

# Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku

WERSJA SKRÓCONA

LIPIEC 2010

Przełożył Kazimierz Bany

Zamów książkę w księgarni internetowej

**profinfo.pl**  
księgarnia internetowa

Warszawa 2011



ABC

a Wolters Kluwer business



## **ORGANIZACJA WSPÓŁPRACY GOSPODARCZEJ I ROZWOJU**

OECD jest jedynym forum, na którym rządy 30 demokratycznych państw współpracują, by stawić czoło gospodarczym, społecznym i środowiskowym wyzwaniom globalizacji. OECD podjęła również wysiłek, by pomóc rządowi sprostać nowym wyzwaniom, takim jak zbiorowe zarządzanie gospodarką, informatyka gospodarcza oraz starzenie się ludności. OECD jest miejscem, gdzie rządy mogą porównywać doświadczenia, poszukiwać odpowiedzi na wspólne problemy, ustalać dobre praktyki i pracować na rzecz koordynacji krajowych i międzynarodowych kierunków działania.

Państwami członkowskimi OECD są: Australia, Austria, Belgia, Dania, Finlandia, Francja, Grecja, Hiszpania, Irlandia, Islandia, Japonia, Kanada, Korea, Luksemburg, Meksyk, Niderlandy, Niemcy, Norwegia, Nowa Zelandia, Polska, Portugalia, Republika Czeska, Republika Słowacka, Szwajcaria, Szwecja, Stany Zjednoczone, Turcja, Węgry, Włochy i Zjednoczone Królestwo. W pracach OECD bierze udział Komisja Wspólnot Europejskich.

Wydawnictwo OECD rozpowszechnia szeroko dane statystyczne Organizacji, zbiory materiałów i badania na tematy gospodarcze, społeczne i ochrony środowiska, jak również konwencje, wytyczne i standardy uzgodnione przez jej państwa członkowskie.

Opublikowano w języku francuskim pod tytułem:

**Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune**

VERSION ABRÉGÉE, 2010

## **PRZEDMOWA**

Niniejsza publikacja jest tłumaczeniem ósmej edycji skróconej wersji Modelowej konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku, która w wersji pełnej, w formie skoroszytu z wymiennymi kartkami, została opublikowana po raz pierwszy w 1992 r. i odąd jest okresowo uaktualniana.

Niniejsza wersja skrócona obejmuje tekst Modelowej konwencji według stanu na dzień 22 lipca 2010 r. Nie zostały w niej zamieszczone uwagi o treści historycznej włączone do tomu I pełnej wersji, szczególnie lista konwencji podatkowych między państwami członkowskimi OECD ani też raporty źródłowe włączone do tomu II.

## SPIS TREŚCI

<b>Wstęp</b> .....	9
A. Tło historyczne.....	10
B. Oddziaływanie Modelowej konwencji OECD.....	12
C. Prezentacja Modelowej konwencji.....	13
<b>Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku</b> .....	23
<b>Komentarz do artykułów Modelowej konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku</b> .....	53
Artykuł 1 .....	55
Artykuł 2 .....	92
Artykuł 3 .....	96
Artykuł 4 .....	103
Artykuł 5 .....	115
Artykuł 6 .....	157
Artykuł 7 .....	160
Artykuł 8 .....	215
Artykuł 9 .....	224
Artykuł 10 .....	229
Artykuł 11.....	253
Artykuł 12 .....	270
Artykuł 13 .....	292
[Artykuł 14 – skreślony] .....	306
Artykuł 15 .....	307
Artykuł 16 .....	329
Artykuł 17 .....	331
Artykuł 18 .....	338
Artykuł 19 .....	361
Artykuł 20 .....	366
Artykuł 21 .....	367
Artykuł 22 .....	372
Artykuł 23A i 23B.....	376
Artykuł 24 .....	409
Artykuł 25 .....	436

## Spis treści

---

Artykuł 26 .....	484
Artykuł 27 .....	501
Artykuł 28 .....	512
Artykuł 29 .....	515
Artykuł 30 i 31 .....	516
<b>Stanowisko gospodarek spoza OECD wobec Modelowej konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku .....</b>	<b>519</b>
<b>Aneks: Zalecenie Rady OECD dotyczące Modelowej konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku .....</b>	<b>569</b>

## 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<sup>1</sup>, 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.

---

<sup>1</sup> Zob. Aneks.

## A. Tło historyczne

4. Postęp w eliminowaniu podwójnego opodatkowania na drodze dwustronnych konwencji lub jednostronnych decyzji nastąpił już w okresie, gdy Rada Organizacji 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 r. 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*<sup>2</sup>. 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 doświadcze-

---

<sup>2</sup> *Draft Double Taxation Convention on Income and on Capital*, OECD, Paris 1963.

nia 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 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<sup>3</sup>.

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 stały 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<sup>4</sup>.

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.

---

<sup>3</sup> *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital*, OECD, Paris 1977.

<sup>4</sup> Wiele opublikowanych raportów przedrukowano w tomie II pełnej wersji skróconej Modelowej konwencji podatkowej OECD.



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 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<sup>5</sup>, lecz również 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 do 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 do pierwotnej

---

<sup>5</sup> Zob. Załącznik I w tomie II wersji skróconej Modelowej konwencji OECD zawierający listę tych konwencji.

redakcji i następnej zmiany *Modelowej konwencji ONZ o podwójnym opodatkowaniu między państwami rozwiniętymi i rozwijającymi się*<sup>6</sup>, która zawiera znaczną część jego 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).

---

<sup>6</sup> *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, UN Publications, New York, wyd. 1, 1980, wyd. 2, 2001.

### *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 majątku nieruchomego położonego w danym państwie (w tym dochód z rolnictwa i leśnictwa), zyski z przeniesienia własności majątku (artykuł 6, artykuł 13 ustęp 1 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 niebędących dochodem z majątku nieruchomego (artykuł 12), zysków ze sprzedaży akcji lub papierów wartościowych (artykuł 13 ustęp 5), 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 żegludzie 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.

### *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 iż 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 komentowanych 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 zgod-

nie 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 wyciągnięciu 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 użyteczne 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 napotykałaby 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 r. i 1989 r. oraz w 1996 r.<sup>7</sup>, 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.

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.

---

<sup>7</sup> Sygnatariuszem konwencji z 1989 r. i 1996 r. są również Wyspy Owcze.

*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.



**MODELOWA KONWENCJA  
W SPRAWIE PODATKU  
OD DOCHODU I MAJĄTKU**



## **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

Artykuł 16. Wynagrodzenia dyrektorów

- Artykuł 17. Artyści i sportowcy
- Artykuł 18. Emerytury
- 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

## **TYTUŁ KONWENCJI**

### **Konwencja między państwem A a państwem B w sprawie podatków od dochodu i majątku<sup>1</sup>**

## **PREAMBUŁA KONWENCJI<sup>2</sup>**

---

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

<sup>2</sup> 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.

*Artykuł 5*  
ZAKŁAD

1. W rozumieniu niniejszej konwencji określenie „zakład” oznacza stałą placówkę, przez którą całkowicie lub częściowo prowadzona jest działalność gospodarcza przedsiębiorstwa.

2. Określenie „zakład” obejmuje w szczególności:

- a) siedzibę zarządu,
- b) filię,
- c) biuro,
- d) zakład fabryczny,
- e) warsztat,
- f) kopalnię, źródło ropy naftowej lub gazu, kamieniołom albo każde inne miejsce wydobywania zasobów naturalnych.

3. Plac budowy, prace budowlane lub instalacyjne stanowią zakład tylko wtedy, jeżeli trwają dłużej niż dwanaście miesięcy.

