lub siedziby, to problem podwójnego opodatkowania nie powstaje, ponieważ państwo, w którym znajduje się źródło dochodu lub w którym położony jest majątek, musi wstrzymać się od opodatkowania tego dochodu lub majątku.

25. W przeciwnym wypadku, jeżeli dochód lub majątek może być, zgodnie z konwencją, opodatkowany z ograniczeniem lub bez ograniczeń w państwie, w którym znajduje się źródło dochodu lub w którym położony jest majątek, wówczas państwo, w którym znajduje się miejsce zamieszkania lub siedziba podatnika, ma obowiązek wyeliminować podwójne opodatkowanie. Można tego dokonać, wybierając jeden z następujących sposobów:

– metoda wyłączenia: dochód lub majątek, podlegający opodatkowaniu w państwie źródła dochodu lub miejsca położenia majątku, jest zwolniony z opodatkowania w państwie miejsca zamieszkania lub siedziby podatnika, lecz ten zwolniony z opodatkowania dochód lub majątek może być wzięty pod uwagę przy określeniu stawki podatku w odniesieniu do pozostałego dochodu lub majątku podatnika;
– metoda odliczenia: dochód lub majątek, który podlega opodatkowaniu w państwie, w którym znajduje się źródło dochodu lub w którym położony jest majątek, podlega opodatkowaniu w państwie miejsca zamieszkania lub siedziby podatnika, lecz podatek pobrany w państwie, w którym znajduje się źródło

dochodu lub w którym położony jest majątek, jest odliczany od podatku od tegoż dochodu lub majątku pobieranego przez państwo miejsca zamieszkania lub siedziby podatnika.

25.1. Z poprzednich wyjaśnień wynika, że w całej konwencji słowa „mogą być opodatkowane w umawiającym się państwie" oznaczają, że takiemu państwu przyznaje się prawo do opodatkowania dochodu, do którego ma zastosowanie odnośny przepis, i że to wyrażenie nie narusza prawa do opodatkowania drugiego umawiającego się państwa, chyba że przez zastosowanie artykułu 23A lub artykułu 23B, gdy to drugie państwo jest państwem siedziby lub miejsca zamieszkania.

Postanowienia szczególne

26. Konwencja zawiera liczne postanowienia szczególne.
Postanowienia te dotyczą:
- eliminowania nierównego traktowania w sprawach podatkowych w różnych okolicznościach (artykuł 24);
- ustalenia postępowania polubownego w celu eliminowania podwójnego opodatkowania oraz rozstrzygania spraw na tle interpretacji konwencji (artykuł 25);
- wymiany informacji między organami podatkowymi umawiających się państw (artykuł 26);
- pomocy każdego umawiającego się państwa w egzekucji podatków na rzecz drugiego umawiającego się państwa (artykuł 27);
- traktowania w sprawach podatkowych przedstawicieli dyplomatycznych i urzędników konsularnych zgodnie z prawem międzynarodowym (artykuł 28);
- rozszerzenia zakresu terytorialnego konwencji (artykuł 29).

Uwagi ogólne o Modelowej konwencji

27. Modelowa konwencja ma na celu ustalenie, o ile to możliwe, jednolitej normy dla każdej sytuacji. W niektórych kwestiach uznano jednak za konieczne, by zawarta była w konwencji pewna elastyczność umożliwiająca skuteczne wcielanie jej w życie. Państwa członkowskie posiadają w związku z tym swobodę, na przykład w zakresie ustalania stawek opodatkowania u źródła dywidend i odsetek i wyboru metody eliminowania podwójnego opodatkowania. Ponadto w komentarzu zamieszczono alternatywne lub dodatkowe postanowienia dotyczące niektórych przypadków.

Komentarz do artykułów

28. Każdy artykuł konwencji opatrzony jest szczegółowym komentarzem, którego celem jest praktyczne zilustrowanie lub interpretacja poszczególnych postanowień.

