Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku

WERSJA SKRÓCONA

LIPIEC 2010

ABC
a Wolters Kluwer business

OECD

Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku

OECD

Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku

Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku

WERSJA SKRÓCONA

LIPIEC 2010

Przełożył Kazimierz Bany

Warszawa 2011

ABC
a Wolters Kluwer business

OECD

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Ewa Fonkowicz

Opracowanie redakcyjne
Agata Czuj

Pierwotnie opublikowane przez OECD w językach angielskim i francuskim pod tytułami:
Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2010
Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune: Version abrégée 2010
© 2010 OECD

Edycja w języku polskim
© 2011 Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
Opublikowano w porozumieniu z OECD, Paryż.

Za jakość polskiego tłumaczenia i jego zgodność z tekstem oryginału odpowiada
Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

ISBN 978-83-264-1358-2

Wydane przez:
Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Redakcja Książek
01-231 Warszawa, ul. Płocka 5a
tel. 22 535 82 00, fax 22 535 81 35
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl
Księgarnia internetowa: www.profinfo.pl

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 rządom 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 odtąd 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, szczegółowa lista konwencji podatkowych między państwami członkowskimi OECD ani też raporty źródłowe włączone do tomu II.

SPIS TREŚCI

Wstęp ... 9
A. Tło historyczne ... 10
B. Oddziaływanie Modelowej konwencji OECD ... 12
C. Prezentacja Modelowej konwencji ... 13

Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku ... 23

Komentarz do artykułów Modelowej konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku ... 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

Artykuł 26 484
Artykuł 27 501
Artykuł 28 512
Artykuł 29 515
Artykuł 30 i 31 516

Stanowisko gospodarek spoza OECD wobec Modelowej konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku 519

Aneks: Zalecenie Rady OECD dotyczące Modelowej konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku 569

WSTĘP

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

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

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

[1] 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*[2]. 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-

[2] *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[3].

8. Czynniki, które doprowadziły do rewizji Projektu konwencji z 1963 r., w dalszym ciągu wywierały wpływ, a nawet – w różny sposób – presję w kierunku stałej aktualizacji i dostosowywania Modelowej konwencji do zmieniających się warunków gospodarczych. Rozwijały się nowe technologie, a jednocześnie następowały zasadnicze zmiany w sposobach zawierania transakcji ponadgranicznych. Metody unikania i uchylania się od opodatkowania stawały się coraz bardziej wyszukane. W latach osiemdziesiątych nastąpiła przyspieszona globalizacja i liberalizacja gospodarki krajów członkowskich OECD. W związku z tym Komitet Spraw Podatkowych, a szczególnie jego Grupa Robocza nr 1 kontynuowały w ramach normalnego programu prac studiowanie różnych problemów związanych bezpośrednio lub pośrednio z Modelową konwencją z 1977 r. Prace te doprowadziły do opublikowania wielu raportów; w niektórych z nich zaproponowano wprowadzenie zmian do Modelowej konwencji i do jej komentarza[4].

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 niecłonkowskich, 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.

---

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

[4] Wiele opublikowanych raportów przedrukowano w tomie II pełnej wersji skoroszytowej 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[5], 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

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

redakcji i następnej zmiany *Modelowej konwencji ONZ o podwójnym opodatkowaniu między państwami rozwiniętymi i rozwijającymi się*[6], 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).

---

[6] *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 żegludze śródlądowej, zyski ze sprzedaży takich statków morskich, powietrznych lub barek i należącego do nich majątku podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie, w którym znajduje się miejsce faktycznego zarządu przedsiębiorstwa (artykuły 8, 13 ustęp 3 i artykuł 22 ustęp 3). Zyski przedsiębiorstw niezwiązane z zakładem lub placówką położoną w państwie, w którym powstaje źródło dochodu, podlegają opodatkowaniu tylko w państwie, w którym znajduje się miejsce zamieszkania lub siedziba osoby otrzymującej dochód (artykuł 7 ustęp 1).

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

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

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

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

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 wyciąganiu wniosku, że poprzednie brzmienie artykułów Modelowej konwencji lub komentarza miało inne skutki niż tekst zmodyfikowany. Z uwagi na fakt, że celem wielu poprawek jest po prostu wyjaśnienie, a nie zmiana sensu komentarza, taka interpretacja *a contrario* w wielu przypadkach byłaby błędna.

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

Konwencja wielostronna

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

38. Nordycka Konwencja o dochodzie i majątku zawarta między Danią, Finlandią, Szwecją, Irlandią i Norwegią w roku 1983, zmieniana w 1987 r. i 1989 r. oraz w 1996 r.[7], 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.

[7] 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[1]

PREAMBUŁA KONWENCJI[2]

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

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

ROZDZIAŁ I
ZAKRES STOSOWANIA KONWENCJI

Artykuł 1
ZAKRES PODMIOTOWY

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

Artykuł 2
PODATKI, KTÓRYCH DOTYCZY KONWENCJA

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

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

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

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

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

ROZDZIAŁ II
DEFINICJE

Artykuł 3
DEFINICJE OGÓLNE

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Artykuł 4
MIEJSCE ZAMIESZKANIA LUB SIEDZIBA

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

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

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

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

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 jakiejkolwiek innej działalności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym;
f) utrzymywania stałej placówki wyłącznie w celu prowadzenia któregokolwiek 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, osiągany 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 osiągane 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 osiągane 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 osiągnęłoby 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 osiągnęłoby 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 osiąganych 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 nieruchomego, 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 osiągany 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 związanym z nim obowiązkom, 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 zadowalającego 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[3].

[3] W niektórych państwach ustawodawstwa wewnętrzne lub względy polityki i administracji podatkowej mogą nie zezwalać na rodzaj rozstrzygania 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[4]

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

[4] 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[5]

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-

[5] 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[6]

[6] 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*[1], 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 przejrzy-

[1] Raport został przedrukowany w tomie II pełnej skoroszytowej 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 „wypłacony" 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 wypłacony 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

w stosunku do dochodu spółki osobowej pod pretekstem, że ani spółka z uwagi na fakt, że nie ma siedziby, ani wspólnicy z uwagi na fakt, że dochód ani nie został im wypłacony, ani nie został przez ich osiągnięty, nie mogą domagać się prawa do korzystania z konwencji z tytułu tego dochodu. Na mocy zasady wyłożonej w punkcie 6.3 warunki, zgodnie z którymi dochód powinien być wypłacony osobie albo powinien być przez nią osiągnięty, powinny być traktowane jako spełnione, nawet jeżeli spółka osobowa nie byłaby traktowana jako przezroczysta dla potrzeb podatkowych na mocy prawa wewnętrznego państwa źródła, pod warunkiem że nie będzie faktycznie traktowana jako mająca siedzibę w państwie źródła.

6.5. Spółki osobowe, które dotyczą trzech państw, stwarzają trudne problemy z punktu widzenia ustalenia uprawnień wynikających z konwencji podatkowych. Znaczna liczba tych problemów może być rozwiązana przez zastosowanie zasad opisanych w punktach 6.2 i 6.4. Jeżeli wspólnik ma miejsce zamieszkania w jednym państwie, a spółka osobowa jest utworzona w drugim państwie i część dochodu spółki osobowej pochodzi z trzeciego państwa, to wspólnik może domagać się prawa do skorzystania z przepisów konwencji zawartej między państwem jego zamieszkania a państwem źródła dochodu w zakresie, w jakim dochód spółki osobowej jest mu przypisany na potrzeby opodatkowania w państwie jego zamieszkania. Jeżeli ponadto spółka osobowa podlega opodatkowaniu jako osoba mająca siedzibę w państwie, w którym została utworzona, to może ona domagać się przywilejów wynikających z konwencji zawartej między państwem, w którym została utworzona, a państwem źródła. W przypadku takich „podwójnych korzyści" państwo źródła nie może stosować podatku niezgodnego z warunkami jednej lub drugiej konwencji. Tak więc jeżeli dwie konwencje przewidują różne stawki, to należy zastosować stawkę niższą. Umawiające się państwa mogą jednak zechcieć rozważyć specjalne postanowienia w sprawie stosowania korzyści płynących z konwencji w takich przypadkach jak przedstawione wyżej, tak aby na przykład spółka osobowa mogła domagać się korzyści z konwencji, lecz by wspólnicy nie mogli przedstawiać zbieżnych roszczeń. Takie przepisy mogłyby zapewniać właściwe i uproszczone stosowanie korzyści. Korzyści te powinny być przyznawane między państwem, w którym spółka została utworzona, a państwem źródła, jeżeli spółka osobowa jest traktowana jako przezroczysta do celów podatkowych w państwie, w którym została utworzona. Korzyści płynące z konwencji między państwem miejsca zamieszkania wspólnika a państwem źródła nie będą mogły być przyznane, jeżeli dochód spółki osobowej nie jest przypisany wspólnikom na mocy prawa wewnętrznego państwa zamieszkania. Jeżeli spółka osobowa jest traktowana jako podmiot przejrzysty z podatkowego punktu widzenia przez państwo, w którym została utworzona, i jeżeli jej dochód nie jest przypisany wspólnikowi na mocy wewnętrznego prawa podatkowego państwa zamieszkania wspólnika, to państwo źródła może opodatkować bez ograniczeń dochód spółki osobowej, który można przypisać wspólnikowi.

6.6. Inne trudności związane ze stosowaniem konwencji podatkowych mogą wynikać z różnic w podejściu do podmiotów przejrzystych z podatkowego punktu widzenia. Jeżeli dane państwo uważa, że spółka osobowa nie kwalifikuje się jako podmiot mający siedzibę w umawiającym się państwie, ponieważ nie podlega ona opodatkowaniu, a wspólnicy podlegają opodatkowaniu w państwie ich zamieszkania od ich części dochodu ze spółki osobowej, to oczekuje się, że to państwo będzie stosować postanowienia konwencji, jak gdyby wspólnicy osiągnęli bezpośrednio dochód i w ten sposób kwalifikowanie dochodu na potrzeby stosowania artykułów od 6 do 21 nie uległoby zmianie z tego powodu, że dochód przechodzi przez spółkę osobową. Jednakże pewne trudności mogą powstać przy stosowaniu postanowień związanych z działalnością podatnika, istotą podatnika, powiązaniem między podatnikiem a inną stroną transakcji. Niektóre z tych trudności są omawiane w punkcie 19.1 komentarza do artykułu 5 i w punktach 6.1 i 6.2 komentarza do artykułu 15.

6.7. Wiele trudności powstaje, gdy umawiające się państwa stosują odmienne normy konwencji do dochodu osiągniętego przez spółkę osobową lub przez wspólników w zależności od ustawodawstwa wewnętrznego tych państw, od ich interpretacji postanowień konwencji lub od określonych faktów. Te problemy są związane z bardziej ogólną kwestią kolizji kwalifikacji, która jest omawiana w punkcie 32.1 i następnych oraz w punkcie 56.1 i następnych komentarza do artykułu 23.

Problemy transgraniczne dotyczące podmiotów zbiorowego inwestowania – PZI (*Collective Investment Vehicles* – CIV)

6.8. Większość państw zajmowała się krajowymi kwestiami podatkowymi wynikającymi z faktu, że grupy drobnych inwestorów łączą swoje środki finansowe w ramach podmiotów zbiorowego inwestowania. Na ogół celem tych systemów jest zapewnienie neutralności między inwestycjami bezpośrednimi a inwestycjami dokonywanymi za pośrednictwem podmiotów zbiorowego inwestowania – PZI. O ile te systemy działają skutecznie, gdy inwestorzy, organy (PIZ) i inwestycje są położone w tym samym państwie, to komplikacje często powstają, gdy jedna lub więcej stron albo inwestycje są położone w różnych państwach. Te komplikacje są omawiane w raporcie Komitetu Podatkowego *The Granting of Treaty Benefits with Respect to Income of Collective Investments Vehicles*[2] („Przyznanie korzyści traktowanych w odniesieniu do dochodu podmiotów inwestowania zbiorowego"), którego główne wnioski są zawarte poniżej. W rozumieniu raportu oraz niniejszej dyskusji określenie „PZI" ogranicza się do

[2] Przedrukowany w tomie II pełnej skoroszytowej wersji Modelowej konwencji podatkowej OECD, s. R(24)-1.

funduszy powszechnie stosowanych, które obejmują zróżnicowany portfel papierów wartościowych i które podlegają przepisom państwa o ochronie inwestycji, w którym zostały utworzone.

Stosowanie Modelowej konwencji do podmiotów zbiorowego inwestowania

6.9. Pierwszą kwestią, jaka powstaje w kontekście transgranicznym, jest pytanie, czy dany PZI powinien być uprawniony do korzyści płynących z konwencji we własnym imieniu. Aby to osiągnąć na podstawie traktatów, które podobnie jak Modelowa konwencja nie zawierają konkretnych przepisów dotyczących PZI, dany PZI musiałby zostać zakwalifikowany jako „osoba", która ma siedzibę w umawiającym się państwie i która w zakresie stosowania artykułów 10 i 11 jest „osobą uprawnioną" do uzyskiwanego dochodu.

6.10. Ustalenie, czy dany PZI powinien być traktowany jako „osoba", należy rozpocząć od zbadania formy prawnej danego podmiotu, która różni się poważnie między państwami i w zależności od kategorii podmiotów. W licznych państwach większość PZI przyjmuje formę spółki akcyjnej. W innych są one zazwyczaj spółkami powierniczymi. W wielu innych stanowią one zwykłe porozumienie kontraktowe lub formę własności wspólnej. W większości wypadków PZI traktowany jest jako podatnik lub „osoba" w rozumieniu prawa podatkowego państwa, w którym został utworzony; na przykład w niektórych państwach, w których PZI są powszechnie tworzone w formie spółki powierniczej, to sama spółka lub powiernicy działający kolektywnie w tym charakterze traktowani są jako podatnicy lub jako osoby w świetle krajowego prawa podatkowego. Z uwagi na szerokie znaczenie, jakie należy nadać określeniu „osoba", fakt, że prawo podatkowe państwa, w którym taki podmiot został utworzony, traktowałoby go jako podatnika, wskazywałby, że PZI jest „osobą" w rozumieniu konwencji podatkowej. Państwa członkowskie, pragnąc wyraźnie sprecyzować, że w tych okolicznościach takie PZI są osobami w rozumieniu ich konwencji, mogą dwustronnie uzgodnić zmodyfikowanie definicji określenia „osoba" w celu włączenia tych podmiotów.

6.11. Kwestia, czy PZI jest „rezydentem umawiającego się państwa", zależy nie od jego formy prawnej (dopóki jest on kwalifikowany jako osoba), lecz od jego statusu podatkowego w państwie, w którym został utworzony. Choć stałym celem krajowych systemów PZI jest zapewnienie, aby istniał tylko jeden szczebel opodatkowania – na poziomie PZI lub na poziomie inwestora, to jednak istnieje wiele różnych sposobów, w jakie państwa osiągają ten cel. W niektórych państwach to raczej posiadacze udziałów w PZI podlegają podatkowi od dochodu uzyskiwanego przez PZI niż sam PZI podlega opodatkowaniu od takiego dochodu. Taki przejrzysty podatkowo PZI nie byłby traktowany jako rezydent umawiającego się państwa, w którym jest utworzony, ponieważ nie podlegałby w nim podatkowi.

6.12. W innych natomiast państwach PZI podlega w zasadzie podatkowi, lecz jego dochód może być całkowicie zwolniony z opodatkowania, na przykład jeżeli spełnia pewne kryteria w zakresie swojego celu, rodzaju działalności lub operacji, które mogą obejmować wymogi w odniesieniu do minimalnych kwot uzyskiwanego dochodu, źródeł dochodu oraz czasem w odniesieniu do sektora działalności. Częściej PZI podlegają podatkowi, lecz podstawa opodatkowania jest zredukowana w różnoraki sposób w zależności od repartycji dochodu wypłacanego inwestorom. Odliczenia z tytułu repartycji dochodu zazwyczaj oznaczają, że w rzeczywistości żaden podatek nie jest płacony. Inne państwa opodatkowują PZI, ale według specjalnej niskiej stawki podatkowej. I wreszcie niektóre państwa opodatkowują PZI w pełni, lecz w sposób zintegrowany na szczeblu inwestora w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania dochodu PZI. W odniesieniu do tych państw, które wyrażają pogląd zawarty w punkcie 8.5 komentarza do artykułu 4, że osoba może podlegać podatkowi, nawet jeżeli państwo, w którym jest ona utworzona, nie nakłada podatku, PZI będzie traktowany jako rezydent państwa, w którym jest utworzony we wszystkich tych przypadkach, ponieważ PZI podlega w tym państwie opodatkowaniu wszechstronnemu. Nawet w przypadkach gdy dochód PZI jest opodatkowany według stawki zerowej lub zwolniony od podatku, wymogi, aby był traktowany jako rezydent, mogą być spełnione, jeżeli wymogi do ubiegania się o taką niższą stawkę lub zwolnienie są dostatecznie rygorystyczne.

6.13. Państwa, które stosują inny pogląd wyrażony w punkcie 8.7 komentarza do artykułu 4, że podmiot, który jest wyłączony spod podatku, nie podlega z tego powodu opodatkowaniu, mogą nie uznawać wszystkich PZI opisanych w poprzednim punkcie za rezydentów państwa, w którym zostały utworzone. Państwa reprezentujące taki pogląd oraz państwa negocjujące z takimi państwami są zachęcane do zajęcia się tą kwestią w trakcie dwustronnych negocjacji.

6.14. Niektóre państwa kwestionowały, czy PZI, nawet jeżeli jest „osobą" i „rezydentem", może być uznawany za osobę uprawioną do dochodu, jaki uzyskuje. Ponieważ PZI w rozumieniu punktu 6.8 powyżej musi posiadać powszechnie stosowane fundusze, dysponować zróżnicowanym portfelem papierów wartościowych i podlegać przepisom państwa o ochronie inwestycji, w którym został utworzony, taki PZI lub osoby nim zarządzające pełnią często ważne funkcje dotyczące inwestycji i zarządzania aktywami PZI. Ponadto, pozycja inwestora w PZI różni się znacznie w sensie prawnym i ekonomicznym od pozycji inwestora, który jest właścicielem zasadniczych aktywów, w związku z czym nie byłoby właściwe traktowanie inwestora w takim PZI jako osobę uprawnioną do dochodu uzyskiwanego przez PZI. W związku z powyższym podmiot, który odpowiada definicji PZI i który posiada powszechnie stosowane fundusze, będzie również traktowany jako osoba rzeczywiście uprawniona do dywidend i odsetek, jakie otrzymuje tak długo, jak długo osoby zarządzające PZI posiadają dyskrecjonalne

uprawnienia do zarządzania aktywami generującymi takie dochody (chyba że osoba fizyczna, która ma miejsce zamieszkania w tym państwie i która otrzymywałaby dochody w takich samych okolicznościach, nie byłaby uznana za osobę uprawnioną do takich dochodów).

6.15. Ponieważ te zasady mają z oczywistych względów charakter ogólny, ich stosowanie do konkretnego rodzaju PZI może nie być jasne dla danego PZI, inwestorów i pośredników. Wszelka niepewność dotycząca prawa do korzyści płynących ze stosowania konwencji jest szczególnie problematyczna dla danego PZI, który przy obliczaniu wartości aktywów netto musi uwzględniać kwoty, których oczekuje, w tym korzyści podatkowe z tytułu pobrania u źródła, przewidziane przez konwencje podatkowe. Wartość aktywów netto, która zazwyczaj jest obliczana dziennie (WAN), jest podstawą dla cen stosowanych dla subskrypcji i wykupu. Jeżeli zyski z podatków pobieranych u źródła, uzyskane ostatecznie przez PZI, nie odpowiadają jego pierwotnym założeniom w odniesieniu do kwoty i terminu otrzymania takich zysków z podatków pobieranych u źródła, powstanie niezgodność między rzeczywistą wartością aktywów a wartością netto stosowaną przez inwestorów, którzy w międzyczasie zakupili, sprzedali na rynku lub odsprzedali PZI swoje udziały w PZI.

6.16. W celu osiągnięcia większej pewności w ramach istniejących konwencji, organy podatkowe mogą zechcieć dążyć do osiągnięcia polubownego porozumienia dla wyjaśnienia sposobu traktowania niektórych rodzajów PZI w ich państwach. W odniesieniu do niektórych rodzajów PZI takie porozumienie polubowne może po prostu potwierdzić, że PZI spełnia wymogi techniczne omówione powyżej, a tym samym jest uprawnione do korzyści we własnym imieniu. W innych wypadkach porozumienie polubowne mogłoby przewidywać pewne administracyjne instrumenty pozwalające PZI na wysuwanie roszczeń w imieniu inwestorów uprawnionych na podstawie konwencji. (W celu zbadania tej kwestii zob. punkty od 36 do 40 raportu w sprawie przyznania korzyści płynących z konwencji podatkowych w odniesieniu do dochodów uzyskiwanych przez podmioty zbiorowego inwestowania). Oczywiście porozumienie polubowne nie może obniżyć zysków, które byłyby dostępne dla PZI na mocy postanowień konwencji podatkowej.

Kwestie polityki podatkowej powstałe w wyniku aktualnego traktowania podmiotów zbiorowego inwestowania

6.17. Z takich samych powodów byłoby pożądane, aby negocjatorzy dwustronnych konwencji zajęli się wprost systemem stosowanym do PZI. W związku z tym, nawet jeżeli wydaje się, że PZI każdego z umawiających się państw miałby przywileje płynące z konwencji podatkowej, to byłoby pożądane publiczne po-

twierdzenie tego stanowiska (na przykład poprzez wymianę not) w celu zagwarantowania większej pewności. Byłoby również właściwe wyraźne wskazanie prawa PZI do zysków płynących z konwencji przez zamieszczenie na przykład klauzuli zredagowanej w sposób następujący:

„Bez względu na inne postanowienia niniejszej konwencji, podmiot zbiorowego inwestowania, który utworzony został w umawiającym się państwie i który uzyskuje dochód powstały w drugim umawiającym się państwie, będzie traktowany na potrzeby stosowania niniejszej konwencji do takiego dochodu w taki sam sposób jak osoba fizyczna mająca miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie, w którym podmiot ten został utworzony, i jako osoba uprawniona do dochodu, jaki otrzymuje (pod warunkiem, że osoba fizyczna mająca miejsce zamieszkania w pierwszym wymienionym państwie, która otrzymałaby taki dochód w takich samych okolicznościach, byłaby uznawana za osobę uprawnioną do tego dochodu). W rozumieniu tego ustępu określenie »podmiot zbiorowego inwestowania« oznacza w przypadku [państwa A] : [ ] oraz w przypadku [państwa B] : [ ], jak również każdy inny fundusz inwestycyjny, porozumienie lub podmiot utworzony w jednym z umawiających się państw, który właściwe organy umawiających się państw zgodzą się traktować jako podmiot zbiorowego inwestowania w rozumieniu niniejszego ustępu".

6.18. Jednakże, przy negocjowaniu nowych konwencji lub uzupełnień do istniejących konwencji, umawiające się państwa nie musiałyby być ograniczone do wyjaśniania skutków stosowania innych przepisów do PZI, lecz mogłyby zróżnicować te skutki w zakresie koniecznym do osiągnięcia celów polityki podatkowej. Na przykład w konkretnej konwencji dwustronnej analiza techniczna może skutkować tym, że dany PZI położony w jednym państwie może aspirować do korzyści płynących z konwencji, podczas gdy drugi PZI położony w drugim państwie może być tego pozbawiony. Może to prowadzić do tego, że dana konwencja wyda się niezrównoważona, lecz od okoliczności szczególnych zależy, czy tak będzie rzeczywiście. Jeżeli tak jest, to państwa powinny dążyć do sprawiedliwego rozwiązania. Jeżeli wynik praktyczny w każdym umawiającym się państwie jest taki, że większość PZI w rzeczywistości nie płaci podatku, to umawiające się państwa powinny dążyć do pokonania różnic w statusie prawnym mogącym prowadzić do tego, że podmioty utworzone w jednym państwie miałyby prawo do korzyści wynikających z konwencji, natomiast podmioty utworzone w drugim państwie byłyby ich pozbawione. Z drugiej strony różnice w formie prawnej i traktowaniu podatkowym istniejące w dwóch umawiających się państwach mogą oznaczać, iż odrębne traktowanie podmiotów w obu państwach jest właściwe. Przy porównaniu opodatkowania PZI w obu państwach należy uwzględnić opodatkowanie w państwie źródła i na szczeblu inwestora, a nie tylko opodatkowanie samego PZI. Celem jest osiągnięcie neutralności między inwestowaniem bezpośrednim i inwestowaniem za pośrednictwem PZI w kontekście międzynarodowym,

tak jak właśnie celem większości przepisów krajowych dotyczących traktowania PZI jest osiągnięcie takiej neutralności w całkowicie krajowym kontekście.

6.19. Umawiające się państwo może również zechcieć rozważyć, czy istniejące postanowienia konwencji są wystarczające dla zapobieżenia wykorzystaniu PZI w sposób niewłaściwy. Jest możliwe, że PZI może spełniać wszystkie wymogi, aby domagać się na własny rachunek korzyści płynących z konwencji, nawet gdy w praktyce jego dochód podlega słabemu podatkowi lub nie jest w ogóle opodatkowany. W takim przypadku PZI mógłby stwarzać rezydentom państw trzecich możliwość otrzymywania korzyści płynących z konwencji, które byłyby im dostępne, gdyby dokonali inwestycji bezpośrednich. W związku z tym byłoby właściwe ograniczenie korzyści, które mogłyby być dostępne takim PZI bądź w drodze przepisów dotyczących niewłaściwego stosowania konwencji lub norm skierowanych przeciwko kupczeniu konwencjami (zgodnie z omówieniem poniżej zatytułowanym „Niewłaściwe stosowanie konwencji"), bądź przez specjalny przepis dotyczący PZI.

6.20. Podejmując decyzję, czy dany przepis jest konieczny, umawiające się państwa będą starały się wziąć pod uwagę cechy ekonomiczne, w tym możliwości kupczenia konwencjami, jakimi charakteryzują się poszczególne rodzaje PZI przeważające w każdym z umawiających się państw. Na przykład PZI, który nie podlega opodatkowaniu w państwie, w którym został utworzony, może stanowić większe zagrożenie kupczeniem konwencjami niż PZI, który podlega podatkowi na szczeblu podmiotu lub gdy wypłaty na rzecz inwestorów nierezydentów podlegają podatkowi u źródła.

Przykłady przepisów zmieniających traktowanie podmiotów zbiorowego inwestowania

6.21. Jeżeli umawiające się państwa uzgodniły, że konieczny jest konkretny przepis dotyczący PZI, aby odpowiedzieć na obawy wskazane w punktach od 6.12 do 6.20, to mogą one włączyć do konwencji dwustronnych następujące przepisy:

a) Bez względu na inne postanowienia niniejszej konwencji, podmiot zbiorowego inwestowania, który został utworzony w umawiającym się państwie i który uzyskuje dochód powstały w drugim umawiającym się państwie, jest traktowany na potrzeby stosowania konwencji do tego dochodu jako osoba fizyczna, która jest rezydentem umawiającego się państwa, w którym podmiot ten został utworzony, i jako osoba rzeczywiście uprawniona do dochodu, który otrzymuje (pod warunkiem, że osoba fizyczna będąca rezydentem pierwszego umawiającego się państwa, która uzyskałaby dochód w takich samych okolicznościach, byłaby uważana za osobę rzeczywiście uprawnioną do tego

dochodu), lecz tylko w granicach, w jakich rzeczywiste zyski z udziałów w tym podmiocie należą do równoważnych osób uprawnionych.

b) W rozumieniu niniejszego ustępu:
   i) określenie „podmiot zbiorowego inwestowania" oznacza w przypadku państwa A, [ ], a w przypadku państwa B, [ ], oraz każdy inny fundusz inwestycyjny, porozumienie lub podmiot utworzony w jednym z umawiających się państw, których właściwe organy umawiających się państw zgadzają się uważać jako podmiot zbiorowego inwestowania w rozumieniu niniejszego ustępu; oraz
   ii) określenie „równoważna osoba uprawniona" oznacza rezydenta umawiającego się państwa, w którym PZI jest utworzony, jak również rezydenta każdego innego państwa, z którym umawiające się państwo, z którego pochodzi dochód, zawarło konwencję podatkową przewidującą skuteczną i wszechstronną wymianę informacji, który, gdyby uzyskał dochód dający podstawę do żądania korzyści na podstawie niniejszej konwencji, byłby uprawniony na podstawie tej drugiej konwencji lub na podstawie wewnętrznego prawa umawiającego się państwa, z którego dochód pochodzi, do zastosowania stawki podatku od takiego dochodu nieprzekraczającej stawki podatku żądanej przez PZI na podstawie niniejszej konwencji dla tego dochodu.

6.22. Uważa się, że umawiające się państwa mogłyby wprowadzić w podpunkcie b) (i) specjalne odesłanie do stosownych przepisów podatkowych lub do przepisów dotyczących papierów wartościowych w odniesieniu do PIZ. Decydując, jakie traktowanie powinno być stosowane w odniesieniu do konkretnego PZI, umawiające się państwo powinno uwzględnić omawiane powyżej względy polityki podatkowej. Negocjatorzy mogą uzgodnić, że różnice ekonomiczne w traktowaniu PZI w dwóch umawiających się państwach lub w ramach tego samego umawiającego się państwa usprawiedliwiają odrębne traktowanie w ramach konwencji podatkowej. W takim przypadku do konwencji mogły być włączone połączone postanowienia niniejszego rozdziału.

6.23. Skutkiem przyznania podmiotowi PZI korzyści płynących z konwencji w zakresie, w jakim jest on własnością „równoważnej osoby uprawnionej" zgodnie z definicją zawartą w podpunkcie b) (ii), jest doprowadzenie do tego, aby inwestorzy, którzy byliby uprawnieni do korzyści w zakresie dochodu uzyskiwanego w państwie źródła, gdyby uzyskiwali ten dochód bezpośrednio, nie znaleźli się w gorszej sytuacji, inwestując za pośrednictwem PZI położonego w państwie trzecim. Takie podejście służy celom neutralności między inwestycjami bezpośrednimi i inwestycjami za pośrednictwem PZI. Zmniejsza ono również ryzyko podwójnego opodatkowania między państwem źródła i państwem zamieszkania lub siedziby, o ile zawarły one między sobą konwencję podatkową. Jest to korzyst-

ne dla inwestorów szczególnie z małych państw, którzy będą korzystać z większego wyboru środków inwestowania. Zwiększa to również korzyści skali stanowiące jedne z głównych korzyści ekonomicznych inwestowania za pośrednictwem PZI. I wreszcie, przyjęcie takiego podejścia upraszcza istotnie postępowania dostosowawcze. W wielu przypadkach prawie wszyscy inwestorzy są „równoważnymi osobami uprawnionymi" z uwagi na liczbę państw objętych podatkowymi konwencjami dwustronnymi oraz fakt, iż stawki w tych konwencjach wynoszą zawsze około 10–15% od dywidend portfelowych.

6.24. Jednocześnie przepis zabrania używania PZI przez inwestorów do uzyskiwania lepszej sytuacji traktatowej, niż gdyby inwestowali bezpośrednio. Osiąga się to poprzez porównanie stawek w ramach definicji „równoważnej osoby uprawnionej". Stosownie do tego właściwe porównanie ma miejsce między stawką żądaną przez PZI a stawką, jakiej inwestor mógłby zażądać, gdyby dochód uzyskał bezpośrednio. Na przykład załóżmy, że PZI utworzony w państwie B uzyskuje dywidendy ze spółek mających siedzibę w państwie A. 65% inwestorów w ramach PZI to osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania w państwie B. 10% stanowią fundusze emerytalne utworzone w państwie C; 25% stanowią osoby fizyczne zamieszkałe w państwie C. Na podstawie konwencji podatkowej między państwem A i państwem B dywidendy portfelowe podlegają podatkowi u źródła według maksymalnej stawki 10%. Na podstawie konwencji podatkowej między państwem A i państwem C fundusze emerytalne są zwolnione od podatku w państwie źródła, a inne dywidendy portfelowe podlegają podatkowi według maksymalnej stawki 15%. Konwencje zarówno między państwami A i B, jak i A i C zawierają przepisy o wszechstronnej i całkowitej wymianie informacji. W oparciu o takie fakty, 75% inwestorów w ramach PZI – osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania w państwie B oraz fundusze emerytalne utworzone w państwie C – są równoważnymi osobami uprawnionymi.

6.25. Państwo źródła może również obawiać się potencjalnego odroczenia opodatkowania, gdy PZI podlega niskiemu podatkowi lub w ogóle nie podlega opodatkowaniu i może raczej kumulować dochód niż wypłacać go na bieżąco. Takie państwa mogą ulegać pokusie ograniczania korzyści płynących z konwencji proporcjonalnie do liczby inwestorów w ramach PZI, którzy podlegają bieżącemu opodatkowaniu od ich udziału w dochodach PZI. Jednakże podejście to okazało się w praktyce trudne do zastosowania do PZI, których kapitał jest szeroko rozczłonkowany. Państwa zaniepokojone możliwością takiego odroczenia opodatkowania mogą zechcieć negocjować klauzule, które przyznają korzyści płynące z konwencji tylko tym PZI, które zobowiązane są do wypłacania zysków na bieżąco. Inne jednak państwa mogą być mniej zaniepokojone ryzykiem takiego odroczenia podatku w czasie. Mogą one wyznawać pogląd, że nawet jeżeli inwestor nie jest opodatkowany na bieżąco od dochodu uzyskiwanego przez PZI, to jednak

ostatecznie będzie on opodatkowany albo od dochodu wypłaconego, albo od wszelkich zysków kapitałowych, jeżeli sprzeda swój udział, zanim PZI wypłaci dochód. Takie państwa mogą zechcieć negocjować postanowienia, które przyznają PZI zyski, nawet jeżeli nie są one zobowiązane do bieżącego wypłacania dochodów. Ponadto w wielu państwach stawka podatkowa od dochodu z inwestycji nie jest znacząco wyższa od stawki pobieranej u źródła zgodnie z konwencją podatkową, tak że istniałaby minimalna, lub nawet żadna, możliwość odroczenia podatku w państwie zamieszkania przy uzyskaniu takiego dochodu raczej na drodze funduszu inwestycyjnego niż inwestycji bezpośredniej. Ponadto wiele państw podjęło działania w kierunku bieżącego opodatkowania dochodu osiąganego przez swoich rezydentów za pośrednictwem funduszy inwestycyjnych niezależnie od tego, czy te fundusze otrzymują dochód, co dodatkowo redukuje możliwość takiego odroczenia podatku. Jeżeli chodzi o traktowanie PZI, które nie są zobowiązane do bieżącej wypłaty swoich zysków, państwa mogą rozważyć, czy takie lub inne czynniki zapobiegają niepokojom opisanym powyżej, tak aby rodzaje ograniczeń omówione w niniejszym ustępie mogły okazać się zbędne.

6.26. Niektóre państwa uważają, że uwzględnienie wszystkich inwestorów dopuszczonych do korzyści płynących z konwencji podatkowych, łącznie z inwestorami z państw trzecich, zmieniłoby dwustronny charakter tych konwencji. Takie państwa mogą preferować przyznawanie korzyści traktatowych podmiotom PZI tylko w granicach, w jakich inwestorzy w tych podmiotach są rezydentami umawiających się państw, w których dany PZI jest utworzony. W takim wypadku przepis mógłby otrzymać następujące brzmienie:

a) Bez względu na inne postanowienia niniejszej konwencji, podmiot zbiorowego inwestowania, który został utworzony w umawiającym się państwie i który uzyskuje dochód powstały w drugim umawiającym się państwie, jest traktowany na potrzeby stosowania konwencji do tego dochodu jako osoba fizyczna, która jest rezydentem w umawiającym się państwie, w którym podmiot ten został utworzony, i jako osoba rzeczywiście uprawniona do dochodu, który otrzymuje (pod warunkiem, że osoba fizyczna mająca miejsce zamieszkania w pierwszym umawiającym się państwie, która uzyskałaby dochód w takich samych okolicznościach, byłaby uważana za osobę faktycznie uprawnioną do tego dochodu), lecz tylko w granicach, w jakich rzeczywiste zyski z udziałów w tym podmiocie należą do rezydentów umawiającego się państwa, w którym został utworzony podmiot zbiorowego inwestowania.
b) W rozumieniu niniejszego ustępu określenie „podmiot zbiorowego inwestowania" oznacza w przypadku państwa A, [ ], a w przypadku państwa B, [ ], oraz każdy inny fundusz inwestycyjny, porozumienie lub podmiot utworzony w jednym z umawiających się państw, których właściwe organy umawiających się państw zgadzają się uważać jako podmiot zbiorowego inwestowania w rozumieniu niniejszego ustępu.

6.27. Mimo że metoda czysto proporcjonalna wyłożona w punktach 6.21 i 6.26 zawiera ochronę przed kupczeniem konwencjami, to może ona również nałożyć istotne obciążenia natury administracyjnej, w granicach, w jakich PZI będzie musiał ustalić uprawnienia traktatowe każdego indywidualnego inwestora. Umawiające się państwo może zdecydować, że fakt, iż istotna część inwestorów w ramach PZI ma prawo do korzyści płynących z konwencji, stanowi właściwą ochronę przeciwko kupczeniu konwencjami podatkowymi, i że w związku z tym uzasadnione jest ustalenie progu udziału w kapitale, poza którym korzyści płynące z konwencji będą przyznawane wszystkim dochodom uzyskanym przez PZI. Zamieszczenie takiego progu pozwoliłoby również na złagodzenie pewnych obciążeń natury administracyjnej, które istniałyby w przeciwnym wypadku. Gdyby państwa sobie tego życzyły, na koniec podpunktu a) można by dorzucić następujące zdanie:

„Jednakże, jeżeli rzeczywisty zysk z co najmniej [ ] procent udziałów w tym podmiocie zbiorowego inwestowania należy do [równoważnych osób uprawnionych] [rezydentów umawiającego się państwa, w którym podmiot zbiorowego inwestowania został utworzony], dany podmiot zbiorowego inwestowania traktowany jest jako osoba fizyczna, która ma miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie, w którym podmiot ten został utworzony, i jako osoba rzeczywiście uprawniona do całego dochodu, jaki uzyskuje (pod warunkiem, że osoba fizyczna, mająca miejsce zamieszkania w tym państwie, która uzyskałaby dochód w takich samych okolicznościach, byłaby uważana za osobę rzeczywiście uprawnioną do tego dochodu)".

6.28. W niektórych przypadkach umawiające się państwa mogą przyjąć inną metodę niż ta przedstawiona w punktach 6.17, 6.21 i 6.26 w odniesieniu do niektórych rodzajów PZI i uznać, że dany PZI żąda korzyści wynikających z konwencji raczej w imieniu inwestorów niż we własnym. Może tak być na przykład wówczas, gdy duży odsetek właścicieli udziałów w PZI jako całości lub pewnej kategorii udziałów stanowią fundusze emerytalne, które są zwolnione od podatku w państwie źródła zgodnie z postanowieniami właściwej konwencji podatkowej podobnymi do postanowień opisanych w punkcie 69 komentarza do artykułu 18 („Emerytury"). Aby inwestorzy nie utracili korzyści wynikających z preferencyjnych stawek, których mogliby się domagać, gdyby dokonali inwestycji bezpośredniej, umawiające się państwa mogą wprowadzić w odniesieniu do takich PZI postanowienie o następującej treści (nawet jeżeli przyjmą jedną z metod opisanych w punktach 6.17, 6.21 lub 6.27 dotyczących pozostałych rodzajów PZI):

a) Podmiot zbiorowego inwestowania opisany w podpunkcie c, który został utworzony w umawiającym się państwie i który uzyskuje dochody powstające w drugim umawiającym się państwie, nie jest traktowany jako rezydent umawiającego się państwa, w którym został utworzony, lecz może domagać się, w imieniu właścicieli udziałów w tym podmiocie zbiorowego inwestowania, obniżek podatku, zwolnień lub innych korzyści, do których ci właściciele-

le byliby uprawnieni na podstawie niniejszej konwencji, gdyby otrzymywali takie dochody bezpośrednio.

b) Podmiot zbiorowego inwestowania nie może żądać na podstawie podpunktu a zysków w imieniu jakiegokolwiek właściciela udziału w takim podmiocie, jeżeli sam właściciel wysunął roszczenie o zyski w związku z dochodami uzyskanymi przez podmiot zbiorowego inwestowania.

c) Niniejszy ustęp ma zastosowanie w przypadku [państwa A] do [ ], a w przypadku [państwa B] do [ ], jak również do każdego innego funduszu inwestycyjnego, porozumienia lub podmiotu utworzonego w jednym z umawiających się państw, do których właściwe organy umawiających się państw zgadzają się stosować ten ustęp.

Jednakże takie postanowienie ograniczałoby PZI do wysuwania żądań wyłącznie w imieniu rezydentów tego samego umawiającego się państwa, w którym dany PZI został utworzony. Jeżeli z powodów omówionych w punkcie 6.23 umawiające się państwa uznałyby za pożądane upoważnienie PZI do wysuwania roszczeń w imieniu rezydentów państw trzecich, którzy mogą być dopuszczeni do korzyści na podstawie konwencji, to można to osiągnąć przez zastąpienie w podpunkcie a wyrazów „niniejszej konwencji" wyrazami „każdej konwencji, której drugie umawiające się państwo jest stroną". Gdyby, jak się tego oczekuje, umawiające się państwa uzgodniły, że traktowanie przewidziane w niniejszym ustępie powinno być stosowane jedynie do konkretnych rodzajów PZI, konieczne będzie sprawdzenie, czy rodzaje PZI wymienione w podpunkcie c nie obejmują żadnego z rodzajów PZI wymienionych w bardziej ogólnej klauzuli, takiej jak w punktach 6.17, 6.21 lub 6.26, tak aby traktowanie konkretnego rodzaju PZI było wyraźnie ustalone, a nie fakultatywne. Państwa pragnące zezwolić różnym PZI na wybór traktowania bądź w zakresie PZI jako całości, bądź w odniesieniu do jednej lub większej kategorii udziałów w PZI, mogą dokonać odpowiedniej modyfikacji tego ustępu.

6.29. Na podstawie którejkolwiek metody przyjętej w punktach 6.21, 6.26 lub 6.28, konieczne będzie ustalenie przez PZI proporcji posiadaczy udziałów, którzy byliby uprawnieni do korzyści płynących z konwencji, gdyby dokonali inwestycji bezpośrednich. Ponieważ własność udziałów w PZI zmienia się regularnie i takie udziały są często w posiadaniu pośredników, PZI oraz ich zarządzający często sami nie znają nazwisk i statusu traktatowego osób rzeczywiście uprawnionych do udziałów. W praktyce byłoby trudne dla PZI zbieranie takich informacji od pośredników każdego dnia. W związku z tym umawiające się państwa powinny akceptować praktyczne i wiarygodne metody, które nie wymagają takich dziennych ustaleń.

6.30. Na przykład w licznych państwach sektor podmiotów PZI ma w szerokim zakresie charakter krajowy, z olbrzymią przewagą inwestorów mających miejsce zamieszkania w państwie, w którym dany PZI został utworzony. W niektórych

przypadkach przepisy podatkowe takich państw zniechęcają zagranicznych inwestorów do inwestowania w takie PZI poprzez pobór podatków u źródła od zysków wypłacanych takim inwestorom zagranicznym lub w wyniku przepisów w zakresie papierów wartościowych, które ograniczają inwestorom zagranicznym ofertę inwestowania w takich państwach. Rządy powinny zbadać, czy te lub inne przepisy stanowią dostateczną ochronę przed inwestycjami dokonywanymi przez rezydentów państw trzecich niemających prawa do korzyści wynikających z konwencji. Może być na przykład właściwe przyjęcie założenia, że dany PZI stanowi własność rezydentów państwa, w którym został utworzony, jeżeli ograniczył on podział swoich akcji lub udziałów do państwa, w którym został utworzony, lub do innych państw, które przyznają podobne korzyści w swoich konwencjach zawartych z państwem źródła.

6.31. W innych przypadkach udziały w PZI są oferowane inwestorom w wielu państwach. Chociaż tożsamość indywidualnych inwestorów zmienia się każdego dnia, to proporcja inwestorów w ramach PZI, którzy są chronieni przez konwencje podatkowe, będzie prawdopodobnie zmieniać się stosunkowo powoli. W związku z tym rozsądną metodą byłoby zażądanie od PZI zbierania od innych pośredników na określoną datę informacji umożliwiających ustalenie proporcji inwestorów objętych korzyściami płynącymi z konwencji podatkowych. Takie informacje mogłyby być żądane pod koniec roku kalendarzowego lub roku podatkowego, albo, jeżeli sytuacja rynkowa wskazuje, że rotacja wśród inwestorów jest bardzo duża, to informacji można by żądać częściej, lecz nie częściej niż raz na koniec każdego kwartału kalendarzowego. Wówczas PZI mógłby przedstawiać żądania na podstawie średnich danych dla wspólnie uzgodnionego okresu. Przy zastosowaniu takich procedur należałoby zachować staranność przy wyborze dat szacunków, tak by PZI miał dość czasu dla uaktualnienia informacji przekazywanych innym płatnikom, aby poprawiona kwota była pobierana u źródła na początku każdego danego okresu.

6.32. Alternatywna metoda polegałaby na tym, że PZI, który jest przedmiotem publicznej oferty w państwie, w którym został utworzony, uprawniony jest do korzyści płynących z konwencji podatkowej bez względu na miejsce zamieszkania jego inwestorów. Ten przepis był uzasadniony faktem, iż dany PZI będący przedmiotem publicznej oferty nie może być skutecznie wykorzystywany przy kupczeniu konwencjami, ponieważ akcjonariusze lub udziałowcy nie mogą sprawować indywidualnie nad nim kontroli. Taki przepis mógłby być sformułowany w następujący sposób:

a) Bez względu na inne postanowienia niniejszej konwencji, podmiot zbiorowego inwestowania, który został utworzony w umawiającym się państwie i który uzyskuje dochód powstały w drugim umawiającym się państwie, jest traktowany na potrzeby stosowania konwencji do tego dochodu jako osoba fi-

zyczna, która ma miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie, w którym podmiot ten został utworzony, i jako osoba faktycznie uprawniona do dochodu, który otrzymuje (pod warunkiem, że osoba fizyczna mająca miejsce zamieszkania w pierwszym umawiającym się państwie, która uzyskałaby dochód w takich samych okolicznościach, byłaby uważana za osobę faktycznie uprawnioną do tego dochodu), jeżeli główna część akcji lub udziałów jest regularnie notowana i negocjowana na oficjalnej giełdzie w tym państwie.

b) W rozumieniu niniejszego ustępu, określenie „podmiot zbiorowego inwestowania" oznacza w przypadku państwa A [ ], a w przypadku państwa B [ ], oraz każdy inny fundusz inwestycyjny, porozumienie lub podmiot utworzony w jednym z umawiających się państw, których właściwe organy umawiających się państw zgadzają się uważać jako podmiot zbiorowego inwestowania w rozumieniu niniejszego ustępu.

6.33. Każde z postanowień punktów 6.17, 6.21, 6.26 i 6.32 traktuje PZI jako rezydenta i osobę uprawnioną do uzyskiwania dochodu w rozumieniu stosowania konwencji do takiego dochodu, co stwarza możliwość stosowania obniżonej stawki podatku u źródła w odniesieniu do każdego rodzaju dochodu. Postanowienia te nie powinny jednak w żadnej mierze być interpretowane jako ograniczające prawo państwa źródła do opodatkowania jego własnych rezydentów będących inwestorami w ramach PZI. Oczywiście celem tych przepisów jest regulowanie zasad opodatkowania u źródła dochodu PZI, a nie opodatkowanie według miejsca zamieszkania lub siedziby jego inwestorów (to stanowisko jest analogiczne do stanowiska zawartego powyżej w punkcie 6.1 dotyczącym spółek osobowych). Państwa, które pragną potwierdzić takie stanowisko w tekście postanowień, mogą je zmienić poprzez dodanie następującego zdania: „Niniejsze postanowienie nie może być interpretowane jako ograniczające w jakikolwiek sposób prawo umawiającego się państwa do opodatkowania rezydentów tego państwa".

6.34. Również każde z tych postanowień ma na celu jedynie zapewnienie, aby konkretna cecha PZI nie spowodowała, że nie będzie traktowany jako osoba rzeczywiście uprawniona do dochodu, jaki uzyskuje. W związku z tym PZI będzie traktowany jako osoba uprawniona do każdego dochodu, jaki uzyskuje. Jednakże celem tych przepisów nie jest postawienie PZI w innej lub korzystniejszej sytuacji niż inni inwestorzy w odniesieniu do aspektów kryterium osoby uprawnionej, które nie są powiązane z samym charakterem PZI jako takiego. W związku z tym jeżeli osoba fizyczna uzyskująca dochód w pewnych okolicznościach nie byłaby uważana za osobę uprawnioną do takiego dochodu, to PZI uzyskujący taki chodów w takich samych okolicznościach nie mógłby być uważany za osobę uprawnioną do tego dochodu. Ten skutek jest potwierdzony przez ograniczenie wzięte w nawias, które ogranicza stosowanie przepisu do sytuacji, w których osoba fizyczna znajdująca się w takich samych okolicznościach byłaby traktowana jako osoba uprawniona do dochodu.

Stosowanie konwencji do państw, ich jednostek terytorialnych oraz podmiotów stanowiących ich wyłączną własność

6.35. Ustęp 1 artykułu 4 stanowi, że umawiające się państwa, ich jednostki terytorialne oraz ich organy lokalne są włączone do definicji „osoby mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie", a tym samym są uprawnione do korzyści płynących z konwencji (punkt 8.4 komentarza do artykułu 4 wyjaśnia, że włączenie tych wyrazów w 1995 r. miało na celu potwierdzenie interpretacji uprzednio powszechnie akceptowanej przez większość państw członkowskich).

6.36. Mogą jednak powstać kwestie w przypadku podmiotów utworzonych i stanowiących wyłączną własność państwa lub jego jednostek terytorialnych lub organów lokalnych. Niektóre z tych podmiotów mogą osiągać istotny dochód z innych państw i może być tym samym ważne ustalenie, czy postanowienia konwencji podatkowych mają do nich zastosowanie (mogłoby to dotyczyć na przykład suwerennych funduszy majątkowych: zob. punkt 8.5 komentarza do artykułu 4). W licznych przypadkach podmioty są całkowicie zwolnione od podatku i może powstać pytanie, czy są one uprawnione do korzyści płynących z konwencji podatkowych zawartych przez państwa, w których zostały one utworzone. W celu wyjaśnienia tej kwestii niektóre państwa modyfikują definicję „osoby mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę" w ustępie 1 artykułu 4 i włączają do tej definicji „organ publiczny" lub „agencję", lub „osobę prawną prawa publicznego" państwa, jednostki terytorialnej lub organu lokalnego, która tym samym obejmuje podmioty stanowiące ich własność, ale które nie są uważane jako część państwa, jednostek terytorialnych lub organów lokalnych.

6.37. Ponadto wiele państw włącza do swoich dwustronnych konwencji przepisy szczególne mające na celu zwolnienie pewnych rodzajów dochodów, takich jak odsetki, osiąganych przez inne państwa oraz pewne podmioty prawa publicznego, takie jak banki centralne (zob. punkt 13.2 komentarza do artykułu 10 oraz punkt 7.4 komentarza do artykułu 11). Postanowienia konwencji podatkowych mające na celu zwolnienie dochodów z funduszy emerytalnych (zob. punkt 69 komentarza do artykułu 18) mogą również mieć zastosowanie do funduszy emerytalnych stanowiących wyłączną własność państwa, w zależności od brzmienia tych przepisów oraz charakteru tych funduszy.

6.38. Stosowanie konwencji do każdego umawiającego się państwa, jego jednostek terytorialnych oraz organów lokalnych (oraz ich organów ustawowych, agencji w przypadku dwustronnych konwencji, które mają zastosowanie do takich podmiotów) nie powinno jednak być interpretowane jako wpływające w jakikolwiek sposób na stosowanie przez każde państwo zasady immunitetu państwa uznanego

przez międzynarodowe prawo zwyczajowe. Zgodnie z tą zasadą państwo suwerenne (w tym jego przedstawiciele, mienie oraz działalność) jest na ogół wyłączone spod jurysdykcji i sądów innego suwerennego państwa. Jednakże nie ma międzynarodowego konsensusu w sprawie dokładnych granic zasady immunitetu państw. Tak więc większość państw nie uznaje stosowania tego immunitetu do działalności gospodarczej; wiele nie uznaje również stosowania tej zasady do kwestii podatkowych. Istnieją więc poważne różnice między państwami w odniesieniu do zakresu stosowania tej zasady w sprawach podatkowych. Nawet wśród państw, które uznają możliwość stosowania tej zasady w sprawach podatkowych, jedne stosują ją w zależności od zakresu, w jakim ta zasada została włączona do wewnętrznego systemu prawnego, a inne stosują jako międzynarodowe prawo zwyczajowe, lecz z poważnymi ograniczeniami. Konwencja nie przesądza kwestii, czy i w jakim zakresie zasada suwerennego immunitetu ma zastosowanie do osób, o których mowa w artykule 1, oraz do podatków objętych artykułem 2, i każde umawiające się państwo jest wolne w stosowaniu własnej interpretacji tej zasady tak długo, jak stosowane opodatkowanie jest zgodne z postanowieniami jego dwustronnych konwencji podatkowych.

6.39. Państwa często biorą pod uwagę różne czynniki przy rozważaniu, czy i w jakim zakresie powinny by przyznawane zwolnienia podatkowe na podstawie przepisów zawartych w konkretnej konwencji podatkowej lub w prawie wewnętrznym lub przez zastosowanie zasady suwerennego immunitetu do dochodów osiąganych przez inne państwa, ich jednostki terytorialne, organy lokalne, podmioty prawa publicznego lub agencje. Te czynniki mogą obejmować takie kwestie, jak na przykład czy dany rodzaj dochodu powinien być zwolniony od podatku na zasadzie wzajemności, czy dochód jest osiągany z działalności o charakterze rządowym w przeciwieństwie do działalności o charakterze handlowym, czy środki i dochody uzyskiwane przez podmiot są wykorzystywane do celów publicznych, czy istnieje jakaś możliwość przeznaczenia ich na rzecz osoby niebędącej organem rządowym i czy dochód jest osiągany z inwestycji portfelowej lub z inwestycji bezpośredniej.

Niewłaściwe korzystanie z konwencji

7. Głównym celem konwencji w sprawie podwójnego opodatkowania jest wspieranie wymiany dóbr i usług oraz przepływu kapitałów i osób poprzez eliminowanie międzynarodowego podwójnego opodatkowania. Celem jest również zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania i oszustwom podatkowym.

7.1. Podatnicy mogą mieć pokusę nadużywania ustawodawstwa podatkowego jednego państwa poprzez wykorzystywanie różnic między ustawami różnych

państw. Takim pokusom można przeciwdziałać za pomocą przepisów lub norm w zakresie orzecznictwa, które stanowią część prawa krajowego danych państw. Te państwa niewątpliwie nie zgodzą się na włączenie do ich dwustronnych konwencji podatkowych przepisów, które w swoich skutkach prowadziłyby do niewłaściwych transakcji i które byłyby zwalczane za pomocą przepisów i norm zawartych w ich krajowym ustawodawstwie. Nie zgodzą się również na stosowanie ich dwustronnych konwencji w sposób, który prowadziłby do takiego skutku.

8. Ważne jest również podkreślenie, że rozszerzenie konwencji w sprawie podwójnego opodatkowania zwiększa ryzyko nadużyć, ułatwia bowiem odwołanie się do sztucznych konstrukcji prawnych, aby skorzystać jednocześnie z korzyści podatkowych przewidzianych w niektórych ustawodawstwach wewnętrznych i ulg podatkowych przewidzianych w dwustronnych konwencjach podatkowych.

9. Może to mieć miejsce na przykład w przypadku, gdy osoba (mająca lub niemająca miejsca zamieszkania lub siedziby w umawiającym się państwie) działa za pośrednictwem podmiotu utworzonego specjalnie w celu uzyskania ułatwień podatkowych przewidzianych w konwencjach, do których taka osoba nie miałaby prawa bezpośrednio. Inny przypadek mógłby mieć miejsce wówczas, gdy osoba fizyczna mająca w umawiającym się państwie miejsce zamieszkania, jak również wszystkie interesy gospodarcze, w tym istotny udział w tamtejszej spółce, pragnąc sprzedać swój udział i uniknąć w tym państwie opodatkowania zysku ze sprzedaży majątku (na mocy artykułu 13 ustęp 5), przeniosłaby swoje miejsce zamieszkania do innego umawiającego się państwa, w którym taki zysk jest nisko opodatkowany lub zwolniony od podatku.

9.1. Te przykłady rodzą, między innymi, dwa podstawowe pytania, które są przedmiotem rozważań zawartych w poniższych punktach:

- czy należy przyznać korzyści wynikające z konwencji podatkowych, gdy zawarte transakcje odwołują się do nieprawnego korzystania z postanowień danych konwencji (zob. niżej punkt 9.2 i następne) i
- czy przepisy i normy orzecznictwa zawarte w ustawodawstwie umawiającego się państwa, których celem jest zapobieżenie nieprawnemu korzystaniu z ustawodawstwa podatkowego, są sprzeczne z konwencjami podatkowymi (zob. niżej punkt 22 i następne).

9.2. Dla wielu państw odpowiedź na pierwsze pytanie zależy od odpowiedzi na pytanie drugie. Wychodzą one z założenia, że podatki są nakładane na podstawie przepisów ustawodawstwa krajowego, z zastrzeżeniem pewnych przepisów ograniczających lub w bardzo rzadkich przypadkach rozszerzających, zawartych w konwencjach podatkowych. W konsekwencji każde niewłaściwe korzystanie z postanowień danej konwencji podatkowej może być również traktowane jako

nieprawne korzystanie z przepisów prawa krajowego, na mocy którego podatek jest nakładany. W przypadku takich państw pytanie dotyczy tego, czy postanowienia konwencji podatkowych mogą przeszkodzić stosowaniu przepisów przeciwdziałających uchylaniu się od opodatkowania zawartych w ustawodawstwie wewnętrznym, co odnosi się do postawionego wyżej pytania drugiego. Jak pokazuje niżej punkt 22.1, odpowiedź na to drugie pytanie jest taka, że przepisy przeciwdziałające uchylaniu się od opodatkowania są związane z podstawowymi przepisami ustawodawstwa wewnętrznego, które określają, jakie fakty prowadzą do zobowiązań podatkowych, a nie są objęte konwencjami podatkowymi. Tak więc zgodnie z powszechną regułą nie ma kolizji między tymi postanowieniami a postanowieniami konwencji podatkowych.

9.3. Inne państwa wolą traktować niektóre działania nieprawne jako nieprawne korzystanie z samych konwencji, w przeciwieństwie do nieprawnego korzystania z prawa wewnętrznego. Jednakże te państwa uważają, że właściwa interpretacja konwencji podatkowych pozwala im nie brać pod uwagę nieprawnych transakcji, ponieważ zostały one zawarte w celu osiągnięcia korzyści nieprzewidzianych na mocy postanowień tych konwencji. Taka interpretacja wypływa z przedmiotu i celu konwencji podatkowych, jak również z obowiązku interpretowania ich w dobrej wierze (zob. artykuł 31 wiedeńskiej Konwencji prawa traktatów).

9.4. Zgodnie z tym podejściem uzgodniono, że państwa nie są zobowiązane do przyznania korzyści na mocy danej konwencji podatkowej, gdy dokonano transakcji, której celem jest nieprawne skorzystanie z postanowień konwencji.

9.5. Jednakże należy podkreślić, iż nie powinno się z góry zakładać, że podatnik ucieka się do rodzaju transakcji przedstawionych wyżej. Przewodnią zasadą jest, iż nie można przyznawać korzyści z tytułu danej konwencji, gdy jednym z głównych celów transakcji lub operacji jest uzyskanie bardziej korzystnej sytuacji podatkowej i gdy przyznanie takiej korzyści w takich okolicznościach byłoby sprzeczne z przedmiotem i celem odnośnych przepisów.

9.6. Potencjalne stosowanie ogólnych norm przeciwko nieprawnym działaniom nie wyklucza konieczności włączenia do konwencji podatkowych specjalnych postanowień w celu zapobieżenia różnorodnym formom uchylania się od opodatkowania. Gdy wykryje się takie różnorodne formy uchylania się od opodatkowania lub gdy stosowanie takich form rodzi szczególne problemy, to często będzie celowe dodanie w konwencji przepisu, który dotyczy danej strategii uchylania się od opodatkowania. Będzie to również konieczne wówczas, gdy państwo, które podziela pogląd zawarty wyżej w punkcie 9.2, stwierdzi, że jego ustawodawstwo nie zawiera przepisów ani norm koniecznych dla należytego przeciwstawienia się takiej strategii.

10. Tak więc niektóre formy uchylania się od opodatkowania są już przedmiotem uregulowań w konwencji, na przykład poprzez wprowadzenie pojęcia „osoby uprawnionej" (artykuły 10, 11 i 12) i specjalnych przepisów, na przykład w odniesieniu do tak zwanych spółek estradowych. Te problemy są także omówione w komentarzach do artykułu 10 (punkty 17 i 22), artykułu 11 (punkt 12) i artykułu 12 (punkt 7).

10.1. Również, w niektórych przypadkach, wnioski o przyznanie korzyści płynących z konwencji podatkowych przedstawione przez spółki zależne, szczególnie gdy są one założone w rajach podatkowych lub gdy korzystają ze szkodliwych systemów preferencyjnych, mogą być odrzucone, jeśli uważne zbadanie faktów i okoliczności wskazuje, że faktyczny zarząd spółki zależnej nie znajduje się w państwie siedziby, które ona wskazuje, lecz raczej w państwie siedziby spółki matki, tak że stanowi ona osobę mającą siedzibę w tym ostatnim państwie w rozumieniu ustawodawstwa wewnętrznego i konwencji podatkowych (będzie to miało miejsce wówczas, gdy do ustalenia siedziby osoby prawnej prawo wewnętrzne państwa stosuje zasadę siedziby zarządu lub podobne kryterium).

10.2. Staranne zbadanie faktów i okoliczności danej sprawy może również wykazać, że spółka zależna była zarządzana w państwie spółki matki w taki sposób, iż można było uznać, że spółka zależna w tym państwie miała zakład (w formie siedziby zarządu), któremu słusznie można było przypisać całość lub poważną część jego zysków.

11. Inny przykład dwóch szczególnie ważnych form niewłaściwego wykorzystania konwencji jest omówiony w dwóch raportach Komitetu Spraw Podatkowych zatytułowanych *Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies*, *Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies* (*Konwencje o podwójnym opodatkowaniu i posługiwanie się spółkami bazowymi* oraz *Konwencje o podwójnym opodatkowaniu i posługiwanie się spółkami podstawionymi*)[3]. Jak wykazano w tych raportach, troska wyrażona powyżej (w punkcie 9 niniejszego komentarza) dotyczy spraw istotnych, ponieważ nasila się tendencja do wykorzystywania spółek bazowych w celu ukrywania korzyści wynikających wprawdzie z umowy, ale niezamierzonych przez umawiające się państwa w trakcie ich dwustronnych negocjacji. W związku z tym coraz większa liczba państw członkowskich zamieszcza w umowach podatkowych postanowienia (ogólne i szczegółowe) przeciwdziałające nadużyciom i wzmacnia w swym własnym ustawodawstwie przepisy przeciwdziałające unikaniu opodatkowania.

[3] Te dwa raporty zostały przedrukowane w tomie II pełnej skoroszytowej wersji Modelowej konwencji podatkowej w sprawie podatku od dochodu i majątku, s. R(5)-1 i R(6)-1.

12. Postanowienia zamieszczone w konwencjach podatkowych, których celem jest stawienie czoła tym i innym rodzajom nadużyć, przybierają różne formy. Poniżej zamieszczone są przykłady zaczerpnięte z postanowień zamieszczonych w dwustronnych konwencjach podatkowych przez państwa członkowskie. Te przykłady są wzorami, które osoby prowadzące negocjacje mogą wykorzystać przy poszukiwaniu rozwiązań dla przypadków szczególnych. Powołując się na te teksty, należy wziąć pod uwagę:

- fakt, że postanowienia te nie wykluczają się wzajemnie i że różne postanowienia mogą być potrzebne, aby odpowiedzieć na różne wyzwania;
- zakres ułatwień podatkowych, jakie faktycznie mogą być uzyskane w wyniku specjalnej strategii uchylania się od opodatkowania;
- kontekst prawny w obu umawiających się państwach, a szczególnie kontekst prawny, w jakim ustawodawstwo krajowe już przewiduje stosowną odpowiedź na taką strategię;
- zakres, w jakim działalność gospodarcza prowadzona w dobrej wierze może niezamierzenie zostać zdyskwalifikowana przez podjęte postanowienia.

Przypadki spółek podstawionych

13. Liczne państwa podjęły wysiłki, by rozwiązać problem spółek podstawionych i w tym celu wypracowały różne rozwiązania. Jednym z nich jest niedopuszczenie, by z przywilejów umowy korzystała spółka nienależąca, bezpośrednio lub pośrednio, do osoby mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w państwie, w którym ma siedzibę ta spółka. Taki „przejrzysty" przepis może być sformułowany w sposób następujący:

„Spółka mająca siedzibę w umawiającym się państwie nie może być uprawniona do zwolnień podatkowych na mocy niniejszej konwencji, z tytułu dowolnej części dochodu, zysku lub przychodu, jeżeli jest ona własnością lub pozostaje pod kontrolą bezpośrednią bądź pośrednią jednej lub wielu spółek (bez względu na ich siedzibę) należących do osób niemających miejsca zamieszkania w umawiającym się państwie".

Umawiające się państwa pragnące zastosować takie rozwiązania mogą w ramach dwustronnych negocjacji ustalić również kryteria, według których spółka będzie uznana za spółkę posiadaną lub kontrolowaną przez osoby niemające miejsca zamieszkania w danym państwie.

14. Klauzula „przejrzystości" wydaje się właściwa dla umów z państwami, w których nie pobiera się podatków lub są one bardzo niskie i w których działalność dużych przedsiębiorstw ma niewielki zakres. Nawet w takich przypadkach może okazać się konieczne dokonanie zmiany przepisu lub zastąpienie go innym w celu ochrony działalności gospodarczej prowadzonej w dobrej wierze.

15. Klauzule ogólne dotyczące obowiązku podatkowego przewidują, że przywileje płynące z umowy mogą być zagwarantowane w państwie źródła tylko wtedy, gdy dany dochód podlega opodatkowaniu w państwie miejsca zamieszkania lub siedziby. Jest to zgodne zasadniczo z celem umów podatkowych, jakim jest unikanie podwójnego opodatkowania. Jednakże Modelowa konwencja nie zaleca z kilku powodów takiego ogólnego przepisu. O ile wydaje się on właściwy w odniesieniu do normalnych stosunków międzynarodowych, o tyle klauzula dotycząca podlegania opodatkowaniu może być również uzasadniona w przypadku typowej spółki podstawionej. Taka ochronna klauzula mogłaby mieć następujące brzmienie:

„Jeżeli dochód powstający w umawiającym się państwie otrzymuje spółka mająca siedzibę w drugim umawiającym się państwie i jeżeli jedna lub więcej osób niemających miejsca zamieszkania w tym drugim umawiającym się państwie:

a) posiada bezpośrednio lub pośrednio albo za pośrednictwem jednej lub wielu spółek (bez względu na ich siedzibę) istotny interes w takiej spółce w formie udziału lub w innej formie lub
b) sprawuje bezpośrednio lub pośrednio, samodzielnie lub wspólnie, zarząd lub kontrolę nad taką spółką,

to każde postanowienie niniejszej konwencji, które przewiduje zwolnienie od podatku lub jego obniżenie, ma zastosowanie tylko do dochodu, który podlega opodatkowaniu w tym drugim państwie zgodnie z ogólnymi regułami jego ustawodawstwa podatkowego".

Pojęcie „istotny interes" może być sprecyzowane w trakcie redagowania dwustronnej konwencji. Umawiające się państwa mogą określić to pojęcie na przykład w formie procentowego udziału w kapitale lub w formie liczby głosów w spółce.

16. Klauzula dotycząca podlegania opodatkowaniu wydaje się mieć pewne zalety. Może ona być stosowana w przypadku państw o wysoko rozwiniętej strukturze gospodarczej i o kompleksowym ustawodawstwie podatkowym. Należy jednak koniecznie uzupełnić to postanowienie przez włączenie do konwencji klauzul o dobrej wierze w celu uzyskania niezbędnej elastyczności (zob. niżej punkt 19); co więcej, taka klauzula nie zapewni odpowiedniej ochrony przeciwko przemyślnym sposobom unikania opodatkowania, takim jak na przykład „strategia kamiennej kładki" (*stepping-stone strategies*).

17. Podejścia, o których była mowa wyżej, pod wieloma względami nie są zadowalające. Dotyczą one zmieniających się kompleksowych ustawodawstw podatkowych umawiających się państw, a nie struktur umożliwiających niewłaściwe wykorzystywanie umów podatkowych. Sugerowano, iż problem spółek podstawionych powinien być rozstrzygnięty w sposób bezpośredni poprzez włączenie postanowień, które dotyczyłyby przypadków nadużyć w wykorzystywaniu umów podatkowych, ze szczególnym wskazaniem na „podstawienie" (podejście zwane „kanałowym"). Taki przepis mógłby mieć następujące brzmienie:

„Jeżeli dochód powstający w umawiającym się państwie otrzymuje spółka mająca siedzibę w drugim umawiającym się państwie, a osoba lub osoby niemające miejsca zamieszkania w tym drugim umawiającym się państwie:

a) mają bezpośrednio lub pośrednio albo za pośrednictwem jednej lub wielu spółek, bez względu na ich siedzibę, istotny interes w takiej spółce w formie udziału lub w innej formie lub
b) sprawują bezpośrednio lub pośrednio, samodzielnie lub wspólnie, zarząd lub kontrolę nad taką spółką,

to każde postanowienie niniejszej konwencji przyznające zwolnienie od podatku lub jego obniżenie nie ma zastosowania, jeżeli ponad 50% takiego dochodu jest przeznaczone na zaspokojenie roszczeń takich osób (w tym odsetki, należności licencyjne, koszty prac rozwojowych, reklamowych, instalacyjnych i przesiedleniowych, amortyzacja wszelkiego mienia handlowego, w tym dobra niematerialne, technologia produkcji itd.)".

18. Postanowienie tego rodzaju wydaje się jedynym skutecznym sposobem walki ze „strategią kamiennej kładki" i podstawieniami. Zostało to potwierdzone w dwustronnych umowach między Szwajcarią i Stanami Zjednoczonymi; zasada ta leży u podstaw szwajcarskich przepisów podatkowych skierowanych przeciwko niewłaściwemu wykorzystywaniu umów podatkowych przez niektóre rodzaje spółek szwajcarskich. Państwa, które zamierzają włączyć do swoich konwencji tego rodzaju postanowienia, powinny mieć jednak na uwadze, że mogą one objąć normalne transakcje handlowe; z tego względu powinny być uzupełnione o klauzulę dobrej wiary.

19. Opisane wyżej rozwiązania mają ogólny charakter i należy je uzupełnić postanowieniami specjalnymi w tym celu, aby przywileje płynące z umów podatkowych były przyznawane tylko w przypadkach działania w dobrej wierze. Takie postanowienia mogłyby mieć następujące brzmienie:

a) *Postanowienia ogólne dotyczące działania w dobrej wierze*:

„Powyższe postanowienia nie mają zastosowania, jeżeli spółka udowodni, że jej główny cel, prowadzenie działalności gospodarczej, jak również nabywanie przez nią i przechowywanie akcji, udziałów i innego mienia przynoszącego dochód, są oparte na zdrowej motywacji ekonomicznej i że tym samym jej głównym celem nie jest uzyskanie ulg wynikających z konwencji".

b) *Postanowienia dotyczące działalności*:

„Powyższe postanowienia nie mają zastosowania, jeżeli spółka prowadzi działalność przemysłową lub handlową w umawiającym się państwie, w którym znaj-

duje się jej siedziba, a żądanie zniżki podatkowej w drugim umawiającym się państwie dotyczy dochodu związanego z taką jej działalnością".

c) *Postanowienia dotyczące kwoty podatku*:

„Powyższe postanowienia nie mają zastosowania, jeżeli kwota żądanej obniżki podatku nie jest wyższa od kwoty podatku faktycznie pobranego przez umawiające się państwo, w którym znajduje się siedziba spółki".

d) *Postanowienia dotyczące notowania na giełdzie*:

„Powyższe postanowienia nie mają zastosowania w odniesieniu do spółki mającej siedzibę w umawiającym się państwie, jeżeli główny pakiet jej akcji jest notowany na uznanej giełdzie papierów wartościowych w drugim umawiającym się państwie lub jeżeli taka spółka należy całkowicie, bezpośrednio lub za pośrednictwem jednej lub wielu spółek – z których każda ma siedzibę w pierwszym umawiającym się państwie – do spółki mającej siedzibę w pierwszym umawiającym się państwie, której główny pakiet akcji jest notowany w ten sam sposób".

e) *Postanowienia o alternatywnych zniżkach*:

W przypadkach gdy postanowienie, którego celem jest przeciwdziałanie nadużyciom w wykorzystywaniu umów podatkowych, dotyczy osób niemających miejsca zamieszkania lub siedziby w umawiającym się państwie, można w nim zamieścić na przykład takie sformułowanie: „Postanowienie to nie może być interpretowane jako obejmujące osoby mające miejsce zamieszkania lub siedzibę w państwach trzecich, które posiadają umowy o podatku dochodowym z umawiającym się państwem, od którego żąda się ulgi podatkowej, a takie umowy przewidują obniżki podatkowe nie mniejsze niż zniżki żądane na podstawie niniejszej konwencji".

Te postanowienia ilustrują różne podejścia. Szczegółowe sformułowania mogą zostać włączone do umowy w zależności od ogólnej zasady przyjętej w danej umowie oraz powinny zostać oparte na zasadzie dwustronności. Jeżeli właściwe organy umawiających się państw mają uprawnienia do stosowania postanowień dyskrecjonalnych, byłoby pożądane włączenie dodatkowej normy uprawniającej właściwe organy państwa źródła do przyznania korzyści wynikających z konwencji osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim państwie, nawet jeżeli osoba ta nie odpowiada określonych wyżej kryteriom.

20. Poprzednie punkty zawierają przegląd sposobów, które pozwalają przeciwdziałać wykorzystywaniu spółek podstawionych; wszystkie dotyczą szczególnego aspektu tego problemu określanego powszechnie jako „kupczenie uprawnie-

niami podatkowymi". Państwa, pragnące potraktować tę kwestię w sposób wyczerpujący, mogą zechcieć uwzględnić przedstawiony niżej przykład szczegółowych postanowień ograniczających przywileje, którego celem jest, aby osoby niemające miejsca zamieszkania ani siedziby w żadnym z umawiających się państw nie mogły korzystać z przywilejów konwencji dzięki wykorzystaniu podmiotu spełniającego kryteria miejsca zamieszkania lub siedziby w jednym z tych państw, mając na uwadze, że mogą być potrzebne odpowiednie działania dostosowawcze i że jest wiele państw, które preferują inne podejście do problemu kupczenia uprawnieniami podatkowymi:

„1. Z zastrzeżeniem innych postanowień tego artykułu, osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie, która osiąga dochód w drugim umawiającym się państwie, będzie mogła skorzystać z wszystkich przywilejów przyznawanych osobom mającym miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym umawiającym się państwie w rozumieniu niniejszej konwencji tylko wtedy, gdy chodzi o osobę uprawnioną zgodnie z definicją zawartą w ustępie 2 i gdy spełnia ona inne warunki przewidziane w konwencji dla skorzystania z tych przywilejów.

2. Osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym umawiającym się państwie będzie mogła korzystać z przywilejów płynących z niniejszej konwencji w roku podatkowym, pod warunkiem że chodzi o:

a) osobę fizyczną;
b) uprawniony podmiot publiczny;
c) przedsiębiorstwo, jeżeli
   i) główna grupa jego akcji lub udziałów jest notowana na uznanym rynku giełdowym w rozumieniu punktu 6 a) i b) i jest regularnie przedmiotem transakcji na jednym lub licznych uznanych rynkach giełdowych; lub
   ii) co najmniej 50% ogółu praw do głosowania oraz wartości akcji spółek jest w posiadaniu, bezpośrednio lub pośrednio, najwyżej pięciu spółek uprawnionych do korzystania z tych przywilejów w rozumieniu podpunktu i), z zastrzeżeniem, że w przypadku posiadania pośredniego każdy dzierżyciel bezpośredni posiada miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym lub w drugim umawiającym się państwie;
d) organizację charytatywną lub o inny podmiot wyłączony z opodatkowania, z zastrzeżeniem, że w przypadku funduszu emerytalno-rentowego lub innego podmiotu utworzonego wyłącznie w celu przekazywania emerytur lub podobnych świadczeń ponad 50% beneficjentów, członków lub udziałowców tego systemu jest osobami fizycznymi mającymi miejsce zamieszkania w jednym lub w drugim umawiającym się państwie;
e) osobę inną niż osoba fizyczna, jeżeli:
   i) przez co najmniej połowę roku podatkowego osoby uprawnione, o których mowa w punktach a), b), d) lub e) i) tego ustępu, są w posiadaniu, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 50% ogółu głosów i wartości akcji, udziałów lub innych faktycznych praw w tej osobie i

ii) mniej iż 50% dochodu brutto osoby w ramach roku podatkowego jest przekazywane lub należne, bezpośrednio lub pośrednio, osobom, które nie mają miejsca zamieszkania lub siedziby w żadnym z umawiających się państw, w formie kwot potrącalnych na mocy niniejszej konwencji w państwie miejsca zamieszkania lub siedziby tych osób (z wyjątkiem płatności na zasadzie wolnorynkowej dokonanych w ramach normalnej działalności gospodarczej z tytułu usług lub dóbr materialnych i płatności dotyczących zobowiązań finansowych wobec banku, z zastrzeżeniem, że jeżeli bank nie ma siedziby w umawiającym się państwie, to taką płatność można przypisać zakładowi tego banku położonemu w jednym z umawiających się państw).

3a) Osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym umawiającym się państwie będzie mogła, bez względu na to, czy jest osobą uprawnioną, korzystać z przywilejów przewidzianych w niniejszej konwencji z tytułu części dochodu powstałego w drugim umawiającym się państwie, jeżeli prowadzi działalność handlową lub przemysłową w pierwszym państwie (inną niż działalność polegająca na dokonywaniu lub zarządzaniu lokatami na własny rachunek, chyba że chodzi o działalność bankową, ubezpieczeniową lub działalność dotyczącą obrotu papierami wartościowymi prowadzoną przez bank, towarzystwo ubezpieczeniowe lub zarejestrowanego dealera), jeżeli dochód osiągany w drugim umawiającym się państwie jest związany z tą działalnością lub stanowi w nim część uboczną i jeżeli spełnia inne warunki przewidziane w niniejszej konwencji, aby móc skorzystać z tych przywilejów.

b) Jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę lub jakiekolwiek jedno z jej przedsiębiorstw powiązanych prowadzi w drugim umawiającym się państwie działalność handlową lub przemysłową, która przynosi część dochodu, to postanowienia zawarte pod literą a) będą miały zastosowanie do tej części dochodu tylko wtedy, jeżeli działalność prowadzona w pierwszym państwie ma charakter zasadniczy w stosunku do działalności handlowej i przemysłowej prowadzonej w drugim państwie. Na potrzeby stosowania tego ustępu działalność zasadniczą ustala się po uwzględnieniu całokształtu faktów i okoliczności właściwych dla każdego przypadku.

c) Przy ustalaniu, czy dana osoba prowadzi rzeczywistą działalność handlową lub przemysłową w umawiającym się państwie w rozumieniu postanowień pod literą a), działalność prowadzona przez spółkę osobową, w której ta osoba jest udziałowcem, i działalność prowadzona przez osoby powiązane z tą osobą będą uważane za prowadzoną przez tę osobę. Uważa się, że osoba jest powiązana z drugą, jeżeli jedna osoba posiada w drugiej osobie co najmniej 50% faktycznego udziału (lub w przypadku spółki co najmniej 50% ogółu głosów i wartości akcji i udziałów spółki) lub jeżeli inna osoba posiada, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 50% udziału w każdej z nich (lub w przypadku spółki co najmniej 50% ogółu głosów i wartości akcji i udziałów

spółki). We wszystkich przypadkach osobę uważa się za powiązaną z drugą osobą, jeżeli, po uwzględnieniu całokształtu faktów i okoliczności właściwych dla danego przypadku, jedna sprawuje kontrolę nad drugą lub jeżeli obie pozostają pod kontrolą jednej takiej samej lub wielu takich samych osób.

4. Bez względu na powyższe postanowienia, jeżeli spółka mająca siedzibę w umawiającym się państwie lub spółka kontrolująca taką spółkę posiada w obrocie grupę akcji:

a) które podlegają warunkom lub ustaleniom przewidującym, że ich posiadacz ma prawo do wyższej części dochodu spółki osiąganego z drugiego umawiającego się państwa w stosunku do części, jaką ten posiadacz osiągnąłby przy braku takich warunków lub uzgodnień (nieproporcjonalna część dochodu) i
b) co najmniej 50% głosów i wartości akcji jest w posiadaniu osób, które nie są osobami uprawnionymi,

to korzyści przewidziane w niniejszej konwencji nie mają zastosowania do nieproporcjonalnej części dochodu.

5. Osoba mająca miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie, która nie jest osobą uprawnioną, na mocy postanowień ustępu 2, lub która nie może rościć sobie prawa do korzyści przewidzianych w ustępach 3 i 4, będzie mogła korzystać z przywilejów przewidzianych w konwencji, jeżeli właściwy organ drugiego umawiającego się państwa orzeknie, że głównym celem utworzenia, nabycia, utrzymania tej osoby i prowadzenia przez nią działalności nie jest uzyskanie przywilejów przewidzianych w konwencji.

6. Na potrzeby stosowania tego artykułu określenie »uznany rynek giełdowy« oznacza:

a) w państwie A . . . . . .
b) w państwie B i
c) każdy inny rynek giełdowy, który właściwe organy uzgodnią między sobą na potrzeby stosowania tego artykułu".

Postanowienia dotyczące podmiotów korzystających z preferencyjnych systemów podatkowych

21. Niektóre rodzaje spółek specjalnych korzystające z przywilejów podatkowych w państwie siedziby ułatwiają podstawienia i powodują powstanie szkodliwej konkurencji podatkowej. Jeżeli spółki całkowicie lub prawie całkowicie zwolnione od podatków odznaczają się szczególnymi cechami prawnymi, to można zapobiec niewłaściwemu wykorzystaniu umów podatkowych, odmawiając takim spółkom korzyści płynących z umów (metoda wykluczenia). Ponieważ takie przywileje przyznaje się głównie pewnym kategoriom spółek określonych w ustawodawstwie handlowym lub podatkowym danego państwa, to najbardziej radykalnym rozwiązaniem byłoby wyłączenie takich spółek z przywilejów płynących z konwencji. Innym rozwiązaniem mogłoby być dołączenie klauzuli ochronnej

mającej zastosowanie do dochodu uzyskanego lub wypłaconego przez takie spółki i zredagowanej według następującego wzoru:

„Żadne postanowienie niniejszej konwencji, które przewiduje zwolnienie lub obniżkę podatku, nie ma zastosowania do dochodu uzyskanego lub wypłaconego przez spółkę określoną w artykule . . . . . ustawy . . . . . lub na mocy podobnych postanowień wprowadzonych przez . . . . . po podpisaniu konwencji".

Zakres takiego postanowienia może być ograniczony tylko do niektórych rodzajów dochodu, takich jak dywidendy, odsetki, przeniesienie własności majątku, wynagrodzenia dyrektorów itd. W ramach takich postanowień spółki danego rodzaju mogą zachować prawo do ochrony z artykułu 24 (równe traktowanie) i do przywilejów z artykułu 25 (postępowanie polubowne), jak też powinny podlegać postanowieniom artykułu 26 (wymiana informacji).

21.1. Klauzule wykluczające są jasne, a ich stosowanie proste, nawet jeżeli w pewnych przypadkach wymagają pomocy administracyjnej. Stanowią one ważny instrument umożliwiający państwu, które w swoim ustawodawstwie stworzyło specjalne przywileje, podjęcie takich działań, by te przywileje nie ułatwiały niewłaściwego wykorzystania umów podatkowych zawartych przez to państwo.

21.2. Gdy nie można ustalić spółek, które korzystają z przywilejów podatkowych przez odwołanie się do ich specjalnych cech prawnych lub gdy metoda ta nie jest odpowiednia, to potrzebna będzie bardziej ogólna formuła. Zawarty poniżej przepis ma zapobiec czerpaniu korzyści płynących z konwencji przez podmioty, które odpowiadają kryterium siedziby w danym umawiającym się państwie, lecz które korzystają w tym państwie z zastrzeżonego systemu preferencyjnego (to znaczy takiego, który nie może być stosowany do podmiotów należących do osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym państwie):

„Konwencja nie ma zastosowania do spółki osobowej, powierniczej lub spółki osobowej mającej siedzibę w danym umawiającym się państwie, która jest własnością lub która jest kontrolowana, bezpośrednio lub pośrednio, przez jedną lub przez wiele osób, niemających miejsca zamieszkania lub siedziby w tym państwie, jeżeli kwota podatku wymaganego przez to państwo od zysków lub majątku spółki kapitałowej, powierniczej lub spółki osobowej jest znacznie niższa od kwoty, która byłaby wymagana przez to państwo (po uwzględnieniu wszelkiego odliczenia lub zaliczenia, a szczególnie zwrotu wkładu wierzytelności lub dotacji dokonanej na rzecz spółki osobowej lub na rzecz każdej innej osoby), jeżeli ogół akcji lub udziałów składający się na kapitał zakładowy posiadanych w spółce powierniczej lub w spółce osobowej należałby jako własność do jednej lub wielu osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym państwie".

Postanowienia dotyczące kategorii szczególnych dochodów

21.3. Zawarte niżej postanowienia mają na celu odmowę przywilejów płynących z konwencji w odniesieniu do dochodów nisko opodatkowanych lub wyłączonych z opodatkowania na podstawie preferencyjnego systemu podatkowego:

1. Przywilejów płynących z niniejszej konwencji nie stosuje się do dochodu, który zgodnie z innymi postanowieniami konwencji może być opodatkowany w umawiającym się państwie, a który jest osiągany z działalności, której prowadzenie nie wymaga istotnej obecności w tym państwie, a mianowicie:

a) takiej działalności, jak: bankowa, transport morski, finansowa, ubezpieczenia lub operacje internetowe;
b) działalności głównych siedzib, centrów koordynacyjnych lub podobnych operacji zapewniających grupie przedsiębiorstw pomoc administracyjną, finansową lub inną;
c) działalności prowadzącej do powstania dochodów pasywnych, takich jak dywidendy, odsetki lub należności licencyjne,

gdy na mocy przepisów lub praktyk administracyjnych tego państwa, te dochody są przedmiotem opodatkowania preferencyjnego, w ramach którego informacje mają charakter poufny, co uniemożliwia skuteczną wymianę informacji.

2. Na potrzeby stosowania ustępu 1, dochody są opodatkowane w danym umawiającym się państwie w sposób preferencyjny, jeżeli z powodu innego niż na mocy poprzednich artykułów część tych dochodów lub zysków:

a) jest wyłączona od podatku lub
b) jest włączona do dochodu podlegającego opodatkowaniu u podatnika, lecz jest objęta stawką niższą niż stosowana do równoważnej kwoty włączonej do wymiaru podatkowego stosowanego do podobnych podatników mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym państwie;
c) korzysta z zaliczenia rabatu lub innego przywileju albo korzyści innej niż zaliczenie podatku zapłaconego za granicą, przyznawanych bezpośrednio lub pośrednio z tytułu tych części dochodu.

Postanowienia przeciwdziałające niewłaściwemu opodatkowaniu u źródła specjalnych rodzajów dochodu

21.4. Zawarte niżej postanowienia mają na celu zapobieżenie osiąganiu korzyści przewidzianych w niektórych specjalnych artykułach konwencji ograniczających opodatkowanie u źródła, gdy transakcja została zawarta głównie w celu uzyskania takich korzyści. Dotyczy to artykułów 10, 11, 12 i 21; ten przepis będzie więc musiał być odpowiednio zmieniony, aby można go było zastosować do konkretnego dochodu objętego tymi artykułami:

„Postanowienia tego artykułu nie mają zastosowania, jeżeli głównym celem lub jednym z głównych celów jakiejkolwiek osoby biorącej udział w stworzeniu lub cesji [artykuł 10: „akcji lub innych praw"; artykuł 11: „wierzytelności"; artykuły 12 i 21: „praw"], z tytułu których [artykuł 10: „dywidendy"; artykuł 11: „odsetki"; artykuł 12: „należności licencyjne" i artykuł 21: „inne dochody"] są wypłacane, aby osiągnąć korzyści z tego artykułu w drodze takiego stworzenia lub takiej cesji".

Postanowienia dotyczące systemów preferencyjnych wprowadzonych po podpisaniu konwencji

21.5. Państwa mogą wyrazić wolę przeciwdziałania niewłaściwemu stosowaniu konwencji po jej podpisaniu. Zawarte niżej postanowienie zapobiega zobowiązaniu umawiającego się państwa do zwolnienia od opodatkowania dochodów korzystających ze specjalnego systemu stosowanego do dochodów ekstraterytorialnych, wprowadzonego po podpisaniu konwencji.

„Postanowienia artykułów od 6 do 22 niniejszej konwencji nie mają zastosowania do osób korzystających z preferencyjnych systemów podatkowych na mocy:

a) ustawodawstwa jednego lub drugiego państwa wskazanego w wymianie not między państwami lub
b) każdego analogicznego ustawodawstwa wprowadzonego w terminie późniejszym".

22. Analizowano również inne formy niewłaściwego wykorzystywania umów podatkowych (na przykład wykorzystywanie spółek bazowych) i sposoby przeciwdziałania im, włącznie z „przewagą treści nad formą", „normami dotyczącymi istoty ekonomicznej" i ogólnymi normami przeciwdziałającymi nieprawnemu postępowaniu, zwłaszcza ich sprzeczności z konwencjami podatkowymi, o czym w punkcie 9.1 wyżej.

22.1. Normy takie są częścią podstawowych przepisów krajowego ustawodawstwa podatkowego, które ustalają fakty prowadzące do powstania obowiązku podatkowego. Konwencje podatkowe nie obejmują tych norm i ich nie dotyczą. Tak więc w generalnej zasadzie i w treści punktu 9.6 nie ma żadnej sprzeczności. Na przykład w granicach, w jakich stosowanie norm, o których mowa w punkcie 22, prowadzi do zmiany kwalifikacji dochodu lub ponownego ustalenia podatnika – którego uważa się za osobę osiągającą taki dochód – postanowienia konwencji będą miały zastosowanie z uwzględnieniem tych zmian.

22.2. Panuje zgoda co do tego, że państwa członkowskie powinny skrupulatnie przestrzegać szczególnych zobowiązań wynikających z konwencji podatkowych w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania, dopóki nie ma wyraźnego dowodu, że konwencje te są niewłaściwie wykorzystywane.

23. Wykorzystywaniu spółek podstawionych można również przeciwdziałać za pomocą przepisów dotyczących spółek kontrolowanych przez podmioty zagraniczne. Poważna liczba państw członkowskich i nieczłonkowskich wprowadziła u siebie takie ustawodawstwo. Chociaż państwa mają różną koncepcję tego rodzaju ustawodawstwa, to cechą wspólną, uważaną w stosunkach międzynarodowych za instrument prawny chroniący krajową bazę opodatkowania, jest to, iż pozwalają umawiającemu się państwu opodatkować własnych rezydentów od dochodów, które można przypisać ich udziałom w niektórych podmiotach zagranicznych. Niekiedy twierdzono jednak, na podstawie niektórych interpretacji postanowień konwencji, takich jak ustęp 1 artykułu 7 i ustęp 5 artykułu 10, że ta wspólna cecha ustawodawstwa dotycząca spółek kontrolowanych przez osoby zagraniczne jest sprzeczna z postanowieniami konwencji. Z powodów wyjaśnionych w punkcie 14 komentarza do artykułu 7 i punkcie 37 komentarza do artykułu 10, ta interpretacja nie jest zgodna z tekstem postanowień. Co więcej, jest nie do utrzymania na gruncie tych przepisów. Tak więc nawet jeżeli państwa uznały za celowe wyraźne sprecyzowanie w swych konwencjach podatkowych, że ich ustawodawstwo dotyczące spółek kontrolowanych przez osoby zagraniczne nie jest sprzeczne z konwencją, takie sprecyzowanie nie jest konieczne. Uznaje się, że ustawodawstwo w odniesieniu do spółek kontrolowanych przez osoby zagraniczne zgodne z takim podejściem nie jest sprzeczne z postanowieniami konwencji.

24–25. *Skreślone*.

26. Państwa, które ustanowią w swych ustawodawstwach wewnętrznych normy dotyczące spółek kontrolowanych przez osoby zagraniczne lub normy przeciwko nadużyciom opisanym wyżej, będą starały się zachować bezstronność ich krajowych ustawodawstw podatkowych w międzynarodowym środowisku odznaczającym się wielką nierównością poziomów opodatkowania, a ustanowione normy wykorzystają jedynie w takich celach. Zgodnie z ogólną zasadą działania skierowane przeciwko nieprawnym działaniom będą stosowane jedynie w przypadku, gdy dany dochód będzie poddany opodatkowaniu porównywalnemu w państwie miejsca zamieszkania lub siedziby podatnika.

Wpłata opodatkowania

26.1. Zgodnie z ustawodawstwem niektórych państw, osoby, które mają prawo do statusu osoby mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę (określaną czasami jako domicyl), lecz które nie posiadają czegoś, co można uznać za osobistą trwałą więź z danym państwem, są opodatkowane od dochodów osiąganych ze źródeł położonych poza państwem tylko w takim zakresie, w jakim dochód ten jest faktycznie do niego przekazany lub z niego wycofany. Takie osoby nie są więc pod-

dane potencjalnemu podwójnemu opodatkowaniu w zakresie, w jakim ten zagraniczny dochód nie jest przekazany do państwa miejsca zamieszkania lub siedziby i może okazać się nieuzasadnione przyznanie im korzyści od takiego dochodu płynących z konwencji. Umawiające się państwa, które godzą się na ograniczenia stosowania postanowień konwencji do dochodu, który jest faktycznie w rękach tych osób, mogą to uczynić, dodając do konwencji następujące postanowienia:

„Jeżeli na mocy jakiegoś postanowienia niniejszej konwencji dochód osiągany z jednego umawiającego się państwa korzysta z ulgi całkowitej lub częściowej od podatku w tym państwie i gdy na podstawie ustawodawstwa obowiązującego w drugim umawiającym się państwie osoba jest poddana opodatkowaniu od tego dochodu na podstawie kwoty tego dochodu, która jest przekazana lub otrzymana w tym drugim państwie, a nie na podstawie całej kwoty tego dochodu, wówczas wszelka zniżka przewidziana w postanowieniach niniejszej konwencji ma zastosowanie tylko do tej części dochodu, która jest opodatkowana w drugim umawiającym się państwie".

W niektórych państwach stosowanie tego postanowienia może sprawić trudności administracyjne, zwłaszcza gdy upłynie dużo czasu między okresem, w którym dochód powstanie w jednym umawiającym się państwie, a okresem, w którym zostaje on opodatkowany przez drugie umawiające się państwo w rękach osoby mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym państwie. Państwa, których takie trudności dotyczą, mogą postanowić, że norma zawarta w ostatniej części powyższego przepisu, to znaczy że dany dochód będzie mógł skorzystać z przywilejów w pierwszym państwie tylko wówczas, gdy będzie opodatkowany w drugim państwie, będzie miała zastosowanie, pod warunkiem że dochód będzie opodatkowany w określonym terminie, poczynając od okresu, w którym dochód jest osiągnięty w pierwszym państwie.

Ograniczenia opodatkowania u źródła: aspekty proceduralne

26.2. Pewna liczba artykułów konwencji ogranicza prawo państwa do opodatkowania dochodu osiąganego z jego terytorium. Jak zauważono w punkcie 19 komentarza do artykułu 10, jeżeli chodzi o opodatkowanie dywidend, konwencja nie reguluje kwestii proceduralnych i każde państwo ma swobodę w stosowaniu procedur zapisanych w jego wewnętrznym ustawodawstwie dla potrzeb stosowania ograniczeń przewidzianych w konwencji. Państwo może więc automatycznie ograniczać podatek, który pobiera zgodnie z odpowiednimi postanowieniami konwencji, z zastrzeżeniem ewentualnego sprawdzenia prawa do przywilejów przewidzianych w konwencji, lub może też ściągać podatek przewidziany w jego wewnętrznym ustawodawstwie, a następnie refundować część podatku przekraczającą kwotę, którą może pobierać na mocy postanowień konwencji. W celu zapewnienia skutecznego stosowania przywilejów konwencji wobec podatników pierwsze podejście jest metodą najwłaściwszą. Jeżeli potrzebny jest system refun-

dacji, to powinien być oparty na postrzegalnych trudnościach w ustalaniu prawa do korzyści płynących z konwencji. Jest nadzwyczaj ważne, aby zwrot był dokonany szybko, zwłaszcza jeżeli nie przekazuje się żadnych odsetek od kwoty zwrotu, ponieważ każda zwłoka w refundacji stanowi bezpośredni koszt dla podatnika.

Uwagi do komentarza

27. Chile uważa, że niektóre rozwiązania zaproponowane w raporcie *Stosowanie Modelowej konwencji podatkowej OECD do spółek osobowych*, które zostały włączone do komentarza, mogą być stosowane tylko, jeżeli zostały wyraźnie przewidziane postanowieniami konwencji podatkowej.

27.1. Niderlandy popierają wnioski związane ze stosowaniem Modelowej konwencji podatkowej do spółek osobowych zawarte w komentarzu do artykułu 1 i innych odnośnych postanowień konwencji jedynie i w granicach, w jakich jest to potwierdzone w konkretnej konwencji podatkowej, we wzajemnym porozumieniu między właściwymi organami, zgodnie z artykułem 25 lub w ramach jednostronnej decyzji.

27.2. Francja zgłosiła wiele zastrzeżeń do wniosków raportu *Stosowanie Modelowej konwencji podatkowej do spółek osobowych*. W szczególności Francja nie podziela interpretacji zawartej w punktach 5 i 6, zgodnie z którą, jeżeli odmawia się stosowania konwencji do spółki osobowej, to jej wspólnicy są uprawnieni do korzyści płynących z konwencji zawartych przez państwa, w których mają oni miejsce zamieszkania. Zdaniem Francji takie rozwiązanie może być osiągnięte jedynie wtedy, gdy Francja jest państwem źródła i gdy jej prawo wewnętrzne upoważnia do takiej interpretacji lub gdy postanowienie takie jest włączone do konwencji zawartej z państwem, w którym spółka osobowa jest położona.

27.3. Portugalia, gdzie spółki osobowe są opodatkowane jako takie, zgłosiła liczne zastrzeżenia do raportu *Stosowanie Modelowej konwencji podatkowej do spółek osobowych* i uważa, że rozwiązania zawarte w tym raporcie powinny być włączone do konwencji podatkowych. Na przykład sposób traktowania wspólników podatkowo przejrzystych w spółce osobowej – pojęcie bardzo płynne z uwagi na różnice między państwami – gdy państwo trzecie leży między państwem źródła a państwem miejsca zamieszkania wspólników. Należy również wziąć pod uwagę trudności administracyjne wynikające z niektórych rozwiązań, jak wskazano w samym raporcie.

27.4. Belgia nie podziela poglądów wyrażonych w punkcie 23 komentarza. Belgia uważa, że stosowanie ustawodawstwa dotyczącego spółek kontrolowanych

przez osoby zagraniczne jest sprzeczne z postanowieniami artykułu 5 ustęp 7, artykułu 7 ustęp 1 i artykułu 10 ustęp 5 konwencji. Ma to szczególnie miejsce, gdy umawiające się państwo opodatkowuje jedną z osób, mających w nim miejsce zamieszkania lub siedzibę, od dochodu osiągniętego przez podmiot zagraniczny, przypisując fikcyjnie tej osobie dochód osiągany przez podmiot zagraniczny proporcjonalnie do jej udziału w kapitale tego podmiotu. Czyniąc to, takie państwo powiększa podstawę opodatkowania własnej osoby, włączając do niej dochody nieosiągnięte przez tę osobę, lecz przez podmiot zagraniczny, który zgodnie z konwencją nie podlega opodatkowaniu w tym państwie. To umawiające się państwo ignoruje w ten sposób osobowość prawną podmiotu zagranicznego i działa wbrew konwencji (zob. również punkt 79 komentarza do artykułu 7 i punkt 68.1 komentarza do artykułu 10).

27.5. Jeżeli chodzi o możliwą kolizję między klauzulami zapobiegającymi nieprawnemu wykorzystywaniu konwencji (w tym klauzule dotyczące spółek kontrolowanych przez osoby zagraniczne) zawartymi w prawie krajowym i postanowieniami konwencji podatkowych, Irlandia uważa, że nie można dojść do jednego ogólnego wniosku, iż nie ma kolizji lub że każda kolizja powinna być rozstrzygnięta na korzyść prawa wewnętrznego. Będzie to zależeć zarówno od istoty wewnętrznego ustawodawstwa, jak również od powiązań prawnych i konstytucyjnych ustalonych w różnych państwach członkowskich między ustawodawstwem krajowym, umowami i prawem międzynarodowym. Irlandia nie zgadza się również z wykreśleniem w punkcie 26 następującego tekstu, który był umieszczony do 2002 r.: „Gdyby to przeciwdziałanie zostało rozszerzone na taką działalność jak produkcja, zwykłe świadczenie usług lub funkcjonowanie spółek zaangażowanych w rzeczywistą działalność przemysłową lub handlową (gdy są one przejrzyście powiązane ze środowiskiem gospodarczym kraju, w którym znajduje się ich siedziba, i gdy sposób prowadzenia działalności nie nasuwa podejrzeń o unikanie opodatkowania), to byłoby to sprzeczne z podstawowymi zasadami Modelowej konwencji i z duchem dwustronnych umów podatkowych".

27.6. Luksemburg nie podziela interpretacji zawartej w punktach 9.3, 22.1 i 23, według której generalnie nie ma kolizji między przepisami przeciwdziałającymi nieprawnym działaniom zawartym w ustawodawstwie wewnętrznym umawiającego się państwa i postanowieniami konwencji podatkowej zawartej przez to państwo. W braku wyraźnego przepisu w konwencji Luksemburg uważa więc, że państwo może stosować własne ustawodawstwo przeciwko nieprawnemu działaniu tylko w konkretnych przypadkach, po odwołaniu się do procedury wzajemnego porozumienia.

27.7. Niderlandy nie zgadzają się z tymi postanowieniami komentarza, które stwierdzają, iż zgodnie z generalną zasadą normy zapobiegające nieprawnemu

wykorzystywaniu konwencji podatkowych i klauzule dotyczące spółek kontrolowanych przez osoby zagraniczne nie są w sprzeczności z postanowieniami konwencji podatkowych. Zgodność takich norm i postanowień z konwencjami podatkowymi zależy między innymi od istoty i sformułowania konkretnego postanowienia, sformułowania konkretnego przepisu danej konwencji oraz związku między prawem krajowym a prawem międzynarodowym w danym kraju. Ponieważ konwencje podatkowe są pomyślane tak, aby nie mogły być stosowane w sposób niewłaściwy, to stosowanie krajowych norm i przepisów może prowadzić, w szczególnych przypadkach, do nadużyć lub zastosowań wyraźnie nieprzewidzianych przez konwencję. W tego rodzaju sytuacjach środki krajowe powinny być wykorzystywane z poszanowaniem zasady proporcjonalności i w ramach tego, co jest konieczne w celu zapobieżenia nadużyciom i zastosowaniu nieprzewidzianemu w konwencji.

27.8. *Skreślony*.

27.9. Szwajcaria nie podziela poglądów wyrażonych w punkcie 7, zgodnie z którymi celem konwencji podatkowych jest przeciwdziałanie uchylaniu się od opodatkowania oraz oszustwom podatkowym. Pogląd ten wydaje się także sprzeczny z uwagą zawartą w przypisie na stronie tytułowej Modelowej konwencji podatkowej. Jeżeli chodzi o punkt 22.1, Szwajcaria uważa, że przepisy wewnętrzne przeciwko niewłaściwemu stosowaniu konwencji podatkowych powinny być zgodne z ogólnymi klauzulami konwencji, zwłaszcza że sama konwencja zawiera klauzule przeznaczone zapobieganiu nadużyciom. Jeżeli chodzi o punkt 23, Szwajcaria uważa, że ustawodawstwo w sprawie spółek kontrolowanych przez osoby zagraniczne może, zależnie od przyjętego rozwiązania, być sprzeczne z duchem artykułu 7.

27.10. Meksyk nie podziela interpretacji zawartej wyżej w punktach 5 i 6, zgodnie z którą jeżeli odmawia się stosowania konwencji do spółek osobowych, to jej wspólnicy są uprawnieni do korzyści płynących z konwencji podatkowych zawartych przez państwa, których są rezydentami. Meksyk uznaje, że takie rozwiązanie jest możliwe w pewnym zakresie jedynie wtedy, gdy postanowienia w tym względzie są włączone do konwencji zawartych z państwem, w którym położona jest spółka.

Zastrzeżenia do artykułu

28. Stany Zjednoczone zastrzegają sobie prawo opodatkowania własnych obywateli i osób mających w USA miejsce zamieszkania lub siedzibę, z pewnymi wyjątkami, bez względu na postanowienia konwencji.

KOMENTARZ DO ARTYKUŁU 2

PODATKI, KTÓRYCH DOTYCZY KONWENCJA

1. Celem tego artykułu jest:
- stworzenie dokładniejszej i nadającej się do zaakceptowania terminologii i nazewnictwa związanych z podatkami objętymi konwencją;
- umożliwienie identyfikacji podatków umawiających się państw;
- rozszerzenie w miarę możliwości zakresu stosowania konwencji poprzez objęcie (zgodnie z ustawodawstwem wewnętrznym umawiających się państw) podatków pobieranych przez ich jednostki terytorialne lub organy lokalne;
- unikanie konieczności zawierania nowych konwencji, gdy zachodzą zmiany w ustawodawstwie wewnętrznym umawiających się państw, przez przyjęcie, że każde umawiające się państwo zawiadamia drugie państwo o istotnych zmianach we własnym ustawodawstwie podatkowym.

Ustęp 1

2. Ustęp ten określa zakres stosowania konwencji, to jest podatki od dochodu i majątku; unika się więc w ten sposób określenia „podatki bezpośrednie", które jest zbyt nieprecyzyjne. Nie jest ważne, jakie pobiera się podatki i w imieniu jakich organów; może to być samo państwo, jego jednostki terytorialne albo organy lokalne (stany, regiony, prowincje, departamenty, kantony, powiaty, *arrondissements*, *Kreise*, gminy lub związki gmin itd.). Nie jest również ważna metoda poboru podatków: wymiar bezpośredni, pobór u źródła, podatki wyrównawcze, dopłaty albo podatki uzupełniające (*centimes additionnels*).

Ustęp 2

3. Ustęp ten zawiera definicję podatków od dochodu i majątku. Chodzi tu o podatki od całego dochodu i od części dochodu, od całego majątku i od części majątku. Definicją objęte są także podatki od zysków z przeniesienia własności majątku ruchomego lub nieruchomego, jak również podatki od przyrostu majątku.

Definicja obejmuje również podatki od ogólnych kwot pensji i wynagrodzeń wypłacanych przez przedsiębiorstwo (*payroll taxes*; *Lohnsummensteuer* – w Niemczech; *taxe sur les salaires* – we Francji). Składki z tytułu ubezpieczeń socjalnych nie są traktowane jako „podatek od ogólnych kwot wynagrodzeń", ponieważ istnieje bezpośredni związek między składką a przyszłym dochodem indywidualnym.

4. Jest oczywiste, że państwo, które ma uprawnienia w sferze podatkowej – i tylko ono – może pobierać podatki nakładane na mocy swego ustawodawstwa, łącznie z wszelkimi ewentualnymi dodatkowymi obciążeniami i dopłatami: podwyżki, koszty, odsetki itd. Nie uznano za potrzebne sprecyzowanie tego w samym artykule, ponieważ jest bezsporne, że przy poborze podatków dodatkowe dopłaty i obciążenia są oparte na takich samych zasadach jak podatek zasadniczy. Państwa różnie traktują odsetki i opłaty karne. Niektóre nie uważają ich za podatki w rozumieniu tego artykułu. Inne reprezentują podejście przeciwne, zwłaszcza gdy dodatkowa dopłata jest obliczona na podstawie podatku, do którego się odnosi. Państwa mogą swobodnie wyjaśnić tę kwestię w trakcie dwustronnych negocjacji.

5. Artykuł nie zawiera określenia „podatki zwyczajne" lub „podatki nadzwyczajne". W zasadzie można by uznać za celowe włączenie podatków nadzwyczajnych do Modelowej konwencji, lecz doświadczenie wykazuje, że tego rodzaju podatki są zazwyczaj wprowadzane w sytuacjach bardzo szczególnych. Co więcej, trudno byłoby podać ich definicję. Podatki te mogą być nadzwyczajne z różnych przyczyn: przez sposób ich nałożenia, sposób poboru, ich stawkę, cel itd. Biorąc to pod uwagę, postanowiono nie włączać do treści artykułu określenia „podatki nadzwyczajne". Ponieważ jednak nie istniał zamiar wyłączenia podatków nadzwyczajnych ze wszystkich konwencji, zrezygnowano również z zamieszczenia wzmianki o podatkach zwyczajnych. W ten sposób umawiające się państwa mają swobodę w ograniczaniu zakresu stosowania konwencji do podatków zwyczajnych lub w rozszerzaniu jej zakresu na podatki nadzwyczajne albo w uzgadnianiu postanowień szczególnych.

Ustęp 3

6. Ustęp ten wymienia podatki obowiązujące w momencie podpisania konwencji. Lista podatków nie jest wyczerpująca. Stanowi ona pewnego rodzaju ilustrację poprzednich ustępów tego artykułu. W zasadzie jest ona jednak pełną listą podatków nakładanych w każdym państwie, objętych konwencją w momencie jej podpisania.

6.1. Niektóre państwa członkowskie nie włączają do ich dwustronnych konwencji ustępów 1 i 2. Takie państwa wolą po prostu wymieniać w sposób wyczerpujący listę podatków, do których ma zastosowanie konwencja, precyzując, że będzie ona miała zastosowanie również do podobnych podatków wymienionych

w tym ustępie, lecz wprowadzonych później. Państwa, które wolą tę metodę, mogą zastosować następujące brzmienie ustępów 1 i 2:

„1. Konwencja ma zastosowanie do następujących podatków:

a) w państwie A . . . . . .

b) w państwie B . . . . . .

2. Konwencja będzie miała także zastosowanie do podatków takiego samego lub w istotnym stopniu podobnego rodzaju, które po podpisaniu niniejszej konwencji zostaną wprowadzone obok podatków wymienionych w ustępie 1 lub w ich miejsce. Właściwe organy umawiających się państw będą informowały się wzajemnie o znaczących zmianach dokonanych w ich ustawach podatkowych".

Zgodnie z wyjaśnieniami zawartymi wyżej w punkcie 3, składki z tytułu ubezpieczeń socjalnych i inne podobne opłaty są wyłączone z listy podatków objętych konwencją.

Ustęp 4

7. Ponieważ lista podatków wymienionych w ustępie 3 ma charakter czysto deklaratywny, ten punkt postanawia, że konwencja będzie miała zastosowanie również do podatków identycznych lub podobnych, które będą nałożone w umawiającym się państwie po podpisaniu konwencji, obok już istniejących podatków lub w ich miejsce.

8. Każde państwo zobowiązuje się do informowania drugiego państwa o wszelkich znaczących zmianach dokonanych w swoim ustawodawstwie podatkowym i do przesyłania na przykład informacji o nowych podatkach lub o podatkach wprowadzanych w miejsce już istniejących. Zachęca się państwa członkowskie do przekazywania innych znaczących faktów, na przykład nowych uregulowań lub orzeczeń sądów; wiele państw już stosuje taką praktykę. Umawiające się państwa mogą również rozszerzyć wymóg notyfikowania na każdą istotną zmianę innych ustaw mających wpływ na ich zobowiązania w ramach konwencji. Państwa, które zechcą to uczynić, mogą zastąpić ostatnie zdanie tego punktu zdaniem w następującym brzmieniu:

„Właściwe organy umawiających się państw będą sobie przekazywały informacje o każdej znaczącej zmianie wniesionej w ich ustawodawstwie podatkowym lub w innych ustawach mających związek z ich zobowiązaniami wynikającymi z konwencji".

9. *Skreślony*.

Zastrzeżenia do artykułu

10. Kanada, Chile i Stany Zjednoczone zgłaszają zastrzeżenie do tej części ustępu 1, która stwierdza, że konwencja powinna mieć zastosowanie do podatków nakładanych przez jednostki terytorialne lub organy lokalne.

11. Australia, Japonia i Korea zgłaszają zastrzeżenie do części pierwszej ustępu 1, która stwierdza, że konwencja powinna mieć zastosowanie do podatku od majątku.

12. Grecja uważa, że podatki pobierane „od całkowitych kwot pensji lub wynagrodzeń wypłacanych przez przedsiębiorstwa" nie powinny być uważane za podatek od dochodu i tym samym nie powinny być objęte konwencją.

KOMENTARZ DO ARTYKUŁU 3

DEFINICJE OGÓLNE

1. Artykuł ten zawiera wiele ogólnych postanowień niezbędnych do interpretacji określeń używanych w konwencji. Jednakże znaczenie niektórych ważnych określeń ujęte jest również w innych artykułach konwencji. Tak więc określenia, takie jak „miejsce zamieszkania lub siedziba" i „zakład" są zdefiniowane odpowiednio w artykułach 4 i 5, a interpretacja pewnych określeń użytych w artykułach dotyczących specjalnych kategorii dochodu (z majątku nieruchomego i dywidendy) jest wyjaśniona w przepisach zawartych w odnośnych artykułach. Ponadto, w uzupełnieniu definicji zamieszczonych w artykule, umawiające się państwa mają swobodę w definiowaniu określeń „umawiające się państwo" i „drugie umawiające się państwo". Co więcej, umawiające się państwa mogą również dowolnie uzgadniać między sobą włączenie do definicji „umawiających się państw" wzmianki o szelfie kontynentalnym.

Ustęp 1

OKREŚLENIE „OSOBA"

2. Definicja określenia „osoba" zawarta w podpunkcie a nie jest wyczerpująca i należy ją rozumieć jako wskazówkę, że termin ten używany bywa w bardzo szerokim znaczeniu (zob. w szczególności artykuły 1 i 4). Definicja wymienia osoby fizyczne, spółki i inne zrzeszenia osób. Ze znaczenia nadanego określeniu „spółka" w definicji zamieszczonej w podpunkcie b wynika, że termin ten obejmuje każdą jednostkę, również niebędącą zrzeszeniem osób, którą dla celów podatkowych traktuje się jako osobę prawną. Tak więc na przykład fundacja (*Stiftung*, *fondation*) może być objęta definicją określenia „osoba". Spółki osobowe są również traktowane jako „osoby", ponieważ wchodzą w zakres określenia „spółka" bądź stanowią inne zrzeszenia osób.

OKREŚLENIE „SPÓŁKA”

3. Określenie „spółka” oznacza przede wszystkim osobę prawną. Ponadto termin ten obejmuje każdą jednostkę, która w myśl ustawodawstwa podatkowego umawiającego się państwa, w którym została utworzona, traktowana jest jak osoba prawna podlegająca opodatkowaniu. Definicja ta została zredagowana ze szczególnym uwzględnieniem artykułu dotyczącego dywidend. Należy zaznaczyć, że określenie „spółka” odnosi się tylko do tego artykułu oraz artykułu 5 ustęp 7 i artykułu 16.

OKREŚLENIE „PRZEDSIĘBIORSTWO”

4. Kwestia, czy działalność jest prowadzona w ramach przedsiębiorstwa, czy też sama w sobie stanowi przedsiębiorstwo, była zawsze interpretowana zgodnie z przepisami ustawodawstwa wewnętrznego umawiających się państw. Z tego względu nie podjęto próby zdefiniowania w sposób wyczerpujący w tym artykule określenia „przedsiębiorstwo”. Jednakże ustala się, że określenie „przedsiębiorstwo” stosuje się do prowadzenia wszelkiej działalności zarobkowej. Ponieważ określenie „działalność zarobkowa” jest dokładnie zdefiniowane jako działalność obejmująca wykonywanie wolnego zawodu lub inna działalność o charakterze niezależnym, to definicja określenia „przedsiębiorstwo” zmierza do wyjaśnienia, że wykonywanie wolnego zawodu lub innej działalności o niezależnym charakterze powinno być traktowane jako stanowiące przedsiębiorstwo, bez względu na znaczenie nadane temu określeniu w prawie wewnętrznym. Państwa, które uważają, że takie wyjaśnienie nie jest konieczne, mogą pominąć definicję tego określenia w ich dwustronnych konwencjach.

OKREŚLENIE „TRANSPORT MIĘDZYNARODOWY”

5. Definicja określenia „transport międzynarodowy” jest oparta na zasadzie wyrażonej w artykule 8 ustęp 1, zgodnie z którą prawo do opodatkowania zysków z eksploatacji statków morskich i statków powietrznych w transporcie międzynarodowym, z uwagi na specjalny charakter przewozów międzynarodowych, przysługuje tylko temu umawiającemu się państwu, w którym znajduje się faktyczny zarząd przedsiębiorstwa. Jednakże, jak wskazano w komentarzu do artykułu 8 ustęp 1, umawiające się państwa mogą swobodnie, na zasadzie dwustronności, włączyć do podpunktu d kryterium siedziby lub miejsca zamieszkania w celu zachowania zgodności z ogólnymi postanowieniami innych artykułów konwencji. W takim przypadku wyrazy „przedsiębiorstwo, którego faktyczny zarząd znajduje się w umawiającym się państwie” powinny zostać zastąpione wyrazami „przedsiębiorstwo umawiającego się państwa” lub „osoba mająca siedzibę lub miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie”.

6. Definicja określenia „transport międzynarodowy" jest szersza niż znaczenie powszechnie przyjęte. Uczyniono tak celowo, by zapewnić państwu, w którym znajduje się faktyczny zarząd przedsiębiorstwa, prawo do opodatkowania transportu czysto wewnętrznego oraz transportu międzynarodowego między państwami trzecimi oraz by zezwolić drugiemu umawiającemu się państwu na opodatkowanie transportu odbywającego się tylko w jego granicach. Tę definicję można zilustrować następująco: załóżmy, że przedsiębiorstwo umawiającego się państwa lub przedsiębiorstwo, którego faktyczny organ zarządzania znajduje się w umawiającym się państwie, sprzedaje (za pośrednictwem swojego przedstawiciela) w drugim umawiającym się państwie bilety na przejazdy wyłącznie w granicach pierwszego państwa lub w granicach państwa trzeciego. Postanowienia artykułu nie zezwalają drugiemu państwu na opodatkowanie zysków przedsiębiorstwa pierwszego państwa pochodzących ze wszystkich przewozów. To drugie państwo ma prawo opodatkowywać przedsiębiorstwo pierwszego państwa jedynie z tytułu zysków uzyskanych z operacji przewozowych dokonywanych między miejscami położonymi w granicach tego drugiego państwa.

6.1. Statek morski lub statek powietrzny jest eksploatowany między miejscami położonymi w drugim umawiającym się państwie w ramach danej podróży tylko wówczas, jeżeli miejsce wyjazdu i miejsce przybycia statku morskiego lub statku powietrznego znajduje się w tym drugim umawiającym się państwie. Definicja ta ma zastosowanie także wówczas, gdy podróż statku morskiego lub statku powietrznego między dwoma miejscami położonymi w drugim umawiającym się państwie stanowi część dłuższego kursu takiego statku morskiego lub statku powietrznego, w ramach którego miejsce wyjazdu lub punkt przybycia jest położony poza tym drugim umawiającym się państwem. Na przykład gdy w ramach tego samego przemieszczania się samolot przelatuje najpierw między miejscem położonym w jednym umawiającym się państwie i miejscem położonym w drugim umawiającym się państwie, a następnie kontynuuje lot do innego miejsca położonego również w tym drugim umawiającym się państwie, to pierwszy i drugi etap będą stanowiły część lotu odpowiadającą definicji określenia „transport międzynarodowy".

6.2. Niektóre państwa uważają, że definicja określenia „transport międzynarodowy" powinna odnosić się raczej do transportu uważanego za podróż pasażera lub ładunku, tak więc podróż pasażera lub ładunku jedynie między dwoma punktami położonymi w tym samym umawiającym się państwie nie powinna być objęta tą definicją, nawet jeżeli taka podróż odbywa się na statku morskim lub statkiem powietrznym wykorzystywanym do podróży w transporcie międzynarodowym. Umawiające się państwa, które przyjmują ten punkt widzenia, mogą wykreślić w stosunkach dwustronnych nawiązanie do „statku morskiego lub statku powietrznego", jako wyjątek przewidziany w definicji, i stosować następującą definicję:

„e) określenie »transport międzynarodowy« oznacza wszelki transport statkiem morskim lub statkiem powietrznym eksploatowanym przez przedsiębiorstwo, którego miejsce faktycznego zarządu mieści się w umawiającym się państwie, z wyjątkiem przypadków gdy taki transport odbywa się wyłącznie między miejscami położonymi w drugim umawiającym się państwie".

6.3. Definicja określenia „transport międzynarodowy" nie ma zastosowania do transportu dokonywanego przez przedsiębiorstwo, którego miejsce faktycznego zarządu znajduje się w jednym umawiającym się państwie, jeżeli statek morski lub statek powietrzny jest eksploatowany między dwoma miejscami położonymi w tym samym umawiającym się państwie, nawet wtedy, gdy część tego transportu ma miejsce poza tym państwem. Tak więc, na przykład, wycieczka statku rozpoczęta i zakończona w tym drugim państwie bez zatrzymania się w porcie zagranicznym nie stanowi przewozu pasażerów w transporcie międzynarodowym. Umawiające się państwa, które pragną wyraźnie wyjaśnić tę kwestię w ich konwencjach, mogą uzgodnić dwustronnie zmodyfikowanie definicji w tym sensie.

OKREŚLENIE „WŁAŚCIWY ORGAN"

7. Definicja określenia „właściwy organ" uwzględnia fakt, że w wielu państwach członkowskich OECD stosowanie umów w sprawie podwójnego opodatkowania nie należy wyłącznie do kompetencji najwyższych organów podatkowych, a niektóre sprawy są zastrzeżone lub mogą być przekazane innym organom. Niniejsza definicja umożliwia każdemu umawiającemu się państwu wyznaczenie jednego lub większej liczby właściwych organów.

OKREŚLENIE „OBYWATEL"

8. Definicja określenia „obywatel" ogranicza się do stwierdzenia, że termin ten stosuje się do każdej osoby fizycznej, która posiada obywatelstwo umawiającego się państwa. Określenie „obywatelstwo", mimo iż dotyczy przynależności państwowej, zostało włączone do konwencji w 2002 r., ponieważ w niektórych państwach jest częściej stosowane. Nie uznano za celowe wprowadzenia do tekstu konwencji dokładniejszej definicji obywatelstwa i przynależności państwowej ani jakichkolwiek rozważań na temat znaczenia i stosowania tych słów. Oczywiście, przy definiowaniu określenia „obywatele umawiającego się państwa" należy zawsze odwołać się do znaczenia, w jakim to określenie jest powszechnie używane, i do przepisów szczególnych każdego państwa o nabyciu i utracie obywatelstwa tego państwa.

9. Zapis w podpunkcie g ma szczególne znaczenie w odniesieniu do osób prawnych, spółek osobowych i stowarzyszeń. Stwierdzenie, że osoba prawna,

spółka osobowa lub stowarzyszenie wywodzące swój status prawny z ustawodawstwa obowiązującego w umawiającym się państwie jest obywatelem tego państwa, oznacza rozstrzygnięcie problemu, jaki często wyłania się przy określaniu obywatelstwa spółek. Niektóre państwa, definiując ten termin, przywiązują mniejsze znaczenie do prawa, według którego spółka powstała, a większe do pochodzenia kapitału, dzięki któremu spółka została utworzona, lub do obywatelstwa osób fizycznych lub prawnych, które spółkę kontrolują.

10. Co więcej, z uwagi na to, iż więź prawna powstała między spółką a państwem (na mocy którego to prawa spółka została utworzona) jest pod pewnymi względami bardzo zbliżona do obywatelstwa osób fizycznych, nie uznano za właściwe formułowania specjalnych postanowień dla osób prawnych, spółek osobowych i stowarzyszeń, lecz raczej zalecono utożsamianie ich z osobami fizycznymi w ramach określenia „obywatel".

10.1. Fakt, że spółki osobowe są oddzielnie wymienione w punkcie 1g, nie jest sprzeczny ze statusem spółki osobowej jako osoby w myśl punktu 1a. Na mocy ustawodawstwa wewnętrznego niektórych państw podmiot może być „osobą", nie będąc jednak osobą prawną dla potrzeb podatkowych. Takie wyraźne wyjaśnienie jest potrzebne, aby uniknąć wszelkiej niejasności.

OKREŚLENIE „DZIAŁALNOŚĆ ZAROBKOWA"

10.2. Konwencja nie zawiera wyczerpującej definicji określenia „działalność zarobkowa", która na podstawie ustępu 2 tego artykułu powinna mieć takie znaczenie, jakie ma na podstawie prawa państwa, które stosuje konwencję. Jednakże podpunkt h wyraźnie postanawia, że określenie obejmuje wykonywanie wolnego zawodu i innej działalności o niezależnym charakterze. To postanowienie zostało dodane w 2000 r., gdy został skreślony z konwencji artykuł 14 dotyczący wolnych zawodów. Uzupełnienie to, obejmujące określeniem „działalność zarobkowa" wykonywanie wolnych zawodów, poprzednio ujętych w artykule 14, ma zapobiec, by określenie „działalność zarobkowa" było interpretowane w sposób zacieśniający w celu wykluczenia wykonywania wolnych zawodów lub innej działalności o niezależnym charakterze w państwach, których prawo wewnętrzne nie uznaje wykonywania takiej działalności za działalność zarobkową. Państwa, których to nie dotyczy, mogą dwustronnie uzgodnić pominięcie tej definicji.

Ustęp 2

11. Ustęp ten mówi o ogólnych zasadach interpretacji określeń stosowanych w konwencji, lecz w niej niezdefiniowanych. Jednakże powstaje pytanie, do jakiego ustawodawstwa należy się odwołać przy definiowaniu terminów stosowanych

w konwencji, lecz w niej niezdefiniowanych; czy należy wybrać ustawodawstwo obowiązujące w momencie podpisania konwencji, czy ustawodawstwo obowiązujące w momencie jej zastosowania, to znaczy nałożenia podatku. Komitet Spraw Podatkowych postanowił, że powinna przeważać ta druga interpretacja i w celu sprecyzowania tego stanowiska tekst Modelowej konwencji został odpowiednio zmodyfikowany w 1995 r.

12. Jednakże treść ustępu 2 wskazuje, że jego postanowienia mają zastosowanie tylko wówczas, gdy kontekst nie wymaga odmiennej interpretacji. Kontekst taki określa przede wszystkim intencja umawiających się państw przy podpisywaniu konwencji, jak również znaczenie nadane danemu określeniu w ustawodawstwie drugiego umawiającego się państwa (wyraźne odwołanie do zasady wzajemności, która leży u podstaw konwencji). Sformułowanie tego artykułu pozostawia więc właściwym organom pewien margines swobody.

13. Wynika stąd, że brzmienie ustępu 2 pozwala na ustalenie zadowalającej równowagi między z jednej strony – koniecznością zapewnienia trwałości zobowiązań podjętych przez państwo przy podpisaniu konwencji (ponieważ nie można pozwolić, aby państwo mogło częściowo zmienić moc obowiązującą konwencji poprzez późniejszą modyfikację znaczenia określeń niezdefiniowanych we własnym ustawodawstwie), a z drugiej – wymogiem właściwego i praktycznego stosowania konwencji bez względu na upływ czasu (należy unikać odwoływania się do zdezaktualizowanych pojęć).