4. Bez względu na poprzednie postanowienia tego artykułu, określenie „zakład” nie obejmuje:

- a) użytkowania placówek, które służą wyłącznie do składowania, wystawiania lub wydawania dóbr lub towarów należących do przedsiębiorstwa;
- b) utrzymywania składów dóbr lub towarów należących do przedsiębiorstwa wyłącznie w celu składowania, wystawiania lub wydawania;
- c) utrzymywania składów dóbr lub towarów należących do przedsiębiorstwa wyłącznie w celu przerobu przez inne przedsiębiorstwo;
- d) utrzymywania stałej placówki wyłącznie w celu zakupu dóbr lub towarów albo w celu zbierania informacji dla przedsiębiorstwa;
- e) utrzymywania stałej placówki wyłącznie w celu prowadzenia dla przedsiębiorstwa jakiegokolwiek innej działalności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym;
- f) utrzymywania stałej placówki wyłącznie w celu prowadzenia któregośkolwiek rodzaju działalności, o jakich mowa od punktu a) do e), pod warunkiem jednak, że całkowita działalność tej placówki, wynikająca z takiego połączenia rodzajów działalności, ma charakter przygotowawczy lub pomocniczy.

5. Jeżeli osoba – z wyjątkiem niezależnego przedstawiciela w rozumieniu ustępu 6 – działa w imieniu przedsiębiorstwa oraz posiada i zwyczajowo wykonuje pełnomocnictwo do zawierania umów w umawiającym się państwie w imieniu przedsiębiorstwa, to uważa się, że przedsiębiorstwo to, bez względu na postanowienia ustępów 1 i 2, posiada w tym państwie zakład prowadzący tego typu

działalność, którą osoba ta podejmuje dla przedsiębiorstwa, chyba że czynności wykonywane przez tę osobę ograniczają się do rodzajów działalności wymienionych w ustępie 4, które gdyby były wykonywane za pośrednictwem stałej placówki, nie powodowałyby uznania tej placówki za zakład na podstawie postanowień tego ustępu.

6. Nie uważa się, że przedsiębiorstwo posiada zakład w umawiającym się państwie tylko z tego powodu, że podejmuje ono w tym państwie czynności za pośrednictwem maklera, generalnego komisanta albo jakiegokolwiek innego niezależnego przedstawiciela, pod warunkiem że te osoby działają w ramach swojej zwykłej działalności.

7. Fakt, że spółka mająca siedzibę w umawiającym się państwie kontroluje lub jest kontrolowana przez spółkę, która ma siedzibę w drugim umawiającym się państwie, albo która prowadzi działalność w tym drugim państwie (przez posiadany tam zakład albo w inny sposób), nie wystarcza, aby którąkolwiek z tych spółek uważać za zakład drugiej spółki.

### **ROZDZIAŁ III OPODATKOWANIE DOCHODU**

#### *Artykuł 6* **DOCHÓD Z MAJĄTKU NIERUCHOMEGO**

1. Dochód, osiągnany przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie z majątku nieruchomego (włączając dochód z gospodarstwa rolnego lub leśnego) położonego w drugim umawiającym się państwie, może być opodatkowany w tym drugim państwie.

2. Określenie „majątek nieruchomy” ma takie znaczenie, jakie nadaje mu prawo tego umawiającego się państwa, na którego terytorium dany majątek jest położony. Określenie to obejmuje w każdym przypadku mienie przynależne do majątku nieruchomego, żywy i martwy inwentarz gospodarstw rolnych i leśnych, prawa, do których mają zastosowanie przepisy prawa powszechnego dotyczące własności ziemi, prawa użytkowania majątku nieruchomego, jak również prawa do stałych lub zmiennych świadczeń z tytułu eksploatacji lub prawa do eksploatacji złóż mineralnych, źródeł i innych zasobów naturalnych; statki morskie, barki i statki powietrzne nie stanowią majątku nieruchomego.

3. Postanowienia ustępu 1 stosuje się do dochodu osiągniętego z bezpośredniego użytkowania, dzierżawy lub innego rodzaju użytkowania majątku nieruchomego.

4. Postanowienia ustępów 1 i 3 stosuje się również do dochodu z majątku nieruchomego przedsiębiorstwa.

### *Artykuł 7*

## ZYSKI PRZEDSIĘBIORSTW

1. Zyski przedsiębiorstwa umawiającego się państwa podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi w drugim umawiającym się państwie działalność gospodarczą poprzez położony tam zakład. Jeżeli przedsiębiorstwo wykonuje działalność w ten sposób, to zyski, jakie można przypisać zakładowi zgodnie z postanowieniami ustępu 2, mogą być opodatkowane w tym drugim państwie.

2. W rozumieniu tego artykułu i artykułów [23A] [23B], zyski, jakie można przypisać w każdym umawiającym się państwie zakładowi, o którym mowa w ustępie 1, są zyskami, jakie mógłby osiągnąć zakład, w szczególności w jego transakcjach wewnętrznych z innymi częściami przedsiębiorstwa, gdyby był oddzielnym i niezależnym przedsiębiorstwem prowadzącym taką samą lub podobną działalność w takich samych lub podobnych warunkach, uwzględniając wykonywane funkcje, wykorzystywane aktywa oraz ryzyka ponoszone przez przedsiębiorstwo za pośrednictwem zakładu oraz pozostałych części przedsiębiorstwa.

3. Jeżeli zgodnie z postanowieniami ustępu 2, umawiające się państwo dokonuje korekty zysków, które można przypisać zakładowi przedsiębiorstwa jednego z umawiających się państw i odpowiednio opodatkowuje zyski przedsiębiorstwa, które zostały opodatkowane w drugim umawiającym się państwie, to drugie państwo w koniecznym zakresie wyeliminowania podwójnego opodatkowania tych zysków dokona stosownej korekty kwoty podatku pobranego od tych zysków. Przy ustalaniu takiej korekty właściwe organy umawiających się państw będą w razie konieczności konsultować się wzajemnie.

4. Jeżeli w zyskach mieszczą się składniki dochodu, które zostały odrębnie uregulowane w innych artykułach niniejszej konwencji, to postanowienia niniejszego artykułu nie mają wpływu na postanowienia tych artykułów.

*Artykuł 8*  
ŻEGLUGA MORSKA, ŻEGLUGA ŚRÓDLĄDOWA  
I TRANSPORT LOTNICZY

1. Zyski osiągnięte z eksploatacji w transporcie międzynarodowym statków morskich lub statków powietrznych podlegają opodatkowaniu tylko w tym umawiającym się państwie, w którym znajduje się miejsce faktycznego zarządu przedsiębiorstwa.

2. Zyski osiągnięte z eksploatacji barek w transporcie śródlądowym podlegają opodatkowaniu tylko w tym umawiającym się państwie, w którym znajduje się miejsce faktycznego zarządu przedsiębiorstwa.

3. Jeżeli miejsce faktycznego zarządu przedsiębiorstwa żeglugi morskiej lub przedsiębiorstwa żeglugi śródlądowej znajduje się na pokładzie statku lub barki, to uważa się, że znajduje się ono w tym umawiającym się państwie, w którym znajduje się port macierzysty statku lub barki, a jeżeli statek lub barka nie ma portu macierzystego, to w tym umawiającym się państwie, w którym osoba eksploatująca statek lub barkę ma miejsce zamieszkania lub siedzibę.

4. Postanowienia ustępu 1 stosuje się również do zysków pochodzących z uczestnictwa w umowie poolowej, we wspólnym przedsiębiorstwie lub w międzynarodowym związku eksploatacyjnym.

*Artykuł 9*  
PRZEDSIĘBIORSTWA POWIĄZANE

1. Jeżeli:

- a) przedsiębiorstwo umawiającego się państwa uczestniczy bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu, kontroli lub w kapitale przedsiębiorstwa drugiego umawiającego się państwa albo
- b) te same osoby uczestniczą bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu, kontroli lub w kapitale przedsiębiorstwa umawiającego się państwa i przedsiębiorstwa drugiego umawiającego się państwa

i jeżeli w jednym i w drugim przypadku między dwoma przedsiębiorstwami w zakresie ich stosunków handlowych lub finansowych zostaną umówione lub narzucone warunki, które różnią się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne przedsiębiorstwa, wówczas zyski, które osiągnęłyby jedno z przedsiębiorstw bez tych warunków, ale z powodu tych warunków ich nie osiągnęło, mogą być uznane za zyski tego przedsiębiorstwa i odpowiednio opodatkowane.