29. Ze względu na to, że komentarz został sporządzony i uzgodniony przez ekspertów delegowanych do Komitetu Spraw Podatkowych przez rządy państw członkowskich, sformułowania w nim zawarte mają szczególne znaczenie dla rozwoju międzynarodowego prawa podatkowego. Mimo że komentarz nie może być traktowany jako załącznik do konwencji podpisywanych przez państwa członkowskie, które w przeciwieństwie do Modelowej konwencji są wiążącymi międzynarodowymi dokumentami prawnymi, to jednak może on stanowić istotną pomoc przy stosowaniu i interpretacji tych konwencji, a szczególnie przy rozstrzyganiu wszelkich sporów.

29.1. Administracje podatkowe państw członkowskich regularnie konsultują komentarz, aby interpretować dwustronne konwencje podatkowe. Komentarz jest użyteczny zarówno w codziennym rozstrzyganiu kwestii szczegółowych, jak i w rozwiązywaniu kwestii szerszych, dotyczących różnych przepisów. Administracje podatkowe przywiązują wielką wagę do wytycznych zawartych w komentarzu.

29.2. Podobnie podatnicy korzystają szeroko z komentarza, prowadząc działalność gospodarczą i planując transakcje i inwestycje. Komentarz ma szczególne znaczenie w państwach, w których nie ma procedury pozwalającej na uzyskanie od organów podatkowych wstępnej decyzji w sprawach podatkowych, ponieważ w takich przypadkach często stanowi jedyne dostępne źródło interpretacji.

29.3. Dwustronne konwencje podatkowe są coraz częściej przedmiotem decyzji sądowych. Sądy coraz częściej posługują się komentarzem przy ich podejmowaniu. Zgromadzone przez Komitet Spraw Podatkowych informacje świadczą o tym, że komentarz był cytowany w decyzjach wydanych przez sądy olbrzymiej większości państw członkowskich. W wielu orzeczeniach był analizowany i często odgrywał najważniejszą rolę w rozważaniach sędziów. Komitet ocenia, iż będzie to tendencja trwała; w miarę jak sieć dwustronnych konwencji będzie się rozszerzać, komentarz będzie coraz szerzej akceptowany jako ważne źródło interpretacji.

30. Komentarz zawiera uwagi zamieszczone na wniosek tych państw członkowskich, które nie mogły zgodzić się z interpretacją poszczególnych artykułów. Uwagi te nie wyrażają sprzeciwu wobec tekstu konwencji, lecz dostarczają pożytecznych informacji o sposobie, w jaki dane państwa będą stosować postanowienia komento-

wanych artykułów. Ponieważ uwagi są związane z interpretacją artykułów zawartą w komentarzu, nie trzeba dodatkowo wskazywać, że państwa mogą zmieniać brzmienie alternatywnego lub dodatkowego przepisu, ponieważ komentarz zezwala im na zamieszczanie takich postanowień w ich dwustronnych konwencjach.

Zastrzeżenia niektórych państw członkowskich do niektórych postanowień konwencji

31. Choć wszystkie państwa członkowskie zgadzają się z celami i głównymi postanowieniami Modelowej konwencji, to jednak niektóre z nich zgłosiły zastrzeżenia do pewnych jej postanowień, co zostało odnotowane w komentarzu do odnośnych artykułów. Państwa te nie miały potrzeby formułowania zastrzeżeń dla wykazania ich intencji stosowania dodatkowych lub innych przepisów, które zgodnie z komentarzem mogą być włączone do ich dwustronnych konwencji lub które mogą zmienić brzmienie jakiegoś przepisu Modelowej konwencji dla potwierdzenia lub włączenia interpretacji takiego postanowienia proponowanej w komentarzu. Jest oczywiście zrozumiałe, że chociaż jedno państwo członkowskie zgłosiło zastrzeżenie, to drugie państwo członkowskie przy negocjowaniu konwencji dwustronnej z pierwszym państwem zachowuje swobodę działania zgodnie z zasadą wzajemności.