13.1. Ustęp 2 został zmieniony w 1995 r. w celu dostosowania jego tekstu do powszechnej i trwałej interpretacji państw członkowskich. W rozumieniu ustępu 2 znaczenie jakiegokolwiek określenia niezdefiniowanego w konwencji może być ustalone poprzez odwołanie się do odpowiedniego przepisu prawa wewnętrznego umawiającego się państwa – czy to podatkowego, czy innego. Jednakże, jeżeli różne dziedziny prawa umawiającego się państwa nadają określeniu różne znaczenia, to przeważa znaczenie nadane przez przepisy nakładające podatki, których dotyczy konwencja, nad znaczeniem nadanym przez wszystkie inne przepisy, w tym również przez inne przepisy podatkowe. Państwa, które mogą zawierać porozumienia o polubownym regulowaniu sporów (na mocy artykułu 25, a szczególnie na mocy ustępu 3 tego artykułu) dotyczących interpretacji określeń niezdefiniowanych w konwencji, powinny brać pod uwagę taki rodzaj porozumień.

Zastrzeżenia do artykułu

14. Włochy i Portugalia zastrzegają sobie prawo niewłączania definicji zawartych w punkcie 1c i 1h (przedsiębiorstwo i działalność zarobkowa), ponieważ

zastrzegają sobie prawo włączenia artykułu dotyczącego opodatkowania wolnych zawodów.

15. Chile, Meksyk i Stany Zjednoczone zastrzegają sobie prawo pominięcia w definicji określenia „transport międzynarodowy" w podpunkcie e ustępu 1 wyrazów „eksploatowane przez przedsiębiorstwo, którego miejsce faktycznego zarządu jest w umawiającym się państwie".

KOMENTARZ DO ARTYKUŁU 4

MIEJSCE ZAMIESZKANIA LUB SIEDZIBA

I. Uwagi wstępne

1. Koncepcja „osoby mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie" ma różne funkcje i znaczenia w trzech wypadkach:

a) przy określaniu osób, których dotyczy konwencja,
b) przy określaniu przypadków, w których powstaje podwójne opodatkowanie w wyniku podwójnego miejsca zamieszkana lub podwójnej siedziby,
c) przy rozstrzyganiu przypadków podwójnego opodatkowania powstającego w wyniku opodatkowania w państwie miejsca zamieszkania lub siedziby i w państwie źródła dochodu lub położenia majątku.

2. Celem artykułu jest zdefiniowanie określenia „osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie" i rozstrzygnięcie przypadków podwójnego miejsca zamieszkania lub podwójnej siedziby. Dla wyjaśnienia zakresu artykułu zamieszcza się poniżej szereg ogólnych rozważań w powiązaniu z dwiema typowymi sytuacjami kolizyjnymi, to jest między dwoma miejscami zamieszkania lub dwiema siedzibami oraz między miejscem zamieszkania i siedzibą a źródłem dochodu lub miejscem położenia majątku. Kolizja powstaje w obu sytuacjach, ponieważ na mocy ustawodawstw wewnętrznych jedno lub oba umawiające się państwa twierdzą, że dana osoba ma miejsce zamieszkania lub siedzibę na ich terytorium.

3. Zazwyczaj ustawodawstwa różnych państw nakładają nieograniczony obowiązek podatkowy – *full tax liability* – oparty na osobistych więzach podatnika z danym państwem (państwo miejsca zamieszkania lub siedziby). Ten obowiązek podatkowy nakładany jest nie tylko na osoby „mające miejsce stałego zamieszkania lub siedzibę" (domicyl) w danym państwie – w sensie, jaki ustawodawstwo prawa prywatnego nadaje określeniu „domicyl". Nieograniczony obowiązek po-

datkowy rozciąga się również na osoby, które przebywają nieprzerwanie lub czasowo na terytorium danego państwa. Niektóre ustawodawstwa poddają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu osoby odbywające służbę na pokładzie statków, których macierzysty port jest położony w danym państwie.

4. Na ogół konwencje o unikaniu podwójnego opodatkowania nie zajmują się ustawodawstwem wewnętrznym umawiających się państw, którego celem jest określenie warunków, na jakich dana osoba jest traktowana dla potrzeb podatkowych jako mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w danym państwie, w wyniku czego jest poddana nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym państwie. Konwencje nie określają kryteriów, którym powinny odpowiadać postanowienia ustawodawstw wewnętrznych o miejscu zamieszkania lub siedzibie, tak aby roszczenie do pełnego obowiązku podatkowego mogło być zaakceptowane przez umawiające się państwa. W tym względzie państwa opierają się w pełni na własnym ustawodawstwie.

5. Przejawia się to wyraźnie wówczas, gdy nie ma kolizji między dwoma miejscami zamieszkania lub dwiema siedzibami, ale powstaje kolizja między miejscem zamieszkania lub siedzibą a źródłem lub miejscem położenia majątku. Lecz ten sam pogląd ma zastosowanie w razie kolizji między dwoma miejscami zamieszkania lub dwiema siedzibami. Należy jednak zaznaczyć, że w tym ostatnim przypadku nie można osiągnąć rozwiązania kolizji przez odwołanie się do znaczenia nadanego miejscu zamieszkania lub siedziby w ustawodawstwie wewnętrznym danych państw. Z tego względu należy zamieścić w konwencji dodatkowe klauzule w celu określenia, której z dwóch koncepcji miejsca zamieszkania lub siedziby należy dać pierwszeństwo.

6. Następujący przykład pozwoli lepiej zrozumieć sytuację. Osoba fizyczna ma stałe miejsce zamieszkania w państwie A, w którym mieszka też jej rodzina. Osoba ta zamieszkiwała dłużej niż sześć miesięcy w państwie B, w którym na mocy prawa wewnętrznego (z racji długości okresu pobytu w tym państwie) podlega opodatkowaniu, ponieważ jest traktowana jako osoba mająca miejsce zamieszkania w tym państwie. Oba więc państwa roszczą sobie prawo do poddania danej osoby pełnemu obowiązkowi podatkowemu. Taka kolizja powinna być rozstrzygnięta przez konwencję.

7. W tym szczególnym przypadku artykuł (na mocy postanowień ustępu 2) przyznaje pierwszeństwo roszczeniu państwa A. Nie oznacza to jednak, że artykuł zawiera specjalne normy dotyczące miejsca zamieszkania i że nie bierze pod uwagę ustawodawstwa wewnętrznego państwa B, ponieważ nie jest ono zgodne z tymi normami. W rzeczywistości, w przypadku takiej kolizji należy dokonać wyboru między dwoma roszczeniami i właśnie w tym względzie artykuł proponuje normy specjalne.

II. Komentarz do postanowień tego artykułu

Ustęp 1

8. Ustęp 1 zawiera przyjętą dla celów konwencji definicję określenia „osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie". Definicja dotyczy określenia miejsca zamieszkania lub siedziby przyjętego w ustawodawstwach wewnętrznych państw (zob. uwagi wstępne). Jako kryteria poddania obowiązkowi podatkowemu definicja wymienia: stałe miejsce zamieszkania, miejsce pobytu, siedzibę zarządu lub każde inne kryterium podobnego charakteru. Jeżeli chodzi o osoby fizyczne, definicja zmierza do uwzględnienia różnych form więzi osobistej z państwem, które we własnym ustawodawstwie ustala podstawę do nieograniczonego obowiązku podatkowego. Obejmuje ona również przypadki, w których arbitralnie przyjmuje się, że osoba mająca miejsce zamieszkania w danym państwie podlega tam, zgodnie z ustawodawstwem podatkowym tego państwa, nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu (na przykład dyplomaci i inne osoby w służbie państwowej).

8.1. W myśl postanowienia drugiego zdania ustępu 1 nie uważa się za „osobę mającą miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie", w rozumieniu konwencji, osoby, która nie mając stałego w nim miejsca zamieszkania jest traktowana zgodnie z ustawodawstwem tego państwa za osobę zamieszkującą na jego obszarze, ale która podlega tylko ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu z tytułu dochodu osiąganego w tym państwie lub z tytułu położonego na jego obszarze majątku. Taka sytuacja istnieje w niektórych państwach i dotyczy niektórych osób fizycznych, na przykład dyplomatów zagranicznych lub zagranicznych urzędników konsularnych.

8.2. Zgodnie z brzmieniem i duchem zdania drugiego wyklucza się również z zakresu definicji „osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie" zagraniczne spółki zwolnione z podatku od ich dochodu osiąganego za granicą, utworzone w celu przyciągnięcia spółek podstawionych. Wyklucza się również spółki lub inne osoby, które nie podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w umawiającym się państwie, ponieważ osoby te, nawet jeżeli mają miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym umawiającym się państwie na mocy prawa podatkowego tego państwa, są uważane za osoby mające miejsce zamieszkania lub siedzibę w innym państwie zgodnie z postanowieniami konwencji między tymi danymi państwami. Wyłączenie z definicji pewnych spółek i innych osób nie przeszkodzi rzecz jasna umawiającym się państwom w wymianie informacji na temat ich działalności (zob. punkt 2 komentarza do artykułu 26). Państwa mogą uznać za właściwe dokonywanie spontanicznej wymiany informacji na temat osób starających się uzyskać nienależne przywileje wynikające z umowy.

8.3. Jednakże stosowanie drugiego zdania wywołuje nieuchronnie trudności i ograniczenia. Powinno być ono interpretowane w świetle jego przedmiotu i celu, którym jest wykluczenie osób niepodlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w państwie, ponieważ w przeciwnym razie mogłoby to wykluczyć z zakresu stosowania konwencji wszystkie osoby mające miejsce zamieszkania lub siedzibę w państwach, które przyjęły zasadę terytorialnego opodatkowania, a oczywiście nie chodzi o taki wynik.

8.4. Zgodnie z interpretacją większości państw członkowskich rząd każdego państwa, jak również jednostki terytorialne lub organy lokalne mają w rozumieniu konwencji siedzibę na obszarze tego państwa. Przed 1995 r. Modelowa konwencja nie stwierdzała tego wyraźnie. W 1995 r. artykuł 4 został zmodyfikowany w celu uzyskania zgodności tekstu z tą interpretacją.

8.5. To podnosi kwestię stosowania ustępu 1 do suwerennych funduszy majątkowych, które są funduszami lub mechanizmami inwestycyjnymi specjalnego przeznaczenia stworzonymi przez państwo lub jednostkę terytorialną dla potrzeb makroekonomicznych. Fundusze te dzierżą, zarządzają lub administrują aktywami w celu osiągnięcia celów finansowych i stosują zestaw strategii inwestycyjnych, które obejmują inwestowanie w zagraniczne aktywa finansowe. Suwerenne fundusze są na ogół tworzone z nadwyżek bilansu płatniczego, transakcji w walutach zagranicznych przychodu z prywatyzacji, nadwyżek budżetowych lub wpływów uzyskanych z eksportu surowców[1]. Kwestia, czy dany fundusz suwerenny kwalifikuje się jako „rezydent umawiającego się państwa", powinna być rozstrzygnięta w kontekście faktów i okoliczności właściwych dla każdego przypadku. Tak więc jeżeli na przykład fundusz suwerenny stanowi integralną część państwa, to prawdopodobnie jest on objęty zakresem wyrażenia „samo państwo, jego jednostkę terytorialną lub organ lokalny" zawartego w artykule 4. W innych przypadkach stosowne będą poniższe punkty 8.6 i 8.7. Państwa mogą zechcieć uregulować tę kwestię w trakcie negocjacji dwustronnych, szczególnie w nawiązaniu do tego, czy suwerenny fundusz majątkowy kwalifikuje się jako „osoba" i czy „podlega podatkowi" w rozumieniu odnośnej konwencji podatkowej (zob. również punkty od 6.35 do 6.39 komentarza do artykułu 1).

8.6. Ustęp 1 dotyczy osób, które „podlegają opodatkowaniu" w umawiającym się państwie na mocy jego ustawodawstwa i na podstawie różnych innych kryteriów.

[1] Ta definicja zaczerpnięta jest z raportu: *International Working Group on Sovereign Wealth Funds – Generaly accepted principles and practices – „Santiago Principles"*, October 2008, Annex 1 (*Międzynarodowa Grupa Robocza w sprawie Funduszy Suwerennych. Powszechnie przyjęte zasady i praktyki – Zasady opracowane dla Międzynarodowego Komitetu Monetarnego i Finansowego*, październik 2008, Aneks 1).

W wielu państwach uważa się, że osoba podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, nawet jeżeli umawiające się państwo faktycznie nie nakłada podatku. Na przykład fundusze emerytalne, organizacje charytatywne i inne mogą być wyłączone z opodatkowania, lecz tylko wówczas gdy spełniają wszystkie warunki wyłączenia przewidziane przez ustawodawstwo podatkowe. Podlegają więc one ustawodawstwu podatkowemu umawiającego się państwa. Ponadto, jeżeli nie spełniają ustalonych warunków, są zobowiązane uiszczać podatek. Większość państw uważa te podmioty za podmioty posiadające siedzibę na ich terytorium w rozumieniu konwencji (zob. na przykład artykuł 10 ustęp 1 i artykuł 11 ustęp 5).

8.7. Jednakże w niektórych państwach podmioty te nie są uznawane za podmioty podległe opodatkowaniu, jeżeli są zwolnione od podatków na podstawie ustawodawstwa wewnętrznego. Te państwa mogą nie uważać takich podmiotów za osoby mające siedzibę w rozumieniu konwencji, chyba że są one wyraźnie objęte konwencją. Umawiające się państwa, które reprezentują takie stanowisko, mogą uregulować tę kwestię w trakcie ich dwustronnych negocjacji.

8.8. Jeżeli państwo nie uwzględnia istnienia spółki osobowej dla celów podatkowych, traktując ją jako podmiot przezroczysty pod względem podatkowym, i opodatkowuje wspólników od ich udziału w dochodzie spółki osobowej, to spółka sama nie podlega podatkowi i może być uważana za podmiot niemający siedziby w tym państwie. W takim przypadku, ponieważ dochód spółki osobowej „przepływa" do wspólników na mocy ustawodawstwa wewnętrznego tego państwa, wspólnicy są osobami poddanymi opodatkowaniu od tego dochodu i mogą domagać się przywilejów z płynących konwencji zawartych przez państwa, w których mają miejsce zamieszkania. Ta sytuacja będzie miała miejsce nawet wtedy, gdy na mocy ustawodawstwa wewnętrznego państwa źródła dochód jest przypisany spółce osobowej, która jest traktowana jako niezależny podmiot podlegający opodatkowaniu. Państwa, które nie mogą zgodzić się z taką interpretacją artykułu, mogą uzyskać ten sam wynik dzięki specjalnemu postanowieniu, które pozwoli uniknąć potencjalnego podwójnego opodatkowania wynikającego z odmiennego przypisania dochodu spółki osobowej przez dwa państwa.

Ustęp 2

9. Ustęp dotyczy przypadków, gdy w myśl postanowień ustępu 1 osoba fizyczna ma miejsce zamieszkania w obu umawiających się państwach.

10. W celu rozwiązania tej kolizji należy wprowadzić normy szczególne, które nadają przewagę powiązaniu podatnika z jednym państwem nad powiązaniem z innym państwem. Kryterium owej przewagi powinno być – w miarę możliwości – takie, aby nie pozostawiało wątpliwości, że osoba spełnia wymagane warunki

tylko w jednym państwie; jednocześnie kryterium to powinno odzwierciedlać powiązania wykazujące, iż jest sprawą oczywistą, że prawo do opodatkowania należy do danego państwa. Fakty, do których mają zastosowanie normy szczególne, to te, które przeważają w okresie, podczas którego miejsce zamieszkania podatnika pociąga za sobą jego zobowiązanie podatkowe; okres ten może być krótszy niż pełny okres podatkowy. Na przykład osoba fizyczna ma miejsce zamieszkania w państwie A w roku kalendarzowym w okresie od 1 stycznia do 31 marca, a następnie przenosi się do państwa B. Ze względu na to, że osoba ta zamieszkuje w państwie B przez okres dłuższy niż 183 dni, jest ona uważana zgodnie z ustawodawstwem podatkowym państwa B za osobę mającą na jego obszarze miejsce zamieszkania w ciągu całego roku. Stosowanie norm szczególnych do okresu od 1 stycznia do 31 marca pozwoli uznać, że osoba ta miała miejsce zamieszkania w tym okresie w państwie A. Tym samym zarówno państwo A, jak i państwo B powinny traktować osobę jako mającą miejsce zamieszkania w tym okresie w państwie A, a w okresie od 1 kwietnia do 31 grudnia – jako osobę mającą miejsce zamieszkania w państwie B.

11. Artykuł przyznaje przewagę temu umawiającemu się państwu, w którym osoba fizyczna ma stałe miejsce zamieszkania. To kryterium wystarcza, aby rozstrzygnąć kolizję wynikającą z faktu, że osoba ma stałe miejsce zamieszkania w jednym umawiającym się państwie, a w innym państwie przebywała jedynie przez pewien czas.

12. Punkt a oznacza więc, że przy stosowaniu konwencji (gdy istnieje kolizja ustawodawstw obu państw) uważa się, iż miejsce zamieszkania osoby fizycznej znajduje się tam, gdzie osoba ta posiada stałe ognisko domowe; ognisko to musi być trwałe, co oznacza, że osoba ta urządziła je i zastrzegła dla swego trwałego użytkowania, w przeciwieństwie do przebywania w konkretnym miejscu, ale w takich warunkach, z których wynika, że dany pobyt jest zamierzony na krótki okres.

13. Jeżeli chodzi o koncepcję określenia „ognisko domowe", należy zaznaczyć, że każda forma mieszkania może być wzięta pod uwagę (dom lub apartament będący własnością lub wynajęty przez zainteresowanego, wynajęty pokój umeblowany). Istotnym czynnikiem jest trwałość zamieszkania, dbałość o ognisko domowe, a oznacza to, że osoba zainteresowana czyni wszystko, co jest niezbędne, aby mieć to mieszkanie do własnej dyspozycji w każdym czasie, w sposób ciągły, a nie od czasu do czasu, na pobyt, który z różnych powodów może mieć krótkotrwały charakter (wycieczka, podróż służbowa, podróż w celach oświatowych, w celu odbycia kursu szkoleniowego itd.).

14. Jeżeli osoba fizyczna posiada stałe ognisko domowe w obu umawiających się państwach, to postanowienia ustępu 2 przyznają pierwszeństwo państwu,

z którym osobiste i ekonomiczne powiązania danej osoby są ściślejsze. Przez takie powiązania rozumie się ośrodek interesów życiowych. W przypadkach gdy miejsca zamieszkania nie można ustalić na podstawie powyższej normy, postanowienia ustępu 2 dostarczają dodatkowych kryteriów – jest to przede wszystkim zwykle miejsce przebywania, a następnie obywatelstwo danej osoby. Jeżeli osoba jest obywatelem obu państw lub nie jest obywatelem żadnego z nich, to sprawa może być rozstrzygnięta w drodze postępowania polubownego, na mocy artykułu 25.

15. Jeżeli osoba fizyczna posiada stałe ognisko domowe w obu umawiających się państwach, to należy zbadać fakty w celu upewnienia się, z którym z dwu państw jej osobiste i ekonomiczne powiązania są ściślejsze. Należy więc wziąć pod uwagę stosunki rodzinne i towarzyskie, zatrudnienie, działalność polityczną, kulturalną i wszelką inną, miejsce działalności gospodarczej i miejsce, z którego zarządza swoim mieniem. Wszystkie okoliczności należy rozważyć w całości, lecz niewątpliwie należy zwrócić szczególną uwagę na indywidualne postępowanie danej osoby. Jeżeli osoba, mająca ognisko domowe w jednym państwie, utworzyła ognisko domowe w drugim państwie z zachowaniem w całej pełni pierwszego ogniska, to fakt, iż pierwsze z nich zostało zachowane w środowisku, w którym osoba ta zawsze mieszkała, pracowała i w którym znajduje się jej rodzina i mienie, może w połączeniu z innymi elementami wskazywać, że osoba ta zachowała ośrodek swych życiowych interesów w pierwszym państwie.

16. Punkt b ustala dodatkowe kryterium dla dwu różnych i całkowicie odmiennych sytuacji, a mianowicie:

a) przypadku, gdy osoba fizyczna posiada stałe ognisko domowe w każdym z umawiających się państw, ale nie można określić państwa, w którym znajduje się jej ośrodek interesów życiowych,
b) przypadku, gdy osoba fizyczna nie ma stałego ogniska domowego w żadnym z umawiających się państw.

W takiej sytuacji pierwszeństwo przyznaje się państwu, w którym osoba fizyczna zazwyczaj przebywa.

17. W pierwszym przypadku, jeżeli osoba ma stałe ognisko domowe w obydwu umawiających się państwach, to fakt zwykłego przebywania raczej w jednym niż w drugim państwie stanowi okoliczność, która w razie wątpliwości, gdzie znajduje się ośrodek spraw życiowych tej osoby, przechyla szalę na stronę państwa, w którym przebywa ona najczęściej. W tym celu należy brać pod uwagę pobyty osoby nie tylko w miejscu stałego ogniska domowego położonego w tym państwie, lecz również we wszystkich innych miejscach na obszarze danego państwa.

18. Druga sytuacja dotyczy przypadku, gdy osoba fizyczna nie posiada stałego ogniska domowego w żadnym z umawiających się państw (na przykład osoba

przenosząca się z hotelu do hotelu). W takim przypadku również należy brać pod uwagę wszystkie pobyty w danym państwie, bez konieczności ustalenia ich przyczyn.

19. Postanawiając, że w dwóch przedstawionych sytuacjach przewagę daje się temu umawiającemu się państwu, w którym osoba fizyczna zazwyczaj przebywa, podpunkt b nie precyzuje, w ciągu jakiego okresu należy dokonywać porównań. Porównanie musi jednak obejmować dostatecznie długi okres, aby określić charakter pobytów w każdym z dwóch państw i ustalić przerwy między pobytami.

20. Jeżeli w dwóch sytuacjach przedstawionych w podpunkcie b osoba przebywa zazwyczaj w obydwu umawiających się państwach lub jeżeli nie przebywa w żadnym z nich, przewagę przyznaje się państwu, którego osoba ta jest obywatelem. Jeżeli zaś osoba posiada obywatelstwo obydwu umawiających się państw lub nie posiada obywatelstwa żadnego z nich, to zgodnie z postanowieniem spod litery d zadanie rozstrzygnięcia problemu w drodze wzajemnego porozumienia, zgodnie z procedurą ustaloną w artykule 25, powierza się właściwym organom.

Ustęp 3

21. Ustęp dotyczy spółek i innych zrzeszeń osób, bez względu na to, czy posiadają one osobowość prawną. W praktyce będzie rzadkim przypadkiem opodatkowanie spółki lub innej jednostki z powodu posiadania siedziby w więcej niż jednym państwie; problem może powstać, gdy jedno państwo przyjmuje za kryterium miejsce zarejestrowania spółki, a drugie – miejsce faktycznego zarządu. Tak więc w odniesieniu do spółek i innych jednostek powinny być również ustalone specjalne normy dotyczące kryteriów i preferencji.

22. Nie byłoby właściwym rozwiązaniem przyznanie preferencji takiemu czysto formalnemu kryterium jak miejsce zarejestrowania. Dlatego też ustęp 3 bierze pod uwagę miejsce, w którym spółka jest faktycznie zarządzana.

23. Sformułowanie przeważającego kryterium w odniesieniu do osób innych niż osoby fizyczne było rozpatrywane szczególnie w związku z opodatkowaniem dochodu osiągniętego z transportu morskiego, śródlądowego i lotniczego. W celu uniknięcia podwójnego opodatkowania dochodu z tego tytułu wiele konwencji przyznaje prawo do opodatkowania państwu, w którym znajduje się „miejsce zarządu" przedsiębiorstwa. Inne konwencje przyznają takie prawo państwu, w którym znajduje się „faktyczny zarząd" przedsiębiorstwa, a jeszcze inne państwu, w którym ma „stałe miejsce zamieszkania lub siedzibę armator".

24. W wyniku tych rozważań przyjęto „miejsce faktycznego zarządu" jako kryterium przeważające w odniesieniu do osób innych niż osoby fizyczne. Miejsce

faktycznego zarządu to miejsce, w którym, z merytorycznego punktu widzenia, podejmowane są najważniejsze decyzje w sprawach zarządzania i w sprawach handlowych, niezbędne do prowadzenia działalności przedsiębiorstwa jako całości. W celu ustalenia miejsca faktycznego zarządu powinny być brane pod uwagę wszystkie fakty i okoliczności. Dany podmiot może mieć więcej niż jedno miejsce zarządu, lecz może mieć tylko jedno miejsce faktycznego zarządu.

24.1. Niektóre państwa uważają jednak, że przypadki podwójnej siedziby w odniesieniu do osób, które nie są osobami fizycznymi, są stosunkowo rzadkie i powinny być traktowane dla każdego przypadku oddzielnie. Niektóre kraje uważają również, że stosowanie takiej metody właściwej dla każdego przypadku oddzielnie jest najlepszą formą rozstrzygania powstających trudności z uwagi na wykorzystywanie nowych technologii łączności, gdy chodzi o ustalenie siedziby faktycznego zarządu osoby prawnej. Te kraje mają swobodę pozostawienia właściwym organom decyzji rozstrzygnięcia kwestii siedziby takich osób, czego można dokonać, zastępując dotychczasowy ustęp następującym postanowieniem:

„3. Jeżeli stosownie do postanowień ustępu 1, osoba inna niż osoba fizyczna, ma siedzibę w obu umawiających się państwach, to właściwe organy umawiających się państw podejmą starania w celu ustalenia, na mocy wspólnego porozumienia, w którym z umawiających się państw ta osoba będzie uważana za posiadającą siedzibę w rozumieniu konwencji, z uwzględnieniem miejsca, w którym znajduje się faktyczny zarząd, miejsca, w którym została utworzona jako spółka lub w jakiejkolwiek innej formie prawnej, lub każdego innego istotnego czynnika. Przy braku takiego porozumienia między umawiającymi się państwami taka osoba nie będzie uprawniona do jakiejkolwiek obniżki lub zwolnienia od podatku przewidzianych niniejszą konwencją, innych niż uzgodnionych na mocy wzajemnego porozumienia między właściwymi organami umawiających się państw".

Właściwe organy odpowiedzialne za stosowanie tych przepisów przy ustalaniu siedziby osoby prawnej w rozumieniu konwencji powinny uwzględniać różne czynniki, takie jak miejsce, w którym na ogół odbywają się zebrania rady zarządzającej lub każdego innego równorzędnego organu, miejsce, w którym dyrektor generalny i inne osoby z kierownictwa wykonują swoją działalność, miejsce, w którym czołowe osoby odpowiedzialne za bieżące zarządzanie sprawami wykonują swoje zadania, kraj, w którym mieści się główna siedziba osoby prawnej i którego ustawodawstwo reguluje status osoby prawnej, miejsce, w którym prowadzona jest jej księgowość, oraz odpowiedź na pytanie, czy przy ustalaniu, że osoba prawna ma siedzibę w jednym umawiającym się państwie, ale nie w drugim w rozumieniu konwencji, rodzi ryzyko niewłaściwego stosowania przepisów konwencji. Państwa, które uznają, że właściwe organy nie powinny uważać się za uprawnione do rozstrzygania kwestii podwójnej siedziby bez wskazania właściwych czynników, które należy uwzględnić przy podjęciu decyzji, mogą zechcieć w tym

celu uzupełnić przepis, nawiązując do tych lub innych czynników, które uznają za właściwe. Ponieważ zastosowania tego przepisu może normalnie zażądać zainteresowana osoba, opierając się na mechanizmie przewidzianym w ustępie 1 artykułu 25, to jej wniosek powinien być przedłożony w ciągu trzech lat od pierwszego powiadomienia osoby, że jej opodatkowanie jest niezgodne z konwencją, ponieważ jest ona uważana za rezydenta obu umawiających się państw. W związku z tym, że fakty, na których będzie oparta decyzja, mogą się zmienić z upływem czasu, to właściwe organy, które osiągną decyzję na podstawie tego artykułu, powinny sprecyzować, jaki okres obejmuje decyzja.

Uwagi do komentarza

25. W odniesieniu do punktów 24 i 24.1, Włochy uważają, że przy określaniu siedziby faktycznego zarządu należy również brać pod uwagę miejsce, w którym odbywa się główna i podstawowa działalność przedsiębiorstwa.

26. Hiszpania, z uwagi na zbieżność roku podatkowego z rokiem kalendarzowym i niemożnością zamknięcia okresu podatkowego z powodu zmiany miejsca zamieszkania przez podatnika, nie będzie mogła dostosować się do punktu 10 komentarza do artykułu 4. W związku z tym do ustalenia, w jakim okresie podatnik miał miejsce zamieszkania w jednym z umawiających się państw, potrzebne będzie zastosowanie postępowania polubownego.

26.1. Meksyk nie zgadza się z ogólną zasadą wyrażoną w punkcie 7 komentarza, zgodnie z którą, jeżeli podatek należny od spółki osobowej jest ustalony na podstawie osobistych cech wspólników, to ci wspólnicy są uprawnieni do przywilejów płynących z konwencji zawartych przez państwa, w których mają miejsce zamieszkania w odniesieniu do dochodów nie tylko „przepływających" przez te spółki.

26.2. *Skreślony.*

26.3. Francja uważa, że definicja siedziby faktycznego zarządu zawarta w punkcie 24, zgodnie z którą „miejsce faktycznego zarządu jest miejscem, w którym z merytorycznego punktu widzenia podejmowane są kluczowe decyzje w sprawach zarządzania i w sprawach handlowych niezbędne do prowadzenia działalności przedsiębiorstwa jako całości", odpowiada powszechnie miejscu, w którym osoba lub grupa osób sprawujących najwyższe funkcje (na przykład rada dyrektorów lub rada nadzorcza) podejmuje decyzje. Chodzi o miejsce, w którym faktycznie są głównie skoncentrowane organy zarządzające, administracyjne i kontrolne przedsiębiorstwa.

26.4. Jeżeli chodzi o punkt 24, Węgry są zdania, że przy ustalaniu miejsca faktycznego zarządu należy brać pod uwagę nie tylko miejsce, w którym są podejmowane z merytorycznego punktu widzenia najważniejsze decyzje w sprawach zarządzania i w sprawach handlowych niezbędnych do prowadzenia działalności przedsiębiorstwa jako całości, lecz również miejsce, w którym naczelny dyrektor wykonawczy i inny kierowniczy personel wykonują zazwyczaj własne czynności, jak również miejsce, w którym odbywa się zazwyczaj codzienne zarządzanie na najwyższym szczeblu operacjami przedsiębiorstwa.

Zastrzeżenia do artykułu

27. Kanada zastrzega sobie prawo stosowania jako kryterium w ustępie 3 miejsca utworzenia spółki i jeżeli to kryterium okaże się chybione, odmówienia spółce mającej dwie siedziby korzyści z konwencji.

28. Japonia i Korea wnoszą zastrzeżenia zarówno do tego, jak i do innych artykułów Modelowej konwencji odnoszących się bezpośrednio lub pośrednio do „miejsca faktycznego zarządzania". Zamiast tego określenia Japonia i Korea pragną stosować w swych konwencjach określenie „siedziba główna lub główne biuro".

29. Francja nie zgadza się z ogólną zasadą, zgodnie z którą podatek należny od spółki osobowej określa się na podstawie osobistych cech jej wspólników i ich wspólnicy są uprawnieni do korzyści płynących z konwencji zawartych przez państwa, w których mają oni miejsce zamieszkania w odniesieniu do dochodów, które jedynie „przepływają" przez taką spółkę. Z tego względu Francja zastrzega sobie prawo do zmiany w jej konwencjach podatkowych artykułu 4 w sposób precyzujący, że francuskie spółki osobowe z uwagi na ich cechy prawne i podatkowe muszą być traktowane jako podmioty mające siedzibę we Francji oraz wskazania, w jakich sytuacjach i na jakich warunkach przejrzyste spółki osobowe położone w drugim umawiającym się państwie lub w państwie trzecim mogą skorzystać z uznania przez Francję ich przejrzystego charakteru.

30. Turcja zastrzega sobie prawo stosowania zarówno kryterium miejsca „zarejestrowania biura" (siedziba prawna), jak i kryterium „miejsca faktycznego zarządu" przy określaniu siedziby osób innych niż osoby fizyczne, mających siedzibę w obu umawiających się państwach, na podstawie ustępu 1 tego artykułu.

31. Stany Zjednoczone zastrzegają sobie przy ustalaniu siedziby spółki prawo stosowania kryterium miejsca utworzenia, a w razie braku na to dowodu – odmawianie spółkom posiadającym podwójną siedzibę pewnych korzyści płynących z konwencji.

32. Niemcy zastrzegają sobie prawo do zamieszczenia przepisu, według którego spółka osobowa niemająca siedziby w umawiającym się państwie, w rozumieniu postanowień ustępu 1, jest traktowana jako posiadająca siedzibę w umawiającym się państwie, w którym znajduje się siedziba faktycznego jej zarządu, lecz tylko w takim zakresie, w jakim dochód pochodzący z drugiego umawiającego się państwa lub położony w tym drugim państwie majątek może być opodatkowany w tym pierwszym wymienionym państwie.

KOMENTARZ DO ARTYKUŁU 5

ZAKŁAD

1. Pojęcie „zakład" jest stosowane głównie w celu określenia prawa umawiającego się państwa do opodatkowania zysków przedsiębiorstwa drugiego umawiającego się państwa. Na mocy artykułu 7 umawiające się państwo nie może opodatkować zysków przedsiębiorstwa drugiego umawiającego się państwa, chyba że przedsiębiorstwo to prowadzi działalność gospodarczą za pośrednictwem zakładu położonego w pierwszym państwie.

1.1. Przed 2000 r. dochód osiągany z wolnego zawodu lub innej działalności o niezależnym charakterze wchodził w zakres odrębnego artykułu, to znaczy artykułu 14. Postanowienia tego artykułu były podobne do postanowień, które miały zastosowanie do zysków przedsiębiorstwa, lecz stosowano raczej pojęcie stałej placówki niż zakładu, ponieważ pierwotnie uważano, że pojęcie to miało zastosowanie jedynie do działalności handlowej lub przemysłowej. Zniesienie w 2000 r. artykułu 14 było odbiciem faktu, że nie było zamierzonej różnicy między określeniem „zakład" stosowanym w artykule 7 a określeniem „stała placówka" używanym w artykule 14 lub między sposobem obliczania zysków i podatków w zakresie artykułów od 7 do 14. Zniesienie artykułu 14 oznaczało tym samym, że definicję zakładu zaczęto stosować w odniesieniu do tego, co przedtem stanowiło stałą placówkę.

Ustęp 1

2. Ustęp ten w ogólnej definicji określenia „zakład" podaje podstawowe elementy zakładu w rozumieniu konwencji, to jest: „określone miejsce – *situs*", „stała placówka działalności gospodarczej". Ustęp ten definiuje określenie „zakład" jako stałą placówkę, przez którą przedsiębiorstwo prowadzi całkowicie lub częściowo swoją działalność. Definicja zawiera następujące warunki:

– istnienie „placówki działalności gospodarczej", to jest pomieszczeń, a w pewnych okolicznościach maszyn i urządzeń;

– taka placówka musi mieć charakter stały, to znaczy musi być utworzona w określonym miejscu, z pewnym stopniem trwałości;
– prowadzenie działalności przedsiębiorstwa za pośrednictwem tej stałej placówki; oznacza to, że osoby, które w taki lub inny sposób są zależne od przedsiębiorstwa, prowadzą działalność przedsiębiorstwa w państwie, w którym stała placówka jest położona.

3. Można twierdzić, że w definicji ogólnej należy koniecznie wymienić inny charakterystyczny element zakładu, do którego przywiązywano w przeszłości duże znaczenie, a mianowicie, że zakład musi mieć charakter produkcyjny, to znaczy powinien przyczyniać się do zysków przedsiębiorstwa. To stanowisko nie zostało uwzględnione w obecnej definicji. Przyjmuje się za oczywiste, że w ramach dobrze zorganizowanego przedsiębiorstwa każdy jego element przyczynia się do jego wydajności jako całości. Oczywiście, nie wynika z tego w sposób jednoznaczny, że – skoro w ramach ogólnej organizacji dany zakład ma „charakter produkcyjny" – można przypisać temu zakładowi część zysków w celu opodatkowania ich na danym terytorium (zob. komentarz do ustępu 4).

4. Określenie „placówka" obejmuje każde pomieszczenie, środki lub urządzenia wykorzystywane do prowadzenia działalności przedsiębiorstwa, niezależnie od tego, czy są wykorzystywane wyłącznie w tym celu. Placówka – jako miejsce działalności gospodarczej – może istnieć również wtedy, gdy nie ma żadnych pomieszczeń lub gdy nie są one wymagane do prowadzenia działalności przedsiębiorstwa; wystarczy posiadanie pewnej przestrzeni do własnej dyspozycji. Nie ma znaczenia, czy przedsiębiorstwo jest właścicielem czy najemcą lokalu, środków lub urządzeń, czy dysponuje nimi w inny sposób. Tak więc placówką może być miejsce na targu lub stanowisko w składzie celnym (to jest miejsce do składowania podlegających ocleniu towarów). Placówka może być usytuowana w pomieszczeniach innego przedsiębiorstwa, na przykład wówczas, gdy przedsiębiorstwo zagraniczne dysponuje stale pomieszczeniem (lub jego częścią) należącym do innego przedsiębiorstwa.

4.1. Jak zaznaczono wyżej, sam fakt, że przedsiębiorstwo ma do własnej dyspozycji pewną przestrzeń służącą jego działalności gospodarczej, wystarczy, aby zaistniała stała placówka gospodarcza. Nie wymaga się, aby przedsiębiorstwo posiadało formalne prawo do dysponowania taką placówką. Tak więc na przykład zakład mógłby istnieć, gdyby przedsiębiorstwo zajmowało nielegalnie pewne pomieszczenie, w którym prowadziłoby działalność gospodarczą.

4.2. Nie jest wymagane formalne prawo do użytkowania miejsca, aby przedsiębiorstwo mogło stanowić zakład, lecz zwykła obecność przedsiębiorstwa w konkretnym miejscu niekoniecznie oznacza, że to miejsce jest do dyspozycji przedsiębiorstwa. Przedstawione wyżej zasady można zilustrować następującymi

przykładami obecności przedstawicieli jednego przedsiębiorstwa w pomieszczeniach drugiego przedsiębiorstwa. Pierwszy przykład dotyczy sprzedawcy, który regularnie udaje się do ważnego klienta w celu zebrania zamówień i w tym celu spotyka się z dyrektorem do spraw zaopatrzenia w jego biurze. W tym przypadku pomieszczenia klienta nie są do dyspozycji przedsiębiorstwa, dla którego pracuje sprzedawca, i nie stanowią tym samym stałej placówki, za pośrednictwem której przedsiębiorstwo prowadzi działalność gospodarczą (jednakże w zależności od okoliczności może być zastosowany ustęp 5 dla stwierdzenia istnienia zakładu).

4.3. Drugi przykład dotyczy pracownika spółki, który przez dłuższy czas jest upoważniony do użytkowania biura w siedzibie innego przedsiębiorstwa (na przykład nowo nabyta filia) w celu nadzorowania, czy druga spółka przestrzega zobowiązań zgodnie z kontraktem zawartym z pierwszą spółką. W tym przypadku pracownik wykonuje działalność związaną z działalnością pierwszej spółki, a postawione do jego dyspozycji biuro w siedzibie drugiej spółki stanowi zakład jego pracodawcy, pod warunkiem że biuro jest w jego dyspozycji przez tak długi okres, że staje się „stałą placówką działalności gospodarczej" (zob. punkty od 6 do 6.3) i że działalność tam podejmowana wykracza poza działalność mieszczącą się w punkcie 4 tego artykułu.

4.4. Trzeci przykład dotyczy przedsiębiorstwa transportu drogowego, które w ciągu wielu lat użytkuje codziennie pomieszczenie w składzie towarowym klienta w celu dostarczania towarów kupowanych przez tego klienta. W tym przypadku obecność przedsiębiorstwa transportu drogowego jest tak ograniczona, że to pomieszczenie nie może być uważane za pozostające do dyspozycji i stanowiące zakład tego przedsiębiorstwa.

4.5. Czwarty przykład dotyczy malarza, który przez dwa lata przebywa trzy dni w tygodniu w wielkim biurowcu jego głównego klienta. W tym przypadku obecność malarza w tym biurowcu, w którym wykonuje najważniejsze funkcje jego działalności gospodarczej (to jest malowanie), powinna być utożsamiana z istnieniem zakładu tego malarza.

4.6. Określenie „za pośrednictwem" należy interpretować w szerokim sensie, mającym zastosowanie do każdej sytuacji, w której działalność gospodarcza jest prowadzona w konkretnym pomieszczeniu czy przestrzeni pozostającej w tym celu do dyspozycji przedsiębiorstwa. Tak więc na przykład przedsiębiorstwo budujące drogę będzie uważane za prowadzące działalność gospodarczą za pośrednictwem miejsca działalności.

5. Zgodnie z definicją placówka musi być „stała". Musi więc istnieć więź między placówką a określonym punktem geograficznym. Nie ma znaczenia, jak

długo przedsiębiorstwo prowadzi działalność w drugim umawiającym się państwie. Jeżeli taka działalność nie jest prowadzona w określonym miejscu, nie oznacza to, że urządzenia stanowiące placówkę muszą być umieszczone w tym właśnie miejscu, w którym placówka się znajduje. Wystarczy, że urządzenia znajdują się w określonym miejscu (zob. punkt 20 poniżej).

5.1. Jeżeli charakter działalności przedsiębiorstwa jest taki, że przemieszcza się ono do różnych sąsiadujących ze sobą miejsc, to może być trudno ustalić, czy istnieje „stała placówka" (jeżeli zajmuje dwie placówki i spełnione są inne warunki wymienione w artykule 5, to oczywiście przedsiębiorstwo ma dwie stałe placówki). Tak więc, jak uznano w punktach 18 i 20, uważa się powszechnie, że istnieje odrębna placówka, jeśli można powiedzieć, uwzględniając charakter działalności przedsiębiorstwa, że dane miejsce, na które działalność przedsiębiorstwa się przemieszcza, stanowi w zakresie danej działalności jedną całość pod względem geograficznym i handlowym.

5.2. Tę zasadę można zilustrować następującymi przykładami. Kopalnia stanowi oczywiście odrębną stałą placówkę, nawet jeżeli jej działalność przenosi się z miejsca na miejsce w granicach, w jakich stanowi ona jedną geograficzną i handlową całość w ramach działalności górniczej. Również „hotel biurowy", w którym firma konsultingowa wydzierżawia regularnie różne pomieszczenia biurowe, może być uważany za odrębną stałą placówkę tej firmy, ponieważ w tym przypadku biurowiec stanowi pod względem geograficznym całość, a hotel biurowy jest stałą placówką tej firmy konsultingowej. Z tego samego powodu ulica dla pieszych, rynek na otwartej przestrzeni lub targ, na którym, w różnych miejscach, kupiec ustawia regularnie stoisko, stanowi odrębną placówkę tego kupca.

5.3. Odwrotnie, gdy nie ma całości pod względem handlowym, fakt, że działalność miała miejsce w ograniczonym obszarze geograficznym, nie powinien prowadzić do uznania tego obszaru za stałą placówkę gospodarczą. Na przykład gdy malarz pracuje kolejno w ramach wielu niepowiązanych ze sobą kontraktów dla pewnej liczby niepowiązanych ze sobą klientów w wielu budynkach biurowych, nie można uważać, że prace wykonywane w tym budynku stanowią jeden i ten sam projekt w zakresie odmalowania budynku, a budynek nie może być traktowany jako oddzielna placówka na potrzeby tych prac. Jednakże, w ramach innego przykładu, w przypadku gdy malarz w ramach jednego kontraktu wykonuje prace w całym budynku dla jednego klienta, można traktować ten budynek jako jedną placówkę dla tych prac, ponieważ stanowi on jedną nierozłączną całość pod względem handlowym i geograficznym.

5.4. Odwrotnie, zdarza się, że obszar, na którym prowadzona jest działalność w ramach jednego projektu i który stanowi jedną całość pod względem handlowym,

nie posiada wymaganej zwartości geograficznej, aby mógł stanowić jedną stałą placówkę. Na przykład jeżeli konsultant pracuje w różnych oddziałach położonych w oddzielnych pomieszczeniach w ramach jednego projektu w zakresie kształcenia pracowników banku, to należy traktować każdy oddział oddzielnie. Jednakże jeżeli konsultant przemieszcza się z jednego biura do drugiego w tym samym oddziale, to uważa się, iż pozostaje on w ramach tej samej placówki gospodarczej. Zwartość geograficzna oddziału nie istnieje, gdy konsultant przemieszcza się między różnymi oddziałami położonymi geograficznie w różnych miejscach.

5.5. Oczywiście można uważać, że zakład znajduje się w umawiającym się państwie wyłącznie, jeżeli stosowna stała placówka działalności gospodarczej położona jest na terytorium tego państwa. Pytanie, czy satelita znajdujący się na geostacjonarnej orbicie mógłby stanowić zakład dla operatora satelitarnego, dotyczy częściowo pytania, jak dalece terytorium państwa rozciąga się na przestrzeń kosmiczną. Żadne państwo członkowskie nie zgodziłoby się, aby umieszczony tak satelita mógł stanowić część terytorium umawiającego się państwa na mocy stosowanych zasad prawa międzynarodowego i mógł tym samym stanowić położony w nim zakład. Również konkretny obszar, na którym mogą być odbierane sygnały satelity (*footprints*), nie może być uważany jako pozostający do dyspozycji operatora satelitów i stanowić stałą placówkę działalności gospodarczej tego operatora.

6. Z faktu, iż placówka musi być stała, wynika, że zakład może istnieć tylko wówczas, gdy placówka ma określony stopień trwałości, to znaczy nie ma charakteru wyłącznie tymczasowego. Placówka może stanowić zakład nawet wówczas, gdy w rzeczywistości istnieje przez krótki czas, jeśli ze względu na szczególny rodzaj działalności jest prowadzona tylko przez bardzo krótki okres. Czasami trudno ustalić, czy tak właśnie jest. Nawet jeżeli praktyka państw członkowskich nie jest jednolita, gdy chodzi o kryterium czasu, to jednak doświadczenie wskazuje, że zwykle nie uważa się, iż zakład istnieje, jeżeli działalność była wykonywana w państwie za pośrednictwem stałej placówki utrzymywanej krócej niż sześć miesięcy. Jednym z wyjątków od tej reguły jest sytuacja, gdy działalność ma charakter powtarzalny; w takim przypadku każdy okres, w którym placówka była użytkowana, powinien być brany pod uwagę w połączeniu z liczbą wszystkich okresów, w których była użytkowana (okres może rozciągnąć się na wiele lat). Inny wyjątek dotyczy działalności gospodarczej prowadzonej wyłącznie w danym państwie; w takiej sytuacji działalność gospodarcza może trwać krótko z uwagi na jej charakter, lecz ponieważ jest ona prowadzona całkowicie w tym państwie, to jej związek z tym państwem jest silniejszy. W celu ułatwienia stosowania ustawodawstwa podatkowego zaprasza się państwa znajdujące się w obliczu sporów w kwestii ustalenia, czy dana placówka, która istnieje jedynie przez krótki okres, stanowi zakład, do przestudiowania tych praktyk.

6.1. Jak wykazano w punktach 11 i 19, czasowe przerwy w działalności nie powodują, że zakład przestaje istnieć. Podobnie, jak omówiono w punkcie 6, jeżeli konkretna placówka jest użytkowana tylko przez krótki czas, lecz to użytkowanie powtarza się regularnie przez długi okres, to nie można uważać, że taka placówka ma czysto tymczasowy charakter.

6.2. Można również zetknąć się z przypadkami, gdy dana placówka jest użytkowana przez bardzo krótkie okresy do prowadzenia wielu rodzajów działalności przez tę samą osobę lub przez osoby między sobą powiązane, by uniknąć zarzutu, że dana placówka nie jest użytkowana tymczasowo dla każdego rodzaju tej działalności. Do takich przypadków mają zastosowanie uwagi zawarte w punkcie 18 dotyczące porozumień, których celem jest niewłaściwe stosowanie okresu 12 miesięcy, o którym mowa w ustępie 3.

6.3. Placówka gospodarcza, która miała być utrzymywana przez okres tak krótki, aby nie mogła stanowić zakładu, w rzeczywistości jednak jest utrzymywana przez okres, który nie może być uważany za tymczasowy, staje się zakładem od momentu jej utworzenia. Placówka gospodarcza może również stanowić zakład od razu (od początku), nawet gdy w praktyce istniała przez bardzo krótki okres, jeżeli w wyniku szczególnych okoliczności (na przykład zgon podatnika, nieudana inwestycja) została wcześniej zlikwidowana.

7. Aby placówka mogła stać się zakładem, przedsiębiorstwo musi prowadzić własną działalność całkowicie lub częściowo za jej pośrednictwem. Jak stwierdzono wyżej, w punkcie 3, działalność placówki nie musi mieć charakteru produkcyjnego. Co więcej, jej działalność nie musi być obowiązkowo trwała, co oznacza, że mogą istnieć przerwy między poszczególnymi operacjami; jej operacje muszą jednak mieć regularny charakter.

8. Jeżeli przedsiębiorstwo umawiającego się państwa wykorzystuje stałą placówkę położoną w drugim umawiającym się państwie do wypożyczania lub dzierżawienia osobom trzecim majątku ruchomego – jak urządzenia przemysłowe, handlowe lub naukowe, budynki lub dobra niematerialne, patenty, technologie produkcji i inne – to taka działalność nadaje stałej placówce charakter zakładu. Taka sama sytuacja zachodzi, gdy za pośrednictwem stałej placówki stawia się kapitał do dyspozycji osobom trzecim. Jeżeli przedsiębiorstwo umawiającego się państwa wydzierżawia przedsiębiorstwu drugiego umawiającego się państwa środki, urządzenia przemysłowe, handlowe lub naukowe, budynki lub dobra niematerialne bez utrzymywania w tym celu w drugim państwie stałej placówki, to wydzierżawione urządzenia, budynki lub dobra niematerialne nie stanowią zakładu wynajemcy, pod warunkiem jednak, że kontrakt ogranicza się wyłącznie do wydzierżawienia wyżej wymienionych urządzeń. Ma to również

miejsce w przypadku, gdy oddający w dzierżawę po zainstalowaniu urządzeń dostarcza personel w celu ich uruchomienia, pod warunkiem jednak, że obowiązki personelu ograniczają się do uruchomienia i utrzymania urządzeń, a kierownictwo, odpowiedzialność i kontrola należą do obowiązków biorącego w dzierżawę. Jeżeli jednak personel ma szersze zadania, na przykład udział w podejmowaniu decyzji w sprawie pracy, dla której urządzenia są wykorzystywane, lub jeżeli personel zarządza, obsługuje, nadzoruje i utrzymuje urządzenia na odpowiedzialność i pod kontrolą oddającego w dzierżawę, to jego działalność może wychodzić poza zwykłe oddawanie w dzierżawę urządzeń i może stanowić oddzielną jego działalność jako przedsiębiorstwa. Można wówczas uważać, że istnieje zakład, pod warunkiem spełnienia kryterium trwałości. Jeżeli taka działalność jest związana z czynnością (lub jest do niej podobna), o której mowa w ustępie 3, to ma zastosowanie termin 12 miesięcy. Inne przypadki powinny być rozstrzygane stosownie do okoliczności.

9. Dzierżawienie kontenerów jest przypadkiem dzierżawienia urządzenia przemysłowego lub handlowego, które posiada cechy szczególne. Warunki, w jakich przedsiębiorstwa zajmujące się wydzierżawianiem kontenerów mogą być traktowane jako posiadające zakład w danych państwach, są szeroko omawiane w raporcie *The Taxation of Income Derived from the Leasing of Containers* (*Opodatkowanie dochodów uzyskiwanych z dzierżawy kontenerów*)[1].

9.1. Inny przykład, w którym nie można uważać, że przedsiębiorstwo prowadzi działalność całkowicie lub częściowo za pośrednictwem placówki, ma miejsce wtedy, gdy operator sieci telekomunikacyjnej umawiającego się państwa zawiera porozumienie roamingowe z zagranicznym operatorem sieci telekomunikacyjnej w celu umożliwienia swoim użytkownikom łączenia się z siecią operatora zagranicznego. Opierając się na takiej umowie, użytkownik znajdujący się poza zasięgiem geograficznym objętym siecią operatora, którego jest abonentem, może automatycznie odbierać i wykonywać połączenia telefoniczne, wysyłać i otrzymywać dane cyfrowe oraz mieć dostęp do innych usług za pośrednictwem sieci zagranicznej. Operator sieci zagranicznej wystawia za takie użytkowanie faktury na określoną kwotę operatorowi sieci tego abonenta. W ramach typowej umowy roamingowej operator sieci krajowej jedynie przekazuje połączenia operatorowi sieci zagranicznej i nie eksploatuje ani nie ma fizycznego dostępu do tej sieci. Z tych przyczyn każde miejsce, w którym się znajduje sieć zagraniczna, nie może być uważane jako pozostające do dyspozycji operatora sieci krajowej i tym samym nie może stanowić zakładu tego operatora.

[1] Przedrukowany w tomie II pełnej skoroszytowej wersji Modelowej konwencji podatkowej na s. R(3)-1.

10. Działalność przedsiębiorstwa jest prowadzona głównie przez przedsiębiorcę lub osoby zatrudnione przez przedsiębiorstwo na podstawie płatnego stosunku pracy. Personel obejmuje pracowników i inne osoby otrzymujące instrukcje z przedsiębiorstwa (osoby zależne). Pełnomocnictwa takiego personelu w jego stosunkach z osobami trzecimi nie mają znaczenia. Nie ma również znaczenia, czy osoba zależna jest upoważniona do zawierania kontraktów, jeżeli sama jest zatrudniona w stałej placówce (zob. niżej, punkt 35). Zakład może też istnieć, jeżeli działalność przedsiębiorstwa jest prowadzona głównie za pomocą urządzeń automatycznych, a działalność personelu jest ograniczona do montażu, eksploatacji, kontroli i obsługi takich urządzeń. Montaż automatów do gier lub do sprzedaży albo innych podobnych urządzeń przez przedsiębiorstwo jednego umawiającego się państwa w drugim umawiającym się państwie stanowić będzie zakład w zależności od tego, czy przedsiębiorstwo to oprócz zainstalowania takich urządzeń prowadzi w tym państwie inną działalność gospodarczą. Nie można mówić o istnieniu zakładu, jeżeli przedsiębiorstwo instaluje automaty, a następnie wydzierżawia je innemu przedsiębiorstwu. Zakład może jednak zaistnieć, jeżeli przedsiębiorstwo instalujące automaty eksploatuje je i utrzymuje na własny rachunek. Ma to również miejsce, jeżeli automaty są eksploatowane i utrzymywane przez osobę zależną od przedsiębiorstwa.

11. Zakład powstaje, gdy przedsiębiorstwo podejmuje działalność za pośrednictwem stałej placówki. Następuje to już w momencie, gdy przedsiębiorstwo przygotowuje działalność gospodarczą w miejscu, które może być wykorzystywane w sposób trwały. Okres organizowania placówki przez przedsiębiorstwo nie powinien być jednak brany pod uwagę, pod warunkiem że działalność ta różnić się będzie zasadniczo od działalności, której ta placówka ma służyć trwale. Zakład przestaje istnieć w przypadku likwidacji placówki lub wstrzymania jej działalności, to znaczy gdy wszelkie czynności związane z dotychczasową działalnością zakładu zostają wstrzymane (likwidacja bieżącej działalności, konserwacja i naprawa urządzeń). Jednakże czasowa przerwa w działalności nie może być utożsamiana z zamknięciem. Jeżeli placówka jest wydzierżawiona innemu przedsiębiorstwu, to będzie ona służyć do prowadzenia działalności przez to właśnie przedsiębiorstwo, a nie przez oddającego w dzierżawę; w zasadzie zakład wynajemcy przestaje wówczas istnieć, chyba że prowadzi on w dalszym ciągu ważną działalność za pośrednictwem stałej placówki.

Ustęp 2

12. Ustęp ten zawiera listę, w żadnym razie niewyczerpującą, przykładów miejsc działań gospodarczych, z których każdy może być uznany za zakład. Ponieważ powinny one być rozpatrywane w kontekście ogólnej definicji zawartej w ustępie 1, uważa się, że umawiające się państwa interpretują wymienione okre-

ślenia – takie jak „siedziba zarządu", „filia", „biuro" itd. – jako zakłady tylko wtedy, gdy takie stałe placówki odpowiadają cechom zakładu wymienionym w ustępie 1.

13. Określenie „siedziba zarządu" zostało wymienione oddzielnie, ponieważ niekoniecznie musi być nią biuro. Jednakże jeżeli ustawodawstwo umawiających się państw nie rozróżnia pojęć „siedziba zarządu" i „biuro", to określenie „siedziba zarządu" może być pominięte w ich dwustronnych konwencjach.

14. Punkt f stwierdza, że kopalnia, źródło ropy naftowej lub gazu, kamieniołom lub każde inne miejsce wydobywania zasobów naturalnych jest zakładem. Określenie „każde inne miejsce wydobywania zasobów naturalnych" powinno być interpretowane szeroko; obejmuje na przykład miejsce wydobywania węglowodorów na lądzie i na morzu.

15. Punkt f mówi o wydobywaniu zasobów naturalnych, lecz nie wspomina o prowadzeniu poszukiwań takich zasobów na lądzie i na morzu. Tak więc gdy dochód pochodzący z tej działalności uważany jest za zysk przedsiębiorstwa, to odpowiedź na pytanie, czy mamy do czynienia z działalnością prowadzoną za pośrednictwem zakładu, można znaleźć w ustępie 1. Ponieważ nie dało się uzgodnić wspólnego stanowiska w podstawowej sprawie przyznania prawa do opodatkowania i kwalifikacji dochodów pochodzących z prac poszukiwawczych, umawiające się państwa mogą uzgodnić między sobą zamieszczenie postanowień specjalnych. Mogą one ustalić na przykład, że przedsiębiorstwo umawiającego się państwa w zakresie poszukiwań zasobów naturalnych na obszarze znajdującym się w drugim umawiającym się państwie:

a) nie powinno być uważane za posiadające zakład w tym drugim państwie; lub
b) powinno być uważane za prowadzące taką działalność za pośrednictwem zakładu położonego w tym drugim państwie; lub
c) powinno być uważane za prowadzące taką działalność przez zakład, jeżeli taka działalność trwa dłużej niż określony czas.

Umawiające się państwa mogą też zastosować inne normy do dochodu z takiej działalności.

Ustęp 3

16. Ustęp ten zawiera wyraźne postanowienie, że plac budowy, prace budowlane lub instalacyjne stanowią zakład tylko wtedy, jeżeli obiekty te istnieją dłużej niż 12 miesięcy. Obiekt, który nie spełnia tego warunku, nie stanowi sam przez się zakładu, nawet jeżeli w jego ramach istnieje na przykład biuro lub warsztat w rozumieniu ustępu 2, związany z działalnością budowlaną. Jeżeli jednak takie biuro

lub warsztat są użytkowane do realizacji kilku projektów budowlanych, a działalność w nich wykonywana wychodzi poza rodzaje działalności wymienionych w ustępie 4, to należy uważać go za zakład, jeżeli spełnione są inne warunki przewidziane w artykule, nawet jeżeli żaden z projektów nie odpowiada placowi budowy lub montażu trwającemu powyżej 12 miesięcy. W danym przypadku sytuacja warsztatu lub biura będzie różnić się od sytuacji placu budowy lub montażu, z których żaden nie stanowi zakładu, i jest ważne zapewnienie, by jedynie zyski, które można właściwie przypisać funkcjom pełnionym przez to biuro lub warsztat, z uwzględnieniem wykorzystanego mienia/aktywów oraz ponoszonego ryzyka przez to biuro lub warsztat, były przypisane zakładowi. Można do nich włączyć zyski, które da się przypisać pełnionym funkcjom w związku z różnymi placami budowy, lecz tylko w takiej mierze, w jakiej takie funkcje mogą być faktycznie przypisane takiemu biuru.

17. Określenie „plac budowy, budowa lub prace instalacyjne i montażowe" obejmuje nie tylko budowę budynków, lecz również budowę dróg, mostów lub kanałów, renowację (obejmującą ważne prace budowlane, a nie tylko prace związane z utrzymaniem lub dekoracją) takich budynków, dróg, mostów lub kanałów, układanie rurociągów i prowadzenie prac ziemnych. Również określenie „prace montażowe" nie ogranicza się do prac instalacyjnych związanych z placem budowy: obejmuje ono również instalowanie nowych urządzeń, na przykład maszyn wewnątrz budynku lub na zewnątrz. Ustęp 3 ma zastosowanie do planowania i nadzorowania na placu budowy danego budynku. Państwa, które zechcą zmienić brzmienie ustępu, aby osiągnąć pożądany wynik, mogą to uczynić w ramach ich dwustronnych konwencji.

18. Kryterium 12 miesięcy ma zastosowanie do każdego oddzielnego placu budowy lub projektu. Przy ustalaniu, jak długo istnieje dany plac budowy lub projekt, nie należy brać pod uwagę okresu spędzonego poprzednio przez przedsiębiorcę na innych placach budów lub projektach, które nie mają z obecnym żadnego związku. Plac budowy należy traktować jako odrębną jednostkę, nawet jeżeli podstawą prac jest kilka kontraktów, pod warunkiem jednak, że stanowi on całość w sensie handlowym i geograficznym. Przy spełnieniu tego warunku plac budowy stanowi odrębną jednostkę nawet wtedy, gdy zamówienia zostały złożone przez kilka osób (na przykład budowa szeregu domów). Kryterium 12 miesięcy prowadzi niekiedy do nadużyć. Stwierdzono, że czasami przedsiębiorstwa (głównie przedsiębiorcy lub podwykonawcy pracujący na obszarze szelfu kontynentalnego lub w związku z badaniem albo eksploatacją szelfu kontynentalnego) dzielą swe kontrakty na kilka części, przy czym każda dotyczy okresu krótszego niż 12 miesięcy i każda jest przypisana innej spółce, choć spółki te należą do tej samej grupy. Bez względu na fakt, że do takich nadużyć – zależnie od okoliczności – mogą odnosić się przepisy prawne lub normy postępowania administracyjnego przeciwko

uchylaniu się od opodatkowania, zainteresowane państwa mogą w trakcie ich dwustronnych negocjacji uzgadniać odpowiednie rozwiązania.

19. Plac budowy istnieje od dnia, w którym przedsiębiorca rozpoczyna swoją działalność, co obejmuje wszelkie prace przygotowawcze wykonane w państwie, w którym ma być wzniesiona budowla, a więc na przykład założenie biura studiów budowlanych. W zasadzie plac budowy istnieje do czasu zakończenia budowy lub całkowitego jej zaniechania. Nie można uważać, że plac budowy przestaje istnieć, jeżeli prace są przerwane czasowo. Sezonowe lub inne czasowe przerwy powinny wchodzić w okres liczony jako trwanie placu budowy. Sezonowe przerwy mogą być spowodowane złą pogodą. Czasowe przerwy mogą być spowodowane na przykład brakiem materiałów lub brakiem siły roboczej. Tak więc jeżeli na przykład przedsiębiorca rozpoczął 1 maja prace budowlane związane z budową drogi, a następnie wstrzymał je 1 listopada z powodu złej pogody lub z powodu braku materiałów, po czym wznowił je 1 lutego roku następnego i zakończył 1 czerwca, to miejsce budowy powinno być uważane za zakład, ponieważ między datą rozpoczęcia prac a datą ich zakończenia upłynęło 13 miesięcy. Jeżeli przedsiębiorstwo (wykonawca generalny), które podjęło się wykonania całości prac związanych z danym projektem, powierzy następnie całość lub część prac podwykonawcy, to czas spędzony na budowie przez każdego podwykonawcę powinien być traktowany jako czas zużytkowany przez wykonawcę generalnego. Również podwykonawca posiada zakład na placu budowy, jeżeli jego prace trwają dłużej niż 12 miesięcy.

19.1. W przypadku spółek osobowych przejrzystych pod względem podatkowym kryterium 12 miesięcy ma zastosowanie do własnej działalności spółki osobowej. Jeżeli okres 12 miesięcy na miejscu budowy zostanie przekroczony przez wspólników i pracowników spółki osobowej, to przedsiębiorstwo prowadzone przez spółkę osobową jest traktowane jako posiadające zakład. Każdy więc wspólnik będzie traktowany jako posiadający zakład w zakresie opodatkowania jego części zysków osiągniętych przez spółkę osobową, bez względu na okres spędzony przez niego samego na miejscu budowy.

20. Istota projektu budowlanego lub instalacyjnego może polegać na tym, że działalność wykonawcy może być przemieszczana od czasu do czasu w miarę postępu prac. Będzie to miało miejsce na przykład przy budowie drogi, pogłębianiu dróg wodnych lub układaniu rurociągu. Również gdy części budowli, takiej jak przybrzeżna platforma wiertnicza, są montowane w różnych miejscach danego kraju, a następnie holowane do innego miejsca w celu końcowego montażu, te operacje stanowią część jednego projektu. W takim wypadku nie ma znaczenia, że siła robocza nie znajduje się w konkretnym miejscu przez 12 miesięcy. Działalność prowadzona w poszczególnych miejscach stanowi integralną część jednego projektu i taki projekt musi być traktowany jako zakład, jeżeli w całości istnieje dłużej niż 12 miesięcy.

Ustęp 4

21. Ustęp ten wylicza różne rodzaje działalności, które uważa się za wyjątki od ogólnej definicji zawartej w ustępie 1 i które nie stanowią zakładu, nawet gdy taka działalność jest wykonywana za pośrednictwem stałej placówki. Wspólną cechą takich rodzajów działalności jest ich przygotowawczy lub pomocniczy charakter. W podpunkcie c mówi się jasno, co stanowi ograniczenie zakresu definicji zawartej w ustępie 1. Postanowienie w podpunkcie f przewiduje, że nawet połączenie działalności wymienionej w podpunktach od a do e w tej samej stałej placówce nie może być powodem uważania jej za zakład, pod warunkiem że całokształt działalności stałej placówki wynikający z takiego połączenia ma przygotowawczy lub pomocniczy charakter. Tak więc celem postanowień ustępu 4 jest zapobieżenie sytuacji, w której przedsiębiorstwo jednego państwa jest opodatkowane w drugim państwie, jeżeli prowadzi ono w tym drugim państwie działalność o charakterze czysto przygotowawczym lub pomocniczym.

22. Podpunkt a dotyczy tylko przypadku, gdy przedsiębiorstwo nabywa pomieszczenia do składowania, wystawiania lub wydawania jego własnych dóbr lub towarów. Podpunkt b dotyczy samego składu dóbr lub towarów i stanowi, że skład towarów jako taki nie może być traktowany jako zakład, jeżeli jest on utrzymywany w celu składowania, wystawiania lub wydawania. Podpunkt c dotyczy składu towarów należącego do przedsiębiorstwa w celu ich przerobu przez inne przedsiębiorstwo na zlecenie lub w imieniu pierwszego przedsiębiorstwa. Wzmianka w podpunkcie d o zbieraniu informacji ma na celu objęcie biura prasowego dziennika, które stanowi tylko jedną z „odnóg" przedsiębiorstwa matki. Wyłączenie takiego biura z opodatkowania oznacza po prostu rozszerzenie zakresu pojęcia „zwykły zakup".

23. Podpunkt e zawiera postanowienie, że stała placówka, za pośrednictwem której przedsiębiorstwo wykonuje jedynie działalność o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym, nie jest zakładem. Redakcja tego punktu sprawia, iż zbędne jest długie wyliczanie przykładów. Co więcej, postanowienie to wnosi ogólnie sformułowany wyjątek do definicji zawartej w ustępie 1 i daje kryterium selektywne pozwalające zdefiniować to, co stanowi zakład. W znacznym stopniu ogranicza tę definicję i wyklucza z jej szerokiego zakresu wiele form organizacji handlowych, które – choć działają za pośrednictwem stałych placówek – nie mogą być uważane za zakład. Uznaje się, że taka placówka może przyczynić się do wydajności przedsiębiorstwa, lecz te usługi są zbyt odległe od aktualnego uzyskiwania zysków, aby można było przypisać takiej stałej placówce jakąkolwiek konkretną część tych zysków. Dla przykładu można podać stałą placówkę wykorzystywaną wyłącznie do celów reklamowych, do dostarczania informacji, prowadzenia prac badawczych lub nadzorowania wykonania kontraktu w zakresie patentu lub *know-how*, jeżeli taka działalność ma charakter przygotowawczy lub pomocniczy.

24. Często trudno jest odróżnić działalność mającą charakter przygotowawczy lub pomocniczy od działalności, która nie ma takiego charakteru. Kryterium decydujące polega na stwierdzeniu, czy działalność stałej placówki stanowi istotną i znaczącą część działalności przedsiębiorstwa jako całości. Należy więc zbadać każdy przypadek oddzielnie. Z pewnością stała placówka, której cel jest identyczny z celem przedsiębiorstwa jako całości, nie prowadzi działalności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym. Jeżeli na przykład celem stałej placówki jest nadzorowanie wykonania kontraktów licencyjnych, to taka placówka nie może korzystać z przywilejów wynikających z treści podpunktu e. Stała placówka, której zadaniem jest zarządzanie przedsiębiorstwem lub nawet tylko częścią przedsiębiorstwa albo grupą przedsiębiorstw, również nie może być uznana za prowadzącą działalność przygotowawczą lub pomocniczą, ponieważ taka działalność przekracza szczebel prac pomocniczych. Jeżeli przedsiębiorstwa posiadające oddziały zagraniczne zakładają „biura zarządu" w państwach, w których posiadają filie, oddziały, przedstawicieli lub osoby nadzorujące wykonanie umów licencyjnych, to takie biuro pełniące funkcje nadzorcze i koordynacyjne w stosunku do wszystkich agend przedsiębiorstwa znajdujących się w danym regionie będzie uważane za zakład w rozumieniu ustępu 2. Jeżeli wielki koncern międzynarodowy zleci wszystkie funkcje zarządzające biurom regionalnym, a siedziba główna koncernu ograniczy się do ogólnego nadzoru (taki sposób organizacji nazywa się przedsiębiorstwem policentrycznym), to regionalne biura zarządzające muszą być traktowane jako siedziby zarządów w rozumieniu ustępu 2 podpunkt a. Funkcja zarządzająca danego przedsiębiorstwa – nawet jeżeli obejmuje ona tylko pewną dziedzinę operacji firmy – stanowi istotną część operacji przedsiębiorstwa i nie może być w żaden sposób traktowana jako działalność o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym w rozumieniu ustępu 4 podpunkt c.

25. Zakład może powstać również wtedy, gdy przedsiębiorstwo utrzymuje stałą placówkę w celu dostarczania części zamiennych do maszyn swych odbiorców lub w celu konserwacji albo reperacji tych maszyn, ponieważ taka działalność przekracza ramy działalności ograniczonej wyłącznie do wydawania, o której mowa w ustępie 4 podpunkt a. Ze względu na to, że jednostki świadczące usługi będące następstwem sprzedaży wykonują istotną i znaczącą część czynności na rzecz klienteli przedsiębiorstwa, ich działalność nie ma zwykłego pomocniczego charakteru. Postanowienia podpunktu e stosuje się tylko do tych stałych placówek, których czynności mają charakter przygotowawczy lub pomocniczy. Taki przypadek nie występuje, gdy stała placówka dostarcza nie tylko informacji, ale na przykład opracowuje również plan, dostosowany specjalnie do potrzeb indywidualnego klienta. Taki przypadek nie występuje również, gdy zakład prowadzący prace badawcze związany jest z produkcją.

26. Treść podpunktu e precyzuje jasno, że stała placówka musi prowadzić działalność dla danego przedsiębiorstwa. Stała placówka, która świadczy usługi nie tylko dla przedsiębiorstwa, od którego zależy, lecz również dla innych przedsiębiorstw, na przykład dla innych spółek należących do tej samej grupy co spółka, której jest placówką, nie może korzystać z postanowień podpunktu e.

26.1. Inny przykład dotyczy instalacji, takich jak kable lub rurociągi, które przebiegają przez terytorium danego państwa. Skoro dochód osiągany przez właściciela lub użytkownika tych instalacji z tytułu ich eksploatacji przez inne przedsiębiorstwa podlega artykułowi 6, jeżeli stanowią one majątek nieruchomy na podstawie artykułu 6 ustęp 2, to może powstać pytanie, czy mają tu zastosowanie postanowienia ustępu 4. Jeżeli instalacje te służą do transportu dóbr należących do innych przedsiębiorstw, to podpunkt a ustępu 4, który ogranicza się do dostawy dóbr lub towarów należących do przedsiębiorstw, które eksploatują instalacje, nie ma zastosowania, jeżeli chodzi o właściciela lub użytkownika instalacji. Również podpunkt e ustępu 4 nie ma zastosowania, jeżeli chodzi o to przedsiębiorstwo, ponieważ kabel lub rurociąg nie służy jedynie przedsiębiorstwu, a jego użytkowanie nie ma charakteru przygotowawczego lub pomocniczego z uwagi na charakter działalności tego przedsiębiorstwa. Sytuacja jest jednak odmienna, gdy przedsiębiorstwo posiada i eksploatuje kabel lub rurociąg, który przechodzi przez terytorium państwa jedynie w celu transportu własnych dóbr, gdy takie operacje są uboczne w stosunku do zasadniczej działalności tego przedsiębiorstwa, jak w przypadku przedsiębiorstwa, którego działalność polega na rafinowaniu ropy naftowej i które posiada i eksploatuje rurociąg przechodzący przez terytorium państwa jedynie w celu transportu własnej ropy do rafinerii położonej w drugim państwie. W takim przypadku ma zastosowanie ustęp 4 podpunkt a. Inną kwestią jest, czy kabel lub przewód również mógłby stanowić zakład dla klienta operatora tego kabla lub przewodu, to znaczy dla przedsiębiorstwa, którego dane, elektryczność lub inne mienie są przesyłane lub transportowane z jednego do drugiego miejsca. W takim przypadku to przedsiębiorstwo uzyskuje jedynie usługi transmisji lub transportowania świadczone przez operatora kabla lub przewodu, lecz kabel lub przewód nie pozostaje do jego dyspozycji. Z tego względu kabel lub przewód nie może być uważany jako zakład tego przedsiębiorstwa.

27. Jak podkreślono wyżej w punkcie 21, celem ustępu 4 jest określenie wyjątków od ogólnej definicji zawartej w ustępie 1 w odniesieniu do stałej placówki wykonującej czynności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym w stosunku do całokształtu działalności przedsiębiorstwa. Tak więc, zgodnie z postanowieniem ustępu 4 podpunkt f, fakt, że stała placówka prowadzi łącznie różne rodzaje działalności, wymienione w podpunktach od a do e, nie oznacza, iż stanowi ona zakład. Dopóki połączone rodzaje działalności stałej placówki mają tylko przygotowawczy lub pomocniczy charakter, należy przyjąć, że zakład nie

istnieje. Takie połączenie rodzajów działalności nie może być jednak rozpatrywane w sposób sztywny; należy brać również pod uwagę konkretne okoliczności. Kryterium „charakteru przygotowawczego lub pomocniczego" należy interpretować w taki sam sposób jak kryterium ustalone w podpunkcie c (zob. wyżej, punkty 24 i 25). Państwa, które chcą zezwolić na połączenie rodzajów działalności wymienionych w podpunktach od a do e, bez względu na to, czy takie połączenie spełnia kryterium charakteru przygotowawczego lub pomocniczego, mogą to uczynić, wykreślając w podpunkcie f słowa od „pod warunkiem" do „pomocniczy".

27.1. Jeżeli przedsiębiorstwo dysponuje licznymi stałymi placówkami, w rozumieniu podpunktów od a do e, to nie należy brać pod uwagę postanowień podpunktu f, pod warunkiem że te placówki są od siebie niezależne lokalowo i organizacyjnie, ponieważ w danym przypadku każda placówka powinna być rozpatrywana indywidualnie i odrębnie, aby rozstrzygać, czy jest ona zakładem. Placówki „nie są oddzielone między sobą organizacyjnie", jeżeli każda z nich pełni funkcje uzupełniające w umawiającym się państwie, takie jak przyjmowanie i składowanie dóbr za pośrednictwem innej placówki położonej w innym miejscu. Przedsiębiorstwo nie może rozczłonkowywać spójnej działalności gospodarczej na wiele małych operacji w celu udowodnienia, że każda z nich ma wyłącznie charakter przygotowawczy lub pomocniczy.

28. Stałe placówki wymienione w ustępie 4 nie mogą być traktowane jako zakłady tak długo, jak długo ich działalność jest ograniczona do funkcji, które spełniają podstawowy warunek stwierdzenia, że dana stała placówka nie jest zakładem. Ma to miejsce nawet wówczas, gdy kontrakty niezbędne do prowadzenia działalności handlowej są zawierane przez osoby odpowiedzialne za stałą placówkę. Pracownicy placówki w rozumieniu ustępu 4, którzy są upoważnieni do zawierania kontraktów, nie mogą być traktowani jako przedstawiciele w rozumieniu ustępu 5. Przykładem może być placówka badawcza, której dyrektor jest upoważniony do podpisywania kontraktów niezbędnych do prowadzenia działalności przez placówkę i wykonuje te uprawnienia w ramach zadań placówki. Należy jednak uważać, że zakład istnieje, jeżeli stała placówka prowadząca jeden z rodzajów działalności wymienionych w ustępie 4 wykonuje tę działalność nie tylko na rzecz przedsiębiorstwa, do którego należy, lecz również na rzecz innych przedsiębiorstw. Jeżeli więc agencja reklamowa jednego przedsiębiorstwa prowadzi działalność reklamową również dla innych przedsiębiorstw, to uważa się, iż jest ona zakładem przedsiębiorstwa, które ją utrzymuje.

29. Jeżeli stała placówka w rozumieniu ustępu 4 nie może być uznana za zakład, to wyłączenie stosuje się również w odniesieniu do sprzedaży mienia ruchomego stanowiącego część mienia stałej placówki, gdy przedsiębiorstwo kończy w danej placówce własną działalność (zob. wyżej, punkt 11 i komentarz do artykułu 13

ustęp 2). Wystawianie towarów jest wyłączone w podpunktach a i b i wyłączenie to stosuje się również w razie sprzedaży takich towarów po zakończeniu targów lub kongresu. To wyłączenie nie ma jednak zastosowania w przypadku sprzedaży towarów niewystawianych na targach lub podczas kongresu.

30. Stałą placówkę wykorzystywaną zarówno do działalności wymienionej w ramach wyłączeń w ustępie 4, jak i do innych rodzajów działalności powinno uważać się za zwykły zakład, który należy opodatkować z tytułu obu rodzajów działalności. Będzie to miało miejsce, gdy na przykład skład utrzymywany w celu wydawania towarów zajmuje się również sprzedażą.

Ustęp 5

31. Zgodnie z powszechnie przyjętą zasadą przedsiębiorstwo powinno być traktowane jako posiadające zakład w danym państwie, jeżeli w tym państwie, w ramach określonych warunków, działa na jego rzecz osoba, nawet gdy przedsiębiorstwo to nie ma stałej placówki w rozumieniu ustępów 1 i 2. Celem tego przepisu jest przyznanie państwu prawa do opodatkowania w takich przypadkach. Tak więc postanowienia ustępu 5 ustalają warunki niezbędne do stwierdzenia, że przedsiębiorstwo posiada zakład w danym państwie, i to niezależnie od rodzaju działalności wykonywanej dla niego przez wyżej wymienioną osobę. Ustęp ten został przeredagowany w Modelowej konwencji z 1977 r. w celu wyjaśnienia intencji odpowiedniego zapisu w Projekcie Modelowej konwencji z 1963 r., bez dokonania zmiany meritum (oprócz rozszerzenia zakresu działalności wyłączonej spod działania przepisu).

32. Osoby, których działalność może stanowić zakład przedsiębiorstwa, nazywa się zależnymi przedstawicielami, to jest „osobami", bez względu na to, czy są zatrudnione czy nie; nie są one niezależnymi przedstawicielami w rozumieniu ustępu 6. Mogą to być osoby fizyczne lub spółki i nie muszą mieć miejsca zamieszkania lub siedziby ani utrzymywać stałej placówki w państwie, w którym prowadzą działalność na rzecz przedsiębiorstwa. Podjęcie postanowienia, że utrzymanie każdej zależnej osoby oznacza powstanie zakładu przedsiębiorstwa, byłoby niekorzystne dla międzynarodowych stosunków gospodarczych. Tak traktowane powinny być tylko osoby, których uprawnienia lub charakter ich czynności angażują przedsiębiorstwo w działalność gospodarczą w określonym zakresie na obszarze danego państwa. Ustęp 5 stanowi więc, że jedynie utrzymywanie osób mających uprawnienia do zawierania kontraktów może prowadzić do powstania zakładu przedsiębiorstwa. Osoba taka ma dostateczne uprawnienia do angażowania przedsiębiorstw w działalność gospodarczą w danym państwie. Użycie określenia „zakład" w tym kontekście oznacza, że ta osoba korzysta ze swych uprawnień w sposób ciągły, a nie tylko w pojedynczych przypadkach.

32.1. Również określenie „pełnomocnictwo do zawierania kontraktów w imieniu przedsiębiorstwa" nie ogranicza stosowania tego ustępu do przedstawiciela zawierającego kontrakty wiążące dosłownie dane przedsiębiorstwo. Ustęp ten ma również zastosowanie do przedstawiciela zawierającego kontrakty, które wiążą przedsiębiorstwo, mimo iż takie kontakty w rzeczywistości nie są zawierane w imieniu danego przedsiębiorstwa. Fakt, że przedsiębiorstwo nie bierze czynnego udziału w transakcjach, może oznaczać, że przekazało takie uprawnienia przedstawicielowi. Na przykład można uważać, że przedstawiciel posiada rzeczywiste uprawnienie do zawierania kontraktów, jeżeli ubiega się i zbiera zamówienia (lecz ich nie realizuje w sposób formalny), które następnie są przesyłane bezpośrednio do składów, skąd towary są dostarczane, podczas gdy przedsiębiorstwo zagraniczne jedynie aprobuje transakcje w sposób rutynowy.

33. Uprawnienie do podpisywania kontraktów musi obejmować kontrakty dotyczące operacji stanowiących istotę działalności przedsiębiorstwa. Nie będzie wystarczającym uprawnieniem pełnomocnictwo osoby do angażowania pracowników do współdziałania z nią w jej czynnościach na rzecz przedsiębiorstwa lub uprawnienie do podpisywania w imieniu przedsiębiorstwa kontraktów mających związek wyłącznie z operacjami wewnętrznymi. Co więcej, uprawnienia muszą zazwyczaj być realizowane w innym państwie i dla stwierdzenia, czy taki przypadek ma miejsce, należy odwołać się do konkretnej sytuacji handlowej. Osoba posiadająca uprawnienia do negocjowania wszelkich elementów i szczegółów kontraktu w sposób wiążący przedsiębiorstwo może być uważana za osobę wykonującą uprawnienia „w tym państwie", nawet jeżeli kontrakt jest podpisany przez inną osobę w państwie, w którym położone jest przedsiębiorstwo lub przedstawicielowi nie dano formalnego upoważnienia do reprezentowania. Fakt, że osoba była obecna lub nawet uczestniczyła w negocjacjach między przedsiębiorstwem a klientem, nie wystarcza sam w sobie do stwierdzenia, że osoba miała w tym państwie uprawnienia do zawierania kontraktów w imieniu przedsiębiorstwa. Jednakże to, że osoba była obecna lub nawet brała udział w takich negocjacjach, może być istotnym czynnikiem przy określaniu dokładnych funkcji sprawowanych przez taką osobę w imieniu przedsiębiorstwa. Ponieważ ze względu na to, że na mocy ustępu 4 utrzymywanie stałej placówki wyłącznie w celach wyliczonych w tym ustępie nie stanowi zakładu, osoba, której działalność ogranicza się do tych właśnie celów, również nie tworzy zakładu.

33.1. Reguła, że przedstawiciel powinien „zazwyczaj" podpisywać kontrakty, jest odbiciem podstawowej zasady artykułu 5, zgodnie z którą obecność przedsiębiorstwa w umawiającym się państwie musi być więcej niż tylko przejściowa, aby móc uznać, że posiada on zakład i że podlega on w tym państwie opodatkowaniu. Zakres i częstotliwość działalności pozwalające wyciągnąć wniosek, że przedstawiciel „posiada zazwyczaj" uprawnienia do zawierania kontraktów, będzie zależeć

od istoty tych kontraktów i działalności przedsiębiorstwa, dla którego on działa. Nie jest możliwe ustalenie kryterium częstotliwości. Niemniej przy rozstrzyganiu takich przypadków można się odwołać do czynników, o których mowa w punkcie 6.

34. Jeżeli są spełnione warunki wymienione w ustępie 5, to zakład przedsiębiorstwa istnieje w zakresie, w jakim osoba działała na rzecz przedsiębiorstwa, to znaczy nie tylko w zakresie uprawnień do zawierania kontraktów w imieniu przedsiębiorstwa.

35. Zgodnie z postanowieniami ustępu 5, zakład mogą stanowić jedynie osoby spełniające określone warunki; wszelkie inne osoby są wyłączone. Należy jednak pamiętać, że ustęp 5 podaje alternatywne kryterium stwierdzenia, czy przedsiębiorstwo posiada zakład w danym państwie. Jeżeli można wykazać, że taki zakład istnieje w rozumieniu ustępów 1 i 2 (z zastrzeżeniem ustępu 4), to nie ma konieczności udowadniać, że osoba kierująca nim jest właśnie osobą, której dotyczy ustęp 5.

Ustęp 6

36. Przedsiębiorstwo umawiającego się państwa prowadzące działalność handlową za pośrednictwem maklera, generalnego komisanta albo każdego innego niezależnego przedstawiciela nie może być opodatkowane w drugim umawiającym się państwie z tytułu takiej działalności, jeżeli ów przedstawiciel wykonuje te czynności w ramach swojej zwykłej działalności (zob. wyżej, punkt 32). Choć jest sprawą oczywistą, że przedstawiciel reprezentujący oddzielne przedsiębiorstwo nie może być traktowany jako zakład przedsiębiorstwa zagranicznego, to jednak uznano za wskazane zamieszczenie w tym artykule ustępu 6 dla większej jasności i precyzji.

37. Osoba jest objęta postanowieniami ustępu 6, to znaczy nie stanowi zakładu przedsiębiorstwa, na którego rachunek działa, tylko wtedy, gdy:

a) jest niezależna od przedsiębiorstwa zarówno prawnie, jak i ekonomicznie i
b) działając w imieniu przedsiębiorstwa, działa w ramach swojej zwykłej działalności.

38. Niezależność osoby w stosunku do przedsiębiorstwa, które ona reprezentuje, zależy od zakresu jej zobowiązań wobec przedsiębiorstwa. Jeżeli prowadzona przez nią działalność handlowa jest poddana szczegółowym instrukcjom lub podlega całkowitej kontroli ze strony przedsiębiorstwa, to taka osoba nie może być uznana za niezależną od przedsiębiorstwa. Inne ważne kryterium polega na tym, czy ryzyko przedsiębiorcy ponosi ta osoba czy przedsiębiorstwo, które ona reprezentuje.

38.1. Jeżeli chodzi o kryterium zależności prawnej, to należy zauważyć, że kontrola, jaką spółka matka sprawuje nad spółką zależną, nie może być brana pod uwagę przy rozpatrywaniu zależności lub innych cech spółki zależnej w jej charakterze przedstawiciela działającego na rachunek spółki matki. Jest to zgodne z zasadą zawartą w artykule 5 ustęp 7, lecz punkt 41 komentarza wskazuje, że filia może być uważana za przedstawiciela zależnego od jej spółki matki przy zastosowaniu takich samych kryteriów, jakie stosuje się do każdej innej spółki niemającej żadnych powiązań ze spółką matką.

38.2. Należy wziąć pod uwagę następujące względy przy ustalaniu, czy dany przedstawiciel jest niezależny.

38.3. Zwyczajowo niezależny przedstawiciel odpowiada wobec przedsiębiorstwa, które reprezentuje, za wyniki swojej pracy, przy czym sposób, w jaki wykonuje pracę, nie podlega kontroli. Nie jest on poddany szczegółowym instrukcjom przedsiębiorstwa, które reprezentuje, jeżeli chodzi o sposób prowadzenia działalności. Fakt, że przedsiębiorstwo korzysta ze specjalnych umiejętności i wiedzy przedstawiciela, jest wskazówką jego niezależności.

38.4. Ograniczenia zakresu działalności, jaką przedstawiciel może prowadzić, świadczą o zakresie jego uprawnień. Jednakże ograniczenia te nie mają żadnego związku ze swobodą prowadzenia spraw przez przedstawiciela w imieniu przedsiębiorstwa w ramach upoważnień zapisanych w umowie między obu stronami.

38.5. Jedną z cech takiej umowy może być fakt, iż przedstawiciel przekazuje reprezentowanemu przez siebie przedsiębiorstwu istotne elementy informacji o prowadzonym w ramach umowy przedsięwzięciu. Nie jest to jednak kryterium pozwalające stwierdzić, że przedstawiciel jest zależny, chyba że informacja została przekazana w ramach nałożonego na niego obowiązku lub w celu uzyskania zgody przedsiębiorstwa na sposób, w jaki ma być prowadzone przez niego przedsięwzięcie. Dostarczanie informacji w celu zapewnienia dobrego przebiegu realizacji umowy i utrzymania dobrych stosunków z przedsiębiorstwem nie może być oznaką zależności.

38.6. Liczba przedsiębiorstw, które przedstawiciel reprezentuje, jest innym czynnikiem, który należy uwzględnić, oceniając, czy jest on niezależny. Niezależność przedstawiciela jest mało prawdopodobna, jeżeli jego działalność jest wykonywana wyłącznie lub prawie wyłącznie na rachunek jednego przedsiębiorstwa przez cały czas jego istnienia lub przez długi okres. Jednakże ten fakt sam w sobie nie jest decydujący. Wszystkie fakty i okoliczności muszą być wzięte pod uwagę przy ustalaniu, czy działalność przedstawiciela stanowi jego samodzielną działalność handlową w granicach, w jakich podejmuje on ryzyko i uzyskuje wynagro-

dzenie za wykorzystanie swych umiejętności i wiedzy przedsiębiorcy. Jeżeli przedstawiciel działa na rzecz wielu przedsiębiorstw w ramach normalnej działalności gospodarczej i jeżeli żadne z przedsiębiorstw nie zajmuje dominującej pozycji w jego działalności, to jednak może istnieć zależność prawna, gdy przedsiębiorstwa porozumieją się w celu kontrolowania działań przedstawiciela w trakcie jego działalności handlowej prowadzonej na ich rachunek.

38.7. Nie można też uważać, że osoba wykonuje swoje zwykłe czynności, jeżeli prowadzi ona działalność, która ekonomicznie należy raczej do zakresu działalności przedsiębiorstwa niż do zakresu jej własnej działalności. Jeżeli na przykład komisant nie ogranicza się do sprzedaży we własnym imieniu dóbr lub towarów przedsiębiorstwa, lecz występuje również w stosunku do tego przedsiębiorstwa jako stały przedstawiciel z upoważnieniami do zawierania kontraktów, to w zakresie tej działalności będzie on stanowił zakład, ponieważ wykracza on poza normalny zakres swoich czynności handlowych (a mianowicie komisanta), chyba że jego działalność ogranicza się do rodzajów działalności wymienionych w końcu ustępu 5.

38.8. Przy rozstrzyganiu, czy dana działalność mieści się w zwykłych granicach zakresu działalności przedstawicieli, należy zbadać raczej działalność gospodarczą wykonywaną zwyczajowo przez maklera, generalnego komisanta albo każdego innego niezależnego przedstawiciela niż inną działalność wykonywaną przez jego przedstawiciela. Chociaż porównanie powinno być dokonywane ze zwyczajową działalnością przedstawiciela, to jednak w niektórych przypadkach można odwołać się do innych kryteriów uzupełniających lub alternatywnych, na przykład gdy działalność przedstawiciela nie ma związku z działalnością zazwyczaj wykonywaną w ramach jego zawodu.

39. Zgodnie z definicją określenia „zakład" towarzystwo ubezpieczeniowe jednego państwa może być opodatkowane w drugim państwie z tytułu prowadzonej działalności ubezpieczeniowej, jeżeli posiada ono w tym państwie stałą placówkę w rozumieniu ustępu 1 lub jeżeli prowadzi działalność za pośrednictwem osoby w rozumieniu ustępu 5. Ponieważ agencje zagranicznych towarzystw ubezpieczeniowych nie zawsze spełniają jeden lub drugi z tych warunków, można przypuszczać, że takie towarzystwa prowadzą działalność w jednym z państw bez opodatkowania zysków pochodzących z tej działalności. Aby zapobiec takiej ewentualności, wiele konwencji zawartych przez kraje członkowskie OECD zawiera przepis, który stanowi, iż towarzystwo ubezpieczeniowe jednego państwa posiada zakład w drugim państwie, jeżeli pobiera w tym państwie składki ubezpieczeniowe za pośrednictwem ustanowionego tam przedstawiciela, innego niż przedstawiciel będący jego zakładem na mocy ustępu 5, lub prowadzi ubezpieczenia od ryzyka na tym terytorium za pośrednictwem tego przedstawiciela. Decyzja w sprawie włączenia takiego przepi-

su do konwencji zależy od sytuacji faktycznej i prawnej, jaka przeważa w danych umawiających się państwach. Bardzo często więc przepis ów nie jest brany pod uwagę. Wobec tego nie wydawało się wskazane zamieszczenie go w Modelowej konwencji.

Ustęp 7

40. Przyjmuje się powszechnie, że filia (spółka zależna) nie stanowi zakładu spółki matki. Wynika to z zasady, że dla celów podatkowych taka spółka zależna stanowi niezależną jednostkę prawną. Nawet fakt, że działalnością spółki zależnej kieruje spółka matka, nie czyni spółki zależnej zakładem spółki matki.

41. Jednakże spółka matka może być uznana na mocy ustępu 1 lub 5 artykułu za posiadającą zakład w państwie, w którym spółka zależna posiada placówkę. Tak więc każda przestrzeń lub pomieszczenie należące do spółki zależnej, udostępnione do dyspozycji spółki matki (zob. wyżej, punkty 4, 5 i 6), stanowiące stałą placówkę, za pośrednictwem której spółka matka prowadzi własną działalność, będzie stanowiła zakład spółki matki – na mocy ustępu 1 z uwzględnieniem ustępów 3 i 4 artykułu (zob. przykład w punkcie 4.3 wyżej). Również na mocy ustępu 5 uważa się, że spółka matka posiada zakład w państwie w zakresie wszelkiej działalności, jaką jej spółka zależna podejmuje na jej rzecz, jeżeli spółka zależna posiada w tym państwie upoważnienie do zawierania kontraktów w imieniu spółki matki (zob. wyżej, punkty 32, 33 i 34), chyba że działalność ta ogranicza się do rodzajów działalności, o których mowa w ustępie 4 artykułu, albo że spółka zależna działa w ramach swego normalnego zakresu jako przedstawiciel, do którego ma zastosowanie ustęp 6 artykułu.

41.1. Te same zasady mają zastosowanie do każdej spółki stanowiącej część wielonarodowej grupy, tak że taka spółka może być uznana za posiadającą zakład w państwie, w którym ma do dyspozycji (zob. wyżej, punkty 4, 5 i 6) i wykorzystuje pomieszczenia należące do innej spółki w ramach tej samej grupy lub jeżeli uważa się, że pierwsza spółka posiada zakład na mocy ustępu 5 artykułu (zob. wyżej, punkty 32, 33 i 34). Ustalenie istnienia zakładu na podstawie ustępu 1 lub 5 artykułu musi być jednakże dokonane oddzielnie dla każdej spółki wchodzącej w skład grupy. Zatem istnienie w jednym państwie zakładu jednej spółki danej grupy nie będzie miało znaczenia dla ustalenia, czy inna spółka danej grupy sama ma zakład w tym państwie.

42. Choć pomieszczenia należące do spółki wchodzącej w skład wielonarodowej grupy mogą być postawione do dyspozycji innej spółki danej grupy i mogą, z uwzględnieniem innych warunków artykułu 5, stanowić zakład tej drugiej spółki, jeżeli działalność tej drugiej spółki jest prowadzona przez to miejsce, to jest

ważną sprawą odróżnienie tego przypadku od tych przypadków, w których spółka będąca członkiem wielonarodowej grupy świadczy usługi (na przykład usługi w zakresie zarządzania) na rzecz innej spółki należącej do tej grupy w ramach jej zwykłej działalności w pomieszczeniach nienależących do tej drugiej spółki, z wykorzystaniem własnego personelu. W takim przypadku miejsce, w którym świadczone są takie usługi, nie jest w dyspozycji tej ostatniej spółki i nie jest to działalność tej spółki prowadzona przez to miejsce. Takie miejsce nie może być tym samym uważane za zakład spółki, dla której usługi są świadczone. W rzeczywistości fakt, że działalność własna spółki w danym miejscu może przynosić ekonomiczny zysk innej spółce, nie oznacza, że ta druga spółka prowadzi własną działalność gospodarczą za pośrednictwem tego miejsca; mówiąc jaśniej, spółka, która tylko zakupuje części produkowane lub usługi świadczone przez inną spółkę w drugim kraju, nie będzie miała zakładu z tego powodu, że może korzystać z produkowanych części lub świadczonych usług.

HANDEL ELEKTRONICZNY

42.1. Kwestia, czy zwykłe wykorzystanie urządzenia informatycznego w danym państwie w celu dokonania transakcji w handlu elektronicznym w tym samym państwie może stanowić zakład, spowodowała wiele dyskusji. Ta kwestia rodzi liczne problemy związane z postanowieniami tego artykułu.

42.2. Chociaż miejsce, w którym urządzenie informatyczne jest eksploatowane, może stanowić zakład w kraju, w którym jest ono położone (zob. niżej), to należy odróżnić urządzenie informatyczne mogące być zainstalowane w danym miejscu w sposób powodujący powstanie zakładu, w pewnych okolicznościach, od danych i programu, które są wykorzystywane przez to urządzenie lub umieszczone w jego pamięci. Na przykład strona internetowa będąca połączeniem programu komputerowego i danych elektronicznych sama w sobie nie stanowi dobra materialnego. Nie ma ona pomieszczenia, które mogłoby stanowić placówkę, ponieważ nie ma lokali lub, w niektórych przypadkach, maszyn lub urządzeń (zob. wyżej, punkt 2). Z drugiej strony – serwer, w którym składowana jest strona internetowa i za pośrednictwem którego jest ona dostępna, jest częścią urządzenia fizycznie umiejscowioną w pomieszczeniu, to pomieszczenie więc może stanowić stałą placówkę przedsiębiorstwa, które eksploatuje ten serwer.

42.3. Rozróżnienie między stroną internetową a serwerem, w którym strona internetowa jest magazynowana i eksploatowana, ma ważne znaczenie, ponieważ przedsiębiorstwo, które eksploatuje serwer, nie musi być tym przedsiębiorstwem, które prowadzi transakcje za pomocą strony internetowej. Dla przykładu, jest powszechne, że strona internetowa, za pomocą której przedsiębiorstwo prowadzi transakcje, jest lokowana na serwerze dostawcy usług internetowych ISP. Chociaż

honorarium wypłacane dostawcy usług internetowych na mocy tych umów może być obliczone na podstawie powierzchni dyskietkowej wykorzystywanej do magazynowania programów i danych wymaganych przez stronę internetową, kontrakty nie prowadzą na ogół do stawiania serwera i jego pomieszczenia do dyspozycji przedsiębiorstwa (zob. wyżej, punkt 4), nawet gdyby przedsiębiorstwo chciało, żeby jego strona internetowa była umieszczona na konkretnym serwerze w konkretnym pomieszczeniu. W takim przypadku przedsiębiorstwo nie jest fizycznie obecne w takim pomieszczeniu, ponieważ strona internetowa nie jest mieniem materialnym. W tych przypadkach nie można uważać, że przedsiębiorstwo nabyło stałą placówkę w wyniku porozumienia o udzieleniu gościny stronie internetowej. Jednakże jeżeli przedsiębiorstwo prowadzące działalność gospodarczą za pomocą strony internetowej posiada do własnej dyspozycji serwer, w którym jest zmagazynowana strona internetowa, na przykład jest właścicielem lub dzierżawi i eksploatuje serwer, w którym jest magazynowana strona internetowa, i to miejsce, w którym dany serwer jest umieszczony, jest wykorzystywane, to może ono stanowić zakład przedsiębiorstwa, jeżeli są spełnione inne wymogi artykułu.

42.4. Urządzenie informatyczne w danym miejscu może stanowić zakład pod warunkiem, iż spełniony jest warunek trwałości. W przypadku serwera ważne jest nie to, czy istnieje możliwość jego przeniesienia, lecz to, czy został on faktycznie przemieszczony. Dla ustalenia stałej placówki serwer powinien być umieszczony w pewnym miejscu przez jakiś dostatecznie długi okres, aby stał się trwały w rozumieniu ustępu 1.

42.5. Inną kwestią jest ustalenie, czy działalność przedsiębiorstwa może być uważana za całkowicie lub częściowo wykonywaną w miejscu, w którym przedsiębiorstwo posiada do własnej dyspozycji urządzenie, także serwer. Kwestia, czy przedsiębiorstwo prowadzi całość lub część działalności za pośrednictwem takiego urządzenia, wymaga zbadania każdego przypadku oddzielnie i odpowiedzi na pytanie, czy przedsiębiorstwo posiada do własnej dyspozycji urządzenie, w którym są wykonywane zadania tego przedsiębiorstwa.

42.6. Jeżeli przedsiębiorstwo eksploatuje urządzenia informatyczne w szczególnym miejscu, to zakład może zaistnieć nawet wówczas, gdy nie ma personelu obsługującego urządzenia. Obecność personelu nie jest konieczna, aby uznać, że dane przedsiębiorstwo wykonuje całkowicie lub częściowo własną działalność w danym miejscu, jeżeli żaden personel nie jest potrzebny do wykonywania tej działalności. To stwierdzenie ma zastosowanie do handlu elektronicznego w taki sam sposób, w jaki ma ono zastosowanie do innej działalności, w której urządzenie działa automatycznie, na przykład automatyczna pompownia wykorzystywana do eksploatacji zasobów naturalnych.

42.7. Inna kwestia dotyczy tego, iż nie można uważać, że istnieje zakład, jeżeli operacje dokonywane za pomocą urządzenia informatycznego położonego w danym miejscu w państwie ograniczają się do czynności przygotowawczych lub pomocniczych, o których mowa w ustępie 4. Odpowiedź na pytanie, czy konkretne czynności wykonywane w takim miejscu podlegają ustępowi 4, wymaga zbadania każdego przypadku oddzielnie, z uwzględnieniem różnych funkcji wykonywanych przez przedsiębiorstwo za pośrednictwem tego urządzenia. Można wymienić następujące przykłady, które, na ogół, uznaje się za działalność przygotowawczą lub pomocniczą:

– zabezpieczenie środka łączności, takiego jak linia telefoniczna między dostawcami a klientami,
– reklama dóbr lub usług,
– przekazywanie informacji za pomocą serwera lustrzanego dla potrzeb bezpieczeństwa lub wydajności,
– zbieranie informacji rynkowych dla przedsiębiorstwa,
– dostarczanie informacji.

42.8. Jeżeli jednak funkcje te stanowią same w sobie istotną i znaczącą część działalności handlowej przedsiębiorstwa w jego całokształcie lub jeżeli inne podstawowe funkcje przedsiębiorstwa są wykonywane za pośrednictwem urządzenia informatycznego i funkcje te wychodzą poza czynności, o których mowa w ustępie 4, i jeżeli urządzenie stanowi placówkę (zgodnie z treścią punktów od 42.2 do 42.6), wówczas będzie istniał zakład.

42.9. Ustalenie podstawowych funkcji danego przedsiębiorstwa zależy wyraźnie od charakteru i istoty działalności tego przedsiębiorstwa. Na przykład niektórzy dostawcy usług internetowych (ISP) eksploatują własne serwery w celu przyjęcia w gościnę strony internetowej lub w celu innych zastosowań na rzecz innych przedsiębiorstw. Dla tych dostawców eksploatacja ich serwerów w celu świadczenia usług dla klientów stanowi istotną część składową ich działalności handlowej i nie można tego uznać za działalność przygotowawczą lub pomocniczą. Innym przykładem jest przedsiębiorstwo, zwane czasami „handlarzem cybernetycznym", które prowadzi działalność handlową polegającą na sprzedaży towarów za pośrednictwem Internetu. W takim przypadku przedmiotem działalności przedsiębiorstwa nie jest eksploatowanie serwera i sam fakt, że może ono to robić w danym miejscu, nie wystarcza, aby uznać, że wykonywana działalność w tym miejscu jest czymś więcej niż działalnością przygotowawczą lub pomocniczą. W podobnym przypadku należy zbadać istotę i charakter działalności przedsiębiorstwa. Jeżeli działalność ma po prostu charakter przygotowawczy lub pomocniczy w stosunku do działalności polegającej na sprzedaży produktów poprzez Internet (na przykład miejsce jest wykorzystywane do eksploatowania serwera, który gości u siebie stronę internetową, która, jak często bywa, jest wykorzystywana wyłącz-

nie dla reklam, prezentacji katalogu produktów lub dostarczania informacji potencjalnym klientom), to wówczas ma zastosowanie ustęp 4 i dane miejsce nie jest zakładem. Jeżeli jednak w tym miejscu są wykonywane typowe funkcje związane ze sprzedażą (na przykład zawieranie kontraktów z klientem, realizacja płatności i dostawa produktów są wykonywane automatycznie za pośrednictwem urządzenia informatycznego położonego w tym miejscu), to takiej działalności nie można uznać za działalność przygotowawczą lub pomocniczą.

42.10. Ostatnią kwestią jest ustalenie, czy ustęp 5 może mieć zastosowanie do stwierdzenia, czy dostawca usług internetowych (ISP) stanowi zakład. Jak już zaznaczono, cechą powszechną dostawców jest zapewnienie usług poprzez umieszczanie na ich serwerach okienek internetowych innych przedsiębiorstw. Można więc postawić pytanie, czy da się zastosować ustęp 5 do ustalenia, czy dostawcy są zakładem przedsiębiorstw uprawiających handel elektroniczny za pośrednictwem stron internetowych eksploatowanych na serwerach będących własnością i eksploatowanych przez tych dostawców. Jeżeli ma to miejsce jedynie w wyjątkowych przypadkach, to na ogół ustęp 5 nie ma zastosowania, ponieważ dostawcy ISP nie stanowią przedstawicieli przedsiębiorstw, do których należą strony internetowe, gdyż nie mają uprawnień do zawierania kontraktów w imieniu tych przedsiębiorstw i zazwyczaj nie zawierają takich kontraktów lub też są oni zależnymi przedstawicielami działającymi w ramach ich zwykłej działalności, o czym świadczy fakt, iż goszczą oni strony internetowe wielu różnych przedsiębiorstw. Ponadto, z uwagi na to, że strona internetowa, za pośrednictwem której przedsiębiorstwo wykonuje swoją działalność, nie jest osobą w rozumieniu artykułu 3, jest jasne, że ustępu 5 nie można stosować, aby móc uważać, że zakład istnieje na podstawie twierdzenia, że strona internetowa jest przedstawicielem przedsiębiorstwa na mocy tego ustępu.

Opodatkowanie usług

42.11. Połączonym skutkiem tego artykułu i artykułu 7 jest to, że zyski pochodzące z usług świadczonych na terytorium jednego umawiającego się państwa przez przedsiębiorstwo drugiego umawiającego się państwa nie podlegają opodatkowaniu w pierwszym państwie, jeżeli można je przypisać położonemu tam zakładowi (jak długo nie są objęte innymi artykułami konwencji, które zezwalałyby na takie opodatkowanie). Ten wynik, na mocy którego zyski podlegają opodatkowaniu tylko w drugim państwie, jest uzasadniony różnymi względami politycznymi i administracyjnymi. Jest on spójny z zasadą artykułu 7, zgodnie z którą, dopóki przedsiębiorstwo jednego państwa nie utworzy w drugim państwie zakładu, to nie może być ono uważane za uczestnika w życiu ekonomicznym drugiego państwa w takim stopniu, aby móc podlegać właściwości podatkowej tego drugiego państwa. Ponadto, świadczenie usług powinno być traktowane na ogół i z zastrzeżeniem

niewielkiej liczby wyjątków dla niektórych rodzajów usług (na przykład tych, które są objęte artykułami 8 i 17), w taki sam sposób jak inne rodzaje działalności handlowej i w związku z tym taki sam próg opodatkowania zakładów powinien mieć zastosowanie do wszystkich rodzajów działalności gospodarczej, w tym do świadczenia usług niezależnych.

42.12. Jeden ze względów administracyjnych, o którym mowa powyżej, polega na tym, że rozszerzenie przypadków, w których byłoby dozwolone opodatkowanie przez państwo źródła zysków osiąganych z usług świadczonych na terytorium jednego umawiającego się państwa, zaostrzyłoby wymogi prawne i administracyjne ciążące zarówno na przedsiębiorstwach, jak i na organach podatkowych. Byłoby to szczególnie skomplikowane w zakresie usług świadczonych konsumentom (w przeciwieństwie do usług świadczonych przedsiębiorstwom), których deklaracja dla organu podatkowego państwa źródła nie byłaby wymagana w celu skorzystania z odliczenia dla potrzeb podatkowych z tytułu kosztów eksploatacyjnych. Ponieważ, jak w większości przypadków, normy przyjęte w tym względzie opierają się na okresie pobytu w danym państwie, organy podatkowe i przedsiębiorstwa musiałyby uwzględnić czas spędzony przez personel przedsiębiorstw usługowych w danym kraju i przedsiębiorstwa te mogłyby spotkać się z zarzutem posiadania zakładu w nieoczekiwanych okolicznościach, w przypadkach gdyby nie były w stanie ustalić z góry czasu pobytu personelu w konkretnym kraju, na przykład w sytuacjach, w których obecność byłaby przedłużona z powodu nieprzewidzianych trudności lub na prośbę klienta. Takie przypadki rodzą szczególne trudności natury administracyjnej, ponieważ zobowiązują one przedsiębiorstwa do retroaktywnego zastosowania się do wymogów administracyjnych związanych z zakładem. Wiąże się to z potrzebą prowadzenia ksiąg i dokumentacji księgowej, opodatkowania personelu (na przykład konieczność stosowania potrącenia u źródła w innym kraju) oraz innymi wymogami podatkowymi niedotyczącymi podatku od dochodu.

42.13. Poza tym, opodatkowanie przez państwo źródła zysków osiąganych z usług świadczonych na terytorium jednego umawiającego się państwa przez przedsiębiorstwo drugiego umawiającego się państwa, które nie posiada stałej placówki w pierwszym z tych dwóch państw, stworzyłoby trudności dotyczące ustalenia zysków podlegających opodatkowaniu i pobrania takich podatków. W większości przypadków przedsiębiorstwo nie miałoby dokumentacji księgowej i nie dysponowałoby mieniem typowo związanym z zakładem oraz nie posiadałoby przedstawiciela zależnego, mogącego wywiązać się z wymogów w zakresie wymiany informacji i poboru. Ponadto, o ile jest powszechne, że wewnętrzne prawo państwa opodatkowuje zyski osiągane z usług świadczonych na jego terytorium, to taka praktyka niekoniecznie reprezentuje optymalną politykę w zakresie konwencji podatkowych.

42.14. Niektóre państwa są niechętne przyjęciu zasady opodatkowania wyłącznie w państwie zamieszkania lub siedziby świadczenia usług, których nie można przypisać zakładowi położonemu na ich terytorium, lecz które są wykonywane na ich terytorium. Te państwa proponują, aby artykuł został zmodyfikowany w sposób zapewniający prawo do opodatkowania przez państwo źródła w pewnych okolicznościach zysków osiąganych ze świadczenia tych usług. Państwa, które myślą, że konwencja podatkowa powinna przyznawać dodatkowe prawo do opodatkowania przez państwo źródła usług świadczonych na ich terytorium, przytaczają różne argumenty na poparcie ich punktu widzenia.

42.15. Te państwa mogą uważać, że zyski osiągane z usług świadczonych na terytorium danego państwa powinny podlegać opodatkowaniu w tym państwie na mocy zasad politycznych powszechnie akceptowanych przy określaniu momentu, w którym zyski danego przedsiębiorstwa powinny być uważane jako mające swoje źródła na terytorium danej jurysdykcji podatkowej. Uważają one, że pod wyłącznym kątem czysto politycznej kwestii ustalenia pochodzenia zysków danego przedsiębiorstwa, państwo, w którym usługi są świadczone, powinno mieć prawo do opodatkowania, nawet jeżeli nie można tych usług przypisać zakładowi zdefiniowanemu w artykule 5. Mogą one zauważyć, że prawo wewnętrzne wielu krajów przewiduje, że usługi świadczone w tych krajach podlegają opodatkowaniu nawet przy braku zakładu (nawet jeżeli usługi świadczone podczas bardzo krótkiego okresu mogą nie zawsze być poddane opodatkowaniu w praktyce).

42.16. Te państwa obawiają się, że niektóre przedsiębiorstwa usługowe nie potrzebują stałych placówek na ich terytorium dla prowadzenia na istotnym poziomie działalności gospodarczej i uważają, że te dodatkowe prawa są tym samym właściwe.

42.17. Te państwa uważają ponadto, że nawet opodatkowanie zysków przedsiębiorstw prowadzonych przez nierezydentów, których nie można przypisać zakładowi, stwarzają pewne trudności prawne i administracyjne, i te trudności nie uzasadniają zwolnień od podatku zysków osiąganych z usług świadczonych na ich terytorium przez takie przedsiębiorstwa. Zwolennicy takiego poglądu mogą powołać się na mechanizmy, które już funkcjonują w niektórych krajach, których zadaniem jest czuwanie nad tym, aby usługi świadczone w tych państwach, lecz których nie można przypisać zakładowi, były poddane podatkom (taki mechanizm opiera się na obowiązku składania deklaracji przez płatników krajowych oraz ewentualnie poboru podatku u źródła od wypłat na rzecz nierezydentów z tytułu usług świadczonych w tych państwach, któremu podlegają podatnicy krajowi).

42.18. Należy jednak zauważyć, że wszystkie państwa członkowskie zgadzają się, że państwo nie powinno mieć prawa do opodatkowania u źródła dochodu

osiągniętego ze świadczenia usług wykonywanych przez nierezydenta poza tym państwem. Na podstawie konwencji podatkowej zyski ze sprzedaży dóbr, które są jedynie importowane przez rezydenta danego państwa i które nie są ani wyprodukowane, ani dystrybuowane poprzez zakład w tym kraju, nie podlegają w nim opodatkowaniu i taka sama zasada powinna mieć zastosowanie w przypadku usług. Sam fakt, że płatnik wynagrodzenia za usługi jest rezydentem danego państwa, lub że takie wynagrodzenie jest ponoszone przez zakład położony w tym państwie, lub że usługi są wykorzystywane w tym państwie, nie stanowi dostatecznego motywu, aby to państwo miało prawo poddać ten dochód opodatkowaniu.

42.19. Inna podstawowa kwestia, w której istnieje powszechna zgoda, dotyczy ustalenia kwoty, od której powinien być pobrany podatek. W przypadku usług niedotyczących zatrudnienia osób (z zastrzeżeniem ewentualnych wyjątków, o których mowa w artykule 17) jedynie zyski osiągane z tych usług powinny być opodatkowane. Tak więc postanowienia, które są czasami włączone do konwencji dwustronnych i które zezwalają państwu na opodatkowanie kwoty brutto opłat płaconych za niektóre usługi, jeżeli płatnik jest rezydentem tego państwa, nie wydają się właściwym sposobem, aby opodatkować te usługi. Po pierwsze, dlatego że te postanowienia nie ograniczają się do świadczenia usług wykonywanych w państwie źródła, ich skutkiem jest zezwolenie państwu na opodatkowanie działalności gospodarczej, która nie ma miejsca w tym państwie. Po drugie, te normy zezwalają na opodatkowanie kwot brutto płaconych za usługi, a nie pochodzących z nich zysków.

42.20. Państwa członkowskie zgadzają się również, iż ze względów formalnych i innych należy nie dopuszczać do tego, aby dane państwo opodatkowywało zyski osiągane ze świadczenia usług wykonywanych na ich terytorium w pewnych okolicznościach (na przykład gdy takie usługi są wykonywane podczas bardzo krótkiego okresu).

42.21. Z tego względu Komitet uznał za konieczne określenie okoliczności, w których państwa niezgadzające się na wniosek zawarty powyżej, w punkcie 42.12, mogą, jeżeli będą sobie tego życzyły, zamieścić postanowienie, zgodnie z którym zyski osiągane ze świadczenia usług na terytorium jednego umawiającego się państwa wykonywane przez przedsiębiorstwo drugiego umawiającego się państwa podlegałyby opodatkowaniu przez to państwo, nawet gdyby nie było zakładu, określonego zgodnie z artykułem 5, któremu takie zyski byłyby przypisane.

42.22. Oczywiście takie opodatkowanie nie powinno rozciągać się na usługi świadczone poza terytorium danego państwa i powinno mieć zastosowanie raczej do zysków osiąganych z tych usług niż do wynagrodzeń otrzymanych za te usługi. Również takie opodatkowanie powinno być dopuszczone pod warunkiem, że obecność w tym państwie osiągnie co najmniej pewien poziom.

42.23. Poniżej znajdzie się przykład postanowienia zgodnego z tymi wymogami. Państwa mają swobodę w uzgodnieniu włączenia takiego przepisu do swoich dwustronnych konwencji podatkowych:

„Bez względu na postanowienia ustępów 1, 2 i 3, jeżeli przedsiębiorstwo umawiającego się państwa wykonuje usługi w drugim umawiającym się państwie:

a) za pośrednictwem osoby fizycznej, która przebywa w tym drugim państwie przez okres lub okresy przekraczające łącznie 183 dni w ciągu każdorazowego dwunastomiesięcznego okresu i jeżeli więcej niż 50% wpływów brutto pochodzących z aktywnej działalności gospodarczej przedsiębiorstwa w tym okresie lub okresach pochodzi z usług wykonywanych w tym drugim państwie za pośrednictwem takiej osoby, lub
b) przez okres lub okresy przekraczające łącznie 183 dni w ciągu każdorazowego dwunastomiesięcznego okresu i te usługi są wykonywane dla tego samego projektu lub dla projektów powiązanych za pośrednictwem jednej lub wielu osób fizycznych, które są obecne i wykonują świadczenie tych usług w tym drugim państwie,

to działalność prowadzona w tym drugim państwie w ramach świadczenia tych usług uważa się za prowadzoną za pośrednictwem zakładu przedsiębiorstwa położonego w tym drugim państwie, chyba że te usługi są ograniczone do usług wymienionych w ustępie 4 i które, gdyby były wykonywane za pośrednictwem stałej placówki, nie czyniłyby z niej zakładu w rozumieniu postanowień tego ustępu. W rozumieniu tego ustępu nie uważa się, że usługi wykonywane przez osobę fizyczną dla przedsiębiorstwa są wykonywane przez inne przedsiębiorstwo za pośrednictwem tej osoby fizycznej, chyba że to drugie przedsiębiorstwo nadzoruje, kieruje i kontroluje sposób, w jaki usługi są wykonywane przez tę osobę fizyczną".

42.24. Ten alternatywny przepis stanowi rozszerzenie definicji zakładu, co pozwala na opodatkowanie dochodu pochodzącego z usług świadczonych przez przedsiębiorstwa prowadzone przez nierezydentów, lecz zgodnie z zasadami opisanymi w punkcie 42.22. Niektóre aspekty tego alternatywnego przepisu są wyjaśnione w ustępach poniżej. Oczywiście te ustępy nie są stosowane w przypadkach konwencji, które nie zawierają takiego postanowienia i które nie zezwalają więc na uznanie, iż istnieje zakład jedynie dlatego, że są zapewnione warunki opisane w tym postanowieniu.

42.25. Skutkiem tego postanowienia jest uznanie, iż zakład istnieje wówczas, gdy nie istniałby według definicji zawartej w ustępie 1 i na podstawie przykładów wymienionych w ustępie 2. Ma więc ono zastosowanie bez względu na te ustępy. Jak to ma miejsce w przypadku ustępu 5 artykułu, ten zapis stanowi dodatkowy argument, aby zadecydować, że przedsiębiorstwo posiada w danym państwie zakład.

Może on mieć zastosowanie na przykład wtedy, gdy konsultant świadczy usługi przez długi okres w danym kraju, lecz w różnych miejscach, które nie spełniają warunków wymaganych w ustępie 1, aby mogły one stanowić jeden lub kilka zakładów. Jeżeli można wykazać, że przedsiębiorstwo dysponuje zakładem w rozumieniu ustępów 1 i 2 (z zastrzeżeniem ustępu 4), to nie jest konieczne stosowanie tego przepisu w celu stwierdzenia istnienia zakładu. Ponieważ przepis ten ogranicza się do stworzenia zakładu, który w innym przypadku nie istniałby, to nie stanowi on alternatywnej definicji określenia „zakład" i nie może więc oczywiście ograniczać definicji ustępu 1 i przykładów wymienionych w ustępie 2.

42.26. Ten przepis ma również zastosowanie bez względu na ustęp 3. W ten sposób można uważać, że przedsiębiorstwo posiada zakład, ponieważ wykonuje ono usługi w danym kraju przez okresy przewidziane w proponowanym ustępie, nawet jeżeli różne miejsca, w których te usługi są wykonywane, nie stanowią zakładu zgodnie z ustępem 3. Następny przykład ilustruje taki wynik. Niezależny pracownik mający miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie świadczy usługi i przebywa w drugim umawiającym się państwie dłużej niż 183 dni w ciągu okresu 12 miesięcy, lecz jego usługi są wykonywane przez równe okresy w miejscu, które nie jest placem budowy (i nie jest związane z pracami budowlanymi lub instalacyjnymi), jak również na dwóch niepowiązanych ze sobą placach budowy, z których każdy trwa krócej niż okres przewidziany w ustępie 3. Choć zgodnie z ustępem 3 oba place budowy nie byłyby uważane jako stanowiące zakłady, to proponowany ustęp, który ma zastosowanie bez względu na ustęp 3, sprawia, że przedsiębiorstwo, którego działalność jest wykonywana przez taką osobę, będzie uważane jako dysponujące zakładem (ponieważ osoba fizyczna jest pracownikiem niezależnym, należy uważać, że kryterium 50% wpływów brutto będzie spełnione, jeżeli chodzi o jego przedsiębiorstwo).

42.27. Inny przykład dotyczy wielkiego przedsiębiorstwa budowlanego, które wykonuje w danym kraju pojedynczy projekt budowlany. Jeżeli projekt jest wykonywany w jednym tylko miejscu, to przepis nie powinien mieć istotnego znaczenia, tak długo jak okres wymagany, aby miejsce stanowiło zakład, nie różnił się istotnie od okresu wymaganego, aby przepis miał zastosowanie. Państwa, które zechcą wykorzystać przepis alternatywny, mogą rozważyć powołanie się na takie same okresy w tym przepisie i dla ustępu 3 artykułu 5: jeżeli zastosowany jest okres krótszy w przepisie alternatywnym, to w praktyce ograniczy to zakres zastosowania ustępu 3.

42.28. Jednakże sytuacja może być inna, jeżeli projekt lub projekty powiązane są prowadzone w różnych częściach tego samego kraju. Jeżeli okres każdego z placów budowy, na których prowadzony jest ten sam projekt, jest zbyt krótki, aby każdy z nich mógł stanowić zakład (należy zwrócić jednak uwagę na punkt 20 ko-

mentarza do artykułu 5), istnienie zakładu będzie domniemane, jeżeli spełnione są warunki przepisu alternatywnego. Taki wynik jest zgodny z celem przepisu, którym jest poddanie opodatkowaniu przez państwo źródła przedsiębiorstw zagranicznych, które są obecne w kraju przez okres dostatecznie długi bez względu na fakt, że ich obecność w jakimkolwiek miejscu w tym kraju nie jest dostatecznie długa, aby to miejsce stało się stałą placówką tego przedsiębiorstwa. Jednakże niektóre państwa mogą uważać, iż ustęp 3 powinien przeważać nad postanowieniem alternatywnym i w związku z tym mogą odpowiednio zmodyfikować to postanowienie.

42.29. Proponowany ustęp ma zastosowanie tylko do usług. Inne rodzaje działalności, które nie są usługami, są wykluczone z zakresu jego stosowania. Tak więc ten ustęp nie będzie miał zastosowania do przedsiębiorstwa zagranicznego, które prowadzi połowy na wodach terytorialnych jednego państwa i uzyskuje wpływy ze sprzedaży połowów (jednakże niektóre konwencje podatkowe przewidują, że taka działalność jak rybołówstwo i wydobywanie ropy naftowej może być objęta przepisami szczególnymi).

42.30. Przepis ma zastosowanie do usług świadczonych przez przedsiębiorstwo. Konieczne jest zatem, aby usługi były świadczone przez przedsiębiorstwo stronom trzecim. Jest oczywiste, że skutkiem przepisu nie mogło być uznanie, że przedsiębiorstwo posiada zakład jedynie dlatego, że usługi są świadczone dla tego przedsiębiorstwa. Na przykład usługi mogłyby być świadczone przez osobę fizyczną swojemu pracodawcy bez świadczenia przez tego pracodawcę żadnych usług (na przykład pracownik najemny, który świadczy usługi produkcyjne na rzecz przedsiębiorstwa, które sprzedaje wytwarzane produkty). Inny przykład dotyczy przypadku, gdy pracownicy najemni jednego przedsiębiorstwa świadczą usługi w jednym kraju na rzecz przedsiębiorstwa powiązanego zgodnie ze szczegółowymi instrukcjami i pod ścisłą kontrolą pierwszego przedsiębiorstwa; w takim przypadku przy założeniu, że świadczenie danych usług nie jest dokonywane na rzecz strony trzeciej, to ostatnie przedsiębiorstwo samo nie wykonuje usług, do których przepis mógłby mieć zastosowanie.

42.31. Co więcej, przepis ma zastosowanie tylko do usług świadczonych w danym państwie przez przedsiębiorstwo zagraniczne. Nie ma znaczenia, czy dane usługi są świadczone osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym państwie; to, co jest istotne, to fakt, że świadczenie usług odbywa się w państwie za pośrednictwem osoby fizycznej obecnej w tym państwie.

42.32. Alternatywny przepis nie precyzuje, że usługi muszą być świadczone „przez pracowników najemnych lub inny personel zatrudniony przez przedsiębiorstwo", propozycja, która czasami figuruje w dwustronnych konwencjach podatkowych. Przepis po prostu przewiduje, że świadczenie usług powinno być wykonywane przez

przedsiębiorstwo. Jak to jest wyjaśnione w punkcie 10, działalność przedsiębiorstwa (które w kontekście tego punktu obejmowałoby świadczenie usług wykonywanych w umawiającym się państwie) „jest wykonywana głównie przez przedsiębiorcę lub przez osoby, które pozostają z przedsiębiorstwem w stosunku pracowników najemnych (personel). Ten personel obejmuje pracowników najemnych oraz inne osoby, które otrzymują instrukcje od przedsiębiorstwa (zależni przedstawiciele). W rozumieniu alternatywnego przepisu osoby, za pośrednictwem których przedsiębiorstwo świadczy usługi, będą osobami, o których mowa w punkcie 10, z zastrzeżeniem wyjątku włączonego w ostatnim zdaniu tego przepisu (zob. poniżej, punkt 42.43).

42.33. Alternatywny przepis będzie miał zastosowanie w dwóch odrębnych kategoriach sytuacji. Podpunkt a przepisu opiera się na okresie trwania pobytu osoby fizycznej, za pośrednictwem której przedsiębiorstwo osiąga największą część swoich przychodów; okres ten jest podobny do okresu podpunktu 2a artykułu 15; podpunkt b opiera się na okresie trwania działalności osób fizycznych, poprzez które usługi są wykonywane.

42.34. Podpunkt a dotyczy głównie sytuacji przedsiębiorstwa prowadzonego przez pojedynczą osobę fizyczną. Dotyczy on również przypadku przedsiębiorstwa, które w ciągu danego okresu lub okresów osiąga większość dochodów z usług świadczonych przez jedną osobę fizyczną. Takie rozszerzenie jest konieczne dla uniknięcia sytuacji, aby, na przykład, podobne usługi świadczone przez osobę fizyczną i przez spółkę, której całość akcji lub udziałów należy do jednej osoby zatrudnionej przez tę spółkę, były traktowane odmiennie.