2. Jeżeli umawiające się państwo włącza do zysków własnego przedsiębiorstwa i odpowiednio opodatkowuje również zyski przedsiębiorstwa drugiego umawiającego się państwa, z tytułu których przedsiębiorstwo to zostało opodatkowane w tym drugim państwie, a zyski w ten sposób połączone są zyskami, które osiągnęłyby przedsiębiorstwo pierwszego państwa, gdyby warunki ustalone między oboma przedsiębiorstwami były takie jak między przedsiębiorstwami niezależnymi, wtedy to drugie państwo dokona odpowiedniej korekty kwoty podatku wymierzonego w tym państwie. Przy ustalaniu takiej korekty będą odpowiednio uwzględnione inne postanowienia niniejszej konwencji, a właściwe organy umawiających się państw będą w razie konieczności porozumiewać się ze sobą bezpośrednio.

### *Artykuł 10* DYWIDENDY

1. Dywidendy, wypłacane przez spółkę mającą siedzibę w umawiającym się państwie osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie, mogą być opodatkowane w tym drugim państwie.

2. Jednakże dywidendy te mogą być opodatkowane także w tym umawiającym się państwie, w którym spółka wypłacająca dywidendy ma swoją siedzibę, i zgodnie z prawem tego państwa, ale jeżeli osoba uprawniona do dywidend ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie, to podatek tak wymierzony nie może przekroczyć:

- a) 5% kwoty dywidend brutto, jeżeli osobą uprawnioną jest spółka (inna niż spółka osobowa), której bezpośredni udział w kapitale spółki wypłacającej dywidendy wynosi co najmniej 25%,
- b) 15% kwoty dywidend brutto we wszystkich pozostałych przypadkach.

Właściwe organy umawiających się państw rozstrzygną, w drodze wzajemnego porozumienia, sposób stosowania tych ograniczeń.

Postanowienia tego ustępu nie dotyczą opodatkowania spółki w odniesieniu do zysków, z których dywidendy są wypłacane.

3. Określenie „dywidendy” użyte w tym artykule oznacza dochód z akcji, akcji gratisowych, praw do udziału w zysku, akcji górniczych, akcji założycieli lub innych praw z wyjątkiem wierzytelności, do udziału w zyskach, jak również dochód z innych praw w spółce, który według prawa podatkowego państwa, w którym spółka wypłacająca dywidendy ma siedzibę, jest pod względem podatkowym traktowany jak dochód z akcji.

4. Postanowienia ustępów 1 i 2 nie mają zastosowania, jeżeli osoba uprawniona do dywidend, mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się



państwie, wykonuje w drugim umawiającym się państwie, w którym znajduje się siedziba spółki wypłacającej dywidendy, działalność zarobkową poprzez zakład w nim położony i gdy udział, z tytułu którego wypłaca się dywidendy, faktycznie wiąże się z działalnością takiego zakładu. W takim przypadku stosuje się postanowienia artykułu 7.

5. Jeżeli spółka, której siedziba znajduje się w jednym umawiającym się państwie, osiąga zyski lub dochody z drugiego umawiającego się państwa, wówczas to drugie państwo nie może ani obciążać podatkiem dywidend wypłacanych przez tę spółkę, z wyjątkiem przypadku, gdy takie dywidendy są wypłacane osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym drugim państwie lub w przypadku, gdy udział, z tytułu którego dywidendy są wypłacane, faktycznie wiąże się z działalnością zakładu położonego w tym drugim państwie, ani też obciążać niewydzielonych zysków spółki podatkiem od niewydzielonych zysków, nawet kiedy wypłacone dywidendy lub niewydzielone zyski całkowicie lub częściowo pochodzą z zysków albo dochodów osiągniętych w tym drugim państwie.

### *Artykuł 11* ODSETKI

1. Odsetki, które powstają w umawiającym się państwie i są wypłacane osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie, mogą być opodatkowane w tym drugim państwie.

2. Jednakże takie odsetki mogą być także opodatkowane w tym umawiającym się państwie, w którym powstają, i zgodnie z ustawodawstwem tego państwa, ale jeżeli osoba uprawniona do odsetek ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie, to podatek w ten sposób ustalony nie może przekroczyć 10% kwoty brutto tych odsetek. Właściwe organy umawiających się państw rozstrzygną, w drodze wzajemnego porozumienia, sposób stosowania tego ograniczenia.

3. Użyte w tym artykule określenie „odsetki” oznacza dochód z wszelkiego rodzaju wierzytelności zabezpieczonych, jak i niezabezpieczonych hipoteką i zarówno zawierających bądź nie prawo do udziału w zyskach osiągniętych przez dłużnika, a w szczególności dochody z państwowych papierów wartościowych oraz dochody z obligacji lub skryptów dłużnych, włącznie z premiami i nagrodami związanymi z takimi papierami wartościowymi, obligacjami lub skryptami dłużnymi. Opłat karnych z tytułu opóźnionej zapłaty nie uważa się za odsetki w rozumieniu tego artykułu.

4. Postanowienia ustępów 1 i 2 nie mają zastosowania, jeżeli osoba uprawniona do odsetek, mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie, prowadzi w drugim państwie, w którym powstają odsetki, działalność zarobkową poprzez zakład tam położony, i jeżeli wierzytelność, z tytułu której płacone są odsetki, jest faktycznie związana z takim zakładem. W takim przypadku stosuje się postanowienia artykułu 7.

5. Uważa się, że odsetki powstają w umawiającym się państwie, jeżeli płatnikiem jest osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym państwie. Jeżeli jednak osoba wypłacająca odsetki, bez względu na to, czy ma ona miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie, posiada w umawiającym się państwie zakład, w związku z działalnością którego powstało zobowiązanie, z tytułu którego są wypłacane odsetki i zapłata tych odsetek jest pokrywana przez ten zakład, to uważa się, że odsetki takie powstają w państwie, w którym położony jest zakład.

6. Jeżeli w wyniku szczególnych powiązań między płatnikiem a osobą uprawnioną do odsetek lub powiązań między nimi a osobą trzecią kwota odsetek związanych z zadłużeniem, z tytułu którego są wypłacane, przekracza kwotę, która byłaby uzgodniona pomiędzy płatnikiem a osobą uprawnioną do odsetek bez tych powiązań, wówczas postanowienia tego artykułu mają zastosowanie tylko do ostatniej wymienionej kwoty. W takim przypadku nadwyżka ponad wymienioną poprzednio część podlega opodatkowaniu w każdym umawiającym się państwie zgodnie z jego prawem i z uwzględnieniem innych postanowień niniejszej konwencji.

## *Artykuł 12* NALEŻNOŚCI LICENCYJNE

1. Należności licencyjne powstające w umawiającym się państwie i wypłacane osobie uprawnionej, mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie, podlegają opodatkowaniu tylko w tym drugim państwie.

2. Określenie „należności licencyjne” użyte w tym artykule oznacza wszelkiego rodzaju należności płacone za użytkowanie lub prawo do użytkowania wszelkich praw autorskich do dzieła literackiego, artystycznego lub naukowego, włącznie z filmami dla kin, wszelkiego patentu, znaku towarowego, wzoru lub modelu, planu, tajemnicy technologii lub procesu produkcyjnego lub za korzystanie z doświadczenia zawodowego w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej.

3. Postanowienia ustępów 1 i 2 nie mają zastosowania, jeżeli osoba uprawniona do należności licencyjnych, mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie, prowadzi w drugim umawiającym się państwie, z którego pochodzą należności licencyjne, działalność zarobkową poprzez zakład w nim położony, a prawa lub majątek, z tytułu których wypłacane są należności licencyjne, faktycznie wiążą się z działalnością tego zakładu. W takim przypadku stosuje się postanowienia artykułu 7.

4. Jeżeli w wyniku szczególnych powiązań między płatnikiem a osobą uprawnioną do należności licencyjnych lub powiązań między nimi a osobą trzecią kwota należności licencyjnych płacona za użytkowanie, prawo lub informację przekracza kwotę, którą płatnik i osoba uprawniona do należności licencyjnych uzgodniliby bez tych powiązań, wówczas postanowienia tego artykułu stosuje się tylko do tej ostatniej wymienionej kwoty. W takim przypadku nadwyżka ponad wymienioną poprzednio kwotę podlega opodatkowaniu w każdym umawiającym się państwie zgodnie z jego prawem i z uwzględnieniem innych postanowień niniejszej konwencji.