32. Komitet Spraw Podatkowych uważa, że zastrzeżenia te należy widzieć na tle bardzo szerokiej płaszczyzny uzgodnień w wielu sprawach, w których osiągnięto porozumienie przy redagowaniu konwencji.

Powiązania z poprzednimi wersjami

33. W czasie redagowania Modelowej konwencji z 1977 r. Komitet Spraw Podatkowych przestudiował problem rozbieżności interpretacyjnych, jakie mogłyby powstać w wyniku zmian tekstu artykułów lub komentarza Projektu konwencji z 1963 r. Komitet uznał, że zawarte konwencje (dwustronne) powinny być interpretowane, o ile to jest możliwe, w duchu zmienionego komentarza, mimo że w postanowieniach tych konwencji nie ma jeszcze tak precyzyjnej terminologii, jaką posługuje się Modelowa konwencja z 1977 r. Ustalono również, że państwa członkowskie pragnące wyjaśnić swoje stanowisko w tej kwestii będą mogły to zrobić w drodze wymiany listów między właściwymi organami, zgodnie z postępowaniem polubownym, i że nawet w razie braku takiej wymiany listów organy te mogą, wykorzystując postępowanie polubowne, ustalić interpretację w poszczególnych przypadkach.

34. Komitet uważa, że zmiany w artykułach Modelowej konwencji i w komentarzu dokonane po 1977 r. powinny być interpretowane w podobny sposób.

35. Nie ma potrzeby zaznaczać, że poprawki do artykułów Modelowej konwencji i zmiany w komentarzu, które z tych poprawek wynikają, nie mają zastosowania do interpretacji lub stosowania uprzednio zawartych konwencji, jeżeli postanowienia tych konwencji różnią się merytorycznie od zmienionych artykułów. Jednakże inne zmiany lub uzupełnienia do komentarza powinny znaleźć normalne zastosowanie do interpretacji i realizowania konwencji zawartych przed ich przyjęciem, ponieważ odzwierciedlają one zgodę państw członkowskich OECD na właściwą interpretację istniejących postanowień i ich stosowanie w konkretnych sytuacjach.

36. O ile Komitet uważa, że zmiany w komentarzu powinny znaleźć odbicie w interpretowaniu i stosowaniu konwencji zawartych przed wprowadzeniem tych zmian, o tyle nie zgadza się z wszelką formą interpretacji *a contrario* polegającą na wyciąganiu wniosku, że poprzednie brzmienie artykułów Modelowej konwencji lub komentarza miało inne skutki niż tekst zmodyfikowany. Z uwagi na fakt, że celem wielu poprawek jest po prostu wyjaśnienie, a nie zmiana sensu komentarza, taka interpretacja *a contrario* w wielu przypadkach byłaby błędna.

36.1. Administracje podatkowe państw członkowskich stosują ogólne zasady wyłożone w czterech poprzednich punktach. Komitet Spraw Podatkowych ocenia, że również podatnicy mogą uznać za pożyteczne konsultowanie późniejszych komentarzy do interpretowania wcześniejszych konwencji.

Konwencja wielostronna

37. Przygotowując Projekt konwencji z 1963 r. i Modelową konwencję z 1977 r., Komitet Spraw Podatkowych rozważał możliwość opracowania i zawarcia wielostronnej konwencji podatkowej, lecz doszedł do wniosku, że próba taka napotkałaby bardzo wiele trudności. Uznano jednak, że pewne grupy państw członkowskich mogłyby rozważyć możliwość zawarcia między sobą konwencji ukształtowanej na podstawie Modelowej konwencji, z włączeniem takich zmian, jakie dane państwa uznałyby za konieczne.

38. Nordycka Konwencja o dochodzie i majątku zawarta między Danią, Finlandią, Szwecją, Irlandią i Norwegią w roku 1983, zmieniana w 1987 i 1989 r. oraz w 1996 r.[1], stanowi przykład takiej konwencji wielostronnej między kilkoma państwami, która oparta jest ściśle na Modelowej konwencji.