42.35. Podpunkt ten może mieć zastosowanie w różnych sytuacjach, jeżeli przedsiębiorstwo wykonuje usługi za pośrednictwem osoby fizycznej, jak to ma miejsce, gdy wykonywanie jest zapewnione przez jedynego właściciela przedsiębiorstwa indywidualnego, przez wspólnika spółki osobowej, przez pracownika spółki itd. Głównymi wymaganymi warunkami są:

– osoba fizyczna, która wykonuje usługi, musi być obecna w państwie podczas okresu lub okresów przekraczających łącznie 183 dni w ciągu każdego okresu 12 miesięcy, oraz
– ponad 50% wpływów brutto przypisanych działalności wykonywanej przez przedsiębiorstwo przez okres lub okresy obecności musi pochodzić ze świadczenia usług wykonywanych w tym państwie przez tę osobę.

42.36. Pierwszy warunek dotyczy liczby dni pobytu danej osoby fizycznej. Ponieważ formuła jest identyczna z formułą podpunktu 2a artykułu 15, to zasady mające zastosowanie przy obliczaniu liczby dni obecności w rozumieniu tego ostatniego podpunktu mają również zastosowanie przy obliczaniu liczby dni obecności w rozumieniu proponowanego ustępu.

42.37. W rozumieniu drugiego warunku, zgodnie z którym ponad 50% wpływów brutto przypisanych działalności wykonywanej przez przedsiębiorstwo przez okres lub okresy musi pochodzić ze świadczenia usług wykonywanych w tym samym państwie przez tę osobę fizyczną, kwota brutto wpływów przypisanych działalności wykonywanej przez przedsiębiorstwo stanowiłaby to, co przedsiębiorstwo zafakturowało lub powinno zafakturować z tytułu działalności, jaką wykonuje, bez względu na daty zafakturowania oraz niezależnie od norm prawa wewnętrznego dotyczących dnia, w którym takie wpływy powinny być uwzględnione dla potrzeb podatkowych. Taka działalność gospodarcza nie ogranicza się do świadczenia usług. Dochody brutto przypisane „działalności wykonywanej" wykluczają w sposób oczywisty przychody z pasywnej działalności inwestycyjnej, w tym odsetki i dywidendy pochodzące z inwestowania nadwyżek finansowych. Jednakże państwa mogą preferować stosowanie innego kryterium, takiego jak fakt, że „50% wpływów brutto przedsiębiorstwa w ciągu tego okresu lub tych okresów pochodzi z usług", lub że „usługi stanowią największą część działalności przedsiębiorstwa" w celu ustalenia przedsiębiorstwa, które otrzymuje największą część swoich wpływów z tytułu świadczenia usług wykonywanych na ich terytorium przez osobę fizyczną.

42.38. Poniższe przykłady ilustrują stosowanie podpunktu a (przy założeniu, że alternatywny przepis został włączony do konwencji pomiędzy państwami R i S):

– Przykład 1: W, osoba mająca miejsce zamieszkania w państwie R, jest konsultantem prowadzącym własne przedsiębiorstwo pod własnym nazwiskiem (chodzi więc o przedsiębiorstwo indywidualne). Między 2 lutego 2000 r. i 1 lutego 2001 r. przebywa ona w państwie S przez okres lub kilka okresów wynoszących łącznie 190 dni i w tym czasie wszystkie wpływy z działalności jej przedsiębiorstwa pochodzą ze świadczenia usług wykonywanych przez nią w państwie S. Ponieważ podpunkt a ma w tej sytuacji zastosowanie, to uważa się, że świadczenie usług jest wykonywane za pośrednictwem zakładu położonego w państwie S.
– Przykład 2: X, osoba mająca miejsce zamieszkania w państwie R, jest jednym z dwóch akcjonariuszy i pracowników XCO, spółki mającej siedzibę w państwie R, oferującej usługi inżynieryjne. Między 20 grudnia 2000 r. a 19 grudnia 2001 r. X przebywa w państwie S przez okres lub okresy wynoszące łącznie 190 dni i w tym czasie 70% wpływów brutto przypisanych aktywnej działalności przedsiębiorstwa XCO pochodzi ze świadczenia usług wykonywanych przez X w państwie S. Ponieważ podpunkt a ma w tej sytuacji zastosowanie, to uważa się, że świadczenie usług jest wykonywane za pośrednictwem zakładu spółki XCO położonego w państwie S.
– Przykład 3: X i Y, osoby mające miejsce zamieszkania w państwie R, są wspólnikami spółki osobowej A&Y położonej w państwie R, która oferuje usługi prawne. Państwo S traktuje spółki osobowe jako podmioty przejrzyste dla

potrzeb podatkowych. Między 15 lipca 2000 r. a 14 lipca 2001 r. Y przebywa w państwie S przez okres lub okresy wynoszące łącznie 240 dni i w tym czasie 55% wszystkich honorariów spółki A&Y przypisanych aktywnej działalności A&Y pochodzi z usług świadczonych przez Y w państwie S. W tej sytuacji ma zastosowanie podpunkt a i dla potrzeb opodatkowania X i Y uważa się, że świadczenie usług wykonywanych przez Y jest wykonywane za pośrednictwem zakładu położonego w państwie S.

– Przykład 4: Z, mający miejsce zamieszkania w państwie R, jest jednym z dziesięciu pracowników ACO, spółki mającej siedzibę w państwie R oferującej usługi w zakresie księgowości. Między 10 kwietnia 2000 r. a 9 kwietnia 2001 r. Z przebywa w państwie S przez okres lub okresy wynoszące łącznie 190 dni i podczas tego okresu 12% wpływów brutto przypisanych aktywnej działalności spółki ACO pochodzi ze świadczenia usług wykonanych przez Z w państwie S. W tej sytuacji podpunkt a nie ma zastosowania i jeżeli podpunkt b nie ma zastosowania do ACO, to na mocy przepisu alternatywnego nie będzie się uważać, że spółka ACO posiada zakład w państwie S.

42.39. Podpunkt b dotyczy przypadku przedsiębiorstwa, które wykonuje usługi w umawiającym się państwie w związku z danym projektem (lub dla projektów powiązanych) i które wykonuje te świadczenia dzięki jednej lub wielu osób przez znaczny okres. Okres lub okresy, na które powołuje się ten podpunkt, powinien lub powinny być rozpatrywane pod kątem przedsiębiorstwa, a nie osób fizycznych. Nie jest więc konieczne, aby to była ta sama lub te same osoby, które wykonują świadczenie usług i są obecne przez wszystkie te okresy. Jak długo danego dnia przedsiębiorstwo wykonuje usługi za pośrednictwem co najmniej jednej osoby fizycznej, która je wykonuje i jest obecna w tym państwie, to taki dzień jest włączony do okresu lub okresów, do których odwołuje się podpunkt. Jest jednak oczywiste, że ten dzień będzie się liczył jako pojedynczy dzień bez względu na to, ile osób fizycznych wykonuje tego dnia usługi dla przedsiębiorstwa.

42.40. Nawiązanie do „przedsiębiorstwa […], [które] wykonuje świadczenie usług […] dla tego samego projektu" powinno być interpretowane z punktu widzenia przedsiębiorstwa, które świadczy usługi. W związku z tym przedsiębiorstwo może posiadać dwa odrębne projekty świadczenia usług temu samemu klientowi (na przykład udzielanie porad podatkowych i szkolenie w dziedzinie niezwiązanej z podatkami) i chociaż te świadczenia mogą dotyczyć tego samego projektu klienta, to nie powinno się uważać, że świadczenie usług jest wykonywane dla tego samego projektu.

42.41. Nawiązanie do projektów powiązanych ma na celu objęcie przypadków, w których usługi są świadczone w ramach odrębnych projektów wykonywanych przez przedsiębiorstwo, lecz projekty te są spójne pod względem handlowym (zob.

punkty 5.3 i 5.4 powyżej). Ustalenie, czy projekty są powiązane, zależeć będzie od faktów i okoliczności dla każdego przypadku oddzielnie; na ogół jednak w tym względzie istotne są następujące czynniki:

- czy projekty są objęte jednym kontraktem ramowym;
- jeżeli są objęte odrębnymi kontraktami, to czy te odrębne kontrakty zostały zawarte z tą samą osobą lub osobami powiązanymi; czy zawarcia dodatkowych kontraktów można było racjonalnie oczekiwać w chwili zawarcia pierwszego kontraktu;
- czy rodzaj pracy do wykonania w ramach różnych projektów jest taki sam;
- czy te same osoby fizyczne wykonują usługi w ramach różnych projektów.

42.42. Podpunkt b wymaga, aby w trakcie odnośnych okresów przedsiębiorstwo wykonywało usługi za pośrednictwem osób fizycznych, które wykonują takie usługi w tym drugim państwie. W tym celu okres, w którym osoby fizyczne wykonują usługi, oznacza okres, w czasie którego usługi są faktycznie świadczone, co normalnie odpowiada roboczym dniom tych osób. Przedsiębiorstwo, które zgadza się na trzymanie personelu do dyspozycji, na wypadek gdyby klient potrzebował usług takiego personelu, i które wystawia faktury klientowi z tytułu kosztów utrzymywania w gotowości takiego personelu, powinno być uważane za wykonujące takie świadczenie za pośrednictwem osób fizycznych, nawet jeżeli osoby te są bezczynne podczas dni roboczych, w czasie których są w stanie gotowości do pracy.

42.43. Jak wskazano w punkcie 42.32, w rozumieniu alternatywnego przepisu, osoby fizyczne, za pośrednictwem których przedsiębiorstwo zapewnia usługi, są osobami, o których mowa powyżej w punkcie 10. Jednakże jeżeli osoba fizyczna zapewnia usługi w imieniu jednego przedsiębiorstwa, wyjątek włączony w ostatnim zdaniu przepisu ma na celu doprecyzowanie, że usługi wykonywane przez taką osobę będą brane pod uwagę przez inne przedsiębiorstwo tylko wówczas, jeżeli praca takiej osoby jest wykonywana pod nadzorem, kierownictwem i kontrolą tego drugiego przedsiębiorstwa. Tak więc na przykład, jeżeli spółka, która zgodziła się na podstawie kontraktu świadczyć usługi stronom trzecim, zapewnia te usługi za pośrednictwem pracowników odrębnego przedsiębiorstwa (na przykład przedsiębiorstwo świadczące usługi podwykonawcze), to świadczenia tych usług wykonywane przez tych pracowników nie są brane pod uwagę przy stosowaniu podpunktu b przez spółkę, która zgodziła się na podstawie kontraktu świadczyć usługi na rzecz stron trzecich. Ta norma ma zastosowanie bez względu na to, czy odrębne przedsiębiorstwo jest powiązane lub niezależne od spółki, która zawarła kontrakt.

42.44. Poniższe przykłady ilustrują stosowanie podpunktu b (przy założeniu, że przepis alternatywny został włączony do konwencji między państwami R i S):

– Przykład 1: X, spółka mająca siedzibę w państwie R, uzgodniła ze spółką Y, że przeprowadzi badania geologiczne w różnych miejscach w państwie S, w którym spółka Y posiada prawo do prowadzenia prac poszukiwawczych. Między 15 maja 2000 r. a 14 maja 2001 r. prace te są prowadzone przez 185 dni roboczych przez pracownika spółki X, jak również przez pracowników niezależnych, którym spółka X zleciła na zasadzie podwykonawstwa wykonanie części prac, lecz którzy pracują pod kierownictwem, nadzorem i kontrolą spółki X. Ponieważ podpunkt b ma zastosowanie w tej sytuacji, uważa się, że świadczenie tych usług jest wykonywane za pośrednictwem zakładu spółki X położonego w państwie S.
– Przykład 2: Y, mający miejsce zamieszkania w państwie T, jest jednym z dwóch akcjonariuszy i pracowników WYCO, spółki mającej siedzibę w państwie R, która świadczy usługi szkoleniowe. Między 10 czerwca 2000 r. a 9 czerwca 2001 r. Y wykonuje usługi w państwie S na podstawie kontraktu zawartego pomiędzy WYCO a spółką mającą siedzibę w państwie S w sprawie szkolenia przez WYCO pracowników tej spółki. Usługi te są wykonywane w państwie S przez 185 dni roboczych. W okresie obecności Y w państwie S wpływy z tych usług wynoszą 40% wpływów brutto WYCO przypisanych jej aktywnej działalności przedsiębiorczej. Nawet jeżeli podpunkt a nie ma zastosowania w tej sytuacji, to ma zastosowanie podpunkt b i będzie się uważać, że usługi są wykonywane za pośrednictwem zakładu spółki WYCO położonego w państwie S.
– Przykład 3: ZCO, mająca siedzibę w państwie R, zlecił na zasadzie podwykonawstwa spółce OCO, mającej siedzibę w państwie S, pomoc techniczną, którą ZCO oferuje swoim klientom przez telefon. Spółka OCO prowadzi centrum telefoniczne dla kilku spółek podobnych do ZCO. W okresie od 1 stycznia 2000 r. do 31 grudnia 2001 r. pracownicy OCO zapewniają pomoc techniczną poszczególnym klientom ZCO. Ponieważ pracownicy OCO nie pozostają pod nadzorem, kierownictwem lub kontrolą ZCO, nie można uważać w rozumieniu podpunktu b, że ZCO wykonuje usługi w państwie S za pośrednictwem tych pracowników. Ponadto, chociaż usługi świadczone przez pracowników OCO różnym klientom ZCO są podobne, to są one świadczone na mocy odrębnych kontraktów zawartych z niepowiązanymi klientami i w związku z tym nie można uważać, że usługi te są świadczone w ramach tego samego projektu lub projektów powiązanych.

42.45. Progi 183 dni przewidziane w przepisie alternatywnym mogą prowadzić do takiego samego rodzaju nadużyć jak opisane powyżej w punkcie 18. Jak wykazano w tym punkcie, normy przeciwko uchylaniu się od opodatkowania przyjęte w drodze ustawodawczej lub sądowej mogą mieć zastosowanie w celu zapobiegania takim nadużyciom. Jednakże niektóre państwa mogą preferować włączenie specjalnego postanowienia w tym względzie. Taki przepis mógłby być zredagowany w następujący sposób:

„W rozumieniu ustępu [x], jeżeli przedsiębiorstwo umawiającego się państwa, które wykonuje usługi w drugim umawiającym się państwie, jest przez pewien okres powiązane z innym przedsiębiorstwem, które wykonuje w tym drugim państwie usługi w sposób istotny podobne dla tego samego projektu lub dla projektów powiązanych za pośrednictwem jednej lub kilku osób fizycznych, które w tym okresie są obecne i wykonują usługi w tym państwie, to będzie się uważać, że pierwsze wymienione przedsiębiorstwo podczas tego okresu wykonuje usługi w drugim państwie dla tego samego projektu lub dla projektów powiązanych za pośrednictwem tych osób fizycznych. W rozumieniu poprzedniego zdania, przedsiębiorstwo będzie powiązane z innym przedsiębiorstwem, jeżeli jedno z nich jest kontrolowane bezpośrednio lub pośrednio przez te same osoby niezależnie od faktu, czy te osoby mają miejsce zamieszkania w jednym z umawiających się państw".

42.46. Zgodnie z postanowieniem działalność prowadzona w innym państwie przez osoby, o których mowa w podpunktach a i b, za pośrednictwem których usługi są wykonywane przez przedsiębiorstwo przez okres lub okresy wymienione w tych podpunktach, będzie uważana za prowadzoną przez zakład, który przedsiębiorstwo posiada w tym drugim państwie. Uważa się, że przedsiębiorstwo posiada zakład w tym drugim państwie w rozumieniu wszystkich przepisów konwencji (w tym na przykład ustępu 5 artykułu 11 i ustępu 2 artykułu 15), a zyski osiągane z działalności prowadzonej w tym drugim państwie w ramach świadczenia usług przypisane są zakładowi, a tym samym podlegają opodatkowaniu w tym państwie zgodnie z artykułem 7.

42.47. Uważając, że działalność w ramach wykonywania odnośnych usług jest prowadzona za pośrednictwem zakładu, którym przedsiębiorstwo dysponuje w umawiającym się państwie, przepis pozwala na stosowanie artykułu 7, a tym samym na opodatkowanie przez to państwo zysków osiąganych z takiej działalności. Według generalnej zasady należy upewnić się, że opodatkowane są wyłącznie zyski osiągane z działalności prowadzonej w ramach świadczenia usług; gdyby istniały pewne wyjątki, byłoby szkodliwe dla międzynarodowego handlu w dziedzinie usług opodatkowanie płatności otrzymywanych za takie usługi bez uwzględniania bezpośrednich lub pośrednich kosztów poniesionych w celu świadczenia takich usług.

42.48. Ten alternatywny przepis nie będzie miał zastosowania, jeżeli świadczone usługi są ograniczone do wymienionych w ustępie 4 artykułu 5, które, gdyby były wykonywane za pośrednictwem stałej placówki, nie powodowałyby uznania stałej placówki za zakład na podstawie postanowień tego ustępu. Ponieważ przepis mówi o wykonywaniu usług świadczonych przez przedsiębiorstwo, a to nie obejmowałoby usług świadczonych samemu przedsiębiorstwu, wydaje się, iż

większość przepisów ustępu 4 nie miałaby zastosowania. Jednakże możliwe jest, że świadczone usługi miałyby wyłącznie charakter przygotowawczy lub pomocniczy (na przykład dostarczanie informacji potencjalnym klientom, jeżeli służy to jedynie do przygotowania prowadzenia normalnej działalności gospodarczej przedsiębiorstwa; zob. punkt 23 powyżej) i w takim przypadku logiczne jest, aby nie uważać, że świadczenie tych usług stanowi zakład.

Uwagi do komentarza

43. W odniesieniu do punktu 26.1, Niemcy zastrzegają sobie własne stanowisko w kwestii, czy i w jakich okolicznościach nabycie prawa dysponowania mocą przesyłową przewodu lub zdolnością instalacji technicznych, przewodów i kabli do przesyłania elektryczności lub informacji (w tym emisji programów radiowych i telewizyjnych), które należą do strony trzeciej, może prowadzić do tego, że ten przewód lub kabel będzie uważany, z uwagi na dysponowanie nimi przez nabywcę, jako stała placówka gospodarcza.

44. Republika Czeska i Słowacja pragną dołączyć do punktu 25 własne uwagi, zgodnie z którymi, jeżeli przedsiębiorstwo założyło w danym państwie biuro, na przykład przedstawicielstwo handlowe, i jeżeli pracujący w nim pracownicy najemni biorą aktywny udział w negocjowaniu kontraktów dotyczących importu do tego państwa dóbr lub usług, to takie biuro na ogół nie będzie się mieścić w kategorii „placówek" przewidzianych w artykule 5 ustęp 4. Aktywny udział w negocjowaniu ma miejsce, jeżeli istotne elementy kontraktu – jak na przykład rodzaj, jakość, ilość produktów, jak również data i warunki dostawy – są ustalone przez takie biuro. Tego rodzaju działalność stanowi samodzielny, odrębny i niezbędny element działalności przemysłowej lub handlowej przedsiębiorstwa zagranicznego, a nie tylko działalność o charakterze pomocniczym lub przygotowawczym.

45. Jeżeli chodzi o punkt 38, Meksyk uważa, że zasada pełnej konkurencji powinna być brana pod uwagę również w momencie ustalania, czy przedstawiciel posiada status osoby niezależnej w rozumieniu ustępu 6 artykułu i pragnie, gdy będzie to konieczne, dodawać w jego konwencjach tekst w celu wyjaśnienia, że właśnie w ten sposób ten ustęp powinien być interpretowany.

45.1. *Skreślony*.

45.2. Portugalia i Włochy uważają, iż jest sprawą istotną wzięcie pod uwagę faktu, że bez względu na znaczenie nadane trzeciemu zdaniu w punkcie 1.1 w odniesieniu do metody obliczania podatku nowa redakcja Modelowej konwencji, to znaczy zniesienie artykułu 14, nie ma wpływu na krajowe systemy podatkowe.

45.3. Republika Czeska przedstawiła wiele wyjaśnień i zastrzeżeń odnośnie do raportu *Issues arising under Article 5 of the OECD Model Tax Convention* (*Kwestie wynikające z artykułu 5 Modelowej konwencji podatkowej OECD*). W szczególności Republika Czeska nie zgadza się z interpretacją zawartą w punkcie 5.3 (pierwsza część punktu) i w punkcie 5.4 (pierwsza część punktu). Zgodnie z jej polityką przykłady te mogłyby również być uważane za stanowiące zakład, gdyby usługi były świadczone na jej terytorium przez dostatecznie istotny okres.

45.4. W odniesieniu do punktu 17 Republika Czeska stosuje węższą interpretację określenia „plac montażu" i w konsekwencji ogranicza jego zakres do prac montażowych lub instalacyjnych związanych z placem budowy. Ponadto, Republika Czeska podziela interpretację, zgodnie z którą działalność nadzorcza będzie automatycznie objęta ustępem 3 artykułu 5 tylko wtedy, gdy będzie wykonywana przez przedsiębiorcę. W przeciwnym razie będzie objęta tylko wówczas, gdy zostanie wyraźnie wymieniona w specjalnym postanowieniu. W przypadku prac montażowych niepowiązanych z placem budowy, gdy działalność nadzorcza jest wykonywana przez przedsiębiorstwo inne niż przedsiębiorca budowlany i jeżeli nie jest on wyraźnie wymieniony w ustępie 3 artykułu 5, taka działalność podlega automatycznie normom dotyczącym opodatkowania dochodów osiąganych ze świadczenia innych usług.

45.5. Jeżeli chodzi o punkty od 42.1 do 42.10, Zjednoczone Królestwo jest zdania, że serwer wykorzystywany przez handlarza cybernetycznego bądź oddzielnie, bądź ze strony internetowej nie może jako taki stanowić zakładu.

45.6. Chile i Grecja nie podzielają wszystkich interpretacji zawartych w punktach od 42.1 do 42.10.

45.7. Niemcy nie zgadzają się z interpretacją dotyczącą przykładu z malarzem w punkcie 4.5, który uważają za niespójny z pierwszym zdaniem punktu 4.2, a więc nieprowadzący do powstania zakładu na podstawie artykułu 5 ustęp 1 Modelowej konwencji. Jeżeli chodzi o przykłady opisane w punkcie 5.4, Niemcy wymagają, aby konsultant miał do dyspozycji biura wykorzystywane poza jego zwykłą obecnością w czasie działalności szkoleniowej.

45.8. Niemcy zastrzegają sobie własne stanowisko dotyczące zakresu i granic stosowania wskazówek zawartych w zdaniu drugim i od piątego do siódmego w punkcie 6, prezentując pogląd, że aby zezwolić na założenie stałej placówki gospodarczej, niezbędny stopień trwałości wymaga pewnego minimalnego okresu obecności w danym roku, bez względu na powtarzalny lub inny rodzaj działalności. Niemcy nie zgadzają się szczególnie z kryterium czynnika ekonomicznego – opisanego w zdaniu szóstym punktu 6 – w celu uzasadnienia wyjątku od wymogów kwalifikujących obecność i trwanie.

45.9. W odniesieniu do punktu 33.1 (w związku z punktami 32 i 6) Niemcy przywiązują zwiększoną wagę do wymogów minimalnego trwania przedstawicielstwa przedsiębiorstwa na mocy artykułu 5 ustęp 5 Modelowej konwencji przy braku zamieszkania i/lub stałej placówki przedstawiciela w kraju źródła. Niemcy tym samym w takich przypadkach prezentują szczególnie wąskie spojrzenie na temat stosowalności czynników wymienionych w punkcie 6.

45.10. Włochy pragną wyjaśnić, iż w odniesieniu do punktów 33, 41, 41.1 i 42 nie należy ignorować ich orzecznictwa przy interpretowaniu przypadków wchodzących w zakres tych punktów.

45.11. Portugalia zastrzega sobie prawo do nieprzestrzegania interpretacji zawartych w punktach od 42.1 do 42.10.

Zastrzeżenia do artykułu

46. Australia zastrzega sobie prawo traktowania przedsiębiorstwa jako posiadającego zakład w danym państwie, jeżeli prowadzi ono działalność związaną z zasobami naturalnymi lub jeżeli wykorzystuje w tym państwie istotne urządzenia z pewnym stopniem trwałości lub jeżeli osoba działająca w imieniu przedsiębiorstwa produkuje lub przetwarza w tym państwie dobra lub towary należące do przedsiębiorstwa.

47. Z uwagi na szczególne problemy ze stosowaniem Modelowej konwencji do poszukiwań i eksploatacji węglowodorów na pełnym morzu i związanej z tym działalności, Kanada, Dania, Irlandia, Norwegia i Zjednoczone Królestwo zastrzegają sobie prawo do zamieszczania w specjalnym artykule postanowień odnoszących się do takiej działalności.

48. Chile zastrzega sobie prawo do uważania, że przedsiębiorstwo posiada zakład w pewnych okolicznościach, w których ma miejsce świadczenie usług.

49. Republika Słowacka i Republika Czeska, akceptując całkowicie ustalony w ustępie 1 warunek istnienia „stałej placówki gospodarczej", zastrzegają sobie prawo proponowania w trakcie dwustronnych negocjacji szczególnych postanowień dotyczących stosowania tej zasady do umów o świadczenie usług, zawieranych na dłuższy czas.

50. Grecja zastrzega sobie prawo do stwierdzenia, że przedsiębiorstwo posiada zakład w Grecji, jeżeli prowadzi ono tam działalność w zakresie planowania, nadzoru lub doradztwa w związku z placami budowy, pracami budowlanymi lub instalacyjnymi trwającymi dłużej niż sześć miesięcy, jeżeli urządzenia naukowe

lub maszyny są wykorzystywane w Grecji dłużej niż trzy miesiące przez przedsiębiorstwo w celu poszukiwań lub wydobywania zasobów naturalnych, lub jeżeli przedsiębiorstwo realizuje więcej niż jeden oddzielny projekt, z których każdy trwa krócej niż sześć miesięcy w tym samym okresie (to jest w ciągu roku kalendarzowego).

51. Grecja zastrzega sobie prawo do zamieszczenia specjalnych postanowień odnoszących się do działalności prowadzonych na pełnym morzu.

52. Meksyk zastrzega sobie prawo do opodatkowania osób fizycznych wykonujących wolny zawód lub inną działalność o niezależnym charakterze, jeżeli przebywają one w Meksyku przez okres lub okresy przekraczające 183 dni w każdorazowym dwunastomiesięcznym okresie.

53. Nowa Zelandia zastrzega sobie prawo zamieszczenia przepisu przewidującego, że zakład istnieje, jeżeli przedsiębiorstwo prowadzi dłużej niż sześć miesięcy działalność związaną z odkrywaniem lub eksploatacją zasobów naturalnych, lub wykorzystuje albo wydzierżawia znaczące urządzenia techniczne.

54. Turcja zastrzega sobie prawo do stwierdzenia, że osoba posiada w Turcji zakład, jeżeli taka osoba prowadzi działalność zawodową lub inną o charakterze niezależnym, w tym działalność polegającą na planowaniu, nadzorowaniu lub doradztwie o pewnej ciągłości, bezpośrednio lub za pośrednictwem pracowników odrębnego przedsiębiorstwa.

55. Chile i Kanada zastrzegają sobie prawo zastąpienia w punkcie 2f wyrazu „wydobywania" wyrazami „związane z badaniem i eksploatacją".

56. Grecja zastrzega sobie prawo włączenia ustępu 2 w brzmieniu zredagowanym w Projekcie konwencji z 1963 r.

57. Australia, Chile, Korea, Nowa Zelandia, Portugalia i Turcja zastrzegają sobie własne stanowisko w sprawie ustępu 3 i uważają, że każdy plac budowy lub prace instalacyjne trwające dłużej niż sześć miesięcy powinny być traktowane jako zakład.

58. Australia zastrzega sobie prawo do uważania, że przedsiębiorstwo posiada zakład w pewnym państwie, jeżeli prowadzi ono w tym państwie działalność nadzorczą lub doradczą przez okres dłuższy niż 183 dni w ciągu każdorazowego okresu 12 miesięcy w związku z placem budowy, pracami budowlanymi lub instalacyjnymi w tym państwie.

59. Korea zastrzega sobie własne stanowisko umożliwiające opodatkowanie przedsiębiorstwa, które sprawuje działalność nadzorczą trwającą dłużej niż sześć

miesięcy, związaną z placem budowy lub pracami budowlanymi, lub instalacyjnymi trwającymi dłużej niż sześć miesięcy.

60. Słowenia zastrzega sobie prawo do włączenia w ustępie 3 artykułu powiązanej działalności w zakresie nadzoru lub doradztwa.

61. Meksyk i Słowacja zastrzegają sobie prawo do opodatkowania przedsiębiorstwa, które prowadzi działalność nadzorczą dłużej niż sześć miesięcy w związku z placem budowy lub pracami budowlanymi, montażowymi albo instalacyjnymi.

62. Meksyk i Słowacja zastrzegały sobie własne stanowisko w sprawie ustępu 3 i uważają, że każdy plac budowy lub prace budowlane albo instalacyjne, które trwają dłużej niż sześć miesięcy, powinny być traktowane jako zakład.

63. Polska i Słowenia zastrzegają sobie prawo zastąpienia wyrazów „prace budowlane lub instalacyjne" wyrazami „prace budowlane, montażowe lub instalacyjne".

64. Portugalia zastrzega sobie prawo do stanowiska, iż przedsiębiorstwo posiada w Portugalii zakład, jeżeli prowadzi ono działalność polegającą na planowaniu, nadzorowaniu i doradztwie, prowadzi jakąkolwiek działalność pomocniczą lub wszelką inną działalność związaną z placami budowy, lub pracami budowlanymi albo instalacyjnymi trwającymi dłużej niż sześć miesięcy, jeżeli taka działalność trwa również dłużej niż sześć miesięcy.

65. Stany Zjednoczone zastrzegają sobie prawo dodania do działalności objętej kryterium okresu 12 miesięcy w ustępie 3 „platformy lub statku wiertniczego wykorzystywanego do poszukiwań zasobów naturalnych".

66. Chile zastrzega sobie prawo do zmiany ustępu 4 przez usunięcie podpunktu f i zastąpienie podpunktem e odpowiednim tekstem zawartym w Projekcie Modelowej konwencji podatkowej z 1963 r.

67. Meksyk zastrzega sobie prawo wyłączenia podpunktu f z ustępu 4 artykułu, aby mógł uważać, że zakład może istnieć, jeżeli placówka jest utrzymywana w celu jakiegokolwiek połączenia rodzajów działalności wymienionych pod literami od a do e ustępu 4.

68. Słowenia zastrzega sobie prawo do zmiany ustępu 6 w celu doprecyzowania, że przedstawiciel, którego działalność jest prowadzona całkowicie lub prawie całkowicie w imieniu jedynego przedsiębiorstwa, nie będzie uważany za przedstawiciela o niezależnym statusie.

KOMENTARZ DO ARTYKUŁU 6

OPODATKOWANIE DOCHODÓW Z MAJĄTKU NIERUCHOMEGO

1. Postanowienia ustępu 1 przyznają prawo do opodatkowania dochodu z majątku nieruchomego państwu źródła, to znaczy państwu, w którym znajduje się majątek będący źródłem dochodu. Ta praktyka wynika z faktu, iż zawsze istnieje bardzo ścisły związek gospodarczy między źródłem dochodu i państwem źródła. Choć dochody pochodzące z eksploatacji gospodarstw rolnych i leśnych traktowane są jak dochody, o których mowa w artykule 6, to umawiające się państwa mogą uzgodnić w zawieranych między sobą dwustronnych konwencjach, że te dochody będą traktowane jak dochody objęte postanowieniami artykułu 7. Artykuł 6 dotyczy tylko dochodu, jaki osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie osiąga z majątku nieruchomego położonego w drugim umawiającym się państwie. Nie ma więc on zastosowania do dochodu osiągniętego z nieruchomości położonej w umawiającym się państwie, którego beneficjentem jest osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym państwie w rozumieniu artykułu 4, lub położonej w państwie trzecim; do takiego dochodu mają zastosowanie postanowienia artykułu 21 ustęp 1.

2. Definicja pojęcia „majątek nieruchomy" odwołująca się do prawa państwa, w którym majątek jest położony, zgodnie z postanowieniami ustępu 2 pozwala uniknąć trudności interpretacyjnych w odniesieniu do kwestii, czy majątek lub związane z nim prawo powinno być traktowane jako majątek nieruchomy. Jednakże postanowienia tego ustępu wymieniają szczegółowo rodzaje majątku oraz prawa, które muszą być zawsze traktowane jako majątek nieruchomy zgodnie z ustawodawstwem lub normami podatkowymi większości państw członkowskich OECD. I na odwrót, ustęp ten precyzuje, że statki, barki i statki powietrzne nie mogą być traktowane jako majątek nieruchomy. Nie zamieszczono specjalnego postanowienia odnośnie do dochodu z tytułu wierzytelności zabezpieczonych majątkiem nieruchomym, ponieważ ta sprawa jest uregulowana w artykule 11.

3. Ustęp 3 stanowi, że ta ogólna zasada znajduje zastosowanie bez względu na formę eksploatacji majątku nieruchomego. Z ustępu 4 wynika jasno, że postanowienia ustępów 1 i 3 odnoszą się również do dochodu z majątku nieruchomego przedsiębiorstw przemysłowych, handlowych lub innych. Dochód pochodzący z podziału dywidend funduszy inwestycyjnych w zakresie nieruchomości rodzi szczególne kwestie, które są omawiane w punktach od 67.1 do 67.7 komentarza do artykułu 10.

4. Należy przy tym zaznaczyć, że prawo państwa źródła do nałożenia podatku ma pierwszeństwo przed prawem drugiego państwa i znajduje zastosowanie również wtedy, gdy w przypadku przedsiębiorstwa dochód z majątku nieruchomego osiągany jest tylko pośrednio. Nie przeszkadza to, aby dochód z majątku nieruchomego osiągany za pośrednictwem zakładu był traktowany jak dochód przedsiębiorstwa, a ponadto daje gwarancję, że dochód z majątku nieruchomego będzie opodatkowany w państwie, w którym jest położony, również wtedy, gdy taki majątek nie wchodzi w skład zakładu położonego w tym państwie. Należy dodać, że postanowienia tego artykułu nie mają wpływu na stosowanie norm prawa krajowego, jeżeli chodzi o sposób, w jaki powinien być opodatkowany dochód z majątku nieruchomego.

Zastrzeżenia do artykułu

5. Finlandia zastrzega sobie prawo do opodatkowania dochodu udziałowców spółek fińskich pochodzącego z bezpośredniego użytkowania, dzierżawy bądź z każdego innego użytkowania majątku nieruchomego położonego w Finlandii i posiadanego przez spółkę, jeżeli takie prawo jest oparte na własności akcji lub innym rodzaju udziałów w spółce.

6. Francja pragnie zastrzec sobie możliwość stosowania postanowień własnego ustawodawstwa dotyczącego opodatkowania dochodów pochodzących z akcji lub udziałów, które zgodnie z jej ustawodawstwem są traktowane jak dochód z majątku nieruchomego.

7. Hiszpania zastrzega sobie prawo do opodatkowania dochodu z wszelkich form korzystania z majątku nieruchomego położonego na jej terytorium, jeżeli to prawo wynika z posiadania akcji lub innych praw własności w spółce, do której należy majątek.

8. Kanada zastrzega sobie prawo do włączenia do ustępu 3 wzmianki o dochodzie z przeniesienia własności mienia nieruchomego.

9. Nowa Zelandia zastrzega sobie prawo włączenia do tego artykułu rybołówstwa i innych praw związanych z wszelkimi zasobami naturalnymi.

10. Stany Zjednoczone zastrzegają sobie prawo dodania do artykułu 6 ustępu zezwalającego osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie na prawo wyboru do opodatkowania przez drugie umawiające się państwo na podstawie dochodu netto osiąganego z mienia nieruchomego.

11. Australia zastrzega sobie prawo włączenia do tego artykułu praw do wszelkich zasobów naturalnych.

12. Meksyk zastrzega sobie prawo do traktowania jako mienia nieruchomego każdego prawa do użytkowania lub korzystania z nieruchomości położonej w umawiającym się państwie, jeżeli takie użytkowanie lub korzystanie ma miejsce w określonych okresach, ponieważ na podstawie jego prawa wewnętrznego takie prawo nie jest uznawane za stanowiące mienie nieruchome.

KOMENTARZ DO ARTYKUŁU 7

OPODATKOWANIE ZYSKÓW PRZEDSIĘBIORSTWA

I. Uwagi wstępne

1. Artykuł ten przyznaje prawo do opodatkowania w odniesieniu do zysków przedsiębiorstwa umawiającego się państwa w zakresie, w jakim te zyski nie podlegają odrębnym przepisom na podstawie innych artykułów konwencji. Zawiera on podstawową zasadę, że jeżeli przedsiębiorstwo umawiającego się państwa nie ma zakładu w drugim umawiającym się państwie, to zyski tego przedsiębiorstwa nie mogą być opodatkowane w tym drugim państwie, chyba że takie zyski wchodzą w zakres szczególnej kategorii dochodów, dla których inne artykuły konwencji przyznają prawo do opodatkowania temu drugiemu państwu.

2. Artykuł 5, który zawiera definicję pojęcia zakładu, jest tym samym właściwy dla ustalenia, czy zyski przedsiębiorstwa umawiającego się państwa mogą być opodatkowane w drugim państwie. Jednakże sam ten artykuł nie przyznaje praw do opodatkowania: gdy przedsiębiorstwo umawiającego się państwa prowadzi swoją działalność w drugim umawiającym się państwie za pośrednictwem położonego w nim zakładu, należy koniecznie ustalić, jakie zyski, jeżeli takie istnieją, może opodatkować drugie państwo. Artykuł 7 udziela odpowiedzi na to pytanie przez ustalenie, że drugie państwo może opodatkować zyski, które można przypisać zakładowi.

3. Zasady leżące u podstaw artykułu 7, a szczególnie ustęp 2 tego artykułu, mają długą historię. Gdy OECD po raz pierwszy rozważała, jakie kryteria powinny być zastosowane przy przypisywaniu zysków zakładowi, ta kwestia była pierwotnie przedmiotem wielu konwencji podatkowych i różnych modeli opracowanych przez Ligę Narodów. Zasady niezależności podmiotu i wolnej konkurencji, na których oparty jest ustęp 2, zostały już włączone w tych konwencjach i modelach i OECD uznała, że wystarczy potwierdzić te zasady, wprowadzając lekkie poprawki i zmiany, głównie dla potrzeb jasności.

4. Jednakże doświadczenia praktyczne wykazały, iż istniały poważne różnice w interpretowaniu tych ogólnych zasad i wcześniejszych wersji artykułu 7. Ten brak wspólnej interpretacji tworzył problemy związane z podwójnym opodatkowaniem i nieopodatkowaniem. W ciągu wielu lat Komitet Spraw Podatkowych poświęcił wiele czasu i wysiłku, dążąc do osiągnięcia bardziej spójnej interpretacji i stosowania zasad artykułu. Niewielkie zmiany w brzmieniu artykułu oraz wiele zmian w komentarzu wprowadzono w 1977 r., gdy została zatwierdzona Modelowa konwencja podatkowa. Raport, który zajął się tą kwestią w szczególnym przypadku banków, został opublikowany w 1984 r.[1] W 1987 r., stwierdzając, że ustalenie zysków, jakie można przypisać zakładowi, może prowadzić do pewnej niepewności, Komitet podjął przestudiowanie kwestii, co doprowadziło do zatwierdzenia w 1993 r. raportu *Attribution of Income to Permanent Establishments*[2] (*Przypisywanie dochodu zakładom*) i do kolejnych zmian w komentarzu.

5. Pomimo tych prac praktyka państw członkowskich OECD i państw niecłonkowskich w sprawie przypisywania zysków zakładom i interpretowanie przez te państwa artykułu 7 w dalszym ciągu poważnie się różniły. Komitet potwierdził potrzebę dostarczenia podatnikom większej pewności i w zatwierdzonym w 1995 r. raporcie *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*[3] (*Wytyczne dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych w sprawie cen transferowych*) (dalej jako Zasady OECD w zakresie cen transferowych) wskazał, że dalsze prace powinny zająć się stosowaniem zasady pełnej konkurencji do zakładów. Prace te doprowadziły w 2008 r. do opracowania raportu *Attribution of Profits to Permanent Establishments*[4] (*Przypisywanie zysków zakładom*) (dalej raport 2008).

6. Metoda opracowana w raporcie 2008 nie była ograniczona ani przez pierwotną intencję, ani przez poprzednią praktykę i interpretację artykułu 7. Akcent został położony raczej na sformułowanie najbardziej pożądanej metody przypisywania zysków na podstawie artykułu 7, z uwzględnieniem współczesnych wielonarodowych operacji handlowych. Komitet, zatwierdzając raport 2008, uważał, że zawarte w nim wnioski stanowiły lepsze podejście do przypisywania zysków zakładowi niż stosowane wcześniej. Jednakże uznał również, że istniały różnice

[1] *The Taxation of Multinational Banking Enterprises* (w:) *Transfert Pricing and Multinational Enteprises – Three Taxation Issues*, OECD, Paris 1984.

[2] Przedrukowany w tomie II pełnej skoroszytowej wersji Modelowej konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku, s. R(13)-I.

[3] Wersja oryginalna tego raportu została zatwierdzona przez Radę OECD 27 czerwca 1995 r. i była następnie wiele razy zmieniana. Raport ten został opublikowany przez OECD pod tytułem *Zasady OECD w zakresie cen transferowych zaadresowane do przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowej*.

[4] Zob. http://www.oecd.org/dataoecd/20/35/41031512.pdf.

między niektórymi z tych wniosków raportu a interpretacją artykułu 7 zawartą poprzednio w tym komentarzu.

7. W celu zapewnienia administracjom podatkowym i podatnikom maksymalnej pewności w kwestii, jakie zyski powinny być przypisywane zakładowi, Komitet postanowił, że pełne wnioski raportu 2008 powinny znaleźć własne odbicie w nowej wersji artykułu 7, łącznie z towarzyszącym komentarzem, która będzie wykorzystana przy negocjowaniu nowych konwencji lub modyfikowaniu konwencji istniejących. Ponadto, w celu zapewnienia jeszcze większej pewności w zakresie interpretacji wcześniej zawartych konwencji według uprzedniego brzmienia artykułu 7, Komitet postanowił, że zmieniony komentarz powinien być również opracowany dla tej dawnej wersji artykułu 7, aby uwzględnić wnioski raportu, które nie kolidują z komentarzem w jego brzmieniu przed zatwierdzeniem raportu 2008.

8. Aktualna wersja artykułu, która ukazuje się obecnie w Modelowej konwencji podatkowej, została uchwalona w 2010 r. Jednocześnie Komitet zatwierdził zmienioną wersję raportu 2008 w celu umożliwienia, aby wnioski tego raportu mogły brzmieć harmonijnie z nowym brzmieniem i zmienioną numeracją tej nowej wersji artykułu. Choć wnioski i interpretacje zawarte w zmienionym raporcie, który został zatwierdzony w 2010 r.[5] (dalej „raport"), są identyczne jak te zawarte w raporcie 2008, to ta zmieniona wersja uwzględnia redakcję artykułu w aktualnej wersji (Aneks do niniejszego zmienionego komentarza zawiera ze względów historycznych poprzednią wersję artykułu 7 i zmienionego komentarza w brzmieniu przed zatwierdzeniem aktualnej wersji artykułu 7).

9. Aktualna wersja artykułu odzwierciedla metodę opracowaną w raporcie i musi być interpretowana w świetle zawartych w nim wskazówek. Raport omawia przypisywanie zysków zakładom na zasadach ogólnych (część I raportu), a w szczególności zakładom przedsiębiorstw w sektorze finansowym, w którym duża część operacji przeprowadzana jest za pośrednictwem zakładów (część II raportu, która omawia zakłady bankowe, część III, która omawia zakłady przedsiębiorstw prowadzących transakcje globalne, oraz część IV, która omawia zakłady przedsiębiorstw prowadzących działalność ubezpieczeniową).

II. Komentarz do postanowień artykułu

Ustęp 1

10. Ustęp 1 zawiera normy dotyczące prawa do opodatkowania zysków przedsiębiorstw każdego umawiającego się państwa. Po pierwsze, postanawia on, że

[5] *Attribution of Profits to Permanent Establishments*, OECD, Paris 2010.

jeżeli przedsiębiorstwo umawiającego się państwa nie posiada zakładu w drugim umawiającym się państwie, to zyski tego przedsiębiorstwa nie mogą być opodatkowane przez to drugie państwo. Po drugie, postanawia on, że jeżeli takie przedsiębiorstwo prowadzi działalność w drugim państwie za pośrednictwem położonego w nim zakładu, to zyski, jakie można przypisać zakładowi, ustalone zgodnie z ustępem 2, mogą być opodatkowane przez to drugie państwo. Jednakże, jak wyjaśniono poniżej, ustęp 4 ogranicza stosowanie tych postanowień, zakładając, że artykuł 7 nie narusza stosowania innych artykułów konwencji, które zawierają szczególne normy dotyczące niektórych rodzajów zysków (na przykład osiąganych z eksploatacji statków morskich i samolotów w transporcie międzynarodowym) lub niektórych kategorii dochodów, które również mogą stanowić zyski przedsiębiorstwa (na przykład dochód osiągany przez przedsiębiorstwo z osobistej działalności artysty scenicznego lub sportowca).

11. Pierwsza zasada leżąca u podstaw ustępu 1, to znaczy że zyski przedsiębiorstwa jednego umawiającego się państwa nie będą opodatkowane w drugim umawiającym się państwie, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi działalność w drugim państwie za pośrednictwem położonego w nim zakładu, ma długą historię i odzwierciedla międzynarodowy konsensus, według którego generalnie, dopóki przedsiębiorstwo jednego państwa nie utworzy zakładu w drugim państwie, nie może faktycznie być uznane za uczestnika życia gospodarczego drugiego państwa w takim zakresie, aby podlegać jego jurysdykcji podatkowej.

12. Drugą zasadą, która wyrażona jest w drugim zdaniu tego ustępu, jest to, że prawo do opodatkowania przez państwo, w którym położony jest zakład, nie rozciąga się na zyski, jakie przedsiębiorstwo może osiągać z tego państwa, lecz których nie można przypisać zakładowi. Jest to kwestia, wokół której istniały w przeszłości różnice, w ramach których kilka państw stosowało jakiś czas temu zasadę powszechnej „siły przyciągania", zgodnie z którą dochody, takie jak pozostałe zyski przedsiębiorstwa, dywidendy, odsetki, należności licencyjne, powstałe ze źródeł położonych na ich terytorium, podlegały w pełni opodatkowaniu przez te państwa, jeżeli osoba uprawniona do tych zysków posiadała zakład na ich terytorium, i to nawet gdy takie dochody nie były w sposób oczywisty przypisane takiemu zakładowi. Chociaż niektóre dwustronne konwencje podatkowe zawierają ograniczoną zasadę zapobiegającą podwójnemu opodatkowaniu w oparciu o metodę ograniczonej siły przyciągania, stosowaną tylko do zysków przedsiębiorstwa osiąganych z działalności podobnej do działalności prowadzonej przez zakład, to opisana powyżej metoda powszechnej siły przyciągania została obecnie odrzucona w praktyce międzynarodowych konwencji podatkowych. Zasada obecnie powszechnie przyjęta w konwencjach w sprawie podwójnego opodatkowania oparta jest na poglądzie, że przy opodatkowaniu zysków, jakie przedsiębiorstwo osiąga z konkretnego państwa, organy podatko-

we tego państwa powinny zwracać uwagę na poszczególne źródła zysków, które przedsiębiorstwo osiąga z ich państw, i powinny stosować do każdego źródła kryterium zakładu z zastrzeżeniem możliwego stosowania innych artykułów konwencji. Takie rozwiązanie umożliwia prostszą i bardziej skuteczną administrację i dyscyplinę podatkową i jest lepiej dostosowane do powszechnie stosowanych metod prowadzenia działalności gospodarczej. Organizacja współczesnej działalności gospodarczej jest wielce kompleksowa. Istnieje poważna liczba spółek, z których każda prowadzi działalność różnorodną, w tym rozległą działalność w wielu państwach. Spółka może utworzyć zakład w innym państwie, za pośrednictwem którego prowadzi działalność wytwórczą, podczas gdy inne części tej samej spółki sprzedają produkty wytworzone w tym państwie za pośrednictwem niezależnych przedstawicieli. Taka spółka może mieć uzasadnione powody handlowe, aby tak postępować, i może to być oparte na historycznych wzorcach jej działalności lub na korzyściach handlowych. Gdyby państwo, w którym położony jest zakład, chciało dokładnie ustalać i opodatkowywać każdy element zysku z każdej transakcji prowadzonej przez niezależnych przedstawicieli w celu połączenia takiego zysku z zyskami zakładu, to taka metoda ingerowałaby poważnie w zwyczajową działalność handlową i byłaby sprzeczna z celami konwencji.

13. Jak wskazano w zdaniu drugim ustępu 1, zyski, które można przypisać zakładowi, są ustalane zgodnie z postanowieniami ustępu 2, który wskazuje na znaczenie wyrazów „zyski, które można przypisać zakładowi", zawartych w ustępie 1. Ponieważ ustęp 1 przyznaje prawo do opodatkowania państwu, na terytorium którego położony jest zakład, jedynie w zakresie zysków, które można przypisać temu zakładowi, ustęp ten, z zastrzeżeniem stosowania innych artykułów konwencji, pozbawia więc to państwo możliwości opodatkowania przedsiębiorstwa drugiego umawiającego się państwa z tytułu zysków, których nie można przypisać zakładowi.

14. Celem ustępu 1 jest ograniczenie prawa jednego umawiającego się państwa do opodatkowania zysków przedsiębiorstwa drugiego umawiającego się państwa. Ustęp nie ogranicza natomiast prawa umawiającego się państwa do opodatkowania własnych rezydentów na podstawie przepisów o kontrolowanych spółkach zagranicznych zawartych w jego prawie wewnętrznym, nawet jeżeli zastosowany w ten sposób podatek do jego własnych rezydentów może być obliczony zależnie od części zysków przedsiębiorstwa mającego siedzibę w drugim umawiającym się państwie, które można przypisać udziałowi tych rezydentów w tym przedsiębiorstwie. Nałożony w ten sposób podatek przez państwo na własnych rezydentów nie obniża zysków przedsiębiorstwa drugiego państwa i tym samym nie można uważać, że zostały one opodatkowane (zob. również punkt 23 komentarza do artykułu 11 oraz punkty od 37 do 39 komentarza do artykułu 10).

Ustęp 2

15. Ustęp 2 ustala podstawową normę w sprawie określania zysków, jakie można przypisać zakładowi. Zgodnie z tym ustępem zyski te są zyskami, które zakład mógłby osiągnąć, gdyby był oddzielnym i niezależnym przedsiębiorstwem wykonującym taką samą lub podobną działalność w takich samych lub podobnych warunkach z uwzględnieniem wykonywanych funkcji, wykorzystywanych aktywów i podjętego ryzyka przez zakład i przez inne części przedsiębiorstwa. Ponadto, ustęp wyjaśnia, że ta zasada ma zastosowanie do wewnętrznych transakcji między zakładem i innymi częściami przedsiębiorstwa.

16. Podstawowa metoda wskazana w ustępie dla określenia zysków, które można przypisać zakładowi, polega na ustalaniu zysków przy fikcyjnym założeniu, że zakład jest oddzielnym przedsiębiorstwem, i że takie przedsiębiorstwo jest niezależne od reszty przedsiębiorstwa, którego stanowi część, jak również od każdej innej osoby. Druga część tej fikcji jest zgodna z zasadą pełnej konkurencji stosowanej zgodnie z postanowieniami artykułu 9 dla potrzeb korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych (zob. punkt 1 komentarza do artykułu 9).

17. Ustęp 2 nie usiłuje podzielić ogółu zysków całego przedsiębiorstwa między zakład i inne części przedsiębiorstwa, lecz przewiduje wręcz odwrotnie, że zyski przypisane zakładowi powinny być traktowane, jakby chodziło o przedsiębiorstwo niezależne. Zyski mogą więc być przypisane zakładowi, nawet jeżeli przedsiębiorstwo, jako całość, zysków nigdy nie osiągnęło. I odwrotnie, ustęp 2 może prowadzić do tego, że zakładowi nie będą przypisane żadne zyski, nawet jeżeli przedsiębiorstwo, jako całość, zyski osiągnęło.

18. Oczywiście gdy przedsiębiorstwo umawiającego się państwa ma zakład w drugim umawiającym się państwie, to pierwsze państwo jest zainteresowane, aby wytyczne ustępu 2 były poprawnie stosowane przez państwo, w którym położony jest zakład. Ponieważ te wytyczne mają zastosowanie do obu umawiających się państw, to państwo przedsiębiorstwa powinno, zgodnie z postanowieniami artykułów 23A lub 23B, wyeliminować podwójne opodatkowanie zysków poprawnie przypisanych zakładowi (zob. punkt 27 poniżej). Inaczej mówiąc, jeżeli państwo, w którym położony jest zakład, usiłuje opodatkować zyski, których nie można przypisać zakładowi na mocy artykułu 7, to może to prowadzić do podwójnego opodatkowania zysków, które powinny być słusznie opodatkowane wyłącznie w państwie przedsiębiorstwa.

19. Jak wskazano powyżej, w punktach 8 i 9, artykuł 7 w aktualnym brzmieniu odzwierciedla metodę opracowaną w raporcie uchwalonym przez Komitet Spraw Podatkowych w 2010 r. Raport omawiał głównie stosowanie fikcji odrębnego

i niezależnego przedsiębiorstwa, która leży u podstaw ustępu 2; głównym celem zmian dokonanych w tym ustępie w wyniku uchwalenia raportu było zapewnienie, aby ustalenie zysków, które mogą być przypisane zakładowi, następowało zgodnie z metodą ustaloną w raporcie. Tak więc raport daje szczegółowe wytyczne w sprawie sposobu, w jaki należy określać zyski przypisane zakładowi, zgodnie z postanowieniami ustępu 2.

20. Jak wyjaśniono w raporcie, przypisanie zysków zakładowi na podstawie ustępu 2 będzie wynikało z obliczenia zysków (lub strat) z całej jego działalności, w tym z transakcji z przedsiębiorstwami niezależnymi, z przedsiębiorstwami zależnymi (przy bezpośrednim zastosowaniu Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych) oraz z transakcji wewnętrznych z innymi częściami przedsiębiorstwa. Analiza ta zawiera dwa etapy opisane poniżej. Kolejność prezentowania poszczególnych elementów składających się na te etapy nie powinna być traktowana restrykcyjnie, ponieważ poszczególne elementy mogą być ze sobą wzajemnie powiązane (na przykład ryzyko jest pierwotnie przypisywane zakładowi, ponieważ wykonuje on ważne ludzkie funkcje związane z podejmowaniem ryzyka, lecz uznanie i kwalifikacja późniejszych transakcji wewnętrznych pomiędzy zakładem a inną częścią przedsiębiorstwa zarządzającego ryzykiem może prowadzić do przeniesienia ryzyka oraz kapitału pozwalającego na przeniesienie takiego ryzyka na tę inną część przedsiębiorstwa).

21. W ramach pierwszego etapu podejmowana jest analiza funkcjonalna i faktyczna, która prowadzi do:

- przypisania zakładowi, w danym przypadku, praw i obowiązków wynikających z transakcji między przedsiębiorstwem, którego zakład jest częścią, a odrębnymi przedsiębiorstwami;
- identyfikacji ważnych funkcji ludzkich związanych z przypisaniem własności ekonomicznej aktywów oraz z przypisaniem własności ekonomicznej aktywów zakładowi;
- identyfikacji ważnych funkcji ludzkich związanych z podejmowaniem ryzyka oraz z przypisaniem ryzyka zakładowi;
- identyfikacji innych funkcji zakładu i określenia istoty wewnętrznych transakcji między zakładem i innymi częściami tego samego przedsiębiorstwa, które mogą być właściwie uwzględnione po przekroczeniu kryterium progu, o którym mowa w punkcie 26; oraz
- przypisania kapitału opartego na aktywach i ryzyku przypisanych zakładowi.

22. W ramach drugiego etapu wszelkie transakcje z przedsiębiorstwami powiązanymi przypisane zakładowi są wyceniane zgodnie z Wytycznymi OECD w sprawie cen transferowych i te Wytyczne są stosowane przez analogię do transakcji wewnętrznych między zakładem i innymi częściami przedsiębiorstwa, któ-

rego zakład jest częścią. Procedura obejmuje wycenę na podstawie pełnej konkurencji tych uwzględnionych wewnętrznych transakcji, poprzez:

– ustalanie porównywalności między transakcjami wewnętrznymi i transakcjami na wolnym rynku, dokonane poprzez bezpośrednie zastosowanie czynników porównywalności zawartych w Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych (cechy charakterystyczne dóbr lub usług, okoliczności ekonomiczne i strategie handlowe) lub przez analogię (analiza funkcjonalna, warunki kontraktów) z uwzględnieniem faktycznej szczególnej sytuacji zakładu; oraz
– stosowanie przez analogię metod zawartych w Wytycznych OECD w celu ustalenia wolnorynkowego wynagrodzenia z tytułu wewnętrznych transakcji między zakładem a resztą przedsiębiorstwa, z uwzględnieniem funkcji pełnionych przez zakład oraz przez pozostałe części przedsiębiorstwa, wykorzystywanych aktywów i ryzyka przypisanego zakładowi i innym częściom przedsiębiorstwa.

23. Każda z tych operacji jest omawiana bardziej szczegółowo w raporcie, w szczególności w zakresie przypisywania zysków zakładom przedsiębiorstw operujących w sektorze finansowym, w którym duża część operacji odbywa się za pośrednictwem zakładów (zob. część II raportu, która omawia zakłady banków; część III, która omawia zakłady przedsiębiorstw prowadzących transakcje globalne, oraz część IV, która omawia zakłady przedsiębiorstw prowadzących działalność ubezpieczeniową).

24. Ustęp 2 dotyczy szczególnie transakcji wewnętrznych między zakładem a innymi częściami przedsiębiorstwa, którego zakład jest częścią, w celu podkreślenia, że fikcja odrębnego i niezależnego przedsiębiorstwa, zawarta w ustępie, wymaga, aby te transakcje były traktowane w taki sam sposób jak podobne transakcje mające miejsce między przedsiębiorstwami niezależnymi. To szczególne nawiązanie do transakcji wewnętrznych zakładu a innymi częściami przedsiębiorstwa nie ogranicza jednak zakresu stosowania ustępu. Jeżeli transakcja, która ma miejsce między przedsiębiorstwem a przedsiębiorstwem powiązanym, wpływa bezpośrednio na ustalenie zysków, które można przypisać zakładowi (na przykład gdy zakład nabywa towary od przedsiębiorstwa powiązanego, które następnie będą sprzedawane za pośrednictwem zakładu), ustęp 2 wymaga również, aby w celu obliczenia zysków, które można przypisać zakładowi, warunki transakcji zostały skorygowane w razie konieczności, aby odpowiadały warunkom podobnej transakcji między niezależnymi przedsiębiorstwami. Załóżmy na przykład, że zakład przedsiębiorstwa znajdującego się w państwie R, położony w państwie S, nabywa towary od przedsiębiorstwa powiązanego z państwa T. Jeżeli cena przewidziana w kontrakcie między dwoma przedsiębiorstwami powiązanymi przekracza poziom, który byłby uzgodniony między przedsiębiorstwami niezależnymi, ustęp 2 artykułu 7 konwencji między państwem S

i państwem R upoważni państwo S do korekty zysków, które mogą być przypisane zakładowi w celu odzwierciedlenia tego, co odrębne, i niezależne przedsiębiorstwo zapłaciłoby za te towary. W takim przypadku państwo R będzie również miało możliwość skorygować zyski przedsiębiorstwa państwa R, opierając się na ustępie 1 artykułu 9 konwencji między państwem R i państwem T, co spowoduje zastosowanie odpowiedniego mechanizmu korekcyjnego ustępu 2 artykułu 9 tej konwencji.

25. Transakcje wewnętrzne między zakładem a innymi częściami przedsiębiorstwa, którego zakład jest częścią, nie mają skutków prawnych dla przedsiębiorstwa jako całości. To zakłada konieczność uważnego zbadania dokumentacji (przy nieuniknionym braku na przykład prawnie wiążących kontraktów), która w przeciwnym przypadku mogłaby istnieć.

26. Na ogół nie zamierza się narzucania większych wymogów w zakresie dokumentacji związanej z takimi transakcjami wewnętrznymi niż wymogi stosowane wobec transakcji między przedsiębiorstwami powiązanymi. Ponadto, w przypadku dokumentacji dotyczącej cen transferowych, o których mowa w Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych, wymogi nie powinny być stosowane w taki sposób, aby narzucić podatnikom koszty i obciążenia dysproporcjonalne do danych okoliczności. Niemniej, z uwagi na specyficzny charakter transakcji wewnętrznej, pewne państwa mogą żądać od podatników wyraźnego ustalenia, że transakcja wewnętrzna powinna być wzięta pod uwagę. Tak więc na przykład przygotowane równocześnie zapisy księgowe i inna dokumentacja wykazujące istnienie transakcji wewnętrznej, której skutkiem jest przeniesienie z punktu widzenia ekonomicznego ważnych ryzyk, odpowiedzialności oraz zysków, byłyby pożytecznym punktem wyjścia dla potrzeb przypisywania zysków. Podatnicy są zachęcani do przygotowywania takiej dokumentacji, ponieważ pomoże to znacznie zredukować ryzyko kontrowersji w sprawie stosowania takiej metody. Administracje podatkowe będą wtedy uwzględniać taką dokumentację niezależnie od braku jej mocy prawnej, o ile:

- dokumentacja jest spójna z istotą ekonomiczną działalności prowadzonej przez przedsiębiorstwo, wykazaną przez analizę funkcjonalną i faktyczną;
- udokumentowane warunki transakcji wewnętrznej, ujęte w ich całokształcie, nie różnią się od tych, które byłyby ustalone przez porównywalne przedsiębiorstwa niezależne, zachowujące się w racjonalny handlowo sposób, lub jeżeli warunki te się różnią, to struktura przedstawiona w dokumentacji podatnika nie przeszkadza administracji podatkowej w ustaleniu właściwej ceny transferowej; oraz
- transakcja wewnętrzna przedstawiona w dokumentacji podatnika nie narusza zasad metody zawartej w raporcie, na przykład przez sugerowanie przeniesienia ryzyka w sposób, który oddziela go od funkcji.

27. Początek ustępu 2 oraz wyrażenia „w każdym umawiającym się państwie" wykazują, że ustęp 2 ma zastosowanie nie tylko do określenia zysków, które umawiające się państwo, w którym położony jest zakład, może opodatkować zgodnie z ostatnim zdaniem ustępu 1, lecz również dla zastosowania artykułów 23 A i 23 B przez drugie umawiające się państwo. Jeżeli przedsiębiorstwo jednego umawiającego się państwa prowadzi działalność za pośrednictwem zakładu położonego w drugim umawiającym się państwie, to pierwsze wymienione państwo powinno albo zwolnić od podatku zyski, które można przypisać zakładowi (artykuł 23A), albo zaliczyć na podatek pobrany przez drugie państwo od tych zysków (artykuł 23B). Na podstawie obu tych artykułów państwo to powinno więc ustalić zyski, które można przypisać zakładowi, aby zapewnić zwolnienie od podwójnego opodatkowania, i w tym celu zobowiązane jest do stosowania przepisów z ustępu 2.

28. Fikcja odrębnego i niezależnego przedsiębiorstwa przewidziana w ustępie 2 jest ograniczona do określenia zysków, które można przypisać zakładowi. Nie rozciąga się ona na stworzenie hipotetycznego dochodu przedsiębiorstwa, który umawiające się państwo może opodatkować jako taki na podstawie swojego prawa wewnętrznego, dowodząc, że taki dochód jest objęty innym artykułem konwencji, która zgodnie z ustępem 4 artykułu 7 zezwala na opodatkowanie tego dochodu bez względu na postanowienia ustępu 1 artykułu 7. Załóżmy na przykład, że okoliczności konkretnego przypadku usprawiedliwiają uznanie, że ekonomiczna własność budynku wykorzystywanego przez zakład powinna być przypisana siedzibie głównej (zob. punkt 75 części I raportu). W takim przypadku ustęp 2 mógłby wymagać odliczenia hipotetycznego czynszu przy ustalaniu zysków zakładu. Jednakże fikcja ta nie może być interpretowana jako tworząca dochód z nieruchomości w rozumieniu artykułu 6. Fikcja przewidziana w ustępie 2 nie zmienia bowiem charakteru dochodów osiągniętych przez przedsiębiorstwo; stosuje się ją tylko dla określenia zysków, jakie można przypisać zakładowi na potrzeby artykułów 7, 23A i 23B. Podobnie, fakt, że zgodnie z ustępem 2 koszty hipotetycznych odsetek mogą być odliczone przy ustalaniu zysków, jakie można przypisać zakładowi, nie oznacza, że wszelkie odsetki zostały wypłacone przedsiębiorstwu, którego zakład jest częścią, w rozumieniu ustępów 1 i 2 artykułu 11. Fikcja odrębnego i niezależnego przedsiębiorstwa nie rozciąga się na artykuł 11 i w rozumieniu tego artykułu nie można uważać, że jedna część przedsiębiorstwa dokonała wypłaty odsetek innej części tego samego przedsiębiorstwa. Jednakże oczywiste jest, że jeżeli odsetki wypłacone przez przedsiębiorstwo osobie trzeciej są wypłacane z tytułu zadłużenia zaciągniętego w imieniu zakładu przedsiębiorstwa i koszty tego zadłużenia są ponoszone przez ten zakład, to ta rzeczywista wypłata odsetek może na mocy ustępu 2 artykułu 11 być opodatkowana przez państwo, w którym zakład jest położony. Poza tym, jeżeli przeniesienie aktywów między zakładem a resztą przedsiębiorstwa traktowane jest jako transakcja wewnętrzna w rozumieniu ustępu 2 artykułu 7, to artykuł 13 nie zabrania państwom traktowania zysków, jakie mogą

wynikać z takiej transakcji, jako zysków z przeniesienia własności majątku, do których mają zastosowanie normy tego artykułu, pod warunkiem jednak, że takie opodatkowanie będzie zgodne z artykułem 7 (zob. punkty 4, 8 i 10 komentarza do artykułu 13).

29. Niektóre państwa uważają, że z punktu widzenia polityki podatkowej, zasada fikcji odrębnego i niezależnego przedsiębiorstwa przewidziana w ustępie 2 nie powinna się ograniczać do stosowania artykułów 7, 23A i 23B, lecz powinna również rozszerzać się na interpretację i stosowanie innych artykułów konwencji, tak aby zakłady mogły być traktowane w miarę możliwości w taki sam sposób jak przedsiębiorstwo zależne. Państwa te mogą tym samym uważać, że hipotetyczne koszty związane z transakcjami wewnętrznymi, które zgodnie z ustępem 2 są odliczane przy obliczaniu zysków zakładu, powinny być traktowane na potrzeby innych artykułów konwencji w taki sam sposób jak wypłaty dokonywane przez spółkę zależną spółce macierzystej. Państwa te mogą tym samym zechcieć włączyć do swoich konwencji podatkowych przepisów, zgodnie z którymi koszty związane z transakcjami wewnętrznymi powinny być uznane na potrzeby artykułów 6 i 11 (należy jednak zaznaczyć, że podatek będzie pobrany zgodnie z takimi przepisami tylko w granicach przewidzianych przez prawo wewnętrzne). Ewentualnie, państwa te mogą zechcieć, aby wewnętrzne transakcje nie były uznane w okolicznościach, gdyby równorzędna transakcja między dwoma odrębnymi przedsiębiorstwami prowadziła do powstania dochodu objętego artykułem 6 lub 11 (w takim przypadku ważną sprawą będzie jednak zapewnienie, aby właściwy udział wydatków związanych z tym, co mogłoby być uznane jako transakcja wewnętrzna, był przypisany odnośnej części przedsiębiorstwa). Jednakże państwa, które rozważają możliwość stosowania takiego rozwiązania, powinny uwzględnić fakt, że z uwagi na szczególne względy stosowane do opłat z tytułu hipotetycznych odsetek między różnymi częściami przedsiębiorstwa finansowego (na przykład banku), transakcje wewnętrzne prowadzące do takich hipotetycznych odsetek zostały dawno uznane nawet przed przyjęciem obecnej wersji artykułu.

30. Ustęp 2 ustala zyski, jakie można przypisać zakładowi w rozumieniu postanowień zawartych w ustępie 1, które przydzielają prawa do opodatkowania tych zysków. Gdy tylko zyski, które można przypisać zakładowi, zostały ustalone zgodnie z ustępem 2 artykułu 7, do prawa wewnętrznego każdego umawiającego się państwa należy określenie, czy i jak takie zyski powinny być opodatkowane, pod warunkiem przestrzegania wymogów zawartych w ustępie 2 i innych przepisach konwencji. Ustęp 2 nie zajmuje się kwestią, czy wydatki można odliczyć przy obliczaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu przedsiębiorstwa w którymkolwiek umawiającym się państwie. Warunki możliwości odliczania kosztów podlegają ustaleniu przez prawo wewnętrzne, z zastrzeżeniem przepisów konwencji, w szczególności ustępu 3 artykułu 24 (zob. poniżej, punkty 33 i 34).

31. Tak więc, mimo faktu, że pewne normy prawa wewnętrznego, według których transakcje wewnętrzne nie powinny być uznane na potrzeby określenia zysków, które można przypisać zakładowi zgodnie z ustępem 2, lub które odmawiają prawa od odliczenia wydatków, które nie są poniesione wyłącznie na potrzeby działalności zakładu, są w oczywisty sposób sprzeczne z ustępem 2, to ustęp 2 nie dotyczy pewnych norm prawa wewnętrznego zabraniających odliczania niektórych rodzajów wydatków (na przykład kosztów reprezentacji) lub ustalających, w jakim momencie można odliczyć wydatek. Takie rozróżnienie podnosi jednak trudne kwestie, w szczególności w zakresie ograniczeń nałożonych przez prawo wewnętrzne opartych na tym, kiedy wydatek lub część dochodu jest faktycznie wypłacony. Ponieważ na przykład transakcja wewnętrzna nie pociąga za sobą faktycznego przeniesienia lub wypłaty między dwiema odrębnymi osobami, stosowanie takich ograniczeń prawa wewnętrznego powinno na ogół brać pod uwagę charakter transakcji, a tym samym traktować odnośne przeniesienie lub wypłatę tak, jak gdyby były one dokonane między dwiema odrębnymi osobami.

32. Rozbieżność między ustawodawstwem wewnętrznym dwóch państw dotycząca takich spraw jak stopy amortyzacji, momentu, w którym dochody powinny być wzięte pod uwagę, ograniczeń w zakresie odliczania niektórych wydatków, będą normalnie prowadziły do różnych kwot dochodu do opodatkowania w każdym poszczególnym państwie, nawet jeżeli na potrzeby konwencji kwoty zysków, które mogą być przypisane zakładowi, zostaną obliczone w obydwu państwach na podstawie ustępu 2 (zob. również punkty od 39 do 43 komentarza do artykułów 23A i 23B). Tak więc nawet jeżeli ustęp 2 ma również zastosowanie do umawiającego się państwa, w którym jest położony zakład (w rozumieniu ustępu 1), i do drugiego umawiającego się państwa (w rozumieniu artykułów 23A i 23B), jest prawdopodobne, że kwota dochodu podlegającego opodatkowaniu, od którego przedsiębiorstwo umawiającego się państwa będzie opodatkowane w państwie, w którym przedsiębiorstwo posiada zakład, będzie za dany okres podatkowy różna od kwoty dochodu podlegającego opodatkowaniu, w odniesieniu do którego pierwsze państwo zobowiązane będzie przyznać zwolnienie zgodnie z artykułami 23A i 23B. Poza tym, różnica ta będzie także miała trwały charakter w miarę, jak stanie się wynikiem raczej różnic w ustawodawstwach wewnętrznych w sprawach dotyczących rodzajów wydatków, jakie można odliczyć, niż różnic w ustalaniu terminów, w których dany wydatek powinien być uwzględniony.

33. Przy opodatkowaniu zysków, które mogą być przypisane zakładowi położonemu na jego terytorium, umawiające się państwo będzie jednak zobowiązane uwzględnić postanowienia ustępu 3 artykułu 24. Ustęp ten wymaga między innymi, aby wydatki podlegały odliczeniu na takich samych warunkach, niezależnie czy są one poniesione na potrzeby zakładu położonego w umawiającym się pań-

stwie, czy też na potrzeby przedsiębiorstwa tego państwa. Jak stwierdzono w punkcie 40 komentarza do artykułu 24:

„Zakładom musi być przyznane takie samo prawo jak miejscowym przedsiębiorstwom do odliczania wydatków handlowych, które są na ogół dozwolone przez prawo podatkowe jako podlegające odliczeniu od zysków podlegających opodatkowaniu. Takie odliczenie powinno być dozwolone bez żadnych ograniczeń, innych niż te nałożone również na przedsiębiorstwa miejscowe".

34. Wymóg nałożony przez ustęp 3 artykułu 24 jest taki sam bez względu na to, jak wydatki poniesione przez przedsiębiorstwo na korzyść zakładu są wzięte pod uwagę na potrzeby ustępu 2 artykułu 7. W niektórych wypadkach nie będzie właściwe uznanie, że transakcja miała miejsce między różnymi częściami przedsiębiorstwa. W takich przypadkach wydatki poniesione przez przedsiębiorstwo na potrzeby działalności wykonywanej przez zakład będą bezpośrednio odliczone przy określaniu zysków zakładu (na przykład wynagrodzenie miejscowego robotnika budowlanego wynajętego i opłacanego lokalnie za pracę wyłącznie na placu budowy, który jest zakładem przedsiębiorstwa zagranicznego). W innych przypadkach wydatki poniesione przez przedsiębiorstwo będą przypisane funkcjom wykonywanym przez inne części przedsiębiorstwa całkowicie lub częściowo na korzyść zakładu i właściwy wydatek będzie odliczony przy ustalaniu zysków, które można przypisać zakładowi (na przykład koszty ogólne związane z funkcjami administracyjnymi wykonywanymi przez siedzibę główną na korzyść zakładu). W obu przypadkach ustęp 3 artykułu 24 będzie wymagał, aby w odniesieniu do zakładu, wydatki były odliczane na takich samych warunkach jak stosowane do przedsiębiorstwa tego państwa. Tak więc każdy wydatek poniesiony przez przedsiębiorstwo bezpośrednio lub pośrednio na korzyść zakładu nie musi być na potrzeby podatkowe traktowany mniej korzystnie niż podobny wydatek poniesiony przez przedsiębiorstwo tego państwa. Ta zasada będzie miała zastosowanie bez względu na to, czy w rozumieniu ustępu 2 artykułu 7 wydatek jest bezpośrednio przypisany zakładowi (przykład pierwszy) lub jest przypisany innej części przedsiębiorstwa, lecz odzwierciedlony w hipotetycznym koszcie zakładu (przykład drugi).

35. Ustęp 3 artykułu 5 przewiduje szczególną normę dla stałej placówki, którą jest plac budowy lub prace budowlane albo instalacyjne. Taka stała placówka jest zakładem wyłącznie wtedy, jeżeli trwa ona dłużej niż 12 miesięcy. Doświadczenie wykazało, że tego rodzaju zakłady mogą prowadzić do problemów szczególnych przy przypisywaniu im zysków na podstawie artykułu 7.

36. Te problemy powstają głównie wtedy, gdy dostarczane są towary lub świadczone są usługi przez inne części przedsiębiorstwa lub przez stronę powiązaną w związku z placem budowy lub pracami budowlanymi albo instalacyjnymi. Chociaż problemy te mogą powstać w związku z każdym zakładem, to jednak są

one szczególnie ostre w przypadku placów budowy lub prac budowlanych albo instalacyjnych. W tych okolicznościach należy koniecznie zwracać szczególną uwagę na generalną zasadę, że zysk może być przypisany zakładowi wyłącznie wtedy, gdy wynika on z działalności prowadzonej przez przedsiębiorstwo za pośrednictwem tego zakładu.

37. Na przykład jeżeli towary te są dostarczane przez inne części przedsiębiorstwa, to zyski powstałe z takiej dostawy nie wynikają z działalności prowadzonej za pośrednictwem zakładu, zatem nie można mu ich przypisać. Podobnie, zyski powstałe ze świadczenia usług (takich jak planowanie, projektowanie, sporządzanie planów lub doradztwo techniczne) przez części przedsiębiorstwa prowadzące swoją działalność poza granicami państwa, w którym położony jest zakład, również nie pochodzą z działalności prowadzonej za pośrednictwem tego zakładu, zatem nie można mu ich przypisać.

38. Artykuł 7, w poprzednim brzmieniu przed 2010 r., zawierał następujący ustęp 3:

„Przy ustalaniu zysków zakładu dopuszcza się odliczanie nakładów ponoszonych na rzecz tego zakładu (włącznie z kosztami zarządzania i ogólnymi kosztami administracyjnymi) niezależnie od tego, czy powstały one w tym państwie, w którym położony jest zakład, czy gdzie indziej".

Chociaż celem ustępu było pierwotnie wyjaśnienie, że ustęp 2 wymagał, aby wydatki poniesione bezpośrednio lub pośrednio na korzyść zakładu były brane pod uwagę przy ustalaniu zysku zakładu, nawet jeżeli te wydatki zostały poniesione poza państwem, w którym zakład jest położony, to był czasami odczytywany jako ograniczający odliczanie wydatków, z których pośrednio korzystał zakład, do faktycznej kwoty tych wydatków.

39. Dotyczyło to szczególnie ogólnych kosztów administracyjnych, które zostały wyraźnie wymienione w tym ustępie. Według poprzedniej wersji ustępu 2, zgodnie z jego interpretacją w komentarzu, nie stanowiło to na ogół problemu, ponieważ udział ogólnych kosztów administracyjnych przedsiębiorstwa mógł być na ogół przypisany zakładowi wyłącznie na podstawie kosztów rzeczywiście poniesionych.

40. Jednakże w obecnym brzemieniu ustęp 2 wymaga uznania transakcji wewnętrznych, poprzez które jedna część przedsiębiorstwa wykonuje funkcje na korzyść zakładu (na przykład przez świadczenie pomocy w codziennym zarządzaniu) i stosowania cen wolnorynkowych. Odliczenie wolnorynkowych kosztów tych transakcji wewnętrznych w przeciwieństwie do odliczenia ograniczonego do kosztów rzeczywistych jest wymagane przez ustęp 2. Poprzedni ustęp 3 został więc tym samym skreślony, aby nie mógł on być błędnie interpretowany jako ograni-

czający odliczanie do kwoty rzeczywiście poniesionych wydatków. Skreślenie nie dotyczy wymogu w ramach ustępu 2, aby przy ustalaniu zysków, które można przypisać zakładowi, były uwzględniane wszystkie stosowne wydatki, gdziekolwiek były poniesione. Zależnie od okoliczności będzie to dokonane poprzez odliczanie wszystkich lub części wydatków lub poprzez odliczanie wolnorynkowych kosztów w przypadku transakcji wewnętrznej między zakładem a inną częścią przedsiębiorstwa.

41. Artykuł 7 w brzmieniu przed 2010 r. zawierał również postanowienie, które zezwalało na przypisywaniu zysków zakładowi na podstawie podziału ogólnej kwoty zysków przedsiębiorstwa na poszczególne jego części. Jednakże ta metoda mogła być stosowana tylko, o ile była zwyczajowo stosowana w umawiającym się państwie i wynik jej był zgodny z zasadami artykułu 7. Zdaniem Komitetu, metody inne niż podział ogólnych zysków przedsiębiorstwa mogą być stosowane nawet w najtrudniejszych przypadkach. Komitet postanowił więc skreślić ten przepis, biorąc pod uwagę, że jego stosowanie stało się rzadkie i niezwykle trudno było zapewnić, aby wynik jego stosowania był zgodny z zasadą pełnej konkurencji.

42. Jednocześnie Komitet postanowił również wyeliminować inny przepis zawarty w poprzedniej wersji artykułu, zgodnie z którym zyski przypisywane zakładowi powinny były „być ustalane każdego roku w taki sam sposób, chyba że istnieją ważne i uzasadnione powody, aby postąpić inaczej". Ten przepis, którego celem było zapewnienie ciągłości i harmonijnego traktowania, był właściwy, dopóki było akceptowane, aby zyski przypisywane zakładowi mogły być ustalone za pomocą bezpośrednich lub pośrednich metod lub nawet na podstawie podziału ogólnych zysków przedsiębiorstwa pomiędzy jego poszczególne części. Nowa metoda rozwinięta przez Komitet nie zezwala jednak na stosowanie tak zasadniczo innych metod i tym samym taki przepis nie jest już potrzebny.

43. Ostatnie postanowienie, jakie zostało skreślone z artykułu 7, przewidywało, że „nie można przypisywać zakładowi zysku tylko z samego faktu, że zakład zakupił dobra lub towary dla przedsiębiorstwa". Podpunkt 4d artykułu 5 uznaje, że jeżeli przedsiębiorstwo umawiającego się państwa utrzymuje w drugim państwie placówkę wyłącznie w celu zakupu towarów dla przedsiębiorstwa, to nie można uznać, że jej działalność osiągnęła poziom, który usprawiedliwia opodatkowanie w tym drugim państwie. Jeżeli jednak podpunkt 4d nie może być stosowany, ponieważ przedsiębiorstwo prowadzi za pośrednictwem tej placówki jeszcze inną działalność, która tym samym stanowi zakład, to należy przypisywać zyski wszystkim funkcjom wykonywanym w tym miejscu. Istotnie, gdyby działalność zakupowa była wykonywana przez niezależne przedsiębiorstwo, to nabywca byłby za swoje usługi wynagrodzony na zasadach wolnorynkowych.

Ponieważ zwolnienie z opodatkowania ograniczone do działalności zakupowej podjętej dla przedsiębiorstwa również wymagałoby, aby wydatki poniesione na wykonywanie tej działalności były wyłączone przy ustalaniu zysków przypisanych zakładowi, takie zwolnienie powodowałoby problemy natury administracyjnej. Komitet uznał więc, że postanowienie, na mocy którego żaden zysk nie powinien być przypisany zakładowi z samego faktu, że zakład zakupił towary dla przedsiębiorstwa, nie jest zgodne z zasadą pełnej konkurencji i nie powinno być włączone do tego artykułu.

Ustęp 3

44. Połączenie artykułów 7 (który ogranicza uprawnienia podatkowe państwa, w którym położony jest zakład) i 23A i 23B (które zobowiązują drugie państwo do udzielenia zwolnienia z podwójnego opodatkowania) zapewnia, że nie będzie miało miejsca żadne podwójne opodatkowanie zysków prawidłowo przypisanych zakładowi. Wynik ten może zmusić obydwa państwa do znalezienia rozwiązania dla różnic wynikających z różnych interpretacji ustępu 2 i dlatego bardzo ważne jest, aby istniały odpowiednie mechanizmy pozwalające na rozwiązanie tych różnic, ponieważ jest to konieczne dla uniknięcia podwójnego opodatkowania.

45. Jak już zostało wspomniane, konieczność, aby obydwa umawiające się państwa doszły do wspólnej metody dotyczącej stosowania ustępu 2 w celu wyeliminowania ryzyka podwójnego opodatkowania, spowodowała, że Komitet opracował szczegółowe instrukcje dotyczące interpretacji tego ustępu. Instrukcje te są włączone do raportu, który jest oparty na raporcie Komitetu z 1995 r. *Wytyczne w zakresie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych*.

46. Ryzyka podwójnego opodatkowania można na ogół uniknąć, ponieważ płatnik określać będzie zyski przypisane zakładowi w taki sam sposób w każdym umawiającym się państwie i zgodnie z ustępem 2 – tak jak jest on interpretowany w raporcie, co pozwoli osiągnąć taki sam wynik w rozumieniu artykułu 7 oraz artykułów 23A i 23B (zob. jednak punkt 66). Ponieważ każde państwo akceptuje sposób postępowania płatnika, powinno ono tym samym powstrzymać się od dokonywania korekty zysków na mocy ustępu 2, aby otrzymać inny wynik. Ilustruje to następujący przykład poniżej.

47. Przykład. Fabryka położona w państwie R, będąca częścią przedsiębiorstwa z państwa R, przekazała produkty przeznaczone do sprzedaży zakładowi przedsiębiorstwa, które jest położone w państwie S. W celu określenia zysków przypisanych zakładowi na mocy ustępu 2, raport przewiduje, że należy uwzględnić transakcję wewnętrzną oraz że należy zastosować hipotetyczną cenę wolnorynkową dla tej

transakcji. Dokumentacja przedsiębiorstwa, która jest zgodna z analizą funkcjonalną i faktyczną, i która stanowiła podstawę dla płatnika do obliczenia jego dochodu podlegającego opodatkowaniu w każdym państwie, wykazuje, że miała miejsce transakcja wewnętrzna w postaci sprzedaży produktów przez fabrykę położoną w państwie R zakładowi położonemu w państwie S, oraz że zastosowana została hipotetyczna cena wolnorynkowa w wysokości 100 w celu określenia zysków przypisanych zakładowi. Oba państwa zgadzają się, że uwzględnienie tej transakcji wewnętrznej oraz cena zastosowana przez płatnika są zgodne z zasadami zawartymi w raporcie oraz w Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych. W tym przypadku, oba państwa powinny powstrzymać się od korygowania zysków na tej podstawie, że powinna była być zastosowana inna cena wolnorynkowa; tak długo, jak istnieje zgoda na temat faktu, że podatnik postąpił zgodnie z ustępem 2, administracje podatkowe nie mogą zastępować własnym sądem opinii płatnika o tym, jakie są najlepsze warunki wolnorynkowe. W tym przykładzie fakt, że została zastosowana ta sama cena wolnorynkowa w obu państwach i że państwa uznają tę cenę na potrzeby zastosowania konwencji, zapewni, że jakiekolwiek podwójne opodatkowanie związane z tą transakcją będzie wyeliminowane na podstawie artykułów 23A i 23B.

48. Jednakże w niektórych przypadkach raport i Wytyczne w sprawie cen transferowych mogą zezwalać na odrębną interpretację ustępu 2 i w zakresie, w jakim podwójne opodatkowanie mogłoby inaczej wyniknąć z tych interpretacji, jest sprawą zasadniczą zapewnienie, aby takie podwójne opodatkowanie zostało wyeliminowane. Ustęp 3 zawiera mechanizm, który gwarantuje taki wynik.

49. Na przykład, jak wyjaśniono w punktach od 105 do 171 części I raportu, ustęp 2 zezwala na różne metody ustalania, na podstawie przypisania zakładowi kapitału „wolnego", kwoty wydatków z tytułu odsetek, jakie można przypisać temu zakładowi. Komitet uznał, że może to stworzyć problemy, szczególnie dla instytucji finansowych. Uznał, że w tym i w innych przypadkach, gdy dwa umawiające się państwa interpretowały ustęp 2 w sposób odmienny i gdy nie można stwierdzić, że jedna lub druga z tych interpretacji jest niezgodna z ustępem 2, ważne jest, aby zapewnić wyeliminowanie jakiegokolwiek podwójnego opodatkowania mogącego hipotetycznie wyniknąć z tej różnicy.

50. Ustęp 3 gwarantuje osiągnięcie tego celu. Należy jednak podkreślić, że przypadki, w których będzie konieczne odwołanie się do tego ustępu, będą dosyć ograniczone.

51. Po pierwsze, jak wyjaśniono powyżej, w punkcie 46, jeżeli podatnik ustalił zyski, które można przypisać zakładowi w taki sam sposób w każdym umawiającym się państwie i oba państwa zgadzają się, że podatnik uczynił to zgodnie

z ustępem 2 w świetle interpretacji zawartej w raporcie, to nie powinny być dokonywane żadne korekty zysków w celu osiągnięcia odrębnego wyniku na mocy ustępu 2.

52. Po drugie, ustęp 3 nie ma na celu ograniczenie w jakikolwiek sposób środków zaradczych dostępnych dla zapewnienia przestrzegania przez każde umawiające się państwo obowiązków wynikających z artykułów 23A lub 23B. Na przykład, jeżeli ustalenie przez umawiające się państwo zysków, które można przypisać zakładowi położonemu w tym państwie, jest niezgodne z ustępem 2, to podatnik będzie miał możliwość skorzystania ze środków odwoławczych dostępnych w prawie krajowym oraz z postępowania polubownego przewidzianego w artykule 25, aby wykazać, że nie został on opodatkowany przez to państwo zgodnie z konwencją. Podobnie powyższe środki odwoławcze będą również dostępne, jeżeli drugie państwo nie ustali w rozumieniu artykułów 23A lub 23B zysków, które można przypisać zakładowi zgodnie z ustępem 2, a tym samym nie zastosuje się do postanowień artykułu 7.

53. Jeżeli jednak podatnik nie ustalił zysków, które można przypisać zakładowi zgodnie z ustępem 2, to każde państwo jest uprawnione do dokonania korekty w celu zapewnienia zgodności z tym ustępem. Jeżeli jedno państwo dokona korekty zgodnie z ustępem 2, to ustęp ten z pewnością pozwoli drugiemu państwu na dokonanie wzajemnej korekty, aby uniknąć podwójnego opodatkowania poprzez połączone zastosowanie ustępu 2 i artykułów 23A i 23B (zob. punkt 65 poniżej). Jednakże może zaistnieć sytuacja, że prawo wewnętrzne tego drugiego państwa (na przykład państwa, w którym położony jest zakład) może nie zezwalać mu na dokonanie takiej korekty lub że to państwo może nie mieć bodźca do dokonania tego, jeżeli skutkuje to obniżeniem kwoty zysków, która poprzednio podlegała opodatkowaniu w tym państwie. Może również zaistnieć sytuacja, jak wskazano powyżej, że oba państwa zastosują odrębną interpretację ustępu 2 i nie będzie możliwe stwierdzenie, że jedna lub druga z tych interpretacji nie jest zgodna z ustępem 2.

54. Tego rodzaju trudności rozstrzyga ustęp 3. Następujący przykład ilustruje zastosowanie tego ustępu.

55. Przykład. Fabryka położona w państwie R, będąca częścią przedsiębiorstwa z państwa R, przekazała produkty przeznaczone do sprzedaży zakładowi przedsiębiorstwa, które jest położone w państwie S. W celu określenia zysków przypisanych zakładowi na mocy ustępu 2, transakcja wewnętrzna musi być uwzględniona i hipotetyczna cena wolnorynkowa powinna być do niej zastosowana. Dokumentacja przedsiębiorstwa, która jest zgodna z analizą funkcjonalną i faktyczną i która stanowiła podstawę dla płatnika do obliczenia jego dochodu podlegającego opodatkowa-

niu w każdym państwie, wykazuje, że miała miejsce transakcja wewnętrzna w postaci sprzedaży produktów przez fabrykę położoną w państwie R zakładowi położonemu w państwie S, oraz że zastosowana została hipotetyczna cena wolnorynkowa w wysokości 90 w celu określenia zysków przypisanych zakładowi. Państwo S akceptuje kwotę zastosowaną przez podatnika, lecz państwo R uważa, że kwota jest poniżej tego, czego wymaga jego prawo wewnętrzne i zasada wolnorynkowa wyrażona w ustępie 2. Uważa ono, że właściwa cena wolnorynkowa powinna wynosić 110 i dokonuje korekty podatku do zapłacenia w państwie R po obniżeniu kwoty zwolnienia (artykuł 23A) lub zaliczenia na podatek (artykuł 23B) żądanego przez podatnika w odniesieniu do zysków przypisanych zakładowi. W tej sytuacji, ponieważ cena tej samej transakcji została ustalona na 90 w państwie S i na 110 w państwie R, zyski w wysokości 20 mogą podlegać podwójnemu opodatkowaniu. Ustęp 3 ma zastosowanie do tej sytuacji; zgodnie z nim państwo S, ponieważ rzeczywiście ma miejsce podwójne opodatkowanie i korekta dokonana przez państwo R jest zgodna z ustępem 2, powinno dokonać stosownej korekty podatku podlegającego zapłaceniu w państwie S od zysków, które są opodatkowane w obu państwach.

56. Jednakże, jeżeli państwo S uzna, że korekta dokonana przez państwo R nie była uzasadniona ustępem 2, to nie będzie uważało, że powinno dokonać takiej korekty. W takim przypadku kwestia, czy państwo S powinno dokonać korekty na podstawie ustępu 3 (jeżeli korekta dokonana przez państwo R jest uzasadniona na podstawie ustępu 2) lub czy państwo R powinno wstrzymać się od dokonania pierwotnej korekty (jeżeli nie jest uzasadniona na podstawie ustępu 2), będzie rozstrzygnięta w ramach postępowania polubownego zgodnie z ustępem 1 artykułu 25, stosując w miarę konieczności postanowienie o arbitrażu zawarte w ustępie 5 artykułu 25 (ponieważ chodzi o stwierdzenie, czy działania jednego lub obu umawiających się państw pociągają lub pociągną za sobą opodatkowanie podatnika niezgodne z konwencją). Dzięki takiej procedurze oba państwa będą mogły uzgodnić taką samą cenę wolnorynkową, która może być jedną z cen zaproponowanych przez podatnika i oba państwa lub ceną odmienną.

57. Jak wykazano na przykładzie opisanym w punkcie 55, ustęp 3 wskazuje na potencjalne ryzyko, że konwencja może nie zapewnić ochrony przed podwójnym opodatkowaniem w pewnych sytuacjach, w których obydwa umawiające się państwa stosują odmienne interpretacje ustępu 2 artykułu 7 oraz gdy opodatkowanie przez każde z tych państw może być uważane za zgodne z konwencją. Ustęp 3 zapewnia w takich przypadkach zwolnienie z podwójnego opodatkowania, co jest spójne z podstawowymi celami konwencji.

58. Ustęp 3 podziela główne cechy ustępu 2 artykułu 9. Po pierwsze, ma on zastosowanie do każdego państwa w odniesieniu do korekty dokonanej przez drugie państwo. Tak więc stosuje się on wzajemnie, niezależnie czy korekta pier-

wotna została dokonana przez państwo, w którym położony jest zakład, czy też przez drugie państwo. Poza tym, nie ma on zastosowania, chyba że jedno z państw dokona korekty.

59. Jak w przypadku ustępu 2 artykułu 9, nie trzeba obowiązkowo dokonać automatycznie stosownej korekty tylko dlatego, że zyski przypisane zakładowi zostały skorygowane przez jedno z umawiających się państw. Stosowna korekta wymagana jest wyłącznie wtedy, gdy drugie państwo uważa, że skorygowane zyski zgodne są z ustępem 2. Inaczej mówiąc, nie można powoływać się na ustęp 3 i nie można go stosować, jeżeli zyski przypisane zakładowi są korygowane do poziomu, który różni się od poziomu, jaki byłby osiągnięty, gdyby zyski te były poprawnie obliczone zgodnie z zasadami ustępu 2. Bez względu na to, które państwo dokonuje korekty pierwotnej, drugie państwo jest zobowiązane do dokonania właściwej i współzależnej korekty tylko wówczas, jeżeli uważa, że skorygowane poprawnie zyski odzwierciedlają to, jakie zyski powinny być osiągnięte, gdyby transakcje wewnętrzne zakładu były transakcjami wolnorynkowymi. Drugie państwo jest więc zobowiązane do dokonania współzależnej korekty tylko wtedy, gdy uważa ono, że korekta pierwotna jest uzasadniona zarówno co do zasady, jak i co do kwoty.

60. Ustęp 3 nie wymienia metody, za pomocą której stosowna korekta ma być dokonana. Jeżeli korekta pierwotna jest dokonana przez państwo, w którym położony jest zakład, to korekta przewidziana przez ustęp 3 mogłaby być przyznana w drugim państwie poprzez korektę kwoty dochodu, który powinien być zwolniony od podatku na podstawie artykułu 23A lub zaliczenia na podatek przyznanego na podstawie artykułu 23B. Jeżeli korekta pierwotna jest dokonana przez to drugie państwo, korekta przewidziana w ustępie 3 mogłaby być dokonana przez państwo, w którym położony jest zakład, przez zmianę opodatkowania przedsiębiorstwa tego drugiego państwa w celu obniżenia o właściwą kwotę dochodu podlegającego opodatkowaniu.

61. Kwestia tak zwanej wtórnej korekty, która jest omawiana w punkcie 8 komentarza do artykułu 9, nie powstaje w przypadku korekty na podstawie ustępu 3. Jak wskazano powyżej, w punkcie 28, ustalanie zysków, które można przypisać zakładowi, dotyczy jedynie artykułów 7, 23A i 23B i nie ma wpływu na stosowanie innych artykułów konwencji.

62. Podobnie jak ustęp 2 artykułu 9, ustęp 3 pozostawia otwartą kwestię, czy powinien być ustalany jakiś okres, po upływie którego państwo nie byłoby zobowiązane do dokonania stosownej korekty zysków przypisanych zakładowi w następstwie rewizji podwyższającej te zyski w drugim państwie. Niektóre państwa uważają, że obowiązek ten nie powinien być ograniczony w czasie, inaczej mówiąc, nawet jeżeli państwo, które dokona korekty pierwotnej, cofnie się o parę lat wstecz, to przedsiębiorstwo powinno mieć zagwarantowaną pewność, że będzie dokonana

właściwa korekta w drugim państwie. Inne państwa uważają, że takie nieograniczone zobowiązanie nie byłoby racjonalne z administracyjnego punktu widzenia. Kwestia ta nie była omawiana ani w tekście ustępu 2 artykułu 9, ani w ustępie 3, lecz umawiające się państwa mają swobodę włączenia do swoich konwencji dwustronnych przepisów ograniczających w czasie obowiązek państwa do dokonania stosownej korekty (zob. punkty 39, 40 i 41 komentarza do artykułu 25).

63. W pewnych przypadkach, pierwotna korekta dokonana przez jedno państwo nie będzie wymagała natychmiastowej odpowiedniej korekty kwoty podatku pobranego od zysków w drugim państwie (na przykład gdy pierwotna korekta dokonana przez jedno państwo zysków przypisanych zakładowi wpłynie na obliczenie kwoty strat, które można przypisać pozostałym częściom przedsiębiorstwa w drugim państwie). Właściwe organy mogą zgodnie z drugim zdaniem ustępu 3 określić wpływ, jaki pierwotna korekta będzie mieć w przyszłości na kwotę podatku do zapłacenia w drugim państwie, zanim ten podatek będzie faktycznie nałożony; w rzeczywistości, w celu uniknięcia problemu opisanego w poprzednim punkcie, właściwe organy mogą preferować zastosowanie postępowania polubownego przy najbliższej okazji w celu ustalenia, w jakim zakresie można żądać dokonania współzależnej korekty w drugim państwie w późniejszym stadium.

64. Jeżeli istnieje spór między zainteresowanymi stronami co do kwoty i istoty właściwej korekty, to powinno być zastosowane postępowanie polubowne przewidziane w ramach artykułu 25, jak to ma miejsce w przypadku korekty dokonanej na mocy ustępu 2 artykułu 9. W rzeczywistości, jak wykazano na przykładzie opisanym powyżej w punkcie 55, jeżeli jedno z umawiających się państw dokonuje korekty zysków przypisanych zakładowi bez przyznania przez drugie państwo stosownej korekty współzależnej w granicach koniecznych do uniknięcia podwójnego opodatkowania, to podatnik będzie miał możliwość zastosowania postępowania polubownego przewidzianego w ustępie 1 artykułu 25, a w razie konieczności, będzie mógł zastosować postanowienia dotyczące arbitrażu zawarte w ustępie 5 artykułu 25, w celu zażądania od właściwych organów, aby uznały, że albo pierwotna korekta dokonana przez jedno z państw, albo uchybienie drugiego państwa w obowiązku dokonania korekty współzależnej nie są zgodne z postanowieniami konwencji (postanowienia dotyczące arbitrażu zawarte w ustępie 5 artykułu 25 będą odgrywały decydującą rolę w przypadkach, gdy właściwe organy nie będą w stanie porozumieć się, ponieważ gwarantują, że kwestie będące przeszkodą do osiągnięcia porozumienia będą rozstrzygane w drodze arbitrażu).

65. Ustęp 3 stosuje się tylko w granicach koniecznych do wyeliminowania podwójnego opodatkowania zysków wynikających z korekty. Załóżmy na przykład, że państwo, w którym położony jest zakład, koryguje zyski, które podatnik przypisał temu zakładowi dla odzwierciedlenia faktu, że cena transakcji wewnętrznej

między zakładem a resztą przedsiębiorstwa nie była zgodna z zasadą pełnej konkurencji. Załóżmy, że drugie państwo również zgadza się, że cena zastosowana przez podatnika nie była ceną wolnorynkową. W tym przypadku połączone zastosowanie ustępu 2 i artykułów 23A lub 23B będzie wymagało, aby drugie państwo przypisało zakładowi na potrzeby zwolnienia od podwójnego opodatkowania skorygowane zyski, które będą odzwierciedlać cenę wolnorynkową. W takim przypadku ustęp 3 będzie stosowany tylko w granicach, w jakich państwa te zastosują odrębną interpretację tego, co powinno stanowić poprawną cenę wolnorynkową.

66. Ustęp 3 stosuje się tylko do różnic w ustalaniu zysków przypisanych zakładowi, prowadzących do przypisania tej samej części zysków różnym częściom przedsiębiorstwa, i to zgodnie z artykułem 7. Jak już wyjaśniono (zob. punkty 30 i 31 powyżej), artykuł 7 nie zajmuje się obliczaniem dochodu podlegającego opodatkowaniu, lecz raczej przypisaniem zysków na potrzeby podziału prawa do opodatkowania między dwoma umawiającymi się państwami. Artykuł ten służy więc wyłącznie do podziału dochodów i wydatków na potrzeby podziału uprawnień w zakresie opodatkowania i nie przesądza kwestii, które dochody podlegają opodatkowaniu, a które wydatki podlegają odliczeniu, co należy do prawa wewnętrznego z zastrzeżeniem postanowień ustępu 2. Jeżeli zyski przypisane zakładowi są takie same w każdym państwie, kwota, która będzie włączona do dochodu podlegającego opodatkowaniu, od którego podatek będzie pobrany w każdym państwie za dany okres podatkowy, może być różna z uwagi na różnice w postanowieniach prawa wewnętrznego, na przykład w odniesieniu do uznania za dochód i odliczenia wydatków. Ponieważ te różne postanowienia prawa wewnętrznego mają zastosowanie wyłącznie do zysków przypisanych każdemu państwu, to nie prowadzą one same przez się do podwójnego opodatkowania w rozumieniu ustępu 3.

67. Ponadto, ustęp 3 nie ma wpływu na obliczenie zwolnień lub zaliczeń na podstawie artykułu 23A lub 23B z wyjątkiem potrzeb zwolnienia od podwójnego opodatkowania, które inaczej byłoby nieosiągalne z tytułu podatku zapłaconego umawiającemu się państwu, w którym położony jest zakład od zysków przypisanych zakładowi w tym państwie. Ten ustęp nie będzie więc miał zastosowania, jeżeli zyski te zostały w pełni zwolnione od podatku przez drugie państwo lub jeżeli podatek zapłacony w pierwszym wymienionym państwie został w pełni zaliczony na poczet podatku drugiego państwa zgodnie z jego prawem wewnętrznym oraz zgodnie z artykułem 23A lub 23B.

68. Niektóre państwa mogą preferować, aby przypadki objęte ustępem 3 były rozwiązywane w drodze postępowania polubownego (brak rozstrzygnięcia sprawy przedłożonej w ramach tego postępowania powoduje wszczęcie postępowania arbitrażowego zgodnie z ustępem 5 artykułu 25), jeżeli jedno państwo nie zgodzi się jednostronnie na dokonanie korekty współzależnej bez przyznania państwu

dokonującemu korekty pierwotnej uprzywilejowanej pozycji w odniesieniu do ceny lub metody wolnorynkowej. Takie państwa wolałyby więc przepis, który stwarzałby zawsze możliwości państwu negocjowania z państwem, które dokonało korekty pierwotnej, wolnorynkowej ceny lub metody, jaka miałaby być zastosowana. Państwa, które podzielają taki pogląd, mogą zechcieć zastosować następującą alternatywną wersję ustępu 3:

„Jeżeli zgodnie z ustępem 2 umawiające się państwo dokonuje korekty zysków przypisanych zakładowi przedsiębiorstwa jednego z umawiających się państw i odpowiednio opodatkowuje zyski przedsiębiorstwa, które zostały opodatkowane w drugim państwie, to drugie państwo, w granicach koniecznych dla wyeliminowania podwójnego opodatkowania, dokona właściwej korekty, jeżeli zgadza się na korektę dokonaną przez pierwsze państwo; jeżeli drugie państwo nie zgadza się na tę korektę, to umawiające się państwa wyeliminują wynikające z tego podwójne opodatkowanie w drodze postępowania polubownego".

69. Intencją tej alternatywnej wersji jest zapewnienie, aby państwo poproszone o dokonanie korekty współzależnej miało zawsze możliwość zażądania, aby była ona dokonana w drodze postępowania polubownego. Ta wersja różni się poważnie od ustępu 3 tym, że nie nakłada na to państwo obowiązku prawnego wyrażenia zgody na dokonanie korekty współzależnej, nawet jeżeli uważa ono, że dokonana korekta przez drugie państwo jest zgodna z ustępem 2. Przepis dałby państwu możliwość negocjowania z drugim państwem kwestii, co stanowi najwłaściwszą cenę lub metodę wolnorynkową. Jeżeli dane państwo nie zgodzi się jednostronnie na dokonanie korekty współzależnej, to ta wersja ustępu 3 zapewniłaby, że podatnik będzie miał możliwość skorzystania z postępowania polubownego w celu rozstrzygnięcia swojej sprawy. Ponadto, jeżeli w takim przypadku wszczęte jest postępowanie polubowne, to przepis ten nakłada na obydwa umawiające się państwa wzajemny obowiązek prawny wyeliminowania podwójnego opodatkowania w drodze polubownej, nawet jeżeli przepis nie zawiera istotnego standardu, rozstrzygającego, które państwo ma obowiązek pójść na kompromis w celu osiągnięcia porozumienia polubownego. Jeżeli oba umawiające się państwa nie osiągną porozumienia w sprawie wyeliminowania podwójnego opodatkowania, to oba państwa pogwałcą swoje zobowiązania wynikające z konwencji. Obowiązek wyeliminowania takich przypadków podwójnego opodatkowania w drodze polubownej jest tym samym silniejszy niż zasada zawarta w ustępie 2 artykułu 25, która wymaga od właściwych organów jedynie podjęcia starań w sprawie rozstrzygnięcia danego przypadku w drodze polubownej.

70. Jeżeli umawiające się państwa uzgodnią dwustronnie o zastąpieniu ustępu 3 powyższym alternatywnym przepisem, to komentarze poczynione w punktach 66 i 67 odnośnie do ustępu 3 będą miały również zastosowanie w odniesieniu do tego alternatywnego przepisu.

Ustęp 4

71. Chociaż nie uznano za konieczne zdefiniowanie w konwencji określenia „zyski", to należy rozumieć, że określenie to użyte w tym artykule i innych w konwencji ma szerokie znaczenie obejmujące cały dochód osiągany z prowadzenia przedsiębiorstwa. Takie szerokie znaczenie jest zgodne ze stosowaniem tego terminu w ustawodawstwie podatkowym większości państw członkowskich OECD.

72. W przypadku braku ustępu 4, ta interpretacja określenia „zyski" mogłaby zrodzić jakąś niepewność w zakresie stosowania konwencji. Jeżeli zyski przedsiębiorstwa obejmują kategorie dochodów, które są uregulowane oddzielnie w innych artykułach konwencji, na przykład dywidendy, mogłaby powstać kwestia, który artykuł – 7 czy 10 powinien mieć zastosowanie do tej kategorii dochodu.

73. Ponieważ stosowanie tego oraz innego właściwego artykułu prowadziłoby do takiego samego traktowania podatkowego, kwestia ta ma małe znaczenie praktyczne. Poza tym inne artykuły konwencji zajmują się wyraźnie tą kwestią w odniesieniu do niektórych kategorii dochodów (na przykład ustęp 4 artykułu 6, ustęp 4 artykułów 10 i 11, ustęp 3 artykułu 12, ustępy 1 i 2 artykułu 17 oraz ustęp 2 artykułu 21).

74. Może jednak powstać kwestia w odniesieniu do innych kategorii dochodów i dlatego postanowiono włączyć normę interpretacyjną, zgodnie z którą artykuły mające zastosowanie do specyficznych kategorii dochodów będą miały pierwszeństwo przed artykułem 7. Z tej normy wynika, że artykuł będzie miał zastosowanie do zysków przedsiębiorstwa, które nie należą do kategorii dochodów objętych przez te inne artykuły i dodatkowo, do dochodów, które na podstawie ustępu 4 artykułów 10 i 11, ustępu 3 artykułu 12 oraz ustępu 2 artykułu 21 wchodzą w zakres stosowania artykułu 7. Jednakże norma ta nie określa sposobu, w jaki dochód będzie sklasyfikowany w rozumieniu ustawodawstwa krajowego; tak więc jeżeli umawiające się państwo może opodatkować jakiś składnik dochodu na podstawie innych artykułów konwencji, to państwo może, opierając się na swoim krajowym prawie podatkowym, określić taki dochód według własnego uznania (to znaczy jako zyski przedsiębiorstwa lub jako specyficzną kategorię dochodu), pod warunkiem że traktowanie tego składnika dochodu jest zgodne z postanowieniami konwencji. Należy również zauważyć, że gdy przedsiębiorstwo jednego umawiającego się państwa osiąga dochody z tytułu nieruchomości za pośrednictwem zakładu położonego w drugim państwie, to drugie państwo nie może opodatkować tych dochodów, jeżeli są osiągane z nieruchomości położonych w pierwszym wymienionym państwie lub w państwie trzecim (zob. punkt 4 komentarza do artykułu 21 oraz punkty 9 i 10 komentarza do artykułów 23A i 23B).

75. Umawiające się państwa mają otwartą możliwość dwustronnego uzgodnienia szczególnych wyjaśnień lub definicji dotyczących określenia „zyski" w celu doprecyzowania rozróżnienia między tym określeniem a na przykład pojęciem dywidendy. Należałoby tak w szczególności postąpić w przypadku, gdy podczas negocjowanej konwencji dokonano zmian definicji przewidzianych w artykułach dotyczących dywidend, odsetek i należności licencyjnych. Można również uznać za pożądane, jeżeli umawiające się państwa zechcą poinformować, że zgodnie z ustawodawstwem jednego lub obu państw, określenie „zyski" obejmuje szczególne rodzaje przychodów, takie jak dochód z przeniesienia własności lub wydzierżawienia przedsiębiorstwa lub mienia ruchomego wykorzystywanego w przedsiębiorstwie. W związku z tym można rozważyć, czy celowe byłoby włączenie także dodatkowych zasad w zakresie podziału takich szczególnych zysków.

76. I wreszcie, należy zauważyć, że dwie kategorie zysków, które poprzednio były objęte innymi artykułami konwencji, są obecnie objęte artykułem 7. Po pierwsze, o ile definicja „należności licencyjnych" w ustępie 2 artykułu 12 Projektu Modelowej konwencji z 1963 r. i Modelowej konwencji z 1977 r. obejmowała wypłaty „za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego", to nawiązanie do wypłat z tego tytułu zostało następnie wykreślone z tej definicji w celu zapewnienia, aby dochód z tytułu dzierżawienia urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego, w tym dochód z dzierżawienia kontenerów, wchodził w zakres postanowień raczej artykułu 7 lub 8 (zob. punkt 9 komentarza do tego artykułu), zależnie od przypadku, niż artykułu 12, co Komitet Podatkowy uznał za właściwe z uwagi na rodzaj tych dochodów.

77. Po drugie, przed 2000 r. dochód z wykonywania wolnych zawodów i innej działalności o charakterze niezależnym był regulowany w ramach odrębnego artykułu, to jest artykułu 14. Postanowienia tego artykułu były podobne do przepisów stosowanych do zysków przedsiębiorstwa, lecz artykuł 14 stosował raczej pojęcie stałej placówki niż zakładu, ponieważ pierwotnie uważano, że to drugie pojęcie powinno być zastrzeżone dla działalności handlowej i przemysłowej. Jednak nie zawsze było jasne, która działalność wchodziła w zakres artykułu 7, a nie artykułu 14. Usunięcie w 2000 r. artykułu 14 było uzasadnione faktem, że nie wydawało się pożądane, aby istniały jakiekolwiek różnice między pojęciem zakładu zawartym w artykule 7 a stałą placówką w artykule 14, ani też między sposobem obliczania zysków i podatku, w zależności czy stosowany był artykuł 7 czy artykuł 14. Skutkiem skreślenia artykułu 14 jest to, że dochody osiągane z wolnych zawodów lub innej działalności o charakterze niezależnym są obecnie traktowane na podstawie artykułu 7 jako zyski przedsiębiorstwa. Zostało to potwierdzone przez dodanie w artykule 3 definicji pojęcia „działalność zarobkowa", zgodnie z którą pojęcie to obejmuje wykonywanie wolnych zawodów i innej działalności o charakterze niezależnym.

Uwagi do komentarza

78. Portugalia i Włochy uważają, iż jest sprawą istotną wzięcie pod uwagę faktu, że, bez względu na znaczenie nadane czwartemu zdaniu w punkcie 77 w odniesieniu do metody obliczania podatku, nowa redakcja Modelowej konwencji, to znaczy zniesienie artykułu 14, nie ma wpływu na krajowe systemy podatkowe.

79. Belgia nie podziela poglądów wyrażonych w punkcie 14 komentarza. Belgia uważa, że stosowanie ustawodawstwa o spółkach kontrolowanych przez osoby zagraniczne jest sprzeczne z ustępem 1 artykułu 7. Ma to szczególnie miejsce wtedy, gdy umawiające się państwo opodatkowuje osobę mającą na jego terytorium miejsce zamieszkania lub siedzibę od dochodu osiągniętego przez podmiot zagraniczny proporcjonalnie do jej udziału w kapitale przedsiębiorstwa. Czyniąc to, państwo zwiększa podstawę opodatkowania własnej osoby poprzez włączenie dochodu, który nie został osiągnięty przez tę osobę, lecz przez podmiot zagraniczny niepodlegający opodatkowaniu w tym państwie na podstawie artykułu 7 ustęp 1. Takie państwo ignoruje więc osobowość prawną podmiotu zagranicznego i działa wbrew postanowieniom artykułu 7 ustęp 1.

80. Luksemburg nie podziela interpretacji zawartej w punkcie 14, która postanawia, że artykuł 7 ustęp 1 nie ogranicza prawa umawiającego się państwa do opodatkowania osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę na jego terytorium zgodnie z postanowieniami przepisów o zagranicznych spółkach kontrolowanych zawartych w jego wewnętrznym ustawodawstwie, ponieważ taka interpretacja narusza podstawową zasadę zawartą w ustępie 1 artykułu 7.

81. W odniesieniu do punktu 14 Irlandia przypomina o uwadze ogólnej zgłoszonej przez nią i włączonej do punktu 27.5 komentarza do artykułu 1.

82. Szwecja pragnie wyjaśnić, że nie uważa, iż różne metody przypisywania kapitału „wolnego", które są zawarte w raporcie o przypisywaniu zysków zakładom, będą prowadzić do wyników zgodnych z zasadą pełnej konkurencji. W związku z tym, gdy będzie badać fakty i okoliczności właściwe dla każdego przypadku, Szwecja uzna w wielu przypadkach, że kwota odsetek odliczonych w wyniku stosowania tych metod nie będzie zgodna z zasadą pełnej konkurencji. Jeżeli różne poglądy w sprawie przypisywania kapitału „wolnego" będą prowadzić do podwójnego opodatkowania, to będzie musiało być zastosowane postępowanie polubowne przewidziane w artykule 25.

83. W związku z ustępami 27 i 65 Stany Zjednoczone pragną wyjaśnić, w jaki sposób będą eliminować podwójne opodatkowanie, które może wyniknąć z zastosowania ustępu 2 artykułu 7. Jeżeli podatnik będzie mógł wykazać właści-

wym organom Stanów Zjednoczonych, że takie podwójne opodatkowanie nie zostało wyeliminowane przez zastosowanie mechanizmów przewidzianych przez prawo wewnętrzne Stanów Zjednoczonych, takich jak wykorzystanie ograniczeń z tytułu podatków zapłaconych za granicą od innych transakcji, Stany Zjednoczone wyeliminują takie dodatkowe podwójne opodatkowanie.

84. Turcja nie podziela interpretacji zawartych w punkcie 28 komentarza do artykułu 7.

Zastrzeżenia do artykułu

85. Australia zastrzega sobie prawo włączenia postanowienia, które pozwoli jej na stosowanie ich wewnętrznego prawa do opodatkowania dochodów pochodzących z wszelkich form ubezpieczeń.

86. Australia zastrzega sobie prawo do włączenia postanowienia wyjaśniającego jej prawo do opodatkowania części zysków handlowych, do których ma prawo osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie, jeżeli te zyski są osiągane przez powiernika mienia powierniczego (innego niż niektóre fundusze inwestycyjne, które są traktowane jak spółki w rozumieniu australijskiego prawa podatkowego) z prowadzenia działalności gospodarczej za pośrednictwem zakładu w Australii.

87. Korea i Portugalia zastrzegają sobie prawo do opodatkowania osób wykonujących wolny zawód lub inną działalność o niezależnym charakterze, gdy przebywają one w danym państwie przez okres lub okresy przekraczające 183 dni w każdorazowym okresie 12 miesięcy, nawet jeżeli takie osoby nie posiadają do wykonywania ich działalności zakładu (lub stałej placówki).

88. Portugalia i Włochy zastrzegają sobie prawo do opodatkowania osób wykonujących wolny zawód zgodnie z odrębnym artykułem odpowiadającym artykułowi 14 według brzmienia przed jego zniesieniem w 2000 r.

89. Stany Zjednoczone zastrzegają sobie prawo do zmodyfikowania artykułu 7 w taki sposób, aby stosując ustępy 1 i 2 artykułu opodatkować można było każdy dochód lub zysk przypisany zakładowi podczas jego istnienia w państwie, w którym zakład był położony, nawet gdy płatności zostały dokonane, gdy zakład przestał istnieć. Stany Zjednoczone pragną również zaznaczyć, iż takie samo prawo zastrzegają sobie w odniesieniu do artykułów 11, 12, 13 i 21.

90. Turcja zastrzega sobie prawo do pobierania podatku u źródła we wszystkich przypadkach dzierżawienia kontenerów. W razie stosowania do takiego dochodu

artykułów 5 i 7 Turcja pragnie stosować zasadę zakładu w odniesieniu do składu, przedstawicielstwa składu i oddziałów operacyjnych.

91. Norwegia i Stany Zjednoczone zastrzegają sobie prawo do traktowania dochodu z użytkowania, utrzymania lub wydzierżawienia kontenerów – wykorzystywanych w transporcie międzynarodowym na podstawie artykułu 8 – w taki sam sposób jak dochodu z transportu morskiego i lotniczego.

92. Australia i Portugalia zastrzegają sobie prawo do włączania w trakcie dwustronnych negocjacji postanowienia, że jeżeli informacja, którą dysponują właściwe organy jednego umawiającego się państwa, jest niewystarczająca do określenia zysków do przypisania zakładowi przedsiębiorstwa, to owe właściwe organy mogą stosować wobec tego przedsiębiorstwa przepisy podatkowe swego państwa – pod warunkiem że przepisy te będą stosowane tylko w zakresie informacji posiadanych przez dane organy i zgodnie z zasadami tego artykułu.

93. Meksyk zastrzega sobie prawo do opodatkowania w państwie, w którym jest położony zakład zysków pochodzących ze sprzedaży dóbr i towarów dokonanej bezpośrednio przez jego biuro położone w drugim umawiającym się państwie, z zastrzeżeniem, że te dobra i towary są identyczne lub podobne do sprzedawanych za pośrednictwem tego zakładu. Rząd Meksyku będzie stosował tę normę tylko w celu zapobieżenia nadużyciom, a nie jako normę powszechną i bezwzględną; tak więc norma ta nie będzie stosowana, jeżeli przedsiębiorstwo wykaże, że sprzedaż została dokonana z innych powodów niż uzyskanie korzyści płynących z konwencji.

94. Republika Czeska zastrzega sobie prawo dodania w ustępie 3 postanowienia ograniczającego potencjalne korekty współzależne do przypadków, w których podatnik jest osobą w dobrej wierze.

95. Nowa Zelandia zastrzega sobie prawo stosowania poprzedniej wersji artykułu 7 z uwzględnieniem uwag i zastrzeżeń do tej wersji (to znaczy wersji włączonej do Modelowej konwencji podatkowej w jej brzmieniu bezpośrednio przed wersją uaktualnioną w 2010 r.), ponieważ nie zgadza się z metodą proponowaną w części I raportu 2010 o przypisywaniu zysków zakładom; w związku z tym nie może akceptować zmian w komentarzu do artykułu dokonanych podczas tej aktualizacji.

96. Chile, Grecja, Meksyk i Turcja zastrzegają sobie prawo stosowania poprzedniej wersji artykułu 7, to jest wersji włączonej do Modelowej konwencji podatkowej w jej brzmieniu bezpośrednio przed wersją uaktualnioną w 2010 r. W związku z tym nie akceptują zmian w komentarzu do artykułu dokonanych podczas tej aktualizacji.

97. Portugalia zastrzega sobie prawo stosowania w dalszym ciągu w swoich konwencjach tekstu artykułu w brzmieniu obowiązującym przed 2010 r., dopóki jej prawo wewnętrzne nie zostanie zaadaptowane w sposób umożliwiający stosowanie nowej metody.

ANEKS

Poprzednia wersja artykułu 7 i komentarz do niego

[Poniżej załącza się wersję artykułu 7 i komentarza do niego w brzmieniu przed 22 lipca 2010 r., datą zatwierdzenia przez Radę OECD zaktualizowanej wersji Modelowej konwencji podatkowej. Tę poprzednią wersję artykułu i komentarza do niego zamieszcza się jako odesłanie historyczne, ponieważ będzie ona w dalszym ciągu właściwa dla stosowania i interpretacji dwustronnych konwencji podatkowych zawartych przed tą datą].

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 przedsiębiorstwa mogą być opodatkowane w drugim państwie, jednak tylko w takiej mierze, w jakiej można je przypisać temu zakładowi.

2. Jeżeli przedsiębiorstwo umawiającego się państwa wykonuje działalność w drugim umawiającym się państwie, wykorzystując położony tam zakład, to, z zastrzeżeniem postanowień ustępu 3, w każdym umawiającym się państwie należy przypisać takiemu zakładowi takie zyski, jakie mógłby on osiągnąć, gdyby wykonywał taką samą lub podobną działalność w takich samych lub podobnych warunkach jako samodzielne przedsiębiorstwo i był całkowicie niezależny w stosunkach z przedsiębiorstwem, którego jest zakładem.

3. Przy ustalaniu zysków zakładu dopuszcza się odliczanie nakładów ponoszonych na rzecz tego zakładu (włącznie z kosztami zarządzania i ogólnymi kosztami administracyjnymi) niezależnie od tego, czy powstały w tym państwie, w którym położony jest zakład, czy gdzie indziej.

4. Jeżeli w umawiającym się państwie istnieje zwyczaj ustalania zysków zakładu przez podział całkowitych zysków przedsiębiorstwa na jego poszczególne części, to postanowienia ustępu 2 nie wykluczają ustalenia przez to umawiające się państwo zysku do opodatkowania według zwykle stosowanego podziału; sposób stosowanego podziału zysku musi jednak być taki, żeby wynik był zgodny z zasadami zawartymi w tym artykule.

5. Nie można przypisać zakładowi zysku tylko z tytułu samego zakupu dóbr lub towarów przez ten zakład dla przedsiębiorstwa.

6. Przy stosowaniu poprzednich ustępów ustalanie zysków zakładu powinno być dokonywane każdego roku w taki sam sposób, chyba że istnieją uzasadnione powody, aby postąpić inaczej.

7. Jeżeli w zyskach mieszczą się dochody, które zostały odrębnie uregulowane w innych artykułach niniejszej konwencji, to postanowienia tych innych artykułów nie będą naruszane przez postanowienia tego artykułu.

KOMENTARZ DO ARTYKUŁU 7

OPODATKOWANIE ZYSKÓW PRZEDSIĘBIORSTWA

I. Uwagi wstępne

1. Artykuł ten jest pod wieloma względami kontynuacją i naturalnym następstwem artykułu 5, który definiuje określenie „zakład". Kryterium „zakładu" jest powszechnie stosowane w międzynarodowych konwencjach w sprawie podwójnego opodatkowania w celu ustalenia, czy dana część dochodu powinna być opodatkowana w państwie, w którym dany dochód powstaje; kryterium to jednak nie daje samo przez się pełnego rozwiązania problemu podwójnego opodatkowania zysków przedsiębiorstwa. W celu uniknięcia podwójnego opodatkowania należy koniecznie uzupełnić definicję zakładu przez dodanie uzgodnionej listy norm pozwalających obliczyć zysk przypisany zakładowi. Przedstawiając sprawę nieco inaczej – jeżeli przedsiębiorstwo umawiającego się państwa prowadzi działalność gospodarczą w drugim umawiającym się państwie, to organy tego drugiego państwa muszą postawić sobie dwa pytania, zanim nałożą podatek od zysku tego przedsiębiorstwa. Po pierwsze, czy przedsiębiorstwo posiada zakład w tym państwie. Jeżeli tak, to – po drugie – jakie są ewentualne zyski zakładu, które powinny być opodatkowane. Chodzi tu o normy, jakie należy stosować przy ustalaniu odpowiedzi na drugie pytanie, stanowiące przedmiot artykułu 7. Normy

pozwalające na obliczenie zysków osiągniętych przez przedsiębiorstwo jednego umawiającego się państwa prowadzącego działalność z przedsiębiorstwem drugiego umawiającego się państwa, gdy oba przedsiębiorstwa są ze sobą powiązane, są zawarte w artykule 9.

2. Artykuły 7 i 9 nie wchodzą specjalnie w szczegóły ani też nie stanowiły rzeczywistej nowości, gdy były przyjęte przez OECD. Pytanie o kryterium, jakie powinno być zastosowane przy przypisywaniu zysków zakładowi i podziale zysków pochodzących z transakcji zrealizowanych między przedsiębiorstwami powiązanymi, musiało znajdować odpowiedź w wielkiej liczbie dwustronnych konwencji w sprawie podwójnego opodatkowania i w różnych wzorcach opracowanych przez Ligę Narodów, zanim zajęła się nim OECD po raz pierwszy, a przyjęte rozwiązania zostały generalnie opracowane według modelowego wzorca.

3. Uznaje się powszechnie, że podstawowe zasady, na których opierają się standardowe wzorce, są uzasadnione, i gdy OECD przestudiowała po raz pierwszy tę kwestię, ograniczyła się do powtórzenia ich z niewielkimi zmianami dla większej jasności. Oba artykuły zawierają wiele dyrektyw. Nie ustalają one i z natury rzeczy nie należy oczekiwać, że ustalą, dokładnych reguł rozwiązywania różnego rodzaju spraw, jakie mogą powstać, gdy przedsiębiorstwo jednego państwa osiąga zyski w drugim państwie. Współczesny handel zorganizowany jest w sposób niezwykle różnorodny; jest więc absolutnie niemożliwe, by wymienić wyczerpująco – w granicach jednego artykułu Konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania – wszystkie normy właściwe do rozwiązywania różnego rodzaju problemów, jakie mogą się wyłonić.

4. Należy jednak uznać, że stwierdzono poważne różnice w interpretacji ogólnych wytycznych artykułu 7 oraz postanowień wcześniejszych konwencji i modeli, na których oparte było brzmienie artykułu 7. Taki brak wspólnej interpretacji artykułu 7 może prowadzić do problemów związanych z podwójnym opodatkowaniem i brakiem opodatkowania. Z tego względu jest sprawą ważną, aby organy podatkowe uzgodniły między sobą metody rozwiązywania tych problemów, wykorzystując w razie potrzeby postępowanie polubowne przewidziane w artykule 25.