### *Artykuł 13*

#### ZYSKI Z PRZENIESIENIA WŁASNOŚCI MAJĄTKU

1. Zyski osiągane przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie, pochodzące z przeniesienia własności majątku nieruchomości, o którym mowa w artykule 6 i położonego w drugim umawiającym się państwie, mogą być opodatkowane w tym drugim państwie.

2. Zyski z przeniesienia własności majątku ruchomego stanowiącego część majątku zakładu, który przedsiębiorstwo jednego umawiającego się państwa posiada w drugim umawiającym się państwie, łącznie z zyskami, które pochodzą z przeniesienia tytułu własności takiego zakładu (odrębnie albo razem z całym przedsiębiorstwem), mogą być opodatkowane w tym drugim państwie.

3. Zyski osiągane przez przedsiębiorstwo umawiającego się państwa z przeniesienia własności eksploatowanych w transporcie międzynarodowym statków morskich, statków powietrznych i barek żeglugi śródlądowej oraz z przeniesienia własności majątku ruchomego związanego z eksploatacją takich statków morskich, statków powietrznych lub barek, podlegają opodatkowaniu tylko w tym umawiającym się państwie, w którym znajduje się miejsce faktycznego zarządu przedsiębiorstwa.

4. Zyski osiągane przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie, pochodzące z przeniesienia własności akcji lub

udziałów, osiągające ponad 50% wartości bezpośrednio lub pośrednio z nieruchomości położonej w drugim umawiającym się państwie, mogą być opodatkowane w tym drugim państwie.

5. Zyski z przeniesienia własności jakiegokolwiek majątku niewymienionego w ustępach 1, 2, 3 i 4 podlegają opodatkowaniu tylko w tym umawiającym się państwie, w którym przenoszący własność ma miejsce zamieszkania lub siedzibę.

[*Artykuł 14* – WOLNE ZAWODY]  
[SKREŚLONY]

*Artykuł 15*  
DOCHÓD Z PRACY

1. Z zastrzeżeniem postanowień artykułów 16, 18 i 19, pensje, płace i inne podobne wynagrodzenia, które osoba mająca miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie otrzymuje za pracę najemną, podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie, chyba że praca wykonywana jest w drugim umawiającym się państwie. Jeżeli praca jest tam wykonywana, to otrzymywane za nią wynagrodzenie może być opodatkowane w tym drugim państwie.

2. Bez względu na postanowienia ustępu 1, wynagrodzenie, jakie osoba mająca miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie otrzymuje za pracę najemną, wykonywaną w drugim umawiającym się państwie, podlega opodatkowaniu tylko w pierwszym państwie, jeżeli:

- a) odbiorca przebywa w drugim państwie przez okres lub okresy nieprzekraczające łącznie 183 dni w okresie dwunastu miesięcy rozpoczynającym się lub kończącym w danym roku podatkowym i
- b) wynagrodzenie jest wypłacane przez pracodawcę lub w imieniu pracodawcy, który nie ma miejsca zamieszkania lub siedziby w drugim państwie, i
- c) wynagrodzenie nie jest ponoszone przez zakład, który pracodawca posiada w drugim państwie.

3. Bez względu na poprzednie postanowienia tego artykułu, wynagrodzenie otrzymywane za pracę najemną, wykonywaną na pokładzie statku morskiego bądź statku powietrznego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym lub na pokładzie barki w żegludze śródlądowej, może być opodatkowane w tym umawiającym się państwie, w którym znajduje się miejsce faktycznego zarządu przedsiębiorstwa.

*Artykuł 16*  
WYNAGRODZENIA DYREKTORÓW

Wynagrodzenia dyrektorów i inne podobne wypłaty, które osoba mająca miejsce zamieszkania w jednym umawiającym się państwie otrzymuje z tytułu członkostwa w radzie dyrektorów lub w radzie nadzorczej spółki mającej siedzibę w drugim umawiającym się państwie, mogą być opodatkowane w tym drugim państwie.

*Artykuł 17*  
ARTYŚCI I SPORTOWCY

1. Bez względu na postanowienia artykułów 7 i 15, dochód osoby mającej miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie uzyskany z tytułu działalności artystycznej, na przykład artysty scenicznego, filmowego, radiowego lub telewizyjnego, jak też muzyka lub sportowca, osobiście wykonywanej w drugim umawiającym się państwie, może być opodatkowany w tym drugim państwie.

2. Jeżeli dochód, mający związek z osobiście wykonywaną działalnością artysty lub sportowca, nie przypada temu artyście lub sportowcowi, lecz innej osobie, wówczas dochód taki, bez względu na postanowienia artykułów 7 i 15, może być opodatkowany w tym umawiającym się państwie, w którym działalność tego artysty lub sportowca jest wykonywana.

*Artykuł 18*  
EMERYTURY

Z zastrzeżeniem postanowień artykułu 19 ustęp 2, emerytury i inne podobne świadczenia wypłacane osobie mającej miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie z tytułu jej wcześniejszej pracy najemnej podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie, w którym odbiorca emerytury ma miejsce zamieszkania.

*Artykuł 19*  
PRACOWNICY PAŃSTWOWI

1. a) Pensje, płace oraz podobne wynagrodzenia, inne niż emerytura, wypłacane przez umawiające się państwo, jego jednostkę terytorialną lub organ lokalny osobie fizycznej z tytułu usług świadczonych na rzecz tego państwa, jego jednostki terytorialnej lub organu lokalnego, podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie.

b) Jednakże taka pensja, płaca lub inne podobne wynagrodzenie podlega opodatkowaniu tylko w drugim umawiającym się państwie, jeżeli usługi te są świadczone w tym państwie przez osobę, która ma miejsce zamieszkania w tym właśnie państwie i która:

- 1) jest obywatelem tego państwa; lub
- 2) nie wybrała miejsca zamieszkania w tym państwie wyłącznie w celu świadczenia tych usług.

2. a) Bez względu na postanowienia ustępu 1, emerytury lub inne podobne świadczenia wypłacane przez umawiające się państwo, jego jednostkę terytorialną lub organ lokalny albo z funduszy utworzonych przez to państwo, jego jednostkę terytorialną lub organ lokalny, osobie fizycznej z tytułu świadczenia usług na rzecz tego państwa lub jego jednostki terytorialnej lub organu lokalnego, podlega opodatkowaniu tylko w tym państwie.

b) Jednakże takie emerytury lub inne podobne świadczenia podlegają opodatkowaniu tylko w drugim umawiającym się państwie, jeśli osoba ma miejsce zamieszkania w tym państwie i jest jego obywatelem.

3. Postanowienia artykułów 15, 16, 17 i 18 stosuje się do pensji, płac, wynagrodzeń, emerytur i innych podobnych świadczeń wypłacanych z tytułu świadczenia usług pozostających w związku z działalnością gospodarczą prowadzoną przez umawiające się państwo, jego jednostkę terytorialną lub organ lokalny.

## *Artykuł 20* STUDENCI

Świadczenia otrzymywane na utrzymanie, kształcenie lub odbywanie praktyki przez studenta lub praktykanta, który przebywa w pierwszym umawiającym się państwie wyłącznie w celu kształcenia się, odbywania praktyki lub szkolenia, a który ma miejsce zamieszkania w drugim państwie (lub miał bezpośrednio przed przybyciem do pierwszego państwa) nie podlegają opodatkowaniu w pierwszym państwie, jeżeli świadczenia te pochodzą ze źródeł spoza tego państwa.

## *Artykuł 21* INNE DOCHODY

1. Dochody osoby mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie, bez względu na to gdzie są osiągane, a nieobjęte postanowieniami poprzednich artykułów niniejszej konwencji, podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie.

2. Postanowień ustępu 1 nie stosuje się do dochodów niebędących dochodami z majątku nieruchomego, określonego w artykule 6 ustęp 2, jeżeli osoba osiągająca takie dochody, posiadająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym umawiającym się państwie, prowadzi w drugim umawiającym się państwie działalność zarobkową poprzez zakład w nim położony i gdy prawo lub majątek, z tytułu których osiąga dochód, są faktycznie związane z działalnością takiego zakładu. W takim przypadku stosuje się postanowienia artykułu 7.