39. Należy również wymienić konwencję o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych wypracowaną w ramach Rady Europy na podstawie pierwszego projektu przygotowanego przez Komitet Spraw Podatkowych. Ta konwencja weszła w życie dnia 1 kwietnia 1995 r.

[1] Sygnatariuszem konwencji z 1989 i 1996 r. są również Wyspy Owcze.

40. Pomimo istnienia tych dwóch konwencji nie ma podstaw, by sądzić, że wypracowanie i zawarcie wielostronnej konwencji podatkowej wiążącej wszystkie państwa członkowskie mogłoby być obecnie uznane za rozwiązanie praktyczne. Komitet Spraw Podatkowych uważa, że konwencje dwustronne są wciąż właściwą drogą prowadzącą do eliminowania podwójnego opodatkowania na szczeblu międzynarodowym.

Unikanie i uchylanie się od podatków; niewłaściwe stosowanie konwencji

41. Komitet Spraw Podatkowych kontynuuje badanie zarówno niewłaściwego stosowania konwencji podatkowych, jak i międzynarodowego problemu uchylania się od podatków. Problem ten jest omówiony w komentarzu do kilku artykułów. Szczególnie artykuł 26, jak wyjaśniono w komentarzu, umożliwia zainteresowanym państwom wymianę informacji w celu zwalczania takich nadużyć.

TREŚĆ KONWENCJI

TYTUŁ I PREAMBUŁA

ROZDZIAŁ I
Zakres stosowania konwencji

Artykuł 1. Zakres podmiotowy
Artykuł 2. Podatki, których dotyczy konwencja

ROZDZIAŁ II
Definicje

Artykuł 3. Definicje ogólne
Artykuł 4. Miejsce zamieszkania lub siedziba
Artykuł 5. Zakład

ROZDZIAŁ III
Opodatkowanie dochodu

Artykuł 6. Dochód z majątku nieruchomego
Artykuł 7. Zyski przedsiębiorstw
Artykuł 8. Żegluga morska, żegluga śródlądowa i transport lotniczy
Artykuł 9. Przedsiębiorstwa powiązane
Artykuł 10. Dywidendy
Artykuł 11. Odsetki
Artykuł 12. Należności licencyjne
Artykuł 13. Zyski z przeniesienia własności majątku
Artykuł 14. [Skreślony]
Artykuł 15. Dochód z pracy najemnej
Artykuł 16. Wynagrodzenie dyrektorów
Artykuł 17. Artyści i sportowcy

Artykuł 18. Emerytury i renty
Artykuł 19. Pracownicy państwowi
Artykuł 20. Studenci
Artykuł 21. Inne dochody

ROZDZIAŁ IV
Opodatkowanie majątku

Artykuł 22. Majątek

ROZDZIAŁ V
Metody unikania podwójnego opodatkowania

Artykuł 23A. Metoda zwolnienia
Artykuł 23B. Metoda odliczenia

ROZDZIAŁ VI
Postanowienia szczególne

Artykuł 24. Równe traktowanie
Artykuł 25. Postępowanie polubowne
Artykuł 26. Wymiana informacji
Artykuł 27. Pomoc w poborze podatków
Artykuł 28. Członkowie misji dyplomatycznych i urzędów konsularnych
Artykuł 29. Rozszerzenie zakresu terytorialnego

ROZDZIAŁ VII
Postanowienia końcowe

Artykuł 30. Wejście w życie
Artykuł 31. Wypowiedzenie

MODELOWA KONWENCJA
W SPRAWIE PODATKU OD DOCHODU I MAJĄTKU

TYTUŁ KONWENCJI

Konwencja między państwem A a państwem B w sprawie podatków od dochodu i majątku[1]

PREAMBUŁA KONWENCJI[2]

[1] Państwa te mogą, jeżeli zechcą, zgodnie z powszechną praktyką, włączyć do tytułu wzmiankę o unikaniu podwójnego opodatkowania i zapobieganiu uchylania się od podatków.