5. W ciągu wielu lat Komitet Spraw Podatkowych poświęcił wiele czasu i wysiłków w celu wypracowania bardziej spójnej interpretacji i stosowania norm zawartych w tym artykule. Nieznacznych zmian w brzmieniu artykułu i licznych zmian w komentarzu dokonano przy okazji przyjęcia Modelowej konwencji podatkowej z 1977 r. W 1984 r. został opublikowany raport omawiający te kwestie w przypadku banków[1]. W 1987 r., stwierdzając, że ustalanie zysków zakładów

[1] *The Taxation of Multilateral Banking Enterprises* (w:) *Transfer Pricing and Multilateral Enterprises – Three Taxation Issues*, OECD, Paris 1984.

może prowadzić do niepewności, Komitet postanowił przestudiować kwestię, co doprowadziło do opublikowania w 1993 r. raportu *Attribution of Income to Permanent Establishments*[2] (*Przypisanie zysku zakładom*) i do kolejnych zmian w komentarzu.

6. Pomimo tych prac praktyka państw członkowskich OECD i państw niecłonkowskich dotycząca przypisywania zysków zakładom i ich interpretacja artykułu 7 w dalszym ciągu znacznie się różniły. Komitet uznał konieczność zapewnienia większej pewności podatnikom. W opublikowanym w 1995 r. raporcie *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (*Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i dla administracji podatkowych*) wskazał, że przyszłe prace będą oparte na stosowaniu w odniesieniu do zakładów zasady pełnej konkurencji. Prace te doprowadziły do opublikowania w 2008 r. raportu *Attribution of Profits to the Permanent Establishments* (*Przypisywanie zysków zakładom*). Opisana w tym raporcie metoda nie była ograniczona przez pierwotną intencję lub stosowaną praktykę i interpretację artykułu 7. Zamiast tego akcent został położony na sformułowaniu najlepszej metody przypisywania zysków zakładowi na mocy artykułu 7 z uwzględnieniem transakcji wielonarodowych i aktualnego obrotu.

7. Metoda opisana w raporcie dotyczy przypisywania zysków zakładom w ogóle (część I raportu), a w szczególności zakładom przedsiębiorstw prowadzących działalność w sektorze finansowym, w którym działalność za pośrednictwem zakładów jest bardzo rozpowszechniona (część II raportu, która dotyczy zakładów przedsiębiorstw bankowych, część III, która dotyczy zakładów przedsiębiorstw prowadzących transakcje globalne, i część IV, która dotyczy zakładów przedsiębiorstw prowadzących działalność w sektorze ubezpieczeniowym). Komitet uważa, że wytyczne zawarte w raporcie przedstawiają lepszą metodę przypisywania zysków zakładom od tej, jaka była dostępna poprzednio. Uznaje on jednak, że istnieją różnice między niektórymi wnioskami raportu a interpretacją artykułu przedstawioną poprzednio w komentarzu do niego. Z tego właśnie względu zmodyfikowano komentarz w celu włączenia do niego niektórych wniosków raportu, które nie były sprzeczne z poprzednią wersją komentarza, który w pewnych sektorach zastrzegał szczególne metody, a w innych pozostawiał znaczną swobodę. Raport zawiera więc międzynarodowo uznane zasady i o ile nie wchodzi on w kolizję z komentarzem, dostarcza wskazówek w sprawie stosowania zasady pełnej konkurencji zawartej w tym artykule.

[2] Przedrukowany w tomie II wersji skoroszytowej Modelowej konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku, s. R(13)-1.

8. Przed 2000 r. dochód osiągany z wolnego zawodu i innej działalności o charakterze niezależnym wchodził w zakres oddzielnego artykułu, to jest artykułu 14. Postanowienia tego artykułu były podobne do postanowień stosowanych do zysków przedsiębiorstwa, lecz zawierały pojęcie raczej stałej placówki niż zakładu, ponieważ pierwotnie uważano, że pojęcie zakładu powinno mieć zastosowanie tylko do działalności przemysłowej i handlowej; co więcej, czasami trudno było ustalić, czy dana działalność była objęta artykułem 7 czy artykułem 14. Zniesienie w 2000 r. artykułu 14 było uzasadnione faktem, że nie istniała zamierzona różnica ani w sposobie obliczania zysków, ani podatku według artykułu 7 lub według artykułu 14. Zniesienie artykułu 14 oznaczało tym samym, że dochód osiągany z wolnego zawodu lub innej działalności o charakterze niezależnym stanowi odtąd zyski przedsiębiorstwa w rozumieniu artykułu 7, co zostało potwierdzone dodaniem definicji określenia „działalność zarobkowa", oznaczającym, że określenie to obejmuje wolne zawody i inną działalność o niezależnym charakterze.

II. Komentarz do postanowień artykułu

Ustęp 1

9. Ustęp ten dotyczy dwóch kwestii. Po pierwsze, potwierdza on powszechnie przyjętą w konwencjach zasadę, zgodnie z którą przedsiębiorstwo jednego państwa nie może być opodatkowane w drugim państwie, chyba że prowadzi ono w tym drugim państwie działalność handlową lub przemysłową za pośrednictwem położonego w tym państwie zakładu. Wydaje się, iż nie ma potrzeby podkreślania korzyści płynących z tej zasady. Wystarczy stwierdzić, że w międzynarodowych konwencjach podatkowych przyjęto powszechnie zasadę, że dopóki przedsiębiorstwo jednego państwa nie założy w drugim państwie zakładu, nie można uważać, iż to przedsiębiorstwo bierze udział w życiu gospodarczym tego drugiego państwa w takim stopniu, aby można było je poddać jurysdykcji ustawodawstwa podatkowego tego państwa.

10. Drugą zasadą, wyrażoną w drugim zdaniu tego ustępu, jest to, że prawo do opodatkowania przez państwo, w którym położony jest zakład, nie rozciąga się na zyski, jakie przedsiębiorstwo może osiągać z tego państwa, lecz których nie można przypisać zakładowi. Jest to kwestia, wokół której istniały w przeszłości różnice, w ramach których kilka państw stosowało jakiś czas temu zasadę powszechnej „siły przyciągania", zgodnie z którą dochody, takie jak inne zyski przedsiębiorstwa, dywidendy, odsetki, należności licencyjne, powstałe ze źródeł położonych na ich terytorium, podlegały w pełni opodatkowaniu przez te państwa, jeżeli osoba uprawniona do tych zysków posiadała zakład na ich terytorium, i to

nawet gdy takie dochody nie były w sposób oczywisty przypisane takiemu zakładowi. Chociaż niektóre dwustronne konwencje podatkowe zawierają ograniczoną zasadę zapobiegającą podwójnemu opodatkowaniu w oparciu o metodę ograniczonej siły przyciągania stosowaną tylko do zysków przedsiębiorstwa osiąganych z działalności podobnej do działalności prowadzonej przez zakład, to opisana powyżej metoda powszechnej siły przyciągania została obecnie odrzucona w praktyce międzynarodowych konwencji podatkowych. Zasada, która jest obecnie powszechnie przyjęta w konwencjach w sprawie podwójnego opodatkowania, opiera się na poglądzie, że przy opodatkowaniu zysków, jakie przedsiębiorstwo osiąga z konkretnego państwa, organy podatkowe tego państwa powinny zwracać uwagę na poszczególne źródła zysków, które przedsiębiorstwo osiąga z ich państw, i stosować do każdego źródła kryterium zakładu z zastrzeżeniem możliwego stosowania innych artykułów konwencji. Takie rozwiązanie umożliwia prostszą i bardziej skuteczną administrację oraz dyscyplinę podatkową i jest lepiej dostosowane do powszechnie stosowanych metod prowadzenia działalności gospodarczej. Organizacja współczesnej działalności gospodarczej jest wysoce kompleksowa. Istnieje poważna liczba spółek, z których każda prowadzi działalność różnorodną, w tym rozległą działalność w wielu państwach. Spółka może utworzyć zakład w innym państwie, za pośrednictwem którego prowadzi działalność wytwórczą, podczas gdy inne części tej samej spółki sprzedają produkty wytworzone w tym państwie za pośrednictwem niezależnych przedstawicieli. Taka spółka może mieć uzasadnione powody handlowe, aby tak postępować, i może to być oparte na historycznych wzorcach jej działalności lub na korzyściach handlowych. Gdyby państwo, w którym położony jest zakład, chciało dokładnie ustalać i opodatkowywać każdy element zysku z każdej transakcji prowadzonej przez niezależnych przedstawicieli w celu połączenia takiego zysku z zyskami zakładu, to taka metoda ingerowałaby poważnie w zwyczajową działalność handlową i byłaby sprzeczna z celami konwencji.

11. Nawiązując do części zysków przedsiębiorstwa, która podlega przypisaniu zakładowi, drugie zdanie ustępu 1 odsyła bezpośrednio do ustępu 2, zawierającego dyrektywę dotyczącą ustalenia zysków, które powinny być przypisane zakładowi. Ponieważ ustęp 2 jest częścią kontekstu, w którym zdanie drugie ustępu 1 powinno być interpretowane, interpretacja ta nie powinna być stosowana w sposób, który przeczyłby ustępowi 2, co miałoby miejsce, gdyby uważano, że kwota zysków, jaką można przypisać zakładowi, nie może przekroczyć kwoty zysków przedsiębiorstwa jako całości. W związku z tym, jeżeli ustęp 1 przewiduje, że umawiające się państwo może opodatkować tylko zyski przedsiębiorstwa drugiego umawiającego się państwa w granicach, w jakich mogą być przypisane zakładowi położonemu w pierwszym państwie, to postanowienia ustępu 2 ustalają znaczenie zdania „zyski, które mogą być przypisane zakładowi". Mówiąc inaczej, wytyczne zawarte w ustępie 2 mogą prowadzić do przypisania zysków zakładowi, nawet jeżeli przedsiębiorstwo jako całość nigdy nie osiągnęło zysków. I na odwrót, mogą one

prowadzić do nieprzypisania zakładowi żadnych zysków, nawet jeżeli przedsiębiorstwo jako całość zyski osiągnęło.

12. Oczywiście umawiające się państwo przedsiębiorstwa ma interes w tym, aby wytyczne ustępu 2 były poprawnie stosowane przez państwo, w którym położony jest zakład. Ponieważ te wytyczne mają zastosowanie do obu umawiających się państw, to państwo przedsiębiorstwa powinno, zgodnie z postanowieniami artykułu 23, wyeliminować podwójne opodatkowanie zysków poprawnie przypisanych zakładowi. Inaczej mówiąc, jeżeli państwo, w którym położony jest zakład, usiłuje opodatkować zyski, których nie można przypisać zakładowi na mocy artykułu 7, to może to prowadzić do podwójnego opodatkowania zysków, które powinny być słusznie opodatkowane wyłącznie w państwie przedsiębiorstwa.

13. Przedmiotem ustępu 1 jest ustalenie granic uprawnień umawiającego się państwa do opodatkowania zysków przedsiębiorstw mających siedzibę w drugim umawiającym się państwie. Ustęp ten nie ogranicza praw umawiającego się państwa do opodatkowania osób mających na jego terytorium miejsce zamieszkania lub siedzibę, zgodnie z przepisami dotyczącymi spółek kontrolowanych przez podmioty zagraniczne zawartymi w jego wewnętrznym ustawodawstwie, nawet jeżeli podatek tak zastosowany wobec takich osób może być obliczany na podstawie części zysków przedsiębiorstwa mającego siedzibę w drugim umawiającym się państwie, którą można przypisać udziałom tych osób w tym przedsiębiorstwie. Zastosowany w ten sposób podatek przez państwo wobec własnych osób nie obniża zysków przedsiębiorstwa drugiego państwa, nie można więc powiedzieć, że został nałożony na takie zyski (zob. również punkt 23 komentarza do artykułu 1 i punkty od 37 do 39 komentarza do artykułu 10).

Ustęp 2

14. Ustęp ten zawiera główną dyrektywę, która powinna być podstawą przypisywania zysków zakładowi. Zawiera on pogląd, że zakładowi przypisuje się te zyski, które zakład osiągnąłby, gdyby zamiast prowadzenia działalności z resztą przedsiębiorstwa prowadził transakcje z całkowicie odrębnym przedsiębiorstwem na normalnych warunkach i według cen przeważających na wolnym rynku. Odpowiada to zasadzie „cen rynkowych" omawianej w komentarzu do artykułu 9. Zazwyczaj ustalone w ten sposób zyski będą odpowiadać zyskom, jakie można ustalić na podstawie właściwie prowadzonej księgowości handlowej.

15. Ustęp wymaga, aby ta zasada była stosowana przez każde z umawiających się państw. Oczywiście nie oznacza to, że kwota, od której przedsiębiorstwo będzie opodatkowane w państwie źródła, będzie w danym okresie dokładnie taka sama jak kwota dochodu, w odniesieniu do której drugie państwo będzie musiało przy-

znać zwolnienie na mocy artykułów 23A lub 23B. Z uwagi na różnice w ustawodawstwach wewnętrznych obu państw w odniesieniu do takich kwestii, jak stawki amortyzacji, moment, w którym uważa się, że dochód został osiągnięty, i ograniczenia w zakresie odliczania niektórych wydatków, które są zgodne z ustępem 3 tego artykułu, kwota dochodu podlegającego opodatkowaniu będzie normalnie inna w każdym z dwóch państw.

16. W olbrzymiej większości przypadków własna rachunkowość handlowa zakładu – która zazwyczaj istnieje chociażby dlatego, że dobrze zarządzane przedsiębiorstwo pragnie znać wydajność swych poszczególnych jednostek – będzie wykorzystywana w celu przypisania zakładowi właściwego zysku. Tylko w wyjątkowych przypadkach może nie istnieć oddzielna rachunkowość (zob. niżej, punkty od 51 do 55). Jeżeli rachunkowość istnieje, stanowi ona oczywiście punkt wyjścia do sporządzenia korekty, jeśli będzie ona konieczna do ustalenia właściwej kwoty zysków, które można poprawnie przypisać zakładowi zgodnie z dyrektywą zawartą w ustępie 2. Należy przy tym podkreślić, że ta dyrektywa nie może stanowić usprawiedliwienia dla ustalania zysków hipotetycznych, które byłyby oparte na niczym. Trzeba zawsze wychodzić z realnych danych, które wynikają z dokumentów księgowych zakładu, i korygować w razie potrzeby kwotę osiągniętych zysków w oparciu o takie dane realne. Jak stwierdzono niżej, w punkcie 19, i jak wyjaśniono w punkcie 39 części I raportu „Przypisywanie zysków zakładowi", dokumenty księgowe i dokumentacja powinny odpowiadać pewnym wymogom, aby można uznać, że odzwierciedlają sytuację faktyczną.

17. W celu ustalenia, czy ustęp 2 wymaga korekty, trzeba będzie koniecznie ustalić zyski, jakie mogłyby być osiągnięte, gdyby zakład był samodzielnym i odrębnym przedsiębiorstwem prowadzącym działalność identyczną lub podobną w warunkach identycznych lub podobnych i działał na zasadach pełnej niezależności z innymi częściami składowymi przedsiębiorstwa. Sekcje D–2 i D–3 części I raportu *Attribution of Profits to the Permanent Establishments* (*Przypisywanie zysków zakładom*) opisuje dwa etapy, poprzez które można to osiągnąć. Metoda ta pozwala obliczyć kwotę zysków przypadających na całokształt działalności wykonywanej za pośrednictwem zakładu, włączając w to transakcje dokonywane z innymi przedsiębiorstwami niezależnymi, transakcje dokonywane z przedsiębiorstwami powiązanymi i operacje (na przykład transfery wewnętrzne kapitału, mienia lub wewnętrzne świadczenie usług – zob. punkty 31 i 32) z innymi częściami przedsiębiorstwa (w ramach etapu drugiego opisanego wcześniej), zgodnie z dyrektywą zawartą w ustępie 2.

18. Pierwszy etap tej metody wymaga ustalenia rodzajów działalności wykonywanej przez zakład. Należy tego dokonać za pomocą analizy funkcjonalnej i faktycznej (użyteczne w tym celu będą Wytyczne w sprawie cen transferowych

dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych)[3]. W ramach tego pierwszego etapu należy ustalić działalność ważną z ekonomicznego punktu widzenia oraz obowiązki podejmowane przez zakład w kontekście działalności i obowiązków wykonywanych i podejmowanych przez przedsiębiorstwo jako całości, a szczególnie przez te części przedsiębiorstwa, z którymi zakład prowadzi operacje. W ramach drugiego etapu tej metody wynagrodzenie za każdą taką operację powinno być ustalane przez zastosowanie w drodze analogii zasad opracowanych na potrzeby stosowania zasad pełnej konkurencji między przedsiębiorstwami powiązanymi (zasady te zawarte są w Wytycznych w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych), z uwzględnieniem wykonywanych funkcji, wykorzystanych aktywów i ryzyka podejmowanego przez przedsiębiorstwo za pośrednictwem zakładu i przez inne części składowe przedsiębiorstwa.

19. Może powstać pytanie, w jakim stopniu można polegać na takiej rachunkowości, jeżeli jest ona oparta na porozumieniach między siedzibą główną przedsiębiorstwa i jego zakładami (lub między samymi zakładami). Oczywiście takie wewnętrzne porozumienia nie mogą być uznane za prawnie wiążące kontrakty. Niemniej, jeżeli rachunkowość handlowa siedziby głównej przedsiębiorstwa i jego zakładów jest prowadzona symetrycznie na podstawie takich porozumień i jeżeli porozumienia te odzwierciedlają funkcje wykonywane przez różne części przedsiębiorstwa, to taka rachunkowość powinna być akceptowana przez administrację podatkową. Jednakże nie można uznać rachunków jako prowadzonych symetrycznie, jeżeli wartość operacji albo metody naliczania zysków lub wydatków w księgach handlowych zakładu nie odpowiadają dokładnie wartości operacji lub metodom naliczania w księgach siedziby głównej przedsiębiorstwa w walucie narodowej lub w walucie funkcjonalnej, w której przedsiębiorstwo księguje swoje transakcje. Również, jak wyjaśniono w punkcie 16, dokumenty księgowe i dokumentacja powinny odpowiadać pewnym wymogom, aby mogły być uważane, że są zgodne z sytuacją faktyczną. Na przykład jeżeli rachunkowość handlowa jest oparta na wewnętrznych umowach, które odzwierciedlają czysto formalne porozumienia zamiast rzeczywistych funkcji gospodarczych różnych części przedsiębiorstwa, to takie umowy należy zignorować i dokonać odpowiedniej korekty rachunkowości. Będzie to miało miejsce, gdy na przykład zakład zajmuje się sprzedażą i na mocy takiej wewnętrznej umowy przypisuje się mu główną rolę. (to znaczy zakład ponosi pełne ryzyko i jemu przypisuje się cały zysk ze sprzedaży), podczas gdy w rzeczywistości dany zakład nie jest niczym innym jak pośrednikiem lub przedstawicielem (ponoszącym ograniczone ryzyko) i jest upraw-

[3] Pierwotna wersja raportu była zatwierdzona przez Radę OECD 27 czerwca 1995 r.; opublikowana w formie skoroszytowej *Transfer Pricing Guidlines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD, Paris 1995.

niony tylko do ograniczonego udziału w uzyskiwanym dochodzie; będzie tak również w sytuacji odwrotnej, jeżeli na mocy takiej umowy zakładowi przypisuje się rolę pośrednika lub przedstawiciela, podczas gdy w rzeczywistości spełnia on główną rolę.

20. Można więc stwierdzić, że dokumenty księgowe i inne dokumenty przygotowane w trakcie operacji, które odpowiadają wymienionym powyżej wymogom, stanowią użyteczny punkt wyjścia dla potrzeb przypisania zysków zakładowi. Zachęca się podatników do przygotowywania takich dokumentów, ponieważ może to zredukować w istotny sposób ryzyko powstania kontrowersji. Sekcja D–2 (vi) (b) części I raportu *Attribution of Profits to the Permanent Establishments* (*Przypisywanie zysków zakładom*) omawia warunki, na jakich organy podatkowe powinny uwzględniać takie dokumenty.

21. Może się zdarzyć, że powstaną zyski podlegające opodatkowaniu, gdy mienie, stanowiące lub niestanowiące zapasy towarów, będące częścią aktywów zakładu położonego na terytorium jednego państwa, zostaje przekazane zakładowi lub siedzibie głównej przedsiębiorstwa położonego w drugim państwie. Artykuł 7 zezwala pierwszemu państwu na opodatkowanie zysków powstałych w wyniku takiego przeniesienia. Ustalenie tak powstałego zysku omawia się niżej. W przypadkach gdy takie przeniesienie ma miejsce, czy to stałe czy nie, nasuwa się pytanie, kiedy powstaje podlegający opodatkowaniu zysk. W praktyce, gdy taki majątek ma istotną wartość rynkową i będzie wprowadzony do bilansu zakładu importującego lub innej części przedsiębiorstwa po upływie roku podatkowego, w ciągu którego miało miejsce takie przeniesienie, to realizacja zysku podlegającego opodatkowaniu nie musi następować w roku podatkowym, w którym dokonano przeniesienia, w stosunku do przedsiębiorstwa jako całości. Niemniej sam fakt, że majątek przenosi się z jednej do drugiej jurysdykcji podatkowej, może doprowadzić do opodatkowania przyrostu wartości przypisywanej temu majątkowi, bowiem koncepcja realizacji zysku zależy od prawa wewnętrznego każdego państwa.

22. Jeżeli państwa, w których działają zakłady, niezwłocznie nakładają podatek od zysków naliczonych od wewnętrznego przeniesienia, nawet jeżeli zyski takie zostaną osiągnięte dopiero w następnym roku handlowym, to powstaje nieunikniona różnica w czasie między momentem zapłaty podatku za granicą a momentem jego uwzględnienia w kraju, w którym położona jest siedziba główna przedsiębiorstwa. Ta luka w czasie stanowi poważny problem, szczególnie wtedy gdy zakład przenosi środki trwałe lub gdy w razie likwidacji przenosi cały funkcjonalny zapas wyposażenia do innej części przedsiębiorstwa, którego integralną część on stanowi. W takich przypadkach siedziba główna przedsiębiorstwa powinna spróbować znaleźć rozwiązanie w dwustronnych negocjacjach z państwem,

z którego zostało dokonane przeniesienie i w którym powstaje poważne ryzyko nadmiernego opodatkowania.

23. Ustęp 3 artykułu 5 zawiera normę szczególną w przypadku stałej placówki utworzonej w postaci placu budowy, prac montażowych lub instalacyjnych. Stała placówka tego rodzaju stanowi zakład tylko wówczas, jeżeli okres jej trwania przekracza 12 miesięcy. Doświadczenie wykazało, że mogą pojawić się szczególne trudności przy przypisywaniu zakładom tego rodzaju zysków na mocy artykułu 7.

24. Trudności te powstają głównie wtedy, gdy towary są dostarczane lub usługi są świadczone przez inne części składowe przedsiębiorstwa lub przez stronę powiązaną w związku z placem budowy lub pracami montażowymi albo instalacyjnymi. Chociaż podobne trudności mogą powstać w przypadku jakiegokolwiek zakładu, to jednak są one szczególnie ostre w przypadku prac montażowych i instalacyjnych. W tych okolicznościach należy koniecznie zwracać szczególną uwagę na poszanowanie zasady, że zyski mogą być przypisane zakładowi tylko wówczas, gdy pochodzą one z działalności wykonywanej przez przedsiębiorstwo za pośrednictwem tego zakładu.

25. Gdy takie towary są dostarczane na przykład przez inne części składowe przedsiębiorstwa, to zyski powstałe z takiej dostawy nie pochodzą z działalności wykonywanej za pośrednictwem zakładu i nie można ich jemu przypisać. Podobnie, zyski pochodzące ze świadczenia usług (takich jak planowanie, projektowanie, sporządzanie planów lub doradztwo techniczne) przez części przedsiębiorstwa prowadzące swoją działalność poza granicami państwa, w którym położony jest zakład, również nie pochodzą z działalności prowadzonej za pośrednictwem tego zakładu, zatem nie można mu ich przypisać.

26. Gdy na mocy ustępu 5 artykułu 5 uważa się, że zakład umawiającego się państwa istnieje w drugim umawiającym się państwie z tytułu działalności tak zwanego przedstawiciela zależnego (zob. punkt 32 komentarza do artykułu 5), to zasady stosowane przy przypisywaniu zysków takiemu zakładowi będą takie same jak zasady stosowane przy przypisywaniu zysków innym rodzajom zakładów. W pierwszej kolejności, działalność podejmowana przez zależnego przedstawiciela będzie ustalona w drodze analizy funkcjonalnej i faktycznej, która określi funkcje wykonywane przez przedstawiciela na rachunek własny i na rzecz przedsiębiorstwa mającego siedzibę w drugim państwie. Zależny przedstawiciel i przedsiębiorstwo, w imieniu którego on działa, są potencjalnie dwoma odrębnymi podatnikami. Z jednej strony zależny przedstawiciel osiąga własny dochód i zyski z działalności prowadzonej we własnym imieniu na rzecz przedsiębiorstwa; jeżeli sam przedstawiciel ma miejsce zamieszkania w jednym lub w drugim umawiającym się państwie, to postanowienia konwencji (w tym artykułu 9, jeżeli przedstawiciel jest przedsiębiorstwem powiąza-

nym z przedsiębiorstwem, na rzecz którego działa) mogą mieć zastosowanie do opodatkowania takich dochodów lub zysków. Z drugiej strony, zakładowi przedsiębiorstwa przypisane są aktywa i ryzyka przedsiębiorstwa związane z funkcjami wykonywanymi przez przedstawiciela zależnego na rzecz przedsiębiorstwa (to znaczy z działalnością prowadzoną przez przedstawiciela zależnego na rzecz przedsiębiorstwa), łącznie z dostatecznym kapitałem na pokrycie tych aktywów i ryzyk. Zyski będą więc przypisane takiemu zakładowi z uwzględnieniem aktywów, ryzyk i kapitału; są one całkowicie odrębne od dochodów lub zysków właściwie przypisanych samemu przedstawicielowi zależnemu (zob. sekcja D–5 części I raportu *Attribution of Profits to the Permanent Establishments*).

Ustęp 3

27. Ustęp ten wyjaśnia, jakie znaczenie w odniesieniu do wydatków zakładu ma ogólna dyrektywa zawarta w ustępie 2. Ustęp stanowi w szczególności, że przy obliczaniu zysków zakładu należy uwzględnić wydatki dokonane na zakład bez względu na to, gdzie zostały dokonane. Oczywiście, w pewnych przypadkach trzeba będzie koniecznie posłużyć się szacunkiem lub kwotę wydatków branych pod uwagę obliczyć sposobami konwencjonalnymi. Na przykład w odniesieniu do ogólnych wydatków administracyjnych w siedzibie głównej przedsiębiorstwa właściwe będzie obliczenie proporcjonalnej części opartej na stosunku między kwotą obrotu zakładu (lub ewentualnie jego kwotą zysku brutto) a kwotą obrotu lub zysku brutto przedsiębiorstwa jako całości. Przy tym zastrzeżeniu uważa się, że pod uwagę należy wziąć tylko kwotę rzeczywistych kosztów poniesionych na rzecz zakładu. Dopuszczalne odliczenie przez zakład wydatków poniesionych dla niego przez przedsiębiorstwo nie może być uzależnione od faktycznego zwrotu tych kosztów przez zakład.

28. Zauważa się czasami, że konieczność pogodzenia ustępów 2 i 3 rodzi trudności praktyczne, ponieważ ustęp 2 wymaga, aby ceny między zakładem a siedzibą główną przedsiębiorstwa ustalono zgodnie z zasadą, iż podmiot przekazujący uzyskuje zysk, który uzyskałby, gdyby dokonywał transakcji z niezależnym przedsiębiorstwem, podczas gdy ustęp 3 mówi o tym, że odliczenie wydatków zakładu powinno odpowiadać kwocie faktycznych wydatków, bez dodawania jakiegokolwiek elementu zysku.

29. W rzeczywistości – choć stosowanie postanowień ustępu 3 może powodować pewne trudności praktyczne, szczególnie odnośnie do zasad niezależnego przedsiębiorstwa i wolnorynkowych cen, leżących u podstaw ustępu 2 – nie ma jednak zasadniczej sprzeczności między oboma ustępami. Ustęp 3 wskazuje, że przy określaniu zysków zakładu od podatku mogą być odliczone niektóre wydatki, podczas gdy ustęp 2 mówi o tym, że zyski ustalone zgodnie z normą ustępu 3 dotyczące odliczania wydatków powinny odpowiadać zyskom, jakie mogłoby

uzyskać przedsiębiorstwo niezależne prowadzące taką samą lub podobną działalność na takich samych lub podobnych warunkach. Tak więc o ile ustęp 3 zawiera regułę stosowaną przy określaniu zysków zakładu, o tyle ustęp 2 zawiera wymóg, aby ustalone w ten sposób zyski odpowiadały zyskom, jakie uzyskałoby oddzielne i niezależne przedsiębiorstwo.

30. Ponadto, ustęp 3 ustala jedynie, jakie wydatki powinny być przypisane zakładowi na potrzeby ustalenia zysków mu przypadających. Nie zajmuje się kwestią, czy te wydatki raz przypisane mogą być odliczone przy obliczaniu podlegającego opodatkowaniu dochodu zakładu, ponieważ warunki odliczenia wydatków są określone przez prawo wewnętrzne z zastrzeżeniem postanowień artykułu 24 dotyczącego równego traktowania (szczególnie ustępów 3 i 4 tego artykułu).

31. Przy stosowaniu tych zasad do praktycznego ustalania zysków może nasunąć się pytanie, czy dane wydatki poniesione przez przedsiębiorstwo należy uznać za poniesione dla zakładu, z uwzględnieniem zasady oddzielnego i niezależnego przedsiębiorstwa, zawartej w ustępie 2. Przedsiębiorstwa niezależne z reguły w transakcjach między sobą starają się uzyskiwać zyski i przy przekazywaniu sobie majątku lub świadczeniu usług stosują ceny wolnorynkowe; powstają jednak sytuacje, w których nie można uznać, że określony majątek lub usługi mogły być uzyskane od przedsiębiorstwa niezależnego lub gdy niezależne przedsiębiorstwa umówią się co do podziału wydatków, dzięki czemu uzyskają wspólne korzyści. W przypadku takich szczególnych okoliczności wydatki przedsiębiorstwa można uznać za wydatki dokonane dla zakładu. Trudność pojawia się, gdy chodzi o rozróżnienie między tymi okolicznościami a przypadkami, w których wydatki przedsiębiorstwa nie powinny być uznane za wydatki dla zakładu; majątek lub usługi powinny być określone zgodnie z zasadą oddzielnego i niezależnego przedsiębiorstwa, a majątek powinien być przekazywany między siedzibą główną a zakładami według ceny obejmującej elementy zysku. Powstaje pytanie, czy przekazanie majątku lub usług jest tymczasowe czy definitywne, jak również czy cena pobierana przez przedsiębiorstwo od strony trzeciej odpowiada warunkom rynkowym, to jest czy obejmuje ona określony zysk.

32. Z jednej strony – odpowiedź na pytanie będzie twierdząca, jeżeli poczynione wydatki będą związane bezpośrednio ze sprzedażą towarów lub usług i uzyskaniem zysków przez zakład. Z drugiej strony – odpowiedź będzie negatywna, jeżeli na podstawie faktów i okoliczności dotyczących konkretnego przypadku okaże się, że wydatki poczyniono w związku z racjonalizacją kosztów inwestycyjnych przedsiębiorstwa lub w celu rozszerzenia obrotu handlowego[4].

[4] Transfery wewnętrzne aktywów finansowych, które dotyczą przede wszystkim banków i innych instytucji finansowych, rodzą pewne szczególne problemy, które zostały omówione w częściach II i III raportu *Attribution of Profits to the Permanent Establishments*.

33. Gdy towary dostarcza się do odsprzedaży – czy to w postaci finalnej, czy w postaci surowców lub prefabrykatów – należy stosować postanowienia ustępu 2, a zyski przypisywane przedsiębiorstwu dostarczającemu powinny odpowiadać cenom rynkowym. Zdarzają się jednak pewne wyjątki. Na przykład gdy towary dostarcza się nie do odsprzedaży, a do czasowego wykorzystywania w ramach działalności handlowej w taki sposób, iż dla części przedsiębiorstw, które mają udział w korzystaniu z tych dóbr, będzie właściwe pokrywanie tylko udziału w kosztach tych dóbr; na przykład w przypadku maszyn i urządzeń odnosi się to do kosztów amortyzacji związanej z korzystaniem z nich przez poszczególne części przedsiębiorstwa. Należy oczywiście pamiętać o tym, że sam zakup towarów nie stanowi zakładu (artykuł 5 ustęp 4 podpunkt d) i w związku z tym w takich okolicznościach nie powstaje problem przypisania zysków.

34. W przypadku dóbr niematerialnych normy dotyczące stosunków między przedsiębiorstwami tej samej grupy (płatności z tytułu należności licencyjnych lub porozumienia o podziale wydatków) nie mają zastosowania do stosunków między poszczególnymi częściami tego samego przedsiębiorstwa. Niezwykle trudno jest przypisać prawo własności na dobrach niematerialnych tylko jednej części przedsiębiorstwa i stwierdzić, że ta część przedsiębiorstwa powinna uzyskiwać należności licencyjne od innych części przedsiębiorstwa, jak gdyby była ona niezależnym przedsiębiorstwem. Skoro istnieje tylko jedna osoba prawna, to nie można oddzielić jakiejkolwiek jej części i w praktyce trudno będzie przypisać wydatki związane z powstaniem takiego prawa wyłącznie jednej części przedsiębiorstwa. W związku z tym pożądane jest, aby rzeczywiste koszty związane z tworzeniem praw na dobrach niematerialnych były przypisane wszystkim częściom przedsiębiorstwa, które z takich dóbr korzystają, oraz aby koszty ich tworzenia były w konsekwencji podzielone. W tych okolicznościach najlepiej byłoby rozdzielić faktyczne koszty związane z tworzeniem lub nabywaniem takich praw na dobrach niematerialnych między wszystkie części przedsiębiorstwa, jak również koszty poniesione później w związku z tymi prawami, bez uwzględnienia elementu zysku lub należności licencyjnych. Organy podatkowe powinny mieć przy tym świadomość możliwości niepomyślnych rezultatów działalności związanej z pracami badawczymi i rozwojowymi (na przykład odpowiedzialność prawna za produkt i za zanieczyszczanie środowiska) i takie rezultaty powinny być również rozpisane między różne części przedsiębiorstwa, z włączeniem ewentualnych kosztów z tytułu odszkodowania.

35. W dziedzinie usług trudności powstają przy ustalaniu opłat za usługi świadczone wzajemnie przez liczne części tego samego przedsiębiorstwa. Chodzi na przykład o to, czy należy pobierać opłaty według faktycznej wartości usług, czy dodawać do opłat jakiś procent stanowiący zysk tej części przedsiębiorstwa. Działalność przedsiębiorstwa lub jego części może polegać na świadczeniu takich usług

i dlatego możliwa jest taka standardowa opłata. W takim jednak wypadku byłoby właściwe pobieranie za usługi opłaty według takiej stawki, jaką pobiera się od postronnego klienta.

36. Jeżeli główna działalność zakładu polega na świadczeniu specjalnych usług dla przedsiębiorstwa, którego jest ona częścią, i jeżeli te usługi dostarczają przedsiębiorstwu realnych korzyści, a wydatki z nimi związane stanowią poważną część wydatków przedsiębiorstwa, to państwo, w którym zakład się znajduje, może zażądać, aby marża zysku była włączona do kwoty kosztów. W miarę możliwości państwo to powinno unikać decyzji schematycznych i powinno obliczać wartość takich usług z uwzględnieniem okoliczności związanych z danym konkretnym przypadkiem.

37. Niemniej świadczenie usług jest na ogół częścią działalności organizacyjnej spółki, na przykład gdy przedsiębiorstwo organizuje ogólny system kształcenia, a pracownicy korzystają z tego systemu. W takim wypadku najlepiej byłoby traktować wydatki w zakresie świadczenia usług jako część wydatków administracyjnych przedsiębiorstwa i rozpisać ich faktyczne koszty na poszczególne części przedsiębiorstwa, pamiętając, że wydatki poniesione dla jednej części przedsiębiorstwa nie stanowią dodatkowego zysku innej jego części.

38. Traktowanie usług świadczonych w ramach ogólnego zarządzania przedsiębiorstwem rodzi pytanie, czy można uznać, że jakaś część ogólnego zysku przedsiębiorstwa powstała dzięki dobremu zarządzaniu. Przykładem niech będzie spółka, której główna siedziba znajduje się w jednym państwie, lecz zasadniczą działalność prowadzi jej zakład położony w drugim państwie. W skrajnym przypadku w siedzibie głównej są organizowane tylko narady dyrektorów, podczas gdy wszelka inna działalność, oprócz czynności formalno-prawnych, odbywa się w zakładzie. Można by powiedzieć, że przynajmniej część zysku całego przedsiębiorstwa powstała dzięki umiejętnemu zarządzaniu i handlowej przezorności rady dyrektorów i że taka część zysku powinna być przypisana krajowi, w którym mieści się siedziba główna przedsiębiorstwa. Gdyby spółka była zarządzana przez agencje menedżerskie, wówczas taka agencja pobierałaby za swoje usługi wynagrodzenie i to wynagrodzenie mogłoby stanowić zwykły procentowy udział w zyskach przedsiębiorstwa. Niezależnie od teoretycznych korzyści takiego ułożenia sprawy przemawiają jednak przeciwko temu poważne względy praktyczne. W wymienionym przypadku wydatki na zarządzanie będą odliczane zależnie od zysku zakładu, zgodnie z postanowieniami ustępu 3; jeżeli jednak rozpatrzy się całokształt sprawy, to byłoby niesłusznie iść dalej, dokonując odliczenia fikcyjnej kwoty „zysków należnych z tytułu zarządzania". W przypadkach identycznych jak wymieniony wyżej przy ustalaniu zysku zakładu nie należy uznawać takiej wymyślonej kwoty za zysk z tytułu zarządzania.

39. Państwa, w których istnieje praktyka przypisywania pewnej części zysku przedsiębiorstwa siedzibie głównej z tytułu umiejętnego zarządzania, mogą tę praktykę kontynuować. Żadne postanowienie tego artykułu nie stoi temu na przeszkodzie, jednak z rozważań zawartych w punkcie 38 poniżej wynika, że państwo, w którym znajduje się zakład, nie jest zobowiązane przy obliczaniu zysku przypisywanego temu zakładowi odliczać kwotę stanowiącą część zysku siedziby głównej z tytułu umiejętnego zarządzania.

40. Może zaistnieć sytuacja, że państwo, w którym znajduje się siedziba główna przedsiębiorstwa, przydziela jej pewien procent zysków tylko z tytułu umiejętnego zarządzania, podczas gdy państwo, w którym położony jest zakład, tego nie robi i wówczas ogólne kwoty podlegające opodatkowaniu w dwóch państwach łącznie będą wyższe, niż powinny być. W takim przypadku państwo, w którym znajduje się siedziba główna, winno z własnej inicjatywy wnieść poprawkę przy obliczaniu zobowiązania podatkowego w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania.

41. Traktowanie kosztów z tytułu odsetek rodzi kwestie szczególne. Po pierwsze, mogą istnieć pewne kwoty, które pod nazwą „odsetki" są fakturowane przez siedzibę główną przedsiębiorstwa do zapłacenia przez jego zakład z tytułu udzielonych mu „pożyczek" wewnętrznych. Z wyjątkiem przedsiębiorstw finansowych, takich jak banki, przyjmuje się powszechnie, że takie „odsetki" wewnętrzne powinny być uwzględniane, i to z dwóch powodów:

– z prawnego punktu widzenia, przeniesienie prawa do korzystania z kapitału w zamian za odsetki i zobowiązanie do spłaty kapitału w całości w określonym czasie jest w rzeczywistości aktem formalnym niezgodnym z prawdziwą istotą prawną zakładu;
– z ekonomicznego punktu widzenia, zobowiązania i wierzytelności mogą okazać się nieistniejące, ponieważ w sytuacji, gdy przedsiębiorstwo jest finansowane wyłącznie lub w przeważającym stopniu z funduszy własnych, nie powinno ono mieć prawa do fakturowania odsetek, których kosztu w sposób oczywisty nie poniosło. O ile jest prawdą, że symetria między kosztami a wpływami nie zakłóci ogólnego wyniku przedsiębiorstwa, to jednak istnieje ryzyko, że wyniki częściowe mogą być zmienione w sposób arbitralny.

42. Z tych powodów zakaz odliczania kosztów związanych z pożyczkami i wierzytelnościami wewnętrznymi powinien być powszechnie stosowany z zastrzeżeniem problemów szczególnych dotyczących banków, o czym mowa poniżej.

43. Kwestia odliczania odsetek przekazanych z tytułu pożyczek faktycznie zaciągniętych przez przedsiębiorstwo jest jednak odrębną sprawą. Te zaciągnięte pożyczki mogą odnosić się całkowicie lub częściowo do działalności zakładu; w rzeczywistości pożyczki zaciągane przez przedsiębiorstwo są przeznaczone na

finansowanie działalności siedziby głównej bądź zakładu, bądź obydwu. Kwestia, jaka powstaje w związku z tymi długami, dotyczy sposobu ustalania części odsetek, która powinna być odliczona przy ustalaniu zysków przypisanych zakładowi.

44. Sugerowana w komentarzu przed 1994 r. metoda pośredniego i bezpośredniego podziału rzeczywistych zobowiązań okazała się niepraktyczna do zastosowania ze względu na brak możliwości stosowania jej w sposób jednolity. Ponadto powszechnie wiadomo, że pośredni sposób podziału kosztów z tytułu odsetek w całości lub w części tych odsetek pozostającej po pewnych zaliczeniach bezpośrednich napotyka trudności praktyczne. Wiadomo również powszechnie, że podział bezpośredni ogólnych kosztów z tytułu odsetek może nie odzwierciedlać dokładnie kosztów finansowania zakładu, ponieważ podatnik może być w stanie kontrolować miejsce, w którym pożyczka została zaciągnięta, i pewne korekty mogą okazać się konieczne w celu odzwierciedlenia ekonomicznej rzeczywistości, a w szczególności fakt, że niezależne przedsiębiorstwo powinno normalnie dysponować pewną kwotą kapitału „wolnego".

45. W związku z powyższym większość państw członkowskich uznała, że byłoby pożądane znalezienie praktycznego rozwiązania, które uwzględniłoby strukturę kapitałową właściwą zarówno dla przedsiębiorstwa, jak i dla funkcji, jakie spełnia. Stosowna struktura kapitałowa będzie uwzględniała fakt, że dla prowadzenia działalności zakład wymaga pewnej kwoty utworzonej z kapitału „wolnego" i z oprocentowanych długów. Celem jest więc przypisanie zakładowi części odsetek odpowiadających zasadzie pełnej konkurencji po przypisaniu mu właściwej proporcji kapitału „wolnego" wystarczającej na pokrycie wykonywanych przez niego funkcji, posiadanych przez niego aktywów oraz ryzyk, które ponosi. Zgodnie z zasadą pełnej konkurencji zakład powinien dysponować wystarczającym kapitałem na pokrycie wykonywanych przez siebie funkcji, aktywów, których jest właścicielem ekonomicznym, oraz ryzyk, które ponosi. W sektorze finansowym przepisy reglamentacyjne ustalają minimalne poziomy kapitału ustawowego przeznaczonego dla amortyzacji, na wypadek gdyby ryzyka związane z działalnością powodowałyby straty finansowe. Kapitał dostarcza również analogicznie zabezpieczenie w sektorach niefinansowych.

46. Jak wyjaśniono w sekcji D–2 (v) b) części I raportu *Attribution of Profits to the Permanent Establishments*, istnieją różne akceptowane metody przypisywania kapitału „wolnego", pozwalające na uzyskanie wyniku zgodnego z zasadą pełnej konkurencji. Każda z tych metod zawiera właściwe sobie mocne i słabe strony będące mniej lub bardziej ważne zależnie od faktów i okoliczności specyficznych dla każdego przypadku. Te poszczególne odrębne metody stosują inne odrębne punkty wyjścia przy ustalaniu kwoty kapitału „wolnego" przypisywanego zakładowi, kładąc większy nacisk bądź na faktyczną strukturę przedsiębiorstwa, którego zakład jest

częścią, bądź na struktury kapitału porównywalnych przedsiębiorstw niezależnych. Kryterium przy przypisywaniu kapitału „wolnego" jest świadomość:

- istnienia mocnych i słabych stron różnych metod oraz okoliczności, w jakich prawdopodobnie się one ujawnią;
- że nie istnieje jedyna wolnorynkowa kwota kapitału „wolnego", lecz że istnieje bardzo wiele potencjalnych sposobów przypisywania kapitału „wolnego", w ramach których możliwe jest znalezienie kwoty kapitału „wolnego" zgodnej z zasadą pełnej konkurencji.

47. Jednakże uznaje się, że istnienie różnych możliwych do zaakceptowania metod przypisywania zakładowi kapitału „wolnego" pozwalających na uzyskanie wyniku zgodnego z zasadą pełnej konkurencji może zrodzić problemy podwójnego opodatkowania. Główny niepokój, szczególnie ostry w przydatku instytucji finansowych, związany jest z faktem, że jeżeli normy prawa wewnętrznego państwa, w którym położony jest zakład, i państwa, w którym położone jest przedsiębiorstwo, wymagają stosowania odrębnych metod przypisywania zakładowi wolnorynkowego kapitału „wolnego", to kwota zysków obliczana przez państwo zakładu może być wyższa niż kwota zysków obliczana przez państwo przedsiębiorstwa na potrzeby wyeliminowania podwójnego opodatkowania.

48. Uwzględniając znaczenie tej kwestii, Komitet starał się znaleźć rozwiązanie praktyczne. Z tego względu państwa członkowskie OECD, na potrzeby ustalenia kwoty odliczenia odsetek stosowanej przy obliczaniu ulgi od podwójnego opodatkowania, uzgodniły przyjęcie kapitału przypisanego według metody zastosowanej przez państwo, w którym położony jest zakład, pod warunkiem że zostaną spełnione łącznie dwa następujące warunki: po pierwsze, jeżeli różnica między kwotą kapitału przypisanego przez to państwo i przez państwo przedsiębiorstwa wynika z kolizji w wyborze metod przypisywania kapitału zalecanych w prawie wewnętrznym tych państw, i po drugie, jeżeli państwa zgadzają się, że państwo, w którym położony jest zakład, zastosowało dozwoloną metodę przypisywania kapitału, i jeżeli są one zgodne co do tego, że ta metoda doprowadziła do wyniku zgodnego z zasadą pełnej konkurencji w analizowanym przypadku. Państwa członkowskie OECD uważają, że są zdolne osiągnąć taki wynik bądź na podstawie prawa wewnętrznego w drodze interpretacji artykułów 23 i 7, bądź w ramach postępowania polubownego z artykułu 25, w szczególności poprzez skorzystanie z możliwości oferowanej w tym artykule rozwiązywania wszelkich kwestii dotyczących stosowania lub interpretacji ich konwencji podatkowych.

49. Jak już wykazano, szczególne względy powinny być zastosowane, jeżeli chodzi o koszty z tytułu odsetek wewnętrznych od pożyczek między różnymi częściami przedsiębiorstwa finansowego (na przykład banki), z uwagi na fakt, że

zaciąganie i udzielanie pożyczek jest ściśle związane z bieżącą działalnością takich przedsiębiorstw. Ten problem, jak również inne problemy dotyczące stosowania artykułu 7 do zakładów bankowych i przedsiębiorstw prowadzących działalność globalną, są omawiane w częściach II i III raportu *Attribution of Profits to the Permanent Establishments*.

50. Ustalenie aktywów inwestycyjnych przypisywanych zakładowi, za pośrednictwem którego prowadzona jest działalność ubezpieczeniowa, również rodzi szczególne kwestie, będące przedmiotem omówienia części IV raportu.

51. Zazwyczaj istnieją lub mogą zostać sporządzone odpowiednie rachunki dla każdej części lub segmentu przedsiębiorstwa w taki sposób, że zyski i wydatki, w razie konieczności skorygowane, można przypisać określonej części przedsiębiorstwa z dużym stopniem dokładności. Uważa się, że taka metoda naliczania jest zawsze lepsza tam, gdzie nie ma praktycznych trudności z jej zastosowaniem. Istnieją jednak okoliczności, w których nie można tego poczynić, a ustępy 2 i 3 nie oznaczają, że inne metody określania zysku zakładu na zasadzie „oddzielnego przedsiębiorstwa" są niedopuszczalne. Na przykład zyski przedsiębiorstw ubezpieczeniowych mogą być ustalone za pomocą specjalnych metod obliczania, to jest w drodze stosowania odpowiednich współczynników dla ogólnych kwot składek uzyskanych od posiadaczy polis w danym państwie. W przypadku stosunkowo małego przedsiębiorstwa działającego po obu stronach granicy między dwoma państwami rachunki zakładu mogą nie istnieć i może nie być możliwości ich stworzenia. W innych przypadkach sprawy zakładu są tak ściśle związane z działalnością siedziby głównej, że nie można ich rozróżniać, stosując rygorystyczną zasadę oddzielnych rachunków. Praktyka oceny zysków zakładu (uważanego za niezależne przedsiębiorstwo) na podstawie cen konkurencyjnych wydaje się też możliwa do kontynuowania, mimo iż dokładność takiej oceny będzie mniejsza, niż gdyby dokonywano jej, opierając się na właściwej rachunkowości. Nawet wówczas gdy nie ma zwyczaju stosowania takiej metody, może się ona okazać konieczna w sytuacjach wyjątkowych lub ze względów praktycznych dla oceny zysków wolnorynkowych w oparciu o inne metody.

Ustęp 4

52. W pewnych przypadkach stosowano praktykę ustalania zysków przedsiębiorstwa przypisywanych zakładowi nie na podstawie oddzielnych rachunków lub szacunku cen rynkowych, lecz w drodze zwyczajnego podziału ogólnego zysku przedsiębiorstwa na poszczególne jego części. Ta metoda jest różna od przedstawionej w ustępie 2, ponieważ nie dotyczy ona przypisywania zysku oddzielnemu przedsiębiorstwu, ale podziału ogólnego zysku na poszczególne części, a otrzymany wynik różni się od wyniku uzyskanego w wyniku podsumowania oddzielnych

rachunków. Ustęp 4 dokładnie wyjaśnia, że taka metoda może być nadal stosowana, jeżeli wynika ona z przyjętego w danym państwie zwyczaju, nawet jeżeli uzyskane liczby różnią się w pewnym stopniu od liczb uzyskiwanych z oddzielnych rachunków, pod warunkiem że taki ostateczny wynik będzie zgodny z zasadami zawartymi w tym artykule. Należy jednak podkreślić, że na ogół zyski przypisywane zakładowi powinny być ustalane na podstawie rachunkowości zakładu, jeżeli odzwierciedla ona rzeczywisty stan. Uważa się, że metoda ustalania zysków oparta na podziale całkowitych zysków jest z reguły mniej właściwa niż metoda, która uwzględnia tylko działalność danego zakładu; może ona być stosowana tylko wyjątkowo, jeżeli jest to uzasadnione tradycją i jest akceptowane w danym państwie przez organy podatkowe i uważane przez podatników za zadowalające. Ustęp 4 może być wykreślony, jeżeli żadne państwo nie stosuje takiej metody. Jeżeli jednak umawiające się państwa pragną stosować tę metodę, a nie była ona stosowana w przeszłości, to należy ją sprecyzować, modyfikując odpowiednio treść ustępu w trakcie dwustronnych negocjacji.

53. Uważa się, iż w ramach tego komentarza nie ma potrzeby szerokiego omawiania różnych metod podziału ogólnych zysków, stosowanych w poszczególnych dziedzinach przypisywania zysków. Metody te zostały bardzo dobrze przedstawione w publikacjach na temat międzynarodowych problemów podatkowych, właściwe będzie jednak krótkie podsumowanie kilku głównych metod i zaproponowanie kilku bardzo ogólnych dyrektyw dotyczących ich stosowania.

54. Zasadnicza cecha metod podziału ogólnych zysków polega na przypisywaniu części zysków całego przedsiębiorstwa poszczególnym jego częściom, przy założeniu, że wszystkie jego części mają udział w zyskach i przy użyciu kryterium lub kryteriów stosowanych do oceny zyskowności całego przedsiębiorstwa. Różnice między poszczególnymi metodami powstają w związku z różnymi kryteriami stosowanymi przy ustalaniu dokładnych proporcji ogólnych zysków. Należy stwierdzić, że powszechnie stosowane kryteria można podzielić na trzy główne kategorie, a mianowicie – oparte na uzyskanych przychodach przedsiębiorstwa, jego wydatkach lub strukturze jego kapitału. Pierwsza kategoria dotyczy metody przypisywania zysków opartych na obrocie lub prowizjach, druga dotyczy metod przypisywania zysków na podstawie płac, a trzecia jest oparta na podziale kapitału obrotowego przedsiębiorstw między poszczególne jego części. Nie można oczywiście stwierdzić z góry, że jedna metoda jest dokładniejsza od drugiej. Poprawność każdej z tych metod zależy od okoliczności, w których jest ona stosowana. W niektórych przedsiębiorstwach, na przykład świadczących usługi lub produkujących artykuły firmowe o wysokiej marży zysku, zyski netto zależeć będą w dużej mierze od obrotu. Dla przedsiębiorstw ubezpieczeniowych właściwe będzie dokonanie podziału ogólnych zysków na podstawie składek uzyskanych od posiadaczy polis w każdym państwie. W przypadku przedsiębiorstwa produkującego dobra o wysokich kosztach

surowców lub siły roboczej, zyski mogą być ustalone w powiązaniu z poniesionymi wydatkami. W przypadku banków i instytucji finansowych najwłaściwszym kryterium może być podział środków obrotowych. Uważa się, że głównym celem każdej metody dotyczącej podziału ogólnych zysków powinno być uzyskanie kwot podlegających opodatkowaniu, zbliżonych maksymalnie do kwot, które mogłyby być uzyskane w wyniku oddzielnych rachunkowości. Nie byłoby celowe poszukiwanie specjalnych dyrektyw, innych niż ta, która zawiera się w stwierdzeniu: do organów podatkowych należy, po skonsultowaniu się z organami innych zainteresowanych państw, zastosowanie metody, która po uwzględnieniu wszystkich znanych faktów wydaje się najwłaściwsza, by uzyskać pożądany wynik.

55. Stosowanie dowolnej metody przypisywania części ogólnych zysków określonej części przedsiębiorstwa wywołuje pytanie co do metody, jaką należy zastosować przy podliczaniu ogólnych zysków przedsiębiorstwa. Sprawa ta jest traktowana różnie w ustawodawstwach poszczególnych państw. Nie jest to problem, który można rozwiązać za pomocą sztywnej reguły. Trudno oczekiwać, aby uznano, że zyski przypisywane przedsiębiorstwu wynikają z obliczeń zgodnych z ustawodawstwem jakiegoś jednego określonego państwa. Każde zainteresowane państwo powinno mieć prawo do obliczania zysków zgodnie z przepisami swego ustawodawstwa.

Ustęp 5

56. W artykule 5 ustęp 4 wymienionych jest wiele przykładów działalności wykonywanej w placówce, której nie uważa się za zakład. Przy rozważaniu norm stosowanych przy przypisywaniu zysków zakładowi najważniejszym z przykładów wymienionych w ustępie 4 tego artykułu jest tak zwane biuro zakupów.

57. Ustęp 5 nie dotyczy oczywiście jednostki utworzonej wyłącznie w celu dokonywania zakupów. Taka jednostka nie jest zakładem i w związku z tym postanowienia tego artykułu dotyczące przypisywania zysków nie wchodzą w grę. Ustęp ten dotyczy zakładu, który zajmując się inną działalnością dokonuje również zakupów dla siedziby głównej przedsiębiorstwa. Ustęp ten stanowi, że w takim przypadku zyski zakładu nie powinny ulegać podwyższeniu przez dodanie fikcyjnej kwoty stanowiącej zysk jako skutek takich zakupów. Wynika z tego oczywiście, że wszelkie wydatki z tytułu dokonywanych zakupów powinny również być wyłączone przy obliczaniu podlegających opodatkowaniu zysków zakładu.

Ustęp 6

58. Celem tego ustępu jest jasne sprecyzowanie, że metoda przypisywania zysków raz zastosowana nie powinna być zmieniana tylko dlatego, że w konkretnym roku inna metoda daje bardziej korzystne wyniki. Jednym z celów Konwen-

cji o unikaniu podwójnego opodatkowania jest zapewnienie przedsiębiorstwu umawiającego się państwa odpowiedniego stopnia pewności w zakresie traktowania podatkowego, jakie będzie przyznane jego zakładowi położonemu w drugim umawiającym się państwie, jak również jego części położonej w jego własnym państwie, która prowadzi działalność gospodarczą z zakładem; z tego powodu ustęp 6 zapewnia trwałe i jednolite traktowanie podatkowe.

Ustęp 7

59. Chociaż nie uznano za celowe zamieszczenie w konwencji definicji określenia „zyski", to jednak należy pamiętać, że pojęcie to użyte zarówno w tym artykule, jak i w innych artykułach ma szerokie znaczenie, obejmujące cały dochód uzyskiwany przez przedsiębiorstwo. Takie szerokie znaczenie odpowiada stosowaniu tego określenia w ustawodawstwach podatkowych większości państw członkowskich OECD.

60. Taka interpretacja określenia „zyski" może jednak powodować niepewność przy stosowaniu konwencji. Jeżeli zyski przedsiębiorstwa obejmują kategorie dochodu, które są oddzielnie omawiane w innych artykułach konwencji, na przykład dywidendy, to można zapytać, czy do opodatkowania tych zysków stosuje się postanowienia specjalnego artykułu o dywidendach itp. czy też postanowienia tego artykułu.

61. Jeżeli stosowanie tego artykułu i odpowiedniego innego artykułu doprowadzi do takiego samego traktowania podatkowego, wówczas to pytanie nie ma praktycznego znaczenia. Należy również zauważyć, że niektóre artykuły zawierają specjalne postanowienia przyznające priorytet konkretnemu artykułowi (zob. artykuł 6 ustęp 4, artykuł 10 ustęp 4 i artykuł 11 ustęp 4, artykuł 12 ustęp 3 i artykuł 21 ustęp 2).

62. Uznano za pożądane ustalenie normy interpretacyjnej w celu sprecyzowania zakresu stosowania tego artykułu w stosunku do innych artykułów dotyczących konkretnych kategorii dochodu. Zgodnie z ogólnie przyjętą praktyką stosowaną w istniejących konwencjach dwustronnych, ustęp 7 przyznaje preferencje specjalnym artykułom o dywidendach, odsetkach itd. W konsekwencji artykuł ten będzie miał zastosowanie do dochodów przedsiębiorstwa, które nie wchodzą w zakres dochodów objętych artykułami specjalnymi, i – dodatkowo – do dywidend, odsetek itd., które zgodnie z artykułem 10 ustęp 4, artykułem 11 ustęp 4, artykułem 12 ustęp 3 oraz artykułem 21 ustęp 2 wchodzą w zakres tego artykułu (zob. punkty od 12 do 18 komentarza do artykułu 12, w których omawiane są zasady płatności za oprogramowanie komputerowe: czy płatności te powinny być określone jako dochód handlowy w ramach artykułów 7 lub 14, czy jako dochód ze sprzedaży

majątku na mocy artykułu 13 z jednej strony, czy też jako należności licencyjne na mocy artykułu 12 z drugiej strony). Zrozumiałe jest, że części dochodu objęte specjalnymi artykułami mogą, z uwzględnieniem postanowień konwencji, być opodatkowane albo oddzielnie, albo jako zyski przedsiębiorstwa, zgodnie z ustawodawstwem umawiających się państw.

63. Umawiające się państwa mogą uzgodnić dwustronnie wyjaśnienia lub definicje określenia „zyski" w celu sprecyzowania rozgraniczenia między tym określeniem a pojęciem, na przykład, dywidendy. Należałoby to zrobić zwłaszcza wtedy, gdy w negocjowanych konwencjach wniesiono zmiany w definicjach przewidzianych w artykułach specjalnych dotyczących dywidend, odsetek i należności licencyjnych. Takie uściślenia mogą być również uznane za pożądane, jeżeli umawiające się państwa pragną podkreślić, że, zgodnie z ustawodawstwem podatkowym jednego lub obu państw, określenie „zyski" obejmuje specjalne kategorie wpływów, jak dochód ze sprzedaży lub dzierżawy przedsiębiorstwa lub mienia ruchomego wykorzystywanego przez przedsiębiorstwo. W związku z tym celowe byłoby rozważenie załączania dodatkowych norm w zakresie podziału takich zysków specjalnych.

64. Należy również koniecznie zauważyć, że o ile definicja należności licencyjnych zawarta w artykule 12 ustęp 2 Projektu konwencji z 1963 r. i Modelowej konwencji z 1977 r. obejmowała płatności „za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego", to odniesienie do tych płatności zostało następnie usunięte; chodzi o zapewnienie, że dochód z dzierżawy urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego, w tym dzierżawienia kontenerów, wchodzi w zakres postanowień raczej artykułu 7 niż artykułu 12, co zdaniem Komitetu Spraw Podatkowych jest właściwe ze względu na charakter tego dochodu.

Uwagi do komentarza

65. Portugalia i Włochy uważają, iż jest sprawą istotną wzięcie pod uwagę faktu, że, bez względu na znaczenie nadane trzeciemu zdaniu w punkcie 8 w odniesieniu do metody obliczania podatku, nowa redakcja Modelowej konwencji, to znaczy zniesienie artykułu 14, nie ma wpływu na krajowe systemy podatkowe.

66. Belgia nie podziela poglądów wyrażonych w punkcie 13 komentarza. Belgia uważa, że stosowanie ustawodawstwa o spółkach kontrolowanych przez osoby zagraniczne jest sprzeczne z ustępem 1 artykułu 7. Ma to szczególnie miejsce wtedy, gdy umawiające się państwo opodatkowuje osobę mającą na jego terytorium miejsce zamieszkania lub siedzibę od dochodu osiągniętego przez podmiot

zagraniczny proporcjonalnie do jej udziału w kapitale przedsiębiorstwa. Czyniąc to, państwo zwiększa podstawę opodatkowania własnej osoby poprzez włączenie dochodu, który nie został osiągnięty przez tę osobę, lecz przez podmiot zagraniczny niepodlegający opodatkowaniu w tym państwie na podstawie artykułu 7 ustęp 1. Takie państwo ignoruje więc osobowość prawną podmiotu zagranicznego i działa wbrew postanowieniom artykułu 7 ustęp 1.

67. Luksemburg nie podziela interpretacji zawartej w punkcie 13, która postanawia, że artykuł 7 ustęp 1 nie ogranicza prawa umawiającego się państwa do opodatkowania osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę na jego terytorium zgodnie z postanowieniami przepisów o zagranicznych spółkach kontrolowanych zawartych w jego wewnętrznym ustawodawstwie, ponieważ taka interpretacja narusza podstawową zasadę zawartą w ustępie 1 artykułu 7.

68. W odniesieniu do punktu 13 Irlandia przypomina o uwadze ogólnej zgłoszonej przez nią i włączonej do punktu 27.5 komentarza do artykułu 1.

69. W odniesieniu do punktu 45 Grecja zwraca uwagę, że greckie prawo wewnętrzne nie przewiduje żadnych norm ani metod przypisywania zakładowi kapitału „wolnego". Jeżeli chodzi o pożyczki zaciągnięte przez przedsiębiorstwo, które dotyczą w całości lub części działalności zakładu, Grecja zezwala na odliczanie części odsetek, która odpowiada kwocie pożyczki zaciągniętej przez siedzibę główną i przekazaną faktycznie zakładowi.

70. Portugalia pragnie zastrzec sobie prawo niestosowania się do stanowiska wyrażonego w punkcie 45 komentarza do artykułu 7, z wyjątkiem przypadków gdy w prawie wewnętrznym istnieją postanowienia specjalne ustalające dla zakładów poziom kapitału „wolnego".

71. W odniesieniu do punktu 46 Szwecja pragnie wyjaśnić, że nie uważa, aby różne metody przypisywania kapitału „wolnego", na które powołuje się ten punkt jako na metody stosowne, prowadziły koniecznie do wyniku zgodnego z zasadą pełnej konkurencji. W związku z tym, badając fakty i okoliczności właściwe dla każdego przypadku w celu określenia, czy kwota odsetek odliczonych w wyniku stosowania tych metod jest zgodna z zasadą pełnej konkurencji, Szwecja będzie zmuszona w wielu przypadkach uznać, że metoda drugiego państwa nie jest zgodna z zasadą pełnej konkurencji. Szwecja uważa więc, że podwójne opodatkowanie będzie często występować, co spowoduje wymóg odwołania się do postępowania polubownego.

72. Portugalia pragnie zastrzec sobie prawo niestosowania metody „symetrii" opisanej w punkcie 48 komentarza do artykułu 7, ponieważ jej prawo wewnętrzne

nie przewiduje żadnej normy ani metody przypisywania zakładom kapitału „wolnego". W celu unikania podwójnego opodatkowania na mocy artykułu 23 Portugalia jako kraj pochodzenia ustala kwotę zysków podlegających przypisaniu zakładowi według własnego ustawodawstwa.

73. Niemcy, Japonia i Stany Zjednoczone, chociaż zgadzają się na praktyczne rozwiązanie opisane w punkcie 48, pragną wyjaśnić, jak ta zgoda będzie stosowana. Niemcy, Japonia i Stany Zjednoczone nie mogą akceptować automatycznie w sposób generalny wszystkich obliczeń dokonanych przez państwo, w którym położony jest zakład. W przypadkach dotyczących Niemiec lub Japonii, drugi warunek wymieniony w punkcie 48 musi być spełniony przy zastosowaniu postępowania polubownego na mocy artykułu 25. W przypadku Japonii i Stanów Zjednoczonych podatnik pragnący skorzystać z dodatkowego zagranicznego kredytu podatkowego z tytułu podatków zapłaconych za granicą będzie musiał odwołać się do postępowania polubownego i udowodnić organowi podatkowemu Japonii lub Stanów Zjednoczonych, zależnie od przypadku, że zyski zakładu zostały podwójnie opodatkowane z powodu kolizji w wyborze metod przypisywania kapitału zakładowi zalecanych przez prawo wewnętrzne tych państw, oraz że to podwójne opodatkowanie nie zostało wyeliminowane przez zastosowanie mechanizmów przewidzianych w ich ustawodawstwie podatkowym tak jak stosowanie pułapów z tytułu podatków zapłaconych za granicą od innych transakcji.

74. W odniesieniu do punktów 6 i 7 Nowa Zelandia informuje, że nie zgadza się ogólnie z metodą przypisywania zysków zakładom opisaną w części I raportu „Przypisywanie zysków zakładom".

Zastrzeżenia do artykułu

75. Australia i Nowa Zelandia zastrzegają sobie prawo włączenia postanowienia, które pozwoli im na stosowanie ich wewnętrznego prawa do opodatkowania dochodów pochodzących z wszelkich form ubezpieczeń.

76. Australia i Nowa Zelandia zastrzegają sobie prawo do włączenia postanowienia wyjaśniającego ich prawo do opodatkowania części zysków handlowych, do których ma prawo osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie, jeżeli te zyski są osiągane przez powiernika mienia powierniczego (innego niż niektóre fundusze inwestycyjne, które są traktowane jak spółki w rozumieniu australijskiego lub nowozelandzkiego prawa podatkowego) z prowadzenia działalności gospodarczej za pośrednictwem zakładu w Australii lub Nowej Zelandii.

77. Korea i Portugalia zastrzegają sobie prawo do opodatkowania osób wykonujących wolny zawód lub inną działalność o niezależnym charakterze, gdy przebywają one w danym państwie przez okres lub okresy przekraczające 183 dni w każdorazowym okresie 12 miesięcy, nawet jeżeli takie osoby nie posiadają do wykonywania ich działalności zakładu (lub stałej placówki).

78. Chile[5], Portugalia i Włochy zastrzegają sobie prawo do opodatkowania osób wykonujących wolny zawód zgodnie z odrębnym artykułem odpowiadającym artykułowi 14 według brzmienia przed jego zniesieniem w 2000 r.

79. Stany Zjednoczone zastrzegają sobie prawo do zmodyfikowania artykułu 7 w taki sposób, aby stosując ustępy 1 i 2 tego artykułu, można było opodatkować każdy dochód lub zysk przypisany zakładowi podczas jego istnienia w państwie, w którym zakład był położony, nawet gdy płatności zostały dokonane, gdy zakład przestał istnieć. Stany Zjednoczone pragną również zaznaczyć, iż takie samo prawo zastrzegają sobie w odniesieniu do artykułów 11, 12, 13 i 21.

80. Turcja zastrzega sobie prawo do pobierania podatku u źródła we wszystkich przypadkach dzierżawienia kontenerów. W razie stosowania do takiego dochodu artykułów 5 i 7, Turcja pragnie stosować zasadę zakładu w odniesieniu do składu, przedstawicielstwa składu i oddziałów operacyjnych.

81. Norwegia i Stany Zjednoczone zastrzegają sobie prawo do traktowania dochodu z użytkowania, utrzymania lub wydzierżawienia kontenerów – wykorzystywanych w transporcie międzynarodowym na podstawie artykułu 8 – w taki sam sposób jak dochodu z transportu morskiego i lotniczego.

82. Australia i Portugalia zastrzegają sobie prawo do włączania w trakcie dwustronnych negocjacji postanowienia, że jeżeli informacja, którą dysponują właściwe organy jednego umawiającego się państwa, jest niewystarczająca do określenia zysków przypisywanych zakładowi przedsiębiorstwa, to owe właściwe organy mogą stosować wobec tego przedsiębiorstwa przepisy podatkowe swego państwa – pod warunkiem że przepisy te będą stosowane tylko w zakresie informacji posiadanych przez dane organy i zgodnie z zasadami tego artykułu.

83. Meksyk zastrzega sobie prawo do opodatkowania w państwie, w którym jest położony zakład zysków pochodzących ze sprzedaży dóbr i towarów dokonanej bezpośrednio przez jego biuro położone w drugim umawiającym się państwie, z zastrzeżeniem, że te dobra i towary są identyczne lub podobne do sprzedawanych

[5] Chile zostało dodane do państw, które formułowały to zastrzeżenie po przystąpieniu Chile do OECD w 2010 r.

za pośrednictwem tego zakładu. Rząd Meksyku będzie stosował tę normę tylko w celu zapobieżenia nadużyciom, a nie jako normę powszechną i bezwzględną; tak więc norma ta nie będzie stosowana, jeżeli przedsiębiorstwo wykaże, że sprzedaż została dokonana z innych powodów niż uzyskanie korzyści płynących z konwencji.

KOMENTARZ DO ARTYKUŁU 8

OPODATKOWANIE ZYSKÓW Z ŻEGLUGI MORSKIEJ, ŚRÓDLĄDOWEJ I TRANSPORTU LOTNICZEGO

Ustęp 1

1. Celem ustępu 1, który dotyczy zysków osiąganych z eksploatacji w transporcie międzynarodowym statków morskich lub powietrznych, jest zapewnienie, że takie zyski będą opodatkowane tylko w jednym państwie. Przepis wynika z zasady, że prawo do opodatkowania powinno być zastrzeżone dla tego umawiającego się państwa, w którym znajduje się miejsce faktycznego zarządu przedsiębiorstwa. Określenie „transport międzynarodowy" jest zdefiniowane w artykule 3 ustęp 1 punkt d.

2. W pewnych okolicznościach umawiające się państwo, w którym znajduje się miejsce faktycznego zarządu przedsiębiorstwa, może nie być tożsame z państwem, w którym znajduje się siedziba przedsiębiorstwa eksploatującego statki morskie lub powietrzne; dlatego niektóre państwa wolą przyznać wyłączne prawo do opodatkowania państwu, w którym znajduje się siedziba przedsiębiorstwa. Takim państwom wolno zastąpić powyższą zasadę nową normą, która może mieć następujące brzmienie:

„Zyski przedsiębiorstwa umawiającego się państwa z eksploatacji w transporcie międzynarodowym statków morskich lub powietrznych podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie".

3. Z drugiej strony – inne państwa wolą łączyć kryteria siedziby i miejsca faktycznego zarządu przedsiębiorstwa, przyznając prawo do opodatkowania przede wszystkim państwu, w którym znajduje się miejsce faktycznego zarządu przedsiębiorstwa; państwo siedziby eliminuje wówczas podwójne opodatkowanie zgodnie z postanowieniami artykułu 23, tak aby pierwsze państwo mogło opodatkować całość zysków przedsiębiorstwa. Jeżeli państwo, w którym znajduje się miejsce faktycznego zarządu, nie może opodatkować całości zysków, wówczas

pierwszeństwo opodatkowania przyznaje się państwu siedziby przedsiębiorstwa. Państwa pragnące stosować tę zasadę mogą ją sformułować następująco:

„Zyski przedsiębiorstwa umawiającego się państwa z eksploatacji statków morskich lub powietrznych, z wyjątkiem zysków osiąganych z eksploatacji statków morskich lub powietrznych między miejscami położonymi w drugim umawiającym się państwie, podlegają opodatkowaniu tylko w pierwszym państwie. Jednakże jeżeli miejsce faktycznego zarządu przedsiębiorstwa jest położone w drugim państwie i to drugie państwo opodatkowuje całość zysków przedsiębiorstwa pochodzących z eksploatacji statków morskich i powietrznych, to zyski pochodzące z takiej eksploatacji, z wyjątkiem zysków osiąganych z eksploatacji statków morskich lub powietrznych tylko między miejscami położonymi w pierwszym państwie, mogą być opodatkowane w tym drugim państwie".

4. Osiągane przez przedsiębiorstwo zyski pochodzą głównie z przewozu pasażerów lub towarów przez statki morskie lub statki powietrzne (czy są własnością lub są wynajmowane albo w inny sposób pozostają do dyspozycji przedsiębiorstwa), które je eksploatuje w transporcie międzynarodowym. Rozwój transportu międzynarodowego powoduje, że przedsiębiorstwa transportu powietrznego i morskiego prowadzą różnorodną działalność, która umożliwia, ułatwia i wspiera ich międzynarodowe operacje transportowe. Ustęp ten obejmuje zarówno zyski z działalności związanej bezpośrednio z takimi operacjami, jak również zyski z działalności niezwiązanej bezpośrednio z eksploatacją przez przedsiębiorstwo statków morskich lub powietrznych, jak długo są one uboczne w stosunku do takich operacji.

4.1. Każda działalność prowadzona przez przedsiębiorstwo głównie w związku z przewozem pasażerów lub ładunków przez statki morskie lub powietrzne eksploatowane w transporcie międzynarodowym powinna być traktowana jako bezpośrednio związana z takim przewozem.

4.2. Działalność, której przedsiębiorstwo nie potrzebuje prowadzić na potrzeby eksploatacji własnych statków morskich lub statków powietrznych i która stanowi niewielki udział związany z taką eksploatacją i jest tak ściśle z nią związana, że nie powinna być traktowana jako oddzielna działalność gospodarcza lub oddzielne źródło dochodu, powinna być traktowana jako uboczna w stosunku do eksploatacji statków morskich lub statków powietrznych w transporcie międzynarodowym.

4.3. W świetle tych zasad zamieszczone niżej punkty omawiają zakres stosowania ustępu 1 w odniesieniu do niektórych szczególnych rodzajów działalności, jakie mogą prowadzić przedsiębiorstwa zajmujące się eksploatacją statków morskich i statków powietrznych w transporcie międzynarodowym.

5. Zyski osiągane z czarteru statku morskiego lub powietrznego z pełnym wyposażeniem, załogą i zaopatrzeniem powinny być traktowane tak samo jak zyski z transportu pasażerów lub towarów. W przeciwnym razie poważna część działalności w zakresie żeglugi morskiej i powietrznej nie byłaby objęta stosowaniem przepisu. Jednakże to artykuł 7, a nie artykuł 8 ma zastosowanie do zysków osiąganych z dzierżawy statków morskich i powietrznych bez załogi, chyba że stanowią one okazjonalne źródło dochodu przedsiębiorstwa zajmującego się międzynarodową eksploatacją statków morskich lub powietrznych.

6. Zyski osiągane przez przedsiębiorstwo z przewozu pasażerów i ładunków w inny sposób niż za pomocą statków morskich czy powietrznych, które ono eksploatuje, jest objęte przepisem ustępu w zakresie, w jakim taki przewóz jest bezpośrednio związany z eksploatacją przez to przedsiębiorstwo statków morskich lub powietrznych w transporcie międzynarodowym lub stanowi działalność uboczną. Przykładem może być przedsiębiorstwo zaangażowane w transport międzynarodowy, które przewozi pasażerów lub ładunki statkami morskimi lub powietrznymi eksploatowanymi w transporcie międzynarodowym przez inne przedsiębiorstwa na podstawie specjalnych umów o podziale ładunków lub umów frachtowych. Innym przykładem może być linia lotnicza eksploatująca połączenie autobusowe między miastem a lotniskiem, głównie w celu zapewnienia dostępu do lotniska i z lotniska dla jej pasażerów w lotach międzynarodowych.

7. Jeszcze innym przykładem może być przedsiębiorstwo, które przewozi pasażerów i ładunki za pomocą statków morskich lub powietrznych eksploatowanych w transporcie międzynarodowym, które zobowiązuje się do zabrania takich pasażerów lub ładunków z kraju, w którym przewóz się zaczyna lub jest dokonywany albo zakończony w kraju przeznaczenia przez jakikolwiek środek transportu śródlądowego eksploatowany przez inne przedsiębiorstwa. W takim przypadku wszelkie zyski osiągnięte przez pierwsze przedsiębiorstwo ze zorganizowania takiego transportu przez inne przedsiębiorstwo są objęte postanowieniami ustępu, nawet jeżeli zyski osiągane przez inne przedsiębiorstwo, które organizuje taki śródlądowy przewóz, nie miałyby miejsca.

8. Przedsiębiorstwo często sprzedaje bilety w imieniu innego przedsiębiorstwa transportowego na przejazd statkiem morskim lub statkiem powietrznym w miejscu przez nie utrzymywanym dla celów sprzedaży biletów na przewóz statkiem morskim lub statkiem lotniczym, który ono eksploatuje w transporcie międzynarodowym. Taka sprzedaż biletów w imieniu innych przedsiębiorstw jest albo bezpośrednio związana z podróżą na pokładzie statku morskiego lub statku powietrznego, który przedstawicielstwo eksploatuje (na przykład sprzedaż biletu wystawionego przez inne przedsiębiorstwo na odcinek krajowy w ramach podróży międzynarodowej oferowanej przez przedstawicielstwo), albo też jest uboczną działalnością do sprze-

daży na własny rachunek. Zyski osiągane przez pierwsze przedsiębiorstwo ze sprzedaży takich biletów są więc objęte postanowieniami tego ustępu.

8.1. Działalność reklamowa przedsiębiorstwa na rzecz innych przedsiębiorstw ogłaszających się w czasopismach udostępnianych na pokładach eksploatowanych przez to przedsiębiorstwo statków morskich lub statków powietrznych, lub w jego punktach sprzedaży biletów, jest uboczna w stosunku do eksploatacji takich statków morskich lub statków powietrznych, a zyski pochodzące z takiej reklamy mieszczą się w ramach postanowień tego ustępu.

9. W transporcie międzynarodowym stosowane są na szeroką skalę kontenery. Zyski z dzierżawienia kontenerów osiągane przez przedsiębiorstwo zajmujące się transportem międzynarodowym są zazwyczaj albo bezpośrednio związane, albo są uboczne w eksploatowaniu statków morskich lub statków powietrznych w transporcie międzynarodowym i w takich przypadkach wchodzą w zakres tego ustępu. Tak samo ma on zastosowanie w odniesieniu do zysków osiąganych przez takie przedsiębiorstwo z krótkoterminowego składowania takich kontenerów (na przykład jeżeli przedsiębiorstwo obarcza klienta obowiązkiem przechowania załadowanego kontenera w składzie towarowym w oczekiwaniu na dostawę) lub zwalnia z kosztów za opóźniony ich zwrot.

10. Przedsiębiorstwo posiadające mienie lub personel za granicą dla potrzeb eksploatacji statków morskich lub statków powietrznych w transporcie międzynarodowym może osiągać dochód z dostarczania towarów lub świadczenia usług w tym kraju dla innych przedsiębiorstw transportowych. Może to obejmować na przykład dostawę towarów lub świadczenie usług przez personel inżynieryjny, personel naziemny, brokerów frachtowych, personel odpowiedzialny za dostarczanie żywności, obsługę klientów. Jeżeli przedsiębiorstwo dostarcza towary lub świadczy usługi dla innego przedsiębiorstwa i takie działania są bezpośrednio związane lub są uboczne w stosunku do eksploatacji przez przedsiębiorstwo statków morskich lub powietrznych w transporcie międzynarodowym, to zyski z dostawy towarów lub świadczenia usług będą objęte postanowieniami tego ustępu.

10.1. Na przykład przedsiębiorstwa lotnicze zajmujące się transportem międzynarodowym w celu zredukowania kosztów obsługi wymaganej dla eksploatacji ich statków morskich lub powietrznych w innych państwach mogą zawierać porozumienia kartelowe. I tak, jeżeli przedsiębiorstwo lotnicze godzi się, na podstawie Międzynarodowej Lotniczej Umowy Technicznej, na dostarczanie części zamiennych lub na świadczenie usług samolotem innych linii lądującym w konkretnym miejscu (które zezwala na korzystanie z takich usług), to taka działalność prowadzona zgodnie z taką umową będzie miała uboczny charakter w stosunku do eksploatacji samolotów w transporcie międzynarodowym.

11. *Skreślony*.

12. Postanowienia tego ustępu nie mają zastosowania do stoczni budowy statków posiadanej w jednym państwie przez przedsiębiorstwo żeglugowe, którego faktyczny zarząd mieści się w drugim państwie.

13. *Skreślony (numeracja zmieniona na 17.1)*.

14. Dochody z inwestycji w zakresie żeglugi morskiej lub transportu powietrznego (na przykład z udziałów, akcji lub pożyczek) powinny być traktowane jak dochód z tych kategorii źródeł, z wyjątkiem gdy inwestycja, która rodzi takie dochody, jest integralną częścią działalności polegającej na eksploatacji statków morskich lub statków powietrznych w transporcie międzynarodowym w danym umawiającym się państwie. Inwestycja taka może być traktowana jako bezpośrednio związana z taką eksploatacją. Tak więc ustęp ten miałby zastosowanie do dochodu z odsetek zrodzonego na przykład z gotówki wymaganej w umawiającym się państwie dla prowadzenia takiej działalności lub z obligacji ulokowanych jako zabezpieczenie, jeżeli prawo wymaga tego dla prowadzenia działalności; w takich przypadkach inwestycja jest potrzebna dla umożliwienia eksploatacji statków morskich lub lotniczych w tym miejscu. Ustęp nie miałby jednak zastosowania do dochodu z odsetek osiąganego z zarządzania przepływem gotówki lub z innej działalności finansowej na rzecz zakładów przedsiębiorstwa, którym tego dochodu nie można przypisać, lub na rzecz przedsiębiorstw powiązanych, bez względu na to, czy znajdują się one wewnątrz czy poza tym umawiającym się państwem, albo na rachunek siedziby głównej (centralizacja działalności finansowej i inwestycyjnej), ani do dochodu z odsetek powstających z lokaty krótkoterminowej, zysków powstałych z lokalnego prowadzenia działalności, gdy zainwestowane fundusze nie są wymagane dla takiej działalności.

Ustęp 2

15. Normy w zakresie prawa do opodatkowania przez państwo siedziby zawarte w punktach 2 i 3 mają również zastosowanie do tego ustępu.

16. Celem tego ustępu jest takie samo traktowanie przewozu rzecznego i transportu przez jeziora i kanały jak transportu morskiego lub powietrznego. Postanowienie to ma zastosowanie do transportu śródlądowego między dwoma państwami, a także do transportu wewnętrznego wykonywanego przez przedsiębiorstwo jednego państwa między dwoma miejscami położonymi w drugim państwie.

16.1. Ustępy od 4 do 14 stanowią wskazówkę, które zyski mogą być uważane za osiągane z eksploatacji statków morskich lub powietrznych w transporcie mię-

dzynarodowym. Zasady i przykłady zawarte w tych ustępach mogą być stosowane po koniecznym dostosowaniu ich na potrzeby określenia, które zyski mogą być uważane za osiągane z eksploatacji barek w transporcie śródlądowym.

17. Przepis ten nie stanowi przeszkody w rozstrzygnięciu – w drodze umowy dwustronnej – specyficznych problemów podatkowych powstałych w związku z żeglugą śródlądową między sąsiadującymi państwami.

17.1. Można uzgodnić dwustronnie, że zakresem postanowień tego artykułu będą objęte statki rybackie, statki prowadzące prace pogłębiające lub usługi związane z holowaniem na pełnym morzu.

Przedsiębiorstwa niezajmujące się wyłącznie żeglugą morską, śródlądową lub transportem powietrznym

18. Ze sformułowania ustępów 1 i 2 wynika, że przedsiębiorstwa niezajmujące się wyłącznie transportem morskim, śródlądowym lub powietrznym są jednak objęte postanowieniami tych ustępów w zakresie zysków osiąganych z eksploatacji należących do nich statków morskich, barek lub statków powietrznych.

19. Jeżeli takie przedsiębiorstwo posiada za granicą zakład związany wyłącznie z eksploatacją jego statków morskich lub powietrznych, to nie ma powodu, aby były one traktowane inaczej niż zakłady przedsiębiorstw zajmujących się wyłącznie żeglugą morską, śródlądową lub powietrzną.

20. Nie powinny również powstać żadne problemy związane ze stosowaniem ustępów 1 i 2, jeżeli przedsiębiorstwo posiada w drugim państwie zakład, który nie zajmuje się wyłącznie żeglugą morską, śródlądową lub transportem powietrznym. Jeżeli towary przedsiębiorstwa są przewożone jego własnym statkiem do jego zakładu za granicą, to prawidłowe jest stwierdzenie, że żadna część zysku osiągniętego przez przedsiębiorstwo nie podlega opodatkowaniu w państwie, w którym położony jest zakład, tylko na podstawie faktu, że zapewnia ono przewóz własnymi środkami transportu. Odnosi się to również do przypadku, gdy zakład utrzymuje urządzenia do eksploatacji statków morskich lub statków powietrznych (na przykład przystań do spedycji towarów) lub ponosi koszty związane z takim transportem (na przykład wynagrodzenie personelu). W takim przypadku, nawet jeżeli niektóre funkcje związane z eksploatacją statków lub samolotów w transporcie międzynarodowym mogą być wykonywane przez zakład, to zyski, jakie mogą być przypisane tym funkcjom, mogą być opodatkowane wyłącznie w państwie, w którym znajduje się miejsce faktycznego zarządzania przedsiębiorstwem. Wszelkie wydatki lub część wydatków poniesionych w związku z wykonywaniem

tych funkcji powinna być odliczona przy obliczaniu części zysku, która nie podlega opodatkowaniu w państwie, w którym położony jest zakład, i tym samym nie obniży części zysków przypisanych zakładowi, która może być opodatkowana w tym państwie zgodnie z artykułem 7.

21. Jeżeli statek morski lub powietrzny jest eksploatowany w transporcie międzynarodowym, stosowanie artykułu do zysków z takiej eksploatacji nie będzie zmienione przez sam fakt, że statek lub statek powietrzny jest eksploatowany przez zakład, który nie jest miejscem faktycznego zarządu całego przedsiębiorstwa; w związku z czym, nawet jeżeli takie zyski mogłyby być przypisane zakładowi na podstawie artykułu 7, byłyby opodatkowane wyłącznie w państwie, w którym położona jest siedziba faktycznego zarządu przedsiębiorstwa (jest to skutek potwierdzony przez ustęp 4 artykułu 7).

Ustęp 3

22. Ten ustęp dotyczy szczególnego przypadku, gdy miejsce faktycznego zarządu przedsiębiorstwa znajduje się na pokładzie statku morskiego lub barki. W takim przypadku podatek będzie nałożony tylko przez państwo, w którym znajduje się macierzysty port statku lub barki. Jeżeli nie można ustalić portu macierzystego, to podatek będzie pobrany tylko przez państwo, w którym osoba eksploatująca statek lub barkę ma miejsce zamieszkania lub siedzibę.

Ustęp 4

23. W zakresie międzynarodowego transportu morskiego lub lotniczego istnieją różne formy współpracy. Współpraca międzynarodowa w tej dziedzinie regulowana jest przez umowy poolowe lub inne konwencje podobnego rodzaju, które ustalają pewne zasady podziału wpływów lub zysków ze wspólnej eksploatacji.

24. W celu wyjaśnienia sytuacji podatkowej uczestnika umowy poolowej, wspólnego przedsiębiorstwa lub w międzynarodowym związku eksploatacyjnym, umawiające się państwa mogą dwustronnie dodać, jeżeli uznają to za konieczne, następujące postanowienie:

„[…] lecz tylko w odniesieniu do tej części osiągniętego w ten sposób zysku, którą można przypisać uczestnikowi proporcjonalnie do jego udziału we wspólnym przedsiębiorstwie".

25. *Numeracja zmieniona.*

Uwagi do komentarza

26. *Numeracja zmieniona.*

27. *Skreślony*.

28. Grecja i Portugalia zastrzegają sobie prawo do własnego stanowiska w zakresie stosowania tego artykułu do dochodu z działalności ubocznej (zob. punkty od 4 do 10.1).

29. Grecja, Niemcy i Turcja zastrzegają sobie własne stanowisko w zakresie stosowania tego artykułu do dochodu z żeglugi śródlądowej i usług kontenerowych (zob. wyżej, punkty 9 i 10).

30. Grecja będzie stosować artykuł 12 do płatności z tytułu dzierżawy statku morskiego lub powietrznego bez załogi.

Zastrzeżenia do komentarza

31. Kanada, Meksyk, Nowa Zelandia i Węgry zastrzegają sobie prawo do opodatkowania, jako zysków z transportu wewnętrznego, zysków z tytułu przewozu pasażerów lub ładunków wziętych na pokład w jednym miejscu danego kraju i wyładowanych w innym miejscu w tym samym kraju. Nowa Zelandia zastrzega sobie również prawo do opodatkowania, jako zysków z transportu wewnętrznego, zysków pochodzących z innej działalności w pasie przybrzeżnym i na szelfie kontynentalnym.

32. Belgia, Grecja, Kanada, Meksyk, Turcja, Stany Zjednoczone i Zjednoczone Królestwo zastrzegają sobie prawo nierozszerzania w konwencjach dwustronnych działania tego artykułu na żeglugę śródlądową (ustęp 2 tego artykułu).

33. Dania, Norwegia i Szwecja zastrzegają sobie prawo zamieszczenia specjalnych postanowień odnośnie do zysków osiąganych przez konsorcjum lotnicze Scandinavian Airlines System (SAS).

34. *Skreślony*.

35. Z uwagi na swą szczególną sytuację w zakresie żeglugi morskiej Grecja zastrzega sobie wolną rękę w zakresie postanowień konwencji odnośnie do zysków z eksploatacji statków morskich.

36. Meksyk zastrzega sobie prawo do opodatkowania u źródła zysków osiąganych z prowadzenia kwater.

37. *Skreślony.*

38. Australia zastrzega sobie prawo do opodatkowania zysków pochodzących z przewozu pasażerów lub towarów przyjętych na pokład w Australii i wyładowanych w innym miejscu w Australii.

39. Stany Zjednoczone zastrzegają sobie prawo włączenia w zakres stosowania ustępu 1 dochodów pochodzących z dzierżawienia statków morskich lub statków powietrznych z pełnym wyposażeniem i załogą lub jedynie statków, w przypadku gdy statki morskie lub statki powietrzne są eksploatowane w transporcie międzynarodowym przez dzierżawcę lub gdy dochód z dzierżawienia jest uboczny w stosunku do eksploatacji statków morskich lub statków powietrznych w transporcie międzynarodowym. Stany Zjednoczone zastrzegają sobie również prawo włączenia do zakresu stosowania tego ustępu dochodu pochodzącego z korzystania, utrzymywania lub dzierżawienia kontenerów wykorzystywanych w transporcie międzynarodowym.

40. Słowacja zastrzega sobie prawo do opodatkowania na podstawie artykułu 12 zysków z dzierżawienia statków morskich, statków powietrznych oraz kontenerów.

41. Irlandia zastrzega sobie prawo włączenia do zakresu stosowania artykułu dochodów z dzierżawienia statków morskich lub statków powietrznych bez załogi, jeżeli te statki morskie lub powietrzne są eksploatowane w transporcie międzynarodowym przez najemcę lub jeżeli dochody pochodzące z dzierżawienia są uboczne w stosunku do zysków osiąganych z eksploatacji statków morskich lub statków powietrznych w transporcie międzynarodowym.

42. Turcja zastrzega sobie prawo stosowania w przypadkach wyjątkowych zasady zakładu przy opodatkowaniu zysków pochodzących z transportu międzynarodowego. Turcja zastrzega sobie również prawo rozszerzenia zakresu stosowania po odpowiedniej zmianie definicji określenia „transport międzynarodowy" zawartej w artykule 3.

43. Chile i Słowenia zastrzegają sobie prawo nierozszerzania w konwencjach dwustronnych zakresu stosowania artykułu do transportu śródlądowego i zachowują swobodę dokonywania odpowiednich zmian w ustępie 3 artykułów 13, 15 i 22.

KOMENTARZ DO ARTYKUŁU 9

OPODATKOWANIE PRZEDSIĘBIORSTW POWIĄZANYCH

1. Artykuł ten omawia korekty zysków, jakie są dopuszczalne dla celów podatkowych, jeżeli transakcje między przedsiębiorstwami powiązanymi (spółkami matkami i ich filiami oraz spółkami pozostającymi pod wspólną kontrolą) zostały dokonane na warunkach innych niż wolnorynkowe. Komitet poświęcił wiele czasu i wysiłków (i czyni to w dalszym ciągu) na studiowanie warunków stosowania tego artykułu, skutków jego stosowania i metod właściwych przy korekcie zysków, jeżeli transakcje zostały dokonane na innych warunkach niż wolnorynkowe. Wnioski z tego studium są przedstawione w raporcie zatytułowanym *Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i organów podatkowych*[1], który jest okresowo uzupełniany w celu uwzględnienia przebiegu prac Komitetu w tej dziedzinie. Raport ten zawiera zasady uznane międzynarodowo i przedstawia wskazówki dotyczące stosowania zasad wolnorynkowych w kontekście tego artykułu.

Ustęp 1

2. Ustęp ten stanowi, że organy podatkowe umawiającego się państwa mogą, w celu obliczenia podatku należnego od przedsiębiorstw powiązanych, dokonać odpowiedniej korekty ich rachunkowości, jeżeli w następstwie istniejących między nimi szczególnych powiązań ich rachunkowość nie odzwierciedla rzeczywistych zysków podlegających opodatkowaniu i powstających w tym państwie. Jest sprawą oczywistą, że w takich przypadkach należy dokonać korekty. Postanowienia tego ustępu mają zastosowanie tylko wtedy, gdy między dwoma przedsiębiorstwami zostały uzgodnione lub narzucone specjalne warunki. Nie można dokonywać weryfikacji księgowości przedsiębiorstw powiązanych, jeżeli transakcje między nimi są realizowane na normalnych warunkach wolnego rynku (w warunkach pełnej konkurencji i pełnej niezależności).

[1] Pierwotna wersja raportu była zatwierdzona przez Radę OECD 27 czerwca 1995 r. Opublikowana w formie skoroszytowej *Transfer Pricing Guidelines for Multilateral Enterprises and Tax Administrations*, OECD, Paris 1995.

3. Jak stwierdza raport Komitetu Spraw Podatkowych na temat niedokapitalizowania („cienkiej kapitalizacji")[2], istnieje wzajemne oddziaływanie między konwencjami podatkowymi a krajowymi przepisami o niedokapitalizowaniu, pozostające w związku z treścią tego artykułu. Komitet uważa, że:

a) artykuł nie stanowi przeszkody w stosowaniu krajowych przepisów w sprawie „cienkiej kapitalizacji", w miarę jak ich skutkiem jest utożsamianie zysków pożyczkodawcy z kwotą odpowiadającą zyskom, jakie powstałyby w warunkach wolnorynkowej konkurencji;
b) artykuł jest właściwy nie tylko przy określeniu, czy rynkowa stopa procentowa w przypadku pożyczki jest stopą wolnorynkową, lecz również przy określeniu, czy taka pożyczka jest rzeczywistą pożyczką, czy też powinna ona być uważana za inny rodzaj płatności, na przykład wkład do kapitału akcyjnego;
c) stosowanie przepisów odnoszących się do „cienkiej kapitalizacji" nie powinno mieć wpływu na zwiększenie podlegających opodatkowaniu zysków danych krajowych przedsiębiorstw o kwotę większą niż zysk osiągany w warunkach wolnego rynku; ta norma powinna być koniecznie przestrzegana w stosowaniu istniejących umów podatkowych.

4. Powstaje pytanie, czy specjalne normy proceduralne przyjęte w niektórych państwach w zakresie transakcji między powiązanymi przedsiębiorstwami są zgodne z konwencją. Można na przykład zapytać, czy odwrócenie ciężaru dowodu lub domniemania, które czasem znajduje się w ustawodawstwach wewnętrznych, jest zgodne z zasadą wolnej konkurencji. Wiele krajów interpretuje artykuł w taki sposób, że jego postanowienia w żadnym stopniu nie przeszkadzają dokonaniu korekty zysków na mocy prawa wewnętrznego w warunkach różniących się od zawartych w tym artykule oraz że celem tego artykułu jest wprowadzenie zasady pełnej konkurencyjności do międzynarodowych konwencji podatkowych. Również większość państw członkowskich uważa, że dodatkowe żądania udzielenia informacji, które mogą być pilniejsze niż zwykły wniosek o informację, lub nawet przeniesienie ciężaru dowodu nie stanowią dyskryminacji w rozumieniu artykułu 24. Jednakże w pewnych przypadkach stosowanie prawa krajowego niektórych państw może doprowadzić do korekty zysków niezgodnej z zasadami artykułu 9. Umawiające się państwa mogą na podstawie artykułu rozstrzygać takie sytuacje za pomocą odpowiednich korekt (zob. niżej), jak również w drodze postępowania polubownego.

Ustęp 2

5. Korekta rachunkowości w zakresie transakcji między przedsiębiorstwami powiązanymi – w sytuacji, o której mowa w ustępie 1 – może doprowadzić do

[2] Zatwierdzony przez Radę OECD 26 listopada 1986 r. i przedrukowany w tomie II pełnej skoroszytowej wersji Modelowej konwencji podatkowej OECD, s. R(4)-1.

ekonomicznego podwójnego opodatkowania (opodatkowanie tego samego dochodu w rękach różnych osób) z uwagi na fakt, że przedsiębiorstwo państwa A, którego zyski zostały skorygowane, będzie opodatkowane od sumy zysków, od których przedsiębiorstwo państwa B zostało już opodatkowane. Ustęp 2 przewiduje więc, że w takich warunkach państwo B dokona właściwej korekty podatku w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania.

6. Należy jednak zauważyć, że taka korekta w państwie B nie będzie automatyczna tylko dlatego, że zyski w państwie A zostały podwyższone. Korekty należy dokonać tylko wtedy, gdy państwo B uzna, że suma skorygowanych zysków odpowiada zyskom, jakie by osiągnięto w przypadku transakcji dokonanych na warunkach rynkowych. Inaczej mówiąc – postanowienia tego ustępu nie mogą być stosowane, jeżeli zyski jednego powiązanego przedsiębiorstwa są zwiększone do poziomu przekraczającego zysk obliczony na podstawie konkurencyjnych cen rynkowych. Państwo B jest więc zobowiązane do dokonania korekty zysku przedsiębiorstwa powiązanego tylko wtedy, gdy uzna, że korekta dokonana w państwie A jest uzasadniona zarówno co do zasady, jak i w odniesieniu do obliczonej kwoty.

7. Ustęp nie wskazuje metody dokonywania korekty. Państwa członkowskie OECD stosują różne metody ulg w takich okolicznościach i w związku z tym umawiające się państwa same mogą dwustronnie uzgadniać dowolne konkretne reguły, które pragnęłyby dodać do artykułu. Niektóre państwa wolą na przykład następującą metodę: jeżeli zyski przedsiębiorstwa X położonego w państwie A są podwyższone do kwoty, jaką osiągnęłoby przedsiębiorstwo, gdyby działało w warunkach pełnej konkurencji, dokonuje się korekty podatku przedsiębiorstwa powiązanego Y w państwie B (który obejmuje zyski podwójnie opodatkowane), pomniejszając zysk podlegający opodatkowaniu o odpowiednią kwotę. Z drugiej strony, inne państwa wolą załączać postanowienie, zgodnie z którym w rozumieniu artykułu 23 zyski podwójnie opodatkowane będą uważane w państwie B za dochód przedsiębiorstwa Y, który można opodatkować w państwie A. Tak więc przedsiębiorstwo państwa B ma prawo w tym państwie – na mocy artykułu 23 – do ulgi z tytułu podatku zapłaconego przez jego przedsiębiorstwo powiązane w państwie A.

8. Celem ustępu nie jest omawianie tak zwanej wtórnej korekty, gdyż zakładamy, że rewizja podwyższająca zysk przedsiębiorstwa X podlegający opodatkowaniu w państwie A została dokonana zgodnie z zasadą zawartą w ustępie 1 i że korekta zysków przedsiębiorstwa Y w państwie B została dokonana zgodnie z zasadą wyrażoną w ustępie 2. Sytuacja byłaby jednak identyczna z tą, jaka by zaistniała, gdyby transakcje zostały zawarte w warunkach cen rynkowych, ponieważ fundusze stanowiące skorygowane zyski znajdują się w kasie przedsiębiorstwa Y, a nie w kasie przedsiębiorstwa X. Można więc powiedzieć, że jeżeli transakcje

zostały zawarte według cen rynkowych i jeżeli przedsiębiorstwo X chciało następnie przekazać te zyski przedsiębiorstwu Y, to mogłoby to być dokonane w formie dywidendy lub należności licencyjnych (gdyby przedsiębiorstwo Y było przedsiębiorstwem matką w stosunku do przedsiębiorstwa X) lub w formie na przykład pożyczki (gdyby przedsiębiorstwo X było przedsiębiorstwem matką w stosunku do przedsiębiorstwa Y), i że w tych warunkach mogłyby zaistnieć inne następstwa podatkowe (na przykład pobranie pewnej kwoty u źródła), zależnie od rodzaju danego dochodu i postanowień właściwych dla danego rodzaju dochodu.

9. Wtórne korekty, które należałoby zastosować, aby sytuacja była identyczna z tą, która zaistniałaby, gdyby transakcje zostały dokonane na warunkach rynkowych, zależą od konkretnych okoliczności. Należy zaznaczyć, że żadne postanowienie ustępu 2 nie zabrania dokonywania takich wtórnych korekt, jeżeli pozwalają na nie ustawodawstwa wewnętrzne umawiających się państw.

10. Ustęp nie daje również odpowiedzi na pytanie, czy należy ustalić jakiś okres, po upływie którego państwo B nie byłoby już zobowiązane do dokonania korekty zysków przedsiębiorstwa Y. Niektóre państwa uważają, że obowiązek państwa B nie powinien być ograniczony w czasie, czyli, inaczej mówiąc, bez względu na to, od ilu lat państwo A dokonuje przeglądu szacunków, przedsiębiorstwu Y powinno się zagwarantować, że uzyska właściwą korektę w państwie B. Inne państwa uważają, że zobowiązanie nieograniczone w czasie nie byłoby uzasadnione praktyką administracyjną. W związku z tym sprawa ta nie została uregulowana w tekście artykułu; państwa mogą swobodnie – jeżeli zechcą – włączyć do swych dwustronnych konwencji postanowienia ograniczające w czasie obowiązek państwa B do dokonania korekty (zob. punkty 39, 40 i 41 komentarza do artykułu 25).

11. Jeżeli zainteresowane strony mają rozbieżne opinie co do sumy i charakteru korekty, to należy zastosować postępowanie polubowne, zgodnie z artykułem 25. Komentarz do tego artykułu zawiera wiele rozwiązań stosowanych przy korekcie zysków przedsiębiorstw powiązanych dokonywanej na podstawie obecnego artykułu (szczególnie w zakresie korekty transferu cen) i korekt, które należy wykonać zgodnie z ustępem 2 tego artykułu (zob. głównie punkty 10, 11, 12, 33, 34, 40 i 41 komentarza do artykułu 25).

Uwagi do komentarza

12. *Numeracja zmieniona*.

13. *Skreślony.*

14. *Skreślony.*

15. Stany Zjednoczone zwracają uwagę, iż istnieją inne racjonalne sposoby rozwiązania problemów „cienkiej kapitalizacji", na przykład można uznać dług za wkład do kapitału, a w dalszej konsekwencji traktować odsetki jako dywidendy wypłacane pożyczkodawcy. W niektórych przypadkach można nie zmieniać charakteru należności (dług) i charakteru płatności (odsetki), a państwo opodatkowujące może opóźnić odliczenie z tytułu zapłaconych odsetek, które w przeciwnym razie zostałyby wliczone w dochód pożyczkobiorcy.

Zastrzeżenia do artykułu

16. Republika Czeska i Węgry zastrzegają sobie prawo niewłączania ustępu 2 do własnych konwencji, lecz są gotowe zaakceptować ten ustęp w trakcie negocjacji, jeśli jednocześnie doda się ustęp 3 ograniczający ewentualne korekty do przypadków, w których podatnik działa w dobrej wierze.

17. Niemcy zastrzegają sobie prawo włączania ustępu 2 do swoich konwencji, lecz są gotowe w ramach negocjacji do przyjęcia tego ustępu w oparciu o tradycyjne i stałe stanowisko Niemiec, zgodnie z którym państwo jest zobowiązane do dokonania korekty na mocy tego ustępu tylko wtedy, gdy to państwo akceptuje jednostronnie lub w ramach postępowania polubownego korektę zysków dokonaną przez drugie państwo.

17.1. Włochy zastrzegają sobie prawo włączenia do swoich konwencji przepisu, zgodnie z którym Włochy będą dokonywać korekty na mocy ustępu 2 tylko w ramach procedury przewidzianej w artykule dotyczącej postępowania polubownego.

18. Australia zastrzega sobie prawo zaproponowania postanowienia, że jeżeli informacja posiadana przez właściwy organ jest niewystarczająca do określenia zysków przypisywanych przedsiębiorstwu, to dany organ może zastosować dla tego przedsiębiorstwa przepisy podatkowe swego państwa, pod warunkiem że takie przepisy będą stosowane na podstawie informacji posiadanych przez dany organ i zgodnie z zasadami tego artykułu.

19. *Skreślony.*

KOMENTARZ DO ARTYKUŁU 10

OPODATKOWANIE DYWIDEND

I. Uwagi wstępne

1. Określenie „dywidendy" oznacza ogólnie podział zysków dla akcjonariuszy i udziałowców przez spółki akcyjne, spółki komandytowe, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i inne spółki z kapitałem akcyjnym. Zgodnie z ustawodawstwem państw członkowskich OECD takie spółki kapitałowe są osobami prawnymi posiadającymi własną osobowość prawną, odrębną od statusu akcjonariuszy. W tym względzie różnią się one od spółek osobowych, ponieważ te ostatnie w większości państw nie mają osobowości prawnej.

2. Zyski z działalności gospodarczej prowadzonej przez spółkę osobową są zyskami jej wspólników, osiąganymi dzięki ich własnej działalności; z ich punktu widzenia są to zyski przedsiębiorstwa handlowego lub przemysłowego. Tak więc wspólnik jest zazwyczaj opodatkowany indywidualnie, proporcjonalnie do swego udziału w kapitale spółki i jej zyskach.

3. Zupełnie inna jest sytuacja akcjonariusza. Akcjonariusz nie jest przedsiębiorcą, a zyski spółki nie są jego zyskami i nie mogą mu być przypisane. Podlega on osobistemu opodatkowaniu tylko od części zysków rozdzielonych przez spółkę (niezależnie od ustawodawstwa niektórych państw dotyczącego opodatkowania w szczególnych przypadkach zysków niepodzielonych). Z punktu widzenia akcjonariuszy dywidendy są dochodem z kapitału, który postawili do dyspozycji spółki.

II. Komentarz do postanowień artykułu

Ustęp 1

4. Ustęp 1 nie ustala zasady opodatkowania dywidend – czy wyłącznie w państwie miejsca zamieszkania lub siedziby beneficjenta, czy wyłącznie w państwie, w którym spółka wypłacająca dywidendy ma swoją siedzibę.

5. Opodatkowanie dywidend wyłącznie w państwie źródła jest nie do przyjęcia jako zasada ogólna. Ponadto wiele państw nie opodatkowuje dywidend u źródła, podczas gdy zgodnie z powszechnie przyjętą normą wszystkie państwa opodatkowują osoby mające miejsce zamieszkania lub siedzibę na ich obszarze z tytułu dywidend uzyskiwanych od spółek mających siedzibę za granicą.

6. Z drugiej strony opodatkowanie dywidend wyłącznie w państwie beneficjenta jest jako zasada niewykonalne. Choć dywidendy są dochodem z inwestycji, byłoby nierealne zakładanie możliwości osiągnięcia porozumienia o zniesieniu opodatkowania dywidend u źródła.

7. Z tego powodu ustęp 1 stwierdza po prostu, że dywidendy mogą być opodatkowane w państwie, w którym znajduje się miejsce zamieszkania lub siedziba beneficjenta. Określenie „wypłacane" ma szerokie znaczenie, ponieważ pojęcie płatności oznacza spełnienie zobowiązania o przekazaniu funduszy do dyspozycji akcjonariusza w sposób wskazany w umowie lub wymagany zgodnie ze zwyczajem.

8. Artykuł dotyczy jedynie dywidend wypłacanych przez spółkę mającą siedzibę w umawiającym się państwie osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie. Nie ma więc on zastosowania do dywidend wypłacanych przez spółkę mającą siedzibę w państwie trzecim lub do dywidend wypłacanych przez spółkę mającą siedzibę w umawiającym się państwie, które przypisuje się zakładowi, jaki przedsiębiorstwo tego państwa posiada w drugim państwie (w tym zakresie zob. punkt 4 do komentarza do artykułu 21).

Ustęp 2

9. Ustęp 2 zastrzega prawo opodatkowania dywidend państwu źródła, to znaczy państwu, w którym znajduje się siedziba spółki wypłacającej dywidendy. To prawo do opodatkowania jest jednak poważnie ograniczone. Stawka podatku jest ograniczona do 15%, co wydaje się rozsądnie maksymalną liczbą. Wyższą stawkę byłoby trudno uzasadnić, ponieważ państwo źródła może już pobierać podatek od zysków spółki.

10. Z drugiej strony niższa stawka (5%) jest przewidziana specjalnie dla dywidend wypłacanych przez spółkę córkę spółce matce. Jeżeli spółka jednego państwa posiada bezpośredni udział o wysokości przynajmniej 25% w kapitale spółki drugiego państwa, to jest uzasadnione, że wypłaty zysków spółki córki na rzecz zagranicznej spółki matki powinny być niżej opodatkowane w celu uniknięcia powtórnego opodatkowania i dla ułatwienia międzynarodowych inwestycji. Realizacja tej intencji zależy od podatkowego traktowania dywidend w państwie, w którym spółka matka ma siedzibę (zob. punkty od 49 do 54 komentarza do artykułów 23A i 23B).

11. Jeżeli spółka osobowa jest traktowana jako osoba prawna na podstawie ustawodawstwa wewnętrznego, to dwa umawiające się państwa mogą uzgodnić zmianę zapisu ustępu 2 w punkcie a w taki sposób, aby zmniejszona stawka przewidziana dla spółek matek była zastosowana również dla spółek osobowych.

12. Określenie „osoba uprawniona" zostało wprowadzone do ustępu 2 artykułu 10 w celu wyjaśnienia znaczenia słów „wypłacone […] osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę", w jakim są one użyte w ustępie 1 artykułu 10 w celu jasnego sprecyzowania, że państwo źródła nie jest zobowiązane do zrezygnowania z prawa do opodatkowania dochodu z dywidend jedynie dlatego, że taki dochód został osiągnięty przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w państwie, z którym państwo źródła zawarło konwencję. Określenie „osoba uprawniona" nie jest stosowane w wąskim i technicznym znaczeniu, lecz powinno być rozumiane w jego kontekście i w świetle przedmiotu i celu konwencji, a mianowicie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od płacenia podatków oraz oszustwom podatkowym.

12.1. Jeżeli część dochodu jest osiągana przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie działającą w charakterze przedstawiciela lub zastępcy, to byłoby sprzeczne z przedmiotem i celem konwencji, gdyby państwo źródła przyznawało obniżkę lub zwolnienie od podatku tylko z tego powodu, że bezpośredni odbiorca dochodu ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie. W tej sytuacji pośredni odbiorca dochodu może skorzystać z konwencji jako osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę, a nie ma ryzyka podwójnego opodatkowania z tego powodu, że danej osoby nie uważa się, z podatkowego punktu widzenia, za właściciela dochodu w państwie miejsca zamieszkania lub siedziby. Byłoby również sprzeczne z przedmiotem i celem konwencji, gdyby państwo źródła przyznało obniżki lub zwolnienie od opodatkowania osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie, która nie działa w charakterze przedstawiciela lub powiernika, lecz jako osoba podstawiona za inną osobę, która faktycznie otrzymuje dany dochód. Z tych powodów raport Komitetu Spraw Podatkowych zatytułowany

Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies[1] (*Konwencje zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu a korzystanie ze spółek podstawionych*) stwierdził, że spółka podstawiona normalnie nie może być uważana za osobę uprawnioną, ponieważ mimo iż jest formalnym właścicielem dochodu, to w praktyce dysponuje ona bardzo ograniczonymi uprawnieniami, które czynią z niej zwykłego powiernika lub zwykłego zarządcę działającego na rachunek zainteresowanych stron.

12.2. Z zastrzeżeniem innych warunków nałożonych w tym artykule ograniczenie podatku pobieranego w państwie źródła jest możliwe, gdy pośrednik, taki jak agent lub przedstawiciel, znajdujący się w jednym umawiającym się państwie lub trzecim występuje między beneficjentem a podatnikiem, ale osoba uprawniona ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie (tekst Modelowej konwencji został zmieniony w 1995 r. w celu sprecyzowania tego punktu, co było stale podnoszone przez wszelkie państwa członkowskie). Państwa, które chcą bardziej sprecyzować tę kwestię, mogą to zrobić w trakcie dwustronnych negocjacji.

13. Stawki podatku ustalone w artykule są stawkami maksymalnymi. Państwa mogą uzgodnić, w drodze dwustronnych negocjacji, stawki niższe lub opodatkowanie wyłącznie w państwie, w którym beneficjent ma miejsce zamieszkania lub siedzibę. Obniżka stawek przewidziana w ustępie 2 dotyczy wyłącznie opodatkowania dywidend, a nie opodatkowania zysków spółki wypłacającej dywidendy.

13.1. Na podstawie ustawodawstwa podatkowego wielu państw fundusze emerytalne i inne podobne podmioty są na ogół zwolnione od podatku od dochodu osiąganego z ich inwestycji.

W celu osiągania neutralnego traktowania zarówno krajowych, jak i zagranicznych inwestycji dokonywanych przez te podmioty niektóre państwa ustalają dwustronnie, że dochód, w tym dywidendy osiągane przez takie podmioty, będzie zwolniony od podatku u źródła. Państwa, które zechcą to zrobić, mogą uzgodnić dwustronnie postanowienie zredagowane zgodnie z przepisem zawartym w punkcie 69 komentarza do artykułu 18.

13.2. Podobnie, niektóre państwa wstrzymują się od pobierania podatku od dywidend wypłaconych drugim państwom i niektórym podmiotom stanowiącym ich wyłączną własność co najmniej w zakresie, w jakim takie dywidendy są osiągane z działalności o charakterze państwowym. Niektóre państwa są w stanie przyznać takie zwolnienie w ramach własnej interpretacji zasady immunitetu państw

[1] Przedrukowany w tomie II pełnej skoroszytowej wersji Modelowej konwencji podatkowej OECD na s. R(6)-1.

(zob. punkty 6.38 i 6.39 komentarza do artykułu 1); inne państwa mogą to czynić na podstawie postanowień ich ustawodawstwa wewnętrznego. Państwa pragnące to uczynić, mogą to potwierdzić, lub doprecyzować w swoich konwencjach dwustronnych zakres tych zwolnień, lub przyznać takie zwolnienie w przypadkach, w których byłoby to inaczej nieosiągalne; można to uczynić, dodając do artykułu dodatkowy ustęp zredagowany w następujący sposób:

„Bez względu na postanowienia ustępu 2, dywidendy, o których mowa w ustępie 1, podlegają opodatkowaniu tylko w umawiającym się państwie, w którym odbiorca tych dywidend jest rezydentem, jeżeli faktycznie uprawnionym do tych dywidend jest to państwo, lub jedna z jego jednostek terytorialnych, lub jeden z organów lokalnych".

14. Dwa umawiające się państwa mogą w trakcie dwustronnych negocjacji uzgodnić niższy udział w kapitale, niż jest to określone w artykule. Niższy udział jest uzasadniony na przykład wtedy, gdy państwo, w którym znajduje się siedziba spółki matki, przyznaje takiej spółce zgodnie z własnym ustawodawstwem zwolnienie od podatku z tytułu dywidend osiąganych z udziału niższego niż 25% w kapitale spółki córki mającej siedzibę w drugim państwie.

15. Określenie „kapitał" zawarte w ustępie 2 punkt a ma zastosowanie do podatkowego traktowania dywidend, to znaczy podziału zysków między akcjonariuszy. Stosowanie tego określenia w tym kontekście oznacza, że w ramach postanowień punktu a określenie to powinno być stosowane w takim sensie, w jakim jest ono stosowane przy podziale dochodu między akcjonariuszy (w szczególnym przypadku – na rzecz spółki matki):

a) Z zasady określenie „kapitał" zawarte w punkcie a należy rozumieć tak jak jest ono rozumiane w ustawodawstwie o spółkach. Inne elementy, a szczególnie rezerwy, nie powinny być brane pod uwagę.
b) Kapitał rozumiany zgodnie z ustawodawstwem o spółkach powinien być określony według nominalnej wartości wszystkich akcji, które w większości przypadków będą wykazane jako kapitał w bilansie spółki.
c) Nie ma potrzeby uwzględniania różnicy między różnymi rodzajami emitowanych akcji (jak na przykład akcje zwykłe, akcje uprzywilejowane, akcje uprawniające do kilku głosów, akcje bez prawa głosu, akcje na okaziciela, akcje zarejestrowane itd.), ponieważ takie różnice odnoszą się raczej do charakteru praw akcjonariusza niż do zakresu jego praw własnościowych w kapitale.
d) Gdy pożyczka lub inny wkład do spółki nie stanowi kapitału w ścisłym rozumieniu ustawodawstwa o spółkach i gdy na podstawie wewnętrznego ustawodawstwa lub praktyki (niedokapitalizowanie, to jest „cienka kapitalizacja" lub utożsamienie pożyczki z kapitałem akcyjnym) dochód z tego osiągany uznaje się za dywidendę na mocy artykułu 10, to wartość takiej pożyczki lub wkładu należy również uważać za „kapitał" w rozumieniu postanowień punktu a.

e) W przypadku jednostek nieposiadających kapitału w rozumieniu ustawodawstwa o spółkach, za kapitał – w rozumieniu postanowień punktu a – należy uważać całokształt wkładów do takiej jednostki, to jest wkładów branych pod uwagę przy podziale zysków.

W trakcie dwustronnych negocjacji umawiające się państwa mogą odstąpić od kryterium „kapitału" stosowanego w ustępie 2 punkt a i zastąpić je kryterium „prawa głosu".

16. Postanowienia ustępu 2 w punkcie a nie wymagają, aby spółka otrzymująca dywidendy posiadała co najmniej 25% udziału w kapitale spółki wypłacającej dywidendy przez stosunkowo długi okres przed datą podziału dywidend. Oznacza to, iż w odniesieniu do udziału w kapitale jedynie ważną sprawą jest sytuacja w momencie zaistnienia zobowiązania podatkowego – do czego ma zastosowanie ustęp 2 – to znaczy w większości przypadków sytuacja istniejąca w momencie, w którym dywidendy są prawnie postawione do dyspozycji akcjonariuszy. Takie stanowisko wynika z chęci stworzenia przepisu, który może być stosowany możliwie jak najszerzej. Wymaganie, aby spółka matka posiadała minimalny udział w kapitale przez określony czas przed rozdzieleniem dywidend, mogłoby pociągnąć za sobą konieczność długich dochodzeń. Ustawodawstwa wewnętrzne niektórych państw OECD przewidują minimalny okres, w którym spółka beneficjent powinna zachować akcje w celu uzyskania zwolnienia lub ulgi podatkowej od uzyskiwanych dywidend. W związku z tym umawiające się państwa mogą włączyć do zawieranych konwencji odpowiednie warunki.

17. Obniżenie podatku przewidziane w ustępie 2 punkt a nie powinno być przyznawane w przypadkach nadużycia tego postanowienia, na przykład gdy spółka posiadająca udział niższy niż 25% podnosi na krótko przed wypłatą dywidend swój udział dla uzyskania korzyści z tego zapisu lub czyni to w inny sposób wyłącznie w celu obniżenia podatku. Aby przeciwdziałać takim praktykom, umawiające się państwa mogą, jeżeli uznają to za właściwe, dodać w punkcie a następujące postanowienie:

„pod warunkiem że udział nie został nabyty głównie w celu uzyskania korzyści z tego przepisu".

18. Ustęp 2 nic nie mówi o sposobie opodatkowania w państwie źródła. Zezwala zatem temu państwu stosować własne prawo, w szczególności na pobranie podatku przez odliczenie u źródła lub w drodze indywidualnego opodatkowania.

19. Ustęp ten nie rozstrzyga kwestii proceduralnych. Każde państwo powinno móc stosować procedurę przewidzianą we własnym ustawodawstwie. Może więc ono ograniczyć swój podatek do stawki przewidzianej w artykule lub pobierać

pełny podatek i następnie dokonywać zwrotu (zob. jednak punkt 26.2 komentarza do artykułu 1). Specyficzne problemy powstają w sytuacjach trójstronnych (zob. punkt 53 komentarza do artykułu 24).

20. Tekst ustępu nie zawiera również wskazówki, czy ulga podatkowa w państwie źródła powinna być uzależniona od tego, czy dywidendy są opodatkowane w państwie miejsca zamieszkania lub siedziby beneficjenta. Ta kwestia może być uregulowana w drodze dwustronnych negocjacji.

21. Tekst ustępu nie zawiera żadnej wskazówki, w jaki sposób państwo beneficjenta powinno uznawać prawo do opodatkowania przez państwo, w którym dywidendy powstają. Ta kwestia jest omówiona w artykułach 23A i 23B.

22. Powszechnie zwraca się uwagę na następujący przypadek: faktycznym odbiorcą dywidend powstałych w umawiającym się państwie jest spółka mająca siedzibę w drugim umawiającym się państwie; cały jej kapitał lub jego część jest własnością udziałowców mających miejsce zamieszkania lub siedzibę poza tym drugim państwem; zazwyczaj spółka ta nie rozdziela swych zysków w formie dywidend i korzysta z preferencyjnego traktowania podatkowego (spółka inwestycji prywatnych, spółka bazowa). Powstaje pytanie, czy w przypadku takiej spółki uzasadnione jest ograniczenie podatku w państwie źródła, przewidziane w ustępie 2. W celu określenia odmiennego traktowania takich spółek jest celowe, aby państwa w czasie dwustronnych negocjacji uzgodniły specjalne wyjątki od reguł podatkowych przewidzianych w tym artykule.

Ustęp 3

23. Ze względu na poważne różnice między ustawodawstwami państw członkowskich OECD niemożliwe jest zdefiniowanie określenia „dywidendy" w sposób pełny i wyczerpujący. Z tego powodu definicja ogranicza się do podania przykładów, zawartych w większości tych ustawodawstw, które dywidendy traktują podobnie. Po wyliczeniu przykładów następuje ogólna formuła. W trakcie prac nad zmianą Projektu konwencji z 1963 r. podjęto wszechstronne studium problemu w celu znalezienia formuły niepowołującej się na ustawodawstwa wewnętrzne. Studium to doprowadziło do wniosku, że ze względu na istniejące wciąż różnice między państwami członkowskimi w zakresie prawa o spółkach i prawa podatkowego, nie jest możliwe wypracowanie definicji określenia „dywidendy", które byłoby niezależne od ustawodawstw wewnętrznych. Umawiające się państwa mogą w trakcie dwustronnych negocjacji, uwzględniając szczególne cechy własnych ustawodawstw, uzgodnić włączenie do definicji określenia „dywidendy" innych płatności spółek, dla których mają zastosowanie postanowienia tego artykułu.

24. Określenie „dywidendy" związane jest z podziałem zysków przez spółki w rozumieniu artykułu 3 ustęp 1 punkt b. Tak więc definicja dotyczy przede wszystkim podziału zysków, do czego uprawniają akcje, to znaczy udział w spółce akcyjnej (spółce kapitałowej). Definicja utożsamia z akcjami wszelkie emitowane przez spółkę papiery wartościowe, które uprawniają do udziału w zyskach spółki (z wyjątkiem wierzytelności); należą do nich na przykład: dochód z akcji uprzywilejowanych, korzystanie z praw, akcje członków założycieli lub inne prawa do udziału w zyskach. Oczywiście, to wyliczenie tytułów może być w konwencjach dwustronnych dostosowane do ustawodawstw umawiających się państw. Może to okazać się konieczne w szczególności w odniesieniu do akcji uprzywilejowanych lub akcji członków założycieli. Jednak wierzytelności mające udział w zyskach nie wchodzą w zakres tej kategorii (punkt 19 komentarza do artykułu 11), w związku z czym odsetki od skryptów dłużnych nie są dywidendami.

25. Artykuł 10 omawia nie tylko dywidendy jako takie, lecz również odsetki od pożyczek w zakresie, w jakim pożyczkodawca dzieli ryzyko ponoszone przez spółkę, to jest gdy spłata zależy w dużej mierze od sukcesu gospodarczego przedsiębiorstwa. Artykuły 10 i 11 konwencji nie zabraniają więc traktowania tego rodzaju odsetek jako dywidend na podstawie krajowych przepisów stosowanych w państwie pożyczkobiorcy w odniesieniu do niedokapitalizowania („cienkiej kapitalizacji"). Odpowiedź na pytanie, czy pożyczkodawca istotnie dzieli ryzyko ponoszone przez przedsiębiorstwo, musi być formułowana w każdym przypadku indywidualnie, z uwzględnieniem całokształtu okoliczności, na przykład następujących:

- pożyczka przekracza poważnie wszelkie inne formy udziału w kapitale przedsiębiorstwa (lub została zaciągnięta w celu uzupełnienia istotnej części kapitału utraconego) i jej kwota w znacznym stopniu nie odpowiada aktywom, które mogą być odkupione;
- wierzyciel będzie uczestniczył w zyskach spółki;
- spłata pożyczki zależy od spłaty długów innym wierzycielom lub wypłaty dywidend;
- poziom lub spłata odsetek zależy od zysków spółki;
- umowa pożyczki nie zawiera dokładnych klauzul co do spłaty pożyczki w określonym czasie.

26. Ustawodawstwo wielu państw zrównuje z akcjami udziały w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością. Tym samym podział zysków przez spółdzielnie pracy traktuje się jako dywidendy.

27. Podział zysków dokonywany przez spółki osobowe nie jest dywidendą, chyba że spółka osobowa w państwie, w którym znajduje się jej faktyczny zarząd, traktowana jest pod względem podatkowym analogicznie do spółek akcyjnych (na przykład w Belgii, Hiszpanii i Portugalii, jak również we Francji w odniesieniu do

zysków komandytariuszy w zwykłej spółce komandytowej). Z drugiej strony, zamieszczenie wyjaśnień w dwustronnych konwencjach może okazać się konieczne w przypadkach, gdy ustawodawstwo podatkowe umawiającego się państwa pozostawia właścicielowi udziału w spółce prawo wyboru, pod pewnymi warunkami, opodatkowania go jako wspólnika spółki osobowej lub odwrotnie – daje wspólnikowi spółki osobowej prawo wyboru opodatkowania go jako właściciela holdingu w spółce.

28. Za dywidendy uważa się nie tylko podział zysków uchwalany każdego roku przez walne zgromadzenie akcjonariuszy, lecz także inne zyski wyrażone w pieniądzach, takie jak premie, zyski ze sprzedaży i ukryty podział zysków. Przewidziane w artykule ulgi mają zastosowanie o tyle, o ile państwo, w którym spółka wypłacająca ma siedzibę, opodatkowuje wymienione świadczenia jako dywidendy. Nie ma absolutnie znaczenia, czy takie wypłaty są dokonywane z bieżących zysków spółki czy z rezerw, to znaczy z zysków osiągniętych w poprzednich latach finansowych. Zazwyczaj wypłaty, w wyniku których zmniejszą się prawa udziałowców spółki, na przykład płatności stanowiące spłatę kapitału, nie są uważane za dywidendy.