## **ROZDZIAŁ IV OPODATKOWANIE MAJĄTKU**

### *Artykuł 22* **MAJĄTEK**

1. Majątek nieruchomy, określony w artykule 6, będący własnością osoby mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie, a położony w drugim umawiającym się państwie, może być opodatkowany w tym drugim państwie.

2. Majątek ruchomy, stanowiący część majątku zakładu, który przedsiębiorstwo umawiającego się państwa posiada w drugim umawiającym się państwie, może być opodatkowany w tym drugim państwie.

3. Majątek w postaci statków morskich i statków powietrznych eksploatowanych w transporcie międzynarodowym oraz barek eksploatowanych w żegludze śródlądowej, jak również mienie ruchome służące do eksploatacji takich statków morskich, statków powietrznych i barek podlega opodatkowaniu tylko w tym umawiającym się państwie, w którym znajduje się miejsce faktycznego zarządu przedsiębiorstwa.

4. Wszelkie inne części majątku osoby mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie.

---

## ROZDZIAŁ V METODY UNIKANIA PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA

### *Artykuł 23A* METODA ZWOLNIENIA

1. Jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie osiąga dochód lub posiada majątek, który zgodnie z postanowieniami niniejszej konwencji może być opodatkowany w drugim umawiającym się państwie, wówczas pierwsze państwo zwolni taki dochód lub majątek od podatku, z zastrzeżeniem postanowień ustępów 2 i 3.

2. Jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie osiąga dochód, który zgodnie z postanowieniami artykułów 10 i 11 może być opodatkowany w drugim umawiającym się państwie, wówczas pierwsze państwo zezwoli na odliczenie od podatku od dochodu tej osoby kwoty równej podatkowi zapłaconemu w tym drugim państwie. Jednak takie odliczenie nie może przekroczyć tej części podatku, która została obliczona przed dokonaniem odliczenia, i która odpowiada tej części dochodu, która została osiągnięta z tego drugiego państwa.

3. Jeżeli zgodnie z jakimkolwiek postanowieniem konwencji, dochód osiągnięty lub majątek posiadany przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie jest zwolniony od opodatkowania w tym państwie, to jednak państwo to przy obliczeniu kwoty podatku od pozostałego dochodu lub majątku takiej osoby może wziąć pod uwagę zwolniony od podatku dochód i majątek.

### *Artykuł 23B* METODA ODLICZENIA

1. Jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie osiąga dochód lub posiada majątek, który zgodnie z postanowieniami niniejszej konwencji może być opodatkowany w drugim umawiającym się państwie, wówczas pierwsze państwo zezwoli na:

- a) odliczenie od podatku dochodowego danej osoby kwoty równej podatkowi dochodowemu zapłaconemu w tym drugim państwie;
- b) odliczenie od podatku od majątku danej osoby kwoty równej podatkowi od majątku zapłaconemu w tym drugim państwie.

Jednakże takie odliczenie w żadnym razie nie może przekroczyć tej części podatku dochodowego lub podatku od majątku, obliczonego przed dokonaniem



odliczenia, która przypada bądź na dochód, bądź na majątek, jaki może być opodatkowany w tym drugim państwie.

2. Jeżeli zgodnie z jakimkolwiek postanowieniem konwencji dochód osiągniany lub majątek posiadany przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie jest w tym państwie zwolniony od podatku, to jednak państwo to może przy obliczeniu kwoty podatku od pozostałego dochodu lub majątku takiej osoby wziąć pod uwagę zwolniony od podatku dochód lub majątek.

## ROZDZIAŁ VI POSTANOWIENIA SZCZEGÓLNE

### *Artykuł 24* RÓWNE TRAKTOWANIE

1. Obywatele umawiającego się państwa nie mogą być poddani w drugim umawiającym się państwie ani opodatkowaniu, ani związanym z nim obowiązkom, które są inne lub bardziej uciążliwe niż opodatkowanie i związane z nim obowiązki, jakim są lub mogą być poddani w takich samych okolicznościach, w szczególności w odniesieniu do miejsca zamieszkania lub siedziby, obywatele tego drugiego państwa. Niniejsze postanowienie stosuje się, bez względu na postanowienia artykułu 1, również do osób, które nie mają miejsca zamieszkania lub siedziby w jednym lub obu umawiających się państwach.

2. Osoby nieposiadające obywatelstwa, mające miejsce zamieszkania w jednym z umawiających się państw, nie będą poddane w żadnym z umawiających się państw opodatkowaniu ani związanym z nim obowiązkom, które są inne lub bardziej uciążliwe niż opodatkowanie i związane z nim obowiązki, jakim są lub mogą być poddani w takich samych okolicznościach (w szczególności w odniesieniu do miejsca zamieszkania) obywatele danego państwa.

3. Opodatkowanie zakładu, który przedsiębiorstwo umawiającego się państwa posiada w drugim umawiającym się państwie, nie może być w tym drugim państwie mniej korzystne niż opodatkowanie przedsiębiorstw tego drugiego państwa prowadzących taką samą działalność. Postanowienie to nie może być rozumiane jako zobowiązujące umawiające się państwo do udzielenia osobom mającym miejsce zamieszkania w drugim umawiającym się państwie jakichkolwiek osobistych zwolnień, ulg i obniżek podatkowych, z uwagi na ich stan cywilny i rodzinny, jakich państwo to udziela osobom mającym miejsce zamieszkania na jego terytorium.

4. Z wyjątkiem przypadków stosowania postanowień artykułu 9 ustęp 1, artykułu 11 ustęp 6 lub artykułu 12 ustęp 4, odsetki, należności licencyjne i inne koszty ponoszone przez przedsiębiorstwo umawiającego się państwa na rzecz osoby mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie, przy określaniu zysków tego przedsiębiorstwa podlegających opodatkowaniu, są odliczane na takich samych warunkach, jakby były one płacone na rzecz osoby mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym pierwszym wymienionym państwie. Podobnie, zobowiązania przedsiębiorstwa umawiającego się państwa, zaciągnięte wobec osoby mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie, są odliczane przy określaniu podlegającego opodatkowaniu majątku tego przedsiębiorstwa na takich samych warunkach, jakby były one zaciągnięte wobec osoby mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w pierwszym wymienionym państwie.

5. Przedsiębiorstwa umawiającego się państwa, których kapitał (w całości lub częściowo) pozostaje bezpośrednio lub pośrednio pod kontrolą jednej osoby lub większej liczby osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie, nie mogą być w pierwszym umawiającym się państwie poddane ani opodatkowaniu, ani związany z nim obowiązkowi, które są inne lub bardziej uciążliwe aniżeli opodatkowanie i związane z nim obowiązki, którym są lub mogą być poddane inne przedsiębiorstwa pierwszego wymienionego państwa.

6. Postanowienia niniejszego artykułu, bez względu na postanowienia artykułu 2, stosuje się do wszystkich podatków, niezależnie od ich rodzaju i nazwy.

### *Artykuł 25*

#### POSTĘPOWANIE POLUBOWNE

1. Jeżeli osoba uzna, że działania jednego lub obu umawiających się państw powodują lub spowodują jej opodatkowanie, które jest niezgodne z postanowieniami niniejszej konwencji, wówczas może ona, niezależnie od środków odwoławczych przewidzianych w prawie wewnętrznym tych państw, przedstawić swoją sprawę właściwemu organowi tego państwa, w którym ma ona miejsce zamieszkania lub siedzibę lub (jeżeli w danej sprawie mają zastosowanie postanowienia artykułu 24 ustęp 1) właściwemu organowi tego umawiającego się państwa, którego jest obywatelem. Sprawa winna być przedłożona w ciągu trzech lat, licząc od dnia pierwszego urzędowego zawiadomienia o działaniu powodującym opodatkowanie niezgodne z postanowieniami niniejszej konwencji.