[2] Preambułę konwencji redaguje się zgodnie z procedurą konstytucyjną obu umawiających się państw.

ROZDZIAŁ I
ZAKRES STOSOWANIA KONWENCJI

Artykuł 1
ZAKRES PODMIOTOWY

Niniejsza konwencja dotyczy osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym lub w obu umawiających się państwach.

Artykuł 2
PODATKI, KTÓRYCH DOTYCZY KONWENCJA

1. Niniejsza konwencja dotyczy podatków od dochodu i od majątku, bez względu na sposób ich poboru, pobieranych na rzecz każdego umawiającego się państwa, jego jednostek terytorialnych lub organów lokalnych.

2. Za podatki od dochodu i od majątku uważa się wszystkie podatki, które pobiera się od całego dochodu, od całego majątku albo od części dochodu lub części majątku, włączając podatki od zysku z przeniesienia własności majątku ruchomego lub nieruchomego, podatki od całkowitych kwot pensji lub wynagrodzeń wypłacanych przez przedsiębiorstwa, jak również podatki od przyrostu majątku.

3. Do obecnie istniejących podatków, których dotyczy konwencja, należą w szczególności:

a) w państwie A: .....
b) w państwie B: .....

4. Niniejsza konwencja będzie miała także zastosowanie do wszystkich podatków takiego samego lub w istotnym stopniu podobnego rodzaju, które po podpisaniu niniejszej konwencji zostaną wprowadzone obok już istniejących podatków lub w ich miejsce. Właściwe organy umawiających się państw będą informowały się wzajemnie o znaczących zmianach dokonanych w ich odnośnych ustawach podatkowych.

ROZDZIAŁ II
DEFINICJE

Artykuł 3
DEFINICJE OGÓLNE

1. W rozumieniu niniejszej konwencji, jeżeli z kontekstu nie wynika inaczej:

a) określenie „osoba" oznacza osobę fizyczną, spółkę oraz każde inne zrzeszenie osób;

b) określenie „spółka" oznacza osobę prawną lub inną jednostkę organizacyjną, którą dla celów podatkowych traktuje się jako osobę prawną;

c) określenie „przedsiębiorstwo" ma zastosowanie do prowadzenia wszelkiej działalności zarobkowej;

d) określenia „przedsiębiorstwo jednego umawiającego się państwa" i „przedsiębiorstwo drugiego umawiającego się państwa" oznaczają odpowiednio przedsiębiorstwo prowadzone przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym umawiającym się państwie i przedsiębiorstwo prowadzone przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie;

e) określenie „transport międzynarodowy" oznacza wszelki transport statkiem morskim lub statkiem powietrznym, eksploatowanym przez przedsiębiorstwo, którego faktyczny zarząd znajduje się w umawiającym się państwie, z wyjątkiem przypadku, gdy taki statek morski lub statek powietrzny jest eksploatowany wyłącznie między miejscami położonymi w drugim umawiającym się państwie;

f) określenie „właściwy organ" oznacza:
   1) w państwie A: .....
   2) w państwie B: .....

g) określenie „obywatel" w odniesieniu do umawiającego się państwa oznacza:
   (i) każdą osobę fizyczną posiadającą obywatelstwo lub przynależność państwową umawiającego się państwa,
   (ii) każdą osobę prawną, spółkę osobową lub stowarzyszenie utworzone na podstawie ustawodawstwa obowiązującego w tym umawiającym się państwie;

h) określenie „działalność zarobkowa" w odniesieniu do przedsiębiorstwa obejmuje wykonywanie wolnych zawodów i innej działalności o charakterze niezależnym.