29. Płatności, do których uprawnia udział w spółce, są dokonywane na ogół tylko na mocy uchwały walnego zgromadzenia akcjonariuszy. Niektóre z takich płatności na rzecz osób niebędących akcjonariuszami mogą być uznane za dywidendy, jeżeli:
- stosunki prawne między tymi osobami a spółką są zrównane z udziałami w spółce (udział cichy) i
- osoby korzystające z tych świadczeń są ściśle powiązane z akcjonariuszem, na przykład odbiorca jest krewnym udziałowca lub spółka należy do tej samej grupy, do której należy spółka posiadająca akcje.

30. Jeżeli akcjonariusz i osoba otrzymująca takie korzyści mają miejsce zamieszkania lub siedzibę w dwóch różnych państwach, z którymi państwo źródła zawarło konwencje, to mogą powstać różnice stanowisk co do tego, która z tych konwencji powinna być zastosowana. Identyczny problem może powstać wówczas, gdy państwo źródła zawarło konwencję z jednym z państw, z drugim zaś nie. W tym jednak przypadku kolizja może dotyczyć innych rodzajów dochodu, a uregulowanie problemu może nastąpić wyłącznie w drodze postępowania polubownego.

Ustęp 4

31. Niektóre państwa uważają, że dywidendy, odsetki i należności licencyjne pochodzące ze źródeł położonych na ich terytorium i wypłacane osobom fizycznym lub prawnym mającym miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugich państwach

nie wchodzą w zakres postanowień zabraniających opodatkowania ich zarówno w państwie źródła, jak i w państwie zamieszkania lub siedziby beneficjenta, jeżeli beneficjent posiada zakład w pierwszym z wymienionych państw. Ustęp 4 nie opiera się na koncepcji określanej czasami jako „przyciągająca moc zakładu". Nie stanowi on, że dywidendy otrzymane przez osoby mające miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym państwie ze źródła położonego w drugim państwie powinny w wyniku domniemania prawnego lub fikcyjnie być powiązane z zakładem, który taka osoba może posiadać w drugim państwie, i dlatego to państwo nie powinno być zobowiązane do ograniczania własnego prawa do opodatkowania. Postanowienia tego ustępu ograniczają się jedynie do stwierdzenia, że dywidendy mogą być opodatkowane w państwie źródła jako część zysków zakładu należącego do beneficjenta mającego miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim państwie, jeżeli są one wypłacane z tytułu udziału w kapitale zakładu stanowiącym część aktywów zakładu lub są inaczej związane z tym zakładem. W takim przypadku ustęp 4 zwalnia państwo, skąd pochodzą dywidendy, od wszelkich ograniczeń przewidzianych w artykule. Zawarte wyżej wyjaśnienia są zgodne z wyjaśnieniami zawartymi w komentarzu do artykułu 7.

32. Sugerowano, że ustęp ten może prowadzić do nadużyć w formie transferu akcji do zakładów utworzonych jedynie w tym celu w państwach, które oferują preferencyjne traktowanie dywidend. Niezależnie od faktu, że takie niewłaściwe operacje mogą wzmocnić stosowanie krajowych norm zwalczających te niewłaściwe operacje, trzeba pamiętać, że konkretne miejsce może stanowić zakład jedynie wówczas, gdy prowadzona jest w nim działalność gospodarcza, oraz jak wyjaśniono poniżej, że warunek, aby wierzytelność była „rzeczywiście związana" z danym miejscem, wymaga więcej niż tylko zarejestrowanie udziału w księgach rachunkowych zakładu na potrzeby księgowości.

32.1. Aktywa, w związku z którymi wypłacane są dywidendy, będą faktycznie związane z zakładem i tym samym będą stanowiły część jego aktywów handlowych, jeżeli „ekonomiczna" własność tych aktywów przypisana jest temu zakładowi zgodnie z zasadami opracowanymi w raporcie Komitetu *Attribution of Profits to the Permanent Establishments*[2] (zob. w szczególności punkty od 72 do 97 części I raportu) dla potrzeb stosowania ustępu 2 artykułu 7. W kontekście tego ustępu, „ekonomiczna" własność aktywów oznacza równowartość własności w rozumieniu opodatkowania dochodu odrębnego przedsiębiorstwa z towarzyszącymi mu zyskami i kosztami (na przykład prawo do dywidend przypisywane własności tych aktywów oraz potencjalne narażenie na zyski lub straty związane ze wzrostem lub spadkiem wartości tych aktywów).

[2] *Attribution of Profits to Permanent Establishments*, OECD, Paris 2010.

32.2. W przypadku zakładu przedsiębiorstwa prowadzącego działalność ubezpieczeniową, ustalenie, czy aktywa są faktycznie związane z zakładem, będzie dokonane poprzez uwzględnienie wytycznych zawartych w części IV raportu Komitetu w odniesieniu do kwestii, czy dochody lub przychody przypisane tym aktywom są brane pod uwagę przy ustalaniu dochodu uzyskiwanego przez zakład od kwoty aktywów, które są mu przypisane (zob. w szczególności punkty od 165 do 170 części IV). Z uwagi na to, że wytyczne mają charakter ogólny, organy podatkowe powinny rozważyć stosowanie elastycznej i pragmatycznej metody, która uwzględni racjonalne i spójne stosowanie przez przedsiębiorstwo tych wytycznych przy ustalaniu konkretnych aktywów faktycznie związanych z zakładem.

Ustęp 5

33. Artykuł dotyczy jedynie dywidend wypłacanych przez spółkę mającą siedzibę w jednym umawiającym się państwie osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim państwie. Jednakże niektóre państwa opodatkowują nie tylko dywidendy wypłacane przez spółki mające na ich obszarze siedzibę, lecz także wydzielone zyski osiągane na swym terytorium przez spółki niemające siedziby na ich obszarze. Każde państwo może oczywiście opodatkować zyski osiągnięte na swym terytorium przez spółki mające siedzibę w innym państwie – w zakresie przewidzianym przez konwencję (zob. zwłaszcza artykuł 7). Udziałowcy takich spółek nie powinni być opodatkowani, chyba że mają oni miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym państwie i z tego względu podlegają jurysdykcji podatkowej tego państwa.

34. Ustęp 5 wyklucza eksterytorialne opodatkowanie dywidend, to znaczy praktykę państw, które opodatkowują dywidendy rozdzielane przez spółkę niemającą w danym państwie siedziby, uzasadniając to jedynie faktem, że zyski przedsiębiorstwa, z których dywidendy zostały wypłacone, powstały na ich terytorium (na przykład zysk osiągnięty przez położony tam zakład). Nie ma oczywiście mowy o opodatkowaniu eksterytorialnym, jeżeli państwo źródła zysków spółki opodatkowuje dywidendy, ponieważ są one wypłacane akcjonariuszowi mającemu miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym państwie lub zakładowi albo stałej placówce położonej w tym państwie.

35. Co więcej, nie można uznać, że celem bądź rezultatem takiego przepisu ma być zapobieganie opodatkowaniu u źródła dywidend wypłacanych przez zagraniczne spółki, jeżeli są wypłacone na terytorium danego państwa. W rzeczy samej, w tym przypadku kryterium opodatkowania to fakt wypłaty dywidend, a nie pochodzenie zysków na nie przeznaczonych; jeżeli jednak osoba otrzymująca dywidendy w umawiającym się państwie ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie (w którym spółka wypłacająca dywidendy

ma siedzibę), to może ona zgodnie z postanowieniami artykułu 21 uzyskać zwolnienie lub zwrot pobranego podatku zapłaconego u źródła w pierwszym państwie. Podobnie, jeżeli beneficjent dywidend ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w państwie trzecim, które zawarło Konwencję o unikaniu podwójnego opodatkowania z państwem, w którym dywidendy są wypłacane, to może on zgodnie z postanowieniami artykułu 21 tej konwencji uzyskać zwolnienie lub zwrot podatku zapłaconego u źródła w tym ostatnim państwie.

36. Ustęp 5 stanowi ponadto, że spółki niemające siedziby w danym państwie nie mogą być poddane specjalnemu opodatkowaniu od niewydzielonych zysków.

37. Można uważać, że gdy państwo siedziby podatnika, stosując ustawodawstwo o zagranicznych spółkach kontrolowanych lub inne normy o podobnych skutkach, zamierza opodatkować niewydzielony zysk, to działa ono wbrew postanowieniom ustępu 5. Należy zauważyć, że postanowienia ustępu ograniczają się tylko do opodatkowania u źródła i w związku z tym nie dotyczą opodatkowania w miejscu zamieszkania lub siedziby akcjonariusza na podstawie takiego ustawodawstwa lub takich norm. Ponadto ustęp 5 dotyczy jedynie opodatkowania spółki, a nie akcjonariuszy.

38. Stosowanie tego rodzaju ustawodawstwa lub takich norm może jednak skomplikować stosowanie artykułu 23. Jeżeli dochód przypisuje się podatnikowi, to każdy element dochodu powinien być rozpatrywany w świetle właściwych postanowień konwencji (zyski z przedsiębiorstwa, odsetki, należności licencyjne). Jeżeli daną kwotę uważa się za dywidendę, to jest jasne, że kwota taka pochodzi ze spółki bazowej i stanowi w ten sposób dochód, którego źródło znajduje się w państwie siedziby danej spółki. Ale nawet w tym przypadku nie jest całkiem jasne, czy kwota podlegająca opodatkowaniu powinna być traktowana jako dywidenda w rozumieniu artykułu 10, czy też powinna ona wchodzić do kategorii „innych dochodów" w rozumieniu artykułu 21. Niektóre państwa, zgodnie z tego rodzaju ustawodawstwem lub takimi normami, podlegającą opodatkowaniu kwotę uważają za dywidendę i w ten sposób przewidziane przez konwencję zwolnienie od podatku rozszerza się również na podległą spółkę. Można jednak wątpić, czy tego wymaga konwencja. Jeżeli kraj siedziby jest innego zdania, to może spotkać się z zarzutem, że przeszkadza on normalnemu zwolnieniu spółki córki od podatku poprzez opodatkowanie dywidendy z góry (z tytułu „domniemanej dywidendy").

39. Jeżeli spółka bazowa faktycznie wypłaca dywidendy, to postanowienia dwustronnej konwencji dotyczące dywidend powinny znaleźć zwykłe zastosowanie, ponieważ chodzi o dochód mający w rozumieniu konwencji charakter dywidend. Kraj siedziby spółki bazowej może poddać dywidendy opodatkowaniu u źródła. Kraj siedziby lub miejsca zamieszkania akcjonariusza zastosuje normal-

ne metody zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu (stosując odliczenie zapłaconego podatku lub zwalniając od opodatkowania). Oznacza to, że pobranie podatku u źródła dywidendy powinno być odliczone w kraju akcjonariusza, nawet jeżeli wydzielone zyski (dywidendy) zostały opodatkowane kilka lat wcześniej na podstawie przepisów o spółkach kontrolowanych przez osoby zagraniczne lub innych przepisów mających takie same skutki. Jednakże obowiązek przyznania odliczenia w takim przypadku wydaje się wątpliwy. Zazwyczaj dywidendę jako taką zwalnia się od podatku jako już raz opodatkowaną na podstawie odnośnego ustawodawstwa lub norm i można argumentować, że nie ma podstawy do przyznania odliczenia podatku. Z drugiej jednak strony rola konwencji nie będzie spełniona, jeżeli odliczenia podatku można będzie uniknąć poprzez opodatkowanie dywidend z góry w ramach przepisów zwalczających uchylanie się od opodatkowania. W myśl przedstawionej wyżej ogólnej zasady odliczenie zapłaconego podatku powinno być przyznane, choć szczegóły mogą zależeć od technicznych uregulowań w obowiązujących przepisach i normach o zapobieganiu uchylaniu się od opodatkowania i od systemu zaliczania podatku zagranicznego na poczet podatku krajowego, jak również specyfiki danego przypadku (na przykład czas, jaki upłynął od opodatkowania „domniemanej dywidendy"). Jednakże podatnicy odwołujący się do sztucznych rozwiązań podejmują ryzyko, przeciwko któremu organy podatkowe nie mogą zapewnić im pełnej ochrony.

III. Skutki szczególnych uregulowań ustawodawstw podatkowych w niektórych państwach

40. W ustawodawstwach niektórych państw widać staranie, by znieść lub złagodzić podwójne opodatkowanie ekonomiczne, to jest jednoczesne opodatkowanie zysków samej spółki i dywidend akcjonariuszy. Istnieją różne sposoby osiągnięcia tego celu:

- podatek od spółek dotyczący wydzielonego zysku może być opodatkowany według niższej stawki niż podatek od zysku niewydzielonego;
- można przyznać ulgę przy obliczaniu osobistego podatku akcjonariusza;
- dywidendy mogą być opodatkowane tylko jeden raz, natomiast wydzielony zysk nie podlega opodatkowaniu na szczeblu spółki.

Komitet Spraw Podatkowych przestudiował kwestię, czy specyficzne cechy ustawodawstw podatkowych państw członkowskich uzasadniają rozwiązania inne niż te, które zawarte są w Modelowej konwencji.

A. Dywidendy wypłacane osobom fizycznym

41. W odróżnieniu od pojęcia podwójnego opodatkowania prawnego, które na ogół ma ściśle określone znaczenie, pojęcie podwójnego opodatkowania ekonomicznego jest mniej precyzyjne. Niektóre państwa nie akceptują tego określenia,

a inne, liczniejsze, nie uważają za konieczne, by złagodzić ekonomiczne podwójne opodatkowanie na szczeblu krajowym (dywidendy wypłacone przez krajowe spółki akcjonariuszom krajowym). W związku z tym – ponieważ określenie podwójnego opodatkowania ekonomicznego nie zostało dostatecznie zdefiniowane, aby mogło służyć za podstawę analizy – należy badać problem raczej z ogólnoekonomicznego punktu widzenia, to jest z punktu widzenia następstw, jakie różne systemy łagodzenia podwójnego opodatkowania mogą mieć dla międzynarodowego przepływu kapitału. W tym celu należało koniecznie rozpatrzyć, między innymi, jakie zakłócenia i dyskryminacje mogą spowodować różne krajowe systemy. Należało również rozpatrzyć następstwa dla budżetu państwowego i dla skutecznej kontroli podatkowej, nie tracąc z pola widzenia zasady wzajemności leżącej u podstaw każdej konwencji. Przy rozpatrywaniu wszystkich tych aspektów stało się oczywiste, że nie można nie brać pod uwagę ciężarów, jakie dla spółki stanowią podatki.

1. Państwa o systemie klasycznym

42. Komitet uznał, że podwójne opodatkowanie ekonomiczne nie powinno być łagodzone na szczeblu międzynarodowym, jeżeli takie podwójne opodatkowanie nie jest łagodzone na szczeblu krajowym. Komitet uważa, że w stosunkach między dwoma państwami o systemie klasycznym, to jest państwami, które nie łagodzą ekonomicznego podwójnego opodatkowania, poziom podatków od spółek stosowany w umawiających się państwach nie powinien mieć wpływu na stawkę podatku od dywidendy pobieranego w kraju źródła (stawka jest ograniczona do 15% w artykule 10 ustęp 2 punkt b). Tak więc uregulowanie zalecone w Modelowej konwencji ma pełne zastosowanie do danego przypadku.

2. Państwa stosujące zmienną stawkę podatkową od spółek

43. Takie państwa pobierają podatek od spółki według różnych stawek – w zależności od tego, co spółka robi ze swoimi zyskami; wyższą stawkę stosuje się od zysku niepodzielonego, a niższą od zysku podzielonego.

44. Przy negocjowaniu konwencji żadne z tych państw nie uzyskało, na podstawie swej zmiennej stawki podatkowej, prawa do pobierania podatku u źródła wyższego niż 15% (zob. artykuł 10 ustęp 2 punkt b) od dywidend wypłacanych przez ich spółki akcjonariuszowi – osobie fizycznej mającej miejsce zamieszkania w drugim państwie.

45. Komitet zbadał, czy nie należy przyznać takiemu państwu (państwu B) prawa do pobierania podatku u źródła przekraczającego 15% od dywidend wypłacanych przez jego spółki osobom mającym miejsce zamieszkania w państwach o systemie klasycznym (państwo A), z zastrzeżeniem, że nadwyżka ponad 15%,

przeznaczona na skompensowanie danemu akcjonariuszowi skutków niższej stawki podatku od wypłaconego zysku przez spółkę państwa B, nie będzie odliczona od podatku należnego od akcjonariusza w państwie A, w którym ma on miejsce zamieszkania.

46. Większość państw członkowskich uważa, że w państwie B należy brać pod uwagę średni poziom podatku od spółek i taka średnia podatku powinna być przeciwwagą dla opłat pobieranych w formie podatku z jedyną stawką od spółki mającej siedzibę w państwie A. Pobieranie przez państwo B dodatkowego podatku u źródła nieodliczonego w państwie A stworzyłoby podwójną dyskryminację: z jednej strony – dywidendy wypłacane przez spółkę w państwie B byłyby wyżej opodatkowane przy wypłacaniu ich osobom zamieszkałym w państwie A niż przy wypłacaniu ich osobom zamieszkałym w państwie B, a z drugiej strony – osoba zamieszkująca w państwie A płaciłaby wyższy podatek osobisty od dywidend otrzymywanych z państwa B niż od dywidend uzyskiwanych z państwa A. Pomysł „zbilansowanego podatku" nie został więc przyjęty przez Komitet.

3. Państwa przyznające ulgi na szczeblu akcjonariuszy

47. W tych państwach spółka podlega podatkowi od całości zysku, niezależnie od tego, czy zysk jest podzielony czy nie, a dywidendy są opodatkowane u akcjonariusza (osoby fizycznej); osoba ta jednak jest uprawniona do ulgi w postaci odliczenia od jej osobistego podatku na tej podstawie, że – przynajmniej przy normalnym biegu spraw – dywidenda została opodatkowana podatkiem od spółek, jako część zysku danej spółki.

48. Ustawodawstwo wewnętrzne tych państw nie przewiduje rozszerzenia ulg podatkowych w sferze międzynarodowej. Ulgi przysługują tylko osobom mającym miejsce zamieszkania w tych państwach i dotyczą tylko dywidend tam uzyskanych. Niektóre państwa jednak, jak wykazano niżej, rozszerzyły w niektórych konwencjach prawo do odliczenia podatku dozwolonego przez ich ustawodawstwo także na osoby mające miejsce zamieszkania w drugim umawiającym się państwie.

49. W wielu państwach stosujących ulgi na szczeblu akcjonariuszy, akcjonariusz mający miejsce zamieszkania w tym państwie uzyskuje odliczenie z tej racji, że zyski, z których wypłacone są dywidendy, zostały już opodatkowane na poziomie spółki. Akcjonariusz mający miejsce zamieszkania w danym państwie jest opodatkowany od jego dywidendy powiększonej o uzyskany podatek odliczony. Te kwoty zalicza się na poczet należnego podatku i mogą one podlegać ewentualnemu zwrotowi. W niektórych konwencjach o unikaniu podwójnego opodatkowania niektóre państwa stosujące ten system uzgodniły rozszerzenie odliczania na akcjonariuszy mających miejsce zamieszkania w innych umawiających się państwach.

Podczas gdy większość państw ustaliła rozszerzenie stosowania odliczenia na zasadzie wzajemności, kilka państw zawarło konwencje, w których jednostronnie przyznają przywilej odliczania osobom mającym miejsce zamieszkania w drugim umawiającym się państwie.

50. Niektóre państwa przyznające ulgi na poziomie akcjonariuszy uważają, że w ramach ich systemu podatek od spółki jest jako całość podatkiem od spółki w tym sensie, że jest on nakładany wyłącznie w zależności od sytuacji spółki, z pominięciem osoby i miejsca jej zamieszkania, a pobrany podatek przechodzi na rzecz Skarbu Państwa. Celem odliczenia podatkowego przyznanego akcjonariuszowi jest zmniejszenie jego osobistych zobowiązań podatkowych; odliczenie to w żadnym razie nie stanowi korekty podatku od spółki. Nie można więc przyznać żadnego zwrotu, jeżeli odliczenie podatku przewyższa kwotę podatku osobistego.

51. Komitet nie mógł osiągnąć ogólnego porozumienia w kwestii, czy systemy państw, o których mowa wyżej w punkcie 50, wykazują podstawową różnicę, która może usprawiedliwiać różne rozwiązania na szczeblu międzynarodowym.

52. Kilka państw członkowskich uważa, że taka podstawowa różnica nie istnieje. Ta opinia pozwala wyciągnąć wniosek, że państwa, o których mowa w punkcie 50, powinny uzgodnić między sobą rozszerzenie odliczania podatku na akcjonariuszy niemających miejsca zamieszkania na ich obszarze, na zasadzie wzajemności, w sposób stosowany przez państwa, o których mowa wyżej, w punkcie 49. Takie rozwiązanie zmierza do zapewnienia neutralności w odniesieniu do dywidend rozdzielanych przez spółki tych państw, tak aby jednakowo traktować akcjonariuszy mających i niemających miejsca zamieszkania na ich obszarze. Z drugiej strony będzie to sprzyjać inwestowaniu przez akcjonariuszy mających miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie (szczególnie w państwie o systemie klasycznym) na obszarze państwa przyznającego ulgi akcjonariuszom, ponieważ osoby mające miejsce zamieszkania na obszarze pierwszego państwa uzyskają odliczenie podatku (faktycznie zwrot podatku od spółki) od dywidend z drugiego państwa, podczas gdy nie uzyskają takiego odliczenia od dywidend z własnego kraju. Jednakże skutki są takie jak w sytuacji istniejącej między państwem stosującym zmienną stawkę podatku od spółki i państwem o systemie klasycznym lub między dwoma państwami o systemie klasycznym, z których jedno stosuje niższą stawkę podatkową od spółek niż drugie (zob. punkty 42 i od 43 do 46).

53. Z drugiej strony wiele państw członkowskich podkreślało fakt, że prawdziwa istota ulg podatkowych stosowanych w ramach systemów państw (zob. wyżej, punkty 50) dotyczy raczej złagodzenia osobistego podatku dochodowego akcjonariuszy z uwagi na fakt, iż dywidenda, którą otrzymują, została już raz obłożona podatkiem od spółki. Odliczenie podatku stosuje się tylko jeden raz według

stawki ryczałtowej (*forfaitaire*); w związku z tym nie jest ono związane faktycznie z podatkiem spółki od zysku, z którego dywidenda została wypłacona. Nie przyznaje się zwrotu, jeżeli odliczenie przekracza osobisty podatek dochodowy akcjonariusza.

54. Ponieważ ulga w istocie nie jest zwrotem podatku od spółki, lecz złagodzeniem osobistego podatku dochodowego, nie może być rozpatrywane rozszerzenie ulg na akcjonariuszy niemających miejsca zamieszkania w tym państwie i nieobjętych tam osobistym podatkiem. Z drugiej strony na uwagę zasługuje pytanie, czy państwo przyznające ulgę akcjonariuszowi powinno przyznać ulgi w zakresie osobistego podatku dochodowego akcjonariuszom mającym miejsce zamieszkania na jego obszarze z tytułu dywidend otrzymywanych z zagranicy. Odpowiedź może być twierdząca, jeżeli problem będzie rozpatrywany z punktu widzenia neutralności w stosunku do źródła dywidend; w przeciwnym razie osoby mające miejsce zamieszkania w tych państwach będą zainteresowane nabyciem akcji we własnym państwie, a nie za granicą. Rozszerzenie odliczenia podatku byłoby także sprzeczne z zasadą wzajemności: dane państwo nie tylko jednostronnie poniosłoby stratę budżetową (dopuszczając wyższe odliczenie niż podatek pobierany u źródła w drugim państwie), ale także nie uzyskałoby żadnej ekonomicznej kompensaty, ponieważ nie zachęcałoby osób mających miejsce zamieszkania w innych państwach do nabywania akcji na jego terytorium.

55. W celu przezwyciężenia tych zastrzeżeń można byłoby, oprócz innych możliwości, zaproponować, aby państwo źródła pobierające podatek od spółki z tytułu dywidend wydzielanych przez krajowe spółki ponosiło koszty odliczania podatku, takie same jak państwo stosujące ulgi na poziomie akcjonariusza, poprzez przekazanie odpowiednich kwot do tego państwa z tytułu przyznanych przez nie odliczeń. Ponieważ jednak takie transfery nie znajdują poparcia państw, można byłoby to osiągnąć w drodze tak zwanej umowy ryczałtowej, w ramach której państwo źródła zrezygnuje z pobierania wszelkich podatków u źródła od dywidend wypłacanych osobom mającym miejsce zamieszkania w drugim państwie, a to drugie państwo zezwoli w odniesieniu do swojego podatku na niepobieranie podatku u źródła w wysokości 15% (zniesienie go w państwie źródła) i na odliczenie podatku podobne do tego, jakie przyznaje ono w odniesieniu do dywidend ze źródeł krajowych.

56. Po rozważeniu wszystkiego wydaje się, iż problem może być rozstrzygnięty tylko w trakcie dwustronnych negocjacji, w czasie których każde państwo najlepiej oceni ewentualne korzyści i straty, jakie konwencja może mu przynieść.

57–58. *Skreślony*.

B. Dywidendy wypłacane spółkom

59. Powyższe rozważania dotyczące dywidend wypłacanych osobom fizycznym na ogół mają zastosowanie do dywidend wypłacanych spółkom posiadającym mniej niż 25% udziału w spółce wypłacającej dywidendy. Traktowanie dywidend wypłacanych podmiotom zbiorowego inwestowania rodzi szczególne kwestie, które są omawiane w punktach od 6.8 do 6.34 komentarza do artykułu 1.

60. W odniesieniu do dywidend wypłacanych spółkom, których udział w kapitale spółki wypłacającej dywidendy jest niższy niż 25%, Komitet rozpatrywał skutki szczególnych systemów opodatkowania spółek, o których mowa w punkcie 42 i następnych, dla podatkowego traktowania dywidend wypłacanych przez spółkę córkę.

61. W trakcie dyskusji były wyrażane różne opinie. Rozbieżności pojawiały się przy omawianiu opodatkowania spółek zależnych i spółek matek. Rozbieżności te jeszcze bardziej się pogłębiły, gdy dyskusja dotyczyła ogólnych problemów ekonomicznych i objęła problem opodatkowania akcjonariuszy spółek matek i spółek córek.

62. W dwustronnych konwencjach państwa przyjmują różne rozwiązania, kierując się zadaniami gospodarczymi i szczególnymi aspektami sytuacji prawnej w tych państwach, względami budżetowymi i wieloma innymi względami. W związku z tym nie uzgodniono zasad ogólnie przyjętych. Niemniej Komitet rozpatrzył sprawy najbardziej powszechne, dotyczące systemu opodatkowania spółek.

1. Klasyczny system w państwie spółki córki (zob. wyżej, punkt 42)

63. Postanowienia konwencji zostały sformułowane tak, aby mogły być stosowane, gdy w państwie, w którym ma siedzibę spółka rozdzielająca dywidendy, obowiązuje tak zwany klasyczny system opodatkowania spółek, to znaczy system, w którym wydzielone zyski nie mają prawa do jakichkolwiek ulg zarówno na szczeblu spółki, jak i akcjonariusza (z wyjątkiem przypadku gdy zachodzi potrzeba uniknięcia powtórnego opodatkowania dywidend wypłacanych między spółkami).

2. System zmiennych stawek od spółek w państwie spółki córki (zob. wyżej, punkt 43–46)

64. Państwa te pobierają od spółek podatek z tytułu wydzielonych zysków według stawki niższej od stawki z tytułu zysków przeznaczonych na rezerwy,

z czego wynika niższe obciążenie podatkowe od zysków wydzielonych przez spółkę córkę na rzecz spółki matki. Z uwagi na tę sytuację większość państw utrzymała w swych konwencjach stawki podatku u źródła w wysokości 10% lub 15%, a w niektórych przypadkach nawet powyżej 15%. W Komitecie nie można było osiągnąć zgody w tej sprawie, a więc pozostawiono ją do uregulowania w trakcie dwustronnych negocjacji.

3. System odliczania w państwie spółki córki
(zob. wyżej, punkt 47 i następne)

65. W państwach tych spółka podlega opodatkowaniu od całości zysków bez względu na to, czy są one rozdzielone; akcjonariusz mający siedzibę w państwie, w którym spółka rozdzielająca dywidendy ma również siedzibę, podlega podatkowi z tytułu wypłaconych dywidend, lecz uzyskuje on odliczenie podatku z uwagi na fakt, że rozdzielone zyski były opodatkowane na poziomie spółki.

66. Rozpatrywana była kwestia, czy państwa te powinny rozszerzać ulgi w postaci odliczenia podatku na akcjonariuszy spółek matek mających siedzibę w innych państwach lub też przyznawać takie odliczenie bezpośrednio spółkom matkom. Nie można jednak było osiągnąć w łonie Komitetu jednomyślności w tej sprawie; jej rozstrzygnięcie należy do dwustronnych negocjacji.

67. Jeżeli w takim systemie wydzielony lub niewydzielony zysk podlega opodatkowaniu według jednolitej stawki, to dany system nie różni się od systemu klasycznego na szczeblu spółki rozdzielającej. W związku z tym państwo, w którym spółka córka ma siedzibę, może pobierać podatek u źródła tylko według stawki przewidzianej w ustępie 2 punkt a.

IV. Dywidendy wypłacane przez spółki inwestujące w nieruchomości

67.1. W licznych państwach duża część inwestycji portfelowych w nieruchomościach jest dokonywana za pośrednictwem spółek inwestujących w nieruchomości (Real Estate Investment Trusts (REIT)). Taką spółkę można zasadniczo przedstawić jako spółkę o szerokim akcjonariacie, spółkę powierniczą, porozumienie umowne lub powiernicze, która osiąga dochody głównie z długoterminowych inwestycji w nieruchomości, która rozdziela większość takiego dochodu co roku i nie płaci podatku dochodowego od rozdzielonego dochodu pochodzącego z nieruchomości. Fakt, że spółka inwestująca w nieruchomości nie płaci podatku od takich dochodów, jest skutkiem norm przewidujących opodatkowanie jedynie na poziomie inwestorów takiej spółki.

67.2. Znaczenie i globalizacja spółek inwestujących w nieruchomości oraz za ich pośrednictwem doprowadziło Komitet Spraw Podatkowych do zbadania stosowania konwencji podatkowych do takich inwestycji. W wyniku tych prac ukazał się raport *Stosowanie konwencji podatkowych do spółek inwestujących w nieruchomości* (*Tax Treaty Issues Related to REITS*)[3].

67.3. Jedną z omawianych w raporcie kwestii jest traktowanie w konwencjach podatkowych dywidend transgranicznych dokonywanych przez spółki inwestujące w nieruchomości. W przypadku małego inwestora nie ma on kontroli nad mieniem nieruchomym nabytym przez spółki i nie ma żadnego związku z takim mieniem. Bez względu na to, że spółka nie płaci podatku od swojego podzielonego zysku, należy więc słusznie uznać, że taki inwestor nie zainwestował w mienie nieruchome, lecz bezpośrednio w spółkę, i że dochód, który on z tego osiąga, powinien być traktowany jako dywidenda pochodząca z inwestycji portfelowych. Taki system podatkowy miałby ponadto zaletę uwzględniania inwestowania w spółki inwestujące w nieruchomości, która łączy atrybuty akcji i obligacji. W przeciwieństwie do powyższego, duży inwestor miałby większy interes w nieruchomości nabytej przez spółkę inwestującą w nieruchomości; dla takiego inwestora inwestycja w spółkę inwestowania w nieruchomości może być uważana za substytut inwestycji w nieruchomość posiadaną przez taką spółkę. W takiej sytuacji nie wydaje się właściwe ograniczanie opodatkowania w państwie źródła dywidend podzielonych przez spółkę inwestowania w nieruchomości, ponieważ nie płaci ona podatku od swojego dochodu.

67.4. Państwa, które pragną uzyskać taki wynik, mogą uzgodnić dwustronnie zastąpienie ustępu 2 artykułu następującym postanowieniem:

„2. Jednakże takie dywidendy mogą również być opodatkowane w umawiającym się państwie, w którym ma siedzibę spółka wypłacająca dywidendy, zgodnie z ustawodawstwem tego państwa, lecz jeżeli faktyczny odbiorca dywidend ma miejsce zamieszkania w drugim umawiającym się państwie (inny niż faktyczny odbiorca dywidend wypłacanych przez spółkę inwestowania w nieruchomości, w której taka osoba posiada bezpośrednio lub pośrednio udział stanowiący co najmniej 10% całego kapitału takiej spółki), podatek tak nałożony nie może przekroczyć:

a) 5% kwoty brutto dywidend, jeżeli faktycznym odbiorcą jest spółka (inna niż spółka osobowa) posiadająca co najmniej 25% kapitału w spółce wypłacającej dywidendy (jeżeli ta spółka nie jest spółką inwestowania w nieruchomości),
b) 15% kwoty brutto dywidend we wszystkich innych przypadkach".

[3] Przedrukowany w tomie II pełnej skoroszytowej wersji Modelowej konwencji podatkowej OECD na s. R(23)-1.

Zgodnie z tym postanowieniem duży inwestor w spółce inwestowania w nieruchomości jest inwestorem posiadającym bezpośrednio lub pośrednio udział stanowiący co najmniej 10% wartości całego kapitału w spółce inwestowania w nieruchomości. Państwa mogą jednak uzgodnić dwustronnie inny próg. Przepis ten ma ponadto zastosowanie do wszystkich wypłat dokonywanych przez spółkę inwestowania w nieruchomości; jednakże w zakresie podziału zysków kapitałowych, ustawodawstwo podatkowe niektórych państw przewiduje odrębne progi w celu rozróżnienia między dużym inwestorem a inwestorem małym uprawnionym do opodatkowania według stawki stosowanej do dywidend portfelowych i takie państwa mogą zechcieć zmienić przepis w celu zachowania tego rozróżnienia w swoich konwencjach. I wreszcie, ponieważ byłoby niewłaściwe ograniczenie podatku w państwie źródła od dywidend wypłacanych dużemu inwestorowi przez spółkę inwestowania w nieruchomości, redakcja podpunktu a wyklucza z jego zakresu działania dywidendy wypłacane przez spółkę inwestowania w nieruchomości; tak więc podpunkt a nie może nigdy mieć zastosowania do tych dywidend, nawet jeżeli spółka, która posiada udział poniżej 10% ogólnej wartości kapitału spółki inwestującej w nieruchomości, posiada co najmniej 25% udziału w jej kapitale zgodnie ze sposobem obliczania opisanym poniżej w punkcie 15. Państwo źródła może więc opodatkować te wypłaty dużym inwestorom bez względu na ograniczenia zawarte w podpunktach a i b.

67.5. Jeżeli jednak spółki inwestujące w nieruchomości założone w jednym z umawiających się państw nie są uważane jako mające siedzibę w tym umawiającym się państwie, to przepis ten powinien być zmieniony w sposób zapewniający jego zastosowanie do wypłat dokonanych przez te spółki inwestujące w nieruchomości.

67.6. Na przykład jeżeli spółka inwestowania w nieruchomości nie jest uważana za spółkę mającą siedzibę w państwie, to ustępy 1 i 2 artykułu powinny być zmienione w następujący sposób, aby osiągnąć taki wynik:

„1. Dywidendy wypłacone spółce, która ma siedzibę w umawiającym się państwie, lub przez spółkę inwestowania w nieruchomości utworzoną w umawiającym się państwie, osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie, mogą być opodatkowane w tym drugim państwie. 2. Jednakże takie dywidendy mogą również być opodatkowane w umawiającym się państwie, w którym ma siedzibę spółka wypłacająca dywidendy, zgodnie z ustawodawstwem tego państwa, lub, w przypadku spółki inwestującej w nieruchomości, w państwie, w którym spółka ta została utworzona, lecz jeżeli faktyczny odbiorca dywidend ma miejsce zamieszkania w drugim umawiającym się państwie (inny niż faktyczny odbiorca dywidend wypłacanych przez spółkę inwestowania w nieruchomości, w której taka osoba posiada bezpośrednio lub pośrednio udział stanowiący co najmniej 10% całego kapitału takiej spółki), podatek tak nałożony nie może przekroczyć:

a) 5% kwoty brutto dywidend, jeżeli faktycznym odbiorcą jest spółka (inna niż spółka osobowa) posiadająca co najmniej 25% kapitału w spółce wypłacającej dywidendy (jeżeli ta spółka nie jest spółką inwestującą w nieruchomości).
b) 15% kwoty brutto dywidend we wszystkich innych przypadkach.

67.7. Podobnie, w celu osiągnięcia takiego wyniku, jeżeli spółka inwestująca w nieruchomości jest utworzona w formie spółki powierniczej lub porozumienia umownego lub powierniczego i jeżeli nie jest uważana za spółkę, państwa mogą uzgodnić dwustronnie dodanie do alternatywnej wersji ustępu 2 zawartej w punkcie 67.4 powyżej dodatkowego przepisu o następującej treści:

„W rozumieniu niniejszej konwencji, jeżeli spółka inwestująca w nieruchomości utworzona w umawiającym się państwie dokona podziału dochodu na rzecz osoby mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie, która jest faktycznym odbiorcą tego podziału, to ten podział dochodu będzie traktowany jako dywidenda wypłacona przez spółkę mającą siedzibę w pierwszym umawiającym się państwie".

Na mocy tego dodatkowego przepisu, taka wypłata byłaby traktowana jako dywidenda, a nie jako inny rodzaj dochodu (na przykład jak dochód z nieruchomości lub zysk ze sprzedaży majątku) na potrzeby artykułu 10 oraz innych artykułów konwencji. Jest jednak oczywiste, że to nie zmieniłoby kwalifikacji tej wypłaty w świetle ustawodawstwa wewnętrznego, tak aby traktowanie przewidziane przez ustawodawstwo wewnętrzne było zmienione, z wyjątkiem potrzeb zastosowania ograniczeń narzuconych przez właściwe postanowienia konwencji.

Uwagi do komentarza

68. Kanada i Zjednoczone Królestwo nie mogą przyłączyć się do punktu 24. Zgodnie z ich ustawodawstwem niektóre wypłaty z tytułu odsetek są traktowane jak podział zysków i tym samym są włączone do definicji dywidend.

68.1. Belgia nie podziela opinii wyrażonej w punkcie 37 komentarza. Belgia uważa, że ustęp 5 artykułu 10 stanowi konkretne zastosowanie ogólnej zasady, na której są oparte różne postanowienia Modelowej konwencji (ustęp 7 artykułu 5; ustęp 1 artykułu 7; ustępy 1 i 5 artykułu 10), która polega na zakazaniu umawiającemu się państwu, z wyjątkiem szczególnych okoliczności przewidzianych w Modelowej konwencji, pobierania całego podatku od dochodu z zysków podzielonych lub niepodzielonych przedsiębiorstwa mającego siedzibę w drugim umawiającym się państwie. Ustęp ten, który dotyczy opodatkowania dochodu u źródła, potwierdza ten ogólny zakaz i postanawia, że ma on zastosowanie nawet wówczas, gdy dane zyski niepodzielone są wytworzone w pierwszym państwie. Ustęp 5 zakazuje opodatkowania zysków niepodzielonych spółki nawet wówczas,

gdy państwo, w którym zyski są wytworzone, opodatkowuje je na poziomie akcjonariusza lub udziałowca mającego w nim miejsce zamieszkania lub siedzibę. Fakt, że umawiające się państwo opodatkowuje osobę mającą na jego terytorium miejsce zamieszkania lub siedzibę od zysków, których faktycznym odbiorcą jest osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie, nie może zmodyfikować ani charakteru tych zysków, ani ich odbiorcy, ani, w konsekwencji, rozdziału praw do opodatkowania tych zysków.

68.2. W odniesieniu do punktu 37 Irlandia przypomina jej ogólną uwagę zamieszczoną w punkcie 27.5 komentarza do artykułu 1.

Zastrzeżenia do artykułu

Ustęp 2

69. *Skreślony.*

70–71. *Skreślony*.

72. Stany Zjednoczone zastrzegają sobie prawo nieprzyznawania akcjonariuszom niektórych spółek podstawionych, takim jak Regulated Investment Companies i Real Estate Investment Trusts, prawa do stawek przewidzianych dla dywidend z bezpośrednich inwestycji, nawet jeżeli odpowiadają one warunkom (opartym na procentowym udziale w kapitale).

73. *Skreślony.*

74. Chile, z uwagi na jego szczególny system podatkowy, zachowuje swobodę działania w odniesieniu do postanowień konwencji dotyczących stawek i formy podziału zysków przez spółki.

75. Meksyk, Portugalia i Turcja zastrzegają sobie własne stanowisko w sprawie stawek opodatkowania przewidzianych w ustępie 2. Meksyk będzie zabiegał o zerowe opodatkowanie wszystkich dywidend, ponieważ nie pobiera podatku od zysków w rękach akcjonariuszy, lecz opodatkowuje jedynie zyski na szczeblu spółek.

76. *Skreślony.*

77. Polska zastrzega sobie własne stanowisko w sprawie minimalnego udziału w kapitale (25%) i stawek opodatkowania 5% i 15%.

Ustęp 3

78. Belgia zastrzega sobie prawo do rozszerzenia definicji dywidend w ustępie 3 w celu objęcia nią dochodu – nawet wypłaconego w formie odsetek – który jest traktowany przez jej prawo jak dochód z akcji.

79. Dania zastrzega sobie w pewnych przypadkach prawo traktowania ceny sprzedaży osiągniętej ze sprzedaży akcji jako dywidendy.

80. Francja i Meksyk zastrzegają sobie prawo do uzupełnienia definicji dywidendy w ustępie 3 w celu objęcia każdego dochodu postanowieniami stosowanymi do dochodu pochodzącego z podziału zysków.

81. Kanada i Niemcy zastrzegają sobie prawo uzupełnienia definicji dywidendy w ustępie 3 w celu objęcia nią płatności z tytułu odsetek, które na mocy prawa wewnętrznego są traktowane jako dochód z podziału zysków.

81.1. Portugalia zastrzega sobie prawo do uzupełnienia definicji dywidendy w ustępie 3 w celu objęcia nią wypłat dokonanych w wyniku umów o udziale w zyskach, które na mocy jej ustawodawstwa wewnętrznego traktowane są jako dochód z podziału zysków.

81.2. Chile i Luksemburg zastrzegają sobie prawo rozszerzenia definicji określenia „dywidendy" w ustępie 3 w celu objęcia nią niektórych wypłat traktowanych w ich ustawodawstwie jako wypłata dywidend.

Ustęp 4

82. *Skreślony.*

Ustęp 5

83. Kanada i Stany Zjednoczone zastrzegają sobie prawo do opodatkowania podatkiem od filii dochodów przypisywanych zakładowi znajdującemu się w tych państwach. Kanada zastrzega sobie również prawo do opodatkowania własnym podatkiem zysków pochodzących ze zbycia mienia nieruchomego położonego w Kanadzie przez spółkę zajmującą się obrotem mienia nieruchomego.

84. *Skreślony*.

85. Turcja zastrzega sobie prawo do opodatkowania, w sposób przewidziany w ustępie 2, tej części zysku spółki drugiego umawiającego się państwa prowadzącej działalność poprzez zakład położony w Turcji, która pozostaje po opodatkowaniu zgodnie z artykułem 7.

KOMENTARZ DO ARTYKUŁU 11

OPODATKOWANIE ODSETEK

I. Uwagi wstępne

1. Uważa się powszechnie, że określenie „odsetki" oznacza wynagrodzenie z tytułu pożyczonych pieniędzy i że wynagrodzenie to wchodzi w zakres „dochodu z majątku ruchomego" (fr. *revenus de capitaux mobiliers*; ang. *income from movable property*). W przeciwieństwie do dywidend, odsetki nie doznają strat z powodu ekonomicznego podwójnego opodatkowania, to znaczy nie są opodatkowane ani w rękach dłużnika, ani w rękach wierzyciela. Z wyjątkiem specjalnej klauzuli, płatność podatku z tytułu odsetek nakłada się na ich odbiorcę. Jeżeli zdarzy się, że dłużnik zobowiąże się do zapłacenia podatku płaconego u źródła, będzie to oznaczać, że dłużnik zgadza się wypłacić wierzycielowi dodatkowe odsetki w wysokości odpowiadającej podatkowi od odsetek.

2. Podobnie jednak jak w wypadku dywidend, podatek od odsetek z tytułu obligacji, skryptów dłużnych lub pożyczek pobiera się zazwyczaj u źródła przy wypłacie odsetek. Tę metodę stosuje się ze względów praktycznych, ponieważ podatek pobierany u źródła może stanowić zaliczkę na poczet podatku zapłaconego przez odbiorcę od całości jego dochodu lub zysków. Jeżeli odbiorca ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w państwie, które praktykuje pobór podatku u źródła, to wszelkie podwójne opodatkowanie, jakiego może on doznać, jest eliminowane na podstawie prawa wewnętrznego. Sytuacja jest inna, gdy odbiorca ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim państwie. Wówczas podlega on dwukrotnemu opodatkowaniu odsetek, raz w państwie źródła, a drugi raz w państwie miejsca jego zamieszkania lub siedziby. Jest sprawą oczywistą, że obciążanie podwójnym podatkiem może znacznie hamować przepływ kapitałów i rozwój inwestycji międzynarodowych.

3. Formuła zastrzegająca opodatkowanie odsetek wyłącznie w jednym państwie – czy to w państwie beneficjenta, czy to w państwie źródła – nie może liczyć na

powszechną aprobatę. W związku z powyższym przyjęto rozwiązanie kompromisowe. Przewiduje ono, że odsetki mogą być opodatkowane w państwie miejsca zamieszkania lub siedziby beneficjenta, ale państwu źródła pozostawia się prawo nałożenia podatku, jeżeli jego ustawodawstwo taki podatek przewiduje; oznacza to, że takie prawo implikuje uprawnienie państwa źródła do rezygnacji z opodatkowania odsetek wypłaconych osobom mającym miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim państwie. Stosowanie tego prawa będzie ograniczone stawką, której prawo tego państwa nie może przekroczyć; umawiające się państwa mogą jednak uzgodnić pobieranie niższej stawki w państwie źródła. Ubytki, na które państwo źródła się zgodzi w takich warunkach, będą wyrównane ulgami zastosowanymi przez państwo miejsca zamieszkania lub siedziby w celu uwzględnienia podatku pobieranego w państwie źródła (zob. artykuły 23A i 23B).

4. Niektóre państwa nie zezwalają, aby wypłacone odsetki były odliczane na poczet podatku dłużnika – z wyjątkiem przypadku, gdy odbiorca ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym samym co dłużnik państwie lub jeżeli podlega opodatkowaniu w tym państwie. W przeciwnym razie odliczenie jest zabronione. Kwestia, czy odliczenie powinno być przyznane w przypadkach, gdy odsetki są wypłacane przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim państwie, jest omawiana w artykule 24 ustęp 4.

II. Komentarz do postanowień artykułu

Ustęp 1

5. Ustęp 1 określa zasadę, zgodnie z którą odsetki powstające w jednym umawiającym się państwie i wypłacane osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie podlegają opodatkowaniu w tym drugim państwie. Zasada ta jednak nie zastrzega wyłącznego prawa do opodatkowania państwu miejsca zamieszania lub siedziby beneficjenta. Określenie „wypłacane" może być rozumiane szeroko, ponieważ koncepcja wypłaty oznacza spełnienie zobowiązania do postawienia do dyspozycji wierzyciela funduszy w sposób przewidziany w umowie lub zgodnie ze stosowanym zwyczajem.

6. Artykuł dotyczy tylko odsetek powstałych w jednym umawiającym się państwie i wypłacanych osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie. Tak więc artykuł ten nie ma zastosowania do odsetek powstałych w trzecim państwie lub odsetek powstałych w jednym umawiającym się państwie, które są przypisywane zakładowi, jaki przedsiębiorstwo tego państwa posiada w drugim umawiającym się państwie (zob. punkty od 4 do 6 komentarza do artykułu 21).

Ustęp 2

7. Ustęp 2 zastrzega prawo do opodatkowania odsetek w państwie, w którym powstają, lecz ogranicza to prawo przez ustalenie stawki podatku, która nie powinna przekroczyć 10%. Ta wysokość stawki może być uznana za racjonalnie maksymalną z uwagi na okoliczność, że państwo źródła jest już uprawnione do opodatkowania zysków lub dochodów powstałych na jego terytorium w wyniku inwestycji dokonanych dzięki pożyczkom kapitałowym. Umawiające się państwa mogą w umowach dwustronnych uzgodnić niższy podatek lub nawet poddać odsetki opodatkowaniu wyłącznie w państwie miejsca zamieszkania lub siedziby beneficjenta w odniesieniu do wypłaty wszelkich odsetek lub, jak wyjaśniono niżej, w odniesieniu do niektórych rodzajów odsetek.

7.1. W niektórych przypadkach rozwiązanie przyjęte w ustępie 2, które zezwala na opodatkowanie u źródła wypłaty odsetek, może stanowić przeszkodę dla międzynarodowego handlu lub może być uznane za niewłaściwe z innych powodów. Na przykład jeżeli beneficjent odsetek sam zaciągnął pożyczkę w celu sfinansowania operacji, która przyniosła mu zarobek w postaci odsetek, to zysk, który osiągnie z tych odsetek, będzie znacznie niższy niż nominalna suma uzyskanych odsetek; jeżeli zbilansuje się wypłacone i uzyskane odsetki, to okaże się, że nie ma w ogóle żadnego zysku, a nawet jest strata. W danym przypadku problem nie może być rozwiązany w państwie miejsca zamieszkania lub siedziby, ponieważ w tym państwie nie pobiera się podatku lub pobiera się podatek nieznaczny, którym beneficjent jest opodatkowany od zysku netto osiągniętego z transakcji. Taki problem powstaje dlatego, że podatek w państwie źródła jest zasadniczo pobierany od kwoty brutto odsetek, bez względu na poniesione wydatki w celu osiągnięcia takich odsetek. Dla uniknięcia takiego problemu wierzyciele będą w praktyce dążyli do przerzucenia na dłużnika ciężaru podatku pobieranego przez państwo źródła od odsetek, a tym samym zwiększenia kwoty odsetek obciążających dłużnika, którego obciążenia finansowe będą zwiększone o kwotę odpowiadającą podatkowi należnemu państwu źródła.

7.2. Umawiające się państwa mogą zechcieć zamieścić dodatkowy ustęp w celu zapewnienia wyłącznego opodatkowania w państwie miejsca zamieszkania lub siedziby beneficjenta pewnego rodzaju odsetek. Preambuła takiego ustępu, po której następowałyby podpunkty opisujące różne rodzaje odsetek podlegające takiemu potraktowaniu, mogłaby być zredagowana w następujący sposób:

„3. Bez względu na postanowienia ustępu 2, odsetki, o których mowa w ustępie 1, podlegają opodatkowaniu tylko w umawiającym się państwie, w którym odbiorca odsetek ma miejsce zamieszkania lub siedzibę, jeżeli osoba uprawniona do odsetek ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym państwie i

a) (*opis właściwego rodzaju odsetek*)…”.

7.3. Niżej wymienia się niektóre rodzaje odsetek, które umawiające się państwa mogą rozważyć na potrzeby punktu 7.2 wyżej.

Odsetki wypłacane państwu, jego jednostkom terytorialnym i bankom centralnym

7.4. Niektóre państwa wstrzymują się od pobierania podatku od dochodu osiąganego przez drugie państwa i niektóre podmioty stanowiące ich całkowitą własność (na przykład bank centralny utworzony w formie odrębnego podmiotu) co najmniej w zakresie, w jakim taki dochód jest osiągany z działalności o charakterze publicznym. Niektóre państwa są w stanie przyznać takie zwolnienie na podstawie ich interpretacji zasady immunitetu państwa (zob. punkty 6.10 i 6.12 komentarza do artykułu 1); inne państwa mogą to uczynić zgodnie z ich ustawodawstwem wewnętrznym. Wiele państw w ich dwustronnych konwencjach podatkowych pragnie potwierdzić lub wyjaśnić zakres takiego wyłączenia w odniesieniu do odsetek lub przyznać takie zwolnienie w przypadkach, w których inaczej nie byłoby to osiągalne. Państwa pragnące to uczynić mogą więc uzgodnić włączenie, co następuje w ustępie przewidującym zwolnienie pewnych odsetek z opodatkowania w państwie źródła:

„a) jest to państwo, jego bank centralny, jednostka terytorialna lub jego organ lokalny;”.

Odsetki wypłacane przez państwo lub jego jednostki terytorialne

7.5. Jeżeli płatnikiem odsetek jest państwo, jedna z jego jednostek terytorialnych lub organ państwowy, to może się okazać, że podatek nakładany u źródła może faktycznie być poniesiony przez to państwo, jeżeli pożyczkodawca podniesie stopę procentową w celu odzyskania podatku pobranego u źródła. W takim przypadku wszelkie zyski dla państwa opodatkowującego odsetki u źródła będą wyeliminowane poprzez podwyżkę kosztów pożyczki. Z tego względu wiele państw zabezpiecza się przed zwolnieniem takich odsetek od podatku u źródła. Państwa pragnące to zrobić mogą uzgodnić włączenie następującej kategorii odsetek w ustępie postanawiającym o wyłączeniu niektórych odsetek z opodatkowania w państwie źródła:

„b) jeżeli odsetki są wypłacone przez państwo, w którym odsetki powstają, lub przez jego jednostkę terytorialną, organ lokalny lub jego organ publiczny;”.

W tym proponowanym postanowieniu wyrazy „organ publiczny” dotyczą wszelkiej instytucji publicznej. Zależnie od prawa krajowego i terminologii niektóre państwa wolą stosować takie określenia, jak „agencje lub organizacje lub osoby prawne prawa publicznego” w celu nawiązania do takiej instytucji.

Odsetki wypłacone w ramach programu finansowania eksportu

7.6. W celu promowania handlu międzynarodowego wiele państw utworzyło programy finansowania eksportu lub agendy, które mogą albo udzielać bezpośrednio pożyczek eksportowych, albo ubezpieczać lub gwarantować pożyczki eksportowe udzielane przez handlowych pożyczkodawców. Ponieważ ten rodzaj finansowania jest wspomagany przez fundusze publiczne, wiele państw zapewnia dwustronnie, że odsetki powstałe z pożyczek objętych takimi programami są zwolnione od opodatkowania w państwie źródła:

„c) jeżeli odsetki są wypłacane w związku z pożyczką, wierzytelnością lub kredytem udzielonym, zabezpieczonym, gwarantowanym lub ubezpieczonym przez państwo, jego jednostkę administracyjną, organ lokalny lub agendę finansującą eksport;”.

Odsetki wypłacane instytucjom finansowym

7.7. Problem opisany w punkcie 7.1, który zasadniczo powstaje dlatego, że podatek w państwie źródła jest rutynowo pobierany od kwoty brutto odsetek, a tym samym nie bierze się pod uwagę faktycznej kwoty dochodu z transakcji, od której odsetki są wypłacone, jest szczególnie ważny w przypadku instytucji finansowej. Na przykład bank finansuje pożyczkę, której udziela z pożyczonych mu funduszy, a w szczególności z funduszy przyjętych w depozyt. Ponieważ państwo źródła przy określaniu kwoty podatku przypadającego zapłacie od odsetek może zazwyczaj nie znać kosztów ponoszonych przez bank stawiający do dyspozycji fundusze, kwota podatku może przeszkodzić w zawarciu transakcji, chyba że kwota podatku będzie poniesiona przez dłużnika. Z tego powodu wiele państw postanawia, że odsetki wypłacane instytucji finansowej, takiej jak bank, będą wyłączone z opodatkowania u źródła. Państwa pragnące to uczynić mogą uzgodnić włączenie takich odsetek do ustępu postanawiającego o wyłączeniu z opodatkowania niektórych odsetek w państwie źródła:

„d) jest instytucją finansową;”.

Odsetki od sprzedaży na kredyt

7.8. Sytuacja opisana w punkcie 7.1 powstaje również często w przypadku sprzedaży na kredyt urządzeń i innych handlowych sprzedaży kredytowych. W takich przypadkach sprzedawca bardzo często przenosi na klienta cenę, którą on sam musiałby zapłacić bankowi lub agencji finansującej eksport w celu sfinansowania kosztów uzyskanego kredytu. W takich przypadkach odsetki są raczej elementem ceny sprzedaży niż dochodem z zainwestowanego kapitału. W rzeczy-

wistości w wielu przypadkach odsetki włączone do kwot spłacanych rat trudno będzie oddzielić od faktycznej ceny sprzedaży. Państwa mogą więc zechcieć włączyć odsetki powstające z takich sprzedaży na kredyt do ustępu postanawiającego o wyłączeniu z opodatkowania pewnych odsetek w państwie źródła przez dodanie następującego podpunktu:

„e) jeżeli odsetki są wypłacane w związku z odliczeniem powstałym w następstwie sprzedaży na kredyt wszelkiego urządzenia, towarów lub usług;".

7.9. Rodzaje sprzedaży na kredyt wymienione w tym sugerowanym postanowieniu obejmują nie tylko sprzedaż kompletnych urządzeń, lecz także sprzedaż oddzielnych części składowych takich urządzeń. Sprzedaż finansowana poprzez generalną linię kredytową udostępnioną przez sprzedawcę klientowi stanowi również sprzedaż na kredyt w rozumieniu tego przepisu. Jest bez znaczenia, czy odsetki zastrzega się w oddzielnym kontrakcie dodatkowo do ceny sprzedaży, czy też od samego początku włączone są do ceny płaconej w ratach.

Odsetki wypłacane niektórym jednostkom zwolnionym od opodatkowania (na przykład funduszom emerytalnym)

7.10. Na mocy ustawodawstwa wewnętrznego wielu państw fundusze emerytalne i podobne podmioty są na ogół zwolnione od podatku od dochodu uzyskiwanego z inwestycji. W celu osiągnięcia jednakowego traktowania zarówno krajowych, jak i zagranicznych inwestycji takich jednostek niektóre państwa uzgadniają między sobą dwustronnie, że dochód, w tym odsetki osiągnięte przez taki podmiot mający siedzibę w drugim państwie, będzie również zwolniony z opodatkowania u źródła. Państwa pragnące to uczynić mogą uzgodnić postanowienia zredagowane zgodnie z treścią punktu 69 komentarza do artykułu 18.

7.11. Jeżeli umawiające się państwa nie zechcą zwolnić całkowicie od opodatkowania całości lub części wymienionych kategorii odsetek w państwie źródła, mogą zastosować do nich niższą stawkę podatku od przewidzianej w ustępie 2 (jednak takie rozwiązanie nie wydaje się realistyczne w przypadku odsetek wypłacanych przez państwo lub jedną z jego jednostek terytorialnych albo organ publiczny). W takim przypadku ustęp 2 mógłby być zredagowany następująco:

„2. Jednakże takie odsetki mogą być również opodatkowane w umawiającym się państwie, w którym powstają i zgodnie z prawem tego państwa, lecz jeżeli osoba do nich uprawniona ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie, to podatek tak nałożony nie może przekroczyć:

a) (minimalna stawka) procent kwoty brutto odsetek w przypadku odsetek wypłacanych z tytułu (podanie właściwej kategorii odsetek) …
b) 10% kwoty brutto odsetek we wszystkich pozostałych przypadkach.

Właściwe organy umawiających się państw uzgodnią w drodze wzajemnego porozumienia sposób stosowania tego ograniczenia".

Jeżeli umawiające się państwa uzgodnią zwolnienie którejś z wyżej wymienionych kategorii odsetek, to takie alternatywne postanowienie będzie poprzedzać ustęp 3, sugerowany w punkcie 7.2 wyżej.

7.12. Umawiające się państwa mogą włączyć do kategorii odsetek wymienionych w poprzednich punktach inne rodzaje odsetek, od których pobieranie podatku w państwie źródła może okazać się niepożądane.

8. Powszechnie zwraca się uwagę na następujący przypadek: osobą uprawnioną do odsetek powstałych w umawiającym się państwie jest spółka mająca siedzibę w drugim umawiającym się państwie. Cały jej kapitał lub jego część jest własnością udziałowców mających miejsce zamieszkania lub siedzibę poza tym drugim państwem. Podział zysków w formie dywidend nie jest jej praktyką i korzysta ona z preferencyjnego traktowania podatkowego (prywatna spółka inwestycyjna, spółka bazowa). Powstaje pytanie, czy w przypadku takiej spółki uzasadnione jest ograniczenie podatku w państwie źródła przewidziane w ustępie 2. Właściwe traktowanie takich spółek może być uzgodnione w toku dwustronnych negocjacji jako specjalne wyjątki od norm opodatkowania ustalonych w tym artykule.

9. Kryterium „osoby uprawnionej" zostało wprowadzone do ustępu 2 artykułu 11 w celu wyjaśnienia znaczenia wyrazów „wypłacone […] osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę", w jakim są one użyte w ustępie 1 artykułu 11 w celu jasnego sprecyzowania, że państwo źródła nie jest zobowiązane do odstąpienia od prawa do opodatkowania dochodu z odsetek jedynie dlatego, że taki dochód został osiągnięty przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w państwie, z którym państwo źródła zawarło konwencję. Określenie „osoba uprawniona" nie jest stosowane w wąskim i technicznym znaczeniu, lecz powinno być rozumiane w jego kontekście i w świetle przedmiotu i celu konwencji, a mianowicie w celu unikania podwójnego opodatkowania, zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania oraz zapobieganiu oszustwom podatkowym.

10. Obniżenie lub wyłączenie z opodatkowania należnego z tytułu części dochodu jest przyznawane przez państwo źródła osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie w celu uniknięcia całkowitego lub częściowego podwójnego opodatkowania, które mogłoby wyniknąć w razie równorzędnego opodatkowania tego samego dochodu przez państwo miejsca zamieszkania lub siedziby. Jeżeli część dochodu osiąga osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie, działająca w charakterze przedstawiciela lub powiernika, to byłoby sprzeczne z przedmiotem i celem konwencji, gdyby państwo źródła przyznało obniżkę lub zwolnienie od podatku tylko z tego powodu, że bez-

pośredni odbiorca dochodu ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie. W tej sytuacji bezpośredni odbiorca dochodu może skorzystać z konwencji w charakterze osoby mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę, lecz z tego tytułu nie ma ryzyka podwójnego opodatkowania, ponieważ dana osoba nie jest uważana z podatkowego punktu widzenia za właściciela dochodu w państwie miejsca zamieszkania lub siedziby. Byłoby również sprzeczne z przedmiotem i celem konwencji, gdyby państwo źródła przyznało obniżkę lub zwolnienie od opodatkowania osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym z umawiających się państw, która nie działa w charakterze przedstawiciela lub powiernika, lecz jako osoba podstawiona za inną osobę, która faktycznie otrzymuje dany dochód. Z tych powodów raport Komitetu Spraw Podatkowych *Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies*[1] (*Konwencje zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu a korzystanie ze spółek podstawionych*) stwierdził, że spółka podstawiona nie może normalnie być uważana za osobę uprawnioną, ponieważ mimo iż jest formalnym właścicielem dochodu, to w praktyce dysponuje ona bardzo ograniczonymi uprawnieniami, które czynią z niej powiernika lub zwykłego zarządcę działającego na rachunek zainteresowanych stron.

11. Z zastrzeżeniem innych warunków nałożonych w tym artykule, ograniczenie podatku pobieranego w państwie źródła jest możliwe, gdy pośrednik, taki jak przedstawiciel lub powiernik, znajdujący się w jednym umawiającym się państwie lub w państwie trzecim występuje między osobą uprawnioną a płatnikiem, ale osoba uprawniona ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie (tekst Modelowej konwencji został zmieniony w 1995 r. w celu uściślenia tego stanowiska, które było stale podnoszone przez wszystkie państwa członkowskie). Państwa, które zechcą bardziej sprecyzować tę kwestię, mogą to zrobić w trakcie dwustronnych negocjacji.

12. Ustęp ten nie określa sposobu opodatkowania w państwie źródła. Państwo ma więc swobodę – może albo zastosować własne prawo, a w szczególności pobrać podatek u źródła, albo indywidualnie opodatkować beneficjenta. Artykuł ten nie omawia kwestii proceduralnych. Każde państwo powinno móc stosować procedurę przewidzianą w swoim prawie (zob. jednak punkt 26.2 komentarza do artykułu 1). Szczególne kwestie powstają w sytuacjach trójstronnych (zob. punkt 53 komentarza do artykułu 24).

13. Ustęp ten nie precyzuje, czy ulga w państwie źródła powinna zależeć od opodatkowania odsetek w państwie zamieszkania lub siedziby. Ta kwestia powinna być uregulowana w drodze dwustronnych negocjacji.

[1] Przedrukowany w tomie II pełnej skoroszytowej wersji Modelowej konwencji podatkowej OECD na s. R(6)-1.

14. Artykuł nie zawiera żadnych postanowień odnośnie do sposobu, w jaki państwo beneficjenta powinno uwzględniać opodatkowanie ustalone w państwie źródła odsetek. Ta kwestia jest omówiona w artykułach 23A i 23B.

15. *Skreślony*.

16. *Zamieszczony w punkcie 7.9*.

17. *Zamieszczony w punkcie 7.12*.

Ustęp 3

18. Ustęp 3 podaje znaczenie określenia „odsetki" na potrzeby traktowania podatkowego zawartego w artykule. Pojęciem tym określa się ogólnie dochód z wszelkiego rodzaju wierzytelności, zarówno zabezpieczonych, jak i niezabezpieczonych hipoteką lub prawem uczestniczenia w zyskach. Określenie „wszelkiego rodzaju wierzytelności" obejmuje oczywiście depozyty pieniężne i wartości w formie pieniężnej, jak również państwowe papiery wartościowe, obligacje i skrypty dłużne, chociaż te trzy ostatnie rodzaje zostały specjalnie wymienione z uwagi na ich znaczenie i szczególne cechy, jakie sobą przedstawiają. Z jednej strony – przyznaje się, że odsetki od wierzytelności hipotecznych wchodzą w zakres kategorii dochodu z majątku ruchomego, nawet jeżeli niektóre państwa utożsamiają go z dochodem z majątku nieruchomego. Z drugiej strony – roszczenia wynikające z wierzytelności, a szczególnie obligacje i skrypty dłużne, które dają prawo uczestniczenia w zyskach dłużnika, uważa się za pożyczki, jeżeli ogólny charakter kontraktu jasno wskazuje na pożyczkę zaciągniętą na warunkach odsetek.

19. Z reguły odsetki od obligacji z prawem udziału w zyskach nie powinny być uważane za dywidendy, podobnie jak odsetki od wymiennych obligacji do czasu przekształcenia tych obligacji w akcje. Odsetki od takich obligacji uważa się jednak za dywidendy, jeżeli pożyczkodawca dzieli faktycznie ryzyko ponoszone przez spółkę zaciągającą pożyczkę (zob. między innymi punkt 25 komentarza do artykułu 10). W warunkach niedokapitalizowania („cienkiej kapitalizacji") czasami trudno jest odróżnić dywidendy i odsetki, a więc w celu wyeliminowania niejasności w zakresie kategorii dochodu, o których mowa w artykułach 10 i 11, należy podkreślić, że określenie „odsetki" w rozumieniu artykułu 11 nie obejmuje części dochodu objętych artykułem 10.

20. Jeżeli chodzi o państwowe papiery wartościowe, obligacje i skrypty dłużne, tekst zawiera postanowienie, że związane z nimi premie i nagrody są odsetkami. Mówiąc ogólnie, odsetkami pochodzącymi z obligacji i podlegającymi opodatkowaniu w państwie źródła jest kwota wypłacana przez instytucję emitującą

obligacje wyższa od kwoty zapłaconej przez subskrybenta, to znaczy narosłe odsetki oraz premie i nagrody zapłacone przy wykupie lub przy emisji obligacji. Następnie, jeżeli obligacje lub skrypty dłużne zostały wyemitowane powyżej nominalnej wartości, to nadwyżka sumy wypłaconej przez subskrybenta nad sumą mu wypłaconą może stanowić ujemne odsetki, które powinny być uregulowane z odsetek podlegających opodatkowaniu. Z drugiej strony, zysk lub strata poniesiona przez posiadacza papierów wartościowych z tytułu ich sprzedaży innej osobie nie jest objęta pojęciem odsetek. Zależnie od sytuacji taki zysk lub strata może stanowić zysk lub stratę handlową, przyrost lub stratę na majątku lub też dochód w rozumieniu artykułu 21.

21. Definicja odsetek zawarta w pierwszym zdaniu ustępu 3 jest w zasadzie wyczerpująca. Uznano, że niecelowe byłoby włączanie dodatkowo w tekście odsyłaczy do prawa wewnętrznego z uwagi na to, że:

a) definicja obejmuje praktycznie wszystkie rodzaje dochodów uważanych za odsetki w różnych ustawodawstwach krajowych;
b) przyjęta formuła zapewnia większą gwarancję prawną i sprawia, że konwencje nie będą w przyszłości zależne od zmian ustawodawczych wprowadzonych w tym czy innym państwie;
c) w Modelowej konwencji należy w miarę możliwości unikać wszelkiego odsyłania do ustawodawstw wewnętrznych.

Oczywiście dwa umawiające się państwa mogą w dwustronnej konwencji rozszerzyć stosowaną formułę, tak aby zawrzeć w niej każdy dochód, który podlega opodatkowaniu, tak jak odsetki, na mocy jednego z ich praw wewnętrznych i który nie jest objęty wyżej wymienioną definicją. W tej sytuacji państwa te mogą uznać za pożądane zamieszczenie w tekście odesłania do ich wewnętrznego prawa.

21.1. Definicja odsetek zawarta w pierwszym zdaniu ustępu 3 nie ma zazwyczaj zastosowania do płatności dokonanych z tytułu pewnych rodzajów nietradycyjnych dokumentów finansowych, w których nie występuje pojęcie wierzytelności (na przykład odsetki od transakcji swapowych). Jednakże definicja ma zastosowanie w takim zakresie, w jakim uważa się, że pożyczka istnieje w ramach normy „meritum przeważa nad formą", zasady „nadużycia praw" lub każdej innej podobnej doktryny.

22. Drugie zdanie ustępu 3 wyłącza z definicji odsetek opłaty karne z tytułu opóźnionej zapłaty, lecz umawiające się państwa mogą pominąć to zdanie i traktować opłaty karne jako odsetki w swych dwustronnych konwencjach. Opłaty karne, których zapłata wynika z umowy, zwyczaju lub z orzeczenia sądowego, polegają na płatnościach obliczonych proporcjonalnie do długości przekroczonego terminu lub w postaci ustalonych kwot, a w niektórych przypadkach mogą one stanowić połączenie obu tych form płatności. Nawet jeżeli są one obliczone sto-

sownie do długości przekroczonego terminu, stanowią raczej szczególną formę zadośćuczynienia okazaną wierzycielowi przez dłużnika z powodu opóźnionej zapłaty niż dochód z kapitału. Zaleca się ponadto, z uwagi na bezpieczeństwo prawne i ze względów praktycznych, poddanie jednakowemu traktowaniu podatkowemu wszelkich kar tego rodzaju, bez względu na sposób, w jaki są płacone. Równocześnie jednak dwa umawiające się państwa mogą wyłączyć z zakresu artykułu 11 wszelkie rodzaje odsetek, które zamierzają traktować jako dywidendy.

23. Wreszcie powstaje pytane, czy z odsetkami można utożsamiać renty dożywotnie. Uważa się, że nie. Z jednej strony renty dożywotnie przyznane są z tytułu zatrudnienia w przeszłości, jak wskazuje artykuł 18, i podlegają normom o emeryturach. Z drugiej strony jest prawdą, że raty kupionych rent obejmują element odsetek zarówno przy zakupie kapitału, jak i przy jego zwrocie i dlatego takie wkłady stanowią powstające codziennie pożytki cywilne (*fruits civils*). W wielu państwach trudno byłoby dokonać rozróżnienia między poszczególnymi elementami stanowiącymi dochód z kapitału a elementami stanowiącymi zwrot kapitału, aby można było opodatkować element dochodu tak jak dochód z majątku ruchomego. Ustawy podatkowe zawierają często specjalne postanowienia zaliczające renty do kategorii płac, wynagrodzeń i emerytur, poddając je stosownemu opodatkowaniu.

Ustęp 4

24. Niektóre państwa uważają, że dywidendy, odsetki i należności licencyjne pochodzące ze źródeł położonych na ich terytorium i wypłacane osobom fizycznym lub prawnym mającym miejsce zamieszkania lub siedzibę w innych państwach nie wchodzą w zakres stosowania przepisów przyjętych w celu zapobieżenia opodatkowaniu ich zarówno w państwie źródła, jak i w państwie, w którym znajduje się siedziba beneficjenta, jeżeli posiada on zakład w pierwszym państwie. Treść ustępu 4 nie opiera się na koncepcji określanej czasami jako „przyciągająca moc zakładu". Nie zawiera on postanowienia, że odsetki, które otrzymuje osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie ze źródła położonego w drugim państwie, muszą, na skutek pewnego rodzaju domniemania prawnego lub nawet fikcyjnie, być powiązane z zakładem, który taka osoba posiada w tym drugim państwie. Tak więc umawiające się państwo nie będzie zobowiązane w danym przypadku do ograniczenia własnych praw podatkowych. Ustęp ten stanowi tylko, że w państwie źródła odsetki podlegają opodatkowaniu – jako część zysków zakładu posiadanego w nim przez beneficjenta, który ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim państwie – jeżeli są one wypłacane jako wierzytelność stanowiąca część majątku zakładu lub jeżeli są inaczej powiązane faktycznie z zakładem. W takim przypadku ustęp 4 zwalnia państwo źródła odsetek z wszelkiego ograniczenia przewidzianego w artykule. Powyższe wyjaśnienia są zgodne z wyjaśnieniami zawartymi w komentarzu do artykułu 7.

25. Sugerowano, że ustęp ten może prowadzić do nadużyć w formie transferu pożyczek do zakładów utworzonych jedynie w tym celu w państwach, które oferują preferencyjne traktowanie dochodu z odsetek. Niezależnie od faktu, że takie niewłaściwe transakcje mogą prowadzić do wzmocnienia krajowych norm zwalczających niewłaściwe operacje, trzeba pamiętać, że konkretne miejsce może stanowić zakład jedynie wówczas, gdy prowadzona jest w nim działalność gospodarcza, i jak wyjaśniono poniżej, że wymóg, iż wierzytelność musi być „rzeczywiście związana" z danym miejscem, wymaga więcej niż tylko zarejestrowanie wierzytelności w księgach zakładu na potrzeby księgowości.

25.1. Wierzytelność, w związku z którą wypłacane są odsetki, jest faktycznie związana z zakładem i tym samym stanowi część jego aktywów handlowych, jeżeli „własność ekonomiczna" tej wierzytelności przypisana jest temu zakładowi zgodnie z zasadami opracowanymi w raporcie Komitetu *Przypisywanie zysków zakładom*[2] (zob. w szczególności punkty od 72 do 97 części I raportu) na potrzeby stosowania ustępu 2 artykułu 7. W kontekście tego ustępu, „ekonomiczna" własność wierzytelności oznacza równowartość własności w rozumieniu opodatkowania dochodu odrębnego przedsiębiorstwa z towarzyszącymi mu zyskami i kosztami (na przykład prawo do odsetek związane z własnością tej wierzytelności oraz potencjalne narażenie na zyski lub straty związane ze wzrostem lub spadkiem wartości tej wierzytelności).

25.2. W przypadku zakładu przedsiębiorstwa prowadzącego działalność ubezpieczeniową, ustalenie, czy wierzytelność jest faktycznie związana z zakładem, będzie dokonane poprzez uwzględnienie wytycznych zawartych w części IV raportu Komitetu w odniesieniu do kwestii, czy dochody lub przychody przypisane tej wierzytelności są brane pod uwagę przy ustalaniu dochodu uzyskiwanego przez zakład od kwoty aktywów, które są mu przyznane (zob. w szczególności punkty od 165 do 170 części IV). Z uwagi na to, że wytyczne mają charakter ogólny, organy podatkowe powinny rozważyć stosowanie elastycznej i pragmatycznej metody, która uwzględni racjonalne i spójne stosowanie przez przedsiębiorstwo tych wytycznych przy ustalaniu konkretnych aktywów faktycznie związanych z zakładem.

Ustęp 5

26. Ustęp ten formułuje regułę, że państwem źródła odsetek jest to państwo, w którym znajduje się miejsce zamieszkania lub siedziba płatnika odsetek. Jednakże przewiduje się odstępstwo od tej reguły w przypadku oprocentowanych pożyczek, które mają oczywisty związek z zakładem posiadanym przez płatnika

[2] *Attribution of Profits to Permanent Establishments*, OECD, Paris 2010.

odsetek w drugim umawiającym się państwie. Jeżeli pożyczka została zaciągnięta na potrzeby tego zakładu i odsetki są opłacone przez ten zakład, to ustęp ten stwierdza, że źródło odsetek znajduje się w tym umawiającym się państwie, w którym jest położony zakład, abstrahując od miejsca zamieszkania lub siedziby właściciela zakładu, nawet jeżeli znajdują się one w państwie trzecim.

27. Przy braku więzi gospodarczej między pożyczką, od której powstają odsetki, a zakładem, państwo, w którym znajduje się zakład, nie może z tego powodu być uważane za państwo, w którym odsetki powstają; nie jest ono uprawnione do opodatkowania takich odsetek, nawet w granicach „kwoty podlegającej opodatkowaniu" proporcjonalnej do znaczenia zakładu. Taka praktyka byłaby nie do pogodzenia z treścią ustępu 5. Ponadto wszelkie odstępstwa od normy ustalonej w pierwszym zdaniu ustępu 5 są usprawiedliwione tylko wtedy, gdy więź ekonomiczna między pożyczką a zakładem jest dostatecznie wyjaśniona. W związku z tym można rozróżnić kilka możliwych przypadków:

a) zarząd zakładu zaciągnął pożyczkę, którą wykorzystuje na specjalne potrzeby zakładu, wykazuje ją wśród zobowiązań i spłaca od niej odsetki bezpośrednio wierzycielowi;
b) zarząd przedsiębiorstwa zaciągnął pożyczkę, która jest wykorzystywana tylko na potrzeby zakładu położonego w innym kraju; obsługę odsetek zapewnia zarząd przedsiębiorstwa, lecz jej koszty ponosi ostatecznie zakład;
c) pożyczka została zaciągnięta przez zarząd przedsiębiorstwa, a jej środki są wykorzystywane przez wiele zakładów położonych w różnych państwach.

W sytuacjach przedstawionych w punktach a i b warunki zawarte w drugim zdaniu ustępu 5 są spełnione, a państwo, w którym jest położony zakład, jest uważane za państwo, z którego pochodzą odsetki. Jednak sytuacja z punktu c nie mieści się w zakresie postanowień ustępu 5; jego treść nie pozwala przypisać jednej pożyczce kilku źródeł. Takie rozwiązanie spowodowałoby wiele poważnych komplikacji administracyjnych i uniemożliwiłoby pożyczkodawcom obliczenie zawczasu obciążeń podatkowych od odsetek. Jednak dwa umawiające się państwa mogą ograniczyć stosowanie końcowego postanowienia ustępu 5 do przypadku z punktu a lub rozszerzyć je na sytuację z punktu c.

28. Ustęp 5 nie zawiera rozwiązania tych przypadków, które wyklucza w swoich postanowieniach, gdy i beneficjent, i płatnik mają miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiających się państwach, lecz pożyczka została zaciągnięta na potrzeby zakładu będącego własnością płatnika w trzecim państwie i odsetki są wypłacane przez ten zakład. Tylko pierwsze zdanie ustępu 5 w jego obecnym brzmieniu będzie miało tu zastosowanie. Uważa się, że odsetki powstają w tym umawiającym się państwie, w którym płatnik ma miejsce zamieszkania lub siedzibę, a nie w trzecim państwie, gdzie położony jest zakład, dla którego zaciągnięto pożyczkę i któremu przypada wypłacanie odsetek. Tak więc odsetki będą opodat-

kowane zarówno w umawiającym się państwie, w którym ma siedzibę lub miejsce zamieszkania płatnik, jak i w umawiającym się państwie, w którym ma miejsce zamieszkania lub siedzibę beneficjent. Jednak o ile można uniknąć podwójnego opodatkowania między tymi dwoma państwami (stosując uregulowania zawarte w tym artykule), o tyle nie można go uniknąć między nimi a państwem trzecim, jeżeli to ostatnie państwo opodatkowuje odsetki od pożyczki u źródła, gdy jest zaciągnięta przez zakład położony na jego terytorium.

29. Postanowiono nie zajmować się tym przypadkiem w konwencji. Umawiające się państwo, w którym ma miejsce zamieszkania lub siedzibę płatnik, nie musi rezygnować z pobierania podatku u źródła na rzecz trzeciego państwa, w którym położony jest zakład, dla którego została zaciągnięta pożyczka i który wypłaca odsetki. Gdyby to nie miało miejsca i państwo trzecie nie poddałoby odsetek wypłacanych przez zakład opodatkowaniu u źródła, mogłoby to świadczyć o próbach uniknięcia opodatkowania u źródła w umawiającym się państwie poprzez wykorzystanie zakładu położonego w takim państwie trzecim. Państwa, dla których nie stanowi to problemu i które chcą uregulować kwestie opisane w powyższym punkcie, mogą to uczynić poprzez zastosowanie w ich dwustronnej konwencji alternatywnego sformułowania ustępu 5 proponowanego niżej w punkcie 30. Ryzyka podwójnego opodatkowania, o którym wspomniano, można uniknąć również dzięki konwencji wielostronnej. Także gdy w przypadku opisanym wyżej, w punkcie 28, państwo, w którym płatnik ma miejsce zamieszkania lub siedzibę, i państwo trzecie, w którym jest położony zakład, dla którego została zaciągnięta pożyczka i który wypłaca odsetki, roszczą sobie wspólnie prawo do opodatkowania odsetek u źródła, to nie przeszkadza, że oba te państwa mogą uzgodnić działania z państwem miejsca zamieszkania lub siedziby beneficjenta w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania wynikającego z takich roszczeń poprzez wykorzystanie, w razie potrzeby, procedury wzajemnego porozumienia, zgodnie z ustępem 3 artykułu 25.

30. Jak wspomniano w punkcie 29, takiego podwójnego opodatkowania można uniknąć, gdy istnieje konwencja wielostronna lub gdy państwo miejsca zamieszkania lub siedziby osoby uprawnionej i państwo miejsca zamieszkania lub siedziby płatnika zredagowały drugie zdanie ustępu 5 w taki sposób, że ustępy 1 i 2 artykułu nie miałyby zastosowania do odsetek, które tym samym podlegałyby artykułowi 7 lub 21:

„Jeżeli jednak osoba wypłacająca odsetki, niezależnie od tego, czy ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie – posiada w państwie innym niż to, w którym ma miejsce zamieszkania lub siedzibę, zakład, w związku z którym powstało zadłużenie, z tytułu którego wypłacane są odsetki i zapłata tych odsetek jest ponoszona przez ten zakład, to uważa się, że odsetki takie powstają w państwie, w którym położony jest zakład".

31. Jeżeli dwa umawiające się państwa uzgodnią w trakcie dwustronnych negocjacji zastrzeżenie dla państwa, w którym ma miejsce zamieszkania lub siedzibę beneficjent dochodu, polegające na wyłącznym prawie do opodatkowania takiego dochodu, wówczas nie będzie sensu włączania do konwencji postanowienia z ustępu 5, które miałoby określać państwo źródła takiego dochodu. Jest również oczywiste, że podwójnego opodatkowania nie będzie można w pełni uniknąć, gdy płatnik odsetek posiada w trzecim państwie, pobierającym podatek u źródła, zakład, dla którego została zaciągnięta pożyczka i który wypłaca odsetki. Sytuacja będzie taka sama jak rozpatrywane wyżej przypadki w punktach od 28 do 30.

Ustęp 6

32. Celem tego ustępu jest ograniczenie stosowania postanowień dotyczących opodatkowania odsetek wtedy, gdy w wyniku szczególnych powiązań między płatnikiem a faktycznym odbiorcą odsetek lub między nimi a osobą trzecią kwota wypłaconych odsetek przekracza kwotę, która byłaby uzgodniona pomiędzy płatnikiem a faktycznym odbiorcą odsetek na zasadzie wolnorynkowej. Ustęp ten stanowi, że w takim wypadku postanowienia artykułu stosuje się tylko do ostatniej wymienionej kwoty, a nadwyżka ponad tę kwotę podlega opodatkowaniu zgodnie z ustawodawstwem obu umawiających się państw, z uwzględnieniem innych postanowień konwencji.

33. Z tekstu wynika jasno, że postanowienie to ma zastosowanie do odsetek będących skutkiem szczególnych powiązań między płatnikiem a beneficjentem lub między jednym z nich a osobą trzecią. Można przytaczać jako przykłady przypadki, gdy odsetki są przekazywane osobie fizycznej lub prawnej, która pośrednio lub bezpośrednio kontroluje płatnika lub która znajduje się pod jego pośrednią lub bezpośrednią kontrolą albo która zależy od grupy mającej wspólny z nim interes. Te przykłady są zresztą podobne lub analogiczne do przykładów omawianych w artykule 9.

34. Koncepcja szczególnych powiązań obejmuje również związki krwi lub związki małżeńskie i w ogóle dowolną wspólnotę interesów, w odróżnieniu od powiązań prawnych, w wyniku których następuje wypłata odsetek.

35. Jeżeli chodzi o podatkowe traktowanie odnoszące się do nadwyżki odsetek, należy koniecznie ustalić dokładnie istotę takiej nadwyżki, z uwzględnieniem okoliczności właściwych dla każdego przypadku, w celu określenia kategorii dochodu, do której powinien być zaklasyfikowany, by zastosować właściwe przepisy podatkowe zainteresowanych państw i postanowienia konwencji. Ustęp ten pozwala tylko na skorygowanie stawek, według których pobiera się odsetki, a nie na dokonanie zmiany klasyfikacji pożyczki w taki sposób, aby nadać jej charakter

udziału w kapitale. Aby taka korekta była możliwa w ramach artykułu 11 ustęp 6, należy koniecznie co najmniej usunąć wyrazy „związanych z zadłużeniem, z tytułu którego są wypłacane", które wprowadzają ograniczenie. Jeżeli uważa się, iż należy wyjaśnić tę intencję, można dodać po wyrazie „przekracza" takie wyrazy jak „z jakiegokolwiek powodu". Te dwie wersje miałyby zastosowanie w sytuacjach, w których wypłacone odsetki, w całości lub częściowo, byłyby nadwyżkowe, ponieważ kwota pożyczki lub warunki jej udzielenia (w tym stawka odsetek) różniłyby się od tych, które byłyby uzgodnione bez specjalnych powiązań. Niemniej ustęp ten może dotyczyć nie tylko beneficjenta, lecz również płatnika nadwyżkowych odsetek i jeżeli prawo państwa źródła zezwala, to można odmówić odliczenia kwoty nadwyżkowej, z uwzględnieniem innych przepisów konwencji. Gdyby dwa umawiające się państwa miały trudności w ustaleniu innych przepisów konwencji do zastosowania do kwoty nadwyżkowej, to nic nie stoi na przeszkodzie, aby mogły dodać w ostatnim zdaniu ustępu 6 dodatkowe uściślenia, pod warunkiem zachowania jego ogólnego sensu.

36. Jeżeli zasady i normy odnośnych ustawodawstw zobowiązują dwa umawiające się państwa do stosowania różnych artykułów konwencji w celu opodatkowania nadwyżki, wówczas należy skorzystać z postępowania polubownego w celu uregulowania spraw spornych.

Uwagi do komentarza

37. Kanada i Zjednoczone Królestwo nie przyłączają się do treści punktu 18. Zgodnie z ich ustawodawstwem niektóre płatności z tytułu odsetek są traktowane jak płatności z tytułu podziału zysków i są objęte postanowieniami artykułu 10.

Zastrzeżenia do artykułu

Ustęp 2

38. Chile, Meksyk, Portugalia, Słowacja, Turcja i Węgry zastrzegają sobie własne stanowisko w sprawie stawki przewidzianej w ustępie 2.

39. *Skreślony*.

40. Stany Zjednoczone zastrzegają sobie prawo do opodatkowania niektórych form odsetek powiązanych według stawek stosowanych do inwestycji portfelowych przewidzianych w artykule 10 ustęp 2 punkt b. Zastrzegają sobie również prawo

do opodatkowania według własnego ustawodawstwa wewnętrznego formy odsetek, która stanowi *an excess inclusion with respect to residual interest in a real estate mortgage investment conduit*.

Ustęp 3

41. Meksyk zastrzega sobie prawo traktowania jako odsetek innych rodzajów dochodu, takich jak dochód osiągany z kontraktów dotyczących leasingu finansowego lub pośrednictwa (faktoringu).

42. Belgia, Irlandia i Kanada zastrzegają sobie prawo uzupełnienia definicji odsetek w tym celu, aby płatności z tytułu odsetek mogły być traktowane jako dochód z podziału zysków i aby na mocy ich ustawodawstwa wewnętrznego mogły zostać objęte artykułem 10.

43. Chile, Kanada i Norwegia zastrzegają sobie prawo do skreślenia wzmianki o wierzytelnościach dających prawo do udziału w zyskach dłużnika.

44. Grecja, Hiszpania i Portugalia zastrzegają sobie prawo poszerzania definicji odsetek przez włączenie do niej odwołania do wewnętrznego ustawodawstwa, zgodnie z definicją zawartą w Projekcie konwencji z 1963 r.

Ustęp 4

45. *Skreślony.*

Ustęp 6

46. Meksyk w celu zapobieżenia nadużyciom zastrzega sobie prawo włączenia przepisu odnośnie do traktowania odsetek z tytułu kolejnych następujących po sobie pożyczek.

KOMENTARZ DO ARTYKUŁU 12

OPODATKOWANIE NALEŻNOŚCI LICENCYJNYCH

I. Uwagi wstępne

1. Należności za udzielenie licencji na wykorzystanie patentów i innych podobnych dóbr oraz inne podobne wynagrodzenia stanowią w zasadzie dla beneficjenta dochód z dzierżawy. Dzierżawa może być związana z przedsiębiorstwem (na przykład użytkowanie przez wydawcę prawa autorskiego do dzieła literackiego), z wolnym zawodem (na przykład udostępnienie patentu, praw wynalazczych) lub całkowicie niezależnie od jakiejkolwiek działalności wydzierżawiającego (na przykład udostępnienie użytkowania patentu przez spadkobierców wynalazcy).

2. Niektóre państwa nie zezwalają na odliczenie od podatku zapłaconych przez podatnika należności licencyjnych, chyba że beneficjent ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym samym państwie albo podlega opodatkowaniu w tym państwie. W przeciwnym razie odmawia się odliczenia. Kwestia, czy należy zezwolić na odliczenie opłat licencyjnych w przypadkach, gdy są one poniesione przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie na rzecz osoby mającej miejsce zamieszkania w drugim umawiającym się państwie, jest przedmiotem artykułu 24 ustęp 4.

II. Komentarz do postanowień artykułu

Ustęp 1

3. Ustęp 1 zawiera zasadę wyłącznego opodatkowania należności licencyjnych w państwie, w którym faktyczny odbiorca ma miejsce zamieszkania lub siedzibę. Jedynym wyjątkiem od tej zasady są przypadki, o których mowa w ustępie 3.

4. Wymóg osoby uprawnionej został wprowadzony do ustępu 1 artykułu 12 w celu wyjaśnienia, jak artykuł jest stosowany do płatności dokonywanych na rzecz

pośredników. Precyzuje on jasno, że państwo źródła nie jest zobowiązane do odstąpienia od prawa do opodatkowania dochodu z należności licencyjnych tylko dlatego, że dochód ten uzyskała bezpośrednio osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w państwie, z którym państwo źródła zawarło konwencję. Określenie „osoba uprawniona" nie jest stosowane w wąskim i technicznym znaczeniu, lecz powinno być rozumiane w jego kontekście i w świetle przedmiotu i celu konwencji, a mianowicie w celu unikania podwójnego opodatkowania, zapobiegania unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania oraz oszustwom podatkowym.

4.1. Obniżenie lub wyłączenie opodatkowania należnego z tytułu części dochodu jest przyznawane przez państwo źródła osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie w celu uniknięcia całkowitego lub częściowego podwójnego opodatkowania, które mogłoby nastąpić w wyniku równorzędnego opodatkowania tego samego dochodu przez państwo miejsca zamieszkania lub siedziby. Jeżeli część dochodu osiąga osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie, działająca w charakterze przedstawiciela lub powiernika, to byłoby sprzeczne z przedmiotem i celem konwencji, gdyby państwo źródła przyznało zniżkę lub zwolnienie od podatku z tego powodu, że bezpośredni odbiorca dochodu ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie. W tej sytuacji bezpośredni odbiorca dochodu może skorzystać z konwencji jako osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę, lecz nie ma ryzyka podwójnego opodatkowania z tego powodu, że dana osoba nie jest uważana z podatkowego punktu widzenia za właściciela dochodu w państwie miejsca zamieszkania lub siedziby. Byłoby również sprzeczne z przedmiotem i celem konwencji, gdyby państwo źródła przyznało zniżkę lub zwolniło od opodatkowania osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym umawiającym się państwie, która nie działa w charakterze przedstawiciela lub powiernika, lecz jako osoba podstawiona za inną osobę faktycznie otrzymującą dany dochód. Z tych powodów raport Komitetu Spraw Podatkowych *Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies*[1] (*Konwencje zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu a korzystanie ze spółek podstawionych*) stwierdza, że spółka podstawiona nie może być uważana za osobę uprawnioną, ponieważ mimo że jest formalnym właścicielem dochodu, to w praktyce dysponuje bardzo ograniczonymi uprawnieniami, które czynią z niej powiernika lub zwykłego zarządcę działającego na rachunek zainteresowanych stron.

4.2. Z zastrzeżeniem innych warunków nałożonych w tym artykule, ograniczenie podatku obieranego w państwie źródła jest możliwe, gdy pośrednik, taki jak przedstawiciel lub powiernik, występuje między beneficjentem a płatnikiem,

[1] Przedrukowany w tomie II pełnej skoroszytowej wersji Modelowej konwencji podatkowej OECD na s. R(6)-1.

w przypadkach gdy osoba uprawniona ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim państwie (tekst Modelowej konwencji został zmieniony w 1995 r. w celu sprecyzowania stanowiska, które było stale podnoszone przez państwa członkowskie). Państwa, które zechcą bardziej sprecyzować tę kwestię, mogą to zrobić w trakcie dwustronnych negocjacji.

5. Artykuł zajmuje się tylko opłatami licencyjnymi powstałymi w jednym umawiającym się państwie i stanowiącymi własność osoby mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie. Tak więc jego postanowienia nie mają zastosowania do opłat licencyjnych powstałych w państwie trzecim ani do opłat pochodzących z umawiającego się państwa, przypisywanych zakładowi, jaki przedsiębiorstwo tego państwa posiada w drugim umawiającym się państwie (tych przypadków dotyczą punkty od 4 do 6 komentarza do artykułu 21). Artykuł ten nie zajmuje się kwestiami proceduralnymi, ponieważ każde państwo powinno móc stosować procedurę przewidzianą w swym wewnętrznym prawie. Szczególne kwestie wyłaniają się w sytuacjach trójstronnych (zob. punkt 71 komentarza do artykułu 24).

6. Ustęp ten nie przesądza, czy zwolnienie od opodatkowania w państwie źródła powinno, czy nie powinno być uzależnione od faktycznego opodatkowania w państwie miejsca zamieszkania lub siedziby odbiorcy. Tę sprawę można rozstrzygnąć w drodze dwustronnych negocjacji.

7. Powszechnie zwraca się uwagę na następujące przypadki: faktycznym odbiorcą należności licencyjnych powstałych w umawiającym się państwie jest spółka mająca siedzibę w drugim umawiającym się państwie, której cały kapitał (lub jego część) należy do akcjonariuszy mających miejsce zamieszkania lub siedzibę poza tym drugim państwem; spółka w praktyce nie rozdziela zysków w formie dywidend i korzysta z preferencyjnego traktowania podatkowego (na przykład prywatna spółka inwestycyjna, spółka bazowa). Może powstać pytanie, czy w przypadku takiej spółki będzie uzasadnione zwolnienie od podatku, o którym mowa w ustępie 1, w państwie źródła należności licencyjnych. Byłoby właściwe, aby w toku dwustronnych negocjacji zostały uzgodnione specjalne odstępstwa od reguł opodatkowania zawartych w tym artykule w celu sprecyzowania zasad traktowania takich spółek.

Ustęp 2

8. Ustęp 2 zawiera definicję określenia „należności licencyjne". Są one związane na ogół z prawami lub majątkiem stanowiącym różne formy własności literackiej i artystycznej, elementy własności intelektualnej określone w tekście, jak również informacje związane ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemy-

słowej, handlowej lub naukowej. Definicja obejmuje wynagrodzenia za użytkowanie lub za prawo użytkowania wymienionych praw, niezależnie od tego, czy były one lub czy powinny być uwzględnione w rejestrze państwowym. Definicja obejmuje zarówno opłaty dokonane w wyniku umów licencyjnych, jak i z tytułu odszkodowania, jakie dana osoba musiałaby zapłacić za niedozwolone kopiowanie lub naruszanie praw.

8.1. Definicja nie ma jednak zastosowania do wypłat, które chociaż uzasadnione na podstawie wielokrotności użytkowania prawa należącego do jednej osoby, są dokonywane na rzecz innej osoby, która nie posiada prawa własności lub prawa do jego użytkowania (zob. niżej, punkt 18).

8.2. Jeżeli wypłata jest dokonana w zamian za przeniesienie pełnego prawa własności mienia, o którym mowa w definicji, to taka wypłata nie jest uważana jako wynagrodzenie „za użytkowanie lub za prawo użytkowania tego mienia i tym samym nie może być uznana jako należność licencyjna. Jak wyjaśniono poniżej w punktach 15 i 16 w odniesieniu do oprogramowania, trudności mogą powstać w przypadku przeniesienia praw, które mogą być uważane za część mienia wymienionego w definicji, jeżeli te prawa są przeniesione w sposób stanowiący przeniesienie własności. Może na przykład chodzić o udzielenie wyłącznych praw do własności intelektualnej na czas ograniczony lub wszelkich praw do mienia na ograniczonym obszarze geograficznym w ramach transakcji zorganizowanej jako sprzedaż. Każdy przypadek będzie zależał od jego szczególnych faktów i będzie wymagał zbadania w świetle ustawodawstwa krajowego w dziedzinie własności intelektualnej właściwego dla danego rodzaju mienia oraz krajowych norm dotyczących faktów stanowiących o przeniesieniu własności; jednak ogólnie rzecz biorąc, jeżeli wypłaty są dokonywane w zamian za przeniesienie własności praw, które stanowią odrębne i szczególne mienie (co jest bardziej prawdopodobne w przypadku udzielenia wyłącznego prawa w ramach pewnej strefy geograficznej niż w przypadku udzielenia praw wyłącznych na czas ograniczony), to istnieje duże prawdopodobieństwo, że takie wypłaty będą uznane jako zyski przedsiębiorstwa w rozumieniu artykułu 7 lub jako zyski kapitałowe w rozumieniu artykułu 13 niż jako należności licencyjne w rozumieniu artykułu 12. Wynika to z faktu, że jeżeli własność praw została przeniesiona w całości lub części na inną osobę, to zapłata za to nie może dotyczyć korzystania z tych praw. Podstawowy charakter transakcji kwalifikowanej jako przeniesienie własności nie może być zmieniony formą wynagrodzenia, przez płacenie go ratami, lub, według większości państw, przez fakt, że wypłaty są podporządkowane spełnieniu jakiegoś warunku.

8.3. Użyty w definicji wyraz „zapłata" ma bardzo szerokie znaczenie, ponieważ pojęcie zapłaty oznacza wykonanie zobowiązania polegającego na postawieniu funduszy do dyspozycji wierzycieli w sposób wymagany przez umowę lub zwyczaj.

8.4. Pewne wyjaśnienia o charakterze wskazówek zawarte są niżej w celu określenia zakresu stosowania artykułu 12 w związku z innymi artykułami konwencji dotyczącymi w szczególności udostępniania informacji.

8.5. Jeżeli informacje, o których mowa w ustępie 2, są dostarczone lub jeżeli przyznane zostało użytkowanie lub prawo do użytkowania rodzaju majątku, o którym mowa w tym ustępie, osoba władająca takimi informacjami lub majątkiem może zgodzić się nie udostępniać takich informacji lub majątku nikomu innemu. Zapłata dokonana za taką zgodę stanowi zapłatę za zapewnienie wyłączności posiadania takich informacji lub wyłączności prawa użytkowania takiego majątku, w zależności od przypadku. Te płatności stanowiące „należności wszelkiego rodzaju uzyskane jako wynagrodzenie wypłacone […] za prawo do użytkowania mienia lub za informacje" podlegają definicji należności licencyjnych.

9. Definicja określenia „należności licencyjne" w Projekcie konwencji z 1963 r. i w Modelowej konwencji z 1977 r. obejmuje opłaty „za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego"; następnie wzmianka o opłatach z tego tytułu została z definicji usunięta. Ze względu na istotę dochodu z dzierżawy urządzeń przemysłowych, handlowych lub naukowych oraz z dzierżawienia kontenerów, Komitet Spraw Podatkowych postanowił wyłączyć dochód z takiej dzierżawy z definicji określenia „należności licencyjne", a następnie usunąć go z zakresu stosowania artykułu 12. Chodzi o to, aby do takiego dochodu miały zastosowanie normy opodatkowania dotyczące zysków przedsiębiorstwa, zgodnie z regułami określonymi w artykułach 5 i 7.

9.1. Operatorzy satelitarni i ich klienci (w tym przedsiębiorstwa radiowe i telekomunikacyjne) często zawierają porozumienia w sprawie dzierżawienia nadajników, na podstawie których operator satelitarny zezwala klientowi na wykorzystywanie mocy nadajnika satelity do transmisji na rozległe obszary geograficzne. Wypłaty dokonane przez klientów na podstawie typowej umowy o dzierżawieniu nadajnika dokonywane są za użytkowanie mocy transmisyjnej przekaźnika i nie stanowią należności na podstawie definicji zawartej w ustępie 2: wypłaty takie nie są dokonywane jako wynagrodzenie za użytkowanie lub prawo użytkowania mienia lub za informacje, o których mowa w definicji (nie mogą one być uznane na przykład jako wynagrodzenia płacone za użytkowanie lub prawo użytkowania tajemnicy technologicznej lub procesu technologicznego, ponieważ technologia satelitarna nie jest przeniesiona na klienta). Jeżeli chodzi o konwencje, które zawierają definicję należności licencyjnych, która ma również zastosowanie do dzierżawienia urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego, to kwalifikacja tych wypłat zależeć będzie w szerokim zakresie od mających zastosowanie postanowień umownych. Nawet jeżeli odnośne umowy często zawierają wyrażenie „dzierżawienie przekaźnika", w większości wypadków klient nie naby-

wa w posiadanie fizyczne przekaźnika, lecz jedynie moc transmisyjną: satelita jest operowany przez oddającego w dzierżawę, a dzierżawca nie ma dostępu do nadajnika, który został mu przydzielony. W takich przypadkach wynagrodzenia zapłacone przez klienta mają w istocie charakter zapłaty za usługi, do których ma zastosowanie artykuł 7, niż są wynagrodzeniami za użytkowanie lub prawo użytkowania urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego. Te przypadki należy odróżnić od o wiele rzadszej transakcji, w której właściciel satelity wydzierżawia go osobie trzeciej, która operuje nim i użytkuje dla swoich własnych celów lub oferuje zdolność transmisyjną przekaźnika innym osobom trzecim. W takim przypadku zapłata dokonana przez operatora satelity na rzecz właściciela mogłaby być uważana jako wynagrodzenie zapłacone za użytkowanie lub prawo użytkowania urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego. Podobną analizę należy zastosować do wynagrodzeń zapłaconych za dzierżawę lub kupno mocy kabli do transmisji prądu elektrycznego lub łączności (na przykład w drodze porozumienia przyznającego nieodwołalne prawo do użytkowania takiej mocy), lub rurociągów (na przykład do transportu ropy lub gazu).

9.2. Również wynagrodzenia dokonane przez operatora sieci telekomunikacyjnej na rzecz innego operatora w ramach typowej umowy roamingu (zob. punkt 9.1 komentarza do artykułu 5) nie będą stanowiły należności licencyjnych według definicji zawartej w ustępie 2, ponieważ wynagrodzenia te nie są płacone za użytkowanie lub prawo użytkowania mienia lub za informacje, o których mowa w definicji (nie mogą one być uznane na przykład jako wynagrodzenia płacone za użytkowanie lub prawo użytkowania tajemnicy technologicznej, ponieważ żadna technologia nie jest użytkowana lub przeniesiona na operatora). Taki wniosek jest słuszny nawet w przypadku konwencji zawierających definicję należności licencyjnych, które mają również zastosowanie do dzierżawy urządzeń przemysłowych, handlowych lub naukowych, ponieważ operator, który wypłaca wynagrodzenie na podstawie porozumienia roamingowego, nie płaci tego wynagrodzenia za użytkowanie lub prawo użytkowania zagranicznej sieci, do której nie ma fizycznego dostępu, lecz raczej za usługi telekomunikacyjne zapewnione przez zagranicznego operatora sieci.

9.3. Wynagrodzenia za użytkowanie lub prawo użytkowania całego lub części spektrum częstotliwości radiowych (na przykład na podstawie tak zwanej licencji spektrum, która zezwala posiadaczowi tej licencji na przekazywanie treści mediów na określonej częstotliwości pasma elektromagnetycznego) nie stanowią wynagrodzenia za użytkowanie lub prawo użytkowania mienia lub za informacje, o których mowa w definicji należności licencyjnych w ustępie 2. Taki wniosek jest słuszny nawet w przypadku konwencji zawierających definicję należności licencyjnych, które mają również zastosowanie do dzierżawy urządzeń przemysłowych, handlowych lub naukowych, ponieważ wynagrodzenia te nie są płacone za użytkowanie lub prawo użytkowania jakiegokolwiek urządzenia.

10. Opłaty za wydzierżawianie filmów traktuje się również jako należności licencyjne, niezależnie od tego, czy są one wyświetlane w salach kinowych czy w telewizji. Jednakże w czasie negocjacji dwustronnych można uzgodnić traktowanie dzierżawy filmów jako zysku przedsiębiorstwa i włączyć do zakresu stosowania artykułów 7 i 9.

10.1. Wypłaty dokonane jedynie w zamian za uzyskanie wyłącznych praw do dystrybucji jakiegoś produktu lub usługi na danym terytorium nie stanowią należności licencyjnych, ponieważ nie są dokonane jako wynagrodzenie za użytkowanie lub prawo użytkowania mienia, objętego definicją. Takie wypłaty, których celem jest zwiększenie wpływów pochodzących ze sprzedaży, podlegają artykułowi 7. Wypłatą tego rodzaju mogłaby być na przykład wypłata dokonana przez dystrybutora odzieży mającego siedzibę w umawiającym się państwie, który płaci pewną kwotę producentowi markowych koszul mającemu siedzibę w drugim umawiającym się państwie w zamian za wyłączne prawo sprzedaży w pierwszym państwie markowych koszul produkowanych za granicą przez tego producenta. Na tym przykładzie dystrybutor nie płaci wynagrodzenia za prawo użytkowania nazwy handlowej lub znaku towarowego, pod którymi koszule te są sprzedawane; zadowala się on uzyskaniem wyłącznego prawa sprzedaży w państwie, w którym ma siedzibę, koszul zakupionych u producenta drugiego państwa.

10.2. Nie można uznać wypłaty jako wynagrodzenia za „użytkowanie lub prawo użytkowania prawa" do rysunku, wzoru lub planu, jeżeli ten rysunek, wzór lub plan jeszcze nie istnieje. W takim przypadku bowiem wypłata następuje w zamian za usługi, które prowadzą do opracowania rysunku, wzoru lub planu, co będzie wchodziło w zakres artykułu 7. Będzie to również miało miejsce nawet wówczas, gdy pomysłodawca rysunku, wzoru lub planu (na przykład architekt) zachowuje całość praw, w tym praw autorskich do tego rysunku, wzoru lub planu. Jednakże jeżeli właściciel praw autorskich do wcześniej opracowanych planów udziela osobie prawa do zmodyfikowania lub odtworzenia tych planów bez dokonywania faktycznie jakiejkolwiek dodatkowej pracy, to uzyskane przez właściciela wypłaty w zamian za udzielenie prawa użytkowania w taki sposób jego planów stanowią należności licencyjne.

11. Kwalifikując należności licencyjne jako wynagrodzenia wypłacane za informacje związane ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej, ustęp 2 czyni aluzję do *know-how*. Różne wyspecjalizowane ugrupowania i poszczególni autorzy wypracowali liczne definicje *know-how.* Określenie „Wynagrodzeni […] za informacje związane z doświadczeniem nabytym w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej" jest stosowane w kontekście przenoszenia/przekazywania pewnych informacji, które nie były przedmiotem patentu i które na ogół nie mieszą się w innych kategoriach praw własności

intelektualnej. Wyrażenie to odsyła w zasadzie do informacji publicznie nieujawnionych o charakterze przemysłowym, handlowym lub naukowym, mających związek z nabytym doświadczeniem, które mają praktyczne zastosowanie w działalności przedsiębiorstwa, i których ujawnienie może generować korzyści ekonomiczne. Ponieważ definicja nawiązuje do informacji związanych z nabytym doświadczeniem, to artykuł nie ma zastosowania do wynagrodzenia za nowe informacje otrzymane w wyniku usług wykonywanych na zlecenie osoby wypłacającej wynagrodzenie.

11.1. W umowie na zakup *know-how* jedna ze stron zobowiązuje się do udostępnienia drugiej stronie specjalistycznej wiedzy i doświadczeń nieujawnionych publicznie w celu wykorzystania ich na własny rachunek. Uważa się, że udostępniający nie jest zobowiązany do odgrywania jakiejkolwiek roli w trakcie stosowania udostępnionej formuły produkcyjnej ani też nie jest zobowiązany do gwarantowania wyników stosowania tej formuły.

11.2. Taki rodzaj umowy różni się od umowy o świadczenie usług, według której jedna ze stron stosuje własne umiejętności zawodowe i doświadczenie, wykonując pracę dla drugiej strony. Płatności dokonane z tego tytułu wchodzą na ogół w zakres artykułu 7.

11.3. Potrzeba rozróżnienia między tymi dwoma rodzajami płatności prowadzi czasami do powstania trudności natury praktycznej, to znaczy między płatnościami za udostępnienie *know-how* i płatnościami za świadczenie usług. W celu ustalenia takiego rozróżnienia pomocne są następujące kryteria:

- Umowy na udostępnienie *know-how* odnośnie do informacji, które już istnieją, lub za udostępnienie informacji po ich opracowaniu lub stworzeniu, i które zawierają specjalne postanowienia dotyczące poufności takich informacji.
- W przypadku umów o świadczenie usług świadczący usługi zobowiązuje się do zapewnienia usług, które mogą wymagać wykorzystania przez świadczącego pewnej specyficznej wiedzy, umiejętności i doświadczenia, ale nie do przekazania drugiej stronie takiej specyficznej wiedzy, umiejętności lub doświadczenia.
- W większości przypadków dotyczących udostępnienia *know-how* osoba udostępniająca zgodnie z umową jest zobowiązana jedynie do udostępnienia informacji istniejących lub do powielenia istniejących materiałów. Z drugiej strony umowa na świadczenie usług zakłada w większości przypadków, że osoba świadcząca usługi, aby mogła wywiązać się z zobowiązań umownych, zobowiązuje się do znacznie wyższych wydatków. Na przykład dostawca zależnie od istoty usług, które mają być świadczone, może ponosić wydatki na płace osób zatrudnionych przy pracach związanych z pracami badawczymi, projektowaniem, eksperymentowaniem, pracami kreślarskimi lub płatności na rzecz podwykonawców wykonujących podobne usługi.

11.4. Przytoczone niżej przykłady płatności nie powinny być traktowane jako wynagrodzenia za udostępnienie *know-how*, lecz raczej za świadczenie usług:
- wynagrodzenia uzyskane za usługi świadczone po sprzedaży,
- wynagrodzenia uzyskane za usługi świadczone przez sprzedawcę na rzecz kupującego w ramach gwarancji,
- wynagrodzenia uzyskane za usługi techniczne,
- wynagrodzenia uzyskane za listę potencjalnych klientów, jeżeli taka lista jest sporządzona specjalnie na życzenie osoby wypłacającej wynagrodzenie na podstawie ogólnie dostępnych informacji (wynagrodzenia przekazane za poufną listę klientów, którym beneficjent dostarczył produkt lub szczególną usługę, mogą być utożsamiane z wynagrodzeniem za *know-how*, ponieważ mogą one być związane z doświadczeniem handlowym zdobytym przez beneficjenta w ramach jego stosunków z klientem,
- wynagrodzenia za konsultacje udzielone przez inżyniera, adwokata lub księgowego oraz
- wynagrodzenia za porady uzyskane drogą elektroniczną, za elektroniczną łączność z personelem technicznym lub za dostęp za pomocą sieci informatycznych do bazy danych o usterkach dostarczającej na przykład użytkownikom programów informacji niepoufnych na często stawiane pytania lub bieżące problemy.

11.5. W szczególnym przypadku umowy na udostępnienie przez osobę świadczącą usługi informacji dotyczących programu informatycznego, zapłata będzie tylko wtedy traktowana jako wynagrodzenie za udostępnienie informacji stanowiących *know-how*, gdy zostanie dokonana w celu nabycia informacji stanowiących układ logiczny, algorytmy lub język techniki oprogramowania – jeżeli takie informacje są przekazane – pod warunkiem że klient nie ujawni ich bez zezwolenia i jeżeli podlegają one przepisom o ochronie tajemnicy handlowej.

11.6. W praktyce handlowej spotyka się umowy, które obejmują zarówno *know-how*, jak i udzielenie pomocy technicznej. Przykładem takiego kontraktu, jednym z wielu, jest umowa franchisingowa (kontrakt specjalnego charakteru), w której udostępniający przekazuje nabywcy swoją wiedzę i doświadczenie oraz udziela mu różnorodnej pomocy technicznej, której towarzyszy, w pewnych przypadkach, pomoc finansowa i dostawa towarów. W takich umowach mieszanych należy – opierając się na danych zawartych w umowie lub drogą analizy logicznej – dokonać rozbicia całej kwoty wynagrodzenia na oddzielne elementy i do każdego z nich zastosować odrębne zasady opodatkowania. Jeżeli jednak jeden z elementów świadczenia stanowi pozycję główną kontraktu, a pozostałe elementy są uboczne lub mają raczej znikome znaczenie, to normę stosowaną do głównego elementu należy stosować do całości wynagrodzenia.

12. Trudny problem przedstawia kwalifikowanie opłat za programy komputerowe jako opłat licencyjnych, co jest sprawą bardzo ważną ze względu na szybko rozwijającą się w ostatnich latach technikę komputerową i na zakres międzynarodowego transferu technologii w tej dziedzinie. W 1992 r. zmieniony został komentarz w celu przedstawienia zasad, według których powinna być dokonywana kwalifikacja. Punkty od 12 do 17 komentarza zostały ponownie zmodyfikowane w 2000 r. w celu udoskonalenia analizy, według której rozróżnia się zyski przemysłowe i handlowe przedsiębiorstwa i opłaty licencyjne w ramach transakcji obejmujących programy komputerowe. W większości przypadków pogłębiona analiza nie prowadzi do odmiennych wyników.

12.1. Oprogramowanie można określić jako program lub serię programów zawierających instrukcje niezbędne bądź dla działania operacyjnego komputera (oprogramowanie operacyjne), bądź do spełnienia innych zadań (oprogramowanie w zakresie konkretnego zastosowania). Może ono być przekazane w różnej formie, na przykład w formie pisemnej bądź drogą elektroniczną, na taśmie magnetycznej lub dysku magnetycznym, lub na dysku laserowym CD-ROM. Może być ustandaryzowane dla szerokiego zakresu zastosowań lub opracowane specjalnie dla indywidualnych użytkowników. Może być przekazane w różnej formie, na przykład jako część składowa urządzenia komputerowego lub osobno, z możliwością wykorzystania w różnych urządzeniach.

12.2. Rodzaj płatności uzyskiwanych w ramach transakcji, których przedmiotem jest przekazanie oprogramowania, zależy od istoty praw, jakie odbiorca nabywa w ramach konkretnego porozumienia dotyczącego użytkowania i korzystania z programu. Prawa w zakresie oprogramowania są formą własności intelektualnej. Przeprowadzone badanie praktyki państw OECD ujawniło, że wszystkie państwa, z wyjątkiem jednego, chronią oprogramowanie, jawnie lub niejawnie, w ramach swych ustawodawstw dotyczących prawa autorskiego. Mimo iż określenie „oprogramowanie komputerowe" używane jest powszechnie w znaczeniu zarówno programu – do którego mają zastosowanie prawa własności intelektualnej (prawa autorskie) – jak i w znaczeniu nośnika, na którym oprogramowanie jest zapisane, ustawodawstwa dotyczące praw autorskich w większości krajów OECD rozróżniają prawa autorskie do programu i oprogramowania, które stanowi egzemplarz programu podlegającego ochronie. Transfer praw do oprogramowania przekazywany jest na wiele sposobów, poczynając od zbycia wszystkich praw autorskich do programu, a kończąc na sprzedaży produktu z pewnymi ograniczeniami co do jego wykorzystania. Wynagrodzenie może również przybierać różne formy. Te czynniki utrudniają możliwość wyznaczenia precyzyjnej granicy między należnościami z opłat. Trudność tę zwiększa łatwość reprodukowania (powielania) oprogramowania komputerowego oraz fakt, iż z nabyciem oprogramowania często wiąże się wykonanie przez nabywcę kopii w celu umożliwienia jego uruchomienia.

13. Prawa odbiorcy w większości przypadków obejmować będą prawa częściowe lub pełne w zakresie praw autorskich (zob. punkty 13.1 i 15) lub też mogą one stanowić, lub być odpowiednikiem, częściowe lub pełne prawa do egzemplarza programu („egzemplarz programu"), niezależnie od tego, czy egzemplarz ten ma postać materialnego nośnika, czy jest udostępniony drogą elektroniczną (zob. punkty od 14 do 14.2). W wyjątkowych przypadkach transakcja może stanowić przeniesienie *know-how* lub receptury objętej tajemnicą (punkt 14.3).

13.1. Płatności dokonywane z tytułu nabycia części praw autorskich (bez przeniesienia przez cedenta ich całości) stanowią należności licencyjne, jeśli wynagrodzenie przekazywane jest z tytułu udzielenia praw do użytkowania programu w sposób, który bez tego rodzaju licencji stanowiłby naruszenie ustawodawstwa w zakresie praw autorskich. Przykładem tego rodzaju umów mogą być licencje na powielanie i publiczne rozpowszechnianie oprogramowania zawierającego program podlegający ochronie z tytułu praw autorskich bądź wprowadzanie modyfikacji i publiczną prezentację (*display*) programu. W takiej sytuacji płatności są przekazywane z tytułu prawa do użytkowania praw autorskich do programu (to jest do korzystania z praw autorskich, które w przeciwnym przypadku przysługiwałyby wyłącznie właścicielowi praw autorskich). Należy zauważyć, że w przypadku gdy opłata za oprogramowanie słusznie może być traktowana jako opłata licencyjna, mogą powstać trudności w zastosowaniu do oprogramowania postanowień przepisów artykułu o prawie autorskim, ponieważ postanowienia ustępu 2 wymagają, aby oprogramowanie mogło być uznane za utwór literacki, artystyczny i naukowy. Żadna z tych kwalifikacji nie wydaje się w pełni zadowalająca. Ustawodawstwo wielu państw w zakresie praw autorskich rozwiązuje ten problem, traktując oprogramowanie jako dzieło literackie lub artystyczne. W przypadku innych państw utożsamianie oprogramowania z dziełem naukowym jest najbardziej realistycznym podejściem. Państwa, w których oprogramowania nie daje się zakwalifikować do żadnej z tych kategorii, mogą w drodze negocjacji wprowadzić do umów dwustronnych zmodyfikowane brzmienie ustępu 2, by wyeliminować jakiekolwiek odniesienia do istoty praw autorskich albo wzmiankować wyraźnie oprogramowanie komputerowe.

14. W transakcjach innego typu prawa nabyte związane z prawami autorskimi ograniczone są do praw niezbędnych w celu uruchomienia programu przez użytkownika, na przykład wówczas gdy odbiorca uzyskuje ograniczone prawa do powielania programu. Sytuacja taka występuje często w transakcjach nabycia egzemplarza programu. Prawa przekazywane w takim przypadku są ściśle związane z charakterem programów komputerowych. Prawa te umożliwiają użytkownikom kopiowanie programu, na przykład na twardy dysk lub do celów archiwalnych. Istotne jest w tym kontekście, iż wynikająca z praw autorskich ochrona, której podlegają programy komputerowe, może różnić się w poszczególnych kra-

jach. W niektórych krajach czynność polegająca na skopiowaniu bez licencji programu na twardy dysk lub do pamięci operacyjnej komputera stanowi naruszenie praw autorskich. Jednakże w ramach ustawodawstw wielu krajów tego rodzaju prawo przyznaje się automatycznie właścicielowi oprogramowania obejmującego program komputerowy. Niezależnie od tego, czy podstawą tego prawa są obowiązujące przepisy, czy umowa licencyjna z właścicielem praw autorskich, skopiowanie programu na twardy dysk lub do pamięci operacyjnej komputera bądź sporządzenie kopii archiwalnej jest niezbędnym krokiem do korzystania z programu. Zatem prawa związane z czynnościami kopiowania, jeśli jedynie umożliwiają użytkownikowi faktyczne korzystanie z programu, należy pominąć przy analizie charakteru transakcji do celów podatkowych. Płatności w transakcjach tego typu traktowane są jako dochód z działalności handlowej zgodnie z artykułem 7.

14.1. Nieistotny jest sposób przekazania programu komputerowego do odbiorcy. I tak nie ma znaczenia, czy odbiorca nabywa dyskietkę komputerową z egzemplarzem programu, czy też otrzymuje bezpośrednio egzemplarz na twardy dysk komputera poprzez modem. Nie mają ponadto znaczenia ewentualne ograniczenia co do użytkowania oprogramowania, które może nałożyć licencjodawca.

14.2. Łatwość powielania programów komputerowych umożliwiła wypracowanie takich uzgodnień w zakresie dystrybucji, zgodnie z którymi odbiorca uzyskuje prawa do wielokrotnego powielania programu wyłącznie do celów prowadzonej działalności. Umowy tego rodzaju określane są najczęściej jako *site licenses* (licencje na miejsce), *enterprise licenses* (licencje na przedsiębiorstwo) bądź *network licenses* (licencje sieciowe). Mimo iż w ramach takiej umowy dopuszczalne jest wykonywanie wielu egzemplarzy programu, prawa te ograniczone są zazwyczaj do praw w zakresie niezbędnym do umożliwienia korzystania z programu na komputerach lub w sieci licencjobiorcy; licencja wyklucza powielanie do jakichkolwiek innych celów. Płatności w transakcjach tego typu traktowane są w większości przypadków jako dochód z działalności handlowej zgodnie z artykułem 7.

14.3. Istnieje inny nietypowy rodzaj transakcji, której przedmiotem jest przeniesienie oprogramowania komputerowego, gdy firma tworząca oprogramowanie lub autor programu informatycznego wyraża zgodę na udostępnienie informacji dotyczących koncepcji i założeń programu, na przykład zasad logicznych, algorytmów lub języków i technik programowania. W takich przypadkach płatności mogą być określone jako należności licencyjne w zakresie, w jakim stanowią wynagrodzenie z tytułu użytkowania lub prawa do użytkowania receptur objętych tajemnicą bądź informacji w zakresie doświadczenia w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej, które odrębnie nie podlegają prawom autorskim. Przeciwieństwem tej sytuacji jest sytuacja, gdy egzemplarz programu nabywany jest do użytkowania przez końcowego użytkownika.

14.4. Porozumienia między właścicielem praw autorskich do programu a pośrednikiem zobowiązanym do dystrybucji często przewidują, że dystrybutor ma prawo do rozprowadzania kopii oprogramowań bez prawa kopiowania ich. W ramach transakcji tego typu prawa nabyte w odniesieniu do praw autorskich ograniczają się jedynie do praw niezbędnych dla pośrednika handlowego umożliwiających mu dystrybucję kopii programów. W takiej transakcji dystrybutorzy płacą tylko za nabycie kopii oprogramowań, a nie za korzystanie z jakiegokolwiek prawa do korzystania z praw autorskich do oprogramowań. Dlatego w ramach transakcji, w trakcie której dystrybutor dokonuje zapłaty za nabycie i dystrybucję kopii oprogramowania (bez nabycia prawa do kopiowania tego oprogramowania), prawa dotyczące działań podejmowanych dla celów dystrybucji oprogramowań nie powinny być brane pod uwagę przy analizowaniu charakteru transakcji na potrzeby podatkowe. Wypłaty tego rodzaju powinny być traktowane jako zyski przedsiębiorstwa w rozumieniu artykułu 7 i to niezależnie od faktu, czy rozprowadzane kopie dostarczane są na nośniku materialnym lub drogą elektroniczną (ponieważ dystrybutor nie ma prawa powielania oprogramowań), lub niezależnie od faktu, że oprogramowanie jest przedmiotem nieznacznych modyfikacji w celu ułatwienia jego zainstalowania.

15. Jeżeli wynagrodzenie przekazywane jest z tytułu przeniesienia całości praw wynikających z praw autorskich, płatność nie może stanowić należności licencyjnej i przepisy artykułu nie mają zastosowania. Problem może jednak się pojawić, gdy ma miejsce przeniesienie praw, które obejmuje:

– wyłączne prawo do użytkowania prawa autorskiego w oznaczonym okresie lub na wyznaczonym obszarze geograficznym,
– dodatkowe wynagrodzenie z tytułu użytkowania oprogramowania,
– zapłatę w formie jednorazowej dość znaczącej kwoty uiszczonej ryczałtowo.

16. Każdy przypadek będzie uregulowany w zależności od konkretnych faktów, jednak ogólnie rzecz biorąc, jeżeli płatności są dokonywane w zamian za przeniesienie praw stanowiących mienie odrębne i specjalne (co jest bardziej prawdopodobne w przypadku przyznania praw wyłącznych w ramach określonej strefy geograficznej niż w przypadku przyznania praw wyłącznych na określony czas), jest prawdopodobne, że takie wypłaty stanowić będą na ogół zyski przedsiębiorstwa w rozumieniu artykułu 7 lub zyski ze zbycia majątku w rozumieniu artykułu 13 niż należności licencyjne w rozumieniu artykułu 12. Wynika to z faktu, iż w przypadku przeniesienia całości lub części praw wynagrodzenie nie może być przekazywane z tytułu korzystania z praw. Istotna cecha transakcji, jaką jest przeniesienie praw, nie może ulec zmianie w zależności od formy wynagrodzenia, płatności wynagrodzenia w ratach lub – jak jest w praktyce wielu krajów – od faktu, iż płatności związane są z przypadkową okolicznością.

17. Płatności związane z oprogramowaniem mogą być dokonywane w ramach umów mieszanych. Umowy takie obejmują na przykład sprzedaż urządzenia sprzętu komputerowego z wbudowanym oprogramowaniem, a odstąpienie prawa do korzystania z oprogramowania połączone jest ze świadczeniem usług. Metody przedstawione w punkcie 11 dotyczącym rozstrzygnięcia podobnych problemów związanych z opłatami licencyjnymi z tytułu patentów i *know-how* mają zastosowanie do oprogramowania komputerowego. Tam, gdzie to konieczne, należy rozbić ogólną kwotę opłaty dokonanej w wyniku umowy na poszczególne części, zgodnie z informacjami zawartymi w umowie lub na podstawie logicznego podziału, i zastosować właściwe normy opodatkowania dla każdego elementu oddzielnie.

17.1. Wyrażone wyżej zasady odnośnie do płatności z tytułu oprogramowania stosuje się również do transakcji dotyczących innych rodzajów wytworów cyfrowych, takich jak obrazy, dźwięki lub teksty. Rozwój handlu elektronicznego zwielokrotnił liczbę takich transakcji. Główna kwestia do rozstrzygnięcia: czy płatności te stanowią należności licencyjne, polega na ustaleniu istoty danej płatności.