2. Właściwy organ, jeżeli uzna zarzut za uzasadniony i jeżeli nie może spowodować zadowolającego rozwiązania, podejmie starania, aby przypadek ten

uregulować w drodze porozumienia polubownego z właściwym organem drugiego umawiającego się państwa, tak aby zapobiec opodatkowaniu niezgodnemu z niniejszą konwencją. Osiągnięte w ten sposób porozumienie zostanie wprowadzone w życie bez względu na terminy przewidziane przez ustawodawstwo wewnętrzne umawiających się państw.

3. Właściwe organy umawiających się państw będą wspólnie czynić starania, aby w drodze porozumienia polubownego usuwać trudności lub wątpliwości, które mogą powstać przy interpretacji lub stosowaniu umowy. Mogą one również wspólnie uzgodnić, w jaki sposób można zapobiec podwójnemu opodatkowaniu w przypadkach, które nie są uregulowane w niniejszej konwencji.

4. Właściwe organy umawiających się państw mogą komunikować się bezpośrednio, jak również poprzez wspólną komisję składającą się z nich samych lub ich przedstawicieli, w celu osiągnięcia porozumienia w sprawach objętych postanowieniami poprzednich ustępów.

#### 5. Jeżeli

a) na mocy ustępu 1 osoba przedłożyła sprawę właściwemu organowi jednego umawiającego się państwa w oparciu o fakt, że działania jednego lub obu umawiających się państw spowodowały dla tej osoby opodatkowanie niezgodne z postanowieniami niniejszej konwencji, oraz że

b) właściwe organy nie mogą osiągnąć porozumienia rozstrzygającego w tej sprawie zgodnie z ustępem 2 w ciągu dwóch lat, licząc od dnia przedstawienia sprawy właściwemu organowi drugiego umawiającego się państwa,

to wszelkie nierozstrzygnięte kwestie powstałe w wyniku tej sprawy będą przedłożone do arbitrażu, jeżeli dana osoba tego zażąda. Jednakże te kwestie nierozstrzygnięte nie powinny być przedłożone do arbitrażu, jeżeli decyzja w tych kwestiach została już wydana przez sąd lub trybunał administracyjny jednego z umawiających się państw. Jeżeli osoba, której sprawa dotyczy bezpośrednio, nie zakwestionuje porozumienia polubownego, na mocy którego jest stosowane orzeczenie arbitrażowe, to dane orzeczenie wiąże oba umawiające się państwa i musi być stosowane bez względu na terminy przewidziane przez prawo wewnętrzne tych państw. Właściwe organy wewnętrzne umawiających się państw uregulują w drodze porozumienia polubownego z zastosowaniem niniejszego ustępu<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> W niektórych państwach ustawodawstwa wewnętrzne lub względy polityki i administracji podatkowej mogą nie zezwalać na rodzaj rozstrzygnięcia sporu przewidzianego w tym ustępie lub na jego uzasadnienie. Ponadto, niektóre państwa mogą chcieć włączenia takiego ustępu w konwencjach z niektórymi państwami. Z tych względów ustęp powinien być włączany do konwencji tylko wówczas gdy każde państwo uzna, że jest to uzasadnione w oparciu o czynniki opisane w punkcie 65 komentarza do tego ustępu. Jednakże, jak wskazuje punkt 74 tego komentarza, inne państwa mogą być w stanie

*Artykuł 26*  
WYMIANA INFORMACJI

1. Właściwe organy umawiających się państw będą wymieniały takie informacje, które mogą mieć istotne znaczenie dla stosowania postanowień niniejszej konwencji albo dla wymiaru lub wdrażania wewnętrznego ustawodawstwa dotyczącego podatków, bez względu na ich rodzaj i nazwę, nałożonych przez umawiające się państwa lub ich jednostki terytorialne albo organy lokalne w zakresie, w jakim opodatkowanie to nie jest sprzeczne z konwencją. Wymiana informacji nie jest ograniczona postanowieniami artykułów 1 i 2.

2. Wszelkie informacje uzyskane przez umawiające się państwo zgodnie z ustępem 1 będą stanowiły tajemnicę na takiej samej zasadzie, jak informacje uzyskane zgodnie z ustawodawstwem wewnętrznym tego państwa i będą mogły być ujawnione jedynie osobom lub organom (w tym sądom albo organom administracyjnym) zajmującym się wymiarem lub poborem, egzekucją lub ściganiem albo rozpatrywaniem odwołań w zakresie podatków, których dotyczy ustęp 1, lub sprawowaniem nad nimi nadzoru. Takie osoby lub organy będą wykorzystywać informacje wyłącznie w takich celach. Mogą one ujawniać te informacje w jawnym postępowaniu sądowym lub w postanowieniach sądowych.

3. Postanowienia ustępów 1 i 2 nie mogą być w żadnym przypadku interpretowane jako zobowiązanie jednego z umawiających się państw do:

- a) stosowania środków administracyjnych, które są sprzeczne z ustawodawstwem lub praktyką administracyjną tego lub drugiego umawiającego się państwa;
- b) udzielania informacji, których uzyskanie nie byłoby możliwe na podstawie własnego ustawodawstwa albo w ramach normalnej praktyki administracyjnej tego lub drugiego umawiającego się państwa;
- c) udzielania informacji, które ujawniłyby tajemnicę handlową, gospodarczą, przemysłową, kupiecką lub zawodową albo działalność handlową, lub informacji, których udzielanie byłoby sprzeczne z porządkiem publicznym (*ordre public*).

4. Jeżeli umawiające się państwo występuje o informację zgodnie z niniejszym artykułem, drugie umawiające się państwo użyje środków służących zbieraniu informacji, aby ją uzyskać, nawet jeżeli to drugie umawiające się państwo nie potrzebuje tej informacji dla własnych celów. Wymóg, o którym mowa w zdaniu poprzednim, podlega ograniczeniom, o którym mowa w ustępie 3, lecz w żadnym przypadku takie ograniczenia nie mogą być rozumiane jako

---

usunąć z ustępu warunek, że kwestie nie mogą być przedłożone do arbitrażu, jeżeli orzeczenie w tych kwestiach zostało już wydane przez jeden z ich sądów lub trybunałów administracyjnych.

zezwalające umawiającemu się państwu na uchylanie się od udzielenia informacji jedynie dlatego, że nie ma ono wewnętrznego interesu w odniesieniu do takiej informacji.

5. Postanowienia ustępu 3 w żadnym przypadku nie będą interpretowane jako zezwalające umawiającemu się państwu na odmowę dostarczenia informacji wyłącznie z takiego powodu, że informacja jest w posiadaniu banku, innej instytucji finansowej, przedstawiciela, agenta lub powiernika albo dotyczy interesów właścicielskich danej osoby.

### *Artykuł 27* POMOC W POBORZE PODATKÓW<sup>4</sup>

1. Umawiające się państwa będą udzielały sobie wzajemnie pomocy w egzekucji ich wierzytelności podatkowych. Pomoc ta nie jest ograniczona postanowieniami artykułów 1 i 2. Właściwe organy umawiających się państw mogą, w drodze wzajemnego porozumienia, ustalić tryb stosowania tego artykułu.

2. Użyte w tym artykule określenie „wierzytelność podatkowa” oznacza kwotę należną z tytułu podatków bez względu na ich rodzaj i nazwę, nakładanych w imieniu umawiających się państw lub ich jednostek terytorialnych, o ile takie opodatkowanie nie jest sprzeczne z niniejszą umową lub innym międzynarodowym porozumieniem, którego umawiające się państwa są stronami, łącznie z odsetkami, karami administracyjnymi i kosztami egzekucji lub kosztami środków zabezpieczających związanych z taką kwotą.