2. Przy stosowaniu niniejszej konwencji przez umawiające się państwo, jeżeli z kontekstu nie wynika inaczej, każde określenie w niej niezdefiniowane będzie miało takie znaczenie, jakie ma ono w przepisach prawnych tego państwa w zakresie podatków, do których ma zastosowanie niniejsza konwencja, przy czym znaczenie

wynikające z ustawodawstwa podatkowego tego państwa ma pierwszeństwo przed znaczeniem nadanym określeniu przez inne przepisy prawne tego państwa.

Artykuł 4
MIEJSCE ZAMIESZKANIA LUB SIEDZIBA

1. W rozumieniu niniejszej konwencji określenie „osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie" oznacza każdą osobę, która zgodnie z prawem tego państwa podlega tam opodatkowaniu z uwagi na jej miejsce zamieszkania, miejsce stałego pobytu, siedzibę zarządu albo inne kryterium o podobnym charakterze i obejmuje również samo państwo, jego jednostkę terytorialną lub organ lokalny. Jednakże określenie to nie obejmuje osób, które podlegają opodatkowaniu w tym państwie tylko w zakresie dochodu osiąganego ze źródeł w tym państwie lub z tytułu majątku położonego w tym państwie.

2. Jeżeli, stosownie do postanowień ustępu 1, osoba fizyczna ma miejsce zamieszkania w obu umawiających się państwach, to jej status określa się według następujących zasad:

a) osobę uważa się za mającą miejsce zamieszkania w tym państwie, w którym ma ona stałe ognisko domowe; jeżeli ma ona stałe ognisko domowe w obu umawiających się państwach, to uważa się ją za mającą miejsce zamieszkania tylko w tym państwie, z którym ma ona ściślejsze powiązania osobiste i gospodarcze (ośrodek interesów życiowych);
b) jeżeli nie można ustalić, w którym państwie osoba ma ośrodek interesów życiowych albo jeżeli nie posiada ona stałego ogniska domowego w żadnym z państw, to uważa się ją za mającą miejsce zamieszkania w tym umawiającym się państwie, w którym zwykle przebywa;
c) jeżeli przebywa ona zazwyczaj w obu państwach lub nie przebywa zazwyczaj w żadnym z nich, to uważa się ją za mającą miejsce zamieszkania w tym państwie, którego jest obywatelem;
d) jeżeli osoba jest obywatelem obydwu państw lub nie jest obywatelem żadnego z nich, to właściwe organy umawiających się państw rozstrzygną tę sprawę w drodze wzajemnego porozumienia.

3. Jeżeli, stosownie do postanowień ustępu 1, osoba niebędąca osobą fizyczną ma siedzibę w obu umawiających się państwach, to uważa się, że ma ona siedzibę w tym umawiającym się państwie, w którym znajduje się miejsce jej faktycznego zarządu.

OECD

Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku

wersja skrócona, lipiec 2014

Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) promuje od lat działania mające na celu trwały rozwój gospodarki światowej i wzrost zatrudnienia, głównie poprzez wspieranie handlu międzynarodowego oraz różnych form wymiany dóbr, usług, kapitału i technologii. Aby nie dopuścić do podwójnego opodatkowania osób prowadzących działalność handlową, przemysłową czy finansową w różnych krajach, OECD zaleca zawieranie dwustronnych konwencji podatkowych opartych na Modelowej konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku.

Modelowa konwencja, opublikowana po raz pierwszy w 1992 r., jest stale udoskonalana i uaktualniana. Prezentujemy Czytelnikom przekład najnowszej, skróconej wersji – z 15 lipca 2014 r. Dokument ten służy nie tylko państwom należącym do OECD, ale ma coraz większy wpływ na decyzje podatkowe państw nieczłonkowskich.

Niniejsza publikacja jest jedyną w Polsce edycją Modelowej konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku wydaną na podstawie licencji udzielonej przez OECD.

ISBN 978-83-264-9358-4

Cena: 169 zł
(w tym 5% VAT)

Zamówienia:
infolinia 801 04 45 45, fax 22 535 80 01
zamowienia@wolterskluwer.pl
www.profinfo.pl

9788326493584 W01P01