17.2. W niektórych państwach uważa się, że transakcje, które pozwalają klientowi na elektroniczne zdalne nagrywanie wytworów cyfrowych, mogą prowadzić do korzystania przez klienta z prawa autorskiego, ponieważ na przykład umowa upoważnia do dokonania jednej lub więcej kopii materiału cyfrowego. Jeżeli zasadnicze wynagrodzenie dotyczy czegoś innego niż użytkowanie lub prawo do użytkowania praw autorskich (jak nabycie innych rodzajów praw, danych lub usług umownych), a użytkowanie prawa autorskiego ogranicza się do prawa do zdalnego nagrywania programu do pamięci terminala, gromadzenia albo dokonywania operacji na komputerze klienta, w sieci lub w każdym innym zasobie zgromadzonych danych albo monitorze ekranowym, to takie użytkowanie prawa autorskiego nie powinno być brane pod uwagę przy analizowaniu istoty płatności na potrzeby stosowania definicji określenia „należności licencyjne".

17.3. Dotyczy to transakcji, które pozwalają klientowi (może nim być przedsiębiorstwo) na elektroniczne zdalne nagrywanie wytworów cyfrowych (takich jak programy informatyczne, obrazy, dźwięki lub tekst) na własny użytek lub na czerpanie przez niego korzyści. W takich transakcjach płatności dokonuje się, aby nabyć dane przekazywane w formie sygnału numerycznego w celu użytkowania lub osiągania korzyści przez nabywcę. W granicach, w jakich prawo i postanowienia kontraktu postanawiają, że kopiowaniu sygnałów cyfrowych na dyskach twardych lub innych nośnikach nieprowizorycznych towarzyszy użytkowanie prawa autorskiego przez klienta na podstawie prawa i zapisów kontraktu, także odtwarzanie jest jedynie środkiem, za pomocą którego sygnały cyfrowe są przechwytywane i składowane. To użytkowanie prawa autorskiego nie ma znaczenia dla potrzeb

kwalifikacji, ponieważ nie odpowiada ono temu, za co wypłata została dokonana jako wynagrodzenie (to jest za nabycie danych przekazanych w formie sygnału cyfrowego), co jest czynnikiem decydującym przy ustalaniu definicji należności licencyjnych. Nie ma również podstawy do kwalifikowania takich transakcji jako „należności licencyjnych", jeżeli stosowne prawo i postanowienia kontraktu postanawiają, że wytworzenie kopii jest traktowane jako sprawowanie prawa autorskiego raczej przez dostawcę niż przez klienta.

17.4. Z drugiej strony, transakcje, w których podstawowym świadczeniem za zapłatą jest przyznanie prawa do użytkowania prawa autorskiego do wytworu cyfrowego, który jest elektronicznie zdalnie nagrywany w tym celu, prowadzą do powstania należności licencyjnych. Ma to na przykład miejsce wtedy, gdy wydawca płaci za prawo odtworzenia obrazu objętego prawem autorskim, który on zdalnie nagrywa w celu umieszczenia go na okładce wydawanej przez siebie książki. W takiej transakcji podstawowym świadczeniem za dokonanie płatności jest nabycie prawa do użytkowania praw autorskich zawartych w produkcie cyfrowym, to znaczy prawa do odtworzenia i powielenia obrazu, a nie tylko nabycie treści wytworu cyfrowego.

18. Podane wyżej wskazania odnośnie do umów mieszanych mogą mieć również zastosowanie do niektórych występów artystycznych, szczególnie do koncertów orkiestrowych prowadzonych przez dyrygenta lub do recitalu muzyka. Honorarium za występ orkiestry łącznie z honorarium za jednoczesną transmisję radiową wydaje się podlegać postanowieniom artykułu 17. Jeżeli w ramach tej samej umowy lub na podstawie oddzielnej umowy utwór muzyczny zostaje nagrany, a artysta postanawia, na podstawie jego praw autorskich w odniesieniu do nagrań, że jego honorarium będzie płatne z tytułu sprzedaży nagrań, to ta część otrzymanego wynagrodzenia, jako należność licencyjna, podlega postanowieniu artykułu 12. Jeżeli jednak prawo autorskie do nagrania dźwiękowego należy, na podstawie bądź ustawodawstwa w zakresie praw autorskich, bądź na podstawie kontraktu, do osoby, z którą artysta uzgodnił swoją usługę (na przykład wykonanie utworu muzycznego w trakcie nagrania), lub na rzecz osoby trzeciej, to wynagrodzenia z tego tytułu są raczej objęte artykułem 7 (na przykład gdy wykonanie miało miejsce poza państwem źródła płatności) lub artykułem 17 niż artykułem 12, nawet jeżeli te płatności zależą od sprzedaży nagrań.

19. Podkreśla się następnie, że należności stałe lub zmienne z tytułu eksploatacji pokładów mineralnych, źródeł lub innych zasobów naturalnych są objęte postanowieniami artykułu 6 i tym samym nie wchodzą w zakres tego artykułu.

Ustęp 3

20. Niektóre państwa uważają, że dywidendy, odsetki i opłaty licencyjne pochodzące ze źródeł położonych na ich terytorium i wypłacane osobom fizycznym lub prawnym mającym miejsce zamieszkania lub siedzibę w innych państwach nie wchodzą w zakres stosowania przyjętych postanowień; chodzi o to, aby zapobiec jednoczesnemu opodatkowaniu ich w państwie źródła i w państwie zamieszkania lub siedziby beneficjenta, jeżeli ten ostatni ma zakład w pierwszym z tych państw. Ustęp 3 nie opiera się na koncepcji określanej czasami jako „przyciągająca moc zakładu". Nie postanawia on, że należności uzyskane przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym państwie ze źródła położonego w drugim państwie powinny w drodze domniemania prawnego lub nawet fikcyjnie być powiązane z zakładem, który ta osoba posiada w drugim państwie, tak aby państwo to nie było zobowiązane do ograniczenia własnego prawa do opodatkowania. Ustęp ten stanowi tylko, że w państwie źródła należności licencyjne podlegają opodatkowaniu jako część zysków zakładu posiadanego przez osoby mające miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim państwie, jeżeli są one wypłacane z tytułu praw lub dóbr stanowiących część mienia zakładu lub są związane inaczej z tym zakładem. W takim przypadku ustęp 3 zwalnia państwo źródła z należności licencyjnych od wszelkich ograniczeń podatkowych wynikających z tego artykułu (powyższe wyjaśnienia są zgodne z komentarzem do artykułu 7).

21. Sugerowano, że ustęp ten może prowadzić do nadużyć w formie przeniesienia praw lub mienia do zakładów utworzonych jedynie w tym celu w państwach, które oferuje preferencyjne traktowanie należności licencyjnych. Niezależnie od faktu, że takie niewłaściwe transakcje mogą prowadzić do stosowania krajowych norm zwalczających te niewłaściwe transakcje, trzeba pamiętać, że konkretne miejsce może stanowić zakład jedynie wówczas, gdy prowadzona jest w nim działalność gospodarcza, oraz, jak wyjaśniono poniżej, że warunek, aby prawo lub mienie było „rzeczywiście związane" z danym miejscem, wymaga więcej niż tylko zarejestrowanie prawa lub mienia w księgach rachunkowych zakładu na potrzeby księgowości.

21.1. Prawo lub mienie, w związku z którym wypłacane są należności licencyjne, będą faktycznie związane z zakładem i tym samym będą tworzyły jego aktywa, jeżeli „ekonomiczna" własność tego prawa lub mienia jest przypisana zakładowi zgodnie z zasadami opracowanymi w raporcie Komitetu *Przypisanie zysków zakładom*[2] (zob. w szczególności punkty od 72 do 97 części I raportu) na potrzeby stosowania ustępu 2 artykułu 7. W kontekście tego ustępu „ekonomiczna" własność prawa lub mienia oznacza równowartość własności na potrzeby opodat-

[2] *Attribution of Profits to Permanent Establishments*, OECD, Paris 2010.

kowania dochodu, odrębnego przedsiębiorstwa, z towarzyszącymi zyskami i kosztami (na przykład prawo do należności licencyjnych związane z własnością tego prawa lub mienia i potencjalne ryzyko zysków lub strat związanych ze wzrostem lub spadkiem wartości tego prawa lub mienia).

21.2. W przypadku zakładu przedsiębiorstwa prowadzącego działalność ubezpieczeniową, ustalenie, czy prawo lub mienie jest faktycznie związane z zakładem, będzie dokonane poprzez uwzględnienie wytycznych zawartych w części IV raportu Komitetu w odniesieniu do kwestii, czy dochody lub przychody z takiego prawa lub mienia są brane pod uwagę przy ustalaniu zysku uzyskiwanego przez zakład od kwoty przypisanych mu aktywów (zob. w szczególności punkty od 165 do 170 części IV). Z uwagi na to, że wytyczne mają charakter ogólny, organy podatkowe powinny rozważyć stosowanie elastycznej i pragmatycznej metody, która uwzględni racjonalne i spójne stosowanie przez przedsiębiorstwo tych wytycznych przy ustalaniu konkretnych aktywów faktycznie związanych z zakładem.

Ustęp 4

22. Celem tego ustępu jest ograniczenie zakresu stosowania postanowień dotyczących opodatkowania należności licencyjnych w przypadkach, gdy w wyniku szczególnych powiązań między płatnikiem a osobą uprawnioną do należności licencyjnych lub między nimi obydwoma a osobą trzecią kwota wypłaconych należności przewyższa kwotę, jaką płatnik i osoby uprawnione uzgodniliby bez tych powiązań, to jest gdyby działali oni na zasadach rynkowych. Oznacza to, że w danym przypadku postanowienia artykułu mają zastosowanie tylko do tej ostatniej wymienionej kwoty, a nadwyżka ponad tę kwotę podlega opodatkowaniu zgodnie z ustawodawstwem obu umawiających się państw i z uwzględnieniem innych postanowień konwencji. Ustęp ten zezwala jedynie na dokonanie korekty kwoty należności licencyjnych, a nie na zmianę kwalifikacji należności, której skutkiem byłaby modyfikacja charakteru na przykład poprzez wniesienie środków własnych. Aby taka korekta była możliwa na warunkach ustępu 4 artykułu 12, należy koniecznie co najmniej usunąć wyrazy „związanych z zadłużeniem, z tytułu którego są wypłacane", wprowadzających ograniczenia. Jeżeli uważa się, że należy wyjaśnić też intencję, można dodać po wyrazie „przekracza" takie wyrazy jak „z jakiegokolwiek powodu".

23. Z tekstu wynika jasno, że aby postanowienie mogło być stosowane, nadmierne wynagrodzenie musi być skutkiem specjalnych powiązań istniejących między płatnikiem a osobą uprawnioną lub między nimi a osobą trzecią. Dla przykładu można podać przypadki, gdy należności są wypłacane osobie fizycznej lub prawnej, która bezpośrednio lub pośrednio sprawuje kontrolę nad płatnikiem, osobom bezpośrednio lub pośrednio kontrolowanym przez płatnika, grupie pod-

porządkowanej płatnikowi bądź pozostającej z nim we wspólnych interesach. Przytoczone wyżej przykłady są zatem podobne lub analogiczne do omawianych w artykule 9.

24. Z drugiej strony pojęcie specjalnych powiązań obejmuje również powiązania rodzinne i małżeńskie i w ogóle wszelką wspólnotę interesów inną niż powiązania prawne prowadzące do obowiązku płacenia należności licencyjnych.

25. Jeżeli chodzi o normę opodatkowania stosowaną do nadwyżki przewyższającej kwotę wynikającą z zasad rynkowych, należy określić dokładnie charakter takiej nadwyżki, zgodnie z okolicznościami towarzyszącymi danemu przypadkowi, w celu określenia rodzaju dochodu, do którego ma być dostosowana norma przepisów podatkowych danego państwa i postanowienia konwencji. Jeżeli dwa umawiające się państwa napotykają trudności w poszukiwaniu takich postanowień konwencji, które mogłyby być zastosowane do nadwyżki należności licencyjnych, to mogą one włączyć dodatkowe wyjaśnienia do ostatniego zdania ustępu 4, pod warunkiem zachowania ogólnego znaczenia tego ustępu.

26. Jeżeli zasady i normy odpowiednich ustawodawstw dwóch umawiających się państw wymagają od nich stosowania różnych artykułów konwencji przy opodatkowaniu nadwyżki, to należy odwołać się do postępowania polubownego, przewidzianego w konwencji dla rozstrzygania powstałych trudności.

Uwagi do komentarza

27. Hiszpania i Włochy nie podzielają interpretacji zawartej w punkcie 8.2. Uważają one, że wynagrodzenia wypłacone w zamian za przeniesienie własności elementu mienia wymienionego w definicji należności licencyjnych wchodzą w zakres tego artykułu, jeżeli przeniesione jest mniej niż cała własność tego elementu. Włochy zajmują takie samo stanowisko również w odniesieniu do punktów 15 i 16.

27.1. W odniesieniu do punktu 10.1 Włochy uważają, że jeżeli umowy przyznają wyłączne prawa do dystrybucji produktu lub usługi wraz z innymi prawami wymienionymi w definicji należności licencyjnych, to część zapłaty dokonanej na mocy tych umów w zamian za włączone prawo dystrybucji produktu lub usługi może, w zależności od okoliczności, wchodzić w zakres stosowania artykułu.

28. Hiszpania, Meksyk i Portugalia nie przyłączają się do interpretacji zawartej w punktach 14, 14.4, 15, 16 i od 17.1 do 17.4 powyżej. Uważają one, że płatności dotyczące oprogramowania komputerowego wynikają z artykułu 12 jedynie wówczas, gdy przekazana jest tylko część praw do oprogramowania i gdy opłaty

dotyczą prawa użytkowania oprogramowania w celach komercyjnych lub za urządzenie nabyte do użytku osobistego lub zawodowego przez nabywcę, jeżeli w tym ostatnim przypadku program komputerowy nie jest bezwzględnie standardowy, lecz przystosowany w jakimś stopniu do nabywcy.

29. Meksyk nie przyłącza się do interpretacji zawartej w punkcie 8.2. Meksyk uważa, że wypłaty dokonane w zamian za przeniesienie praw przedstawione jako przeniesienie własności (na przykład ograniczenie do określonej strefy geograficznej lub do określonego czasu) wchodzą w zakres stosowania artykułu, ponieważ przenoszone są mniej niż wszystkie prawa związane z mieniem wymienionym w definicji.

30. Słowacja nie podziela interpretacji zawartej wyżej w punktach 14, 15 i 17. Słowacja uważa, że wypłaty związane z programem komputerowym wchodzą w zakres artykułu, jeżeli tylko część praw do programu jest przeniesiona lub jeżeli wypłaty są dokonane w zamian za prawo użytkowania programu do celów handlowych, lub jeżeli dotyczą one programu nabytego do osobistego lub zawodowego użytkowania i gdy w tym ostatnim przypadku program nie jest bezwzględnie standardowy, lecz przystosowany w jakimś stopniu do nabywcy.

31. Grecja nie przyłącza się do interpretacji zawartej w punktach 14 i 15. Grecja jest zdania, że artykuł ten obejmuje zarówno płatności związane z wykorzystaniem lub prawem do wykorzystania oprogramowania do celów handlowych, jak również płatności za wykorzystanie lub prawo do wykorzystania oprogramowania do użytku osobistego lub zawodowego przez nabywcę.

31.1. Korea uważa, że punkt 14 komentarza pomija fakt, że *know-how* może być przekazane za pomocą oprogramowania. W związku z tym Korea uważa, że opłaty za *know-how* uzyskane za pośrednictwem oprogramowania przez osoby niemające miejsca zamieszkania lub siedziby w Korei powinny podlegać artykułowi 12.

Zastrzeżenia do artykułu

Ustęp 1

32. W związku z punktem 9.1 Niemcy zastrzegają sobie własne stanowisko w kwestii, czy i w jakich okolicznościach wynagrodzenia za nabycie praw do dysponowania mocą transportową rurociągów lub mocy instalacji technicznych, linii i kabli do przesyłania elektryczności lub łączności (w tym transmisji radiowych i telewizyjnych) mogą być uważane jako wynagrodzenia wypłacone za dzierżawę urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego.

32.1. Grecja zastrzega sobie prawo włączenia do definicji należności licencyjnych wypłat opisanych w punktach 9.1, 9.2 i 9.3 powyżej.

33. Grecja nie może zaakceptować postanowienia, które przeszkodziłoby zamieszczaniu w konwencjach dwustronnych o unikaniu podwójnego opodatkowania klauzuli umożliwiającej im opodatkowanie należności licencyjnych u źródła według stawki do 10%.

34. Republika Czeska zastrzega sobie prawo opodatkowania stawką 10% należności, które na mocy jej ustawodawstwa mają swoje źródło na jej terytorium. Republika Czeska zastrzega sobie również prawo stosowania do oprogramowania zasad podatkowych innych niż zasady stosowane do prawa autorskiego.

35. Kanada zastrzega sobie własne stanowisko w odniesieniu do ustępu 1 i pragnie zachować w swych dwustronnych umowach stawkę opodatkowania u źródła w wysokości 10%. Jednakże jest gotowa zwolnić od podatku prawa autorskie do dzieła literackiego, dramatycznego, muzycznego lub artystycznego, z wyłączeniem należności licencyjnych dotyczących filmów wyświetlanych w kinach i dzieł nagranych na kasetach wideo lub innych środkach odtwarzania przeznaczonych dla telewizji. Kanada jest również skłonna zwolnić, w wielu przypadkach, od podatku opłaty za oprogramowanie, patenty i *know-how*.

36. Australia, Chile, Korea, Meksyk, Nowa Zelandia, Polska, Portugalia, Słowacja i Turcja zastrzegają sobie prawo do opodatkowania opłat licencyjnych u źródła.

37. Włochy zastrzegają sobie prawo do opodatkowania należności licencyjnych u źródła, lecz są gotowe przyznać korzystne traktowanie niektórym z nich (na przykład należnościom z tytułu praw autorskich). Włochy zastrzegają sobie również prawo do opodatkowania opłat za użytkowanie lub prawo do użytkowania oprogramowania komputerowego według innych zasad niż stosowane do praw autorskich.

Ustęp 2

38. *Skreślony*.

39. Australia zastrzega sobie prawo do zmiany definicji określenia „należności licencyjne" w celu objęcia nim płatności lub zapisów traktowanych na podstawie prawa wewnętrznego jako należności licencyjne.

40. Chile, Kanada, Korea, Republika Czeska, Republika Słowacka i Węgry zastrzegają sobie prawo dodania do ustępu 2 słów „za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzeń przemysłowych, handlowych lub naukowych".

41. Grecja, Meksyk i Włochy zastrzegają sobie prawo do zamieszczenia w definicji określenia „należności licencyjne" dochodu uzyskiwanego z dzierżawienia urządzeń przemysłowych, handlowych, naukowych i kontenerów, zgodnie z ustępem 2 artykułu 12 Modelowej konwencji z 1977 r.

41.1. Polska zastrzega sobie prawo włączenia do definicji należności licencyjnych dochodu uzyskiwanego z użytkowania lub prawo do użytkowania urządzeń przemysłowych, handlowych lub naukowych oraz kontenerów.

42. Nowa Zelandia zastrzega sobie prawo do opodatkowania u źródła dochodów pochodzących z dzierżawienia urządzeń przemysłowych, handlowych lub naukowych i kontenerów.

43. *Skreślony*.

43.1. Portugalia zastrzega sobie prawo do opodatkowania u źródła dochodu pochodzącego z dzierżawienia urządzeń przemysłowych, handlowych, naukowych lub kontenerów, jak również dochodu osiąganego z tytułu pomocy technicznej udzielanej w związku z użytkowaniem lub prawem do użytkowania takich urządzeń lub kontenerów.

44. Portugalia zastrzega sobie prawo do opodatkowania u źródła, jako należności licencyjnych, dochodu uzyskiwanego z tytułu pomocy technicznej udzielonej w związku z użytkowaniem lub prawem do użytkowania praw autorskich lub informacji, o których mowa w ustępie 2 artykułu.

45. Hiszpania zastrzega sobie prawo do włączania w jej konwencjach do definicji należności licencyjnych dochodów pochodzących z dzierżawienia urządzeń przemysłowych, handlowych, naukowych lub kontenerów.

46. Turcja zastrzega sobie prawo do opodatkowania u źródła dochodu z dzierżawy urządzeń przemysłowych, handlowych lub naukowych.

46.1. Meksyk i Stany Zjednoczone zastrzegają sobie prawo do traktowania jako należności licencyjnej zysku osiągniętego ze sprzedaży mienia opisanego w ustępie 2 artykułu, pod warunkiem że taki zysk jest zależny od wydajności, użytkowania lub dysponowania mieniem.

46.2. Grecja nie podziela interpretacji zawartej w szóstym wierszu punktu 11.4 i uważa, że wszystkie wypłaty wchodzą w zakres artykułu.

46.3. Grecja nie podziela interpretacji zawartej w punktach 17.2 i 17.3, ponieważ wypłaty związane z elektronicznym przesyłaniem programów komputerowych powinny być uważane za należności licencyjne nawet wówczas, gdy wytwory te są nabywane przez nabywcę do użytku osobistego lub handlowego.

Ustęp 3

47. *Skreślony.*

Pozostałe zastrzeżenia do artykułu

48. Australia, Belgia, Chile, Kanada, Francja, Meksyk, Republika Słowacka i Republika Czeska zastrzegają sobie prawo – w celu wypełnienia istniejącej ich zdaniem luki w tym artykule – zaproponowania przepisu określającego źródło należności licencyjnych analogicznie do postanowień ustępu 5 artykułu 11, który reguluje ten sam problem w odniesieniu do odsetek.

49. Meksyk zastrzega sobie prawo zaproponowania zapisu, zgodnie z którym będzie się uważać, że należności licencyjne powstają w umawiającym się państwie, jeżeli takie należności odnoszą się do użytkowania lub prawa do użytkowania w tym umawiającym się państwie każdego mienia lub prawa opisanego w ustępie 2 artykułu 12.

50. Republika Słowacka zastrzega sobie prawo poddania wynagrodzeń wypłacanych za użytkowanie lub prawo użytkowania praw do oprogramowań komputerowych odrębnemu traktowaniu podatkowemu niż stosowane do praw autorskich.

KOMENTARZ DO ARTYKUŁU 13

OPODATKOWANIE ZYSKÓW Z PRZENIESIENIA WŁASNOŚCI MAJĄTKU

I. Uwagi wstępne

1. Porównanie ustawodawstwa podatkowego państw członkowskich OECD wykazuje, że opodatkowanie zysków z majątku różni się poważnie między poszczególnymi państwami:

– w niektórych państwach zyski z majątku nie są traktowane jako dochód podlegający opodatkowaniu;
– w innych państwach zyski z majątku uzyskane przez przedsiębiorstwo są opodatkowane, lecz zyski osoby fizycznej uzyskane z majątku, a nie z działalności gospodarczej, nie są opodatkowane;
– nawet jeżeli zyski z majątku uzyskane przez osobę fizyczną poza jej działalnością gospodarczą są opodatkowane, to często takie opodatkowanie ma zastosowanie tylko w pewnych przypadkach, na przykład w odniesieniu do zysków pochodzących ze sprzedaży majątku nieruchomego lub do zysków uzyskanych w wyniku działań spekulacyjnych (na przykład majątek został zakupiony w celu dalszej odprzedaży).

2. Ponadto podatki od zysków z majątku różnią się w poszczególnych państwach. W niektórych państwach członkowskich OECD zyski z majątku są opodatkowane jako zwykły dochód, a tym samym dodaje się je do dochodu z innych źródeł. Ma to zastosowanie szczególnie do zysków uzyskanych ze sprzedaży mienia przedsiębiorstwa. W wielu państwach członkowskich OECD zyski takie są przedmiotem podatków specjalnych, jak podatek od zysków ze sprzedaży majątku nieruchomego lub powszechny podatek od zysków z majątku, albo podatek od przyrostu majątku. Podatki te są pobierane od każdego zysku z majątku lub od sumy zysków osiągniętych w ciągu roku – w większości przypadków według specjalnych stawek, które nie uwzględniają innego dochodu (lub strat) podatnika. Nie wydaje się konieczne opisywanie wszystkich podatków.

3. Artykuł nie zajmuje się powyższymi kwestiami. Pozostawia się ustawodawstwu wewnętrznemu każdego państwa rozstrzygnięcie, czy zyski z majątku powinny być opodatkowane, a jeżeli tak, to w jaki sposób mają być opodatkowane. Artykuł ten w żadnym wypadku nie może być rozumiany jako przepis dający państwu prawo do opodatkowania zysków z majątku, jeżeli takie prawo nie jest zawarte w jego wewnętrznym ustawodawstwie. Artykuł nie precyzuje charakteru podatku, do którego ma on zastosowanie. Przyjmuje się, że artykuł ten ma zastosowanie do wszystkich kategorii podatku pobieranego od zysków z majątku przez umawiające się państwo. Brzmienie artykułu 2 jest dostatecznie szerokie, aby osiągnąć ten cel i aby objąć również podatki specjalne od zysków z majątku.

II. Komentarz do postanowień artykułu

Uwagi ogólne

4. Jest sprawą oczywistą przyznanie prawa do opodatkowania zysków majątkowych państwu, które na podstawie konwencji jest uprawnione do opodatkowania zarówno majątku, jak i dochodu z niego osiąganego. Prawo do opodatkowania zysku ze sprzedaży majątku przedsiębiorstwa powinno być przyznane temu samemu państwu bez względu na to, czy jest to zysk z majątku czy zysk przedsiębiorstwa. Nie ma więc potrzeby różnicowania zysków z majątku i przedsiębiorstwa, jak również nie ma potrzeby zamieszczania specjalnego przepisu stwierdzającego, czy powinien być stosowany artykuł dotyczący zysków z majątku, czy artykuł 7 dotyczący opodatkowania zysków przedsiębiorstwa. Prawo państwa opodatkowującego rozstrzyga, czy ma zostać pobrany podatek od majątku czy też zwykły podatek od dochodu. Konwencja nie przesądza tej kwestii.

5. Artykuł nie zawiera dokładnej definicji określenia zysków z majątku i nie jest to konieczne z uwagi na powyższe względy. Wyrazy „przeniesienie własności majątku" są użyte w celu objęcia nimi szczególnie zysków z majątku pochodzących ze sprzedaży lub zamiany, a również z częściowej sprzedaży, wywłaszczenia, przekazania spółce w zamian za akcje, sprzedaży praw, darowizny, a nawet pośmiertnego przekazania majątku.

6. Większość państw opodatkowujących zyski z majątku czyni to tylko w przypadku sprzedaży mienia. Niektóre z nich opodatkowują tylko tak zwane zyski zrealizowane. W pewnych okolicznościach, choć ma miejsce przeniesienie własności, dla celów podatkowych nie uznaje się osiągnięcia zysku z majątku (na przykład jeżeli uzyskane kwoty zostały przeznaczone na zakup nowego majątku). Osiągnięcie zysku musi więc być określone zgodnie z właściwym prawem wewnętrznym. Nie powstaną żadne problemy, jeżeli państwo, które ma prawo do opodatkowania, nie korzysta z tego prawa, gdy następuje przeniesienie własności majątku.

7. Z zasady przyrost majątku niepołączony z przeniesieniem tytułu jego własności nie jest opodatkowany; tak długo jak właściciel posiada dany majątek, zysk z majątku pozostaje tylko na papierze. Istnieją jednak ustawodawstwa, zgodnie z którymi przyrost majątku, rewaluacja majątku przedsiębiorstwa są opodatkowane, nawet jeżeli nie następuje przeniesienie tytułu własności.

8. Pewne szczególne okoliczności mogą prowadzić do opodatkowania przyrostu majątku, który nie został sprzedany. Może to mieć miejsce, jeżeli wartość środków trwałych wzrosła tak dalece, że właściciel przystępuje do rewaluacji majątku w swych księgach. Rewaluacja w księgach może się zdarzyć na przykład w następstwie dewaluacji krajowej waluty. Wiele państw nakłada podatek na takie zyski księgowe, na kwoty umieszczone w rezerwach, na wzrost majątku i inne rewaluacje wynikające z korekty wartości księgowej do faktycznej wartości środków trwałych. Tego rodzaju podatki od przyrostu majątku wchodzą w zakres konwencji zgodnie z artykułem 2.

9. Opodatkowanie przyrostu majątku i rewaluacji wartości przedsiębiorstwa powinno dokonać się na takich samych zasadach, jakie obowiązują w przypadku przeniesienia własności majątku. Nie uznano za konieczne dokładnego wyliczenia w artykule takich przypadków lub sformułowania norm specjalnych. Postanowienia artykułów 6, 7 i 21 wydają się wystarczające. Zasadą jest, że prawo do opodatkowania przysługuje na mocy powyższych postanowień państwu, w którym przenoszący tytuł własności ma miejsce zamieszkania lub siedzibę, z wyjątkiem przypadków majątku nieruchomego lub ruchomego stanowiącego majątek zakładu, gdy prawo do opodatkowania służy państwu, w którym dany majątek się znajduje. Jednakże należy zwrócić szczególną uwagę na przypadki omawiane niżej, w punktach od 13 do 17.

10. W niektórych państwach przekazanie majątku zakładu położonego na jego terytorium do zakładu lub siedziby głównej tego samego przedsiębiorstwa położonego w drugim państwie jest utożsamiane z przeniesieniem prawa własności do tego majątku. Artykuł nie zabrania tym państwom opodatkowania zysków uważanych za powstałe w związku z takim przekazaniem – pod warunkiem, że takie opodatkowanie jest zgodne z artykułem 7.

11. Artykuł nie wprowadza rozróżnienia zysków z majątku w zależności od ich pochodzenia. Obejmuje on więc wszelkie zyski majątkowe: i te będące rezultatem długotrwałych procesów, i te powstałe w wyniku stałej poprawy sytuacji gospodarczej, jak również zyski zaistniałe w krótkim okresie, na przykład z operacji spekulacyjnych. Obejmuje on również zyski osiągnięte w wyniku dewaluacji krajowej waluty. Oczywiście każde państwo może decydować, czy dany zysk powinien być opodatkowany.

12. Artykuł nie zawiera postanowień, jak powinien być obliczony zysk z majątku, ponieważ sprawa zależy od prawa wewnętrznego danego państwa. Z reguły zyski są obliczane poprzez odliczenie kosztów od ceny sprzedaży. Dla uzyskania wartości sumuje się wszystkie koszty związane z zakupem i dorzuca się do ceny zakupu wszystkie wydatki na ulepszenie mienia. W niektórych przypadkach uzyskuje się wartość po odliczeniu stosowanych poprzednio amortyzacji. Niektóre ustawodawstwa podatkowe przyjmują inną podstawę obliczenia zysku, na przykład wartość zadeklarowaną wcześniej dla celów podatkowych przez sprzedającego.

13. Problemy szczególne mogą wyłonić się tam, gdzie podstawa opodatkowania zysku z majątku nie jest jednakowa w obu umawiających się państwach. Zysk z majątku pochodzący ze sprzedaży majątku w jednym państwie, osiągnięty według norm zawartych w punkcie 12, może nie być identyczny z zyskiem majątkowym osiągniętym w drugim państwie i obliczonym według zasad księgowych tego państwa. Taka sytuacja może powstać wówczas, gdy jedno państwo ma prawo nałożyć podatek od zysku z majątku, ponieważ majątek jest w nim położony, natomiast drugie państwo może go opodatkować, gdyż jest w nim położona siedziba przedsiębiorstwa.

14. Problem można zilustrować na następującym przykładzie: przedsiębiorstwo państwa A zakupiło majątek nieruchomy położony w państwie B. Przedsiębiorstwo może wykazać amortyzację w księgowości prowadzonej w państwie A. Jeżeli taki majątek nieruchomy został sprzedany po cenie wyższej niż koszt jego nabycia, to wówczas zysk może być osiągnięty i, co więcej, można zachować uzyskane wcześniej obniżki z tytułu amortyzacji. Państwo B, w którym znajduje się majątek nieruchomy i w którym nie ma ksiąg, nie musi przy opodatkowaniu dochodu z majątku nieruchomego uwzględniać obniżek z tytułu amortyzacji zaksięgowanych w państwie A. Państwo B nie może również zastąpić wartości majątku nieruchomego wykazanej w księgowości prowadzonej w państwie A wartością według stanu w momencie zbycia majątku. Tak więc państwo B nie może opodatkować ulg amortyzacyjnych uzyskanych dodatkowo oprócz zysku z przyrostu majątku, jak to zostało przedstawione wyżej, w punkcie 12.

15. Z drugiej strony państwo A, w którym osoba zbywająca majątek ma miejsce zamieszkania lub siedzibę, nie może być zobowiązane we wszystkich przypadkach do całkowitego wyłączenia takich zysków księgowych od opodatkowania na mocy ustępu 1 tego artykułu i artykułu 23A (państwa stosujące metodę odliczenia na pewno nie będą z tym miały żadnego problemu). Skoro zyski księgowe powstają w związku z ulgami amortyzacyjnymi uzyskanymi wcześniej w państwie A i obniżają dochód lub zysk podlegający opodatkowaniu w tym państwie, to wówczas nie można odmówić temu państwu prawa do opodatkowania owych zysków księgowych. Sytuacja odpowiada sytuacji przedstawionej w punkcie 44 komentarza do artykułu 23A.

16. Dalsze problemy mogą powstać w związku ze zmianą kursu wymiany między walutami państwa A i państwa B. Po dewaluacji waluty państwa A przedsiębiorstwo państwa A może podnieść (lub może będzie musiało podnieść) księgową wartość majątku położonego poza terytorium państwa A. Oprócz dewaluacji waluty danego państwa fluktuacja kursów wymiany może doprowadzić do tak zwanych zysków lub strat walutowych. Przykładem niech będzie przedsiębiorstwo państwa A, które kupiło i sprzedało majątek nieruchomy położony w państwie B. Jeżeli cena zakupu i sprzedaży wyrażona w walucie państwa B jest taka sama, to nie zaistnieje zysk przedsiębiorstwa w państwie B. Jeżeli waluta państwa B w stosunku do waluty państwa A w jednostkach monetarnych tego państwa uzyska wysokie notowania między zakupem a sprzedażą majątku, to przedsiębiorstwo osiągnie zysk. Jeżeli waluta państwa B będzie nisko notowana w tym samym czasie, to osoba zbywająca majątek dozna straty, która nie będzie uwzględniona w państwie B. Takie zyski lub straty walutowe mogą powstać również w przypadku wierzytelności lub długów zaciągniętych w walucie zagranicznej. Jeżeli w bilansie zakładu położonego w państwie B należącego do przedsiębiorstwa położonego w państwie A figurują wierzytelności i długi wyrażone w walucie państwa B, to księgi zakładu przy spłatach nie wykazują ani zysków, ani strat. Jednakże fluktuacje kursowe będą miały swoje reperkusje w księgowości siedziby głównego przedsiębiorstwa. Jeżeli wartość waluty państwa B ulegnie zwyżce (lub zniżce) między powstaniem wierzytelności i jej zwrotem, to przedsiębiorstwo jako całość osiągnie zysk lub dozna straty. Odnosi się to również do długów, jeżeli między czasem ich powstania a czasem ich spłaty waluta państwa B straciła (lub zyskała) na wartości.

17. Postanowienia artykułu nie rozstrzygają wszystkich kwestii dotyczących opodatkowania zysków walutowych. W większości wypadków takie zyski nie są związane z przeniesieniem własności majątku; często nie można ich nawet określić w państwie, któremu w myśl tego artykułu przysługuje prawo do ich opodatkowania. Na ogół problem polega nie na tym, czy państwo, w którym znajduje się zakład, ma prawo do opodatkowania, lecz czy państwo, w którym podatnik ma miejsce zamieszkania lub siedzibę, musi, stosując metodę wyłączenia, powstrzymać się od opodatkowania zysków, jakie w wielu przypadkach mogą być wykazane tylko w księgowości prowadzonej w siedzibie głównej. Odpowiedź na to ostatnie pytanie zależy nie tylko od treści tego artykułu, lecz również artykułów 7 i 23A. Jeżeli w danym przypadku rozbieżne opinie dwóch państw doprowadzą do faktycznego podwójnego opodatkowania, to taki przypadek musi być uregulowany w drodze postępowania polubownego, przewidzianego w artykule 25.

18. Ponadto zasadne jest pytanie, który artykuł należy stosować, gdy za sprzedaż majątku wypłaca się rentę dożywotnią, a nie określoną cenę. Czy płatności w postaci renty, jeżeli przewyższają koszt nabycia, powinny być traktowane jako

zyski z tytułu przeniesienia własności majątku czy też jako inny dochód, zgodnie z artykułem 21. Oba rozwiązania mogą być poparte argumentami tej samej wagi i wydaje się, iż trudno podać w tej sprawie jedną regułę. Ponadto w praktyce takie problemy zdarzają się bardzo rzadko i w związku z tym nie wydaje się konieczne zamieszczanie w konwencji specjalnej normy. Można to zostawić umawiającym się państwom, które w razie zaistnienia takiego problemu rozstrzygną go w drodze postępowania polubownego, przewidzianego w artykule 25.

19. Artykuł ten nie ma zastosowania do wygranych na loterii lub premii związanych z obligacjami lub skryptami dłużnymi.

20. Artykuł dotyczy przede wszystkim zysków, które mogą być opodatkowane w państwie, gdzie zbyty majątek jest położony. W odniesieniu do wszystkich innych zysków ustęp 5 nadaje prawo do opodatkowania państwu, w którym ma miejsce zamieszkania lub siedzibę osoba zbywająca majątek.

21. Ponieważ zyski z majątku nie są opodatkowane przez wszystkie państwa, można by uważać za uzasadnione unikanie tylko faktycznego podwójnego opodatkowania tego rodzaju zysków. Tym samym umawiające się państwa mogą uzupełnić swoje dwustronne konwencje w taki sposób, aby jedno państwo odstąpiło od opodatkowania przyznanego mu przez jego własne prawo, jeżeli drugie państwo, któremu to prawo przyznała konwencja, z niego korzysta. W takim przypadku ustęp 5 artykułu 13 powinien zostać odpowiednio uzupełniony. Również artykuł 23A powinien zostać uzupełniony, zgodnie ze wskazaniami punktu 35 komentarza do artykułu 23A.

Ustęp 1

22. Ustęp 1 stanowi, że zyski z przeniesienia tytułu własności nieruchomości mogą być opodatkowane w państwie, w którym dana nieruchomość jest położona. Ta reguła jest zgodna z postanowieniami artykułu 6 i artykułu 22 ustęp 1. Ma ona również zastosowanie do nieruchomości stanowiących część majątku przedsiębiorstwa. W kwestii definicji nieruchomości ustęp ten odsyła do artykułu 6. Ustęp 1 artykułu 13 dotyczy jedynie zysków, jakie osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie osiąga z przeniesienia tytułu własności nieruchomości położonej w drugim umawiającym się państwie. Nie ma więc on zastosowania do zysków osiąganych ze zbycia nieruchomości położonych w umawiającym się państwie, w którym osoba przenosząca tytuł własności ma miejsce zamieszkania w rozumieniu artykułu 4 lub która ma siedzibę położoną w państwie trzecim. Do takich zysków stosuje się postanowienia ustępu 5 (a nie artykułu 21 ustęp 1, jak wskazywał komentarz przed 2002 r.).

23. Postanowienia ustępu 1 uzupełnia się postanowieniami ustępu 4, który ma zastosowanie do zysków ze zbycia całości lub części akcji z udziałów w spółce, która posiada nieruchomości.

Ustęp 2

24. Ustęp 2 zajmuje się majątkiem ruchomym stanowiącym część majątku handlowego zakładu przedsiębiorstwa. Określenie „majątek ruchomy" oznacza każdy majątek z wyjątkiem majątku nieruchomego, o którym mowa w ustępie 1. Obejmuje ono również dobra niematerialne, takie jak *goodwill*, licencje itp. Zyski z przeniesienia własności takiego majątku mogą być opodatkowane w państwie, w którym zakład jest położony, co jest zgodne z normami dotyczącymi zysków przedsiębiorstwa.

25. Ustęp ten wyraźnie wskazuje, że jego treść dotyczy przeniesienia własności majątku zakładu (samego lub łącznie z przedsiębiorstwem). Jeżeli przenosi się własność całego przedsiębiorstwa, wówczas ta reguła ma zastosowanie do zysków, o których sądzi się, iż pochodzą z przeniesienia własności majątku ruchomego stanowiącego część aktywów handlowych zakładu. Normy artykułu 7 powinny być stosowane *mutatis mutandis* bez potrzeby wyraźnego wskazywania na tę regułę. Sprawę przeniesienia majątku z zakładu w jednym państwie na rzecz zakładu (lub siedziby głównej) w drugim państwie omówiono wyżej (punkt 10).

26. Z drugiej strony ustęp 2 nie zawsze może mieć zastosowanie do zysków majątkowych w przypadku zbycia udziału w przedsiębiorstwie. Jego postanowienia mają zastosowanie tylko do majątku, który należał do sprzedającego całkowicie lub do spółki z inną osobą. Na mocy ustawodawstwa niektórych państw majątek spółki osobowej jest uważany za własność wspólników. Równocześnie ustawodawstwa innych państw traktują dla celów podatkowych spółki osobowe i inne stowarzyszenia jako osoby prawne, niezależnie od statusu ich wspólników (członków), co oznacza, że udziały w takich jednostkach są uważane za udziały i akcje w spółce z osobowością prawną. Zyski majątkowe pochodzące z przeniesienia tytułu własności takich udziałów, podobnie jak zyski ze zbycia akcji, podlegają wówczas opodatkowaniu tylko w państwie, w którym ma miejsce zamieszkania lub siedzibę osoba przenosząca własność. Umawiające się państwa mogą dwustronnie uzgodnić między sobą szczególne reguły dotyczące opodatkowania zysków majątkowych z tytułu przeniesienia własności udziału w spółce osobowej.

27. Niektóre państwa uważają, że wszystkie zyski majątkowe pochodzące ze źródeł znajdujących się na ich terytorium powinny podlegać opodatkowaniu zgodnie z ich wewnętrznym ustawodawstwem, jeżeli osoba przenosząca tytuł własności posiada zakład na ich terytorium. Ustęp 2 nie opiera się na koncepcji, którą

czasami określa się jako „przyciągającą moc zakładu". Ustęp ten stwierdza po prostu, że zyski pochodzące z przeniesienia tytułu własności majątku nieruchomego stanowiącego część majątku gospodarczego zakładu mogą być opodatkowane w państwie, w którym znajduje się zakład lub stała placówka. Zyski z przeniesienia tytułu własności każdego innego majątku ruchomego podlegają opodatkowaniu tylko w państwie, w którym sprzedający ma miejsce zamieszkania lub siedzibę, w myśl postanowień artykułu 5. Powyższe wyjaśnienia są zgodne z wyjaśnieniami zawartymi w komentarzu do artykułu 7.

27.1. W rozumieniu ustępu 2 mienie będzie tworzyło część aktywów zakładu, jeżeli własność „ekonomiczna" mienia jest przypisana temu zakładowi zgodnie z zasadami opracowanymi w raporcie Komitetu *Przypisanie zysków zakładom*[1] (zob. w szczególności punkty od 72 do 97 części I raportu) na potrzeby stosowania ustępu 2 artykułu 7. W kontekście tego ustępu „ekonomiczna" własność prawa lub mienia oznacza równowartość własności w rozumieniu opodatkowania dochodu, odrębnego przedsiębiorstwa, z towarzyszącymi mu zyskami i kosztami (na przykład prawo do każdego dochodu związanego z własnością tego mienia i ryzyko zysków lub strat związanych ze wzrostem lub spadkiem wartości tego prawa lub mienia).

27.2. W przypadku zakładu przedsiębiorstwa prowadzącego działalność ubezpieczeniową, ustalenie, czy mienie jest faktycznie związane z zakładem, będzie dokonane poprzez uwzględnienie wytycznych zawartych w części IV raportu Komitetu w odniesieniu do kwestii, czy dochody lub przychody z takiego mienia są brane pod uwagę przy ustalaniu zysku uzyskiwanego przez zakład od kwoty przypisanych mu aktywów (zob. w szczególności punkty od 165 do 170 części IV). Z uwagi na to, że wytyczne mają charakter ogólny, organy podatkowe powinny rozważyć stosowanie elastycznej i pragmatycznej metody, która uwzględni racjonalne i spójne stosowanie przez przedsiębiorstwo tych wytycznych przy ustalaniu konkretnych aktywów faktycznie związanych z zakładem.

Ustęp 3

28. Wyjątek od reguły zawartej w ustępie 2 jest zastrzeżony dla statków morskich i powietrznych eksploatowanych w transporcie międzynarodowym, dla barek eksploatowanych w żegludze śródlądowej oraz dla majątku ruchomego związanego z eksploatacją takich statków morskich, powietrznych i barek. Normalnie zyski pochodzące z przeniesienia takiego majątku podlegają opodatkowaniu tylko w państwie, w którym znajduje się faktyczny zarząd przedsiębiorstwa eksploatującego takie statki morskie, powietrzne i barki. Ta reguła jest zgodna z postanowieniami artykułu 8 i artykułu 22 ustęp 3. Przyjmuje się, że

[1] *Attribution of Profits to Permanent Establishments*, OECD, Paris 2010.

artykuł 8 ustęp 3 ma zastosowanie, jeżeli miejsce faktycznego zarządu takiego przedsiębiorstwa znajduje się na pokładzie statku lub barki. Umawiające się państwa, które wolałyby przyznać wyłączne prawo do opodatkowania państwu siedziby lub połączyć kryterium siedziby i kryterium miejsca faktycznego zarządu, mogą swobodnie w dwustronnych konwencjach zastąpić ustęp 3 postanowieniem proponowanym w punktach 2 i 3 komentarza do artykułu 8.

28.1. Ustęp 3 ma zastosowanie, jeżeli przedsiębiorstwo, które zbywa mienie, samo eksploatuje barki, statki morskie i statki powietrzne, o których mowa w ustępie, czy to w ramach własnej działalności transportowej, czy w ramach wydzierżawiania tych barek, statków morskich i statków powietrznych z pełnym wyposażeniem i z pełną załogą. Jednakże nie ma on zastosowania, jeżeli przedsiębiorstwo, które posiada barki, statki morskie i statki powietrzne nie eksploatuje ich (na przykład gdy przedsiębiorstwo wydzierżawia własne mienie innej osobie, z wyjątkiem przypadku okolicznościowego wydzierżawienia bez załogi, jak o tym mowa w punkcie 5 komentarza do artykułu 8). W takim przypadku zyski osiągnięte przez rzeczywistego właściciela tego mienia lub dóbr ruchomych z nim związanych wchodzą w zakres ustępów 2 lub 5.

28.2. Państwa członkowskie mają swobodę dalszego uściślenia artykułu 13 w odniesieniu do takiej sytuacji w ich konwencjach. Mogą one zastosować następującą alternatywną wersję ustępu 3 artykułu 13 (zob. również punkty 4.1 i 4.2 komentarza do artykułu 22):

„3. Zyski osiągane z przeniesienia własności dóbr, które stanowią część aktywów przedsiębiorstwa, a którymi są statki morskie lub statki powietrzne eksploatowane przez to przedsiębiorstwo w transporcie międzynarodowym, lub mienia ruchomego wykorzystywanego w eksploatacji tych statków morskich lub statków powietrznych podlegają opodatkowaniu tylko w umawiającym się państwie, w którym znajduje się faktyczny zarząd przedsiębiorstwa".

Ustęp 4

28.3. Postanawiając, że zyski ze zbycia akcji lub udziałów wynoszących ponad 50% ich wartości, bezpośrednio lub pośrednio, z mienia nieruchomego położonego w umawiającym się państwie mogą być opodatkowane w tym państwie, ustęp 4 postanawia, że zyski osiągnięte z przeniesienia własności tych akcji lub udziałów mogą być opodatkowane w tym państwie podobnie jak mienie nieruchome, które jest objęte ustępem 1.

28.4. Ustęp 4 zezwala na opodatkowanie całości zysków przypisywanych akcjom, do których ma on zastosowanie, nawet jeżeli część wartości akcji jest osiągana z innego mienia niż mienie ruchome położone w państwie źródła. Aby

odpowiedzieć na pytanie, czy akcje spółki osiągają, bezpośrednio lub pośrednio, więcej niż 50% wartości ich nieruchomości położonych w umawiającym się państwie, należy porównać wartość tych nieruchomości z wartością całokształtu mienia należącego do spółki, nie uwzględniając jej długów i innych zobowiązań (bez względu na zabezpieczenie hipoteką na danych nieruchomościach).

28.5. Wiele państw w ich konwencjach poszerza lub zawęża zakres tego ustępu. Na przykład niektóre państwa uważają, że przepis powinien obejmować nie tylko akcje i udziały, lecz również zyski ze zbycia praw w innych podmiotach, które nie emitują akcji ani udziałów, takich jak spółki osobowe lub powiernicze, w zakresie, w jakim wartość tych praw jest również osiągana głównie z mienia nieruchomego. Państwa, które zechcą rozszerzyć zakres stosowania tego ustępu na te prawa, mogą zmodyfikować brzmienie tego ustępu w następujący sposób:

„4. Zyski, jakie osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie czerpie ze zbycia akcji, udziałów lub podobnych praw wynoszących więcej niż 50% ich wartości, bezpośrednio lub pośrednio, z mienia nieruchomego położonego w drugim umawiającym się państwie, mogą być opodatkowane w tym drugim państwie".

28.6. Państwa mogą również podwyższyć lub obniżyć procent wartości akcji, która powinna pochodzić, bezpośrednio lub pośrednio, z nieruchomości przy zastosowaniu tego przepisu. Można to osiągnąć, zastępując „50%" stawką, jaką oba państwa zechcą ustalić. Niektóre państwa mogą także zechcieć uzgodnić inną modyfikację przepisu polegającą na ograniczeniu zakresu stosowania ustępu do przypadków, w których osoba zbywająca zechce zachować pewien poziom udziału w danym podmiocie.

28.7. Niektóre państwa uważają również, że ustęp nie powinien mieć zastosowania do zysków osiąganych ze zbycia akcji spółek, które są notowane na uznanym rynku giełdowym jednego z państw, do zysków osiąganych ze zbycia akcji w ramach reorganizacji spółki lub jeżeli mienie nieruchome, z którego ich akcje osiągają wartość, jest nieruchomością (taką jak kopalnia lub hotel), w której prowadzona jest działalność gospodarcza. Państwa, które pragną włączyć jedno lub więcej wyłączeń, mogą to uczynić.

28.8. Inny możliwy wyjątek dotyczy akcji posiadanych przez fundusze emerytalne i inne podobne podmioty. Na podstawie ustawodawstwa wewnętrznego wielu państw fundusze emerytalne i inne podobne podmioty są na ogół zwolnione od podatków od ich dochodów osiąganych z inwestycji. W celu osiągnięcia jednolitego traktowania dochodu osiąganego z krajowych i zagranicznych inwestycji niektóre państwa postanawiają dwustronnie, że dochód osiągany przez taki podmiot mający siedzibę w drugim państwie obejmujący zyski z tytułu zbycia akcji lub

udziałów, o których mowa w ustępie 4, będzie zwolniony z opodatkowania u źródła. Państwa, które zechcą to uczynić, mogą uzgodnić dwustronnie przepis zredagowany zgodnie z zapisem zawartym w punkcie 69 komentarza do artykułu 18.

28.9. Wreszcie inny możliwy wyjątek dotyczy akcji i innych podobnych interesów (zob. punkty od 67.1 do 67.7 komentarza do artykułu 10). Chociaż nie wydaje się właściwe przewidywanie odstępstwa od ustępu 4 w przypadku przeniesienia własności udziału dużego inwestora w spółce inwestującej w nieruchomości, ponieważ takie przeniesienie może być uznane za przeniesienie instrumentu zastępującego bezpośrednią inwestycję w mienie nieruchome, to jednak odstępstwo od ustępu 4 może być uzasadnione w przypadku przeniesienia własności udziału małego inwestora.

28.10. Jak wyjaśniono w punkcie 67.3 komentarza do artykułu 10, zasadne może być traktowanie udziału małego inwestora w spółce inwestycyjnej mienia nieruchomego raczej jako papier wartościowy niż jako pośredni udział w mieniu nieruchomym. W związku z tym byłoby bardzo trudno w praktyce stosować opodatkowanie w państwie źródła zysków pochodzących ze zbycia małego udziału w spółce inwestycyjnej mienia nieruchomego, będącej własnością szerokiego akcjonariatu. Ponadto, spółki inwestycyjne mienia nieruchomego, z uwagi na to, że w odróżnieniu od innych spółek uzyskujących dochód głównie z mienia nieruchomego są zobowiązane do podziału większości swoich zysków, jest mało prawdopodobne, aby istniały poważne kwoty pozostałych zysków, do których można by było zastosować podatek od zysków z przeniesienia własności majątku w porównaniu z innym rodzajem spółek. Państwa, które podzielają ten pogląd, mogą uzgodnić dwustronnie o dodaniu przed wyrazami „mogą być opodatkowane w tym drugim państwie" następującego sformułowania: „z wyjątkiem akcji należących do osoby, która posiada bezpośrednio lub pośrednio udział stanowiący mniej niż 10% ogólnego kapitału spółki, jeżeli taka spółka jest spółką inwestycyjną mienia ruchomego". (Jeżeli ustęp 4 będzie zmieniony zgodnie z formułą opisaną w punkcie 28.5 powyżej, tak aby mógł być stosowany do interesów podobnych do akcji, to słowa te powinny być odpowiednio zmienione).

28.11. Niektóre państwa uważają jednak, że ustęp 4 powinien być stosowany do każdego zysku osiąganego z przeniesienia własności akcji spółki, której wartość pochodzi z mienia nieruchomego, oraz że nie ma żadnego powodu, aby ustanawiać rozróżnienie pomiędzy spółką inwestycyjną mienia nieruchomego a spółką notowaną na giełdzie dla stosowania tego ustępu, szczególnie że pierwsza spółka nie jest opodatkowana od swojego dochodu. Te państwa są zdania, że jak długo nie ma wyjątków dla przeniesienia własności akcji spółek notowanych na giełdzie (zob. punkt 28.7 powyżej), nie powinno być specjalnych wyjątków dla udziałów w spółkach inwestycyjnych mienia nieruchomego.

Ustęp 5

29. Jeżeli chodzi o zyski z przeniesienia tytułu własności majątku innego niż wymieniony w ustępach 1, 2 i 4, to ustęp 5 stanowi, że podlegają one opodatkowaniu tylko w państwie, w którym sprzedający ma miejsce zamieszkania lub siedzibę. Jest to zgodne z normami wyłożonymi w artykule 22.

30. Artykuł nie zawiera specjalnych reguł odnoszących się do przeniesienia tytułu własności akcji lub udziałów w spółce (z wyjątkiem akcji, o których mowa w ustępie 4), lub papierów wartościowych, obligacji, skryptów dłużnych itp. Takie zyski podlegają opodatkowaniu tylko w państwie, w którym osoba przenosząca własność ma miejsce zamieszkania lub siedzibę.

31. Jeżeli akcje lub udziały zostały sprzedane przez akcjonariusza lub udziałowca spółce emitującej akcje lub udziały w związku z likwidacją takiej spółki lub w związku ze zmniejszeniem kapitału spółki, to różnica między ceną sprzedaży a ceną nominalną akcji może być traktowana w państwie, w którym spółka ma siedzibę, jako podział zysków przeznaczonych do rezerwy, a nie jako zysk z majątku. Artykuł nie wzbrania państwu siedziby spółki opodatkować taki podział według stawek przewidzianych w artykule 10; jest to dozwolone, ponieważ różnica ta wchodzi w zakres definicji określenia „dywidendy" zamieszczonej w artykule 10 ustęp 3, zgodnie z interpretacją w punkcie 28 komentarza do artykułu 10. Taka sama interpretacja może mieć również zastosowanie, jeżeli obligacje lub skrypty dłużne zostały sprzedane przez dłużnika po cenie wyższej niż ta, według której obligacje lub skrypty dłużne zostały emitowane; w takim przypadku różnica może stanowić odsetki i tym samym może podlegać ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w państwie źródła odsetek, zgodnie z artykułem 11 (zob. również punkty 20 i 21 komentarza do artykułu 11).

32. Istnieje potrzeba odróżnienia zysków ze zbycia majątku, które pochodzą ze sprzedaży akcji lub udziałów nabytych z pracowniczych opcji giełdowych przyznanych pracownikom lub członkom rady dyrektorów, od zysków osiąganych z opcji giełdowych objętych artykułem 15 lub 16. Zasady, na których oparte jest to rozróżnienie, są omówione w punktach od 12.2 do 12.5 komentarza do artykułu 15 i w punkcie 3.1 komentarza do artykułu 16.

Zastrzeżenia do artykułu

33. Hiszpania zastrzega sobie prawo do opodatkowania zysków z przeniesienia własności akcji lub innych udziałów, gdy własność tych akcji lub udziałów daje prawo, bezpośrednio lub pośrednio, do korzystania z mienia nieruchomego położonego w Hiszpanii.

34. *Skreślony*.

35. Finlandia zastrzega sobie prawo do opodatkowania zysków z przeniesienia tytułu własności akcji lub innych praw w spółkach fińskich, jeżeli własność takich akcji lub innych praw w spółce uprawnia do korzystania z majątku nieruchomego położonego w Finlandii i stanowiącego własność spółki.

36. Francja może zaakceptować postanowienia ustępu 5, lecz pragnie zachować możliwość stosowania postanowień swego ustawodawstwa dotyczących opodatkowania zysków ze zbycia akcji lub praw, które są częścią istotnego udziału w spółce mającej siedzibę we Francji.

37. *Skreślony*.

38. Nowa Zelandia zgłasza zastrzeżenie do ustępów 3 i 5.

39. Chile i Szwecja pragną zastrzec sobie prawo opodatkowania zysków pochodzących ze zbycia akcji lub innych form udziału w swoich spółkach.

40. Turcja zastrzega sobie prawo do opodatkowania, zgodnie ze swym ustawodawstwem, zysków pochodzących z przeniesienia własności majątku ruchomego i innego majątku niż wymieniony w ustępie 2, w granicach jej terytorium, jeżeli okres między nabyciem a zbyciem jest krótszy niż dwa lata.

41. Bez względu na postanowienia ustępu 5 tego artykułu, jeżeli cena sprzedaży akcji lub udziałów jest traktowana na mocy duńskiego ustawodawstwa jako dywidenda, to Dania zastrzega sobie prawo do opodatkowania ceny sprzedaży jako dywidendy, zgodnie z postanowieniami artykułu 10 ustęp 2.

42. Japonia zastrzega sobie prawo do opodatkowania zysków pochodzących ze zbycia akcji japońskiej instytucji finansowej, jeżeli akcje te zostały wcześniej nabyte od rządu Japonii przez osobę, która je zbywa, a rząd Japonii sam nabył je wcześniej w ramach postępowania naprawczego tej instytucji finansowej koniecznego z powodu niewypłacalności tej instytucji.

43. Dania, Irlandia, Norwegia i Zjednoczone Królestwo zastrzegają sobie prawo do zamieszczania w specjalnym artykule postanowień dotyczących zysków związanych z pracami badawczymi w pasie przybrzeżnym w zakresie poszukiwania węglowodorów, ich eksploatacją i związaną z tym działalnością.

43.1. Grecja zastrzega sobie prawo zamieszczania specjalnych klauzul w oddzielnym artykule dotyczącym zysków osiąganych z prac badawczych w pasie przybrzeżnym w zakresie poszukiwania, eksploatacji i związanej z tym działalności.

44. Dania, Norwegia i Szwecja zastrzegają sobie prawo do zamieszczania specjalnych postanowień dotyczących zysków pochodzących z konsorcjum transportu lotniczego Scandinavian Airlines System (SAS).

45. Korea zastrzega sobie prawo do opodatkowania zysków pochodzących z przeniesienia własności akcji i udziałów lub innych praw stanowiących istotną część udziału w spółce, której siedziba znajduje się w Korei.

46. Stany Zjednoczone pragną zastrzec sobie prawo do opodatkowania pewnych zysków z majątku nieruchomego na mocy ustawy o podatku od inwestycji zagranicznych w zakresie nieruchomości (Foreign Investment in Real Property Tax Act).

47. Ze względu na swą szczególną pozycję w zakresie żeglugi Grecja zastrzega sobie swobodę działania w odniesieniu do postanowień konwencji dotyczących zysków pochodzących z przeniesienia własności statków i majątku ruchomego związanego z eksploatacją takich statków.

48. Irlandia zastrzega sobie prawo do opodatkowania zysków ze sprzedaży majątku przez osobę fizyczną, która posiadała miejsce zamieszkania w Irlandii przez okres pięciu lat przed zbyciem majątku.

49. Meksyk zastrzega sobie prawo stosowania przepisów zawartych w jego ustawodawstwie w sprawie opodatkowania zysków ze sprzedaży akcji lub podobnych praw w spółce mającej siedzibę w Meksyku.

50. Stany Zjednoczone zastrzegają sobie prawo włączenia w zakres ustępu 3 artykułu 13 zysków ze sprzedaży kontenerów.

51. Belgia, Luksemburg, Holandia i Szwajcaria zastrzegają sobie prawo niewłączania do swoich konwencji ustępu 4.

[KOMENTARZ DO ARTYKUŁU 14
OPODATKOWANIE WOLNYCH ZAWODÓW]

[Artykuł 14 został skreślony z Modelowej konwencji 29 kwietnia 2000 r. na podstawie raportu zatytułowanego *Kwestie związane z artykułem 14 Modelowej konwencji OECD* (*Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention*, przyjętego przez Komitet Spraw Podatkowych 22 stycznia 2000 r. i przedrukowanego w t. II na s. R(16)-1). Decyzja ta wynikała z faktu, że nie było zamierzonej różnicy między pojęciem zakładu, które figurowało w artykule 7, a pojęciem stałej placówki stosowanym w artykule 14 ani między sposobem obliczania zysków i podatku według artykułu 7 czy artykułu 14. Ponadto, czasami trudno było jasno określić, jaka działalność wchodzi w zakres artykułu 14, a nie wchodzi w zakres artykułu 7. Skutkiem skreślenia artykułu 14 jest to, że dochód osiągany z wykonywania wolnego zawodu i innej działalności o niezależnym charakterze jest traktowany jak dochód przedsiębiorstw na podstawie artykułu 7].

KOMENTARZ DO ARTYKUŁU 15

OPODATKOWANIE DOCHODU Z PRACY[1]

1. Ustęp 1 ustala ogólną zasadę w zakresie opodatkowania dochodu z tytułu pracy najemnej, z wyjątkiem emerytur, zgodnie z którą taki dochód podlega opodatkowaniu w państwie, w którym praca jest rzeczywiście wykonywana. Kwestia, czy usługi są lub nie są świadczone w ramach wykonywania zatrudnienia, może czasem prowadzić do trudności, które są omawiane w punktach 8.1 i następnych. Praca jest wykonywana w miejscu, w którym osoba fizycznie przebywa, gdy wykonuje pracę, za którą otrzymuje wynagrodzenie. Konsekwencją wymienionych wyżej faktów jest to, że osoba mająca miejsce zamieszkania w jednym umawiającym się państwie i otrzymująca wynagrodzenie z tytułu pracy najemnej ze źródeł pochodzących z drugiego państwa nie może być opodatkowana w tym drugim państwie tylko z tej przyczyny, że wyniki jej pracy są tam wykorzystywane.

2. Ogólna zasada zawiera jedynie wyjątek dotyczący emerytur (artykuł 18) oraz wynagrodzeń i emerytur związanych ze służbą państwową (artykuł 19). Wynagrodzenia członków rad nadzorczych spółek są objęte treścią artykułu 16.

2.1. Państwa członkowskie przyjmują na ogół, że określenie „pensje, płace i inne podobne wynagrodzenia" obejmuje także świadczenia w naturze uzyskiwane z tytułu zatrudnienia (na przykład akcje pracownicze, korzystanie z mieszkania, samochodu, ubezpieczenia chorobowe, ubezpieczenia na życie lub członkostwo w klubie).

2.2. Przewidziany w artykule warunek opodatkowania przez państwo źródła postanawia, iż pensje, płace i inne podobne wynagrodzenia powinny być osiągane

[1] Przed 2000 r. artykuł 15 odnosił się do „pracy najemnej" w przeciwieństwie do tytułu artykułu 14, który odnosił się do „wolnych zawodów". W wyniku wykreślenia artykułu 14, tytuł artykułu 15 odnosi się do „dochodu z pracy". To określenie jest częściej używane w odniesieniu do działalności objętej artykułem. Zmiana ta w żadnej mierze nie zmienia zakresu tego artykułu.

z wykonywania pracy najemnej w tym państwie. Ma to zastosowanie bez względu na to, kiedy taki dochód może być wypłacony, zapisany na rachunek lub w inny sposób definitywnie nabyty przez pracownika najemnego.

3. Ustęp 2 zawiera wyjątek od reguły zawartej w ustępie 1. Ten wyjątek to opodatkowanie osób fizycznych świadczących usługi w ramach zatrudnienia (jak na przykład przedstawiciele handlowi, pracownicy budowlani, inżynierowie itd.) w granicach, w jakich ich wynagrodzenie nie wchodzi w zakres postanowień innych artykułów, które mają zastosowanie do służby państwowej, artystów lub sportowców.

4. Aby wynagrodzenie zostało zwolnione z opodatkowania, muszą być spełnione trzy warunki. Pierwszy warunek polega na tym, że zwolnienie jest ograniczone okresem 183 dni. Postanawia się następnie, że ten okres nie może być przekroczony „w każdorazowym dwunastomiesięcznym okresie rozpoczynającym się lub kończącym w danym roku podatkowym". Stwierdzenie to różni się znacznie od sformułowań Projektu konwencji z 1963 r. i Modelowej konwencji z 1977 r., według których okres 183 dni nie mógł być przekroczony w ciągu danego roku podatkowego. Sformułowanie to stawało się źródłem trudności, gdy rok podatkowy umawiających się państw nie był identyczny, i otwierało możliwość organizowania prac w taki na przykład sposób: robotnicy przebywali w danym państwie przez ostatnie pięć i pół miesiąca danego roku i przez pierwsze pięć i pół miesiąca roku następnego. Obecna redakcja punktu 2a wyklucza te możliwości unikania opodatkowania. Przy stosowaniu takiej redakcji należy brać pod uwagę wszystkie możliwe kolejne dwunastomiesięczne okresy, nawet te, które, do pewnego stopnia, pokrywają się z innymi. Jeżeli na przykład pracownik przebywał w danym państwie 150 dni między 1 kwietnia 2001 r. a 31 marca 2002 r., lecz był obecny w nim 210 dni między 1 sierpnia 2001 r. a 31 lipca 2002 r., to pobyt pracownika przekraczał 183 dni podczas drugiego dwunastomiesięcznego wskazanego wyżej okresu, mimo iż nie spełnił on wymogu minimalnej obecności podczas pierwszego okresu, a pierwszy okres pokrywa się częściowo z drugim.

5. Choć państwa członkowskie stosowały różne formuły przy obliczaniu 183 dni, to jednak istnieje tylko jeden sposób odpowiadający treści tego ustępu, a mianowicie metoda określająca „dni fizycznej obecności". Stosowanie tej metody jest proste, ponieważ osoba fizyczna albo jest obecna w danym kraju, albo jest nieobecna. Obecność może być łatwo udokumentowana przez podatnika, gdy władza podatkowa żąda dowodu. W ramach tej metody brane są pod uwagę następujące elementy: część dnia, dzień przybycia, dzień wyjazdu i wszystkie inne dni spędzone w danym państwie, takie jak soboty i niedziele, święta narodowe, urlopy przed, w czasie i po zakończeniu działalności, krótkie przerwy (szkolenia, strajki, zamknięcie przedsiębiorstwa, opóźnienia dostaw), dni choroby (z wyjątkiem zdarzeń uniemożliwiających wyjazd osobie, która w danym przypadku mogłaby uzyskać

zwolnienie podatkowe) oraz dni zajęte z powodu śmierci lub choroby w rodzinie. Nie bierze się pod uwagę dni spędzonych w tym państwie w czasie przejazdu między dwoma miejscami położonymi poza tym państwem. Wynika z tego, że każdy pełny dzień spędzony poza danym państwem, czy to w celach wakacyjnych, służbowych, czy z innej przyczyny, nie może być brany pod uwagę. Każda część dnia, nawet bardzo krótka, spędzona przez podatnika w danym państwie liczy się jako dzień obecności w tym państwie przy obliczaniu okresu 183 dni.

5.1. Dni, w których podatnik ma miejsce zamieszkania w państwie źródła, nie powinny jednak być brane pod uwagę przy obliczaniu. Podpunkt a powinien być czytany w kontekście pierwszej części ustępu 2, która odwołuje się do „wynagrodzenia uzyskiwanego przez osobę mającą miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie z tytułu pracy wykonywanej w drugim umawiającym się państwie" i nie ma zastosowania do osoby, która mieszka i pracuje w tym samym państwie. Wyrażenie „beneficjent przebywa", które figuruje w podpunkcie a nawiązuje do beneficjenta takiego wynagrodzenia i w okresie zamieszkania w państwie źródła osoba nie może być uważana za beneficjenta wynagrodzeń osiąganych przez osobę mającą miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie z tytułu zatrudnienia wykonywanego w drugim umawiającym się państwie. Taki wniosek ilustrują następujące przykłady:

- Przykład 1: Od stycznia do grudnia 2001 r. X przebywa i ma miejsce zamieszkania w państwie S. 1 stycznia 2002 r. X jest zatrudniony przez pracodawcę, którego siedziba jest w państwie R, i przenosi się do państwa R, którego zostaje rezydentem. X jest następnie wysłany przez swojego pracodawcę do państwa S od 15 do 31 marca 2002 r. W tym przypadku X jest obecny w państwie S przez 292 dni między 1 kwietnia 2001 r. a 31 marca 2002 r., lecz ponieważ ma on miejsce zamieszkania w państwie S, to pierwszy okres nie jest brany pod uwagę przy obliczaniu okresów, o których mowa w podpunkcie a.
- Przykład 2: Od 15 do 31 października 2001 r. Y, mający miejsce zamieszkania w państwie R, przebywa w państwie S w celu przygotowania działalności w tym państwie spółki ACO, mającej siedzibę w państwie R. 1 maja 2002 r. Y przenosi się do państwa S, którego zostaje rezydentem, i pracuje jako kierownik nowo utworzonej spółki ACO, która jest rezydentem państwa S. W tym przypadku, Y przebywa w państwie S 184 dni między 15 października 2001 r. a 14 października 2002 r., lecz ponieważ ma miejsce zamieszkania w państwie S, to ten ostatni okres nie jest brany pod uwagę przy obliczaniu okresów, o których mowa w podpunkcie a.

6. Drugi warunek polega na tym, że pracodawca wypłacający wynagrodzenie nie może mieć miejsca zamieszkania lub siedziby w państwie, w którym wykonywana jest praca najemna. Niektóre państwa członkowskie mogą jednak uważać, iż nie jest właściwe rozszerzanie wyjątku w ustępie 2 na przypadki, gdy pracodawca

nie ma miejsca zamieszkania lub siedziby w państwie miejsca zamieszkania pracownika, ponieważ mogą zaistnieć administracyjne trudności przy ustalaniu dochodu z pracy pracownika lub w wyegzekwowaniu obowiązku pracodawcy pobrania u źródła podatku od wynagrodzenia. Umawiające się państwa, które podzielają ten pogląd, mogą przyjąć dwustronnie następujący wariant punktu 2b:

„wynagrodzenia są wypłacane przez pracodawcę lub w imieniu pracodawcy, który ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w pierwszym państwie".

6.1. Stosowanie drugiego warunku w przypadku spółek osobowych przejrzystych pod względem podatkowym powoduje pewne problemy z uwagi na to, że na mocy artykułu 4 nie mają one w umawiającym się państwie siedziby (zob. punkt 8.2 komentarza do artykułu 4). Choć jest rzeczą oczywistą, że taka spółka osobowa może kwalifikować się jako pracodawca (szczególnie zgodnie z definicją tego określenia zawartą w prawie wewnętrznym niektórych państw, jeżeli pracodawca jest określony jako osoba podlegająca podatkowi od płac), stosowanie warunku na szczeblu spółki osobowej, bez uwzględnienia sytuacji wspólników, byłoby pozbawione sensu.

6.2. Przedmiotem i celem punktów 2b i 2c jest uniknięcie opodatkowania u źródła z tytułu pracy krótkotrwałej w granicach, w jakich dochód z pracy nie może być traktowany jako koszt podlegający potrąceniu w państwie źródła z uwagi na to, że pracodawca, nie mając miejsca zamieszkania lub siedziby w tym państwie i nie posiadając w nim zakładu, nie podlega podatkowi w tym państwie. Postanowienia tych punktów mogą być uzasadnione również z uwagi na fakt, że nałożenie u źródła obowiązku potrącenia z tytułu pracy krótkoterminowej w danym państwie może być traktowane jako pociągające za sobą znaczne obciążenie administracyjne, jeżeli pracodawca nie ma w tym państwie ani miejsca zamieszkania, ani zakładu. W celu uzyskania poprawnej interpretacji punktu 2b, zgodnej z jego kontekstem i przedmiotem, należy uważać, że punkt ten w przypadku spółek osobowych uważanych za podmioty przejrzyste pod względem podatkowym odnosi się do wspólników spółki. Określenia „pracodawca" i „osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę" figurujące w punkcie 2b byłyby więc stosowane na poziomie wspólników, a nie spółki osobowej. To podejście jest zgodne z podejściem, według którego inne postanowienia konwencji podatkowych powinny być stosowane na szczeblu wspólników, a nie spółki osobowej. Taka interpretacja może być początkiem trudności, jeśli wspólnicy zamieszkują w różnych państwach, lecz trudności mogą być rozstrzygnięte w drodze procedury polubownej przez określenie na przykład państwa, w którym zamieszkują wspólnicy posiadający większość udziałów w spółce osobowej (to znaczy państwa, które domagać się będzie największej części odliczenia).

7. Zgodnie z trzecim warunkiem, jeżeli pracodawca posiada zakład w państwie, w którym praca jest wykonywana, zwolnienie od podatku przyznaje się wtedy, gdy

wynagrodzenie nie jest wypłacane przez ten zakład. Określenie „ponoszone przez" powinno być interpretowane w świetle postanowienia punktu 2c artykułu, którego celem jest zapewnienie, aby wyjątek zawarty w ustępie 2 nie miał zastosowania do wynagrodzenia, które może prowadzić do obliczania zgodnie z zasadami wyrażonymi w artykule 7 i charakterem wynagrodzenia przy obliczaniu zysków zakładu położonego w państwie, w którym praca jest wykonywana.

7.1. Fakt, czy pracodawca faktycznie rościł sobie prawo do potrącenia wynagrodzenia przy obliczaniu podlegających opodatkowaniu zysków zakładu, nie jest decydujący, ponieważ prawdziwym kryterium jest to, czy dozwolone potrącenie z tytułu tego wynagrodzenia powinno być wzięte pod uwagę przy ustalaniu zysków związanych z zakładem. To kryterium mogłoby być spełnione nawet w przypadku, gdyby nie została odliczona żadna kwota w wyniku tego, że zakład był wyłączony z podatku w państwie źródła lub gdy pracodawca postanowił po prostu nie żądać odliczenia, do którego miał prawo. To kryterium mogłoby być również spełnione w przypadku, gdy wynagrodzenie nie podlega odliczeniu jedynie z uwagi na jego istotę (na przykład gdy państwo uzna, że emitowanie akcji zgodnie z pracowniczymi opcjami giełdowymi nie daje podstaw do odliczenia) niż z uwagi na to, że nie może być przypisane zakładowi.

7.2. Na potrzeby ustalenia zysków związanych z zakładem, zgodnie z ustępem 2 artykułu 7, wynagrodzenie wypłacone pracownikowi przedsiębiorstwa umawiającego się państwa za usługi świadczone w drugim państwie na rzecz zakładu przedsiębiorstwa położonego w tym drugim państwie może, z uwagi na okoliczności, prowadzić albo do potrącenia bezpośredniego, albo potrącenia hipotetycznej opłaty, na przykład za usługi świadczone zakładowi przez inną część przedsiębiorstwa. W tym ostatnim przypadku, ponieważ hipotetyczna opłata wymagana przez fikcję prawną odrębnego samodzielnego przedsiębiorstwa stosowana na podstawie ustępu 2 artykułu 7 stanowi raczej mechanizm przewidziany w tym ustępie jedynie na potrzeby określenia zysków przypisanych zakładowi, to fikcja ta nie ma wypływu na ustalenie, czy koszt tego wynagrodzenia jest lub nie jest ponoszony przez zakład.

8. Istnieje bezpośredni związek pomiędzy zasadami leżącymi u podstaw wyłączenia i warunków zawartych w ustępie 2 a artykułem 7. Artykuł 7 jest oparty na zasadzie, że przedsiębiorstwo umawiającego się państwa nie powinno podlegać opodatkowaniu w drugim państwie, chyba że jego obecność gospodarcza w tym drugim państwie osiągnęła wystarczający poziom, aby stanowić zakład. Warunek zawarty w ustępie 2 artykułu 15 rozszerzył tę zasadę na opodatkowanie pracowników takiego przedsiębiorstwa, jeżeli ich praca wykonywana jest w drugim państwie przez względnie krótki okres. Jasno wynika z podpunktów b i c, że to wyłączenie nie ma zastosowania, jeżeli praca jest wykonywana dla przedsiębiorstwa, którego zyski podlegają opodatkowaniu w państwie, bądź z uwagi na to, że

przedsiębiorstwo jest prowadzone przez osobę mającą miejsce zamieszkania w tym państwie, bądź też dlatego, że posiada ono w nim zakład, któremu usługi te mogą być przypisane.

8.1. W niektórych przypadkach może być trudno ustalić, czy usługi świadczone w państwie przez osobę fizyczną mającą miejsce zamieszkania w drugim państwie i świadczone dla przedsiębiorstwa pierwszego państwa (lub które posiada zakład w tym państwie) są usługami świadczonymi w ramach pracy najemnej, do których ma zastosowanie artykuł 15, lub są usługami świadczonymi przez odrębne przedsiębiorstwo, do których stosuje się artykuł 7, lub ogólniej, czy ma zastosowanie wyłączenie. Gdy poprzednio komentarz omawiał przypadki, w których postanowienia były pomyślane głównie w celu skorzystania z wyłączenia zawartego w ustępie 2 artykułu 15, stwierdzono, że takie same kwestie mogą powstać w innych przypadkach, które nie pociągały za sobą transakcji motywowanych względami podatkowymi. Komentarz został więc poprawiony w sposób umożliwiający bardziej wyczerpujące traktowanie tych zagadnień.

8.2. W niektórych państwach formalne stosunki oparte na kontraktach nie są kwestionowane ze względów podatkowych, chyba że są jakieś dowody manipulacji i te państwa, w ramach prawa wewnętrznego, mogą uważać, że zatrudnienie wykonywane jest jedynie, jeżeli istnieje formalny stosunek zatrudnienia (pracy).

8.3. Jeżeli państwa, które przyjmą takie podejście, obawiają się, że może ono prowadzić do przyznania korzyści z wyłączenia przewidzianego w ustępie 2 w niechcianych sytuacjach (na przykład w przypadku najmu siły roboczej), to mogą uchwalić dwustronnie postanowienie zredagowane w następujący sposób:

„Ustęp 2 niniejszego artykułu nie stosuje się do wynagrodzeń otrzymanych przez osobę mającą miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie z tytułu zatrudnienia w drugim umawiającym się państwie i wypłacanych przez lub w imieniu pracodawcy, który nie jest osobą mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym drugim państwie, jeżeli:

a) odbiorca świadczy usługi, w ramach tego zatrudnienia, osobie innej niż pracodawca i ta osoba bezpośrednio lub pośrednio nadzoruje, kieruje lub kontroluje sposób, w jaki usługi te są wykonywane; oraz
b) usługi te stanowią integralną część działalności gospodarczej przedsiębiorstwa wykonywanej przez tę osobę.

8.4. Jednakże, w wielu państwach zostały opracowane różne zasady wynikające z ustawodawstw i orzecznictwa (na przykład zasada przewagi meritum nad formą) na potrzeby odróżniania przypadków, w których usługi świadczone przez osobę dla przedsiębiorstwa powinny być uznane jako usługi świadczone w ramach stosunku zatrudnienia (umowa o pracę), od przypadków, w których takie usługi

powinny być uważane jako usługi świadczone na podstawie umowy o świadczenie usług między dwoma odrębnymi przedsiębiorstwami (umowa świadczenia usług). Rozróżnienie zachowuje całą swoją zasadność przy stosowaniu postanowień artykułu 15, w szczególności podpunktów b i c. Z zastrzeżeniem ograniczenia opisanego w punkcie 8.11 i jeżeli kontekst konkretnej konwencji nie wymaga innej interpretacji, do prawa państwa źródła należy ustalenie, czy usługi świadczone przez osobę fizyczną w tym państwie są wykonywane z tytułu stosunku pracy najemnej i takie ustalenie będzie stanowiło o sposobie, w jakim takie państwo stosuje konwencję.

8.5. W niektórych wypadkach usługi świadczone przez osobę fizyczną dla przedsiębiorstwa mogą być uważane jako usługi wynikające ze stosunku zatrudnienia w rozumieniu wewnętrznego prawa podatkowego, nawet jeżeli takie usługi są świadczone na podstawie formalnej umowy o świadczenie usług między, z jednej strony, przedsiębiorstwem, które nabywa te usługi, a z drugiej strony, bądź samą osobą fizyczną, bądź innym przedsiębiorstwem, którego osoba ta formalnie jest pracownikiem lub z którym zawarła inną umowę o świadczenie usług.

8.6. W takich przypadkach stosowne prawo wewnętrzne może na przykład nie uwzględniać sposobu, w jaki usługi te zostały zakwalifikowane w umowach formalnych. Może ono preferować skupianie się na charakterze usług świadczonych przez osobę fizyczną i ich integracji z działalnością przedsiębiorstwa, które nabywa usługi, w celu stwierdzenia, że istnieje stosunek zatrudnienia najemnego między osobą fizyczną a tym przedsiębiorstwem.

8.7. Ponieważ koncepcja pracy najemnej, do której odsyła artykuł 15, musi być ustalona zgodnie z prawem wewnętrznym państwa, które stosuje konwencję (z zastrzeżeniem ograniczenia opisanego poniżej, w punkcie 8.11, i jeżeli kontekst konkretnej konwencji nie wymaga innej interpretacji), wynika z tego, że państwo, które uważa takie usługi za usługi wynikające z zatrudnienia, będzie odpowiednio stosowało artykuł 15. Tym samym stwierdzi logicznie, że przedsiębiorstwo, na rzecz którego wykonywane są usługi, jest związane stosunkiem pracy z osobą fizyczną i tym samym stanowi jego pracodawcę w rozumieniu podpunktów 2b i 2c. Taki wniosek jest spójny z przedmiotem i celem ustępu 2 artykułu 15, ponieważ w tym przypadku można mówić, że usługi zatrudnienia są świadczone osobie mającej miejsce zamieszkania w państwie, w którym usługi są wykonywane.

8.8. Jak wskazano w punkcie 8.2, nawet jeżeli prawo wewnętrzne państwa, które stosuje konwencję, nie pozwala zakwestionować formalnego stosunku umownego i tym samym nie pozwala temu państwu uważać, że usługi świadczone lokalnemu przedsiębiorstwu przez osobę fizyczną, która jest formalnie zatrudniona przez nierezydenta, są świadczone w ramach stosunku zatrudnienia (umowa

o pracę) z tym lokalnym przedsiębiorstwem – to jest możliwe, że to państwo może odrzucić stosowanie wyłączenia zawartego w ustępie 2 w przypadkach nadużyć.

8.9. Różne metody dostępne państwom pragnącym zwalczać takie nadużycia opisane są w sekcji „Niewłaściwe korzystanie z konwencji" w komentarzu do artykułu 1. Jak wyjaśniono w punkcie 9.4 tego komentarza, uzgodniono, że państwa nie są zobowiązane do przyznawania korzyści wynikających z konwencji podatkowej, gdy dokonano transakcji, której konsekwencją było nadużycie postanowień takiej konwencji. Jednakże, jak zaznaczono w punkcie 9.5 tego komentarza, nie powinno się tak łatwo zakładać, że taki przypadek zachodzi (zob. również punkt 22.2 tego komentarza).

8.10. Metoda opisana w poprzednich punktach zezwala państwu, w którym wykonywana jest działalność, na odrzucenie stosowania ustępu 2 w przypadkach nadużyć oraz w przypadku gdy, na mocy pojęcia zatrudnienia w prawie wewnętrznym tego państwa, usługi świadczone lokalnemu przedsiębiorstwu przez osobę fizyczną, która jest formalnie zatrudniona przez nierezydenta, są wykonywane na podstawie stosunku zatrudnienia (umowa o pracę) z tym lokalnym przedsiębiorstwem. Metoda ta powoduje, że zwolnienie od podwójnego opodatkowania będzie zapewnione w państwie miejsca zamieszkania osoby fizycznej, nawet jeżeli państwo nie uważa na mocy własnego prawa wewnętrznego, że istnieje stosunek zatrudnienia między osobą fizyczną a przedsiębiorstwem, na rzecz którego usługi są świadczone. I rzeczywiście, o ile państwo miejsca zamieszkania uznaje, że koncepcja zatrudnienia w ustawodawstwie podatkowym państwa źródła, lub fakt, że transakcje stanowiące nadużycie przepisów konwencji zostały wykonane, zezwala temu państwu na opodatkowanie dochodów osoby fizycznej związanych z jej zatrudnieniem zgodnie z konwencją, państwo to powinno przyznać zwolnienie od podwójnego opodatkowania zgodnie z zobowiązaniami zawartymi w artykułach 23A i 23B (zob. punkty od 32.1 do 32.7 komentarza do tych artykułów). Postępowanie polubowne przewidziane w ustępie 1 artykułu 25 będzie dostępne w przypadkach, w których państwo miejsca zamieszkania uważa, że drugie państwo niepoprawnie zastosowało metodę opisaną powyżej i tym samym uważa, że drugie państwo nie opodatkowało odnośnego dochodu zgodnie z postanowieniami konwencji.

8.11. Jednakże wniosek, że na mocy prawa wewnętrznego formalny stosunek umowny powinien być zignorowany, powinien być osiągnięty na podstawie kryteriów obiektywnych. Tak więc państwo nie może dowodzić, że na podstawie jego prawa wewnętrznego usługi wynikają z zatrudnienia, jeżeli na podstawie faktów i okoliczności wynika jasno, że usługi te są świadczone na podstawie umowy o świadczenie usług zawartej między dwoma odrębnymi przedsiębiorstwami. Ulga zapewniona na podstawie ustępu 2 artykułu 15 okazałaby się bez znaczenia, gdy-

by państwa miały prawo uważać usługi za usługi wynikające z zatrudnienia w przypadkach, w których w sposób oczywisty nie ma stosunku zatrudnienia, lub gdyby mogły odmawiać statusu pracodawcy przedsiębiorstwu prowadzonemu przez nierezydenta, gdy wynika jasno, że to przedsiębiorstwo zapewnia usługi za pośrednictwem własnego personelu na rzecz przedsiębiorstwa prowadzonego przez rezydenta. I odwrotnie, jeżeli usługi świadczone przez osobę fizyczną mogą być słusznie uważane przez państwo jako wykonywane w ramach stosunku zatrudnienia, a nie na podstawie umowy o świadczenie usług zawartej między dwoma przedsiębiorstwami, wówczas państwo to powinno również logicznie uważać, że osoba fizyczna nie prowadzi działalności na rzecz przedsiębiorstwa, które jest dla tej osoby formalnym pracodawcą; może to być istotne na przykład na potrzeby ustalenia, czy to przedsiębiorstwo ma zakład w miejscu, w którym osoba fizyczna wykonuje swoją działalność.

8.12. Nie zawsze jednak jest łatwe do ustalenia, czy usługi świadczone przez osobę fizyczną mogą być słusznie uważane przez państwo jako usługi świadczone w ramach stosunku zatrudnienia czy też jako usługi wykonywane na podstawie umowy o świadczenie usług zawartej między dwoma przedsiębiorstwami. Wszelka rozbieżność między państwami w tej kwestii powinna być rozstrzygnięta z uwzględnieniem następujących zasad i przykładów (przy zastosowaniu w razie potrzeby postępowania polubownego).

8.13. Charakter usług świadczonych przez osobę fizyczną jest ważnym czynnikiem, ponieważ logicznie jest zakładać, że pracownik świadczy usługi, które są integralną częścią działalności prowadzonej przez jego pracodawcę. Będzie więc ważną sprawą ustalenie, czy usługi świadczone przez osobę fizyczną stanowią integralną część działalności przedsiębiorstwa, któremu usługi te są dostarczane. W tym celu najważniejszym czynnikiem będzie ustalenie, które przedsiębiorstwo ponosi odpowiedzialność lub ryzyko za osiągnięte wyniki pracy wykonanej przez osobę fizyczną. Jednakże oczywiste jest, że analiza ta będzie miała znaczenie tylko wówczas, jeżeli usługi osoby fizycznej są świadczone bezpośrednio dla przedsiębiorstwa. Jeżeli na przykład osoba fizyczna świadczy usługi na rzecz producenta-chałupnika lub na rzecz przedsiębiorstwa będącego podwykonawcą, wówczas usługi tej osoby fizycznej nie są świadczone przedsiębiorstwom, które otrzymają dane produkty lub usługi.

8.14. Jeżeli porównanie charakteru usług świadczonych przez osobę fizyczną z działalnością wykonywaną przez jego formalnego pracodawcę oraz przez przedsiębiorstwo, na którego rzecz usługi te są wykonywane, wskazuje na istnienie stosunku zatrudnienia, który różni się od formalnego stosunku umownego, znaczenie dla ustalenia, czy rzeczywiście ma to miejsce, mogą mieć następujące dodatkowe kryteria:

- uprawnienie do instruowania pracownika odnośnie do sposobu, w jaki praca powinna być wykonywana;
- kontrolowanie i ponoszenie odpowiedzialności za miejsce, w którym praca jest wykonywana;
- wynagrodzenie osoby fizycznej jest bezpośrednio fakturowane przez formalnego pracodawcę przedsiębiorstwu, na rzecz którego usługi są wykonywane (zob. punkt 8.15 poniżej);
- udostępnienie pracownikowi urządzeń i materiałów koniecznych do wykonywania pracy;
- ustalenie liczby i kwalifikacji pracowników wykonujących pracę;
- prawo do wyboru osoby fizycznej, która będzie wykonywała pracę, oraz zakończenia stosunku umownego nawiązanego z tą osobą w celu wykonania danej pracy;
- prawo do nakładania kar dyscyplinarnych związanych z pracą tej osoby fizycznej;
- ustalenie urlopów i godzin pracy tej osoby fizycznej.

8.15. Jeżeli osoba, która formalnie jest pracownikiem jakiegoś przedsiębiorstwa, świadczy usługi innemu przedsiębiorstwu, finansowe porozumienia zawarte pomiędzy tymi dwoma przedsiębiorstwami będą oczywiście miały znaczenie, ale niekoniecznie będą decydujące na potrzeby ustalenia, czy wynagrodzenie osoby fizycznej jest bezpośrednio fakturowane przez formalnego pracodawcę przedsiębiorstwu, na rzecz którego usługi są wykonywane. Na przykład jeżeli honorarium zafakturowane przez przedsiębiorstwo, które formalnie zatrudnia tę osobę fizyczną, stanowi wynagrodzenie, dodatkowe korzyści i inne koszty pracownicze tej osoby za usługi, które osoba ta wykonała dla drugiego przedsiębiorstwa, bez marży zysku, lub z marżą zysku, która policzona jest jako procent od tego wynagrodzenia, dodatkowych korzyści i innych kosztów pracowniczych, wskazywałoby to, że wynagrodzenie osoby fizycznej jest bezpośrednio fakturowane przez formalnego pracodawcę przedsiębiorstwu, dla którego są wykonywane usługi. Jednakże nie można uważać, że ma to miejsce, jeżeli kwoty zafakturowane za wykonane usługi nie mają żadnego związku z wynagrodzeniem osoby fizycznej, lub jeżeli wynagrodzenie to jest jednym z wielu elementów uwzględnionych na fakturze z tytułu tego, co rzeczywiście stanowi umowę o świadczenie usług (na przykład jeżeli firma konsultingowa obciąża klienta na podstawie stawki godzinowej za czas pracy jednego z jej pracowników nad wykonaniem konkretnej umowy i stawka ta uwzględnia różne koszty firmy), pod warunkiem że jest to zgodne z zasadą wolnego rynku, jeżeli oba przedsiębiorstwa są powiązane. Ważną sprawą jest jednak podkreślenie, że kwestia, czy wynagrodzenie osoby fizycznej jest bezpośrednio zafakturowane przez formalnego pracodawcę przedsiębiorstwu, dla którego usługi są wykonywane, jest tylko ustaleniem, czy usługi są tylko jednym z pomocniczych czynników, ważnym dla ustalenia, czy usługi świadczone przez osobę fizyczną

mogą być słusznie uważane przez państwo jako usługi świadczone w ramach stosunku zatrudnienia, a nie w ramach umowy o świadczenie usług zawartej między dwoma przedsiębiorstwami.

8.16. Przykład 1: Aco, spółka mająca siedzibę w państwie A, zawarła umowę z Bco, spółką mającą siedzibę w państwie B, na świadczenie usług szkoleniowych. Spółka Aco jest wyspecjalizowana w kształceniu personelu w zakresie posługiwania się różnymi oprogramowaniami komputerowymi, a Bco pragnie przeszkolić swój personel w zakresie stosowania nabytych ostatnio programów komputerowych. X, pracownik spółki Aco, mający miejsce zamieszkania w państwie A, jest wysłany do biur spółki Bco w państwie B, w celu przeprowadzenia kursów szkoleniowych w ramach tej umowy.

8.17. W danym przypadku, państwo B nie mogłoby twierdzić, że X posiada stosunek zatrudnienia z Bco, lub że Aco nie jest pracodawcą X w rozumieniu konwencji zawartej między państwami A i B. X jest formalnie pracownikiem Aco i usługi, które świadczy, w świetle czynników omawianych w punktach 8.13 i 8.14, stanowią integralną część działalności gospodarczej Aco. Usługi, jakie świadczy X spółce Bco, są świadczone w imieniu spółki Aco na podstawie umowy zawartej między dwoma przedsiębiorstwami. W związku z tym, jeżeli X nie jest obecny w państwie B dłużej niż 183 dni w ciągu każdorazowego dwunastomiesięcznego okresu, i jeżeli Aco nie posiada w państwie B zakładu, który ponosi koszty wynagrodzenia X, warunek zawarty w ustępie 2 artykułu 15 będzie miał zastosowanie do wynagrodzenia X.

8.18. Przykład 2: Cco, spółka mająca siedzibę w państwie C, jest spółką macierzystą grupy spółek, z której jedna, Dco, ma siedzibę w państwie D. Cco opracowała nową światową strategię marketingową produktów grupy. W celu zapewnienia, że strategia ta jest dobrze rozumiana i stosowana przez Dco, która sprzedaje produkty grupy, Cco wysyła X, jednego ze swoich pracowników, który uczestniczył w opracowaniu strategii, do pracy w siedzibie Dco przez cztery miesiące, aby doradzać Dco w zakresie sprzedaży i sprawić, aby departament łączności Dco dobrze zrozumiał i przestrzegał strategii sprzedaży prowadzonej na skalę światową.

8.19. W takim przypadku działalność gospodarcza Cco obejmuje zarządzanie światową działalnością grupy w zakresie marketingu, a usługi świadczone przez X stanowią integralną część tej działalności. Nawet jeżeli można by twierdzić, że Dco mogłaby z łatwością zatrudnić jakiegoś pracownika dla wykonywania funkcji doradczej w zakresie marketingu, to oczywiste jest, że taka funkcja może być również pełniona przez konsultanta, szczególnie gdy wymagana jest specjalistyczna wiedza przez stosunkowo krótki czas. Poza tym, funkcja monitorowania prze-

strzegania światowej strategii grupy w zakresie marketingu należy raczej do działalności gospodarczej Cco niż do spółki Dco. Wyłączenie zawarte w ustępie 2 artykułu 15 powinno mieć zatem zastosowanie pod warunkiem, że pozostałe warunki tego postanowienia są spełnione.

8.20. Przykład 3: Wielonarodowe przedsiębiorstwo jest właścicielem i zarządza hotelami na skalę światową, za pośrednictwem wielu spółek zależnych. Eco, jedna z takich spółek zależnych, ma siedzibę w państwie E, gdzie posiada i zarządza hotelem. X jest pracownikiem Eco i pracuje w tym hotelu. Fco, inna spółka zależna tej grupy, jest właścicielem i zarządza hotelem w państwie F, gdzie brak personelu ze znajomością języków obcych. Z tego powodu X zostaje oddelegowany do pracy na okres pięciu miesięcy w recepcji hotelu Fco. Fco opłaca koszty podróży X, który pozostaje formalnie zatrudniony i wynagradzany przez Fco, oraz wypłaca Eco honorarium z tytułu zarządzania obliczone na podstawie wynagrodzenia X, jego składki na ubezpieczenie społeczne oraz dodatkowe korzyści w czasie tego okresu.

8.21. W danym przypadku praca w recepcji hotelu w państwie F rozpatrywana w świetle czynników zawartych w punktach 8.13 i 8.14 może być uważana raczej jako stanowiąca integralną część działalności Fco zarządzającej hotelem niż jako działalność Eco. Według opisanej powyżej metody, jeżeli zgodnie z prawem wewnętrznym państwa F usługi X są traktowane jako świadczone na rzecz Fco w ramach stosunku pracy najemnej, to państwo F powinno logicznie uważać, że Fco jest pracodawcą X i warunki zawarte w ustępie 2 artykułu 15 nie powinny mieć zastosowania.

8.22. Przykład 4: Gco jest spółką mająca siedzibę w państwie G i jej działalność polega na zapewnianiu przedsiębiorstwom wysoko wyspecjalizowanego personelu na pewien określony czas w zależności od ich zapotrzebowania. Hco jest spółką mającą siedzibę w państwie H, która świadczy usługi inżynieryjne na placach budowy. W celu sfinalizowania jednej ze swoich umów w państwie H, Hco potrzebuje inżyniera na okres pięciu miesięcy i w tym celu nawiązuje kontakt z Gco. Gco rekrutuje X, inżyniera mającego miejsce zamieszkania w państwie X, i wynajmuje go na podstawie umowy o pracę na okres pięciu miesięcy. Na podstawie odrębnej umowy między Gco i Hco, Gco zobowiązuje się do świadczenia usług przez X na rzecz Hco przez ten okres. Umowy przewidują, że wynagrodzenie X, składki na ubezpieczenie społeczne, koszty podróży oraz inne dodatkowe świadczenia i koszty związane z zatrudnieniem będą opłacane przez Gco.

8.23. W danym przypadku X świadczy usługi inżynieryjne, podczas gdy Gco prowadzi działalność polegającą na zaspokajaniu krótkotrwałych potrzeb zawodowych. Z uwagi na ich charakter, usługi świadczone przez X nie stanowią integral-

nej części działalności jego formalnego pracodawcy. Jednakże usługi te stanowią integralną część działalności gospodarczej spółki inżynieryjnej Hco. W świetle czynników opisanych w punktach 8.13 i 8.14, państwo H może tym samym uważać, że zgodnie z opisaną powyżej metodą wyłączenie zawarte w ustępie 2 artykułu 15 nie ma zastosowania do wynagrodzenia za usługi, które zostaną wykonane przez inżyniera w tym państwie.

8.24. Przykład 5: Ico jest spółką mającą siedzibę w państwie I specjalizującą się w świadczeniu usług inżynieryjnych. Ico zatrudnia pewną liczbę inżynierów w pełnym wymiarze czasu pracy. Jco, mniejsza firma inżynieryjna mająca siedzibę w państwie J, potrzebuje tymczasowych usług jednego inżyniera w celu zakończenia umowy na placu budowy w państwie J. Ico uzgadnia z Jco, że jeden z jej inżynierów, który ma miejsce zamieszkania w państwie I, chwilowo nieprzydzielony do żadnej umowy zawartej przez Ico, będzie pracował przez cztery miesiące w ramach umowy zawartej przez Jco pod bezpośrednim nadzorem i kontrolą jednego z głównych inżynierów Jco. Jco zapłaci na rzecz Ico kwotę równą wynagrodzeniu, składkom na ubezpieczenie społeczne, kosztom podróży i innym świadczeniom dodatkowym tego inżyniera za odnośny okres, łącznie z pięcioprocentową prowizją. Jco zgadza się również wypłacić Ico odszkodowanie za wszelkie ewentualne roszczenia związane z pracą inżyniera w danym okresie.

8.25. W danym przypadku, nawet jeżeli Ico prowadzi działalność gospodarczą polegającą na świadczeniu usług inżynieryjnych, jest sprawą jasną, że praca wykonywana przez inżyniera na placu budowy w państwie J jest wykonywana w imieniu Jco, a nie Ico. Bezpośredni nadzór i kontrola sprawowana przez Jco nad pracą inżyniera, fakt, że Jco ponosi odpowiedzialność za tę pracę, oraz koszty wynagrodzenia inżyniera za odnośny okres są czynnikami, które powinny poprzeć wniosek, że inżynier jest w stosunku pracy najemnej z Jco. Na podstawie metody opisanej powyżej, państwo J mogłoby w ten sposób uważać, że klauzula ustępu 2 artykułu 15 nie ma zastosowania do wynagrodzenia za usługi inżyniera, które będą świadczone w tym państwie.

8.26. Przykład 6: Kco, spółka mająca siedzibę z państwie K, oraz Lco, spółka mająca siedzibę w państwie L, stanowią część tej samej wielonarodowej grupy spółek. Rozległa część działalności tej grupy zorganizowana jest według kryteriów funkcjonalnych, zgodnie z którymi pracownicy poszczególnych spółek grupy współpracują pod nadzorem kierowników ulokowanych w różnych państwach i zatrudnionych przez inne spółki grupy. X ma miejsce zamieszkania w państwie K i jest zatrudniony przez Kco. Jest kierownikiem odpowiedzialnym za zarządzanie zasobami ludzkimi w ramach wielonarodowej grupy. Ponieważ X jest zatrudniony przez Kco, Kco pełni funkcje centrum kosztów dotyczących kosztów zarządzania zasobami ludzkimi w grupie; koszty te są okresowo fakturowane każdej ze spółek

grupy na podstawie formuły, uwzględniającej takie czynniki, jak liczba pracowników każdej spółki. X musi często podróżować do innych państw, w których inne spółki grupy posiadają własne biura. W ciągu ostatniego roku X spędził trzy miesiące w państwie L w celu załatwienia kwestii związanych z zasobami ludzkimi w spółce Lco.

8.27. W danym przypadku praca wykonywana przez X jest częścią działalności, jaką prowadzi Kco dla swojej wielonarodowej grupy. Działalność ta, podobnie jak łączność między przedsiębiorstwami, strategia, finanse, podatki, skarbowość, zarządzanie informacjami oraz usługi prawne, jest często scentralizowana w ramach dużych grup. Praca, jaką wykonuje X, jest więc integralną częścią działalności Kco. Klauzula z ustępu 2 artykułu 15 powinna tym samym mieć zastosowanie do wynagrodzenia osiąganego przez X za jego pracę w państwie L, pod warunkiem że inne warunki tej klauzuli są spełnione.

8.28. Jeżeli zgodnie z powyższymi zasadami i przykładami państwo słusznie uważa, że usługi świadczone na jego terytorium przez osobę fizyczną zostały wykonane raczej w ramach stosunku pracy najemnej niż w ramach umowy o świadczenie usług zawartej między dwoma przedsiębiorstwami, wówczas powstanie ryzyko, że przedsiębiorstwa zostaną poproszone o pobranie podatku u źródła w dwóch państwach od wynagrodzenia tej osoby fizycznej, nawet jeżeli ostatecznie uniknie się podwójnego opodatkowania (zob. powyżej, punkt 8.10). Ta trudność administracyjna mogłaby być częściowo zredukowana, gdyby administracje podatkowe upewniły się, że ich wewnętrzne uregulowania i praktyki stosowane do zatrudnienia są jasne i dobrze rozumiane przez pracodawców oraz łatwo dostępne. Problem może również być złagodzony, jeżeli państwo siedziby zezwala przedsiębiorcom szybko skorygować kwotę podatku, który ma być pobrany u źródła, aby uwzględnić wszelkie zwolnienia od podwójnego opodatkowania, z których prawdopodobnie pracownik będzie mógł skorzystać.

9. Według ustępu 3 do wynagrodzeń załóg statków morskich lub statków powietrznych eksploatowanych w transporcie międzynarodowym lub barek eksploatowanych w żegludze śródlądowej stosuje się zasadę, która w pewnym zakresie jest zgodna z zasadą odnoszącą się do dochodów z żeglugi morskiej, śródlądowej i transportu lotniczego; chodzi o to, że podlegają one opodatkowaniu w państwie, w którym znajduje się faktyczny zarząd przedsiębiorstwa. W komentarzu do artykułu 8 wskazano, że umawiające się państwa mogą uzgodnić między sobą zrzeczenie się prawa do opodatkowania dochodu na rzecz państwa, w którym mieści się faktyczny zarząd przedsiębiorstwa eksploatującego statki morskie, statki powietrzne lub barki. Przyczyny wprowadzenia takiej możliwości w przypadku dochodu z żeglugi morskiej, powietrznej lub śródlądowej odnoszą się również do wynagrodzenia załóg. Umawiające się państwa mogą oczywiście uzgodnić

między sobą postanowienie przyznające prawo do opodatkowania państwu przedsiębiorstwa. Takie postanowienie, a także ustęp 3 artykułu 15 zakładają, że ustawodawstwo wewnętrzne państwa, któremu przyznano prawo do opodatkowania, zezwala temu państwu opodatkować wynagrodzenie osoby zatrudnionej w danym przedsiębiorstwie, bez względu na jej miejsce zamieszkania. Przyjmuje się, że ustęp 3 artykułu 8 ma zastosowanie, jeżeli miejsce faktycznego zarządu przedsiębiorstwa żeglugowego lub przedsiębiorstwa żeglugi śródlądowej znajduje się na pokładzie statku morskiego lub barki. Zgodnie z ustawodawstwem wewnętrznym niektórych państw członkowskich podatek od wynagrodzenia osiąganego przez członków załogi, niemających miejsca zamieszkania w tym państwie, z tytułu pracy na pokładzie statku pobiera się tylko w przypadku, gdy statek należy do tego państwa. Z tego powodu konwencje zawarte między państwami stanowią, że prawo do opodatkowania takiego wynagrodzenia przyznaje się temu państwu, pod którego banderą pływa statek. Z drugiej jednak strony wiele państw nie może skorzystać z takiego prawa do opodatkowania i w takim razie postanowienie powyższe może prowadzić do nieopodatkowania wynagrodzenia. Jednak państwa mające taką zasadę podatkową w swych ustawodawstwach mogą uzgodnić dwustronnie zrzeczenie się prawa do opodatkowania wynagrodzenia z tytułu zatrudnienia na pokładzie statku na rzecz państwa bandery statku.

10. Należy zaznaczyć, że nie włączono do artykułu specjalnych reguł dotyczących opodatkowania dochodów robotników zatrudnionych w pasie granicznym lub robotników pracujących na pojazdach drogowych lub w pociągach przemieszczających się między państwami, ponieważ ustalono, że będzie właściwsze pozostawienie rozstrzygnięcia tych problemów, stworzonych przez lokalne warunki, państwom bezpośrednio zainteresowanym.

11. Nie zamieszczono żadnego specjalnego postanowienia odnośnie do wynagrodzenia profesorów wykładających gościnnie lub studentów na praktykach. Wiele konwencji zawiera przepisy tego lub innego rodzaju dotyczące takich przypadków, a ich głównym celem jest ułatwienie kontaktów kulturalnych w drodze ograniczonego wyłączenia opodatkowania. Czasami zwolnienie od opodatkowania zostało już zagwarantowane na mocy wewnętrznego ustawodawstwa podatkowego. Brak szczególnych przepisów nie powinien być interpretowany jako przeszkoda do włączenia takich norm w określonych konwencjach, gdy uważa się je za pożądane.

Traktowanie pracowniczych opcji giełdowych

12. Poniżej omawia się szczególne problemy, jakie powstają w wyniku odrębnych krajowych zasad opodatkowania pracowniczych opcji giełdowych. Podczas gdy wiele problemów powstaje w związku z innymi formami wynagrodzeń pra-

cowniczych, zwłaszcza opartymi na wartości akcji pracodawcy lub spółek powiązanych, to jednak szczególnie są one ostre w przypadku pracowniczych akcji giełdowych. Jest to głównie wynikiem tego, że opcje pracownicze są często opodatkowane w czasie (na przykład gdy opcje są zachowywane lub gdy akcje są sprzedane) innym niż czas, w którym usługi pracy wynagradzanej tymi opcjami są świadczone.

12.1. Jak zauważono w punkcie 2.2, artykuł zezwala państwu źródła opodatkować część korzyści z pracowniczych opcji giełdowych, która stanowi wynagrodzenie osiągane z zatrudnienia wykonywanego w tym państwie, nawet jeżeli podatek jest pobrany w okresie późniejszym, gdy pracownik nie jest już zatrudniony w tym państwie.

12.2. Chociaż artykuł ma zastosowanie do zysku osiąganego z pracowniczej opcji giełdowej przyznanej pracownikowi bez względu na to, kiedy taki zysk jest opodatkowany, to istnieje potrzeba odróżnienia takiego zysku od zysku ze sprzedaży majątku, jaki można osiągnąć ze sprzedaży akcji dokonanej w czasie posiadania opcji. Ten właśnie artykuł, a nie artykuł 13, będzie miał zastosowanie do wszelkiego zysku osiąganego z samej opcji do czasu skorzystania z niej, sprzedania jej lub przeniesienia w inny sposób (na przykład po unieważnieniu lub nabyciu przez pracodawcę lub emitenta). Gdy jedna opcja została zrealizowana lub sprzedana, zysk z zatrudnienia został osiągnięty i każdy kolejny zysk od nabytych akcji (to jest wartość akcji zwiększona po zrealizowaniu) będzie osiągany przez pracownika w jego charakterze inwestora-akcjonariusza i objęty artykułem 13. W rzeczywistości opcja, jaką otrzymuje pracownik z zatrudnienia, zanika w czasie jej realizacji, a pracownik uzyskuje status akcjonariusza (i zazwyczaj inwestuje w tym celu pieniądze). Jeżeli jednak opcja, która została wykonana, uprawnia pracownika do nabycia akcji, których nie zbędzie nieodwołalnie do końca wymaganego okresu zatrudnienia, to będzie właściwe stosowanie tego artykułu do wzrostu wartości do końca wymaganego okresu zatrudnienia, który następuje po wykonaniu opcji.

12.3. Fakt, że artykuł nie ma zastosowania do zysku osiągniętego po wykonaniu lub zbyciu opcji, nie oznacza w żaden sposób, że opodatkowanie dochodu z zatrudnienia na podstawie prawa wewnętrznego musi nastąpić w czasie tego wykonania lub zbycia. Jak już zaznaczono, artykuł nie nakłada żadnych ograniczeń co do tego, kiedy odnośny dochód może być opodatkowany przez państwo źródła. Tak więc państwo źródła może opodatkować odnośny dochód, w czasie gdy opcja została przyznana, w czasie gdy opcja została wykonana lub sprzedana, w czasie gdy akcje zostały sprzedane lub w każdym innym czasie. Państwo może jednak tylko opodatkować zyski, które można przypisać samej opcji, a nie to, co można przypisać kolejnym akcjom nabytym po wykonaniu opcji (z wyjątkiem okoliczności opisanych w ostatnim zdaniu poprzedniego punktu).

12.4. Ponieważ ustęp 1 musi być interpretowany tak, aby mógł być stosowany do wszelkiego zysku osiągniętego z opcji do czasu jej wykonania, sprzedania lub przeniesienia w inny sposób, nie ma znaczenia, jak taki zysk lub jakaś jego część jest określona dla krajowych potrzeb podatkowych. Chociaż artykuł będzie interpretowany, aby zezwolić państwu źródła na opodatkowanie zysków narastających do czasu, gdy opcja została wykonana, sprzedana lub zbyta w inny sposób, jednak w ostatecznym wyniku temu państwu będzie pozostawione prawo do decydowania, jak opodatkować takie zyski, na przykład jako dochód z pracy czy jako zyski z majątku. Jeżeli państwo źródła zdecyduje o zastosowaniu podatku od zysków i z majątku od opcji, gdy pracownik przestaje mieć miejsce zamieszkania w tym państwie, to taki podatek będzie dozwolony na mocy tego artykułu. To samo będzie miało miejsce w państwie miejsca zamieszkania. Na przykład gdy tylko temu państwu będzie przysługiwało prawo do opodatkowania przyrostu wartości akcji uzyskanej po wykonaniu opcji, ponieważ będzie się uważać, iż podlega to artykułowi 13 konwencji, to może ono również postanowić o opodatkowaniu takiego przyrostu jako raczej dochodu z pracy niż jako zysku ze sprzedaży majątku na podstawie jego ustawodawstwa wewnętrznego.

12.5. Zyski powstające z opcji giełdowych przyznanych pracownikowi jako zasada generalna nie mieszczą się w ramach postanowień artykułu 21, który nie ma zastosowania do dochodu objętego innymi artykułami lub artykułem 18, który ma zastosowanie tylko do rent, emerytur i innych świadczeń, nawet jeżeli opcja jest wykonana po zakończeniu zatrudnienia albo po odejściu na emeryturę.

12.6. Ustęp 1 pozwala państwu źródła opodatkować pensje, płace i inne podobne wynagrodzenia osiągane z pracy w tym państwie. Określenie, czy i w jakim zakresie pracownicze opcje giełdowe są osiągane z pracy wykonywanej w konkretnym państwie, musi być określone w każdym indywidualnym przypadku na podstawie wszelkich stosownych faktów i okoliczności, uwzględniając warunki zawarte w konkretnych kontraktach związanych z daną opcją (na przykład warunki, na których przyznana opcja może być wykonana lub odstąpiona). W tym celu należy stosować następujące zasady powszechne.

12.7. Pierwsza zasada polega na tym, że nie należy uważać, jako powszechnej normy, iż opcja pracownicza jest związana z jakimikolwiek usługami świadczonymi po okresie zatrudnienia, jaki jest wymagany jako warunek nabycia przez pracownika prawa wykonania danej opcji. Tak więc jeżeli opcja jest przyznana pracownikowi pod warunkiem, że będzie świadczył usługi pracy wobec tego samego pracodawcy lub przedsiębiorstwa powiązanego przez okres trzech lat, to zysk z pracy osiągnięty z tej opcji nie powinien być na ogół przypisany usługom świadczonym po tym trzyletnim okresie.

12.8. Stosując powyższą zasadę, jest rzeczą ważną rozróżnienie między okresem zatrudnienia wymaganym dla nabycia prawa wykonania pracowniczej opcji giełdowej a okresem, zanim taka opcja może być wykonana (okres blokujący). Tak więc na przykład opcja przyznana pracownikowi pod warunkiem, że pozostanie zatrudniony przez tego samego pracodawcę (lub przedsiębiorstwo powiązane) przez trzy lata, może być uznana za osiągniętą z usług świadczonych w czasie tych trzech lat, podczas gdy opcja przyznana pracownikowi w oznaczonym dniu bez żadnego warunku dotyczącego kolejnego zatrudnienia, lecz która zgodnie z warunkami jej przyznania może być wykonana tylko po upływie trzech lat, nie powinna być uznawana za pozostającą w związku z zatrudnieniem w czasie tych trzech lat, ponieważ zysk z takiej opcji mógłby narosnąć beneficjentowi, gdyby musiał zrezygnować z zatrudnienia bezpośrednio po jego otrzymaniu i czekałby wymagany okres trzech lat, zanim by ją wykonał.

12.9. Rzeczą również ważną jest rozróżnienie między sytuacją, gdy okres zatrudnienia jest wymagany jako warunek nabycia prawa realizowania opcji, to jest przeniesienie opcji, a sytuacją, gdy opcja już zbyta może być odebrana, jeżeli nie została zrealizowana przed zakończeniem zatrudnienia (lub w krótkim czasie po nim). W tej drugiej sytuacji zysk z opcji nie powinien być uważany za pozostający w związku z usługami świadczonymi po jej zbyciu, ponieważ pracownik otrzymał już zysk i mógł go zrealizować w każdym czasie. Warunek, na mocy którego zbyta opcja może być cofnięta, jeżeli nastąpi koniec zatrudnienia, nie jest warunkiem nabycia korzyści, lecz raczej warunkiem, na mocy którego korzyść już nabyta może następnie być utracona.

Tę różnicę ilustrują następujące przykłady:

Przykład 1:

1 stycznia roku 1. przyznano pracownikowi opcję. Nabycie opcji przez pracownika jest uwarunkowane tym, że będzie on kontynuował pracę u tego samego pracodawcy do 1 stycznia roku 3. Opcja, jeżeli ten warunek zostanie spełniony, będzie do zrealizowania od 1 stycznia roku 3. do 1 stycznia roku 10. (tak zwana opcja amerykańska). Następnie postanawia się jednak, że opcja niezrealizowana uprzednio będzie utracona po rezygnacji z zatrudnienia. W tym przypadku prawo do zrealizowania opcji zostało nabyte w dniu 1 stycznia roku 3. (to jest daty zbycia), ponieważ nie jest wymagany dalszy okres zatrudnienia, by uzyskać prawo do zrealizowania opcji.

Przykład 2:

1 stycznia roku 1. przyznano pracownikowi pracowniczą opcję giełdową. Opcja może być zrealizowana 1 stycznia roku 5. (tak zwana opcja europejska). Opcja została przyznana pod warunkiem, że może być zrealizowana tylko 1 stycznia roku 5., jeżeli zatrudnienie nie ustanie przed tą datą. Według tego przykładu prawo do rea-

lizacji nie zostało nabyte do 1 stycznia roku 5., daty realizacji, ponieważ wymagane jest trwanie zatrudnienia do tego okresu, by uzyskać prawo do zrealizowania opcji (to jest prawo do zbycia opcji).

12.10. Istnieją przypadki, w których pierwsza zasada może nie mieć zastosowania. Jeden z takich przypadków może mieć miejsce, gdy opcja giełdowa jest przyznana pracownikowi bez żadnego warunku, w czasie gdy podejmuje zatrudnienie, jest przeniesiony do innego kraju lub nałożone zostają na niego ważne obowiązki, a opcja wyraźnie jest związana z tymi nowymi obowiązkami, które mają być wykonywane przez pracownika w ściśle określonym okresie. W takim przypadku może być właściwe uznanie, że opcja jest związana z tymi nowymi obowiązkami nawet wówczas, gdy prawo do jej zrealizowania zostało nabyte przed tymi obowiązkami. Istnieją również przypadki, w których opcja została zbyta technicznie, lecz uprawnia pracownika do nabycia akcji, których nie może on zbyć do końca wymaganego okresu zatrudnienia. W takich przypadkach może być właściwe uznać korzyści płynące z opcji za związane z usługami świadczonymi w czasie pełnego okresu między przyznaniem opcji a zbyciem akcji.

12.11. Druga zasada polega na tym, że pracowniczą akcję giełdową można uznawać za związaną z usługami świadczonymi przed czasem jej przyznania w granicach, w jakich intencją tej opcji było wynagrodzenie za świadczenie takich usług w określonym okresie. Miałoby to miejsce na przykład wówczas, gdy wynagrodzenie jest w sposób oczywisty oparte na świadczeniu przez pracownika usług w określonym okresie lub na dawnych wynikach finansowych pracownika i było uzależnione od tego, że pracownik musiał być zatrudniony przez pracodawcę lub przedsiębiorstwo powiązane w czasie tego okresu, do którego odnoszą się te wyniki finansowe. Również w niektórych przypadkach może istnieć obiektywny dowód wykazujący, że istniały uzasadnione oczekiwania pracowników dotyczące uzyskania pracowniczych opcji giełdowych jako części wynagrodzenia przyznanego w późniejszym okresie. Taki dowód może obejmować na przykład stałe praktyki pracodawcy, który przyznawał podobny poziom opcji giełdowych przez wiele lat, o ile nie było wskazówek, że taka praktyka została zaniechana. Zależnie od innych czynników taki dowód może być wielce miarodajny na potrzeby określenia, czy i w jakim stopniu opcja giełdowa jest związana z takim okresem zatrudnienia w przeszłości.

12.12. Jeżeli wymaga się okresu zatrudnienia w celu uzyskania prawa do realizacji opcji giełdowej, lecz taki wymóg nie ma zastosowania w pewnych okolicznościach, na przykład jeśli zatrudnienie jest wypowiedziane przez pracodawcę lub jeżeli pracownik osiąga wiek emerytalny, to zysk z opcji giełdowej musi być traktowany jako powiązany tylko z okresem pracy rzeczywiście wykonywanej, gdy te okoliczności faktycznie zaistniały.

12.13. Wreszcie mogą zaistnieć sytuacje, w których pewne czynniki mogą sugerować, że pracownicza opcja giełdowa stanowi wynagrodzenie za pracę w przeszłości, lecz inne czynniki wydają się wskazywać, że wiąże się ona z przyszłymi usługami. Wszelkie stosowne okoliczności i fakty będą musiały być brane pod uwagę, zanim ostateczne ustalenie zostanie powzięte, a mogą istnieć przypadki, w których można wykazać, że opcja giełdowa jest związana z połączonymi konkretnymi przeszłymi i przyszłymi usługami (na przykład opcje są przyznane na podstawie osiągniętych przez pracownika szczególnych celów w roku ubiegłym, ale są do zrealizowania tylko wówczas, gdy pracownik pracuje przez okres dalszych trzech lat).

12.14. Jeżeli na podstawie poprzednich zasad uważa się, że opcja giełdowa jest osiągana z pracy wykonywanej w więcej niż jednym państwie, konieczne będzie ustalenie, która część zysku z pracowniczej akcji giełdowej osiągana jest z pracy wykonywanej w każdym państwie na potrzeby stosowania artykułów 23A i 23B. W takim przypadku zysk z pracy, który można przypisać opcji giełdowej, należy uznać za osiągany w konkretnym kraju proporcjonalnie do liczby akcji, w czasie których praca była wykonywana w danym kraju w stosunku do ogólnej liczby dni wykonywanej pracy, z których osiąga się pracowniczą opcję giełdową. W związku z tym pod uwagę należy wziąć jedynie dni zatrudnienia mające związek z planem pracowniczych opcji giełdowych, na przykład te, w czasie których praca była świadczona temu samemu pracodawcy lub innym pracodawcom, u których zatrudnienie byłoby brane pod uwagę w celu osiągnięcia okresu zatrudnienia wymaganego dla nabycia prawa do realizacji opcji.

12.15. Państwa członkowskie mogą zacząć stosować do poszczególnych przypadków wymienione wyżej zasady (punkty od 12.7 do 12.14) po uzgodnieniu konkretnego stanowiska w ich stosunkach dwustronnych. Dla przykładu, dwa kraje, które głównie opodatkowują opcję w momencie jej realizacji, mogą uzgodnić, jako generalną zasadę, przypisanie dochodu z opcji związanej w głównej mierze z przyszłymi usługami usługom świadczonym przez pracownika w dwu państwach między datą jej przyznania a datą jej zrealizowania. Tak więc w przypadku opcji, które nie mogą być zrealizowane, dopóki pracownik nie wykonał pracy dla pracodawcy w określonym okresie, oba państwa mogą uzgodnić stanowisko, zgodnie z którym dochód z opcji przyznaje się każdemu państwu na podstawie liczby dni przepracowanych przez pracownika dla pracodawcy w każdym państwie w okresie między datą przyznania opcji a datą jej zrealizowania. Inny przykład mógłby dotyczyć dwóch krajów posiadających podobne normy w zakresie podatkowego traktowania pracowniczych opcji giełdowych, które stosowałyby przepisy przyznające jednemu z umawiających się państw prawo wyłącznego opodatkowania dochodów z pracy, nawet jeżeli mniejsza część usług pracowniczych, z którymi związana jest opcja, byłaby świadczona w drugim państwie. Oczywiście, państwa członkowskie powinny być ostrożne przy stosowaniu takie-

go rozwiązania, ponieważ może ono doprowadzić do podwójnego opodatkowania lub podwójnego nieopodatkowania, jeżeli część zatrudnienia byłaby wykonywana w państwie trzecim, które nie stosuje podobnego podejścia.

Uwagi do komentarza

13. Francja uważa, że punkt 8.14 nie powinien być interpretowany jako stanowiący sam w sobie wystarczający motyw, aby zakwestionować formalny stosunek umowny. Jeżeli w odniesieniu do punktu 8.18 usługi świadczone przez osobę fizyczną stanowią integralną część działalności przedsiębiorstwa, dla którego usługi są wykonywane, to analiza przypadku powinna być dokonana zgodnie z wytycznymi punktu 8.14.

13.1. W odniesieniu do punktu 6.2 Niemcy uważają, że taka spółka osobowa powinna być traktowana jako pracodawca (jak na podstawie prawa wewnętrznego większości państw członkowskich OECD, nawet jeżeli państwa te nie opodatkowują spółek osobowych jako takich). Siedziba spółki osobowej powinna być określona hipotetycznie w zależności od tego, czy podlegała opodatkowaniu na podstawie kryteriów wymienionych w ustępie 1.

Zastrzeżenia do artykułu

14. *Skreślony*.

15. Dania, Norwegia i Szwecja zastrzegają sobie prawo do zamieszczania postanowień specjalnych dotyczących wynagrodzenia osiąganego z tytułu zatrudnienia na pokładzie statków powietrznych eksploatowanych w transporcie międzynarodowym przez konsorcjum transportu lotniczego Scandinavian Airlines System (SAS).

16. Niemcy i Norwegia zastrzegają sobie prawo do wyraźnego odwołania się w ustępie 2 do dochodu osiąganego przez wynajęty personel jednego umawiającego się państwa pracujący w drugim umawiającym się państwie w celu wyjaśnienia, że wyjątek w ustępie 2 nie ma zastosowania do sytuacji międzynarodowego najmu siły roboczej (zob. wyżej, punkt 8).

17. Irlandia, Norwegia i Zjednoczone Królestwo zastrzegają sobie prawo do zamieszczenia w specjalnym artykule postanowień odnoszących się do dochodu osiąganego z pracy wykonywanej w pasie przybrzeżnym w związku z poszukiwaniem i eksploatacją węglowodorów oraz z działalności pokrewnej.

18. *Skreślony*.

19. Szwajcaria zastrzega sobie własne stanowisko w odniesieniu do ustępu 2 punkt a i pragnie zamieszczać w swych konwencjach słowa „w danym roku podatkowym" zamiast słów „w każdorazowym dwunastomiesięcznym okresie rozpoczynającym się lub kończącym w danym roku podatkowym".

20. Z uwagi na swą szczególną sytuację w zakresie żeglugi Grecja zastrzega sobie swobodę działania, gdy chodzi o postanowienia konwencji odnoszące się do wynagrodzenia załóg statków eksploatowanych w transporcie międzynarodowym.

21. Grecja zastrzega sobie prawo do zamieszczania specjalnych postanowień odnośnie do dochodu z pracy wykonywanej w pasie przybrzeżnym.

KOMENTARZ DO ARTYKUŁU 16

OPODATKOWANIE WYNAGRODZEŃ DYREKTORÓW

1. Artykuł ten dotyczy wynagrodzenia otrzymywanego przez osoby fizyczne lub prawne mające miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie z tytułu pełnienia funkcji członka rady dyrektorów lub rady nadzorczej w spółce mającej siedzibę w drugim umawiającym się państwie. Ponieważ trudno jest czasami ustalić, gdzie usługi są świadczone, przepis traktuje usługi jako świadczone w państwie, w którym spółka ma siedzibę.

1.1. Państwa członkowskie rozumieją na ogół, że określenie „wynagrodzenia i inne podobne wypłaty" obejmuje także świadczenia w naturze otrzymywane przez osobę z tytułu członkostwa w zarządzie lub radzie nadzorczej spółki (na przykład pracownicze opcje giełdowe, korzystanie z mieszkania, samochodu, usług lekarskich, ubezpieczenia na życie lub członkostwa w klubie).

2. Członek rady dyrektorów spółki często pełni również inne funkcje w spółce, na przykład zwykłego pracownika, doradcy, konsultanta itd. Jest oczywiste, że artykuł ten nie ma zastosowania do wynagrodzenia wypłacanego z tytułu pełnienia tych innych funkcji.