3. Jeżeli wierzytelność podatkowa umawiającego się państwa, która podlega egzekucji na mocy ustaw tego państwa i jest należna od osoby, która w danym czasie nie może na mocy tych ustaw przeszkodzić jej egzekucji, to taka wierzytelność podatkowa na wniosek właściwego organu tego państwa będzie w celu jej egzekucji przyjęta przez właściwy organ drugiego umawiającego się państwa. Taka wierzytelność podatkowa będzie ściągnięta przez to drugie państwo zgodnie z jego ustawodawstwem stosowanym w zakresie egzekucji i poboru jego własnych

---

<sup>4</sup> W niektórych państwach ustawodawstwo wewnętrzne lub względy natury politycznej albo administracyjnej mogą nie zezwalać lub uzasadniać taki rodzaj pomocy w ramach tego artykułu lub mogą wymagać, aby ten rodzaj pomocy był ograniczony na przykład do państw posiadających podobne systemy podatkowe lub podobną administrację podatkową albo tylko do podatków objętych konwencją. Z tego względu artykuł powinien być włączony do konwencji tylko wówczas, gdy każde umawiające się państwo uważa, że z uwzględnieniem czynników wskazanych w punkcie 1 komentarza do tego artykułu może zgodzić się na udzielenie pomocy w poborze podatków nakładanych przez drugie państwo.

podatków, tak jakby dana wierzytelność podatkowa była wierzytelnością podatkową tego drugiego państwa.

4. Jeżeli wierzytelność podatkowa umawiającego się państwa jest wierzytelnością, w odniesieniu do której to państwo może na mocy jego prawa podjąć środki zabezpieczające dla potrzeb tej egzekucji, to na wniosek właściwego organu tego państwa taka wierzytelność podatkowa będzie przyjęta w celu podjęcia środków zabezpieczających przez właściwy organ drugiego umawiającego się państwa. To drugie państwo podejmie środki zabezpieczające w odniesieniu do wierzytelności podatkowej zgodnie z przepisami jego ustawodawstwa, tak jakby ta wierzytelność podatkowa była wierzytelnością podatkową tego drugiego państwa, nawet jeżeli w czasie podjęcia takich środków zabezpieczających wierzytelność podatkowa nie podlega egzekucji w pierwszym wymienionym państwie lub jeżeli jest należna od osoby, która ma prawo zapobiec egzekucji.

5. Bez względu na postanowienia ustępów 3 i 4, wierzytelność podatkowa przyjęta przez jedno umawiające się państwo w rozumieniu ustępów 3 i 4 nie będzie w tym państwie podlegać przedawnieniu ani nie przyzna jej się pierwszeństwa stosowanego do wierzytelności podatkowej na mocy ustawodawstwa tego państwa z uwagi na jej istotę. Ponadto wierzytelność podatkowa przyjęta przez umawiające się państwo w rozumieniu ustępów 3 i 4 nie będzie miała żadnego pierwszeństwa w tym państwie na mocy ustawodawstwa drugiego umawiającego się państwa.

6. Postępowanie odnośnie do istnienia, wymagalności lub kwoty wierzytelności podatkowej umawiającego się państwa może być prowadzone jedynie przed sądami lub organami administracyjnymi tego państwa. Żadne postanowienie tego artykułu nie może być rozumiane jako tworzące lub przyznające prawo do wszczęcia postępowania przed jakimkolwiek sądem lub organem administracyjnym drugiego umawiającego się państwa.

7. Jeżeli w jakimś momencie po przedłożeniu wniosku przez umawiające się państwo na podstawie ustępów 3 i 4 i zanim drugie umawiające się państwo ściągnęło i przekazało daną wierzytelność podatkową pierwszemu umawiającemu się państwu, dana wierzytelność podatkowa przestaje być:

- a) w przypadku wniosku przedłożonego na mocy ustępu 3 – wierzytelnością podatkową pierwszego umawiającego się państwa, która podlega egzekucji na mocy ustaw tego państwa i jest należna od osoby, która w tym czasie nie może na mocy ustawodawstwa tego państwa zapobiec jego egzekucji, lub
- b) w przypadku wniosku przedłożonego na mocy ustępu 4 – wierzytelnością podatkową pierwszego wymienionego państwa, w odniesieniu do której to państwo może na podstawie jego ustawodawstwa podjąć środki zabezpieczające w celu zapewnienia jej egzekucji,

to właściwy organ pierwszego wymienionego państwa niezwłocznie poinformuje o tym fakcie właściwy organ drugiego państwa i w zależności od decyzji podjętej przez drugie państwo, pierwsze wymienione państwo zawiesi lub wycofa swój wniosek.

8. W żadnym przypadku postanowienia tego artykułu nie mogą być rozumiane jako nakładające na umawiające się państwo zobowiązania do:

- a) stosowania środków administracyjnych sprzecznych z ustawodawstwem lub praktyką administracyjną tego lub drugiego umawiającego się państwa;
- b) podejmowania działań sprzecznych z porządkiem publicznym (*ordre public*);
- c) udzielania pomocy, jeżeli drugie umawiające się państwo nie podjęło wszelkich stosownych czynności egzekucyjnych lub zabezpieczających, zależnie od przypadku, na podstawie jego ustawodawstwa lub praktyki administracyjnej;
- d) udzielania pomocy w przypadkach, w których obciążenie administracyjne dla tego państwa jest wyraźnie nieproporcjonalne do korzyści, jakie może z tego odnieść drugie umawiające się państwo.

#### *Artykuł 28*

### CZŁONKOWIE MISJI DYPLOMATYCZNYCH I URZĘDÓW KONSULARNYCH

Żadne postanowienia niniejszej konwencji nie naruszają przywilejów podatkowych przysługujących pracownikom dyplomatycznym lub urzędnikom konsularnym na podstawie ogólnych zasad prawa międzynarodowego lub postanowień umów szczególnych.

#### *Artykuł 29*

### ROZSZERZENIE ZAKRESU TERYTORIALNEGO<sup>5</sup>

1. Obowiązywanie niniejszej konwencji może być rozszerzone w jej obecnym brzmieniu lub przy wprowadzeniu koniecznych zmian [na każdą część terytorium państwa A lub państwa B wyłączoną z zakresu stosowania konwencji] na każde państwo lub terytorium, za którego stosunki międzynarodowe odpowiada państwo A lub państwo B, które nałoży tam podatki o zasadniczo podobnym charakterze do podatków, do których ma zastosowanie niniejsza konwencja. Każde takie rozszerzenie wchodzi w życie w określonym terminie i z uwzględnieniem zmian i warunków, w tym warunków ustania ich obowiązywania, jakie będą uzgodnione między uma-

---

<sup>5</sup> Wyrazy między nawiasami kwadratowymi dotyczą przypadku gdy na mocy szczególnego przepisu konwencja nie ma zastosowania do części terytorium umawiającego się państwa.

wiającymi się państwami w dokonanej wymianie not dyplomatycznych lub w inny sposób, zgodnie z ich procedurami konstytucyjnymi.

2. Jeżeli nie nastąpi inne uzgodnienie między umawiającymi się państwami, wypowiedzenie konwencji przez jedno z nich na mocy artykułu 30 oznacza wypowiedzenie również w sposób przewidziany w tym artykule konwencji [na każdej części terytorium państwa A lub państwa B lub] na obszarze każdego państwa albo terytorium, na które zakres stosowania konwencji został rozszerzony na mocy tego artykułu.

## **ROZDZIAŁ VII POSTANOWIENIA KOŃCOWE**

### *Artykuł 30* **WEJŚCIE W ŻYCIE**

1. Niniejsza konwencja podlega ratyfikacji, a dokumenty ratyfikacyjne będą wymienione możliwie jak najszybciej w .....

2. Konwencja wejdzie w życie po wymianie dokumentów ratyfikacyjnych i jej postanowienia będą miały zastosowanie:

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

### *Artykuł 31* **WYPOWIEDZENIE**

Niniejsza konwencja pozostaje w mocy do czasu wypowiedzenia jej przez umawiające się państwa. Każde z umawiających się państw może wypowiedzieć konwencję w drodze dyplomatycznej przez przekazanie noty o wypowiedzeniu w terminie co najmniej sześciu miesięcy przed końcem każdego roku kalendarzowego po roku ..... W takim przypadku konwencja przestanie obowiązywać:

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

## **KLAUZULA KOŃCOWA<sup>6</sup>**

---

<sup>6</sup> Klauzula końcowa dotycząca podpisania będzie zredagowana zgodnie z procedurą konstytucyjną obu umawiających się państw.





**KOMENTARZ  
DO ARTYKUŁÓW  
MODELOWEJ KONWENCJI  
W SPRAWIE PODATKU  
OD DOCHODU I MAJĄTKU**



## KOMENTARZ DO ARTYKUŁU 1

### ZAKRES PODMIOTOWY

1. Pierwsze konwencje miały na ogół zastosowanie do „obywateli” umawiających się państw, natomiast konwencje zawierane ostatnio stosuje się do „osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę” w jednym lub w obu umawiających się państwach, bez względu na ich obywatelstwo. Niektóre konwencje mają szerszy zakres, gdyż dotyczą „podatników” umawiających się państw i w związku z tym stosuje się je również do osób, które chociaż nie mają miejsca zamieszkania lub siedziby w jednym lub w drugim państwie, to jednak podlegają opodatkowaniu w odniesieniu do części dochodu lub majątku położonego w każdym z tych państw. Ze względów praktycznych uznano, że konwencja powinna mieć zastosowanie do osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym lub w obu umawiających się państwach. Definicja określenia „osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę” jest zawarta w artykule 4 konwencji.

### Stosowanie konwencji do spółek osobowych

2. Ustawodawstwa wewnętrzne różnią się między sobą pod względem traktowania spółek osobowych. Te różnice tworzą różnorodne trudności przy stosowaniu konwencji podatkowych do spółek osobowych. Różnice te są przedmiotem analizy w raporcie Komitetu Spraw Podatkowych zatytułowanym *Stosowanie Modelowej konwencji OECD do spółek osobowych*<sup>1</sup>, którego wnioski są zawarte w komentarzu do tego artykułu i do różnych innych postanowień Modelowej konwencji podatkowej.

3. Jak wykazano w tym raporcie, główne źródło trudności wynika z faktu, że niektóre państwa traktują spółki osobowe jako samodzielne podmioty podatkowe, czasami nawet jako spółki, podczas gdy inne państwa zajmują postawę przejrzystą

---

<sup>1</sup> Raport został przedrukowany w tomie II pełnej skróconej wersji Modelowej konwencji podatkowej na s. R(15)-1.

stości podatkowej, w wyniku której nie uznają istnienia spółek osobowych z podatkowego punktu widzenia i opodatkowują jedynie ich indywidualnych wspólników stosownie do ich udziałów w dochodzie spółek osobowych.

4. Pierwotna trudność dotyczy zakresu, w jakim spółki osobowe są uprawnione jako takie do korzyści wynikających z konwencji. Na mocy artykułu 1 jedynie osoby mające miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiających się państwach mogą korzystać z konwencji zawartej przez te państwa. Choć punkt 2 komentarza do artykułu 3 wyjaśnia, dlaczego spółka osobowa stanowi osobę, to niekoniecznie ma ona status osoby mającej siedzibę w umawiającym się państwie w rozumieniu artykułu 4.

5. Jeżeli spółka osobowa jest traktowana jako spółka (z osobowością prawną) lub jeżeli jest opodatkowana jako spółka, to taka spółka ma siedzibę w umawiającym się państwie, które opodatkowuje spółkę osobową według zasad wymienionych w ustępie 1 artykułu 4, może więc korzystać z konwencji. Jednakże jeżeli spółka osobowa jest traktowana w państwie jako podmiot przezroczysty pod względem podatkowym, to nie „podlega ona podatkowi” w tym państwie w rozumieniu artykułu 4 ustęp 1, nie może więc mieć siedziby w tym państwie w rozumieniu konwencji. W takim przypadku należy odmówić spółce osobowej zastosowania do niej przepisów konwencji, chyba że konwencja zawiera szczególną normę dotyczącą spółek osobowych. Jeżeli odmówi się zastosowania konwencji, to wówczas wspólnicy powinni być uprawnieni, stosownie do ich udziałów w dochodzie spółki, do przywilejów płynących z postanowień konwencji zawartych przez państwa, w których mają miejsce zamieszkania, w takim zakresie, w jakim przypisana jest im część dochodu spółki osobowej podlegającej opodatkowaniu w państwie ich miejsca zamieszkania (zob. punkt 8.7 komentarza do artykułu 4).

6. Inne kwestie rodzi stosunek między uprawnieniami spółki osobowej do korzyści płynących z postanowień konwencji a uprawnieniami jej udziałowców.

6.1. Jedną z takich kwestii jest skutek, jaki może mieć dla opodatkowania wspólników zastosowanie postanowień konwencji do spółek osobowych. Jeżeli uważa się, że spółka osobowa ma siedzibę w umawiającym się państwie, to postanowienia konwencji, które ograniczają prawo drugiego umawiającego się państwa do opodatkowania jej dochodu, nie mają zastosowania, jeżeli chodzi o ograniczenie prawa tego drugiego państwa do opodatkowania wspólników spółki osobowej mających miejsce zamieszkania w tym państwie od ich udziałów w dochodzie spółki. Niektóre państwa mogą zechcieć włączyć do ich konwencji postanowienia potwierdzające wyraźnie prawo umawiających się państw do opodatkowania udziału ich wspólników w dochodzie spółki osobowej, którą uważa się za mającą siedzibę w drugim państwie.

6.2. Inna kwestia dotyczy skutku postanowień konwencji dla prawa umawiającego się państwa do opodatkowania dochodu powstałego na jego terytorium, jeżeli uprawnienie do korzyści z jednej lub licznych konwencji jest różne dla wspólników i dla spółki osobowej. Jeżeli na przykład państwo źródła traktuje własną spółkę osobową jako przejrzystą dla celów podatkowych i tym samym opodatkowuje jej wspólników od ich udziału w dochodzie spółki osobowej, to wspólnik mający miejsce zamieszkania w państwie, które opodatkowuje spółkę osobową jak spółkę akcyjną, nie mógłby domagać się skorzystania z konwencji zawartej między dwoma państwami z tytułu części dochodu spółki osobowej, którą państwo źródła opodatkowuje w rękach spółki, ponieważ ten dochód, chociaż przypisywany osobie, która domaga się korzyści płynących z konwencji na podstawie prawa państwa źródła, nie jest traktowany analogicznie do potrzeb określenia zobowiązania podatkowego od tej części dochodu w państwie miejsca zamieszkania tej osoby.

6.3. Opisane w poprzednim punkcie wyniki powinny być takie same, nawet jeżeli na mocy prawa wewnętrznego państwa źródła spółka osobowa nie byłaby traktowana jako przejrzysta pod względem podatkowym, lecz jako odrębny podmiot podatkowy, któremu byłby przypisany dochód, pod warunkiem że nie byłaby uważana za mającą siedzibę w państwie źródła. Ten wniosek jest oparty na zasadzie, w wyniku której państwo źródła powinno brać pod uwagę, jako element faktycznego kontekstu, w ramach którego ma być stosowana konwencja, sposób, w jaki część dochodu osiągniętego na jego terytorium jest traktowana w państwie, w którym osoba domagająca się korzyści wynikających z konwencji ma miejsce zamieszkania. Państwo, które nie mogłoby zgodzić się z tą interpretacją tego artykułu, mogłoby uzyskać taki sam wynik przez zamieszczenie specjalnego przepisu, który pozwoliłby uniknąć ryzyka potencjalnego podwójnego opodatkowania, jeżeli przypisywanie dochodu spółce osobowej jest różne w obu państwach.

6.4. Jeżeli, jak wykazano w punkcie 6.2, dochód „przepłynął” przez przejrzystą spółkę osobową ku wspólnikom, którzy podlegają opodatkowaniu od tego dochodu w państwie ich miejsca zamieszkania, wówczas słusznie należy uważać taki dochód jako „wyłacony” wspólnikom, ponieważ to im, a nie spółce osobowej, dochód został przypisany na potrzeby określenia ich zobowiązań podatkowych w państwie zamieszkania. Tak więc wspólnicy w takich okolicznościach spełniają warunek zapisany w wielu artykułach, zgodnie z którym dochód „powinien być wyłacony osobie mającej miejsce zamieszkania w drugim umawiającym się państwie”. W opisanych wyżej okolicznościach spełniony jest również inny warunek narzucony niektórymi innymi artykułami, zgodnie z którym dochód powinien być „osiągnięty przez osoby mające miejsce zamieszkania w drugim umawiającym się państwie”. Taka interpretacja pozwala uniknąć odmowy przyznania korzyści z konwencji podatkowych