3. W niektórych państwach istnieją organy spółek, które pod względem zakresu funkcji są podobne do rady dyrektorów. Umawiające się państwa mogą swobodnie włączyć do swych dwustronnych konwencji takie organy spółek na mocy postanowień odpowiadających artykułowi 16.

3.1. Wiele kwestii omawianych w punktach od 12 do 12.15 komentarza do artykułu 15 w odniesieniu do opcji giełdowych przyznawanych pracownikom wystąpi również w przypadku opcji giełdowych przyznanych członkom rady dyrektorów spółek. W granicach, w jakich takie opcje giełdowe są przyznane osobie mającej miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie jako członkowi rady dyrektorów spółki mającej siedzibę w drugim państwie, to drugie państwo będzie

posiadało prawo do opodatkowania część korzyści opcji giełdowej, która stanowi honorarium dyrektorskie lub podobną wypłatę (zob. punkt 1.1 wyżej), nawet jeżeli podatek jest pobrany później, gdy dana osoba nie jest już członkiem takiej rady. Choć artykuł ma zastosowanie do zysków osiąganych z opcji giełdowych przyznanych członkowi rady dyrektorów bez względu na to, kiedy taki zysk jest opodatkowany, istnieje potrzeba odróżnienia tego zysku od zysku ze sprzedaży majątku, jaki może powstać ze sprzedaży akcji nabytych po zrealizowaniu opcji. Ten artykuł, a nie artykuł 13, będzie miał zastosowanie do wszelkiego zysku osiągniętego z opcji do czasu, gdy została ona zrealizowana, sprzedana lub w inny sposób zbyta (na przykład po unieważnieniu lub nabyciu przez spółkę lub emitenta). Gdy opcja została zrealizowana lub zbyta, zysk podlegający opodatkowaniu na mocy tego artykułu został osiągnięty i wszelki kolejny zysk od nabytych akcji (to jest wartość akcji jako przyrost) będzie osiągany przez członka rady dyrektorów jako inwestora akcjonariusza i objęty artykułem 13. W momencie realizacji opcja, którą dyrektor uzyskał jako taki, zanika i beneficjent uzyskuje status akcjonariusza (i zazwyczaj inwestuje w tym celu pieniądze).

Zastrzeżenia do artykułu

4. *Skreślony.*

5. Stany Zjednoczone będą domagały się, aby każdy podatek nałożony na takie wynagrodzenia był ograniczony do dochodu osiągniętego z usług świadczonych w państwie źródła.

6. Belgia zastrzega sobie prawo stwierdzenia, że wynagrodzenie, które otrzymuje osoba, o której mowa w artykule 16, z tytułu codziennych czynności, jak również wynagrodzenie, które jako wspólnik spółki innej niż spółka o kapitale akcyjnym otrzymuje z tytułu swej osobistej działalności na rzecz spółki, będzie podlegało opodatkowaniu zgodnie z postanowieniami artykułu 15.

7. Grecja zastrzega sobie prawo stosowania artykułu 16 do wynagrodzenia udziałowca pełniącego funkcję dyrektora greckiej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub greckiej spółki osobowej.

KOMENTARZ DO ARTYKUŁU 17

OPODATKOWANIE ARTYSTÓW I SPORTOWCÓW

Ustęp 1

1. Ustęp 1 stanowi, że artyści lub sportowcy mający miejsce zamieszkania w jednym umawiającym się państwie mogą być opodatkowani w drugim umawiającym się państwie, w którym wykonują swą działalność, niezależnie od tego, czy działalność ta ma charakter zarobkowy czy w ramach zatrudnienia. Przepis ten jest wyjątkiem od reguł artykułu 7 i artykułu 15 ustęp 2.

2. Postanowienie to pozwala uniknąć trudności natury praktycznej, które często powstają przy opodatkowaniu artystów i sportowców działających za granicą. Ponadto zbyt sztywne postanowienia w tym zakresie mogłyby w pewnych wypadkach hamować wymianę kulturalną. Aby pokonać tę przeszkodę, zainteresowane państwa mogą w drodze wspólnego porozumienia ograniczyć stosowanie ustępu 1 do działalności zarobkowej. W tym celu wystarczy uzupełnić tekst artykułu w taki sposób, aby wyjątek dotyczył tylko artykułu 7. Artyści i sportowcy prowadzący działalność za wynagrodzeniem weszliby wówczas automatycznie w zakres artykułu 15 i byliby uprawnieni do zwolnień przewidzianych w ustępie 2 tego artykułu.

3. Ustęp 1 odnosi się do artystów i sportowców. Nie jest możliwe ustalenie definicji określenia „artysta", lecz ustęp 1 zawiera przykłady osób, które mogą być za artystów uważane. Wymienione przykłady nie stanowią wyczerpującej listy. Z jednej strony określenie „artysta" obejmuje niewątpliwie aktora teatralnego, filmowego lub aktora reklam telewizyjnych, w tym byłego sportowca. Artykuł może również być stosowany do dochodu uzyskiwanego przez artystów i sportowców uczestniczących w działalności politycznej, społecznej, religijnej lub dobroczynnej, jeżeli zawiera ona element rozrywki. Z drugiej jednak strony treść tego artykułu nie rozciąga się na prelegenta zaproszonego na konferencję lub personel administracyjny i personel pomocniczy (kamerzyści filmowi, producenci, reżyse-

rzy filmowi, choreografowie, personel techniczny i akompaniatorzy zespołów pop itp.). Tu właśnie rozciąga się szara strefa, w której należy dokonać przeglądu całokształtu działalności danej osoby.

4. Osoba fizyczna może być reżyserem pokazu i jednocześnie występować w charakterze aktora, może być reżyserem programu telewizyjnego lub filmu i grać w nim rolę. W takich przypadkach należy dokładnie określić, czym rzeczywiście osoba ta zajmuje się w państwie, w którym organizowane są przedstawienia. Jeżeli działalność polega głównie na wykonawstwie, to artykuł będzie miał zastosowanie do całego dochodu osiąganego w danym państwie. Jeżeli jednak element wykonawczy stanowi nieznaczną część działalności, to cały dochód osoby w tym państwie będzie wyłączony z zakresu tego artykułu. W innych przypadkach należy koniecznie dokonać podziału działalności na poszczególne elementy.

5. Chociaż nie ma dokładnej definicji określenia „sportowiec", nie jest ono ograniczone tylko do uczestników tradycyjnych pokazów sportowych, jak biegi, skoki, pływanie. Obejmuje ono także graczy w golfa, dżokejów, piłkarzy, graczy w krykieta, tenisistów oraz rajdowców samochodowych.

6. Artykuł ma również zastosowanie do dochodu z innej działalności, która uważana jest powszechnie za rozrywkową, jak bilard, snooker, brydż i szachy.

7. Nie wchodzi w zakres tego artykułu dochód osiągany przez impresariów itp. za organizowanie występów artysty lub sportowca, natomiast objęty jest tym artykułem wszelki dochód osiągany w imieniu artysty lub sportowca.

8. Ustęp 1 ma zastosowanie do dochodu osiąganego, pośrednio lub bezpośrednio, przez indywidualnego artystę lub sportowca. W niektórych przypadkach wynagrodzenie nie jest wypłacane bezpośrednio ani wykonawcy, ani jego menedżerowi czy przedstawicielowi. Na przykład członek orkiestry otrzymuje raczej zwykłą pensję, a nie wynagrodzenie za każdy oddzielny występ. Umawiające się państwo, na którego obszarze odbywa się koncert, ma prawo stosownie do postanowień ustępu 1 opodatkować część uposażenia muzyka, która przypada na dany koncert. Podobnie, jeżeli artysta lub sportowiec jest zatrudniony przez jednoosobową spółkę, to państwo, w którym odbywa się występ, może opodatkować odpowiednią część wynagrodzenia wypłacanego mu jako osobie fizycznej. Ponadto, jeżeli ustawodawstwo danego państwa pozwala nie zauważać takich jednostek, traktując dochód jako przypadający bezpośrednio osobie fizycznej, to ustęp 1 pozwala państwu, na którego obszarze odbył się spektakl, opodatkować dochód uzyskany z występów i przypisywany indywidualnemu artyście, nawet jeżeli taki dochód nie został faktycznie wypłacony osobie fizycznej jako wynagrodzenie.

9. Oprócz honorariów uzyskiwanych za bieżące występy, artyści i sportowcy uzyskują często dochód w formie należności licencyjnych lub honorariów z tytułu promocji lub reklamy. Gdy nie ma bezpośredniego związku między dochodem a spektaklem publicznym wykonanym przez artystę lub sportowca w danym państwie, znajdują zwykle zastosowanie postanowienia innych artykułów. Należności licencyjne z tytułu własności intelektualnej wchodzą raczej w zakres postanowień artykułu 12 niż artykułu 17 (zob. punkt 18 komentarza do artykułu 12), lecz na ogół honoraria z tytułu reklamy i promocji nie są objęte artykułem 12. Artykuł 17 ma zastosowanie do tego dochodu z tytułu reklamy lub promocji, który ma bezpośredni lub pośredni związek z występami lub pokazami w danym państwie. Dochód o podobnym charakterze, który jednak nie może być przypisany takim występom lub pokazom, podlega standardowym regułom artykułów 7 lub 15. Płatności uzyskane w przypadku anulowania występu również nie wchodzą w zakres artykułu 17 i, zależnie od okoliczności, mają do nich zastosowanie postanowienia artykułów 7 lub 15.

10. Artykuł nie mówi, w jaki sposób dany dochód powinien być obliczony. Ustawodawstwo wewnętrzne umawiającego się państwa powinno określać zakres ewentualnych odliczeń z tytułu wydatków. W tej dziedzinie ustawodawstwa różnią się między osobą; niektóre przewidują niską stawkę opodatkowania u źródła dochodu brutto wypłacanego artystom i sportowcom. Takie normy stosuje się czasem również do grup lub zespołów, trup teatralnych itp. Jednakże niektóre państwa mogą uznać, że opodatkowanie kwoty brutto może być niestosowne w pewnych okolicznościach, nawet jeżeli stosowana stawka jest niska. Te państwa mogą zechcieć zaoferować podatnikowi opodatkowanie od kwoty netto. Można to osiągnąć przez włączenie ustępu zredagowanego w poniższy sposób:

„Jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie osiąga dochód, o którym mowa w ustępie 1 lub 2, i jeżeli taki dochód może być opodatkowany w drugim umawiającym się państwie w oparciu o kwotę brutto, to taka osoba może w terminie (do ustalenia) poprosić pisemnie drugie umawiające się państwo, aby ten dochód był opodatkowany w drugim państwie od kwoty netto. W celu określenia dochodu do opodatkowania tego rezydenta w drugim państwie, dozwolone będzie oddzielenie wydatków zgodnie z ustawodawstwem wewnętrznym drugiego państwa, poniesionych dla potrzeb działalności wykonywanej w drugim państwie i których odliczenie jest przyznane rezydentowi tego drugiego państwa, który wykonuje taką samą lub podobną działalność w takich samych lub podobnych warunkach".

Ustęp 2

11. Ustęp 1 artykułu 17 dotyczy dochodu osiąganego przez artystów i sportowców z działalności wykonywanej przez nich osobiście. Ustęp 2 dotyczy sytuacji,

w których dochód z ich działalności przypada innym osobom. Jeżeli dochód artysty lub sportowca przypada innej osobie i państwo źródła nie ma ustawowego prawa do „prześwietlenia" osoby uzyskującej dochód w celu opodatkowania go jako dochodu wykonawcy, to wówczas ustęp 2 stanowi, że część dochodu, od której nie może być opodatkowany artysta lub sportowiec, może być opodatkowana jako dochód osoby, która go uzyskuje. Jeżeli osoba uzyskująca dochód jest przedsiębiorstwem, wówczas państwo źródła może go opodatkować, nawet gdy dochód nie może być przypisany zakładowi położonemu w tym państwie. Jednakże nie zawsze się tak dzieje. Istnieją trzy główne sytuacje tego rodzaju:

a) Pierwsza – gdy spółka zarządzająca otrzymuje wynagrodzenie za występy grupy sportowców (a sama nie jest osobą prawną).
b) Druga – gdy drużyna, zespół teatralny, orkiestra itp. posiadają osobowość prawną. Dochody ze spektakli lub występów sportowych mogą być wypłacone takiej jednostce. Członkowie drużyny lub zespołu teatralnego będą opodatkowani indywidualnie, zgodnie z ustępem 1, w państwie, w którym odbył się spektakl lub występ sportowy; podatek dotyczy każdego wynagrodzenia uzyskiwanego za udział w spektaklu i występie sportowym. Jednakże jeżeli członkowie zespołu lub drużyny otrzymują stałe wynagrodzenie okresowe i trudno jest przypisać część tego stałego wynagrodzenia okresowego konkretnemu występowi, wówczas państwa członkowskie mogą zdecydować jednostronnie lub dwustronnie o nieopodatkowaniu takiej osoby. Zysk osiągnięty przez osobę prawną z tytułu konkretnego występu lub spektaklu podlega opodatkowaniu zgodnie z ustępem 2.
c) Trzecia sytuacja dotyczy niektórych praktyk uchylania się od opodatkowania. Chodzi o przypadki, gdy wynagrodzenie za występy artysty lub sportowca nie jest wypłacane temu artyście lub sportowcowi, lecz osobie trzeciej, na przykład tak zwanej spółce artystów, w taki sposób, że dochód jest opodatkowany w państwie, w którym dana działalność nie jest traktowana jako dochód artysty lub sportowca z tytułu osobistych występów ani jako zysk przedsiębiorstwa przy braku zakładu. Niektóre kraje nie zwracają uwagi na takie praktyki i zgodnie ze swym ustawodawstwem wewnętrznym traktują jako dochód kwoty uzyskane przez artystę lub sportowca. W takim przypadku postanowienia ustępu 1 pozwalają im opodatkować te kwoty jako dochód osiągnięty na ich terytorium. Inne państwa nie mają takiej możliwości. Jeżeli występ jest organizowany na ich obszarze, ustęp 2 pozwala danemu państwu opodatkować zyski odprowadzone z dochodu artysty lub sportowca na rzecz przedsiębiorstwa. Jednakże państwa, których ustawodawstwo wewnętrzne nie daje możliwości stosowania takiego postanowienia, mogą uzgodnić między sobą inne rozwiązania lub wyeliminować w konwencji ustęp 2.

11.1. Stosowanie ustępu 2 nie ogranicza się do sytuacji, w których artysta estradowy, sportowiec lub inna osoba, której przypisuje się dochód, na przykład

spółka promująca artystów lub sportowców ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym samym państwie. Ten ustęp upoważnia państwo, w którym artysta estradowy lub sportowiec prowadzi działalność, do opodatkowania dochodów osiąganych i przypisywanych innej osobie bez względu na postanowienia konwencji, które mogą być stosowane w innej sytuacji. Tak więc bez względu na postanowienia artykułu 7 ten ustęp upoważnia to państwo do opodatkowania dochodów osiąganych przez spółkę promującą artystów lub sportowców mającą siedzibę w drugim państwie. Również gdy dochody artysty lub sportowca mającego miejsce zamieszkania w jednym z umawiających się państw są przypisywane osobie, na przykład spółce promującej artystów lub sportowców mającej siedzibę w państwie trzecim, z którym państwo źródła nie ma konwencji podatkowej, to nic nie stoi na przeszkodzie, aby to umawiające się państwo mogło opodatkować taką osobę zgodnie z jego wewnętrznym ustawodawstwem.

11.2. Należy jednak zaznaczyć, że, zgodnie z ogólną regułą, bez względu na postanowienia artykułu 17 konwencja nie przeszkadza stosowaniu ogólnych norm skierowanych przeciwko uchylaniu się od opodatkowania przewidzianych w ustawodawstwie państwa źródła, które pozwalają temu państwu opodatkować artystów i sportowców bądź spółkę w przypadku popełnionych nadużyć, jak to przewiduje zresztą punkt 24 komentarza do artykułu 1 konwencji.

Dodatkowe uwagi dotyczące ustępów 1 i 2

12. Jeżeli w przypadkach rozpatrywanych w ustępach 1 i 2 państwo miejsca zamieszkania osoby stosuje metodę zwolnienia w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania, to takie państwo powinno powstrzymać się od opodatkowania takiego dochodu, nawet jeżeli państwo, w którym wykonywana jest działalność, nie mogłoby skorzystać z własnego prawa do opodatkowania. W takich przypadkach należy zastosować metodę odliczenia. Taki sam wynik można osiągnąć przez zamieszczenie przepisu stanowiącego, że państwo miejsca zamieszkania osoby uzyskującej dochód ma posiłkowe prawo do opodatkowania, jeśli państwo, na którego obszarze wykonywana jest działalność, nie może skorzystać z przysługującego mu prawa na podstawie ustępów 1 i 2. Umawiające się państwa mają swobodę wyboru jednej z tych dwóch metod, aby zapobiec sytuacji, w której dochód uniknie opodatkowania.

13. Na ogół artykuł 17 ma zastosowanie, gdy artysta lub sportowiec jest zatrudniony przez instytucję państwową i otrzymuje dochód z tej instytucji (zob. punkt 6 komentarza do artykułu 19). Niektóre konwencje zawierają postanowienie, że artykuł 17 nie ma zastosowania do artystów scenicznych i sportowców wynajmowanych przez instytucje subsydiowane z funduszów publicznych.

14. Niektóre państwa mogą uznać za celowe wyłączenie z zakresu działania artykułu przedstawień i występów subsydiowanych z funduszów publicznych. Takie państwa mają prawo zamieszczać odpowiednie klauzule, lecz zwolnienie od podatku powinno być oparte na kryteriach obiektywnych i łatwych do ustalenia, tak aby było przyznane wyłącznie zgodnie z zamierzoną intencją. Postanowienie takie może mieć na przykład następujące brzmienie:

„Postanowienia ustępów 1 i 2 nie mają zastosowania do dochodu uzyskiwanego z działalności prowadzonej w umawiającym się państwie przez artystę lub sportowca, jeżeli wizyta w tym państwie jest całkowicie lub w przeważającej części finansowana z funduszów publicznych jednego lub obu umawiających się państw, ich jednostek administracyjnych lub władz lokalnych. Dochód podlega wówczas opodatkowaniu tylko w tym umawiającym się państwie, w którym artysta lub sportowiec ma miejsce zamieszkania".

Uwagi do komentarza

15. Jeżeli chodzi o punkty 8 i 9, Niemcy, z uwagi na punkt 18 komentarza do artykułu 12, uważają, że wynagrodzenia wypłacane za prawo transmisji na żywo występów stanowią dochód sportowców i artystów, którzy w nich występują w rozumieniu ustępu 1 artykułu 17. Ten dochód może być opodatkowany zgodnie z ustępem 2 artykułu 17 w przypadkach wypłat dokonywanych dla osób trzecich w ramach eksploatacji ekonomicznej tych praw do transmisji na żywo.

15.1. Francja uważa, że stwierdzenie zawarte w pierwszym zdaniu punktu 13 komentarza, które jest sprzeczne z brzmieniem tekstu przed poprawką do komentarza w 1995 r., jest błędne, ponieważ nie można kwalifikować *a priori* działalności publicznej jako działalności zarobkowej, a szczególnie nie można czynić tego w odniesieniu do działalności kulturalnej, która zazwyczaj nie ma celu dochodowego. Co więcej, stwierdzenie to nie odpowiada drugiemu zdaniu tego samego punktu ani treści punktu 14, które wyraźnie przewidują prawo stosowania specjalnego systemu wyłączenia opodatkowania działalności publicznej; gdyby chodziło o działalność zarobkową, takie traktowanie nie byłoby uzasadnione, ponieważ byłoby sprzeczne z zasadą neutralności podatkowej i zasadą równości podatkowej.

Zastrzeżenia do artykułu

16. Kanada, Szwajcaria i Stany Zjednoczone uważają, że ustęp 2 powinien mieć zastosowanie jedynie w przypadkach przewidzianych w punkcie 11c niniej-

szego komentarza i zastrzegają sobie prawo zaproponowania zmian w tym względzie w trakcie negocjowania konwencji z państwami członkowskimi.

17–19. *Skreślone*.

20. Stany Zjednoczone zastrzegają sobie prawo do ograniczenia stosowania ustępu 1 do sytuacji, w których artysta sceniczny lub sportowiec zarabia określoną kwotę.

KOMENTARZ DO ARTYKUŁU 18

OPODATKOWANIE EMERYTUR

1. Zgodnie z tym artykułem emerytury wypłacane z tytułu pracy najemnej podlegają opodatkowaniu tylko w państwie miejsca zamieszkania odbiorcy. Różne względy natury podatkowej i administracyjnej przemawiają za zasadą, że prawo do opodatkowania tego rodzaju emerytur i innych podobnych świadczeń powinno być pozostawione państwu miejsca zamieszkania. Państwo miejsca zamieszkania odbiorcy emerytury może na przykład mieć lepszą niż jakiekolwiek inne państwo możliwość oceny ogólnej zdolności danej osoby do płacenia podatków, która w większości przypadków zależy od łącznego dochodu i od sytuacji osobistej, to znaczy od zobowiązań rodzinnych. Takie rozwiązanie pozwala również uniknąć nakładania na odbiorcę tego rodzaju emerytury obciążeń administracyjnych związanych z zastosowaniem się do obowiązków podatkowych w państwie innym niż państwo zamieszkania.

2. Niektóre państwa są jednak niechętne stosowaniu zasady opodatkowania emerytur wyłącznie zgodnie z zasadą miejsca zamieszkania i proponują inne rozwiązania. Niektóre z tych rozwiązań oraz kwestie powstające na tym tle omawia się niżej, w punktach od 12 do 21, w których analizuje się różne aspekty dotyczące przyznania prawa do opodatkowania świadczeń emerytalnych i powody uzasadniające brzmienie artykułu.

Zakres artykułu

3. Rodzaje wypłat objętych tym artykułem obejmują nie tylko emerytury wypłacane bezpośrednio byłym pracownikom najemnym, lecz również innym beneficjentom (na przykład żyjącym współmałżonkom lub dzieciom pracowników) oraz inne podobne świadczenia, na przykład renty starcze z tytułu dawnego zatrudnienia. Artykuł ma również zastosowanie do emerytur z tytułu usług świadczonych państwu lub jednej z jego jednostek terytorialnych lub organów lokalnych, które nie są objęte

te artykułem 19 ustęp 2. Artykuł ma jednak zastosowanie tylko do wypłat związanych z zatrudnieniem w przeszłości; nie ma więc tym samym zastosowania na przykład do renty nabytej bezpośrednio przez rencistę z tytułu kapitału nagromadzonego poza funduszem emerytalnym związanym z zatrudnieniem. Artykuł ma zastosowanie bez względu na podatkowe traktowanie funduszu, z którego pochodzą wypłaty. Tak więc świadczenie dokonywane na podstawie systemu emerytalnego, który nie podlega ulgom podatkowym, może stanowić „emeryturę lub inne podobne świadczenie". (Niżej omawia się dysharmonię podatkową, jaka może powstać w takich przypadkach).

4. Różne wypłaty mogą być dokonywane na rzecz pracownika po ustaniu jego zatrudnienia. Kwestię, czy takie wypłaty są objęte artykułem 18, można ocenić w zależności od ich istoty, z uwzględnieniem faktów i okoliczności, w których są dokonywane, jak to wyjaśnia się w dwóch poniższych punktach.

5. O ile określenie „emerytura" w ramach zwykłego znaczenia tego słowa obejmuje tylko okresowe wypłaty, o tyle wyrażenie „inne podobne świadczenia" jest dość szerokie, aby objąć wypłaty nieokresowe. Na przykład wypłata ryczałtowa w miejsce wypłat okresowych dokonana w momencie ustania zatrudnienia może wchodzić w zakres stosowania tego artykułu.

6. Czy konkretną wypłatę należy uważać za inne świadczenie podobne do emerytury lub końcowe wynagrodzenie za wykonywaną pracę objętą artykułem 15, zależy od faktów. Na przykład jeżeli wykaże się, że powodem wypłaty ryczałtowej jest przeliczenie emerytury lub rekompensata za zmniejszoną emeryturę, wówczas daną wypłatę można określić jako „inne podobne świadczenie" objęte artykułem 18. Mogłoby to mieć miejsce na przykład wówczas, gdyby osoba miała możliwość wyboru w momencie przejścia na emeryturę między wypłacaniem emerytury a kwotą ryczałtową obliczoną w powiązaniu z ogólną kwotą składek lub kwotą emerytury, do której osoba byłaby uprawniona według obowiązujących zasad w zakresie systemu emerytalnego. Ważnym czynnikiem jest źródło wypłat. Inne czynniki, które mogą pomóc w ustaleniu, czy wypłata lub seria wypłat jest objęta artykułem 18, są zwłaszcza następujące: czy wypłata jest dokonana w czasie, czy po ustaniu zatrudnienia uprawniającego do wypłaty, czy odbiorca w dalszym ciągu pracuje, czy odbiorca osiągnął normalny wiek emerytalny właściwy dla danego zawodu; jaka jest sytuacja innych osób mających prawo do takiego samego rodzaju wypłaty ryczałtowej i czy odbiorca może korzystać jednocześnie z innych świadczeń emerytalnych. Zwrot składek emerytalnych (na przykład po czasowym zatrudnieniu) nie stanowi „innego podobnego świadczenia" w rozumieniu artykułu 18. Trudne przypadki powstające przy opodatkowaniu takich wypłat umawiające się państwa powinny rozstrzygnąć, odwołując się do artykułu 25.

7. Ponieważ artykuł ten ma zastosowanie tylko do emerytur i innych podobnych świadczeń z tytułu zatrudnienia w przeszłości, nie obejmuje on innych emerytur, takich jak emerytury z tytułu świadczonych w przeszłości usług w ramach wolnych zawodów. Niektóre państwa jednak rozszerzają zakres stosowania tego artykułu na wszystkie rodzaje emerytur. Państwa, które tego pragną, mogą w ich konwencjach dwustronnych zamieszczać postanowienia idące w tym kierunku.

Kwestie transgraniczne związane z emeryturami

8. Globalizacja gospodarki oraz rozwój międzynarodowej łączności i transportu poważnie zwiększyły, zarówno z przyczyn zawodowych, jak i osobistych, międzynarodową mobilność osób fizycznych. W wyniku zazębiania się różnorodnych systemów emerytalnych istniejących w różnych państwach, opracowanych wyłącznie na potrzeby polityki wewnętrznej, wzrosła poważnie waga problemów transgranicznych. Z uwagi na to, że kwestie te dotyczą bardzo wielu osób, jest pożądane uregulowanie ich w konwencjach podatkowych w celu usunięcia przeszkód w międzynarodowym przepływie osób, szczególnie pracowników.

9. Wiele tych kwestii ma związek z dysharmonią wynikającą z odrębnych rozwiązań stosowanych przez państwa w odniesieniu do emerytalnych systemów oszczędnościowych. W wielu państwach składki emerytalne korzystają z ulg podatkowych. Takie ulgi przybierają często formę odłożonego w czasie podatku, w wyniku czego część dochodu osoby fizycznej wpłacona do funduszu emerytalnego, jak również dochód uzyskany przez fundusz czy wszelkie prawa narastające na rzecz tej osoby są wyłączone od podatku. I odwrotnie, zyski emerytalne płynące z tych funduszy podlegają opodatkowaniu przy ich wypłacie. Inne państwa traktują jednak składki emerytalne jako inną formę oszczędności i nigdy nie opodatkowują tych składek ani ich zwrotu. Logicznie rzecz biorąc, nie opodatkowują one świadczeń emerytalnych. Między tymi dwoma skrajnymi systemami istnieje wiele innych systemów, w których składki, ich wzrost, przyrost praw emerytalnych lub wypłat emerytalnych są opodatkowane częściowo lub są zwolnione od podatku.

10. Inne kwestie wynikają z istnienia bardzo różnorodnych systemów zaopatrzenia emerytalnego. Systemy te są ujmowane na ogół w następujących trzech szerokich kategoriach:

– ustawowe systemy zabezpieczeń socjalnych,
– branżowe systemy emerytalne,
– indywidualne systemy emerytalne.

Zazębianie się tych trzech kategorii systemów powoduje konkretne trudności. Trudności te są szczególnie złożone z tego powodu, że każde państwo może mieć odrębne zasady podatkowe dla systemów przyporządkowanych każdej z tych ka-

tegorii, a także dlatego że istnieją poważne różnice co do zakresu, w jakim państwa odwołują się do każdej z tych kategorii dla zapewnienia świadczeń emerytalnych osobom (na przykład niektóre państwa zapewniają świadczenie emerytalne prawie wyłącznie w ramach ich systemów ubezpieczeń socjalnych, podczas gdy inne opierają się głównie na branżowych lub indywidualnych systemach emerytalnych).

11. Kwestie powstające z wszystkich tych różnic powinny być w pełni zbadane w trakcie dwustronnych negocjacji, szczególnie w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania lub podwójnego nieopodatkowania, i w razie potrzeby winny być uregulowane w drodze konkretnych zapisów. Zamieszczone niżej ustępy omawiają niektóre z tych kwestii.

Przyznanie prawa do opodatkowania w zakresie świadczeń emerytalnych

12. Jak wyjaśniono wyżej, w punkcie 9, wiele państw przyjęło rozwiązania, zgodnie z którymi, uwzględniając różne ograniczenia, podatek od składek do funduszów emerytalnych, zysków osiąganych przez fundusze lub od przyrostu praw emerytalnych jest, całkowicie lub częściowo, odroczony, lecz jest odzyskany w czasie, gdy świadczenia emerytalne są wypłacane.

13. Niektóre z tych państw uważają, że ponieważ odliczenie z tytułu składek emerytalnych stanowi odroczenie podatku od części dochodu z pracy zaoszczędzonego do czasu przejścia na emeryturę, powinny one mieć możliwość odzyskania odroczonego podatku, gdy osoba przestała mieć miejsce zamieszkania przed wypłatą całości lub części świadczeń emerytalnych. Ten pogląd przeważa szczególnie wówczas, gdy świadczenie jest wypłacane ryczałtem lub przez krótki okres, ponieważ zwiększa to ryzyko podwójnego nieopodatkowania.

14. Jeżeli inne państwo, w którym osoba fizyczna uzyskuje miejsce zamieszkania, zastosowało podobne rozwiązania i opodatkowuje świadczenia emerytalne przy ich uzyskiwaniu, to wówczas powstaje problem podziału prawa do opodatkowania między dwoma państwami. Jeżeli jednak osoba uzyskuje miejsce zamieszkania w państwie, które stosuje rozwiązanie polegające na nieopodatkowaniu świadczenia emerytalnego, to dysharmonia między tymi dwoma rozwiązaniami doprowadzi do sytuacji, w której żaden podatek nie będzie pobrany od danego dochodu.

15. Z tych powodów niektóre państwa usiłują włączyć do ich konwencji alternatywne postanowienia, których celem jest zapewnienie wyłącznego lub ograniczonego prawa do opodatkowania u źródła w odniesieniu do emerytur wypłacanych jako wynagrodzenie z tytułu zatrudnienia w przeszłości. Oto przykłady postano-

wień, jakie niektóre państwa zastosowały z uwagi na ich praktykę podatkową i ze względów administracyjnych; państwa mają swobodę dwustronnego uzgadniania i zamieszczania w ich konwencjach dwustronnych takich postanowień.

a) *Postanowienia zezwalające na wyłączne prawo opodatkowania emerytur u źródła*

Zgodnie z takim postanowieniem artykuł jest redagowany w następujący sposób:

„Z uwzględnieniem postanowień ustępu 2 artykułu 19, emerytury i inne podobne świadczenia powstające w umawiającym się państwie i wypłacane osobie mającej miejsce zamieszkania w drugim umawiającym się państwie jako wynagrodzenie za zatrudnienie w pełni podlega opodatkowaniu tylko w pierwszym państwie".

b) *Postanowienia zezwalające na opodatkowanie świadczeń emerytalnych w państwie źródła na zasadzie wyłączności*

Zgodnie z takim postanowieniem państwo źródła ma prawo opodatkować świadczenie emerytalne, a zasady artykułu 23A lub 23B skutkują tym, że prawo to jest albo wyłączne, albo priorytetowe w stosunku do prawa państwa miejsca zamieszkania. Artykuł ten może być zredagowany w następujący sposób:

„Z uwzględnieniem postanowień ustępu 2 artykułu 19, emerytury i inne podobne świadczenia wypłacone osobie mającej miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie z tytułu wykonywania pracy w przeszłości podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie. Jednakże takie świadczenia emerytalne i inne podobne świadczenia mogą być również opodatkowane w drugim umawiającym się państwie, jeżeli powstają one w tym państwie".

c) *Postanowienia zezwalające na ograniczone opodatkowanie emerytur w państwie źródła*

Na podstawie takiego postanowienia państwo źródła ma prawo do opodatkowania świadczeń, lecz to prawo podlega ograniczeniu, zazwyczaj wyrażonemu w formie procentowego opodatkowania. Artykuł może być zredagowany w sposób następujący:

„1. Z zastrzeżeniem postanowień ustępu 2 artykułu 19, emerytury i inne podobne świadczenia wypłacane z tytułu zatrudnienia w przeszłości osobie mającej miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie mogą być opodatkowane w tym państwie.

2. Jednakże takie emerytury i inne podobne świadczenia mogą być również opodatkowane w umawiającym się państwie, w którym powstają, zgodnie z usta-

wodawstwem tego państwa, lecz podatek tak wymierzony nie może przekroczyć (%) kwoty brutto świadczenia".

Jeżeli zastosowane jest takie postanowienie, to w artykule 23A ustęp 2 dodaje się odwołanie do artykułu 18 ustęp 2 w tym celu, aby państwo miejsca zamieszkania, jeżeli stosuje metodę wyłączenia, było upoważnione do opodatkowania emerytur, ale było zobowiązane do przyznania zaliczenia podatku pobranego przez państwo źródła.

d) *Postanowienia zezwalające na opodatkowanie emerytur u źródła tylko wówczas, gdy państwo miejsca zamieszkania nie opodatkowuje takich świadczeń*

Takie postanowienia są stosowane głównie przez państwa zaniepokojone dysharmonią opisaną w punkcie 14 wyżej. Dodaje się wówczas ustęp 2, który może być zredagowany jak niżej:

„2. Jednakże takie emerytury i inne podobne świadczenia mogą być opodatkowane również w umawiającym się państwie, w którym powstają, jeżeli takie wypłaty nie podlegają opodatkowaniu w tym drugim umawiającym się państwie na mocy zwyczajnych przepisów prawa podatkowego".

16. Przy rozważaniu takich postanowień, oprócz powodów przedstawionych w punktach 13 i 14, należy wziąć pod uwagę różne aspekty związane z praktyką podatkową oraz względy natury administracyjnej.

17. Po pierwsze, państwo miejsca zamieszkania jest w lepszej sytuacji dla właściwego opodatkowania świadczeń emerytalnych, ponieważ państwo to może łatwiej ocenić ogólny dochód danej osoby, a tym samym jej ogólną zdolność płacenia podatków w celu zastosowania właściwej stawki i osobistych ulg. W przeciwieństwie do tego opodatkowanie emerytur u źródła może doprowadzić do nadmiernego opodatkowania, jeżeli państwo źródła nakłada końcowy podatek od kwoty brutto. Jeżeli w państwie miejsca zamieszkania pobiera się podatek nieznaczny lub go się nie pobiera (na przykład z tytułu przysługujących ulg), to emeryt może nie mieć możliwości domagać się zaliczenia z tytułu zapłaconego podatku w państwie miejsca zamieszkania. Niektóre państwa próbowały rozwiązać ten problem poprzez rozszerzenie ulg osobistych na osoby niemające miejsca zamieszkania na ich obszarze, które uzyskują prawie całość ich dochodu w tych państwach. Niektóre państwa zezwoliły również na opodatkowanie wypłat emerytalnych osób niemających na ich obszarze miejsca zamieszkania według stawki marginalnej mającej zastosowanie wówczas, gdy osoby takie są opodatkowane od ich globalnego dochodu uzyskiwanego w różnych państwach (ten system pociąga za sobą trudności administracyjne, ponieważ wymaga ustalenia łącznego dochodu danej osoby osiąganego w różnych państwach jedynie na potrzeby ustalenia stawki opodatkowania, która ma być dla danej osoby zastosowana).

18. Po drugie, sprawiedliwość, ponieważ poziom emerytur wypłacanych w państwie źródła będzie na ogół ustalony z uwzględnieniem miejscowych stawek podatkowych. W tej sytuacji osoba fizyczna, która wyemigrowała do innego państwa o odrębnych stawkach podatkowych, będzie uprzywilejowana lub poszkodowana w wyniku otrzymywania emerytury, która, po potrąceniu podatku, będzie inna od zakładanej według systemu emerytalnego.

19. Po trzecie, alternatywne przepisy, na mocy których istnieje bądź wyłączne, bądź ograniczone prawo opodatkowania u źródła w odniesieniu do emerytury, wymagają ustalenia państwa źródła emerytury. Ponieważ jedynie powołanie się na emeryturę „powstającą" w umawiającym się państwie może być rozumiane bądź jako emerytura wypłacana przez fundusz utworzony w tym państwie, bądź jako emerytura z tytułu pracy wykonywanej w tym państwie. Państwa stosujące takie sformułowanie powinny wyjaśnić, jak winno być interpretowane i stosowane.

19.1. Teoretycznie za państwo źródła może być uważane państwo, w którym został utworzony fundusz, państwo, w którym była wykonywana praca, lub państwo, w którym stosowano odliczenia. Każde z tych kryteriów może wywołać trudności w przypadku osób fizycznych, które pracowały w większej liczbie państw, zmieniając miejsce zamieszkania w czasie ich kariery zawodowej lub uzyskując emerytury z funduszy utworzonych w państwie innym niż to, w którym pracowały. Na przykład wiele osób spędza obecnie znaczną część kariery zawodowej poza państwem, w którym utworzone są ich fundusze emerytalne, z których ostatecznie są wypłacane ich emerytury. W takim przypadku traktowanie państwa, w którym został utworzony fundusz, jako państwo źródła, byłoby trudne do uzasadnienia. Alternatywne uznanie za państwo źródła państwa, w którym praca była wykonywana lub w którym stosowano odliczenia, pozwoliłoby rozwiązać problem, lecz mogłoby spowodować trudności administracyjne zarówno dla podatników, jak i organów podatkowych, szczególnie w przypadku osób, które pracowały w wielu państwach w czasie ich kariery zawodowej, ponieważ w takim przypadku różne części tej samej emerytury pochodziłyby z różnych państw źródła.

19.2. Państwa, które pragną stosować przepisy, na mocy których istnieją bądź wyłączne, bądź ograniczone prawa opodatkowania u źródła, powinny uwzględnić kwestie związane z ustaleniem państwa źródła emerytury. Powinny rozstrzygnąć trudności natury administracyjnej, jakie powstaną z przyjętej przez nie w tym celu zasady, aby uniknąć na przykład sytuacji, w której dwa państwa będą twierdziły, że mają prawo do opodatkowania tej samej emerytury.

20. Po czwarte, innym argumentem przeciwko takim alternatywnym zapisom jest to, że wyłączne opodatkowanie przez państwo miejsca zamieszkania oznacza, iż emeryci powinni stosować się jedynie do norm podatkowych państwa ich za-

mieszkania w odniesieniu do wypłat objętych artykułem 19. Jeżeli jednak dozwolone jest ograniczone lub wyłączne opodatkowanie emerytur w państwie źródła, to emeryt będzie musiał dostosować się do norm podatkowych obu umawiających się państw.

21. Opodatkowanie wyłącznie w państwie zamieszkania może wywołać zaniepokojenie z powodu niedeklarowania dochodu z emerytur zagranicznych. Wymiana informacji połączona z właściwym systemem kontroli pozwoli zredukować częstotliwość niedeklarowania wypłat emerytalnych pochodzących z zagranicy.

Emerytury wyłączone z opodatkowania

22. Jak wspomniano wyżej w punkcie 9, niektóre państwa na ogół nie opodatkowują emerytur lub, mówiąc inaczej, zwalniają z opodatkowania konkretne rodzaje lub części wypłat emerytalnych. W tych przypadkach postanowienia artykułu o opodatkowaniu emerytur w państwie zamieszkania mogą doprowadzić do opodatkowania przez to państwo emerytur, które nie miały być opodatkowane i których kwota mogła być właśnie ustalona z uwzględnieniem takiego wyłączenia. Może to skutkować niesłusznym poszkodowaniem beneficjenta emerytury.

23. W celu uniknięcia problemów wynikających z tej dysharmonii, niektóre państwa zamieszczają w ich umowach podatkowych postanowienia zapewniające zwolnienie podatkowe emerytury, gdy beneficjent ma miejsce zamieszkania w drugim umawiającym się państwie. Takie postanowienia mogą ograniczać się do konkretnych rodzajów emerytur lub mogą regulować kwestię w bardziej całościowy sposób. Przykładem tego ostatniego rozwiązania mogłoby być postanowienie zredagowane w następujący sposób:

„Bez względu na jakiekolwiek postanowienie niniejszej konwencji, emerytura lub inne podobne świadczenie wypłacane osobie mającej miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie z tytułu w przeszłości wykonywanego zatrudnienia w drugim umawiającym się państwie będą zwolnione z opodatkowania w pierwszym państwie, jeżeli emerytura lub inne świadczenie byłyby zwolnione od opodatkowania w drugim państwie, gdyby beneficjent miał miejsce zamieszkania w tym drugim państwie".

Kwestie związane z systemem państwowych ubezpieczeń socjalnych

24. Zależnie od okoliczności wypłaty z tytułu ubezpieczeń społecznych mogą być objęte tym artykułem jako „emerytury i inne podobne świadczenia wypłacane

[…] z tytułu zatrudnienia w przeszłości" bądź zgodnie z artykułem 19 jako „emerytury wypłacane przez umawiające się państwo […] wypłacane przez lub z funduszy utworzonych przez umawiające się państwo z tytułu usług świadczonych temu państwu […]" albo zgodnie z artykułem 21 jako „części dochodu […] nieobjętego postanowieniami poprzednich artykułów". Emerytury w ramach systemu ubezpieczeń społecznych podlegają artykułowi, jeżeli są wypłacane z tytułu zatrudnienia w przeszłości, chyba że ma zastosowanie artykuł 19 ustęp 2 (zob. niżej). Można powiedzieć, że emerytura w ramach systemu ubezpieczeń społecznych jest wypłacana „z tytułu pracy wykonywanej w przeszłości", jeżeli praca jest warunkiem takiej emerytury. Na przykład będzie to miało miejsce, gdy w ramach odnośnego systemu ubezpieczeń społecznych:

- wysokość emerytury jest ustalona na podstawie bądź okresu zatrudnienia, bądź dochodu z zatrudnienia albo na podstawie obu czynników, tak więc jeżeli osoba nie była zatrudniona, to nie powstaje prawo do świadczeń emerytalnych;
- wysokość emerytury jest ustalona na podstawie wpłat do funduszu, które są dokonywane pod warunkiem zatrudnienia w stosunku do okresu zatrudnienia, lub
- wysokość emerytury jest ustalana na podstawie wysokości okresu zatrudnienia oraz składek wpłaconych do funduszu albo dochodu z inwestycji osiągniętego przez fundusz bądź na podstawie obu czynników.

25. Artykuł 19 ustęp 2 będzie miał zastosowanie do emerytury w ramach systemu ubezpieczeń społecznych, która normalnie byłaby objęta artykułem 18, z wyjątkiem faktu, że dawne zatrudnienie, z tytułu którego jest ona wypłacana, stanowiło usługi świadczone państwu, jego jednostce terytorialnej lub organowi lokalnemu, inne niż usługi, o których mowa w artykule 19 ustęp 3.

26. Wypłaty w ramach systemu ubezpieczeń społecznych, które nie mieszczą się w ramach artykułów 18 lub 19, podlegają artykułowi 21. Będzie to miało miejsce w przypadku świadczeń wypłacanych osobom samozatrudniającym się, jak również emerytur opartych wyłącznie na zasadach wieku lub inwalidztwa, które byłyby wypłacane bez względu na dawne zatrudnienie lub czynniki związane z dawnym zatrudnieniem (takie jak lata zatrudnienia lub składki wpłacane w czasie zatrudnienia).

27. Jednakże niektóre państwa utożsamiają emerytury wypłacane z powszechnego systemu emerytalnego, stanowiącego część systemu ubezpieczeń, z emeryturami rządowymi. Podstawą takiego rozumowania jest założenie, że państwo źródła, to znaczy państwo, z którego emerytura jest wypłacana, powinno mieć prawo do opodatkowania wszystkich takich emerytur. Wiele konwencji przyjętych przez te państwa zawiera w tym względzie postanowienia obejmujące czasami również wypłaty dokonywane w ramach ustawodawstwa ubezpieczeń społecznych

w państwie źródła. Umawiające się państwa, które podzielają ten punkt widzenia, mogą uzgodnić dwustronnie dodatkowy ustęp w artykule, dający państwu źródła prawo do opodatkowania świadczeń wypłacanych na podstawie ustawodawstwa o zabezpieczeniach społecznych. Taki ustęp mógłby mieć następujące brzmienie:

„Bez względu na postanowienia ustępu 1, emerytury i inne świadczenia wypłacane na podstawie ustawodawstwa umawiającego się państwa o zabezpieczeniach społecznych mogą być opodatkowane w tym państwie".

Jeżeli państwo, w którym ma miejsce zamieszkania odbiorca takich świadczeń, stosuje metodę zwolnienia, to takie świadczenia podlegają opodatkowaniu tylko w państwie źródła, podczas gdy państwo stosujące metodę odliczenia może opodatkować takie świadczenia i odliczyć podatek pobrany w państwie źródła. Państwa, które stosują w swych konwencjach metodę odliczenia, mogą jednak uznać, że państwo źródła powinno mieć wyłączne prawo do opodatkowania takich świadczeń. Takie państwa powinny w proponowanym wyżej postanowieniu zastąpić wyrazy „mogą być opodatkowane" wyrazami „podlegają opodatkowaniu tylko".

28. Choć powyższy projekt postanowienia odnosi się do ustawodawstwa w zakresie ubezpieczeń społecznych każdego umawiającego się państwa, jednak są granice tego, co obejmuje. Określenie „ubezpieczenie społeczne" odnosi się powszechnie do systemu obowiązkowej opieki, jaki państwo tworzy w celu dostarczenia jego ludności minimalnego poziomu dochodu lub świadczeń emerytalnych lub dla złagodzenia finansowych skutków takich zdarzeń, jak bezrobocie, inwalidztwo w wyniku wypadków przy pracy, choroba lub śmierć. Wspólną cechą systemów ubezpieczeń społecznych jest to, że poziom świadczeń jest ustalany przez państwo. Świadczenia, jakich postanowienie to może dotyczyć, obejmują emerytury dostępne w ramach powszechnego systemu emerytalnego, emerytury starcze, jak również bezrobocie, inwalidztwo, macierzyństwo, wdowieństwo, choroby, pomoc społeczną, świadczenie na rzecz ochrony rodziny dokonywane przez państwo lub podmioty publiczne utworzone dla zarządzania i rozdzielania funduszy. Ponieważ mogą istnieć podstawowe istotne różnice między systemami ubezpieczeń socjalnych w umawiających się państwach, jest sprawą ważną dla państw, które zamierzają stosować projekt postanowienia, aby upewniły się w trakcie dwustronnych negocjacji, że jednakowo rozumieją to, co postanowienie ma obejmować.

Kwestie związane z indywidualnymi systemami emerytalnymi

29. W wielu państwach preferencyjne traktowanie (zazwyczaj w formie odroczenia podatku opisanego wyżej, w punkcie 9) obejmuje niektóre indywidualne prywatne systemy oszczędnościowe utworzone dla zapewnienia świadczeń emerytalnych. Te indywidualne systemy emerytalne są zazwyczaj dostępne dla osób

fizycznych, które nie mają dostępu do zawodowych systemów emerytalnych; mogą one być również dostępne dla pracowników najemnych, którzy pragną uzupełnić świadczenia emerytalne otrzymywane z systemu zabezpieczeń społecznych i zawodowych systemów emerytalnych. Takie systemy przybierają różne formy prawne. Na przykład mogą to być bankowe rachunki oszczędnościowe, indywidualne fundusze inwestycyjne lub indywidualne polisy ubezpieczeniowe na życie. Ich wspólną cechą jest preferencyjne traktowanie podatkowe uzależnione od pewnych limitów składkowych.

30. Systemy te wywołują wiele transgranicznych kwestii, które powstają w przypadku systemów opartych na zatrudnieniu, takich jak podatkowe traktowanie w jednym umawiającym się państwie składek wpłacanych do takiego systemu utworzonego w drugim państwie (zob. niżej, punkty od 31 do 65). Mogą jednak powstać kwestie specyficzne dla indywidualnego systemu emerytalnego, które będą wymagały odrębnego potraktowania w trakcie negocjowania dwustronnej konwencji. Jedną z takich kwestii jest traktowanie podatkowe w każdym państwie dochodu przyrastającego w takim funduszu utworzonym w drugim państwie. Wiele państw ma opracowane zasady, takie jak zasady dotyczące zagranicznych funduszy inwestycyjnych (FIF), zasady przypisujące dochód spółki powierniczej pełnomocnikowi lub w pewnych okolicznościach beneficjentowi albo zasady dotyczące zwiększenia opodatkowania dochodu w odniesieniu do niektórych rodzajów inwestycji, w tym polis ubezpieczeniowych na życie, które w pewnych okolicznościach mogą doprowadzić do opodatkowania dochodu przyrastającego w indywidualnym funduszu emerytalnym utworzonym za granicą. Państwa, które uważają taki wynik za niewłaściwy w świetle ich stanowiska w sprawie opodatkowania oszczędności emerytalnych, mogą zapobiec takiemu opodatkowaniu. Przepis dotyczący tej kwestii i ograniczony do tych funduszy, które są uznane za indywidualne systemy emerytalne, mógłby być zredagowany w następujący sposób:

„Dla potrzeb obliczenia podatku płatnego w umawiającym się państwie przez osobę, która ma miejsce zamieszkania w tym państwie i która poprzednio miała miejsce zamieszkania w innym umawiającym się państwie, każdy dochód zgromadzony na mocy porozumienia:

a) zawartego między osobą zamieszkałą poza tym państwem w celu zabezpieczenia świadczeń emerytalnych dla tej osoby;
b) w którym osoba uczestniczy i uczestniczyła, gdy mieszkała w drugim państwie;
c) który jest akceptowany przez właściwy organ pierwszego państwa jako ogólnie odpowiadający indywidualnemu funduszowi emerytalnemu uznanemu jako taki dla potrzeb podatkowych przez to państwo,

będzie traktowany jako dochód przyrastający w indywidualnym funduszu emerytalnym utworzonym w tym państwie. Ustęp ten nie ogranicza w żaden sposób opodatkowania świadczenia rozdzielanego w ramach tego porozumienia".

Podatkowe traktowanie składek do zagranicznych funduszy emerytalnych

A. Uwagi ogólne

31. Cechą charakterystyczną przedsiębiorstw wielonarodowych jest to, że ich pracownicy mogą być czasami wysyłani do pracy za granicę. Warunki, na których pracownicy są wysyłani do pracy za granicę, mają wielkie znaczenie zarówno dla pracownika, jak i dla pracodawcy. Uregulowania dotyczące systemu emerytalnego pracownika stanowią integralną część tych warunków. Podobnie osoby, które przenoszone są do innych państw w celu świadczenia wolnych zawodów, często stykają się z transgranicznymi kwestiami podatkowymi związanymi z porozumieniami emerytalnymi zawartymi w ich ojczystym kraju.

32. Osoby pracujące za granicą mogą chcieć kontynuować w czasie swego pobytu za granicą opłacanie składek na fundusz emerytalny (w tym na fundusz ubezpieczeń społecznych zapewniający świadczenia emerytalne) w ich kraju ojczystym. Jest to związane z faktem, iż przejście od jednego do drugiego systemu może pociągnąć za sobą utratę praw i korzyści, oraz z faktem, że należenie do różnych systemów emerytalnych w różnych krajach może spowodować wiele problemów natury praktycznej.

33. Traktowanie podatkowe składek emerytalnych przekazywanych przez lub w imieniu osób pracujących poza ich krajem ojczystym różni się w różnych krajach i jest zależne od okoliczności związanych z konkretnym indywidualnym przypadkiem. Przed podjęciem pracy lub kontraktu za granicą składki emerytalne przekazywane przez te osoby lub w ich imieniu korzystają zazwyczaj z ulgi podatkowej w kraju ojczystym. Gdy osoba pracuje za granicą, składki w niektórych krajach w dalszym ciągu korzystają z ulgi. Jeżeli na przykład osoba fizyczna w dalszym ciągu posiada miejsce zamieszkania i podlega w pełni opodatkowaniu w kraju ojczystym, to składki emerytalne wpłacone do funduszu emerytalnego utworzonego w kraju ojczystym na ogół w dalszym ciągu podlegają zwolnieniu od opodatkowania. Zdarza się jednak często, że składki opłacane w kraju ojczystym przez osobę delegowaną do pracy za granicą nie korzystają z ulg od podatku ani w kraju ojczystym, ani w kraju, w którym osoba ta pracuje. W takich przypadkach może się okazać zbyt kosztowne lub wręcz niemożliwe pozostawanie w krajowym systemie emerytalnym w czasie wykonywania pracy za granicą. Zamieszczony poniżej punkt 37 sugeruje przepis umożliwiający państwom członkowskim, które zechcą włączyć go do swych dwustronnych konwencji, przyznanie ulgi podatkowej z tytułu składek emerytalnych dokonanych przez osobę pracującą poza krajem ojczystym.

34. Jednakże niektóre państwa członkowskie mogą uznać, że rozwiązanie problemu nie polega na umieszczeniu w konwencji specjalnego postanowienia,

lecz na przykład na zmodyfikowaniu systemu emerytalnego w taki sposób, aby uzyskać odliczalność opodatkowania składek płaconych w kraju wykonywania pracy. Inne kraje mogą sprzeciwiać się zamieszczaniu poniższych postanowień w konwencjach, jeżeli ich krajowe ustawodawstwo zezwala na ulgę tylko w odniesieniu do składek płaconych przez osoby mające miejsce zamieszkania na ich obszarze. W takich przypadkach może nie być wskazane zamieszczanie w dwustronnej konwencji proponowanego postanowienia.

35. Proponowany przepis dotyczy składek przekazywanych wszelkim formom funduszy emerytalnych, w tym indywidualnym funduszom emerytalnym, jak również funduszom ubezpieczeń społecznych. Wiele państw członkowskich zawarło między sobą dwustronne umowy w sprawach ubezpieczeń społecznych; umowy te mogą być pomocne w częściowym unikaniu trudności związanych ze składkami przekazywanymi do funduszy ubezpieczeń społecznych. Te umowy jednak zazwyczaj nie regulują kwestii podatkowego traktowania transgranicznych składek. W przypadku funduszu emerytalnego opartego na zatrudnieniu, do którego zarówno pracodawca, jak i pracownik wpłaca składki, przepis obejmuje oba rodzaje składek. Przepis nie jest również ograniczony do kwestii odliczania składek, ponieważ zajmuje się on wszystkimi aspektami podatkowego traktowania składek w odniesieniu do osoby fizycznej, która uzyskuje świadczenia z funduszu emerytalnego. Tak więc przepis zajmuje się takimi kwestiami, jak: czy pracownik powinien być opodatkowany od dochodu z zatrudnienia z tytułu opłaconej przez pracodawcę składki i czy dochód z inwestycji osiągany ze składek powinien być opodatkowany w rękach osoby fizycznej. Jednak nie zajmuje się on opodatkowaniem funduszu inwestycyjnego z tytułu jego dochodu (ta kwestia jest omawiana niżej, w punkcie 69). Umawiające się państwa pragnące zmodyfikować zakres przepisu w odniesieniu do wszystkich tych kwestii mogą to uczynić w trakcie ich dwustronnych negocjacji.

B. Cel postanowienia

36. Celem postanowienia jest upewnienie osób fizycznych, tak dalece jak tylko jest to możliwe, iż nie zostaną zniechęcone do podjęcia pracy za granicą z powodu niekorzystnego pod względem podatkowym traktowania składek płaconych przez nich do krajowego systemu emerytalnego. Postanowienie zmierza przede wszystkim do ustalenia ogólnej równowartości systemów emerytalnych w obu krajach, a następnie do ustalenia limitów dla składek pracowniczych, do których ma zastosowanie ulga podatkowa na podstawie limitów przewidzianych w ustawodawstwach obu krajów.

C. Proponowane postanowienie

37. Postanowienie, które można włączyć do dwustronnych konwencji w celu uregulowania przedstawionego wyżej problemu, mogłoby być sformułowane w sposób następujący:

„1. Składki na rzecz funduszu emerytalnego utworzonego i uznanego dla celów podatkowych w drugim umawiającym się państwie dokonane przez lub w imieniu osoby fizycznej, która wykonuje pracę w drugim umawiającym się państwie, są, przy ustalaniu podatku osoby fizycznej i zysków przedsiębiorstwa, które mogą być opodatkowane w tym państwie, traktowane w tym państwie w taki sam sposób i z uwzględnieniem takich samych warunków i ograniczeń jak składki płacone na rzecz funduszu emerytalnego uznanego dla celów podatkowych w pierwszym wymienionym państwie, pod warunkiem że:

a) osoba nie miała miejsca zamieszkania w tym państwie i uczestniczyła w funduszu emerytalnym bezpośrednio przed podjęciem pracy w tym państwie i że
b) fundusz emerytalny jest akceptowany przez właściwy organ tego państwa jako odpowiadający ogólnie modelowi funduszu emerytalnego uznanego dla celów podatkowych w tym państwie.

2. W rozumieniu ustępu 1:

a) określenie „fundusz emerytalny" oznacza porozumienie, w którym uczestniczy osoba fizyczna w celu skorzystania ze świadczeń emerytalnych wypłacanych z tytułu pracy najemnej, o której mowa w ustępie 1, i
b) fundusz emerytalny jest uznany dla celów podatkowych w państwie, jeżeli składki na ten fundusz są w tym państwie objęte ulgą podatkową".

38. Powyższy przepis jest ograniczony do systemów emerytalnych utworzonych w jednym z dwu umawiających się państw. Ponieważ dla osób fizycznych nie jest rzeczą niezwykłą podejmowanie pracy kolejno w różnych krajach, niektóre państwa mogą rozszerzyć zakres przepisu w celu objęcia nim sytuacji, gdy osoba fizyczna przenosi się z jednego państwa do drugiego, kontynuując wpłacanie składek do funduszu emerytalnego utworzonego w państwie trzecim. Takie rozszerzenie może jednak stworzyć trudności administracyjne, jeżeli państwo przyjmujące nie ma dostępu do informacji dotyczących funduszu emerytalnego (na przykład poprzez wymianę informacji na podstawie dwustronnej konwencji podatkowej zawartej z państwem trzecim); może również doprowadzić do sytuacji, gdy zwolnienie nie będzie przyznane na podstawie wzajemności, ponieważ państwo trzecie nie przyznaje podobnego zwolnienia osobie fizycznej wpłacającej składki do funduszu emerytalnego utworzonego w państwie przyjmującym pracownika. Państwa, które bez względu na te trudności chcą rozszerzyć proponowany przepis na fundusze utworzone w państwach trzecich, mogą to zrobić, przyjmując alternatywną wersję proponowanego postanowienia zredagowaną w następujący sposób:

„1. Składki przekazywane przez lub w imieniu osoby fizycznej, która wykonuje pracę w umawiającym się państwie, do funduszu emerytalnego:

a) uznanego dla celów podatkowych w drugim umawiającym się państwie,
b) w którym osoba uczestniczyła bezpośrednio przed rozpoczęciem pracy w pierwszym państwie,
c) w którym osoba uczestniczyła w czasie, gdy była zatrudniona lub miała miejsce zamieszkania w drugim państwie i
d) który jest akceptowany przez właściwy organ pierwszego państwa jako na ogół odpowiadający funduszowi emerytalnemu uznanemu na potrzeby podatkowe w tym państwie

będą dla celów:

e) ustalenia podatku osoby fizycznej należnego w pierwszym państwie i
f) ustalenia zysków przedsiębiorstwa, które mogą być opodatkowane w pierwszym państwie,

traktowane w tym państwie w taki sam sposób i na takich samych warunkach i ograniczeniach jak składki przekazywane do funduszu emerytalnego uznanego na potrzeby podatkowe w pierwszym państwie.

2. W rozumieniu ustępu 1:

a) określenie „fundusz emerytalny" oznacza porozumienie, w którym uczestniczy osoba fizyczna w celu zapewnienia sobie świadczeń emerytalnych płatnych z tytułu pracy najemnej, o której mowa w ustępie 1, i
b) fundusz emerytalny jest uznany dla celów podatkowych w państwie, jeżeli składki na rzecz funduszu są objęte ulgą podatkową w tym państwie".

D. Charakterystyczne cechy proponowanego postanowienia

39. Zamieszczone niżej punkty komentarza omawiają główne cechy proponowanego postanowienia zamieszczonego wyżej, w punkcie 37.

40. Ustęp 1 proponowanego postanowienia przedstawia cechy charakterystyczne zarówno osoby fizycznej, jak i składek, do których proponowane postanowienie ma zastosowanie. Zawiera on również zasadę, że składki dokonane przez lub w imieniu osoby fizycznej świadczącej usługi w umawiającym się państwie (państwie przyjmującym) wpłacane do określonego funduszu emerytalnego w drugim umawiającym się państwie (państwie ojczystym) są traktowane na potrzeby podatkowe w państwie przyjmującym, z zastrzeżeniem takich samych warunków i ograniczeń, jak składki płacone do krajowego funduszu emerytalnego w państwie przyjmującym.

41. Ulga podatkowa dla składek wpłacanych na wskazanych warunkach do funduszu emerytalnego w państwie ojczystym danej osoby może być przyznana bądź przez kraj ojczysty, w którym znajduje się fundusz emerytalny i źródło przyszłej

emerytury, bądź przez kraj przyjmujący ze względu na fakt, że to właśnie w tym państwie wykonywana jest działalność, z tytułu której wypłacane są składki.

42. Rozwiązanie, w którym ulga podatkowa byłaby przyznana w kraju ojczystym, może nie być skuteczne, gdy osoba fizyczna nie uzyskuje w tym kraju dochodu lub uzyskuje tylko nieznaczny dochód podlegający opodatkowaniu. Ze względów praktycznych byłoby pożądane, aby ulga podatkowa była przyznana przez państwo przyjmujące i takie właśnie rozwiązanie przyjęto w proponowanym postanowieniu.

43. Wskazując na istotne cechy osoby fizycznej, postanowienie ustępu 1 stwierdza jasno, że aby uzyskać ulgę podatkową w państwie przyjmującym, osoba fizyczna nie powinna mieć miejsca zamieszkania w tym państwie bezpośrednio przed podjęciem w nim pracy.

44. Ustęp 1 nie ogranicza jednak stosowania proponowanego przepisu do osób fizycznych, które stają się osobami mającymi miejsce zamieszkania w państwie przyjmującym. W wielu przypadkach osoby fizyczne pracujące za granicą, które zachowują miejsce zamieszkania w państwie pochodzenia, będą w dalszym ciągu uprawnione do ulgi w tym państwie, lecz nie nastąpi to we wszystkich przypadkach. Proponowane postanowienie stosuje się więc zarówno do osób niemających miejsca zamieszkania w państwie przyjmującym, jak i do osób fizycznych, które uzyskają status osoby mającej w tym państwie miejsce zamieszkania. W niektórych państwach członkowskich ustawodawstwo wewnętrzne może ograniczyć ulgi tylko do składek opłacanych przez osoby mające na ich obszarze miejsce zamieszkania i takie państwa mogą zechcieć zmodyfikować proponowane postanowienie w tym właśnie sensie. Również państwa stosujące specjalny system wobec osób niemających na ich obszarze miejsca zamieszkania (na przykład opodatkowanie według specjalnie niskiej stawki) mogą w toku dwustronnych negocjacji uzgodnić postanowienie ograniczone tylko do osób mających na ich obszarze miejsce zamieszkania.

45. Zdarza się, że osoby fizyczne wyzbywają się na czas ograniczony statusu osoby mającej miejsce zamieszkania w państwie przyjmującym, aby przystąpić do funduszu emerytalnego tam, gdzie przepisy są bardziej liberalne; niektóre państwa mogą wprowadzić przepis, który zapobiegałby tego rodzaju nadużyciom. Jedną z form, jaką taki przepis mógłby przybrać, mogłoby być zastosowanie kryterium obywatelstwa, co wykluczyłoby z zakresu proponowanego postanowienia osoby będące obywatelami państwa przyjmującego.

46. Ponieważ, jak już zaznaczono, nie jest rzeczą niezwykłą, iż osoby fizyczne podejmują sukcesywnie pracę w kilku kolejnych państwach, proponowane postanowienie nie odnosi się tylko do osób fizycznych mających miejsce zamiesz-

kania w państwie pochodzenia bezpośrednio przed podjęciem pracy w państwie przyjmującym. Obejmuje ono osoby fizyczne przybywające z państw trzecich, a ograniczenie polega tylko na tym, że postanowienie dotyczy osób fizycznych, które nie miały miejsca zamieszkania w państwie przyjmującym przed podjęciem w tym państwie pracy. Jednakże artykuł 1 konwencji ogranicza zakres podmiotowy do osób mających miejsce zamieszkania w jednym lub w obu umawiających się państwach. Osoby fizyczne niemające miejsca zamieszkania ani w państwie przyjmującym, ani w państwie swego pochodzenia, w którym utworzony został fundusz emerytalny, byłyby całkowicie wyłączone z konwencji podatkowej zawartej między obu państwami.

47. Proponowane postanowienie nie limituje okresu, w którym osoba fizyczna może pracować w państwie przyjmującym. Można dowodzić, że jeżeli osoba fizyczna pracuje w państwie przyjmującym dostatecznie długo, wówczas państwo to staje się faktycznie jego krajem ojczystym i w związku z tym proponowane postanowienie nie powinno mieć zastosowania. W istocie, niektóre państwa przyjmujące dopuszczają stosowanie ulgi w odniesieniu do składek wpłaconych na rzecz zagranicznego funduszu emerytalnego tylko do przypadków, gdy osoba fizyczna przebywa na ich obszarze jedynie przez określony czas.

48. Zastosowanie granicy czasowej może również być pomocne w zapobieganiu nadużyciom przedstawionym wyżej, w punkcie 45. Poszczególne państwa mogą w toku dwustronnych negocjacji uznać za właściwe określenie limitu czasowego wykonywania przez osobę fizyczną pracy w państwie przyjmującym, po upływie którego ulgi przyznane na podstawie proponowanego przepisu nie byłyby stosowane.

49. Jeżeli chodzi o szczególne cechy składek, ustęp 1 formułuje wiele kryteriów. I tak, proponowane postanowienie ma zastosowanie tylko do składek opłacanych przez lub w imieniu osoby fizycznej na rzecz funduszu emerytalnego utworzonego w kraju ojczystym i uznanego tam dla celów podatkowych. Wyrazy „uznany dla celów podatkowych" są następnie szerzej określone w ustępie 2b proponowanego postanowienia. Wyrazy „dokonane przez lub w imieniu" oznaczają, iż mają one zastosowanie do składek dokonanych bezpośrednio przez osoby fizyczne, jak również do składek przekazywanych na rzecz osoby fizycznej przez pracodawcę lub inną stronę (na przykład przez małżonka). O ile ustęp 4 artykułu 24 zapewnia, że składki pracodawcy na rzecz funduszu emerytalnego mającego siedzibę w drugim umawiającym się państwie podlegają odliczeniu na tych samych warunkach co składki do krajowego funduszu emerytalnego, o tyle taki przepis może okazać się niedostateczny dla zapewnienia podobnego traktowania składek pracodawcy na rzecz zagranicznych i krajowych funduszów emerytalnych. Będzie to miało miejsce na przykład wówczas, gdy składki pracodawcy na rzecz funduszu zagra-

nicznego są traktowane jako podlegający opodatkowaniu zysk w rękach pracownika lub gdy odliczenie składki pracodawcy nie zależy od funduszu mającego siedzibę, lecz raczej od innych warunków (na przykład zarejestrowania w organach podatkowych lub obecności biur), których skutkiem jest na ogół wyłączenie zagranicznych funduszy emerytalnych. Z tych względów składki pracodawcy są objęte proponowanym przepisem, chociaż ustęp 4 artykułu 24 może już zapewniać podobne zwolnienie w niektórych przypadkach.

50. Drugie kryterium odnoszące się do składek polega na tym, że muszą być wpłacane w kraju ojczystym na rzecz funduszu emerytalnego akceptowanego przez właściwy organ państwa przyjmującego, to jest funduszu odpowiadającego funduszowi emerytalnemu uznanemu dla celów podatkowych w tym państwie. Oznacza to, że tylko składki wpłacane do funduszu uznanego kwalifikują się do zwolnienia podatkowego w państwach członkowskich. To ograniczenie nie zapewnia oczywiście równoważnego traktowania podatkowego składek płaconych przez osobę fizyczną w czasie jej pracy za granicą i składek płaconych przez nią w jej kraju ojczystym. Jeżeli reguły odnoszące się do uznania systemu emerytalnego są bardziej rygorystyczne w państwie przyjmującym niż w państwie pochodzenia, to osoba fizyczna może znaleźć się w sytuacji, w której traktowanie podatkowe składek płaconych na rzecz systemu emerytalnego w jej kraju ojczystym jest mniej korzystne, jeżeli pracuje ona w państwie przyjmującym, niż gdyby pracowała w kraju ojczystym.

51. Jednakże nie byłoby zgodne z wyznaczonym celem, jakim jest zapewnienie w możliwie najszerszym zakresie równorzędnego traktowania podatkowego składek do zagranicznych funduszy, przyznanie zwolnienia składkom płaconym na rzecz funduszów emerytalnych, które nie odpowiadałyby, przynajmniej ogólnie, funduszom uznanym w zainteresowanych państwach. Oznaczałoby to, że kwota zwolnienia w państwie przyjmującym zależałaby od aktualnego ustawodawstwa w kraju ojczystym. Ponadto trudno byłoby uzasadnić różne traktowanie pracujących razem osób fizycznych, w zależności od tego, czy ich fundusz emerytalny znajduje się w kraju ojczystym czy za granicą (i jeżeli znajduje się za granicą, to w zależności od tego, czy chodzi o dany, konkretny, a nie inny kraj). Ograniczając proponowane postanowienie do funduszy emerytalnych uznanych w państwie przyjmującym, unika się takich trudności.

52. Proponowane postanowienie jasno precyzuje, iż do właściwego organu państwa przyjmującego należy ustalenie, czy system emerytalny kraju ojczystego w ogólnych zarysach odpowiada systemom uznawanym w państwie przyjmującym. Poszczególne państwa mogą w toku dwustronnych negocjacji wyjaśnić, do jakich istniejących funduszy ma zastosowanie przepis, lub ustalić jedną z interpretacji wyrazów „odpowiada w ogólnych zarysach", na przykład jak szeroko są one interpretowane i jakie kryteria należy stosować.

53. Składki objęte postanowieniem ograniczają się do kwot przekazywanych do funduszów, w których osoby fizyczne uczestniczyły przed podjęciem przez nie pracy w państwie przyjmującym. Oznacza to, że składki na rzecz nowych funduszy emerytalnych, do których osoba fizyczna przystąpi w państwie przyjmującym, są wyłączone z proponowanego przepisu.

54. Uznaje się jednak, że mogą być konieczne normy szczególne w sytuacjach, gdy na miejsce poprzednich systemów emerytalnych wprowadza się nowy system. Na przykład w niektórych krajach jest powszechną praktyką, że w razie przejęcia kontroli jednej spółki przez drugą spółkę, istniejący system emerytalny zostaje zastąpiony nowym systemem utworzonym przez nowego pracodawcę. Tak więc w toku dwustronnych negocjacji państwa mogą zechcieć uzupełnić proponowany przepis, tak aby mógł on być stosowany do takich systemów zastępczych; można to uczynić, dodając do ustępu 2 proponowanego przepisu następujący punkt:

„c) fundusz emerytalny, który został zastąpiony, lecz w istocie jest podobny do funduszu emerytalnego akceptowanego przez właściwy organ umawiającego się państwa na mocy punktu b ustępu 1, będzie uważany za fundusz emerytalny akceptowany w tym celu".

55. Ustęp 1 określa również typ ulgi, jaką państwo przyjmujące powinno przyznać, jeżeli osoba fizyczna i jej składki podlegają wymienionym wyżej przepisom. Mówiąc krótko, na potrzeby podatkowe składki powinny być traktowane w sposób, który odpowiada sposobowi, w jaki te składki byłyby traktowane, gdyby były przekazywane do funduszu utworzonego w państwie przyjmującym. W ten sposób składkom będzie przysługiwała ulga (na przykład będzie można ją odliczać) należna zarówno pracodawcy, jak i osobie fizycznej (gdy osoba jest zatrudniona, a składki są płacone przez pracodawcę), jakby te składki były przekazywane do funduszu emerytalnego w państwie przyjmującym. Tak więc należy przyznać takie samo traktowanie w odniesieniu do opodatkowania pracownika z tytułu dochodu z pracy osiąganego w formie składki pracodawcy na rzecz lokalnego bądź zagranicznego funduszu emerytalnego (zob. niżej, punkt 58).

56. Oczywiście, że taki sposób przyznawania ulgi niekoniecznie zapewnia równoważne traktowanie podatkowe składkom płaconym przez osobę fizyczną w czasie jej pracy za granicą i składkom płaconym przez nią, gdy pracuje w swoim kraju. Mają tu zastosowanie zasady podobne do omawianych wyżej w punktach 50 i 51. Ten sposób zapewnia jednak równoważne traktowanie składek współpracowników. Sytuację tego rodzaju ilustruje następujący przykład: państwo pochodzenia zezwala na przykład na ulgę w opodatkowaniu składek płaconych na rzecz funduszu emerytalnego, z zastrzeżeniem, że nie przekroczą one 18% dochodu. Państwo przyjmujące zezwala na ulgę dla składek stanowiących 20% dochodu. Pro-

ponowane w punkcie 37 postanowienie zobowiązywałoby państwo przyjmujące do ulgi w podatku dla składki stanowiącej 20% dochodu pracownika, zgodnie z własnym wewnętrznym ustawodawstwem. Państwa pragnące zastosować taki limit jak w państwie pochodzenia mogą odpowiednio zmodyfikować brzmienie proponowanego postanowienia.

57. Dokładna kwota i metoda przyznawania ulgi zależy od sposobu traktowania składek emerytalnych przez państwo przyjmujące. Sposób ten rozstrzyga na przykład kwestię, czy składki podlegają uldze w całości czy tylko w części i czy ulga powinna być przyznana w formie odliczenia od podlegającego opodatkowaniu dochodu (jeżeli tak, to czy od dochodu osoby fizycznej, dochodu pochodzącego z zatrudnienia, dochodu z przedsiębiorstwa czy od całego dochodu) lub w formie odliczenia podatku zapłaconego.

58. W odniesieniu do osoby, która uczestniczy w zawodowym funduszu emerytalnym, delegowanie do pracy za granicą nie oznacza bynajmniej dla pracownika, iż traci on prawa do ulgi podatkowej z tytułu składek, jakie przekazuje na rzecz funduszu emerytalnego w swym własnym państwie. Może ono oznaczać również, że składki przekazywane do funduszu emerytalnego przez pracodawcę będą traktowane jako dochód pracownika w rozumieniu przepisów podatkowych. W niektórych państwach członkowskich OECD pracownicy są opodatkowani z tytułu składek płaconych przez pracodawcę na rzecz funduszów emerytalnych, a w innych państwach takie składki są zwolnione od opodatkowania. Ponieważ proponowane postanowienie ma zastosowanie zarówno do składek wpłaconych przez pracowników, jak i pracodawców, to zapewnia tym samym, że w ramach zobowiązań podatkowych pracownika składki pracodawcy będą traktowane w taki sam sposób jak składki płacone na rzecz krajowych funduszy emerytalnych.

59. Postanowienie punktu 2a określa jasno, czym jest fundusz emerytalny w rozumieniu postanowień ustępu 1. Otóż fundusz emerytalny jest porozumieniem, w którym uczestniczy osoba wpłacająca do niego składki w celu zapewnienia sobie świadczeń w momencie przejścia na emeryturę. Takie świadczenia są związane ze świadczeniem usług w państwie przyjmującym. System emerytalny musi spełniać wszystkie przedstawione wyżej warunki, aby proponowane postanowienie mogło być stosowane.

60. Postanowienie punktu 2a dotyczy udziału osoby fizycznej w funduszu emerytalnym w celu zapewnienia sobie świadczeń przy przejściu na emeryturę. Chodzi o to, aby część składek opłacanych w celu uzyskania świadczeń innych niż emerytura, takich jak na przykład jednorazowe świadczenie wypłacane przy przejściu na emeryturę, również podlegało zwolnieniu od opodatkowania przy zastosowaniu tego postanowienia.

61. System emerytalny nazywany jest „porozumieniem". Jest to pojemne określenie, którego celem jest objęcie różnego rodzaju form (zabezpieczenia socjalne, branżowe lub indywidualne systemy emerytalne), jakie mogą przybierać systemy emerytalne w różnych krajach członkowskich.

62. Choć punkt 2a stanowi, że uczestnikiem takiego systemu powinna być osoba wykonująca pracę określoną w punkcie 1, to jednak nie mówi on nic o osobie odbiorcy dochodów emerytalnych zabezpieczonych przez udział w tym systemie. Uczyniono tak dlatego, aby dowolna część składek przeznaczona na utworzenie emerytury wdowiej lub emerytury osoby będącej na utrzymaniu uczestnika systemu mogła podlegać uldze na podstawie proponowanego postanowienia.

63. Definicja systemu emerytalnego nie rozróżnia emerytur wypłacanych przez państwowe i przez prywatne fundusze emerytalne. Oba rodzaje funduszy są objęte proponowanym postanowieniem. Fundusze emerytalne w ramach ubezpieczenia społecznego są objęte tym postanowieniem w zakresie, w jakim składki do takich funduszów mogą być traktowane jako pozostające w związku z usługami świadczonymi w państwie przyjmującym przez osoby fizyczne występujące czy to w charakterze pracownika najemnego, czy przedstawiciela wolnego zawodu.

64. Punkt 2b definiuje dokładniej wyrażenie „uznany dla celów podatkowych". Ponieważ celem postanowienia jest zapewnienie w miarę możliwości równorzędnego traktowania podatkowego składek emerytalnych (aby nie było ani gorsze, ani lepsze niż to, jakie byłoby stosowane we własnym państwie osoby fizycznej), to słuszne jest ograniczenie postanowienia do składek, które podlegałyby zwolnieniu od podatku, gdyby osoba fizyczna pozostała we własnym państwie. Cel ten da się osiągnąć, ograniczając zakres zastosowania przepisu do składek wpłacanych na rzecz funduszu emerytalnego tylko wtedy, gdy takie składki podlegałyby uldze podatkowej w tym państwie.

65. Metoda zmierzająca do osiągnięcia parytetowego traktowania podatkowego zakłada, że we wszystkich państwach członkowskich tylko składki wpłacane na rzecz uznanych funduszy emerytalnych podlegają uldze podatkowej, lecz traktowanie podatkowe składek emerytalnych stosowane w niektórych państwach może odbiegać od tego założenia. Uznaje się, że w toku dwustronnych negocjacji poszczególne państwa mogą bardziej szczegółowo określić uznawane systemy emerytalne, stosując określenia zgodne z wewnętrznym ustawodawstwem państw-stron umowy. Mogą one również zdefiniować inne określenia użyte w postanowieniu, takie jak „okazuje usługi" i „dostarcza usługi".

Przeszkody podatkowe w przenoszeniu praw emerytalnych

66. Inną kwestią, również związaną z międzynarodową mobilnością siły roboczej, są skutki podatkowe, jakie mogą wynikać z przeniesienia praw emerytalnych z funduszu emerytalnego utworzonego w jednym umawiającym się państwie do funduszu emerytalnego położonego w drugim umawiającym się państwie. Gdy osoba fizyczna przenosi się od jednego do drugiego pracodawcy, często dotyczy to również praw emerytalnych, jakie osoba ta nagromadziła w funduszu emerytalnym w ramach pierwszego zatrudnienia, które mają być przeniesione do innego funduszu w ramach drugiego zatrudnienia. Mogą istnieć podobne porozumienia umożliwiające przenoszenie praw emerytalnych do lub z indywidualnego funduszu emerytalnego.

67. Takie transfery zazwyczaj prowadzą do wypłaty stanowiącej wartość ubezpieczenia w momencie transferu praw emerytalnych osoby fizycznej lub reprezentującej wartość składek i zysków nagromadzonych w funduszu osoby fizycznej. Takie wypłaty mogą być dokonane bezpośrednio z pierwszego do drugiego funduszu; alternatywnie mogą być dokonane w drodze żądania, aby osoba fizyczna dokonała do owego funduszu wpłaty całej lub części kwoty uzyskanej z wycofania się z poprzedniego funduszu. W obu przypadkach systemy podatkowe przy transferach wewnątrzkrajowych zezwalają na ich dokonywanie na zasadzie bezpodatkowej.

68. Trudności mogą powstać, gdy transfer jest dokonywany z funduszu położonego w jednym kraju do funduszu położonego w drugim kraju. W takim przypadku umawiające się państwo, w którym ma miejsce zamieszkania osoba fizyczna, może uznać, że wypłata dokonywana w wyniku transferu jest zyskiem podlegającym opodatkowaniu. Podobna trudność powstaje, gdy wypłata jest dokonywana z funduszu utworzonego w państwie, któremu właściwa konwencja podatkowa przyznaje prawo opodatkowania u źródła wypłat z tytułu osiągania w nim emerytury, ponieważ takie państwo może chcieć stosować to prawo do opodatkowania każdego zysku osiąganego z funduszu. Umawiające się państwa, które pragną uregulować tę kwestię, mogą włączyć postanowienie zredagowane według następującego wzoru:

„Jeżeli prawa emerytalne lub kwoty zostały nagromadzone w funduszu emerytalnym utworzonym i uznanym dla potrzeb podatkowych w jednym umawiającym się państwie na korzyść osoby, która ma miejsce zamieszkania w drugim umawiającym się państwie, to każdy transfer tych praw lub kwot do funduszu emerytalnego utworzonego i uznanego dla celów podatkowych w tym drugim państwie będzie w każdym państwie traktowany dla potrzeb podatkowych w taki sposób i z uwzględnieniem takich warunków i ograniczeń, jak gdyby był dokonany z jednego funduszu emerytalnego utworzonego i uznanego dla celów podatkowych

w tym państwie do innego funduszu emerytalnego i uznanego dla celów podatkowych w tym samym państwie".

Powyższy przepis mógłby zostać zmodyfikowany w celu objęcia nim również transferów do lub z funduszów emerytalnych utworzonych i uznanych w państwach trzecich (jednakże mogłoby to wywołać podobne niepokoje jak opisane wyżej w preambule ustępu 38).

Zwolnienia od podatku dochodu funduszu emerytalnego

69. Jeżeli na mocy ich ustawodawstwa wewnętrznego dwa państwa stosują tę samą zasadę powszechnego zwolnienia od podatku dochodu osiąganego przez fundusze inwestycyjne utworzone na ich terytoriach z dokonanych inwestycji, to te państwa w celu osiągnięcia większej neutralności w zakresie lokowania kapitału mogą zechcieć rozszerzyć to zwolnienie na dochód z inwestycji, jaki fundusz utworzony w jednym państwie osiąga z drugiego państwa. Aby to uczynić, państwa czasami włączają do ich konwencji postanowienia zredagowane zgodnie z następującym wzorem:

„Bez względu na inne postanowienia niniejszej konwencji, dochód powstający w umawiającym się państwie i osiągany przez osobę mającą siedzibę w drugim umawiającym się państwie, która została utworzona i jest wykorzystywana wyłącznie w celu zarządzania funduszami i zapewnienia świadczeń emerytalnych i która była zaakceptowana przez właściwy organ podatkowy pierwszego państwa jako odpowiadająca funduszowi emerytalnemu uznawanemu dla potrzeb podatkowych przez to państwo, będzie zwolniony od podatku w pierwszym państwie".

Uwagi do komentarza

70. W odniesieniu do artykułów 24 i 26 Niderlandy są zdania, że wypłaty w ramach systemu ubezpieczeń społecznych mogą w niektórych okolicznościach zmieścić się w artykule 15, jeśli są one wypłacane, gdy zatrudnienie wciąż trwa.

KOMENTARZ DO ARTYKUŁU 19

OPODATKOWANIE WYNAGRODZEŃ PRACOWNIKÓW PAŃSTWOWYCH

1. Artykuł ten ma zastosowanie do pensji, płac i innych podobnych wynagrodzeń oraz do emerytur związanych ze służbą państwową. Podobne postanowienia dawnych dwustronnych konwencji były sformułowane zgodnie z zasadami kurtuazji międzynarodowej i wzajemnego poszanowania suwerennych państw. Lecz znaczenie i zakres stosowania artykułu 19 poważnie się zwiększyły z uwagi na to, że w wyniku wzrostu sektora państwowego poszerzyła się znacznie działalność sektora państwowego za granicą. Zgodnie z pierwotnym wariantem artykułu 19 ustęp 1 w Projekcie konwencji z 1963 r. państwo dokonujące wypłat miało prawo pobierać podatek od wypłat z tytułu usług świadczonych temu państwu, jego jednostkom administracyjnym lub organom lokalnym. Użyto określenia „mogą być opodatkowane", ale nie oznaczało to wyłącznego prawa do opodatkowania.

2. W Modelowej konwencji z 1977 r. ustęp 1 był podzielony na dwa ustępy, przy czym ustęp 1 dotyczył pensji, płac i podobnych wynagrodzeń, innych niż emerytura, a ustęp 2 – emerytur. W odróżnieniu od pierwotnego wariantu, podpunkt a ustępów 1 i 2 opiera się na zasadzie, że państwo dokonujące wypłat powinno mieć wyłączne prawo do opodatkowania takich wypłat. Państwa stosujące w swych konwencjach metodę odliczenia jako podstawową metodę unikania podwójnego opodatkowania są zobowiązane, w drodze wyjątku od tej metody, zwalniać od opodatkowania wypłaty na rzecz osób mających na ich obszarze miejsce zamieszkania, o których mowa w ustępach 1 i 2. Jeżeli oba umawiające się państwa w celu unikania podwójnego opodatkowania stosują metodę zwolnienia, to mogą one w dalszym ciągu używać określenia „może być opodatkowane" zamiast „podlega opodatkowaniu tylko". Skutki dla tych państw będą oczywiście jednakowe, niezależnie od tego, które ze sformułowań zastosują. Uważa się, że określenie „podlega opodatkowaniu tylko" nie przeszkodzi umawiającemu się państwu uwzględnić dochód zwolniony od podatku zgodnie z podpunktem a ustępów 1 i 2 przy ustalaniu stawki podatku pobieranego od dochodów z innych źródeł osoby

mającej na jego obszarze miejsce zamieszkania. Zasada przyznania wyłącznego prawa do opodatkowania państwu dokonującemu wypłat jest zawarta w tak licznych konwencjach między państwami członkowskimi OECD, iż można stwierdzić, że stała się międzynarodową praktyką. Zasada ta jest również zgodna z pojęciem kurtuazji międzynarodowej, leżącej u podstaw artykułu, i odpowiada postanowieniom konwencji wiedeńskiej o stosunkach dyplomatycznych i konsularnych. Należy jednak zauważyć, że intencją tego artykułu nie jest ograniczenie jakichkolwiek norm międzynarodowych dotyczących misji dyplomatycznych i urzędów konsularnych (zob. artykuł 27), lecz jedynie przypadków nieobjętych tymi normami.

2.1. W 1994 r. dokonano dalszej poprawki w ustępie 1, zastępując określenie „wynagrodzenie" wyrazami „pensje, płace oraz podobne wynagrodzenia". Celem tej poprawki było wyjaśnienie zakresu artykułu, który ma zastosowanie tylko do pracowników państwowych i osób otrzymujących emerytury z tytułu wykonywanej w przeszłości pracy najemnej dla państwa, a nie do osób wykonujących wolne zawody na rzecz państwa lub otrzymujących emerytury związane z takimi wolnymi zawodami.

2.2. Państwa członkowskie pojmują na ogół, że określenie „pensje, płace oraz podobne wynagrodzenia […] wypłacane […]" obejmuje korzyści w naturze z tytułu usług świadczonych na rzecz państwa lub na rzecz jego jednostki administracyjnej lub organu lokalnego (na przykład korzystanie z mieszkania, ubezpieczeń zdrowotnych, ubezpieczeń na życie lub członkostwa w klubie).

3. Postanowienia tego artykułu mają zastosowanie do wypłat dokonanych nie tylko przez państwo, lecz także jego jednostki administracyjne i organy lokalne (stany, regiony, prowincje, departamenty, kantony, dystrykty, okręgi, powiaty, gminy lub związki gmin).

4. Wyjątek od zasady przyznania prawa wyłącznego opodatkowania państwu dokonującemu wypłat jest zawarty w ustępie 1 punkt b. W rzeczywistości, zgodnie ze wspomnianą wyżej konwencją wiedeńską, państwo przyjmujące jest upoważnione do opodatkowania wynagrodzeń wypłacanych niektórym kategoriom pracowników misji dyplomatycznych i urzędów konsularnych, którzy są obywatelami państwa przyjmującego misję dyplomatyczną lub urząd konsularny lub którzy mają w tym państwie miejsce stałego zamieszkania. Z uwagi na to, że emerytury wypłacane osobom, które przeszły w stan spoczynku, powinny być traktowane z podatkowego punktu widzenia w taki sam sposób jak pensje lub płace wypłacane pracownikom w czasie ich aktywnej służby, wyjątek zawarty w ustępie 1 punkt b jest zamieszczony również w ustępie 2 punkt b w odniesieniu do emerytur. Ponieważ warunek zawarty w ustępie 1 punkt b(ii) nie może mieć zastosowania do

osoby emerytowanej, to jedynym wstępnym warunkiem prawa do opodatkowania emerytury przez państwo przyjmujące jest to, aby emeryt posiadał jego obywatelstwo lub miał miejsce zamieszkania na jego obszarze.

5. Zgodnie z artykułem 19 Projektu konwencji z 1963 r. usługi świadczone na rzecz państwa, jego jednostki administracyjnej lub organu lokalnego musiały być świadczone „w związku z wypełnianiem funkcji o charakterze rządowym". To sformułowanie zostało wykreślone w Modelowej konwencji z 1997 r. Jednakże niektóre państwa członkowskie OECD uważały, że takie wyłączenie doprowadzi do rozszerzenia zakresu tego artykułu. Umawiające się państwa wyrażające taki pogląd i sądzące, że takie rozszerzenie nie jest pożądane, mogą w dalszym ciągu stosować, a nawet preferować, w swych dwustronnych konwencjach sformułowanie „w związku z wypełnianiem funkcji o charakterze rządowym".

5.1. Podczas gdy określenie „emerytura" w zwyczajnym rozumieniu tego słowa obejmuje tylko wypłaty periodyczne, to słowa „inne podobne wynagrodzenia", które były dodane w ustępie 2 w 2005 r., są dość szerokie, aby objąć wypłaty nieperiodyczne. Na przykład wypłata jednorazowa „ryczałtowa" zamiast periodycznych wypłat emerytalnych wypłaconych byłemu pracownikowi państwowemu po ustaniu zatrudnienia może podlegać ustępowi 2 artykułu 19. Czy konkretną wypłatę ryczałtową dokonaną w takich okolicznościach powinno się uważać za inne wynagrodzenie podobne do emerytury na podstawie ustępu 2, czy za końcowe wynagrodzenie za wykonywaną pracę podlegającą ustępowi 1, jest kwestią faktu, który może być rozwiązany w świetle czynności przedstawionych w punkcie 5 komentarza do artykułu 18.

5.2. Należy zaznaczyć, że wyrażenie „z funduszy utworzonych przez" w punkcie a ustępu 2 obejmuje sytuację, w której emerytura nie jest wypłacana bezpośrednio przez państwo, jego jednostkę terytorialną lub organ lokalny, lecz przez oddzielne fundusze utworzone przez organy rządowe. Ponadto, pierwotny kapitał funduszu nie musi być dostarczony przez państwo, jego jednostkę terytorialną lub organ lokalny. Zdanie obejmuje wypłaty z prywatnie zarządzanego funduszu utworzonego dla organu rządowego.

5.3. Problem powstaje, gdy emerytury są wypłacane za połączone usługi świadczone sektorowi publicznemu i prywatnemu. Dzieje się tak, gdy osoba była zatrudniona zarówno w sektorze prywatnym, jak i państwowym i otrzymuje jedną emeryturę za oba okresy zatrudnienia. Może się to zdarzyć dlatego, że osoba uczestniczyła w tym samym funduszu poprzez zatrudnienie lub dlatego, że prawa emerytalne osoby były przenośne. Tendencja w kierunku większej mobilności między prywatnym i publicznym sektorem może przyczynić się do zwiększenia znaczenia tej kwestii.

5.4. Jeżeli urzędnik państwowy, świadcząc usługi dla państwa, przeniósł prawa do emerytury z funduszu publicznego do prywatnego funduszu emerytalnego, to wypłaty emerytury będą opodatkowane tylko na podstawie artykułu 18, ponieważ takie wypłaty nie sprostają wymogom technicznym na podstawie ustępu 2a.

5.5. Jeżeli transfer jest dokonany w odwrotnym kierunku i prawa emerytalne są przeniesione z funduszu prywatnego do funduszu państwowego, niektóre państwa opodatkowują wszystkie wypłaty emerytalne na podstawie artykułu 19. Jednakże inne państwa dzielą wypłaty emerytalne na podstawie odpowiedniego źródła uprawnień emerytalnych i jedna cześć jest opodatkowana na podstawie artykułu 18, a druga na podstawie artykułu 19. Tak postępując, niektóre państwa uważają, że jeżeli jedno źródło dostarczyło głównej kwoty emerytalnej, to wówczas emerytura powinna być traktowana jako wypłacana wyłącznie z tego źródła. Niemniej uznaje się, że dokonywanie rozdziału często rodzi poważne trudności administracyjne.

5.6. Umawiające się państwa mogą być zaniepokojone utratą dochodu lub możliwością podwójnego nieopodatkowania, jeżeli traktowanie emerytur może być zmienione w wyniku przenoszenia funduszy między funduszem publicznym a prywatnym. Podział może temu przeciwdziałać; jednakże aby umożliwić stosowanie podziału do praw emerytalnych, które są przenoszone z funduszu publicznego do funduszu prywatnego, umawiające się państwa mogą w czasie dwustronnych negocjacji rozważyć rozszerzenie ustępu 2a w celu objęcia części emerytury lub innego podobnego wynagrodzenia wypłacanego z tytułu usług świadczonych umawiającemu się państwu, jego jednostce terytorialnej lub organowi lokalnemu. Takie postanowienie mogłoby być zredagowane w sposób następujący:

„2a). Bez względu na postanowienia ustępu 1, część jakiejkolwiek emerytury lub innego podobnego świadczenia wypłacanego z tytułu usług świadczonych umawiającemu się państwu, jego jednostce terytorialnej lub organowi lokalnemu podlega opodatkowaniu tylko w tym umawiającym się państwie".

Ewentualnie umawiające się państwa mogą rozwiązać tę kwestię, poddając wszystkie emerytury takiemu samemu opodatkowaniu.

6. Ustępy 1 i 2 nie mają zastosowania, jeżeli usługi są świadczone w związku z działalnością gospodarczą prowadzoną przez państwo, jedną z jego jednostek administracyjnych lub organów lokalnych wypłacających pensje, płace, emerytury lub inne podobne wynagrodzenia. W takich przypadkach mają zastosowanie zwykle reguły: artykuł 15 dotyczy pensji i płac, artykuł 16 – wynagrodzeń z tytułu udziału w radach nadzorczych, artykuł 17 – wynagrodzeń artystów i sportowców oraz artykuł 18 – emerytur. Umawiające się państwa, które ze szczególnych względów nie chcą włączyć ustępu 3 do swych dwustronnych konwencji, mogą to uczynić przez objęcie treścią ustępów 1 i 2 również usług związanych z działalnością gospodarczą. Ze względu na szczególne funkcje spełniane przez niektóre instytucje pub-

liczne, jak koleje państwowe, urzędy pocztowe, teatry narodowe itd., umawiające się państwa, które pragną utrzymać ustęp 3, mogą w swych dwustronnych konwencjach zadecydować, że pensje, płace, emerytury i inne podobne wynagrodzenia wypłacane przez te instytucje są objęte postanowieniami ustępów 1 i 2, nawet jeżeli instytucje te mogą być uznane za prowadzące działalność gospodarczą.

Uwagi do komentarza

7. Niderlandy nie przyłączają się do interpretacji w punktach 5.4. i 5.6. Rozdział wypłat emerytalnych na podstawie odnośnego źródła uprawnień emerytalnych, prywatnego czy rządowego jest, zdaniem Niderlandów, również możliwy, jeżeli prawa emerytalne są przeniesione z funduszu publicznego do funduszu prywatnego.

Zastrzeżenia do artykułu

8. *Skreślony*.

9. Stany Zjednoczone zastrzegają sobie prawo do zmiany tekstu artykułu w celu wykazania, że jego stosowanie nie jest ograniczone postanowieniami artykułu 1.

10. *Skreślony*.

11. Francja zastrzega sobie prawo do zamieszczania w swych konwencjach informacji, że pensje, płace i inne podobne wynagrodzenia wypłacane przez jedno umawiające się państwo, jego jednostkę administracyjną lub organ lokalny osobie fizycznej z tytułu usług świadczonych na rzecz tego państwa, jego jednostki administracyjnej lub organu lokalnego podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie, nawet jeżeli osoba fizyczna posiada obywatelstwo obu umawiających się państw. Francja zgłasza również zastrzeżenie do ustępu 1 podpunkt b(ii) z uwagi na trudności, jakie powoduje taka klauzula.

12. *Skreślony*.

13. Francja uważa, że zakres stosowania artykułu 19 powinien obejmować:
- wynagrodzenia wypłacane przez prawną jednostkę publiczną państwa, jednostkę terytorialną lub organ lokalny, ponieważ tożsamość płatnika jest mniej istotna niż publiczny charakter dochodu;
- wynagrodzenia artystów i sportowców wypłacane ze środków publicznych zgodnie z brzmieniem Modelowej konwencji przed 1995 r. (bez stosowania kryterium działalności przemysłowej lub handlowej – rzadko kiedy właściwego w tych przypadkach), jak długo artykuł 17 nie zawiera postanowienia zgodnego z punktem 14 komentarza do artykułu 17.

KOMENTARZ DO ARTYKUŁU 20

OPODATKOWANIE STUDENTÓW

1. Zawarta w tym artykule norma dotyczy niektórych świadczeń otrzymywanych przez studentów lub stażystów na pokrycie kosztów utrzymania, studiów i kształcenia. Wszystkie kwoty tego rodzaju pochodzące ze źródeł położonych poza państwem, w którym student lub stażysta przebywa, podlegają zwolnieniu od opodatkowania w tym państwie.

2. Słowo „bezpośrednio" było zamieszczone w Modelowej konwencji z 1977 r. w celu uściślenia treści; chodzi o to, że artykuł nie obejmuje osoby, która kiedyś miała miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie, ale następnie przed udaniem się do drugiego umawiającego się państwa przeniosła swoje miejsce zamieszkania do trzeciego państwa.

3. Artykuł obejmuje jedynie wypłaty otrzymywane na utrzymanie, kształcenie lub szkolenie. Nie ma on więc zastosowania do wypłaty lub jakiejś jej części, która jest wynagrodzeniem za usługi świadczone przez odbiorcę i która jest objęta artykułem 15 (lub artykułem 7 w przypadku wolnych zawodów). Jeżeli jednak szkolenie odbiorcy pociąga za sobą pracę doświadczalną, to zachodzi potrzeba odróżnienia wypłaty za usługi od wypłaty na utrzymanie, kształcenie lub szkolenie odbiorcy. Fakt, że kwota wypłacona jest podobna do kwoty wypłaconej osobom, które świadczą podobne usługi, a nie są studentami lub praktykantami, może na ogół wskazywać, że wypłata jest wynagrodzeniem za świadczone usługi. Wypłaty na utrzymanie, kształcenie lub szkolenie nie powinny przekraczać poziomu wydatków, jakie prawdopodobnie mogą być poniesione w celu zapewnienia odbiorcy utrzymania, kształcenia lub szkolenia.

4. W rozumieniu tego artykułu, wypłat dokonanych przez lub w imieniu osoby mającej miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie lub które są ponoszone przez zakład, jaki osoba posiada w tym państwie, nie uważa się za powstające ze źródeł położonych poza tym państwem.

KOMENTARZ DO ARTYKUŁU 21

OPODATKOWANIE INNYCH DOCHODÓW

1. Artykuł ten zawiera powszechną regułę dotyczącą dochodów, które nie są przedmiotem uregulowań w poprzednich artykułach konwencji. Dochody, o jakich mowa, nie tylko nie stanowią jasno określonej kategorii dochodów, lecz i ich źródło nie jest wyraźnie określone. Zakres tego artykułu nie ogranicza się tylko do dochodów mających źródło w jednym umawiającym się państwie; rozciąga się on również na dochody pochodzące z państw trzecich. Jeżeli na przykład osoba mająca miejsce zamieszkania w obu umawiających się państwach zgodnie z postanowieniami ustępu 1 artykułu 4 jest traktowana jako mająca miejsce zamieszkania tylko w jednym z tych dwóch państw zgodnie z postanowieniami ustępów 2 lub 3 tego samego artykułu, to ten artykuł zabrania drugiemu państwu opodatkowania tej osoby od dochodu powstałego w państwach trzecich, nawet jeżeli osoba ta ma miejsce zamieszkania w tym drugim państwie na mocy jego własnego ustawodawstwa podatkowego (zob. również punkt 8.2 komentarza do artykułu 4 odnośnie do stosowania ustępów 2 i 3 artykułu 4 w rozumieniu konwencji zawartych pomiędzy tym drugim państwem i państwami trzecimi).

Ustęp 1

2. Na podstawie tego ustępu wyłączne prawo do opodatkowania należy do państwa miejsca zamieszkania lub siedziby. W razie kolizji między dwoma miejscami zamieszkania lub dwiema siedzibami, artykuł 4 wskazuje również prawo do opodatkowania dochodu pochodzącego z państwa trzeciego.

3. Reguła ustalona w tym ustępie ma zastosowanie niezależnie od tego, czy państwo miejsca zamieszkania lub siedziby korzysta z prawa do opodatkowania, czy też nie; w związku z tym państwo inne niż państwo miejsca zamieszkania lub siedziby nie może pobierać podatku od dochodu uzyskiwanego w tym umawiającym się państwie, nawet wtedy, gdy taki dochód nie jest opodatkowany w pierwszym państwie. Również gdy dochód powstaje w państwie trzecim, a oba umawiające

się państwa uważają beneficjenta dochodu za osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę na ich terytorium zgodnie z ich własnym ustawodawstwem, to zastosowanie artykułu 4 doprowadzi do tego, że beneficjent będzie uznany za osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę tylko w jednym umawiającym się państwie i będzie podlegał pełnemu opodatkowaniu tylko w tym państwie (nieograniczony obowiązek podatkowy). W takim przypadku drugie umawiające się państwo nie może nałożyć podatku od dochodu pochodzącego z państwa trzeciego, nawet jeżeli beneficjent nie jest opodatkowany przez państwo, w którym ma on miejsce zamieszkania lub siedzibę zgodnie z artykułem 4. W celu uniknięcia sytuacji, w której dochód nie będzie w ogóle opodatkowany, umawiające się państwa mogą ograniczyć zakres artykułu do dochodu, który jest opodatkowany w tym umawiającym się państwie, w którym beneficjent dochodu ma miejsce zamieszkania lub siedzibę, i zmodyfikować odpowiednio postanowienia tego ustępu. W rzeczywistości kwestia ta stanowi tylko szczególny aspekt ogólnego problemu omawianego w punktach 34 i 35 komentarza do artykułu 23A.

Ustęp 2

4. Ustęp ten przewiduje wyjątek od postanowień ustępu 1, gdy dochód jest związany z działalnością zakładu, jaki osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym umawiającym się państwie utrzymuje w drugim umawiającym się państwie. Ustęp dotyczy dochodu pochodzącego z państw trzecich. W takim przypadku prawo do opodatkowania przyznaje się państwu, w którym jest położony zakład. Ustęp 2 nie ma zastosowania do majątku nieruchomego, w odniesieniu do którego – zgodnie z postanowieniami artykułu 6 ustęp 4 – prawo do opodatkowania przysługuje najpierw państwu, w którym taki majątek jest położony (zob. punkty 3 i 4 komentarza do artykułu 6). Tak więc majątek nieruchomy położony w umawiającym się państwie i stanowiący część majątku handlowego zakładu przedsiębiorstwa tego państwa położonego w drugim umawiającym się państwie podlega opodatkowaniu tylko w pierwszym państwie, to jest w tym, w którym majątek jest położony, i w którym beneficjent dochodu ma miejsce zamieszkania lub siedzibę. Jest to zgodne z regułami zawartymi w artykułach 13 i 22 w odniesieniu do majątku nieruchomego, ponieważ ustęp 2 tych artykułów ma zastosowanie tylko do ruchomego majątku zakładu.

5. Ustęp ten obejmuje również przypadek, gdy zarówno beneficjent, jak i płatnik dochodu mają miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym samym umawiającym się państwie i gdy dochód przypisuje się zakładowi, który beneficjent dochodu posiada w drugim umawiającym się państwie. W takim przypadku prawo do opodatkowania przyznaje się temu państwu, w którym położony jest zakład. Jeżeli nastąpi podwójne opodatkowanie, to państwo miejsca zamieszkania lub siedziby powinno zastosować ulgę, zgodnie z postanowieniami artykułów 23A

lub 23B. Może jednak powstać trudność przy opodatkowaniu dywidend lub odsetek w państwie miejsca zamieszkania lub siedziby, jako państwie źródła, gdyż połączenie artykułu 7 i artykułu 23A uniemożliwia temu państwu opodatkowanie owych dochodów; gdyby jednak takie dochody były wypłacane osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim państwie, wówczas pierwsze państwo, jako państwo źródła dywidend i odsetek, mogłoby opodatkować takie dywidendy lub odsetki według stawek przewidzianych w artykule 10 ustęp 2 i artykule 11 ustęp 2. Umawiające się państwa, które uznają to rozwiązanie za niedopuszczalne, mogą zawrzeć w swoich konwencjach postanowienia, zgodnie z którymi państwo miejsca zamieszkania lub siedziby będzie uprawnione, jako państwo źródła dywidend lub odsetek, do nałożenia podatku na taki dochód zgodnie ze stawkami określonymi w artykule 10 ustęp 2 i artykule 11 ustęp 2. Państwo, w którym znajduje się zakład, może odliczyć taki podatek w myśl postanowień artykułu 23A ustęp 2 lub artykułu 23B ustęp 1; oczywiście takie odliczenie nie powinno być zastosowane w przypadkach, gdy państwo, w którym położony jest zakład, nie opodatkowuje dywidend lub odsetek przypisywanych zakładowi, zgodnie ze swym wewnętrznym ustawodawstwem.

5.1. W rozumieniu tego ustępu, prawo lub mienie, w związku z którym wypłacany jest dochód, jest faktycznie związane z zakładem, jeżeli własność „ekonomiczna" tego prawa lub mienia jest przypisana temu zakładowi zgodnie z zasadami opracowanymi w raporcie Komitetu *Przypisywanie zysków zakładom*[1] (zob. w szczególności punkty od 72 do 97 części I raportu) dla potrzeb stosowania ustępu 2 artykułu 7. W kontekście tego ustępu, własność „ekonomiczna" prawa lub mienia oznacza, w rozumieniu opodatkowania dochodu odrębnego przedsiębiorstw, równowartość majątku z towarzyszącymi zyskami i obciążeniami (na przykład prawo do wszelkiego dochodu związanego z własnością tego prawa lub mienia i potencjalne ryzyko zysków lub strat związanych ze wzrostem lub spadkiem wartości tego prawa lub mienia).

5.2. W przypadku zakładu przedsiębiorstwa prowadzącego działalność ubezpieczeniową, ustalenie, czy prawo lub mienie jest faktycznie związane z zakładem, będzie dokonane poprzez uwzględnienie wytycznych zawartych w części IV raportu Komitetu w odniesieniu do kwestii, czy dochody lub przychody z takiego prawa lub mienia są brane pod uwagę przy ustalaniu dochodu uzyskiwanego przez zakład od kwoty przypisanych mu aktywów (zob. w szczególności punkty od 165 do 170 części IV). Z uwagi na to, że wytyczne mają charakter ogólny, organy podatkowe powinny rozważyć stosowanie elastycznej i pragmatycznej metody, która uwzględni racjonalne i spójne stosowanie przez przedsiębiorstwo tych wytycznych przy ustalaniu konkretnych aktywów faktycznie związanych z zakładem.

[1] *Attribution of Profits do Permanent Establishments*, OECD, Paris 2010.

6. Państwa, które stosują metodę zwolnienia (artykuł 23A), mogą mieć powody do podejrzeń, że traktowanie przyznane w ustępie 2 doprowadzi do tego, że przedsiębiorstwa jednego umawiającego się państwa mogą powierzyć zarówno aktywa, jak i akcje, udziały, obligacje lub patenty zakładowi położonemu w drugim umawiającym się państwie w celu uzyskania tam korzystniejszego traktowania podatkowego. Przeciwdziałając takim nadużyciom, niektóre państwa mogą stwierdzić, że dana transakcja jest sztuczna, i uznać, że przeniesione w jej wyniku aktywa w rzeczywistości nie mają związku z zakładem. Inne państwa mogą podkreślić swoje stanowisko, dodając do ustępu 2 zapis stwierdzający, że ustęp ten nie może być stosowany w przypadkach, w których transakcja została dokonana wyłącznie w celu skorzystania z takiego przepisu. Również warunek, aby prawo lub mienie było rzeczywiście związane z takim miejscem, wymaga więcej niż tylko zarejestrowanie prawa lub mienia w księgach rachunkowych na potrzeby księgowości.

7. Kilka państw stanęło wobec problemów dotyczących dochodów pochodzących z nietypowych instrumentów finansowych, gdy między stronami istnieją powiązania szczególne. Takie państwa mogą dodać do artykułu 21 następujący ustęp:

„3. Jeżeli w wyniku szczególnych powiązań między osobą, o której mowa w ustępie 1, i inną osobą lub między tymi osobami a jakąś inną trzecią osobą, kwota dochodu, o którym mowa w ustępie 1, przekracza kwotę, jaka mogłaby być uzgodniona między nimi, gdyby nie było takiego powiązania, to postanowienia tego artykułu mają zastosowanie tylko do tej ostatniej wymienionej kwoty. W takim przypadku nadwyżka dochodu podlega opodatkowaniu zgodnie z ustawodawstwem każdego umawiającego się państwa i z uwzględnieniem innych postanowień niniejszej konwencji".

Włączenie tego dodatkowego ustępu nie powinno jednak mieć żadnego wpływu na traktowanie innowacyjnych transakcji finansowych między osobami niezależnymi lub na podstawie innych postanowień konwencji.

8. Ustęp ten ogranicza stosowanie postanowień dotyczących opodatkowania dochodów nieobjętych postanowieniami innych artykułów w taki sam sposób jak artykuł 11 ustęp 6 ogranicza stosowanie postanowień w odniesieniu do opodatkowania odsetek. W ogólnym zarysie zasady wyłożone w punktach od 32 do 34 komentarza do artykułu 11 mają zastosowanie również do tego ustępu.

9. Choć ograniczenie mogłoby mieć zastosowanie do każdego dochodu, który bez tego byłby poddany postanowieniom artykułu 21, nie przewiduje się, aby w praktyce mogło ono mieć zastosowanie do płatności, takich jak zasiłki alimentacyjne lub świadczenia z tytułu ubezpieczeń społecznych; byłoby raczej właściwe, gdyby mogło ono być stosowane w przypadku nietradycyjnych instrumentów finansowych i na warunkach, które nie zaistniałyby, gdyby nie fakt szczególnych powiązań (zob. punkt 21.1 komentarza do artykułu 11).

10. Ograniczenia artykułu 21 różnią się od ograniczeń zawartych w artykule 11 w dwóch ważnych kwestiach. Po pierwsze, ustęp ten pozwala, gdy istnieją pewne niezbędne okoliczności, aby wszelkie płatności z tytułu nietradycyjnego instrumentu finansowego uważać za przesadne. Po drugie, dochód, do którego nie ma zastosowania artykuł dotyczący odsetek, mógłby być poddany jakiemuś innemu artykułowi konwencji, jak to jest wyjaśnione w punktach od 35 do 36 komentarza do artykułu 11. Dochód, do którego może być zastosowany artykuł 21, nie podlega *ex definitione* żadnemu innemu artykułowi. Tak więc jeżeli ograniczenie przewidziane w artykule 21 wyjmuje jakąś część dochodu spod działania tego artykułu, to artykuły od 6 do 20 konwencji nie mogą mieć zastosowania do tego dochodu i każde umawiające się państwo może go opodatkować na podstawie własnego ustawodawstwa.

11. Jednakże do takiego dochodu będą w dalszym ciągu miały zastosowanie inne postanowienia konwencji, takie jak artykuł 23 (unikanie podwójnego opodatkowania), artykuł 25 (postępowanie polubowne) i artykuł 26 (wymiana informacji).

12. *Skreślony*.

Zastrzeżenia do artykułu

13. Australia, Chile, Kanada, Meksyk, Nowa Zelandia, Portugalia i Republika Słowacka zgłaszają zastrzeżenie do tego artykułu i pragną zachować prawo do opodatkowania dochodów, które pochodzą ze źródeł położonych w ich państwach.

14. Finlandia i Szwecja pragną zachować prawo do opodatkowania niektórych rent i podobnych płatności na rzecz osób niemających miejsca zamieszkania na ich terytorium, gdy płatności takie są dokonywane w ramach ubezpieczeń emerytalnych utworzonych na ich terytorium.

15. Zjednoczone Królestwo zastrzega sobie zachowanie prawa do opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez osoby niemające na ich terytorium miejsca zamieszkania lub siedziby od osób mających miejsce zamieszkania na ich odnośnym terytorium, w formie dochodów pochodzących z powiernictwa lub w ramach zarządzania spadkiem osoby zmarłej.

16. W celu uniknięcia nieopodatkowania Belgia zastrzega sobie prawo zezwolenia państwu, w którym powstaje dochód, na opodatkowanie tego dochodu, jeżeli państwo miejsca zamieszkania mające wyłączne prawo do opodatkowania tego dochodu nie korzysta z tego prawa.

17. Stany Zjednoczone zastrzegają sobie prawo do zwolnienia od opodatkowania w obu państwach świadczeń alimentacyjnych na rzecz dzieci.

KOMENTARZ DO ARTYKUŁU 22

OPODATKOWANIE MAJĄTKU

1. Artykuł ten dotyczy tylko podatków od majątku, z wyłączeniem podatków od majątku nieruchomego, spadków i darowizn, i z przeniesienia zobowiązań. Podatki od majątku, do których ma zastosowanie ten artykuł, są wymienione w artykule 2.

2. Podatki od majątku stanowią zazwyczaj uzupełniające opodatkowanie dochodu z majątku. Dlatego podatek od określonej części majątku może być pobrany w zasadzie tylko przez państwo, które jest uprawnione do opodatkowania dochodu pochodzącego z tej części majątku. Jednakże nie można powołać się wprost i wyłącznie na normy dotyczące opodatkowania każdej części dochodu, ponieważ nie wszystkie części dochodu podlegają opodatkowaniu wyłącznie w jednym państwie.

3. Artykuł wymienia więc najpierw majątek, który może być opodatkowany w państwie, w którym jest on położony. Do takiej kategorii należy majątek nieruchomy, o którym mowa w artykule 6 i który jest własnością osoby mającej miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie, ale jest położony w drugim umawiającym się państwie (ustęp 1); do tej samej kategorii należy majątek ruchomy stanowiący część majątku handlowego zakładu, jaki przedsiębiorstwo umawiającego się państwa posiada w drugim umawiającym się państwie.

3.1. W rozumieniu ustępu 2, mienie stanowi część aktywów zakładu, jeżeli własność „ekonomiczna" mienia jest przypisana temu zakładowi zgodnie z zasadami opracowanymi w raporcie Komitetu *Przypisanie zysków zakładom*[1] (zob. w szczególności punkty od 72 do 97 części I raportu) na potrzeby stosowania ustępu 2 artykułu 7. W kontekście tego ustępu „ekonomiczna" własność prawa lub mienia oznacza, w rozumieniu opodatkowania dochodu odrębnego przedsiębior-

[1] *Attribution of Profits to Permanent Establishments*, OECD, Paris 2010.

stwa, równowartość majątku, z towarzyszącymi zyskami i obciążeniami (na przykład prawo do każdego dochodu związanego z własnością tego mienia i potencjalne ryzyko zysków lub strat związanych ze wzrostem lub spadkiem wartości tego prawa lub mienia). Sam fakt, że mienie zostało zaksięgowane na potrzeby księgowe w bilansie przygotowanym dla zakładu, nie będzie wystarczający dla stwierdzenia, że jest ono faktycznie związane z tym zakładem.

3.2. W przypadku zakładu przedsiębiorstwa prowadzącego działalność ubezpieczeniową, ustalenie, czy mienie jest faktycznie związane z zakładem, będzie dokonane poprzez uwzględnienie wytycznych zawartych w części IV raportu Komitetu w odniesieniu do kwestii, czy dochody lub przychody z takiego mienia są brane pod uwagę przy ustalaniu dochodu uzyskiwanego przez zakład od kwoty przypisanych mu aktywów (zob. w szczególności punkty od 165 do 170 części IV). Z uwagi na to, że wytyczne mają charakter ogólny, organy podatkowe powinny rozważyć stosowanie elastycznej i pragmatycznej metody, która uwzględni racjonalne i spójne stosowanie przez przedsiębiorstwo tych wytycznych przy ustalaniu konkretnych aktywów faktycznie związanych z zakładem.

4. Statki morskie i statki powietrzne eksploatowane w transporcie międzynarodowym, barki eksploatowane w żegludze śródlądowej oraz majątek związany z eksploatacją takich statków morskich, barek lub statków powietrznych podlegają opodatkowaniu tylko w państwie, w którym znajduje się miejsce faktycznego zarządu przedsiębiorstwa (ustęp 3). Ta reguła odpowiada postanowieniu artykułu 8 ustęp 3 i artykułu 13 ustęp 3. Jest oczywiste, że artykuł 8 ustęp 3 ma zastosowanie, gdy siedziba faktycznego zarządu przedsiębiorstwa żeglugi morskiej lub śródlądowej znajduje się na pokładzie statku lub barki. Umawiające się państwa, które preferowałyby powierzenie wyłącznego prawa do opodatkowania państwu miejsca zamieszkania lub połączenie kryteriów miejsca zamieszkania i miejsca faktycznego zarządu, mogą swobodnie w dwustronnych konwencjach zastąpić ustęp 3 postanowieniem odpowiadającym propozycjom przedstawionym w punktach 2 i 3 komentarza do artykułu 8. Majątek nieruchomy związany z eksploatacją statków morskich, barek lub statków powietrznych może być opodatkowany w państwie, w którym jest on położony, zgodnie z regułą przedstawioną w ustępie 1.

4.1. Ustęp 3 ma zastosowanie, jeżeli przedsiębiorstwo, które jest właścicielem majątku, samo eksploatuje barki, statki morskie lub statki powietrzne wymienione w tym ustępie, czy to w ramach własnej działalności transportowej, czy w ramach wydzierżawienia barek, statków morskich lub statków powietrznych z pełnym wyposażeniem i załogą. Nie ma on jednak zastosowania, jeżeli przedsiębiorstwo, które jest właścicielem barek, statków morskich lub statków powietrznych, nie eksploatuje ich (na przykład przedsiębiorstwo wydzierżawia majątek innej osobie, z wyjątkiem przypadku okazjonalnego wydzierżawienia bez załogi, jak wskazuje

punkt 5 komentarza do artykułu 8). W takim przypadku majątek stanowiący to mienie będzie objęty ustępem 2 lub 4.

4.2. Państwa członkowskie mają swobodę sprecyzowania w ich dwustronnych konwencjach warunków stosowania w tej sytuacji artykułu 22. Mogą one przyjąć następujący wariant ustępu 3 (zob. również punkty 28.1 i 28.2 komentarza do artykułu 13):

„3. Majątek stanowiący część mienia handlowego przedsiębiorstwa, którego siedziba faktycznego zarządu znajduje się w umawiającym się państwie, na który składają się statki morskie lub statki powietrzne eksploatowane przez to przedsiębiorstwo w transporcie międzynarodowym lub mienie ruchome wykorzystywane do eksploatacji takich statków morskich lub statków powietrznych podlega opodatkowaniu tylko w tym państwie".

5. Jeżeli chodzi o części majątku inne niż wymienione w ustępach od 1 do 3, artykuł przewiduje, iż podlegają one opodatkowaniu tylko w umawiającym się państwie, w którym osoba, do której one należą, ma miejsce zamieszkania (ustęp 4).

6. Jeżeli postanowienia ustępu 4 mają zastosowanie do części majątku ruchomego obciążonych prawem czerpania korzyści, to podwójne opodatkowanie jest nieuniknione z powodu rozbieżności między ustawodawstwami wewnętrznymi; zainteresowane państwa mogą wówczas odwołać się do postępowania polubownego lub też mogą rozstrzygnąć sprawę w drodze dwustronnych negocjacji.

7. Artykuł ten nie przewiduje żadnej reguły w sprawie odliczenia długów. Ustawodawstwa państw członkowskich OECD są zbyt rozbieżne, aby można było przyjąć wspólne rozwiązanie. Problem odliczenia długów, który może powstać, gdy ani podatnik, ani wierzyciel nie są osobami mającymi miejsce zamieszkania w tym samym państwie, jest omówiony w artykule 24 ustęp 4.

8. *Zmieniono numerację*.

Zastrzeżenia do artykułu

9. Finlandia zastrzega sobie prawo do opodatkowania akcji lub innych praw w spółkach fińskich, jeżeli własność takich akcji lub innych praw w spółce uprawnia do czerpania korzyści z majątku ruchomego będącego we władaniu spółki i położonego w Finlandii.

10. Nowa Zelandia, Portugalia i Turcja zastrzegają sobie odrębne stanowisko wobec tego artykułu, w razie gdyby wprowadziły podatek od majątku.

11. Francja akceptuje postanowienia ustępu 4, lecz pragnie zastrzec sobie możliwość zastosowania postanowień swego ustawodawstwa w sprawie opodatkowania akcji lub udziałów stanowiących istotną część majątku spółki mającej siedzibę we Francji albo akcji lub udziałów spółek, których mienie stanowi głównie majątek nieruchomy położony we Francji.

12. Dania, Norwegia i Szwecja zastrzegają sobie prawo zamieszczenia specjalnych postanowień dotyczących majątku w postaci statków powietrznych eksploatowanych w transporcie międzynarodowym należących do towarzystwa transportu międzynarodowego Scandinavian Airlines System (SAS).

13. Hiszpania zastrzega sobie prawo do opodatkowania majątku w postaci akcji lub innych praw w spółce mającej siedzibę na jej terytorium, której mienie zawiera głównie majątek nieruchomy położony na jej terytorium, akcje i inne formy udziału w spółce, które uprawniają ich właściciela do czerpania korzyści z majątku nieruchomego położonego w Hiszpanii lub z akcji albo z innych praw stanowiących istotny udział w spółce.

14. Grecja, z uwagi na swą szczególną sytuację w żegludze morskiej, zastrzega sobie swobodę działania w zakresie postanowień konwencji dotyczących majątku w postaci statków morskich eksploatowanych w transporcie międzynarodowym oraz majątku ruchomego związanego z eksploatacją takich statków morskich.

KOMENTARZ DO ARTYKUŁÓW 23A I 23B

METODY UNIKANIA PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA

I. Uwagi wstępne

A. Zakres artykułów

1. Artykuły dotyczą tak zwanego prawnego podwójnego opodatkowania, to jest przypadku, gdy ta sama osoba podlega opodatkowaniu z tytułu tego samego dochodu lub majątku przez więcej niż jedno państwo.

2. Taki przypadek należy odróżnić wyraźnie od tak zwanego ekonomicznego podwójnego opodatkowania, to jest od sytuacji, gdy dwie różne osoby podlegają opodatkowaniu z tytułu tego samego dochodu lub majątku. Jeżeli dwa państwa pragną rozstrzygnąć problemy ekonomicznego podwójnego opodatkowania, muszą to uczynić w drodze negocjacji dwustronnych.

3. Prawne podwójne opodatkowanie może zdarzyć się w trzech przypadkach:

a) jeżeli każde umawiające się państwo poddaje tę samą osobę podatkowi z tytułu jej całkowitego dochodu lub majątku (jednoczesny nieograniczony obowiązek podatkowy; zob. niżej, punkt 4);

b) jeżeli osoba ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym umawiającym się państwie (R)[1] i otrzymuje dochód lub posiada majątek w drugim umawiającym się państwie (S lub E), a oba państwa pobierają podatek od takiego dochodu lub majątku (zob. niżej, punkt 5);

[1] W tekście komentarza do artykułów 23A i 23B litera R oznacza państwo miejsca zamieszkania lub siedziby (*residence*) w rozumieniu konwencji, litera S oznacza państwo źródła lub położenia majątku (*source or situs*), a litera S oznacza państwo, w którym położony jest zakład lub stała placówka (*establishment*).

c) jeżeli każde umawiające się państwo poddaje tę samą osobę – która nie ma miejsca zamieszkania lub siedziby w żadnym z umawiających się państw – podatkowi od dochodu pochodzącego z jednego z umawiających się państw lub z tytułu posiadanego tam majątku; może to mieć miejsce na przykład wtedy, gdy osoba niemająca w wyżej wymienionych państwach miejsca zamieszkania lub siedziby posiada w umawiającym się państwie (E) zakład, za pośrednictwem którego osiąga dochód, lub posiada majątek w drugim umawiającym się państwie (S) (jednoczesny ograniczony obowiązek podatkowy; zob. niżej, punkt 11).

4. Kolizja istniejąca w przypadku a jest sprowadzona do przypadku b w drodze zastosowania artykułu 4. Jest to możliwe z uwagi na fakt, że artykuł ten definiuje „osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie" przez odwołanie do obowiązku podatkowego osoby na podstawie prawa wewnętrznego z tytułu jej miejsca zamieszkania, pobytu, siedziby zarządu lub każdego innego kryterium podobnego rodzaju (zob. artykuł 4 ustęp 1) i przez wymienienie specjalnych kryteriów na wypadek podwójnego opodatkowania w celu ustalenia, które z dwóch państw jest państwem miejsca zamieszkania lub siedziby w rozumieniu konwencji (artykuł 4 ustępy 2 i 3).

4.1. Artykuł 4 dotyczy jednak tylko przypadków zbieżnego pełnego zdarzenia podatkowego. Kolizja w przypadku a może nie zostać rozwiązana, jeżeli ta sama część dochodu podlega pełnemu obowiązkowi podatkowemu w dwóch państwach, lecz w różnych okresach. Ten problem ilustruje następujący przykład. Załóżmy, że osoba mająca miejsce zamieszkania w państwie R1 osiąga podlegający opodatkowaniu zysk z giełdowej opcji pracowniczej przyznanej tej osobie. Państwo R1 opodatkowuje taki zysk, gdy opcja została przyznana. Następnie osoba nabywa miejsce zamieszkania w państwie R2, które opodatkowuje zysk w czasie jego kolejnego nabycia. W takim przypadku osoba jest opodatkowana przez każde państwo w czasie, w którym ma ona miejsce zamieszkania w tym państwie, a artykuł 4 nie dotyczy tej kwestii, ponieważ nie ma zbieżnego miejsca zamieszkania w dwóch państwach.

4.2. W tej sytuacji kolizja będzie zredukowana do przypadku b i rozwiązana stosownie do zakresu, w jakim usługi pracy, z którymi związana jest opcja, były świadczone w jednym z umawiających się państw, tak aby podlegała opodatkowaniu przez to państwo na podstawie artykułu 15, ponieważ to właśnie w tym państwie usługi pracy były świadczone. W szczególności w takim przypadku państwo, w którym świadczone były usługi, będzie państwem źródła na potrzeby uniknięcia podwójnego opodatkowania przez drugie państwo. Nie ma znaczenia, że pierwsze państwo nie nakłada podatku w tym samym czasie (zob. punkt 32.8). Nie ma również znaczenia, że drugie państwo uważa, iż nakłada

ono podatek jako państwo miejsca zamieszkania, w przeciwieństwie do państwa źródła (zob. ostatnie zdanie punktu 8).

4.3. Jeżeli jednak odnośne usługi pracy nie były świadczone w żadnym państwie, kolizja nie będzie polegała na podwójnym opodatkowaniu na podstawie zasady źródła czy miejsca zamieszkania. W celu uregulowania takiego przypadku może być zastosowane postępowanie polubowne. Jedyną możliwą podstawą rozwiązania takiego przypadku przez właściwe organy dwu państw jest uzgodnienie, że każde państwo udzieli zwolnienia od podatku opartego na zasadzie miejsca zamieszkania, jaki został nałożony przez drugie państwo na część zysku odnoszącego się do usług świadczonych w okresie, gdy pracownik miał miejsce zamieszkania w tym drugim państwie. W ten sposób w powyższym przykładzie, jeżeli odnośne usługi były świadczone w państwie trzecim, zanim osoba nabyła miejsce zamieszkania w państwie R, będzie logiczne dla właściwego organu państwa R2 wyrazić zgodę na przyznanie zwolnienia (za pomocą metody zaliczenia lub wyłączenia) od podatku państwa R1, jaki został nałożony na część zysku z tytułu zatrudnienia, które odnosi się do usług świadczonych w państwie trzecim, w czasie gdy usługi były świadczone, a podatnik miał miejsce zamieszkania w państwie R1, a nie w państwie R2 w rozumieniu konwencji podatkowej między dwoma państwami.

5. Kolizja w przypadku b może być rozstrzygnięta przez repartycję prawa do opodatkowania między umawiające się państwa. Taka repartycja może polegać na zrzeczeniu się prawa do opodatkowania przez państwo źródła lub położenia majątku (S), lub państwo położenia zakładu (E), albo przez państwo miejsca zamieszkania lub siedziby (R), albo też w drodze podziału praw do opodatkowania między dwoma państwami. Repartycję taką regulują postanowienia rozdziałów III i IV konwencji w połączeniu z artykułami 23A i 23B.

6. W odniesieniu do niektórych części dochodu lub majątku wyłączne prawo do opodatkowania przyznaje się jednemu z umawiających się państw i odpowiedni artykuł stwierdza, że dany dochód lub majątek „podlega opodatkowaniu tylko" w umawiającym się państwie[2]. Wyrazy „podlega opodatkowaniu tylko" w umawiającym się państwie nie pozwalają drugiemu umawiającemu się państwu na dokonanie opodatkowania. W ten sposób unika się podwójnego opodatkowania. Państwo, któremu przyznaje się prawo do opodatkowania, jest zazwyczaj państwem miejsca zamieszkania lub siedziby podatnika w rozumieniu artykułu 4, to znaczy

[2] Zob. artykuł 7 pierwsze zdanie ustępu 1; artykuł 8 ustępy 1 i 2; artykuł 12 ustęp 1; artykuł 13 ustępy 3 i 4; artykuł 14 pierwsze zdanie ustępu 1; artykuł 15 pierwsze zdanie ustępu 1 i ustęp 2; artykuł 18; artykuł 19 ustępy 1 i 2; artykuł 19 ustępy 1 i 2; artykuł 21 ustęp 1; artykuł 22 ustępy 3 i 4.

państwem (R), lecz zgodnie z czterema artykułami[3] wyłączne prawo do opodatkowania może być przyznane drugiemu umawiającemu się państwu (S), w którym podatnik nie ma miejsca zamieszkania lub siedziby w rozumieniu artykułu 4.

7. W zakresie innych części dochodu lub majątku przypisanie prawa do opodatkowania nie ma charakteru wyłączności i właściwy artykuł stwierdza, że dany dochód lub majątek „może być opodatkowany" w umawiającym się państwie (S lub E), w którym podatnik nie ma miejsca zamieszkania lub siedziby w rozumieniu artykułu 4. W takim przypadku państwo miejsca zamieszkania lub siedziby R musi przyznać zwolnienie od podatku w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania. Celem ustępów 1 i 2 artykułu 23A oraz ustępu 1 artykułu 23B jest zapewnienie niezbędnego zwolnienia.

8. Artykuły 23A i 23B mają zastosowanie do sytuacji, w której osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w państwie R otrzymuje dochód pochodzący z drugiego umawiającego się państwa E lub S (które nie jest państwem miejsca zamieszkania lub siedziby w rozumieniu konwencji) lub posiada tam majątek i taki dochód lub majątek może być opodatkowany zgodnie z konwencją w państwie E lub S. Tak więc artykuły mają zastosowanie tylko do państwa miejsca zamieszkania lub siedziby i nie wskazują, w jaki sposób powinno postępować drugie umawiające się państwo E lub S.

9. Jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w państwie R osiąga dochód z tego samego państwa R za pośrednictwem zakładu, jaki posiada w drugim umawiającym się państwie E, to państwo E może opodatkować taki dochód (z wyjątkiem dochodu z majątku nieruchomego położonego w państwie R), jeżeli można go przypisać zakładowi (zob. artykuł 21 ustęp 2). W tym przypadku również państwo R powinno przyznać zwolnienie na podstawie artykułów 23A lub 23B w odniesieniu do dochodu przypisanego zakładowi położonemu w państwie E bez względu na fakt, że dany dochód pochodzi pierwotnie z państwa R (zob. punkt 5 komentarza do artykułu 21). Jednakże jeżeli umawiające się państwa uzgodnią przyznanie państwu R, stosującemu metodę zwolnienia, ograniczonego prawa do opodatkowania jako państwu źródła dywidend lub odsetek, w granicach ustalonych w ustępie 2 artykułów 10 lub 11 (zob. punkt 5 komentarza do artykułu 21), to wówczas oba państwa powinny również uzgodnić odliczenie, jakie powinno być przyznane przez państwo E dla podatku pobieranego przez państwo R, zgodnie z ustępem 2 artykułu 23A lub ustępem 1 artykułu 23B.

10. Jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w państwie R osiąga dochód z trzeciego państwa za pośrednictwem zakładu, jaki posiada w pań-

[3] Zob. artykuł 8 ustępy 1 i 2; artykuł 13 ustęp 3; artykuł 19 ustęp 1 punkt a i ustęp 2 punkt a; artykuł 22 ustęp 3.

stwie E, wówczas państwo E może opodatkować ten dochód (z wyjątkiem dochodu pochodzącego z majątku nieruchomego położonego w państwie trzecim), jeżeli można go przypisać zakładowi (zob. artykuł 21 ustęp 2). Państwo R musi przyznać zwolnienie na podstawie artykułów 23A lub 23B w odniesieniu do dochodu przypisywanego zakładowi położonemu w państwie E. Konwencja nie zawiera jednak przepisu o zwolnieniach, jakie umawiające się państwo E musi przyznać w zakresie podatków pobieranych w państwie trzecim, z których dochód pochodzi; niemniej na podstawie artykułu 24 ustęp 3 wszelkie zwolnienie przewidziane w ustawodawstwie wewnętrznym państwa E (z wyłączeniem konwencji o podwójnym opodatkowaniu) dla osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w państwie E musi również być przyznane w państwie E zakładowi należącemu do przedsiębiorstwa państwa R (zob. punkty od 49 do 54 komentarza do artykułu 24).

11. Kolizja w przypadku wymienionym wyżej w punkcie 3 pod literą c nie jest objęta konwencją, ponieważ zgodnie z postanowieniami artykułu 1 konwencja ma zastosowanie tylko do osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym lub w obu państwach. Ten przypadek może jednak być uregulowany w drodze postępowania polubownego.

B. Opis metod unikania podwójnego opodatkowania

12. Istniejące konwencje stosują dwie główne zasady unikania opodatkowania przez państwo, w którym podatnik ma miejsce zamieszkania lub siedzibę. W celu uproszczenia wymienia się niżej tylko podatek od dochodu, lecz te zasady mają zastosowanie również do podatku od majątku.

1. Zasada zwolnienia

13. Na podstawie zasady zwolnienia państwo miejsca zamieszkania lub siedziby R nie opodatkowuje dochodu, który zgodnie z konwencją może być opodatkowany w państwie E lub S (ani, oczywiście, dochodu, który podlega opodatkowaniu tylko w państwie E lub S; zob. wyżej, punkt 6).

14. Zasada zwolnienia może być realizowana następującymi dwiema głównymi metodami:

a) dochód, który może być opodatkowany w państwie E lub S, nie jest w ogóle brany pod uwagę przez państwo R dla celów podatkowych; państwo R nie jest uprawnione do brania pod uwagę dochodu zwolnionego przy ustalaniu podatku od pozostałego dochodu; tę metodę określa się jako „pełne zwolnienie";
b) dochód, który może być opodatkowany w państwie E lub S, nie jest opodatkowany w państwie R, lecz państwo R zachowuje prawo wzięcia pod uwagę tego dochodu przy ustalaniu podatku od pozostałego dochodu danej osoby; tę metodę określa się jako „zwolnienie z progresją".

2. Zasada odliczenia

15. Na podstawie zasady odliczenia państwo miejsca zamieszkania lub siedziby oblicza podatek podatnika na podstawie całego jego dochodu, w tym dochodu z drugiego państwa E lub S, który zgodnie z konwencją może być opodatkowany w tym drugim państwie (lecz nie włącza dochodu podlegającego opodatkowaniu tylko w państwie S; zob. wyżej, punkt 6). Następnie państwo to zezwala podatnikowi na odliczenie z jego podatku tej kwoty podatku, jaką zapłacił w drugim państwie.

16. Zasada odliczenia może być realizowana dwiema głównymi metodami:

a) państwo R zezwala na odliczenie całej kwoty podatku zapłaconego w drugim państwie od dochodu, który może być opodatkowany w tym państwie; tę metodę nazywa się „pełnym odliczeniem";
b) odliczenie przyznane przez państwo R z tytułu podatku zapłaconego w drugim państwie jest ograniczone do tej części jego podatku, która odpowiada dochodowi, który może być opodatkowany w drugim państwie; tę metodę nazywa się „zwykłym odliczeniem".

17. Podstawowa różnica między metodami polega na tym, że metoda zwolnienia dotyczy dochodu, natomiast metoda odliczenia podatku.

C. Sposoby stosowania metod i ich skutki

18. Przykład liczbowy ułatwi wyjaśnienie skutków różnych metod. Przyjmujemy, że ogólny dochód wynosi 100 000, z czego 80 000 pochodzi z jednego państwa (państwa miejsca zamieszkania lub siedziby R), a 20 000 z drugiego państwa (państwa źródła S). Przyjmujemy, że w państwie R stawka podatku od dochodu w kwocie 100 000 wynosi 35%, a od dochodu w kwocie 80 000 wynosi 30%. Jeśli następnie założymy, że w państwie S stawka podatku wynosić będzie 20% (przypadek /i/) lub 40% (przypadek /ii/), to w takim razie podatek do zapłacenia w tym państwie od kwoty 20 000 wyniesie 4000 w przypadku /i/ lub 8000 w przypadku /ii/.

19. Jeżeli podatnik osiąga cały swój dochód w kwocie 100 000 w państwie R, to jego podatek wyniesie 35 000. Jeżeli jego dochód wynosi taką kwotę, lecz jest osiągany w sposób wskazany w punkcie 18 i jeżeli nie jest przewidziana żadna ulga w ustawodawstwie wewnętrznym państwa R, i jeżeli nie istnieje żadna konwencja między państwem R i państwem S, to ogólna kwota podatku w przypadku /i/ wyniesie 35 000 + 4000 = 39 000, a w przypadku /ii/ wyniesie 35 000 + 8000 = 43 000.

1. Metody zwolnienia

20. Stosując metody zwolnienia, państwo R ogranicza opodatkowanie ogólnego dochodu podatnika do tej części, którą zgodnie z różnymi artykułami konwencji ma prawo opodatkować, to jest 80 000.

a) Zwolnienie pełne

Państwo R nakłada podatek od kwoty 80 000 według stawki stosowanej do takiej kwoty, to jest 30%.

	Przypadek /i/	**Przypadek /ii/**
Podatek w państwie R: 30% od 80 000	24 000	24 000
plus podatek w państwie S	4000	8000
Podatki łączne	28 000	32 000
Ulga przyznana przez państwo R	11 000	11 000

b) Zwolnienie z progresją

Państwo R pobiera podatek od kwoty 80 000 według stawki stosowanej dla łącznego dochodu bez względu na źródło jego pochodzenia (100 000), to jest według stawki 35%.

	Przypadek /i/	**Przypadek /ii/**
Podatek w państwie R: 35% od 80 000	28 000	28 000
plus podatek w państwie S	4000	8000
Podatki łączne	32 000	36 000
Ulga przyznana przez państwo R	7000	7000

21. W obu przypadkach poziom podatku w państwie źródła nie będzie miał żadnego wpływu na ogólną kwotę podatku, od którego państwo R odstąpiło. Jeżeli podatek od dochodu z państwa S jest niższy niż ulga podatkowa przyznawana przez państwo R – przypadki a /i/, a /ii/ i b /i/ – to wówczas obciążenie podatnika będzie mniejsze, niż gdyby cały jego dochód pochodził tylko z państwa R. W przeciwnym razie – przypadek b /ii/ – sytuacja podatnika byłaby gorsza.

22. Przykład wykazuje również, że ulga przyznana przez państwo R przy zastosowaniu metody pełnego zwolnienia może być wyższa niż podatek pobierany w państwie S, nawet jeżeli stawki podatkowe w państwie S są wyższe niż w państwie R. Wynika to z tego, że przy zastosowaniu metody pełnego zwolnienia rezygnuje się nie tylko z podatku państwa R od dochodu z państwa S (35% od 20 000 = 7000, zgodnie z zasadą zwolnienia z progresją), lecz także podatek od pozostałego dochodu (80 000) pomniejsza się o kwotę odpowiadającą różnicy między stawkami od dwóch poziomów dochodów w państwie R (35% minus 30% = 5%, to jest od 80 000 = 4000).

2. Metody odliczenia

23. Według metod odliczenia państwo R zachowuje prawo do opodatkowania łącznego dochodu podatnika, lecz przyznaje odliczenie od tak obliczonego podatku.

a) Odliczenie pełne

Państwo R oblicza podatek od łącznego dochodu w kwocie 100 000 według stawki 35% i zezwala na odliczenie podatku należnego w państwie S od dochodu z państwa S.

	Przypadek /i/	**Przypadek /ii/**
Podatek w państwie R: 35% od 100 000	35 000	35 000
minus podatek w państwie S	- 4000	- 8000
Podatek należny	31 000	27 000
Podatki łączne	35 000	35 000
Ulga przyznana przez państwo R	4000	8000

b) Odliczenie zwykłe

Państwo R oblicza podatek od łącznego dochodu w kwocie 100 000 według stawki 35% i zezwala na odliczenie podatku należnego w państwie S od dochodu z państwa S, ale w żadnym razie nie więcej niż część podatku w państwie R z dochodu z państwa S (maksymalne odliczenie). Maksymalne odliczenie wyniesie 35% od 20 000 = 7000.

	Przypadek /i/	**Przypadek /ii/**
Podatek w państwie R: 35% od 100 000	35 000	35 000
minus podatek w państwie S	- 4000	- 7000
Podatek należny	31 000	28 000
Podatki łączne	35 000	36 000
Ulga przyznana przez państwo R	4000	8000

24. Jedną z cech charakterystycznych metod odliczenia w porównaniu z metodami zwolnienia jest to, że państwo R nie bywa nigdy zobowiązane, by przyznać odliczenie wyższe niż kwota podatku należnego w państwie S.

25. Jeżeli podatek należny w państwie S jest niższy niż podatek państwa R obliczony od dochodu z państwa S (maksymalne odliczenie), to podatnik będzie musiał zapłacić tę samą kwotę podatku, którą musiałby zapłacić, gdyby podlegał opodatkowaniu tylko w państwie R, to znaczy gdyby jego łączny dochód pochodził tylko z państwa R.

26. Do takiego samego wyniku dochodzi się, gdy podatek należny w państwie S jest wyższy, jeśli państwo R stosuje metodę pełnego odliczenia co najmniej tak

długo, jak długo łączny podatek należny państwu R jest taki sam lub wyższy niż kwota podatku należnego w państwie S.

27. Jeżeli podatek należny w państwie S jest wyższy i jeżeli odliczenie jest ograniczone (odliczenie zwykłe), to podatnik nie uzyska odliczenia od łącznego podatku płaconego w państwie S. W takim przypadku wynik będzie mniej korzystny dla podatnika niż w przypadku, gdy łączny jego dochód powstaje w państwie R; w tych okolicznościach metoda zwykłego odliczenia miałaby ten sam skutek co metoda zwolnienia z progresją.

Tabela 23–1. Łączna kwota podatku pobieranego w przedstawionych wyżej przypadkach

A. Łączny dochód powstający w państwie R	Łączny podatek = 35 000	
B. Dochód powstający w dwóch państwach: 80 000 w państwie R i 20 000 w państwie S	Łączny podatek, jeżeli podatek w państwie S wynosi:	
	w przypadku /i/ 4000	w przypadku /ii/ 8000
Brak konwencji (19)*	39 000	43 000
Zwolnienie pełne (20a)	28 000	32 000
Zwolnienie z progresją (20b)	32 000	36 000
Odliczenie pełne (23a)	35 000	35 000
Odliczenie zwykłe (23b)	35 000	36 000

* Liczby w nawiasach odnoszą się do punktów komentarza do tego artykułu.

Tabela 23–2. Kwota podatku, z którego zrezygnowało państwo miejsca zamieszkania lub siedziby

	Jeżeli podatek w państwie S wynosi:	
	w przypadku /i/ 4000	w przypadku /ii/ 8000
Brak konwencji	0	0
Zwolnienie pełne (20a)*	11 000	11 000
Zwolnienie z progresją (20b)	7000	7000
Odliczenie pełne (23a)	4000	8000
Odliczenie zwykłe (23b)	4000	7000

* Liczby w nawiasach odnoszą się do punktów komentarza do tego artykułu.

D. Metody proponowane w artykułach

28. W konwencjach zawartych między państwami członkowskimi OECD stosowane są obie główne zasady. Niektóre państwa są zwolennikami pierwszej, a inne preferują drugą. Teoretycznie najbardziej pożądana byłaby jednolita zasada, lecz z uwagi na rozbieżność opinii pozostawiono każdemu państwu swobodę wyboru.

29. Z drugiej strony, należałoby koniecznie ograniczyć liczbę metod opartych na każdej z głównych zasad. Ze względu na to ograniczenie artykuły zostały sformułowane w taki sposób, aby pozostawić państwom członkowskim swobodę wyboru między dwiema metodami:
- zwolnienie z progresją (artykuł 23A),
- odliczenie zwykłe (artykuł 23B).

30. Jeżeli oba umawiające się państwa przyjmą tę samą metodę, wystarczy zamieścić w konwencji odpowiedni artykuł. Jeżeli stanie się inaczej i oba umawiające się państwa przyjmą odrębne metody, to oba artykuły mogą być połączone w jeden i należy wówczas wymienić nazwę państwa w odpowiedniej części artykułu, to jest dotyczącej metody wybranej przez to państwo.

31. Umawiające się państwa mogą stosować połączenie obu metod. Takie połączenie jest rzeczywiście konieczne dla umawiającego się państwa R, które na ogół stosuje metodę zwolnienia w przypadku dochodu, który na podstawie artykułów 10 i 11 może być poddany ograniczonemu opodatkowaniu w państwie źródła. W takim przypadku artykuł 23A przewiduje w ustępie 2 odliczenie z tytułu ograniczonego podatku pobieranego w umawiającym się państwie S (korekty w ustępach 1 i 2 artykułu 23A mogą okazać się konieczne w przypadku podziału dochodu w spółce inwestującej w nieruchomości, jeżeli postanowienia podobne do sugerowanych w punktach od 67.1 do 67.7 komentarza do artykułu 10 zostały przyjęte przez umawiające się państwa). Ponadto państwa, które na ogół stosują metodę zwolnienia, mogą zechcieć wyłączyć jakąś szczególną część dochodu z metody zwolnienia i zastosować do niej metodę odliczenia. W takim przypadku można poprawić ustęp 2 artykułu 23A w celu objęcia takich części dochodu.

31.1. Ustęp 2 mógłby na przykład być zmodyfikowany, gdy państwo, które stosuje na ogół metodę wyłączenia, uważa, że ta metoda nie powinna być stosowana do części dochodu, które korzystają z preferencyjnego systemu w drugim państwie z powodu wprowadzenia przez to państwo uregulowań po dacie podpisania konwencji. W celu uwzględnienia tych części dochodu ustęp 2 mógłby być zmodyfikowany w następujący sposób:

„2. Jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie osiąga części dochodu, które:

a) zgodnie z postanowieniami artykułów 10 i 11 mogą być opodatkowane w drugim umawiającym się państwie lub
b) zgodnie z postanowieniami niniejszej konwencji mogą być opodatkowane w drugim umawiającym się państwie, lecz które korzystają z preferencyjnego systemu podatkowego w tym drugim państwie w wyniku decyzji podatkowej:
   i) która została wprowadzona w drugim umawiającym się państwie po dniu podpisania niniejszej konwencji i
   ii) w odniesieniu do której, przy braku tego ustępu, co najmniej sześć miesięcy przed rokiem kalendarzowym, w którym pierwsze państwo mogłoby być poproszone o stosowanie ustępu 1 do takich części dochodu, to pierwsze państwo poinformowało drugie umawiające się państwo, że ustęp ten będzie miał zastosowanie,

wówczas pierwsze wymienione państwo zezwoli na odliczenie od podatku od dochodu tej osoby kwoty równej podatkowi zapłaconemu w tym drugim państwie. Takie odliczenie nie może jednak przekroczyć tej części podatku, jaka została obliczona przed dokonaniem odliczenia i która odpowiada tej części dochodu, która została osiągnięta z tego drugiego państwa".

32. Oba artykuły są zredagowane w sposób ogólny i nie zawierają szczegółowych norm określających, w jaki sposób powinno być obliczane zwolnienie lub odliczenie, ponieważ pozostawia się to wewnętrznemu ustawodawstwu i stosowanej praktyce. Umawiające się państwa, które uważają za konieczne, by uregulować jakąś szczególną kwestię, mogą to uczynić w toku dwustronnych negocjacji.

E. Kolizja kwalifikacji

32.1. Na mocy artykułów 23A i 23B ulga podatkowa powinna być przyznana metodą wyłączenia lub zaliczenia, w zależności od przypadku, gdy część dochodu lub majątku może być opodatkowana w państwie źródła, zgodnie z postanowieniami konwencji. Tak więc państwo miejsca zamieszkania lub siedziby ma obowiązek zastosować metodę wyłączenia lub metodę zaliczenia w stosunku do części dochodu lub majątku, które konwencja zezwala opodatkować w państwie źródła.

32.2. Interpretacja wyrazów „mogą być opodatkowane zgodnie z postanowieniami niniejszej konwencji", które występują w obu artykułach, ma szczególne znaczenie w przypadku, gdy państwo miejsca zamieszkania lub siedziby i państwo źródła kwalifikują tę samą część dochodu lub majątku w odrębny sposób przy stosowaniu postanowień konwencji.

32.3. W związku z tym należy uwzględnić odrębne sytuacje. Jeżeli z powodu różnic między ustawodawstwem wewnętrznym państwa źródła i państwa miejsca

zamieszkania lub siedziby pierwsze państwo stosuje do części dochodu lub majątku postanowienia konwencji inne niż te, które zastosowałoby państwo miejsca zamieszkania lub siedziby do tej samej części dochodu lub majątku, to jednak dochód będzie opodatkowany zgodnie z postanowieniami konwencji, zgodnie z ich interpretacją i stosowaniem przez państwo źródła. W przypadku tego rodzaju oba artykuły wymagają więc, aby państwo miejsca zamieszkania przyznało zwolnienie od podwójnego opodatkowania bez względu na konflikt kwalifikacyjny wynikający z różnic między wewnętrznymi ustawodawstwami.

32.4. Tę kwestię można zilustrować następującym przykładem. Spółka osobowa prowadzi działalność gospodarczą w państwie E za pośrednictwem zakładu. Wspólnik mający miejsce zamieszkania w państwie R przenosi własność swoich udziałów w tej spółce osobowej. Państwo E traktuje spółkę osobową jako podmiot podlegający opodatkowaniu. Państwo E uważa więc, że zbycie udziału w spółce osobowej stanowi, w zakresie stosowania jego konwencji z państwem R, zbycie przez wspólnika aktywów leżących u podstaw działalności gospodarczej spółki osobowej, które mogą być opodatkowane przez to państwo na podstawie artykułu 13 ustępy 1 lub 2. Państwo R, które traktuje spółkę osobową jako podmiot podlegający opodatkowaniu, uważa, że zbycie udziału w spółce osobowej jest podobne do zbycia akcji w spółce akcyjnej, którego nie można opodatkować na podstawie artykułu 13 ustęp 5. W danym przypadku kolizja kwalifikacji wynika wyłącznie z różnicy w traktowaniu spółek osobowych w ustawodawstwie wewnętrznym obu państw i państwo E powinno być traktowane przez państwo R jako państwo, które opodatkowało zysk ze zbycia „zgodnie z postanowieniami konwencji" w rozumieniu postanowień artykułu 23A lub 23B. Państwo R powinno więc przyznać wyłączenie na podstawie artykułu 23A lub zezwolić na zaliczenie podatku na mocy artykułu 23B, bez względu na fakt, że na mocy jego prawa wewnętrznego traktuje ono zysk ze zbycia jako dochód pochodzący ze zbycia akcji w spółce akcyjnej, a jeżeli kwalifikacja dochodu stosowana przez państwo E była zgodna z kwalifikacją stosowaną przez państwo R, to państwo R nie musiało przyznać ulgi na podstawie artykułów 23A lub 23B. W danym więc przypadku nie zaistnieje podwójne opodatkowanie.

32.5. Jednakże artykuły 23A i 23B nie wymagają od państwa zamieszkania lub siedziby, aby wyeliminowało podwójne opodatkowanie we wszystkich przypadkach, w których państwo źródła poddało opodatkowaniu część dochodu, stosując do niej postanowienie odmienne od tego, które zdaniem państwa miejsca zamieszkania lub siedziby powinno być zastosowane. Tak więc na podstawie powyższego przykładu, jeżeli na potrzeby zastosowania artykułu 13 ustęp 2 państwo E uważa, że spółka osobowa prowadziła działalność gospodarczą za pośrednictwem stałej placówki, podczas gdy państwo R utrzymuje, że należy zastosować postanowienie artykułu 13 ustęp 5, ponieważ spółka osobowa nie miała stałej placówki w państwie E, to powstaje spór, czy państwo E opodatkowało dochód zgodnie

z postanowieniami konwencji. Takie samo pytanie może powstać, jeżeli państwo E, stosując artykuł 13 ustęp 2, interpretowało wyrazy „które stanowią część mienia handlowego" jako obejmujące pewne aktywa niewchodzące w zakres stosowania tego postanowienia według interpretacji stosowanej przez państwo R.

Te kolizje wynikające z różnic w interpretowaniu faktów lub postanowień konwencji powinny być odróżniane od kolizji kwalifikacji opisanych w powyższym punkcie, wynikających nie z różnic w interpretowaniu postanowień konwencji, lecz z różnic między wewnętrznymi ustawodawstwami. W pierwszym przypadku państwo zamieszkania lub siedziby może utrzymywać, że państwo źródła nie nałożyło własnego podatku zgodnie z postanowieniem konwencji, jeżeli nałożenie było oparte na tym, co państwo zamieszkania lub siedziby uważa za błędną interpretację faktów lub konwencji. Państwa powinny skorzystać z artykułu 25 (postępowanie polubowne), a szczególnie z ustępu 3 w celu rozstrzygnięcia tego rodzaju kolizji w przypadkach, gdy różnica stanowisk mogłaby doprowadzić do podwójnego opodatkowania.

32.6. Słowa „zgodnie z postanowieniami niniejszej konwencji mogą być opodatkowane" muszą być również interpretowane w kontekście możliwych przypadków podwójnego nieopodatkowania mogących wyniknąć przy stosowaniu artykułu 23A. Jeżeli państwo źródła uważa, że postanowienia konwencji zabraniają mu nałożenia podatku na część dochodu lub majątku, którą normalnie miałoby prawo opodatkować, to państwo zamieszkania lub siedziby powinno, przy stosowaniu artykułu 23A ustęp 1, uważać, że ta część dochodu nie może być opodatkowana przez państwo źródła zgodnie z postanowieniem konwencji, nawet jeśliby ono samo stosowało konwencję w celu opodatkowania tego dochodu w sposób odrębny, gdyby było państwem źródła. Państwo zamieszkania lub siedziby nie jest więc zobowiązane ustępem 1 do zwolnienia części dochodu, co jest wynikiem zgodnym z podstawowym zadaniem artykułu 23, które stosuje się do wyeliminowania podwójnego opodatkowania.

32.7. Tę sytuację można zilustrować, odwołując się do wariantu pokazanego wyżej przykładu. Działalność gospodarcza jest prowadzona za pośrednictwem stałej placówki w państwie E przez spółkę osobową utworzoną w tym państwie, a wspólnik mieszkający w państwie R zbywa swoje udziały w tej spółce. Zmieniając jednak fakty związane z przykładem, zakłada się, że państwo E traktuje spółki osobowe jako podmiot podlegający opodatkowaniu, podczas gdy państwo R uważa spółkę za przezroczystą pod względem podatkowym. Zakłada się również, że państwo R stosuje metodę wyłączenia. Państwo E, które traktuje spółkę osobową jako spółkę akcyjną, uważa, że zbycie udziałów w spółce osobowej jest podobne do zbycia akcji w spółce akcyjnej, czego nie może opodatkować na mocy artykułu 13 ustęp 5. Państwo R ze swej strony uważa, że zbycie udziałów w spółce osobowej powinno podlegać opodatkowaniu przez państwo E, ponieważ stanowi ono zbycie przez wspólników aktywów stanowiących podstawę działalności go-

spodarczej spółki osobowej, do którego miałoby zastosowanie postanowienie artykułu 13 ustęp 1 lub 2. Ustalając, czy ma ono obowiązek zwolnienia z podatku dochodu na mocy artykułu 23A ustęp 1, państwo R powinno jednak uznać, że, z uwagi na połączenie zastosowania postanowień konwencji i prawa wewnętrznego państwa E, dochód nie podlega opodatkowaniu przez państwo E zgodnie z postanowieniami konwencji. Państwo R nie jest więc zobowiązane do wyłączenia dochodu z opodatkowania.

Przesunięcie opodatkowania w czasie

32.8. Postanowienia konwencji, które zezwalają państwu źródła na opodatkowanie konkretnych części dochodu lub majątku, nie zawierają żadnych ograniczeń dotyczących tego, kiedy taki podatek ma być pobrany (zob. na przykład punkt 2.2 komentarza do artykułu 15). Ponieważ artykuły 23A i 23B wymagają, aby zwolnienie było przyznane, gdy jedna część dochodu lub majątku jest opodatkowana przez państwo źródła zgodnie z postanowieniami konwencji, oznacza to w konsekwencji, że takie zwolnienie musi być przyznane bez względu na to, kiedy podatek jest nałożony przez państwo źródła. Państwo miejsca zamieszkania musi tym samym zapewnić zwolnienie od podwójnego opodatkowania w wyniku zastosowania metody zaliczenia lub wyłączenia w odniesieniu do takiej części dochodu lub majątku, nawet jeżeli państwo źródła opodatkuje je rok wcześniej lub później. Niektóre państwa jednak nie stosują się do brzmienia artykułów 23A lub 23B w ich dwustronnych konwencjach i wiążą zwolnienie na podstawie konwencji z postanowieniami ich wewnętrznego ustawodawstwa. Te kraje jednak mogą poszukiwać innych sposobów (na przykład procedury wzajemnego porozumienia) zwolnienia od podwójnego opodatkowania mogącego powstać, gdy państwo źródło pobiera podatek w różnych latach podatkowych.

II. Komentarz do postanowień artykułu 23A (metoda zwolnienia)

Ustęp 1

A. Obowiązek przyznania zwolnienia (od podatku) przez państwo miejsca zamieszkania lub siedziby

33. Artykuł ten stanowi, że państwo miejsca zamieszkania lub siedziby powinno zwolnić z opodatkowania dochód i majątek, który może być opodatkowany w innym państwie – E lub S – zgodnie z postanowieniami konwencji.

34. W związku z tym państwo miejsca zamieszkania lub siedziby musi przyznać zwolnienie niezależnie od tego, czy drugie państwo skorzystało z prawa do opo-

datkowania. Tę metodę uważa się za najbardziej praktyczną, ponieważ zwalnia ona państwo miejsca zamieszkania lub siedziby od zbadania faktycznego systemu podatkowego stosowanego w danym przypadku w drugim państwie.

34.1. Obowiązek państwa miejsca zamieszkania lub siedziby zwolnienia konkretnej części dochodu lub majątku zależy od tego, czy ta część może być opodatkowana przez państwo miejsca zamieszkania lub siedziby zgodnie z postanowieniami konwencji. Punkty od 32.1 do 32.7 omawiają interpretację tego warunku. Jeżeli warunek jest spełniony, to obowiązek może być uznany za absolutny, z uwzględnieniem wyjątków ustępów 2 i 4 artykułu 23A. Ustęp 2 dotyczy przypadku, wymienionego już w punkcie 31 wyżej, części dochodu, która może być przedmiotem tylko ograniczonego opodatkowania w państwie źródła. Dla takich części dochodu ustęp przewiduje metodę zaliczenia (zob. niżej, punkt 47). Ustęp 4 dotyczy przypadku pewnych kolizji kwalifikacji, które mogłyby doprowadzić do podwójnego opodatkowania w wyniku stosowania konwencji, gdyby państwo miejsca zamieszkania lub siedziby było zobowiązane do przyznania wyłączenia (zob. niżej, punkty od 56.1 do 56.3).

35. Czasami niektóre umawiające się państwa mogą uznać za wskazane, w celu uniknięcia podwójnego nieopodatkowania, odstąpienie od absolutnego obowiązku spoczywającego na państwie miejsca zamieszkania lub siedziby przyznania zwolnienia w przypadkach, w których ani ustęp 3, ani ustęp 4 nie miałby zastosowania. Będzie tak wówczas, gdy zgodnie z ustawodawstwem państwa źródła nie przewiduje się podatku od konkretnych części dochodu lub majątku lub w ogóle nie pobiera się podatku w wyniku szczególnych okoliczności, takich jak kompensata strat, błąd, upływ przewidzianego w ustawie terminu. W celu uniknięcia takiego nieopodatkowania określonych części dochodu umawiające się państwa mogą uzgodnić potrzebę odpowiedniej zmiany artykułu (zob. punkt 9 komentarza do artykułu 15 i punkt 12 komentarza do artykułu 17; w przypadku odwrotnym – to znaczy ulgi w państwie źródła pod warunkiem faktycznego opodatkowania w państwie miejsca zamieszkania lub siedziby – zob. punkt 20 komentarza do artykułu 10, punkt 10 komentarza do artykułu 11, punkt 6 komentarza do artykułu 12, punkt 21 komentarza do artykułu 13 i punkt 3 komentarza do artykułu 21). Można również odstąpić od reguły w celu osiągnięcia pewnej wzajemności, gdy jedno z państw stosuje metodę odliczenia, a drugie metodę zwolnienia. Jest wreszcie również możliwe odstąpienie od reguły ogólnej, gdy państwo zechce stosować do pewnych części dochodu raczej metodę odliczenia niż zwolnienia (zob. wyżej, punkt 31).

36. *Skreślony*.

B. Alternatywne sformułowanie artykułu

37. Skutkiem tak sformułowanej w artykule metody zwolnienia jest to, że dochód lub majątek podlegający opodatkowaniu w państwie miejsca zamieszkania lub siedziby zostaje pomniejszony o kwotę objętą zwolnieniem od podatku w tym państwie. Jeżeli w danym państwie kwota dochodu ustalona na potrzeby podatku dochodowego jest wykorzystywana do innych celów, na przykład do obliczania świadczeń o charakterze socjalnym, to stosowanie metody zwolnienia w proponowanej formie może doprowadzić do tego, że takie świadczenia zostaną przyznane osobom, którym się one nie należą. W celu uniknięcia takich skutków możliwe jest zmodyfikowanie artykułu, tak aby dany dochód był włączony do dochodu podlegającego opodatkowaniu w państwie miejsca zamieszkania lub siedziby. Państwo to musi wówczas zrezygnować z tej części ogólnego podatku, która dotyczy danego dochodu. Taka procedura doprowadzi do takiego samego wyniku jak metoda proponowana w artykule. Państwa będą mogły dowolnie wnieść do artykułu odpowiednie zmiany. Jeżeli państwa zechcą zredagować artykuł w proponowany wyżej sposób, to ustęp 1 może przyjąć następujące brzmienie:

„Jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie osiąga dochód lub posiada majątek, który zgodnie z postanowieniami konwencji będzie opodatkowany tylko (lub: może być opodatkowany) w drugim umawiającym się państwie, wówczas pierwsze państwo zezwoli, z zastrzeżeniem postanowień ustępu 2, na odliczenie od podatku od dochodu lub majątku tej części podatku od dochodu lub podatku od majątku, która jest pobierana bądź od dochodu osiąganego z tego drugiego państwa, bądź od majątku położonego w tym drugim państwie".

Jeżeli artykuł zostanie zredagowany w taki sposób, to ustęp 3 nie jest konieczny i może być opuszczony.

C. Problemy różne

38. Artykuł 23A zawiera zasadę, zgodnie z którą państwo miejsca zamieszkania lub siedziby musi przyznać zwolnienie, lecz nie podaje szczegółowych norm dotyczących sposobu, w jaki zwolnienie powinno być dokonane. Jest to zgodne z ogólną konstrukcją konwencji. Artykuły od 6 do 22 również podają normy dotyczące przyznawania prawa do opodatkowania różnych rodzajów dochodu lub majątku, nie podając sposobu ustalania dochodu lub majątku podlegającego opodatkowaniu, odliczania, stawek podatkowych itd. (zob. jednak artykuł 24). Doświadczenie wykazało, że mogą powstać tu liczne problemy. Ma to miejsce szczególnie w odniesieniu do artykułu 23A. Niektóre z tych problemów są przedmiotem omówienia w następnych punktach komentarza. W razie braku szczegółowego postanowienia w konwencji stosuje się ustawodawstwo wewnętrzne umawiającego się państwa. Niektóre konwencje zawierają wyraźne odesłanie do ustawodawstwa wewnętrznego, lecz nie będzie to żadną pomocą, jeżeli ustawodawstwo nie

stosuje metody zwolnienia. Umawiające się państwa, które stykają się z takim problemem, powinny ustalić normy stosowania artykułu 23A i w razie konieczności powinny w tym celu przeprowadzić konsultacje z właściwymi organami drugiego umawiającego się państwa (artykuł 25 ustęp 3).

1. Kwota podlegająca zwolnieniu

39. Kwotą dochodu podlegającą zwolnieniu przez państwo miejsca zamieszkania lub siedziby jest kwota, która przy braku konwencji podlegałaby podatkowi wewnętrznemu od dochodu, zgodnie z ustawodawstwem wewnętrznym odnoszącym się do takiego podatku. Taka kwota może różnić się od kwoty dochodu podlegającej opodatkowaniu przez państwo źródła, zgodnie z jego wewnętrznym ustawodawstwem.

40. Zazwyczaj podstawą obliczenia podatku od dochodu jest łączny dochód netto, to znaczy dochód brutto pomniejszony o dozwolone odliczenia. Tak więc jest to dochód brutto pochodzący z państwa źródła minus wszelkie dozwolone odliczenia (szczególne lub proporcjonalne) związane z uzyskaniem takiego dochodu, który ma być zwolniony z opodatkowania.

41. Problemy wynikają z faktu, że większość państw przewiduje w swych ustawodawstwach podatkowych dodatkowe odliczenia od łącznego dochodu lub od pewnych części dochodu, zanim ustalony zostanie dochód podlegający opodatkowaniu.

Następujący przykład liczbowy może zilustrować dany problem:

a)	dochód ze źródeł krajowych (brutto minus dozwolone koszty)	100
b)	dochód z innego państwa (brutto minus dozwolone koszty)	100
c)	dochód łączny	200
d)	odliczenia dozwolone przez ustawodawstwo państwa miejsca zamieszkania lub siedziby z tytułu innych kosztów niezwiązanych z żadną częścią dochodu wymienionego pod literą a lub b, takich jak składki ubezpieczeniowe, wpłaty do instytucji charytatywnych	-20
e)	dochód netto	180
f)	ulgi osobiste lub rodzinne	-30
g)	dochód podlegający opodatkowaniu	150

Problem polega na tym, jaka kwota powinna być wolna od podatku:
- 100 (wers b), co daje kwotę podlegającą opodatkowaniu w wysokości 50,
- 90 (połowa kwoty z wersu e zgodnie z proporcją między kwotami z wersów b i c), co daje kwotę 60 (wers f) całkowicie odliczoną od dochodu krajowego,

– 75 (połowa kwoty z wersu g zgodnie z proporcją między kwotami z wersów b i c), co daje 75,
– lub każda inna kwota.

42. Porównanie ustawodawstw i praktyk państw członkowskich OECD wykazuje, że kwoty przypadające do zwolnienia różnią się znacznie w poszczególnych państwach. Rozwiązanie przyjęte przez dane państwo będzie zależeć od stosowanej przez to państwo polityki i struktury jego podatków. Intencją danego państwa może być, aby osoby mające na jego obszarze miejsce zamieszkania korzystały zawsze z ulg osobistych i rodzinnych oraz innych odliczeń. W innych państwach te kwoty zwolnione od podatku są rozdzielone proporcjonalnie. W wielu państwach ulgi osobiste i rodzinne stanowią część skali progresywnej i przyznaje się je w formie odliczenia od podatku lub są nawet w ogóle nieznane, jeśli status rodzinny jest uwzględniony w odrębnych skalach podatkowych.

43. Z uwagi na dużą różnorodność polityki i techniki ustalania podatku w różnych państwach, w szczególności w zakresie odliczeń, ulg i podobnych korzyści, uważa się za wskazane nieproponowanie szczegółowego i jednolitego rozwiązania w konwencji, lecz pozostawienie każdemu państwu swobody zastosowania własnego ustawodawstwa i własnej techniki podatkowej. Umawiające się państwa, które jednak pragnęłyby rozwiązać te specjalne problemy w swoich konwencjach, mają oczywiście prawo uczynić to w toku dwustronnych negocjacji. Zwraca się wreszcie uwagę na fakt, że problem ma również znaczenie dla państw stosujących metodę odliczenia (zob. niżej, punkt 62).

2. Traktowanie strat

44. Niektóre państwa, stosując artykuł 23A, traktują straty w drugim państwie w ten sam sposób, jak traktują one powstający w tym państwie dochód; jako państwa miejsca zamieszkania lub siedziby nie zezwalają one na odliczenie strat poniesionych z majątku nieruchomego lub zakładu położonego w drugim państwie (E lub S). Jeżeli to drugie państwo zezwala na przeniesienie takiej straty, podatnik nie poniesie szkody, ponieważ i tak nie może on uzyskać podwójnego odliczenia z tytułu tych samych strat, to znaczy zarówno w państwie E (lub S), jak i w państwie R. Inne państwa mogą – jako państwa miejsca zamieszkania lub siedziby R – zezwolić na odliczenie od dochodu strat zaistniałych w państwie E (lub S). W takim przypadku państwo R powinno mieć możliwość ograniczenia zwolnienia, które przyznaje zgodnie z artykułem 23A ustęp 1 w odniesieniu do zysków lub dochodów uzyskanych następnie w drugim państwie E (lub S) w drodze odliczenia od takich późniejszych zysków lub dochodów kwoty wcześniejszych strat, jakie podatnik może przenieść do państwa E (lub S). Ponieważ rozwiązanie zależy głównie od ustawodawstwa krajowego umawiających się państw, a ustawodawstwa państw

członkowskich OECD różnią się między sobą zasadniczo, nie można zaproponować rozwiązania w samym artykule; jeżeli państwa uznają to za konieczne, mogą uściślić powyższą kwestię i inne problemy związane ze stratami (zob. niżej, punkt 62 dotyczący metody odliczenia) bądź w samym artykule, bądź w drodze postępowania polubownego (artykuł 25 ustęp 3).

3. Opodatkowanie pozostałego dochodu

45. Oprócz stosowania progresywnych stawek podatkowych, o których mowa w ustępie 3 artykułu (zob. niżej, punkty 55–56), mogą powstać pewne problemy w związku z konkretnymi postanowieniami wewnętrznych ustawodawstw podatkowych. Tak więc na przykład niektóre ustawodawstwa przewidują, że opodatkowanie zaczyna się wtedy, gdy zostaje osiągnięta lub przekroczona minimalna kwota dochodu podlegającego opodatkowaniu (próg zwolnienia podatkowego). Łączny dochód przed zastosowaniem konwencji może znacznie przekraczać ten wolny od podatku próg, lecz na podstawie zwolnienia wynikającego z konwencji, które prowadzi do odliczenia dochodu zwolnionego od podatku od łącznego dochodu podlegającego opodatkowaniu, pozostały podlegający opodatkowaniu dochód może być obniżony do kwoty poniżej tego progu. Ze względów przedstawionych wyżej, w punkcie 43, nie zaproponowano jedynego rozwiązania. Można jednak zauważyć, że problem nie powstanie, jeżeli będzie przyjęte alternatywne sformułowanie ustępu 1 artykułu 23A (jak zaproponowano wyżej, w punkcie 37).

46. Niektóre państwa wprowadziły specjalne systemy opodatkowania zysków spółek (zob. punkty od 40 do 67 komentarza do artykułu 10). W państwach stosujących zmienne stawki podatku od spółek (zob. punkt 43 wspomnianego komentarza) może powstać pytanie, czy dochód podlegający zwolnieniu musi być odliczony od zysku niepodzielonego (do którego ma zastosowanie zwyczajna stawka podatku), czy od zysku podzielonego (do którego stosuje się stawkę obniżoną) lub czy dochód podlegający zwolnieniu powinien być przypisany częściowo dochodowi podzielonemu, a częściowo dochodowi niepodzielonemu. Jeżeli na podstawie ustawodawstwa państwa stosującego system zmiennej stawki podatku od spółek pobiera się uzupełniający podatek od spółki matki z tytułu dywidend, które otrzymała od krajowej spółki córki, i których ona nie redystrybuuje (na tej podstawie, że taki uzupełniający podatek stanowi kompensatę za korzyść z tytułu obniżonej stawki podatkowej przyznanej spółce córce przy podziale zysku), powstaje pytanie, czy taki uzupełniający podatek może być pobierany tam, gdzie spółka córka wypłaca swoje dywidendy zwolnione od podatku na podstawie konwencji. Podobny wreszcie problem może powstać w związku z podatkami z góry obliczonymi (antycypowany podatek od spółek), które pobiera się od podzielonych zysków spółki w celu pokrycia odliczenia podatku przyznanego akcjonariuszom (zob. punkt 47 komentarza do artykułu 10). Powstaje pytanie, czy można pobierać takie specjalne

podatki związane z podziałem zysków, jeżeli taki podział jest dokonywany z zysków zwolnionych od podatku. Te kwestie zostawia się umawiającym się państwom do rozstrzygnięcia w toku dwustronnych negocjacji.

Ustęp 2

47. W artykułach 10 i 11 prawo do opodatkowania dywidend i odsetek jest podzielone między państwo miejsca zamieszkania lub siedziby i państwo źródła. W tych przypadkach państwo miejsca zamieszkania lub siedziby może nie opodatkowywać, jeżeli tego chce (zob. niżej punkty od 72 do 78), części dochodu wymienionych wyżej i stosować do nich metodę zwolnienia. Jednakże jeżeli państwo miejsca zamieszkania lub siedziby woli skorzystać ze swego prawa do opodatkowania tych części dochodu, to nie może stosować metody zwolnienia w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania, ponieważ w ten sposób zrezygnowałoby całkowicie z opodatkowania danego dochodu. Dla państwa miejsca zamieszkania lub siedziby stosowanie metody odliczenia byłoby najbardziej zadowalającym rozwiązaniem. Ponadto, jak już wykazano wyżej, w punkcie 31, państwa stosujące na ogół metodę zwolnienia mogą zechcieć stosować do konkretnych części dochodu metodę odliczenia zamiast metody zwolnienia. Ustęp ten jest w związku z tym sformułowany zgodnie z metodą zwykłego odliczenia. Komentarz do artykułu 23B ma zastosowanie *mutatis mutandis* do ustępu 2 artykułu 23A.

48. W przypadkach, o których mowa w poprzednim punkcie, przewidziano pewien maksymalny procent podatku zastrzeżonego dla państwa źródła. W takich przypadkach stawka podatku w państwie miejsca zamieszkania lub siedziby będzie bardzo często wyższa niż stawka w państwie źródła. Ograniczenie odliczenia, o którym mowa w drugim zdaniu ustępu 2, i które jest zgodne z metodami zwykłego odliczenia, będzie przynosić skutki tylko w niewielkiej liczbie przypadków. Jeżeli wówczas umawiające się państwa będą chciały znieść takie ograniczenie i zastosować metodę pełnego odliczenia, mogą to uczynić, usuwając drugie zdanie ustępu 2 (zob. również niżej, punkt 63).

Dywidendy od istotnych udziałów spółki (holdingów)

49. Z połączenia skutków artykułu 10 ustępy 1 i 2 oraz artykułu 23 (artykuły 23A i 23B – zależnie od przypadku) wynika, że państwo miejsca zamieszkania lub siedziby akcjonariusza jest uprawnione do opodatkowania dywidend powstających w drugim państwie, lecz musi ono odliczyć od własnego podatku od tych dywidend podatek pobrany od nich według stawki określonej w artykule 10 ustęp 2 w państwie, z którego dywidendy pochodzą. Ten system stosuje się również, gdy odbiorcą dywidend jest spółka matka otrzymująca dywidendy od spółki córki; w tym przy-

padku podatek pobrany w państwie spółki córki i odliczony w państwie spółki matki jest ograniczony do 5% kwoty brutto dywidend w zastosowaniu artykułu 10 ustęp 2 punkt a.

50. Postanowienia te skutecznie zapobiegają prawnemu podwójnemu opodatkowaniu dywidend, lecz w żadnym razie nie przeszkadzają powtórnemu opodatkowaniu zysków otrzymanych przez spółkę matkę: najpierw w rękach spółki córki, a następnie w rękach spółki matki. Takie powtórne opodatkowanie stworzyłoby poważną przeszkodę w rozwoju międzynarodowych inwestycji. Uwzględniając to, wiele państw zamieściło w ustawodawstwie wewnętrznym odpowiednie postanowienia w celu uniknięcia takich przeszkód. Ponadto, tego rodzaju przepisy są często zamieszczone w konwencjach o unikaniu podwójnego opodatkowania.

51. Komitet Spraw Podatkowych rozważał, czy należy uzupełnić artykuł 23 konwencji w celu uregulowania tego problemu. Choć wiele państw popierało włączenie takiego postanowienia do Modelowej konwencji, to jednak powstało wiele trudności wynikających z różnicy poglądów i z możliwości różnorodnych rozwiązań. Niektóre państwa, obawiając się uchylania od podatków, wolały zachować swobodę działania i rozstrzygnąć tę kwestię tylko we własnym ustawodawstwie.

52. W końcu uznano za najwłaściwsze pozostawienie państwom wolnego wyboru własnych rozwiązań tego problemu. Państwa, które wolą rozstrzygnąć tę kwestię w swych konwencjach, mogą przyjąć sformułowania oparte na jednej z następujących zasad:

a) *Zwolnienie z progresją*

Państwo, w którym spółka matka ma siedzibę, zwalnia z podatku dywidendy otrzymywane od spółki córki w drugim państwie, lecz może uwzględnić te dywidendy przy obliczeniu podatku spółki matki od pozostałego jej dochodu (takie postanowienie popierają państwa stosujące metodę zwolnienia przewidzianą w artykule 23A).

b) *Odliczanie podatków podstawowych*

Jeżeli chodzi o dywidendy otrzymywane od spółki córki, państwo, w którym spółka matka ma siedzibę, przyznaje odliczenie przewidziane bądź w artykule 23A ustęp 2, bądź w artykule 23B ustęp 1 nie tylko podatku od dywidend, lecz także podatku, który spółka córka opłaca od podzielonego zysku (to postanowienie popierają państwa stosujące metodę odliczenia przewidzianą w artykule 23B).

c) *Traktowanie dywidend jak udziału w krajowej spółce córce*

Dywidendy, które spółka matka otrzymuje od zagranicznej spółki córki, podlegają w państwie spółki matki takiemu samemu traktowaniu podatkowemu jak dywidendy otrzymywane od spółki córki mającej siedzibę w tym państwie.

53. Jeżeli państwo spółki matki pobiera podatek od majątku, to analogiczne rozwiązanie powinno być stosowane do tego podatku.

54. Ponadto państwa mają swobodę w ustalaniu granic i metod stosowania tych postanowień (definicja i maksymalny okres posiadania akcji, proporcja dywidend wykorzystywana na wydatki administracyjne i finansowe) lub przyznawania ulg na zasadzie szczególnego traktowania, pod warunkiem że spółka córka prowadzi autentyczną działalność gospodarczą w państwie, w którym ma siedzibę, lub że osiąga ona większość dochodu z tego państwa, lub że jest ona poddana w tym państwie istotnemu opodatkowaniu od swych zysków.

Ustęp 3

55. Projekt konwencji z 1963 r. zastrzegał wyraźnie stosowanie progresywnych stawek podatkowych dla państwa miejsca zamieszkania lub siedziby (ostatnie zdanie ustępu 1 artykułu 23A) i większość konwencji zawartych między państwami członkowskimi OECD, które stosują metodę zwolnienia, trzyma się tej zasady. Zgodnie z artykułem 23A ustęp 3 państwo miejsca zamieszkania lub siedziby zachowuje prawo uwzględniania kwoty zwolnionego od podatku dochodu lub majątku przy ustalaniu podatku przypadającego od pozostałego dochodu lub majątku. Ta norma ma zastosowanie nawet wówczas, gdy zwolniony od podatku dochód (lub część majątku) i podlegający podatkowi dochód (lub część majątku) przypada osobom (na przykład mąż i żona), których dochód (lub części majątku) są, zgodnie z ustawodawstwem wewnętrznym, opodatkowane łącznie. Ta zasada progresji ma zastosowanie do zwolnionego od podatku dochodu lub majątku na podstawie artykułu 23A ustęp 1, jak również dochodu lub majątku, który na podstawie jakiegokolwiek postanowienia „może być opodatkowany tylko" w drugim umawiającym się państwie (zob. wyżej, punkt 6). Z tej przyczyny w Modelowej konwencji z 1977 r. zasada progresji został przeniesiona z ustępu 1 artykułu 23A do nowego ustępu 3 tego artykułu; powołano się tam na zwolnienie „zgodne z jakimkolwiek postanowieniem konwencji".

56. Ustęp 3 artykułu 23A dotyczy tylko państwa miejsca zamieszkania. Forma artykułu nie przesądza stosowania przez państwo źródła przepisów swego ustawodawstwa dotyczących progresji.

Ustęp 4

56.1. Celem tego ustępu jest uniknięcie braku opodatkowania, który mógłby wyniknąć, gdyby nie było zgody między państwem miejsca zamieszkania a państwem źródła w sprawie faktów związanych z konkretną sprawą lub na tle interpretacji postanowień konwencji. Ma on zastosowanie, gdy z jednej strony państwo źródła interpretuje fakty i postanowienia konwencji w taki sposób, że część dochodu lub majątku wchodzi w zakres stosowania postanowienia konwencji, które eliminuje jego prawo do opodatkowania tej części lub ogranicza podatek, któremu ta część może być poddana, podczas gdy z drugiej strony państwo miejsca zamieszkania lub siedziby stosuje inną interpretację faktów lub postanowień konwencji i uważa, że dana część dochodu może być opodatkowana w państwie źródła stosownie do postanowień konwencji, która w razie braku tego ustępu zobowiązywałaby państwo zamieszkania lub siedziby do przyznania zwolnienia z opodatkowania na mocy artykułu 1.

56.2. Ustęp ma zastosowanie tylko w granicach, w jakich państwo źródła, stosujące postanowienia konwencji, zwolniło od podatku część dochodu lub majątku lub też zastosowało do danej części dochodu lub majątku postanowienia ustępu 2 artykułów 10 lub 11. Nie ma więc on zastosowania, gdy państwo źródła uważa, że może opodatkować część dochodu lub majątku zgodnie z postanowieniami konwencji, lecz żaden podatek nie może być zapłacony od tego dochodu lub majątku na mocy postanowień prawa wewnętrznego tego państwa. W takim przypadku państwo zamieszkania lub siedziby musi zwolnić od podatku tę część dochodu na mocy postanowień ustępu 1, ponieważ zwolnienie przyznane przez państwo źródła nie wynika z zastosowania postanowień konwencji, lecz jego prawa wewnętrznego (zob. wyżej, punkt 34). Podobnie gdy państwo źródła i państwo zamieszkania lub siedziby różnią się nie tylko w odniesieniu do kwalifikacji dochodu, lecz również co do jego kwoty. Ustęp 4 ma zastosowanie tylko do części dochodu, którą państwo źródła zwalnia od opodatkowania, stosując postanowienia konwencji, lub do której ma zastosowanie ustęp 2 artykułów 10 lub 11.

56.3. Należy rozróżnić przypadki, do których mają zastosowanie postanowienia ustępu, od przypadków kwalifikowania części dochodu na mocy prawa wewnętrznego państwa źródła, które zazębiają się z postanowieniami konwencji, aby przeszkodzić temu państwu w opodatkowaniu części dochodu lub majątku w okolicznościach, gdy kwalifikowanie tej części majątku na podstawie prawa wewnętrznego państwa zamieszkania lub siedziby nie prowadziłoby do takiego samego wyniku. W przypadku, który jest omawiany wyżej, w punktach 32.6 i 32.7, ustęp 1 nie zobowiązuje państwa zamieszkania do przyznania zwolnienia od podatku, ponieważ część dochodu nie podlega opodatkowaniu w państwie źródła zgodnie

z postanowieniami konwencji. Jeżeli ustęp 1 nie ma zastosowania, to postanowienia ustępu 4 nie są potrzebne do zagwarantowania prawa do opodatkowania państwu zamieszkania lub siedziby.

III. Komentarz do postanowień artykułu 23B (metoda odliczenia)

Ustęp 1

A. Metody

57. Artykuł 23B oparty na zasadzie odliczenia dotyczy metody zwykłego odliczenia. Państwo miejsca zamieszkania lub siedziby zezwala na odliczenie od własnego podatku od dochodu lub majątku – pobieranego od osoby mającej na jego obszarze miejsce zamieszkania lub siedzibę – kwoty równej podatkowi zapłaconemu w drugim państwie E (lub S) od dochodu osiąganego przez nią w tym państwie E (lub S) lub od posiadanego tam majątku, lecz odliczana kwota jest ograniczona do odpowiedniej części jego własnego podatku.

58. Intencją metody zwykłego odliczenia jest stosowanie jej również w państwie, które przyjęło metodę zwolnienia, lecz musi przyznać odliczenie zgodnie z artykułem 23A ustęp 2 za podatek pobrany w drugim państwie od dywidend i odsetek według ograniczonej stawki (zob. wyżej, punkt 47). Możliwość pewnych modyfikacji, o których mowa w punktach 47 i 48 tego komentarza (całkowite odliczenie), może znaleźć zastosowanie również w przypadku dywidend i odsetek wypłaconych osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w państwie, które przyjęło metodę zwykłego odliczenia (zob. również niżej, punkt 63).

59. Obowiązek nałożony przez artykuł 23B na państwo R przyznania zaliczenia z tytułu podatku pobranego w drugim państwie E (lub S) od części dochodu lub majątku zależy od tego, czy dana część może być opodatkowana przez państwo E (lub S) zgodnie z konwencją. Zamieszczone wyżej punkty od 32.1 do 32.7 omawiają, jak ten warunek powinien być interpretowany. Części dochodu lub majątku, które zgodnie z artykułem 8, artykułem 13 ustęp 3, artykułem 19 ustępy 1 i 2 punkt a i artykułem 22 ustęp 3 „podlegają opodatkowaniu tylko" w drugim państwie, są od samego początku zwolnione z opodatkowania w państwie R (zob. wyżej, punkt 6), a komentarz do artykułu 23A ma zastosowanie do tak zwolnionego z opodatkowania dochodu i majątku. W odniesieniu do progresji ma zastosowanie ustęp 2 tego artykułu (i niżej, punkt 79).

60. Artykuł 23B ustala podstawowe reguły odliczenia, lecz nie zawiera szczegółowych wskazówek dotyczących metod obliczania i dokonywania odliczeń. Jest

to zgodne z ogólną strukturą konwencji. Doświadczenie wykazało, że mogą pojawić się liczne problemy. Niektóre z nich są przedmiotem rozważań w poniższych punktach. W wielu państwach szczegółowe normy dotyczące odliczania podatków zagranicznych już istnieją w ich ustawodawstwach wewnętrznych. Z tego właśnie powodu pewna liczba konwencji zawiera odwołanie do ustawodawstwa wewnętrznego umawiających się państw i przewiduje, że te wewnętrzne normy nie naruszają zasady zawartej w artykule 23B. Jeżeli metoda odliczenia nie jest stosowana w ustawodawstwie wewnętrznym umawiającego się państwa, wówczas państwo to ustala normy właściwe dla stosowania artykułu 23B, po przeprowadzeniu, w razie konieczności, konsultacji z odpowiednim organem drugiego umawiającego się państwa (artykuł 25 ustęp 3).

61. Kwota zagranicznego podatku, która powinna być odliczona, jest podatkiem faktycznie zapłaconym zgodnie z konwencją w drugim umawiającym się państwie. Może powstać problem, jeżeli taki podatek nie jest obliczany od dochodu za rok, w którym jest pobierany, lecz od dochodu za poprzedni rok lub od średniego dochodu za dwa lub więcej poprzednich lat. Inne problemy mogą powstać w związku z różnymi metodami ustalania dochodu lub w związku ze zmianą kursów wymiany (dewaluacją lub rewaluacją). Jednakże takich problemów nie można rozstrzygnąć z góry na podstawie wyraźnego postanowienia konwencji.

62. Zgodnie z postanowieniem drugiego zdania ustępu 1 artykułu 23B, odliczenie, które państwo miejsca zamieszkania lub siedziby R musi przyznać, jest ograniczone do tej części podatku, która przypada od dochodu osiągniętego w państwie S lub E (tak zwane maksymalne odliczenie). Takie maksymalne odliczenie może być obliczone bądź w drodze podziału całego podatku od całego dochodu, zgodnie z proporcją między dochodem, od którego ma być odliczony podatek, a łącznym dochodem, lub w drodze zastosowania stawki podatku od łącznego dochodu do tego dochodu, od którego podatek ma być odliczony. W rzeczywistości gdy podatek w państwie E lub S równa się lub przekracza odpowiedni podatek państwa R, metoda odliczenia da taki sam wynik jak metoda zwolnienia z progresją. Przy stosowaniu metody odliczenia w odniesieniu do kwoty dochodu, stawek podatku itd. również mogą powstać problemy podobne do tych, o których mowa w komentarzu do artykułu 23A (szczególnie zob. wyżej, punkty od 39 do 41 i 44). Z tych samych względów, o których mowa wyżej, w punktach 32 i 43, lepiej nie proponować w odniesieniu do metody odliczenia żadnego jednolitego i szczegółowego przepisu w konwencji, lecz pozostawić każdemu państwu swobodę stosowania własnego ustawodawstwa i własnej praktyki.

63. Odliczenie maksymalne jest zwykle obliczane jak podatek od dochodu netto, to znaczy od dochodu z państwa E (lub S) minus dozwolone odliczenie (specjalne lub proporcjonalne) związane z takim dochodem (zob. wyżej, punkt 40).

Z tego względu maksymalne odliczenie może być w wielu przypadkach niższe od podatku faktycznie zapłaconego w państwie E (lub S). Może to nastąpić szczególnie w przypadku, gdy na przykład osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w państwie R i otrzymująca odsetki z państwa S zaciągnęła pożyczkę od osoby trzeciej w celu udzielenia pożyczki przynoszącej wysokie odsetki. Ponieważ odsetki należne od pożyczonych kwot mogą być odliczone od odsetek pochodzących z państwa S, kwota dochodu netto podlegająca opodatkowaniu w państwie R może być bardzo niska lub nawet może dochodu netto w ogóle nie być. Ten problem można rozwiązać w drodze zastosowania metody odliczenia pełnego w państwie R, jak wskazano wyżej, w punkcie 48. Innym rozwiązaniem może być zwolnienie od podatku w państwie S, jak proponuje się w komentarzu w odniesieniu do odsetek od sprzedaży na kredyt i od pożyczek udzielonych przez banki (zob. punkt 15 komentarza do artykułu 11).

64. Jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w państwie R osiąga dochody różnego rodzaju z państwa S i jeżeli to drugie państwo, zgodnie z własnym ustawodawstwem, opodatkowuje tylko jeden z tych dochodów, to odliczenie maksymalne dopuszczalne przez państwo R będzie równe części podatku odpowiadającej jedynie tej części dochodu, która jest opodatkowana w państwie S. Jednakże możliwe są również inne rozwiązania, szczególnie w zakresie następującego problemu ogólniejszej natury: fakt, że odliczenie musi być przyznane na przykład dla wielu części dochodu, od których podatek jest pobrany w państwie S według różnych stawek, lub dla części dochodu pochodzących z różnych państw związanych lub niezwiązanych konwencjami, rodzi pytanie, czy odliczenie maksymalne lub odliczenie zwykłe powinno być obliczone oddzielnie dla każdej części dochodu lub dla każdego państwa, lub też od całego dochodu pochodzącego z zagranicy, kwalifikującego się do odliczenia zgodnie z ustawodawstwem wewnętrznym i na podstawie konwencji. Przy metodzie „odliczenia globalnego" łączy się wszystkie dochody z zagranicy i kwota podatków zagranicznych jest odejmowana od podatku wewnętrznego przypadającego od łącznego dochodu zagranicznego.

65. Dalsze problemy mogą powstać w przypadku strat. Osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w państwie R, osiągająca dochód z państwa E (lub S), może ponieść stratę w państwie R lub w państwie E (albo S) lub w innym państwie trzecim. Na potrzeby odliczenia strata poniesiona w danym państwie jest skompensowana innym dochodem osiągniętym w tym samym państwie. Odpowiedź na pytanie, czy strata poniesiona poza państwem R (na przykład w zakładzie) może być odliczona od innych części dochodu, niezależnie od tego, czy pochodzą one z państwa R, zależy od ustawodawstwa wewnętrznego państwa R. Mogą się tu wyłonić problemy podobne do tych, o których mowa w komentarzu do artykułu 23A (zob. wyżej, punkt 44). Jeżeli łączny dochód pochodzi z zagranicy i jeżeli w pań-

stwie R nie tylko nie ma żadnego dochodu, lecz na odwrót – powstała strata nieprzekraczająca dochodu pochodzącego z zagranicy, łączny podatek przypadający do zapłacenia w państwie R będzie odpowiadał dochodowi z państwa S, a maksymalne odliczenie, na które zezwoli państwo R, będzie równe podatkowi pobieranemu w państwie R. Możliwe są też inne rozwiązania.

66. Przedstawione wyżej problemy zależą w dużej mierze od ustawodawstwa i wewnętrznej praktyki, a ich rozwiązanie należy w związku z tym pozostawić każdemu państwu. W tym kontekście można zauważyć, że niektóre państwa są bardzo liberalne w stosowaniu metody odliczenia. Niektóre państwa rozważają również lub już przyjęły możliwość przeniesienia niewykorzystanych odliczeń podatkowych. Umawiające się państwa mają oczywiście prawo w toku dwustronnych negocjacji zmodyfikować artykuł w celu rozstrzygnięcia każdej z przedstawionych wyżej kwestii.

67. W sytuacji niedokapitalizowania („cienkiej kapitalizacji") Modelowa konwencja pozwala państwu spółki zaciągającej pożyczkę traktować, pod pewnymi warunkami, spłatę odsetek jako podział dywidend, zgodnie ze swym ustawodawstwem. Podstawowym warunkiem jest wymóg, aby pożyczkodawca faktycznie dzielił ryzyko spółki zaciągającej pożyczkę. Prowadzi to do dwóch skutków:
- opodatkowania u źródła tych „odsetek" według stawek stosowanych do dywidend (artykuł 10 ustęp 2),
- włączenia tych „odsetek" do podlegających opodatkowaniu zysków spółki udzielającej pożyczki.

68. Jeżeli zostaną spełnione oba warunki, to państwo miejsca zamieszkania lub siedziby pożyczkodawcy będzie zobowiązane przyznać ulgę w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania prawnego lub ekonomicznego odsetek, tak jakby chodziło w rzeczywistości o dywidendy. Powinno ono wówczas przyznać odliczenie z tytułu podatku faktycznie zapłaconego u źródła od tych odsetek w państwie miejsca zamieszkania lub siedziby pożyczkodawcy według stawki stosowanej do dywidend, a ponadto, jeżeli pożyczkodawca jest spółką matką pożyczkobiorcy, powinno zastosować do tych „odsetek" wszystkie ulgi uzupełniające, które wynikają z powiązania między spółką matką i spółką córką. Ten obowiązek może wynikać:
a) z aktualnego brzmienia artykułu 23 konwencji, jeżeli przewiduje on ulgi z tytułu dochodu określonego jako dywidendy w artykule 10 lub części dochodu, o których mowa w artykule 10;
b) z kontekstu konwencji, to znaczy z połączenia artykułów 9, 10, 11 i 23, i, w razie potrzeby, w drodze postępowania polubownego:
   - jeżeli odsetki zostały potraktowane w państwie siedziby spółki zaciągającej pożyczkę jako dywidendy na podstawie norm zgodnych z artykułem 9 ustęp 1

lub artykułem 11 ustęp 6 i jeżeli państwo miejsca zamieszkania lub siedziby pożyczkodawcy uznało zasadność takiego traktowania i jest gotowe dokonać odpowiedniej korekty;
- jeżeli państwo siedziby lub miejsca zamieszkania pożyczkodawcy stosuje podobne zasady odnośnie do niedokapitalizowania i traktowałoby płatność jako dywidendę we wzajemnych stosunkach, to znaczy jeżeli płatność została dokonana przez spółkę utworzoną na jego terytorium na rzecz osoby mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie;
- we wszystkich innych przypadkach, gdy państwo miejsca zamieszkania lub siedziby pożyczkodawcy uznaje, iż państwo pożyczkobiorcy może traktować odsetki jak dywidendy.

69. Jeżeli chodzi o dywidendy z istotnych udziałów posiadanych przez spółki, należy odwołać się do punktów od 49 do 54 niniejszego komentarza.

69.1. Pewne problemy mogą wyniknąć, gdy umawiające się państwo traktuje podmioty takie jak spółki osobowe w sposób odrębny. Załóżmy na przykład, że państwo źródła traktuje spółkę osobową jak spółkę akcyjną, podczas gdy państwo zamieszkania wspólnika traktuje ją jako podmiot przejrzysty pod względem podatkowym. Państwo źródła może, z zastrzeżeniem postanowień konwencji, opodatkować spółkę osobową od osiągniętego przez nią dochodu i, z zastrzeżeniem ograniczeń zawartych w artykule 10 ustęp 2, może również opodatkować zyski rozdzielone przez spółkę jej wspólnikom niemającym w tym państwie miejsca zamieszkania. Jednakże państwo miejsca zamieszkania opodatkowuje wspólnika od jego udziału w dochodzie spółki osobowej tylko wtedy, gdy dochód jest osiągnięty przez daną spółkę osobową.

69.2. Pierwszy problem, jaki powstaje w tym przypadku, dotyczy pytania, czy państwo zamieszkania, które opodatkowuje wspólnika od jego udziału w dochodzie spółki, jest zobowiązane na mocy konwencji przyznać odliczenie z tytułu podatku pobranego przez państwo źródła od spółki osobowej, którą to państwo uważa za samodzielny podmiot podlegający opodatkowaniu. Odpowiedź na to pytanie musi być twierdząca. W granicach, w jakich państwo zamieszkania przypisuje dochód spółki osobowej wspólnikowi w celu opodatkowania go, musiano zastosować spójne podejście i przypisać wspólnikowi podatek zapłacony przez spółkę osobową w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania wynikającego z faktu, że opodatkowuje ono wspólnika. Innymi słowy, jeżeli statut spółki osobowej uznany przez państwo źródła nie jest brany pod uwagę przez państwo zamieszkania dla celów opodatkowania wspólnika od jego udziału w dochodzie, to nie powinien być również brany pod uwagę przy uzyskaniu zaliczenia z tytułu podatku zagranicznego.

69.3. Drugi problem, który powstaje w danym przypadku, dotyczy pytania, w jakim zakresie państwo miejsca zamieszkania powinno przyznać odliczenie z tytułu podatku pobranego przez państwo źródła od zysków podzielonych, które nie są opodatkowane w państwie miejsca zamieszkania. Odpowiedź na to pytanie wypływa z tego ostatniego faktu. Ponieważ zyski nie są opodatkowane w państwie zamieszkania, to w tym państwie nie ma żadnego podatku, który mógłby być odliczony w państwie źródła od dochodu podzielonego. Należy wyraźnie rozróżniać osiągnięcie zysków od ich podziału i nie można od państwa zamieszkania oczekiwać, że odliczy ono podatek pobrany od podziału zysków przez państwo źródła od jego własnego podatku pobranego od osiągniętych zysków (zob. wyżej, pierwsze zdanie punktu 64).

B. Uwagi dotyczące podatku od majątku

70. Zgodnie z ustępem 1 podatek od dochodu może być odliczony tylko z tytułu identycznego podatku od dochodu, a podatek od majątku – tylko od podatku od majątku zapłaconego za granicą. W konsekwencji można dokonać odliczenia podatku od majątku tylko wówczas, gdy oba umawiające się państwa opodatkowują majątek.

71. W toku dwustronnych negocjacji oba umawiające się państwa mogą uzgodnić, że podatek zwany podatkiem od majątku ze względu na swój charakter jest bardzo zbliżony do podatku od dochodu, i mogą postanowić, iż jeden będzie odliczany od drugiego. Czasami nie ma podwójnego opodatkowania od majątku, ponieważ bądź dane państwo nie opodatkowuje majątku, bądź oba opodatkowują tylko majątek położony na swym terytorium. Oczywiście, w takim przypadku wzmianka o podatku od majątku może być wykreślona. Ponadto państwa mogą, bez względu na charakter podatków objętych konwencją, zezwolić na odliczenie łącznej kwoty podatku w państwie źródła lub położenia (majątku) od łącznej kwoty podatku w państwie miejsca zamieszkania lub siedziby. Jeżeli jednak konwencja obejmuje zarazem rzeczywiste podatki od majątku i podatki od majątku, które ze względu na swój charakter są w istocie podatkiem od dochodu, to państwa mogą zezwolić na odliczenie od podatku dochodowego tylko tego ostatniego podatku. W takich przypadkach mają swobodę zmiany proponowanego artykułu w celu osiągnięcia pożądanego wyniku.

C. Odliczanie podatków fikcyjnych

72. Niektóre państwa przyznają różne rodzaje zachęt inwestycyjnych zagranicznym inwestorom w celu przyciągnięcia zagranicznych inwestycji. Jeżeli państwo źródła inwestora zagranicznego stosuje metodę odliczenia, to zysk z tytułu zachęty przyznany przez państwo źródła może okazać się zredukowany w zakresie, w jakim państwo zamieszkania lub siedziby, gdy opodatkowuje dochód, który

skorzystał z zachęty tego rodzaju, zastosuje odliczenie jedynie podatku faktycznie zapłaconego w państwie źródła. Podobnie, jeżeli państwo miejsca zamieszkania lub siedziby stosuje metodę wyłączenia, lecz uzasadnia stosowanie tej metody od pewnego poziomu opodatkowania w państwie źródła, to przyznanie zniżki podatkowej przez państwo źródła może skutkować utratą przez inwestora korzyści z metody wyłączenia w państwie jego zamieszkania lub siedziby.

73. W celu uniknięcia takiego skutku w państwie zamieszkania lub siedziby niektóre państwa stosujące zachęty podatkowe pragną zamieszczać w ich konwencjach podatkowych postanowienia określone powszechnie jako „odliczenie podatku fikcyjnego". Przepisy te zezwalają obcym rezydentom na uzyskanie odliczenia podatku zagranicznego, który „zaoszczędzili" na mocy działań gwarantujących zachęty podatkowe w państwie źródła, lub gwarantują, że podatek ten jest brany pod uwagę przy stosowaniu pewnych warunków, które mogą być związane z metodą wyłączenia.

74. Postanowienia dotyczące odliczania podatku fikcyjnego są odstępstwem od artykułów 23A i 23B i mogą przybierać różne formy, a mianowicie:

a) państwo zamieszkania lub siedziby przyznaje odliczenie kwoty podatku, którą państwo źródła mogłoby pobrać zgodnie z ogólnym ustawodawstwem lub kwoty zmniejszonej przewidzianej w konwencji (na przykład ograniczenie przewidziane w artykułach 10 i 11 w odniesieniu do dywidend lub odsetek), nawet wtedy, gdy państwo źródła odstąpiło od całego lub części podatku na mocy szczególnych przepisów, których celem jest popieranie rozwoju gospodarczego;
b) w zamian za obniżkę podatku przyznaną przez państwo źródła, państwo zamieszkania lub siedziby przyznaje odliczenie od swego podatku kwoty (częściowo fikcyjnej) ustalonej według wyższej stawki;
c) państwo zamieszkania wyłącza dochód, który korzystał z zachęt inwestycyjnych w państwie źródła.

75. Opublikowany w 1998 r. raport Komitetu Podatkowego OECD zatytułowany *Tax Sparing – a Reconsideration*[4] (*Odliczanie podatków fikcyjnych – Ponowny przegląd*) – analizuje rozważania polityki podatkowej, na których opierają się postanowienia w zakresie odliczania podatków fikcyjnych. Raport ten omawia wiele problemów, które kwestionują powszechną użyteczność ulg za pomocą naliczania podatku fikcyjnego. Problemy te dotyczą w szczególności takich kwestii, jak:

– potencjalne nadużycia związane z odliczaniem podatku fikcyjnego,
– skuteczność odliczania podatków fikcyjnych jako instrumentu pomocy zagranicznej na rzecz popierania rozwoju gospodarczego w państwach źródła i

[4] Raport został przedrukowany w tomie II pełnej skoroszytowej wersji Modelowej konwencji podatkowej OECD na s. R(14)-1.

– sposób, w jaki odliczanie podatku fikcyjnego może zachęcać państwa do stosowania zachęt podatkowych.

76. Doświadczenia wykazują, że odliczanie podatku fikcyjnego łączy się z licznymi nadużyciami ze strony podatników i że z punktu widzenia wpływów podatkowych nadużycia te mogą drogo kosztować zarówno państwo zamieszkania lub siedziby, jak i państwo źródła. Nadużycia tego rodzaju są trudne do wykrycia. Ponadto, nawet jeżeli nadużycie jest wykryte, to trudno jest państwu zamieszkania lub siedziby reagować szybko. Wyeliminowanie lub zmodyfikowanie przepisów dotyczących odliczania podatku fikcyjnego w celu zapobieżenia takim nadużyciom często jest procedurą długą i trudną.

77. Ponadto odliczanie podatków fikcyjnych nie jest skutecznym narzędziem promowania rozwoju gospodarczego. W większości przypadków obniżenie lub wyeliminowanie korzyści płynących z zachęt podatkowych przez państwo zamieszkania lub siedziby zaistnieje tylko wtedy, gdy zyski są przekazane inwestorowi. Popieranie przekazywania zysków przez odliczanie podatku fikcyjnego może samo w sobie zachęcać inwestorów zagranicznych do inwestycji krótkoterminowych i zniechęcać do inwestycji długoterminowych. Co więcej, zagraniczne systemy odliczania podatku są zazwyczaj pomyślane w sposób, który pozwala zagranicznemu inwestorowi, przy obliczaniu jego fikcyjnego podatku, który podlega odliczeniu, na skompensowanie, w pewnym stopniu, obniżki podatku wynikającej z określonej zachęty podatkowej podatkiem wyższym zapłaconym w tym lub innym państwie w taki sposób, że ostatecznie państwo zamieszkania lub siedziby nie pobiera żadnego dodatkowego podatku.

78. Wraz z przyspieszaniem integracji narodowych gospodarek wiele segmentów krajowej bazy opodatkowania staje się coraz bardziej mobilnymi w sensie geograficznym. Taka ewolucja zachęciła niektóre państwa do zastosowania systemów podatkowych, których głównym celem jest zachwianie podstawami opodatkowania innych państw. Zachęty podatkowe tego rodzaju są pomyślane specjalnie w taki sposób, aby przyciągnąć ruchome usługi finansowe i inne usługi szczególnie czułe na różnice w systemach podatkowych. Istnienie w konwencjach źle pomyślanych przepisów dotyczących odliczania podatków fikcyjnych może tylko pogłębić potencjalnie szkodliwy skutek takiego systemu. Ma to miejsce zwłaszcza wtedy, gdy państwo stosuje system podatkowy po zawarciu konwencji i kształtuje ten system w taki sposób, aby był on objęty przepisem dotyczącym odliczania podatku fikcyjnego.

78.1. Komitet Podatkowy postanowił, że państwa członkowskie niekoniecznie powinny powstrzymać się od stosowania postanowień dotyczących odliczania podatków fikcyjnych i że umawiające się państwa mają swobodę stosowania takich postanowień. Jednakże Komitet wyraził pogląd, że odliczenia podatku fikcyjnego

nie powinno używać się w stosunku do państw, których poziom gospodarczy jest niższy niż państw członkowskich OECD. Państwa członkowskie powinny uciekać się do obiektywnych kryteriów ekonomicznych przy ocenie państw, którym ma być przyznana korzyść ze stosowania odliczenia podatków fikcyjnych. Jeżeli państwa uzgodnią między sobą postanowienia dotyczące odliczenia podatków fikcyjnych, to zaleca się, aby stosowały się do wytycznych zawartych w rozdziale VI raportu o odliczaniu podatków fikcyjnych. Wprowadzanie w życie tych „lepszych praktyk" zminimalizuje nieuczciwe korzystanie z takich postanowień i doprowadzi do tego, że będą one stosowane wyłącznie do rzeczywistych inwestycji nakierowanych na rozwój wewnętrznych infrastruktur państwa źródła. Ścisłe przepisy stosowane do rzeczywistych inwestycji będą również odstraszać szkodliwą konkurencję podatkową, która jest celem działalności mobilnej geograficznie.

Ustęp 2

79. Ustęp ten został dodany, aby umożliwić państwu miejsca zamieszkania lub siedziby zachowanie prawa do uwzględnienia kwoty dochodu lub majątku zwolnionego z opodatkowania w tym państwie przy ustalaniu podatku od pozostałego dochodu lub majątku. Zachowane w ten sposób prawo rozciąga się na dochód lub majątek, który „może być opodatkowany tylko" w drugim państwie. Zasada progresji jest więc zagwarantowana dla państwa miejsca zamieszkania lub siedziby nie tylko w odniesieniu do dochodu lub majątku, który „może być opodatkowany" w drugim państwie, lecz także w odniesieniu do dochodu i majątku, który „może być opodatkowany tylko" w tym drugim państwie. Komentarz do artykułu 23A ustęp 3 dotyczący państwa źródła ma również zastosowanie do artykułu 23B ustęp 2.

Uwagi do artykułu

80. Niderlandy w zasadzie popierają uregulowania dotyczące podwójnego opodatkowania lub podwójnego nieopodatkowania mogącego wyniknąć w razie kolizji kwalifikacji między umawiającymi się państwami, ponieważ, zdaniem Niderlandów, takie sytuacje nie są zamierzone przez umawiające się państwa, a ponadto są sprzeczne z przedmiotem i celem konwencji podatkowej. Jednakże Niderlandy nie zgadzają się z interpretacją zawartą w punktach 32.4 i 32.6 w odniesieniu do wyrażeń „zgodnie z postanowieniami konwencji", zgodnie z którą na potrzeby stosowania artykułów 23A i 23B przez państwo zamieszkania lub siedziby kwalifikacja zastosowana przez państwo źródła przeważałaby nad normą ogólną w razie kolizji kwalifikacji będącej wynikiem różnicy w ustawodawstwach wewnętrznych państwa źródła i państwa zamieszkania. Niderlandy zastrzegają sobie prawo rozwiązania konkretnych przypadków kolizji kwalifikacji z uwzględnieniem okoliczności mających związek z danym przypadkiem i z uwzględnieniem

stosunków z danym umawiającym się państwem. Niderlandy będą więc stosować interpretację zawartą w punktach 32.4 i 32.6 tylko w przypadkach, gdy taka interpretacja jest dosłownie wymieniona w konwencji podatkowej jako rezultat wzajemnego porozumienia między właściwymi organami zgodnie z artykułem 25 lub na zasadzie jednostronnej.

81. Szwajcaria zastrzega sobie niestosowanie norm zawartych w punkcie 32 w przypadku, gdy kolizja kwalifikacji wynikałaby ze zmodyfikowania prawa wewnętrznego państwa źródła po dacie podpisania konwencji.

KOMENTARZ DO ARTYKUŁU 24

RÓWNE TRAKTOWANIE

Uwagi ogólne

1. Ten artykuł omawia sposoby eliminowania dyskryminacji podatkowej w pewnych konkretnych okolicznościach. Wszystkie systemy podatkowe zawierają prawowite rozróżnienia oparte na przykład na różnicach w zobowiązaniach podatkowych lub w zdolności do płacenia. Postanowienia artykułu w sprawie równego traktowania starają się znaleźć słuszną równowagę między koniecznością zapobieżenia nieuzasadnionej dyskryminacji a potrzebą uwzględnienia tych prawowitych rozróżnień. Z tego względu znaczenie tego artykułu nie powinno być niesłusznie rozszerzane na tak zwaną pośrednią dyskryminację. Na przykład, podczas gdy ustęp 1, dotyczący dyskryminacji opartej na obywatelstwie, zabraniałby różnego traktowania stanowiącego tak naprawdę zawoalowaną formę dyskryminacji opartej na obywatelstwie, taką jak różne traktowanie osób na podstawie tego, czy posiadają one albo czy są uprawnione do paszportu wystawionego przez państwo, to nie można by było dowodzić, że osoby niemające miejsca zamieszkania w danym państwie są głównie osobami niebędącymi obywatelami tego państwa, i dojść do wniosku, że różne traktowanie oparte na miejscu zamieszkania stanowi pośrednio dyskryminację opartą na obywatelstwie w rozumieniu tego ustępu.

2. Co więcej, postanowienia artykułu nie mogą być interpretowane jako zapewniające traktowanie według tak zwanej klauzuli najwyższego uprzywilejowania. Jeżeli jedno państwo zawarło konwencję dwustronną, lub wielostronną, która przyznaje korzyści podatkowe obywatelom lub rezydentom drugiego państwa lub innych państw sygnatariuszy tej konwencji, to obywatele lub rezydenci państwa trzeciego nie mogą rościć sobie takich korzyści na podstawie przepisów o równym traktowaniu zawartych w konwencji podatkowej podpisanej między państwem trzecim a państwem pierwszym. Ponieważ konwencje podatkowe są oparte na zasadzie wzajemności, traktowanie podatkowe przyznane przez jedno umawiające się państwo na podstawie umowy dwustronnej lub wielostronnej rezydentowi lub

obywatelowi drugiego umawiającego się państwa, które jest stroną tej konwencji z powodu szczególnych powiązań ekonomicznych między tymi państwami, nie może być rozszerzone na obywatela lub rezydenta państwa trzeciego na podstawie przepisów o równym traktowaniu zawartych w konwencji podatkowej podpisanej między państwem pierwszym a państwem trzecim.

3. Różne postanowienia artykułu 24 zapobiegają różnicom w traktowaniu podatkowym, które są oparte jedynie na pewnych szczególnych podstawach (na przykład na obywatelstwie w przypadku ustępu 1). Tak więc aby te ustępy mogły być stosowane, to inne stosowne aspekty muszą być identyczne. Różne postanowienia artykułu 24 w celu osiągnięcia tego celu stosują różne sformułowania (na przykład „w takich samych okolicznościach" w ustępie 1 i 2; „prowadzących taką samą działalność" w ustępie 3; „podobne przedsiębiorstwo" w ustępie 5). Ponadto, gdy z jednej strony artykuł ten stara się wyeliminować różnice, które są oparte wyłącznie na pewnych podstawach, to z drugiej nie zamierza zapewnić obcym obywatelom, nierezydentom, przedsiębiorstwom innych państw lub przedsiębiorstwom krajowym będących własnością lub pozostających pod kontrolą nierezydentów bardziej korzystnego traktowania podatkowego niż obywatelom, rezydentom lub przedsiębiorstwom krajowym, które stanowią własność lub pozostają pod kontrolą własnych rezydentów (zob. niżej, punkt 34).

4. I wreszcie, jak to wskazuje niżej punkt 79, postanowienia artykułu powinny być interpretowane w kontekście z innymi artykułami konwencji w taki sposób, aby nie można uważać, że zalecone lub wyraźnie dozwolone przez przepisy tych artykułów środki naruszają postanowienia artykułu, nawet jeżeli mają one zastosowanie jedynie na przykład do świadczeń na rzecz nierezydentów. I odwrotnie, fakt, że konkretne działanie nie stanowi pogwałcenia przepisów artykułu, nie oznacza, że jest ono dozwolone przez konwencję, ponieważ takie działanie mogłoby naruszać inne artykuły konwencji.

Ustęp 1

5. Ustęp ten ustala zasadę, zgodnie z którą w sprawach podatkowych dyskryminacja z powodu obywatelstwa jest zakazana i w związku z tym, z zastrzeżeniem wzajemności, obywatele umawiającego się państwa nie mogą być gorzej traktowani w drugim umawiającym się państwie niż obywatele tego drugiego państwa w takich samych okolicznościach.

6. Należy zaznaczyć, że zasada równego traktowania w licznych wariantach, w większym lub mniejszym zakresie, była stosowana w międzynarodowych stosunkach podatkowych jeszcze przed pojawieniem się w końcu XIX w. klasycznego typu konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania. Tak więc w wielu

różnego rodzaju umowach (konwencjach konsularnych, traktatach o przyjaźni, handlu itd.) zawartych przez państwa, głównie w XIX w., w celu poszerzenia i wzmocnienia ochrony dyplomatycznej swych obywateli bez względu na ich miejsce zamieszkania, zawarte są klauzule, na podstawie których każde z umawiających się państw zobowiązuje się przyznać obywatelom drugiego państwa traktowanie na równi z własnymi obywatelami. Fakt, że takie klauzule zostały następnie włączone do Konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania, w niczym nie wpłynął na ich pierwotne uzasadnienie i zakres. Tekst ustępu 1 stanowi, że stosowanie tego ustępu nie jest ograniczone postanowieniami artykułu 1 tylko do obywateli mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie, lecz przeciwnie – rozciąga się go na wszystkich obywateli każdego umawiającego się państwa, bez względu na to, czy osoby te mają miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym z nich. Inaczej mówiąc, wszyscy obywatele umawiającego się państwa mają prawo do przywilejów wynikających z tego przepisu w drugim umawiającym się państwie. Dotyczy to szczególnie obywateli umawiających się państw, którzy miejsca zamieszkania nie mają na ich obszarze, lecz w państwie trzecim.

7. Określenie „w takich samych okolicznościach" dotyczy podatników (osoby fizyczne, osoby prawne, spółki osobowe i stowarzyszenia) znajdujących się z punktu widzenia stosowania ogólnego ustawodawstwa podatkowego i przepisów w zasadniczo podobnej sytuacji prawnej i faktycznej. Wyrażenie „w szczególności w odniesieniu do miejsca zamieszkania lub siedziby" jasno precyzuje, że miejsce zamieszkania lub siedziba podatnika jest jednym z czynników branych pod uwagę przy ustalaniu, czy podatnicy znajdują się w takich samych okolicznościach. Wyrażenie „w takich samych okolicznościach" wystarczy samo w sobie dla stwierdzenia, że podatnik mający miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie i podatnik, który nie ma w tym państwie miejsca zamieszkania lub siedziby, nie znajdują się w takiej samej sytuacji. W rzeczywistości – choć wyrażenie „w szczególności w odniesieniu do miejsca zamieszkania lub siedziby" nie figurowało ani w Projekcie konwencji z 1963 r., ani w Modelowej konwencji z 1977 r. – państwa członkowskie przy stosowaniu i interpretowaniu wyrażenia „w takich samych okolicznościach" konsekwentnie wyrażały opinię, że miejsce zamieszkania lub siedziba muszą być brane pod uwagę. Jednakże przy rewizji Modelowej konwencji Komitet Spraw Podatkowych uznał, że wyraźna wzmianka o miejscu zamieszkania lub siedzibie podatnika jest pożytecznym wyjaśnieniem mającym na celu uniknięcie jakiejkolwiek wątpliwości przy interpretacji wyrażenia „w takich samych okolicznościach".

8. Tak więc podstawowy problem stosowania ustępu 1 polega na tym, czy dwie osoby mające miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym samym państwie są traktowane w odrębny sposób tylko dlatego, że mają różne obywatelstwo. Jeżeli umawiające się państwo, stosując ulgi podatkowe ze względów rodzinnych, rozróżnia własnych obywateli w zależności od tego, czy mają oni na jego obszarze

miejsce zamieszkania, to – konsekwentnie – państwo to nie może być zobowiązane do przyznania obywatelom drugiego państwa, którzy nie mają na jego obszarze miejsca zamieszkania, przywilejów, jakie przyznaje ono własnym obywatelom mającym miejsce zamieszkania na jego terytorium, lecz zobowiązuje się do traktowania ich w taki sam sposób, w jaki traktuje ono swoich obywateli mających miejsce zamieszkania w drugim państwie. Podobnie ustęp 1 nie ma zastosowania, jeżeli obywatel umawiającego się państwa (państwo R), który ma również miejsce zamieszkania w państwie R, jest opodatkowany mniej korzystnie w drugim umawiającym się państwie (państwo S) niż obywatel państwa S mający miejsce zamieszkania w trzecim państwie (na przykład w wyniku zastosowania przepisów przeciwdziałających korzystaniu z rajów podatkowych), ponieważ obie osoby nie znajdują się w takiej samej sytuacji, jeśli chodzi o miejsce zamieszkania.

9. Wyrażenie „w takich samych okolicznościach" może w niektórych przypadkach nawiązywać do sytuacji podatkowej danej osoby. Miałoby to miejsce, na przykład, gdyby ten lub inny kraj poddawał własnych obywateli lub niektórych z nich bardziej rozległym obowiązkom podatkowym niż stosowane w stosunku do nieobywateli (jest to zresztą jedna z cech charakterystycznych dla systemu podatkowego USA). W miarę jak takie traktowanie nie jest samo w sobie pogwałceniem ustępu 1, nikt nie może dowodzić, że osoby, które nie są obywatelami tego państwa, znajdują się w takich samych okolicznościach jak jego obywatele na potrzeby stosowania innych przepisów krajowego prawa podatkowego tego państwa, gdy chodzi o ustalenie, czy zobowiązanie danego podatnika powinno być ograniczone lub nieograniczone (na przykład w przypadku ulg osobistych).

10. Również postanowienia ustępu 1 nie mogą być rozumiane jako zobowiązujące państwo przyznające szczególne przywileje podatkowe własnym instytucjom lub służbom publicznym ze względu na ich charakter do rozciągnięcia takich samych przywilejów na instytucje lub służby publiczne drugiego państwa.

11. Nie mogą one być również interpretowane w taki sposób, że państwo przyznające szczególne przywileje podatkowe instytucjom prywatnym o charakterze niedochodowym, których działalność służy celom użyteczności publicznej, specyficznym dla danego państwa, jest zobowiązane przyznać takie same przywileje podobnym instytucjom, których działalność nie przyczynia się do dobra publicznego tego państwa.

12. W pierwszym przypadku, jeżeli państwo przyznaje immunitet podatkowy swoim organizacjom społecznym i służbom publicznym, jest to uzasadnione, ponieważ te organizacje i służby stanowią nieodłączną część tego państwa; w żadnym wypadku ich sytuacja nie może być porównywana z sytuacją takich samych organizacji społecznych i służb publicznych drugiego państwa. Niemniej klauzula ta

nie ma zastosowania do spółek państwowych prowadzących działalność zarobkową. Postanowienia ustępu 1 mają do nich zastosowanie w takim zakresie, w jakim mogą one być utożsamiane z prywatnymi przedsiębiorstwami.

13. W drugim przypadku, jeżeli państwo przyznaje przywileje podatkowe niektórym prywatnym instytucjom niedochodowym, jest to uzasadnione samym charakterem działalności takich instytucji i korzyściami, jakie państwo i jego obywatele czerpią z ich działalności.

14. Ponadto, ustęp 1 został rozmyślnie sformułowany w formie przeczącej. Postanawiając, że obywatele jednego państwa nie mogą być poddani w drugim państwie opodatkowaniu lub związanym z nim obowiązkom, które byłyby inne lub bardziej uciążliwe od tych, którym są lub mogą być poddani obywatele tego drugiego państwa znajdujący się w takiej samej sytuacji, ustęp ten zawiera taką samą moc jak zobowiązanie umawiających się państw do przyznania ich obywatelom takiego samego traktowania. Lecz klauzula, której głównym celem jest zakaz stosowania dyskryminacji w jednym państwie przeciwko obywatelom drugiego państwa, nie przeszkadza wcale, aby pierwsze państwo – kierując się szczególnymi przesłankami lub wykonując specjalne zobowiązania zawarte w dwustronnej Konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania, takie jak na przykład wymóg, aby zyski zakładu były opodatkowane zgodnie z artykułem 7 – mogło przyznać pewne koncesje lub ułatwienia, których nie stosuje wobec własnych obywateli. W obecnym sformułowaniu ustęp 1 tego nie zabrania.

15. Przy uwzględnieniu powyższej uwagi, wyrazy „nie mogą być poddani ani opodatkowaniu, ani związanym z nim obowiązkom, które są inne lub bardziej uciążliwe […]", oznaczają, że podatek pobierany od obywateli i cudzoziemców znajdujących się w identycznej sytuacji musi mieć taką samą formę, jeśli chodzi o podstawę opodatkowania i metody poboru, stawki muszą być takie same i wreszcie formalności związane z opodatkowaniem (deklaracje podatkowe, dokonanie płatności, terminy zawite itd.) nie mogą być bardziej uciążliwe dla cudzoziemców niż dla własnych obywateli.

16. Z uwagi na powiązania prawne powstałe między spółką a państwem (gdy na podstawie prawa tego państwa spółka została utworzona), które pod pewnymi względami są podobne do obywatelstwa osób fizycznych, wydaje się uzasadnione, aby nie omawiać oddzielnie osób prawnych, spółek osobowych i stowarzyszeń, lecz połączyć je z osobami fizycznymi w treści ustępu 1. Wynika to zresztą z definicji określenia „obywatel" zawartej w artykule 3 ustęp 1 podpunkt f konwencji.

17. Na mocy tej definicji, w przypadku osoby prawnej, takiej jak spółka, „obywatel umawiającego się państwa" oznacza osobę prawną „utworzoną na pod-

stawie ustawodawstwa obowiązującego w tym umawiającym się państwie". Spółka posiada na ogół status zgodnie z ustawodawstwem obowiązującym w państwie, w którym została utworzona lub zarejestrowana. Jednakże na mocy ustawodawstwa obowiązującego w licznych krajach, utworzenie lub zarejestrowanie stanowi kryterium lub jedno z kryteriów, pozwalających na ustalenie siedziby spółek w rozumieniu ustępu 1 artykułu 4. Z uwagi na to, że ustęp 1 artykułu 24 zabrania różnego traktowania opartego na obywatelstwie, ale tylko w odniesieniu do osób lub podmiotów „znajdujących się" w takiej samej sytuacji, a szczególnie w odniesieniu do siedziby lub miejsca zamieszkania, jest sprawą ważną rozróżnienie w rozumieniu tego ustępu różnicy traktowania, które jest oparte tylko na obywatelstwie, od traktowania związanego z innymi sytuacjami, a szczególnie opartego na miejscu zamieszkania lub siedziby. Jak to wyjaśniono wyżej, w punktach 7 i 8, ustęp 1 zabrania dyskryminacji opartej tylko na obywatelstwie, i wymaga, aby wszystkie inne stosowne czynniki, w tym siedziba podmiotu, były takie same. Różne traktowanie rezydentów i nierezydentów jest podstawową cechą różnych systemów i konwencji podatkowych. Jednak artykuł 24 czyta się w kontekście innych artykułów konwencji, które przewidują odrębne traktowanie rezydentów i nierezydentów. Wynika jasno, że dwie spółki, które nie mają siedziby w tym samym państwie w rozumieniu konwencji (na mocy artykułu 4), na ogół nie są w takiej samej sytuacji w rozumieniu ustępu 1.

18. Chociaż spółki, które mają siedzibę, i spółki, które nie mają siedziby, nie znajdują się na ogół w takiej samej sytuacji w rozumieniu ustępu 1, to jasne jest, że nie ma to miejsca, gdy siedziba nie ma żadnego znaczenia w odniesieniu do odrębnego traktowania w danym przypadku.

19. Poniższe przykłady zilustrują te zasady.

20. Przykład 1: Na mocy ustawodawstwa podatkowego państwa A, spółki w nim utworzone, lub w których znajdują się ich faktyczne zarządy, posiadają siedzibę w tym państwie. Konwencja podatkowa między państwem A i państwem B jest identyczna jak aktualna Modelowa konwencja podatkowa. Ustawodawstwo podatkowe państwa A postanawia, że dywidendy przekazywane spółce utworzonej w tym państwie przez inną spółkę, również utworzoną w tym państwie, są zwolnione od podatku. Z uwagi na to, że spółka utworzona w państwie B, a mająca siedzibę faktycznego zarządu w państwie A, miałaby siedzibę w państwie A zgodnie z konwencją między państwem A i państwem B, to fakt, że dywidendy przekazane jej przez spółkę utworzoną w państwie A nie mogłyby skorzystać ze zwolnienia od podatku, nawet jeżeli spółka otrzymująca je znajduje się w takich samych okolicznościach jak spółka utworzona w państwie A w zakresie siedziby, stanowiłby pogwałcenie ustępu 1, przy braku innych różnic w zakresie stosownych sytuacji.

21. Przykład 2: Na mocy ustawodawstwa podatkowego państwa A, spółki w nim utworzone mają w nim siedzibę, a spółki, które nie są w nim utworzone, siedziby w nim nie mają. Konwencja podatkowa między państwem A i państwem B jest identyczna jak aktualna Modelowa konwencja podatkowa z wyjątkiem ustępu 3 artykułu 4, który przewiduje, że jeżeli osoba prawna ma siedzibę w obu państwach na mocy tego artykułu, to będzie uważana za rezydenta państwa, w którym została utworzona. Ustawodawstwo podatkowe państwa A przewiduje, że dywidendy przekazane spółce utworzonej w tym kraju przez inną spółkę również utworzoną w tym samym kraju są zwolnione od podatku. Ustęp 1 nie rozszerza tego traktowania na dywidendy wypłacane spółce utworzonej w państwie B. Nawet jeżeli dwie spółki otrzymujące takie dywidendy, jedna utworzona w państwie A, a druga w państwie B, są traktowane odrębnie, to nie znajdują się one w takiej samej sytuacji pod względem miejsca ich siedziby, a właśnie siedziba jest istotnym czynnikiem w danym przypadku (co można wyprowadzić na przykład z ustępu 5 artykułu 10, który nakazuje późniejsze opodatkowanie dywidend wypłacanych przez spółkę niemającą siedziby, ale niewypłacanych przez spółkę mającą siedzibę).

22. Przykład 3: Na mocy ustawodawstwa podatkowego państwa A utworzone w nim spółki posiadają na jego obszarze siedzibę. Ustawodawstwo podatkowe państwa B przewiduje, że spółki, których faktyczny zarząd znajduje się w tym państwie, posiadają w nim swoją siedzibę. Konwencja podatkowa między państwem A i B jest identyczna jak aktualna Modelowa konwencja podatkowa. Ustawodawstwo podatkowe państwa A przewiduje, że spółka niebędąca jego rezydentem, a posiadająca siedzibę w państwie, z którym państwo A nie podpisało konwencji przewidującej wymianę informacji podatkowych, podlega rocznemu podatkowi równemu 3% wartości tego mienia, a nie podatkowi od dochodu netto osiąganego z tego mienia. Spółka utworzona w państwie B, która posiada siedzibę w państwie, z którym państwo A nie posiada konwencji podatkowej zezwalającej na taką wymianę informacji podatkowych, nie może dowodzić, że ustęp 1 zabrania stosowania 3% podatku nakładanego przez państwo A, ponieważ jest traktowana odmiennie niż spółka utworzona w państwie A. W tym przypadku, taka spółka nie znajdowałaby się w takiej samej sytuacji w odniesieniu do jej siedziby jak spółka utworzona w państwie A i ta siedziba byłaby stosowna (na przykład na potrzeby dostępu do informacji koniecznych dla sprawdzenia dochodu netto z mienia nieruchomego osiąganego przez podatnika niemającego miejsca zamieszkania).

23. Przykład 4: Na mocy ustawodawstwa podatkowego państwa A, utworzone w nim spółki posiadają na jego obszarze siedzibę, a spółki utworzone w innych państwach nie są jego rezydentami. Konwencja podatkowa między państwem A i państwem B jest identyczna jak Modelowa konwencja podatkowa, z tym wyjątkiem, że ustęp 3 artykułu 4 postanawia, że jeżeli osoba prawna jest rezydentem obu

państw zgodnie z ustępem 1 tego artykułu, to ta osoba prawna będzie uważana za rezydenta tego państwa, w którym została utworzona. Na mocy ustawodawstwa podatkowego w zakresie uposażeń, wszystkie spółki zatrudniające miejscowych pracowników podlegają podatkowi od uposażeń, który nie stosuje żadnej różnicy w oparciu o rezydencję pracodawcy, lecz postanawia, że jedynie spółki utworzone w państwie A będą korzystać z niższych stawek podatkowych. W tym przypadku fakt, że spółka utworzona w państwie B nie będzie miała takiej samej siedziby jak spółka utworzona w państwie A w rozumieniu konwencji między państwami A i B, nie będzie miał żadnego znaczenia w odniesieniu do różnych stawek podatkowych stosowanych na mocy ustawodawstwa w zakresie wypłat uposażeń i taka różnica w traktowaniu stanowiłaby pogwałcenie ustępu 1 (przy braku innych stosowanych różnic) dotyczących konkretnych sytuacji.

24. Przykład 5: Na mocy ustawodawstwa podatkowego państwa A, spółki utworzone w tym państwie lub których faktyczny zarząd znajduje się w tym państwie są rezydentami tego państwa, natomiast spółki, które nie spełniają jednego z tych warunków, nie są jego rezydentami. Na mocy wewnętrznego ustawodawstwa w zakresie podatku od dochodu państwa B, spółki utworzone w tym państwie są rezydentami tego państwa. Konwencja podatkowa pomiędzy państwem A i państwem B jest identyczna jak Modelowa konwencja podatkowa, z tym wyjątkiem, że ustęp 3 artykułu 4 postanawia, że jeżeli osoba prawna ma siedzibę w obu państwach na mocy ustępu 1 tego artykułu, to taka osoba prawna będzie uważana za rezydenta państwa, w którym została utworzona. Ustawodawstwo podatkowe państwa A postanawia ponadto, że spółki, które zostały na jego obszarze utworzone i których faktyczny zarząd się w nim znajduje, są uprawnione dla potrzeb podatkowych do skonsolidowania swoich dochodów, jeżeli stanowią one część grupy spółek, które mają wspólnych akcjonariuszy lub udziałowców. Spółka X, która została utworzona w państwie B, należy do tej samej grupy jak dwie spółki utworzone w państwie A i wszystkie te spółki są faktycznie zarządzane w państwie A. Ponieważ spółka X nie została utworzona w państwie A, to nie ma prawa połączyć własnego dochodu z dochodami tych innych dwóch spółek.

25. W takim przypadku, nawet jeżeli spółka X ma siedzibę w państwie A na mocy ustawodawstwa podatkowego tego państwa, to jednak nie jest ona rezydentem państwa A w rozumieniu ustępu 3 artykułu 4 konwencji. Jej sytuacja pod względem siedziby będzie więc różna od sytuacji innych spółek danej grupy i w ten sposób ustęp 1 nie zezwoli na skorzystanie z korzyści płynących z konsolidacji, nawet jeżeli ta różnica traktowania wynika z faktu, że spółka X nie została utworzona w państwie A. Siedziba spółki X jest istotna w odniesieniu do zysków płynących z konsolidacji, ponieważ niektóre przepisy konwencji, takie jak artykuły 7 i 10, zabroniłyby państwu A opodatkować niektóre rodzaje dochodu osiągane przez spółkę X.

Ustęp 2

26. Dnia 28 września 1954 r. wiele państw zawarło w Nowym Jorku konwencję w sprawie statusu osób bezpaństwowych. Na podstawie artykułu 29 osoby bezpaństwowe mają przyznane traktowanie narodowe. Wśród sygnatariuszy konwencji znajduje się kilka państw członkowskich OECD.

27. Należy ponadto przyjąć, że postanowienia ustępu 2 pozwalają na przyznanie w dwustronnej konwencji traktowania narodowego bezpaństwowcom, którzy – w związku z tym, że znajdują się w jednej z sytuacji wymienionych w artykule 1 ustęp 2 wspomnianej wyżej konwencji z 28 września 1954 r. – nie są objęci tą konwencją. Dotyczy to z jednej strony osób, które w momencie podpisania tej konwencji korzystały już z ochrony lub pomocy ze strony jakiegoś organu lub agencji ONZ, innego niż Wysoki Komisarz ONZ do spraw uchodźców, a z drugiej strony osób mających miejsce zamieszkania w danym państwie i traktowanych jak osoby mające prawa i obowiązki związane z posiadaniem obywatelstwa tego państwa.

28. Celem ustępu 2 jest ograniczenie zakresu klauzuli dotyczącej traktowania równego z obywatelami tylko do bezpaństwowców, którzy mają miejsce zamieszkania w jednym lub w drugim umawiającym się państwie.

29. Poprzez wyłączenie bezpaństwowców, którzy nie mają miejsca zamieszkania w żadnym z umawiających się państw, klauzula ta zapobiega sytuacji, w której osoby te byłyby uprzywilejowane w danym państwie w stosunku do obywateli drugiego państwa.

30. Jednak gdyby państwa uznały za właściwe, by w swych dwustronnych kontaktach stosować ustęp 2 do wszystkich bezpaństwowców, bez względu na to, czy mają oni miejsce zamieszkania w jednym z umawiających się państw, co oznacza, że mogliby oni korzystać z najbardziej uprzywilejowanego traktowania przyznanego obywatelom danego umawiającego się państwa, to w tym celu należałoby zastosować następujące postanowienie, które nie zawiera żadnych warunków dotyczących miejsca zamieszkania:

„Bez względu na postanowienia artykułu 1 bezpaństwowcy nie mogą być poddani w umawiającym się państwie opodatkowaniu lub związanym z nim obowiązkom, które są inne lub bardziej uciążliwe niż opodatkowanie i związane z nim obowiązki, którym są lub mogą być poddani obywatele tego państwa w takiej samej sytuacji, a w szczególności w zakresie miejsca zamieszkania".

31. Jest możliwe, że w przyszłości niektóre państwa wniosą zastrzeżenia do postanowień ustępu 2 jako zbyt liberalnych, ponieważ pozwalają one bezpaństwowcom mającym miejsce zamieszkania w jednym umawiającym się państwie doma-

gać się równego traktowania nie tylko w drugim państwie, lecz również w państwie ich zamieszkania i korzystać w ten sposób w tym państwie z postanowień konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania, które to państwo zawarło z państwami trzecimi. Jeżeli państwa zechcą uniknąć takich skutków, to powinny sformułować ustęp 2 w następujący sposób:

„Bezpaństwowcy mający miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie nie mogą być poddani w drugim umawiającym się państwie opodatkowaniu lub jakimkolwiek związanym z nim obowiązkom, które są inne lub bardziej uciążliwe niż opodatkowanie lub związane z nim obowiązki, którym są lub mogą być poddani obywatele tego państwa znajdujący się w takiej samej sytuacji".

32. Wreszcie należy rozumieć, iż na potrzeby omawianej klauzuli może być stosowana tylko ta definicja określenia „bezpaństwowiec", która jest zawarta w artykule 1 ustęp 1 konwencji z 28 września 1954 r., gdzie bezpaństwowca określa się jako „osobę, której nie uważa za obywatela żadne państwo na podstawie swego ustawodawstwa".

Ustęp 3

33. Mówiąc ściśle, ten typ dyskryminacji, któremu niniejszy ustęp zamierza położyć kres, nie jest dyskryminacją wynikającą z obywatelstwa, lecz z aktualnego miejsca położenia przedsiębiorstwa. Ustęp ten zainteresuje więc, bez różnicy i niezależnie od obywatelstwa, wszystkie osoby mające miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym umawiającym się państwie, a zakład w drugim umawiającym się państwie.

34. Należy najpierw wyjaśnić, że sformułowanie pierwszego zdania ustępu 3 musi być interpretowane następująco: nie stanowi dyskryminacji fakt odmiennego sposobu opodatkowania, ze względów praktycznych, osób niemających miejsca zamieszkania w danym państwie i osób mających tam miejsce zamieszkania, pod warunkiem jednak, że dla pierwszych nie pociąga to opodatkowania bardziej uciążliwego niż dla drugich. Przecząca forma sformułowania przepisu podkreśla, iż należy koniecznie uwzględniać wynik opodatkowania, natomiast jego sposoby mogą być stosowane zależnie od szczególnych okoliczności, w których jest ono nakładane. Na przykład ustęp 3 nie zabrania stosowania specyficznych mechanizmów, jakie stosuje się jedynie na potrzeby ustalenia zysków, które można przypisać zakładowi. Ustęp musi być rozumiany w kontekście konwencji, a w szczególności ustępu 2 artykułu 7, który postanawia, że zyski przypisywane zakładowi są zyskami, jakich mogłoby oczekiwać oddzielne i niezależne przedsiębiorstwo wykonujące taką samą lub podobną działalność w takich samych lub podobnych warunkach. Jasne, że normy lub praktyki administracyjne, które starają się ustalić zyski, jakie mogą być przypisane zakładowi na podstawie ustępu 2 artykułu 7, nie

mogą być uważane, że naruszają ustęp 3, który jest oparty na takiej samej zasadzie, ponieważ wymaga ona, aby opodatkowanie zakładu nie było mniej korzystne niż opodatkowanie nakładane na przedsiębiorstwo wewnętrzne prowadzące taką samą działalność.

35. Zgodnie z pierwszym zdaniem ustępu 3 opodatkowanie zakładu nie może być mniej korzystne w danym państwie niż opodatkowanie nakładane na przedsiębiorstwa tego państwa prowadzące taką samą działalność. Celem tego postanowienia jest zniesienie dyskryminacji polegającej na gorszym traktowaniu zakładów w porównaniu z przedsiębiorstwami mającymi siedzibę w tym państwie i należącymi do takiego samego sektora działalności w zakresie podatków pobieranych z tytułu działalności zarobkowej, a szczególnie podatków od zysków przedsiębiorstw.

36. Drugie zdanie ustępu 3 określa warunki, na których zasada równego traktowania zawarta w pierwszym zdaniu powinna być stosowana do osób fizycznych mających miejsce zamieszkania w jednym umawiającym się państwie i posiadających zakład w drugim państwie. Zasadniczym celem tego przepisu jest zapobieżenie sytuacji, w której takie osoby uzyskałyby korzyści większe niż osoby mające miejsce zamieszkania w danym państwie – dzięki uprawnieniom do osobistych zwolnień i obniżek ze względów rodzinnych zarówno w państwie, w którym mają one miejsce zamieszkania, na podstawie jego prawa wewnętrznego, jak również w drugim państwie, na podstawie zasady równego traktowania. W wyniku tego przepisu państwu, w którym jest położony zakład, przysługuje swoboda przyznania ulg i zniżek osobistych danym osobom w proporcji kwoty zysku zakładu i globalnego dochodu podlegającego opodatkowaniu w drugim państwie.

37. Jest również oczywiste, że w rozumieniu ustępu 3 konieczne będzie porównanie systemu podatkowego stosowanego w jednym z umawiających się państw do zakładu drugiego umawiającego się państwa z systemem podatkowym stosowanym do zakładu przedsiębiorstwa pierwszego państwa, które ma strukturę prawną podobną do przedsiębiorstwa, do którego zakład należy. Tak więc na przykład ustęp 3 nie wymaga od państwa stosowania do zysków zakładu przedsiębiorstwa prowadzonego przez osobę fizyczną nierezydenta takiej samej stawki podatkowej, jaka jest stosowana do przedsiębiorstwa tego państwa, które jest prowadzone przez spółkę będącą rezydentem.

38. Podobnie działalność reglamentowana i niereglamentowana nie stanowi na ogół „takiej samej" działalności w rozumieniu ustępu 3. Tak więc ustęp 3 nie wymagałby, aby opodatkowanie zakładu, którego działalność obejmuje udzielanie i zaciąganie pożyczek, lecz który nie jest zarejestrowany jako bank, był opodatkowany w sposób mniej korzystny niż banki krajowe, ponieważ zakład nie prowadzi

takiej samej działalności. Innym przykładem mogłaby być działalność prowadzona przez państwo lub przez jego publiczne organy, która z uwagi na to, iż jest kontrolowana przez to państwo, nie mogłaby być uważana w rozumieniu ustępu 3 za podobną do działalności, jaką prowadziłoby przedsiębiorstwo drugiego państwa za pośrednictwem zakładu.

39. Jeżeli chodzi o pierwsze zdanie, to doświadczenie wykazało, iż bardzo trudno jest zdefiniować w sposób jasny i wyczerpujący zasadę równego traktowania; trudności te powodują liczne rozbieżności opinii w związku ze skutkami tej zasady. Wydaje się, iż główne źródło trudności jest zawarte w samym charakterze zakładu, który nie jest samodzielną jednostką prawną, lecz tylko częścią przedsiębiorstwa mającą siedzibę w drugim państwie. Sytuacja zakładu jest inna niż przedsiębiorstwa stanowiącego jednolity podmiot, którego całokształt działalności wraz z jej skutkami podatkowymi może być w pełni sprawdzony w państwie, w którym znajduje się jego siedziba. Skutki klauzuli równego traktowania w różnych aspektach ustalania podatku są omówione niżej.

A. Wymiar podatku

40. W zakresie podstawy wymiaru podatku zasada równego traktowania pociąga za sobą zazwyczaj następujące skutki:

a) Należy przyznać zakładom takie samo prawo jak przedsiębiorstwom mającym siedzibę w danym państwie do odliczania kosztów handlowych, dopuszczalnych przez ustawodawstwo podatkowe, od zysków podlegających opodatkowaniu. Takie odliczenie powinno być dozwolone bez jakichkolwiek innych ograniczeń, oprócz tych, które są również nakładane na przedsiębiorstwa mające siedzibę w danym państwie (zob. również punkty 33 i 34 komentarza do artykułu 7).

b) Należy przyznać zakładom takie same ułatwienia w zakresie amortyzacji i rezerw. Zakłady powinny korzystać bez ograniczeń nie tylko z ułatwień amortyzacyjnych, które są zazwyczaj dostępne dla przedsiębiorstw (amortyzacja równomierna, amortyzacja degresywna), lecz również do korzystania ze szczególnych systemów istniejących w pewnej liczbie państw (amortyzacja globalna, odpisy, amortyzacja przyspieszona itd.). Jeżeli chodzi o rezerwy, należy koniecznie zauważyć, iż czasami są one dozwolone w innych celach niż kompensata – zgodnie z zasadami rachunkowości handlowej – w celu amortyzacji mienia lub odpisu strat, które jeszcze się nie zdarzyły, lecz które w wyniku okoliczności mogą prawdopodobnie zaistnieć w bliskiej przyszłości. Tak więc w niektórych państwach przedsiębiorstwa mogą utworzyć z zysku podlegającego opodatkowaniu fundusze lub rezerwy na cele inwestycyjne. Jeżeli z takiego prawa korzystają wszystkie przedsiębiorstwa lub wszystkie przedsiębiorstwa danego sektora działalności, to takie prawo powinno przy-

sługiwać również przedsiębiorstwu mającemu siedzibę w drugim państwie w odniesieniu do jego zakładu położonego w pierwszym państwie, w zakresie, w jakim działalność, z którą związane są fundusze lub rezerwy, podlega opodatkowaniu w tym państwie.

c) Zakłady powinny mieć prawo, dostępne w większości państw dla przedsiębiorstw mających na ich obszarze siedzibę, do przeniesienia straty eksploatacyjnej stwierdzonej przy zamknięciu okresu obrachunkowego na początek lub koniec określonego okresu, na przykład pięciu lat. Nie trzeba przy tym stwierdzać, że straty zakładów związane z ich działalnością będą się kwalifikowały do przeniesienia na koniec okresu.

d) Należy stosować do zakładów takie same normy jak do przedsiębiorstw mających w danym państwie siedzibę w zakresie opodatkowania zysków ze sprzedaży mienia, zarówno w czasie trwania, jak i po zaniechaniu działalności gospodarczej.

41. Jak wskazano jasno powyżej, w punkcie c, zasada równego traktowania zawarta w ustępie 3 ma zastosowanie jedynie do opodatkowania własnej działalności zakładu. Ta zasada ogranicza się więc do porównania między normami regulującymi opodatkowanie własnej działalności zakładu i normami stosowanymi do podobnej działalności prowadzonej przez niezależne przedsiębiorstwo mające w danym państwie siedzibę. Nie rozciąga się ona na normy, które dotyczą powiązań, jakie jedno przedsiębiorstwo utrzymuje z innymi przedsiębiorstwami (na przykład normy zezwalające konsolidację, transfer strat lub transfer albo nieopodatkowany transfer mienia między spółkami należącymi do tego samego właściciela), ponieważ te normy nie koncentrują się na opodatkowaniu własnej działalności przedsiębiorstwa mającego w danym państwie siedzibę, będącego częścią przedsiębiorstw powiązanych. Takie normy często pozwalają zagwarantować lub ułatwić poszanowanie zobowiązań podatkowych i właściwe zarządzanie w ramach krajowej grupy przedsiębiorstw. Wynika więc z tego, że zasada równego traktowania nie ma zastosowania. Z tych samych powodów normy dotyczące podziału zysków przedsiębiorstwa mającego siedzibę w danym państwie nie będą mogły być rozszerzone na zakład na mocy ustępu 3 z uwagi na to, że nie dotyczą one działalności handlowej danego zakładu (zob. poniżej, punkt 59).

42. Jest również jasne, że stosowanie norm dotyczących cen transferowych opartych na standardach pełnej konkurencji w przypadku transferu z zakładu do siedziby głównej (lub *vice versa*) nie może być uważane za naruszenie ustępu 3, nawet jeśli takie normy nie mają zastosowania do transferów w ramach przedsiębiorstwa umawiającego się państwa, w którym położony jest zakład. Faktycznie, stosowanie zasady pełnej konkurencji przy ustalaniu zysków, jakie należy przypisać zakładowi, jest zalecone przez ustęp 2 artykułu 7 i ten ustęp stanowi część kontekstu, w ramach którego powinien być czytany ustęp 3 artykułu 24. Ponadto,

z uwagi na to, że artykuł 9 zezwala na stosowanie zasady pełnej konkurencji do transferów między przedsiębiorstwem krajowym i powiązanym przedsiębiorstwem zagranicznym, nie można uważać, że jej stosowanie w przypadku zakładu doprowadzi do opodatkowania mniej korzystnego niż zasada stosowana do przedsiębiorstwa umawiającego się państwa, w którym położony jest zakład.

43. Chociaż wymienione wyżej reguły rzadko powodują trudności w związku z zasadą równego traktowania, nie stanowią one wyczerpującej listy możliwych skutków tej zasady w odniesieniu do ustalenia podstawy podatkowej. Stosowanie tej zasady może być mniej jasne w przypadku ulg podatkowych, które większość państw zmagających się z takimi problemami, jak: decentralizacja przemysłu, rozwój gospodarczy zacofanych regionów lub promowanie nowych dziedzin niezbędnych do ekspansji gospodarczej, wprowadziła w celu ich rozwiązania w formie zwolnień podatkowych, ulg lub innych przywilejów podatkowych przyznawanych przedsiębiorstwom inwestującym zgodnie z zamierzeniami państwa.

44. Ponieważ takie działania sprzyjają osiąganiu celów związanych bezpośrednio z działalnością gospodarczą danego państwa, jest oczywiste, że płynące z nich korzyści powinny być rozszerzone na zakłady przedsiębiorstw drugiego państwa, które w sprawie podwójnego opodatkowania podpisało z pierwszym państwem konwencję zawierającą artykuł 24; przyznane im zostało bowiem prawo do prowadzenia działalności gospodarczej w tym państwie bądź na podstawie jego wewnętrznego ustawodawstwa, bądź na podstawie umowy międzynarodowej (traktat o handlu, konwencje o przedsiębiorstwach) zawartej między obu państwami.

45. Należy zauważyć, że chociaż przedsiębiorstwa niemające siedziby w danym państwie mogą być uprawnione do roszczenia o przyznanie im przywilejów w tym państwie, to jednak muszą one spełniać takie same warunki i wymogi jak przedsiębiorstwa mające w tym państwie siedzibę. Tak więc mogą one zostać pozbawione takich przywilejów, jeżeli ich zakłady nie będą w stanie spełnić szczególnych warunków i wymogów związanych z przyznaniem im takich przywilejów lub jeżeli odmówią ich spełnienia.

46. Sprawą oczywistą jest również to, iż przedsiębiorstwa nieposiadające siedziby w danym państwie nie mają prawa do przywilejów podatkowych związanych z działalnością ściśle zastrzeżoną dla krajowych przedsiębiorstw ze względu na interesy narodowe, obronne, obronę gospodarki narodowej itd., ponieważ przedsiębiorstwa, które nie mają siedziby w danym państwie, nie mogą angażować się w taką działalność.

47. Wreszcie postanowienia ustępu 3 nie powinny być interpretowane jako zobowiązujące państwo, które przyznaje specjalne przywileje podatkowe instytu-

cjom o charakterze niezarobkowym, których działalność jest prowadzona dla celów użyteczności publicznej właściwych danemu państwu, do rozszerzenia takich samych przywilejów na zakłady podobnych instytucji drugiego państwa, których działalność nie jest prowadzona wyłącznie dla celów publicznych właściwych pierwszemu wymienionemu państwu.

B. Traktowanie specjalne dywidend z tytułu udziałów posiadanych przez zakłady

48. W wielu państwach istnieją normy szczególne w zakresie opodatkowania dywidend dzielonych między spółkami (traktowanie spółek matek, spółek córek, *Schachtelprivileg*, zasada *non bis in idem*). Powstaje kwestia, czy takie traktowanie powinno na mocy ustępu 3 być przyznawane również zakładom w odniesieniu do dywidend z tytułu posiadanych przez nie udziałów stanowiących część ich mienia.

49. W tej kwestii istnieją różne opinie. Niektóre państwa uważają, że powinno się przyznawać zakładom takie specjalne traktowanie. Uważają one, że to traktowanie zostało wprowadzone w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania zysków osiągniętych przez spółkę córkę i wypłacanych spółce matce. W zasadzie podatek od zysków powinien zostać pobrany tylko jeden raz, na poziomie spółki córki prowadzącej działalność rodzącą zyski. Spółka matka powinna być zwolniona z podatku od takich zysków, jeżeli je otrzymuje od spółki córki, lub powinna skorzystać z ulgi – w drodze pośredniego odliczenia – z tytułu podatku zapłaconego przez spółkę córkę. Gdy akcje są uważane za bezpośrednie inwestycje zakładu, to sama zasada oznacza, że zakładowi uzyskującemu dywidendy od spółki córki również należy przyznać specjalne traktowanie z uwzględnieniem tego, że podatek od zysków został już pobrany u spółki córki. Z drugiej strony trudno sobie wyobrazić, że państwo, w którym znajduje się siedziba spółki matki, przyzna ulgę od podwójnego opodatkowania w związku z drugim opodatkowaniem w państwie, w którym jest położony zakład. Państwo spółki matki, w którym nie miała miejsca żadna działalność prowadząca do powstania podwójnie opodatkowanych zysków, zazwyczaj zwolni od podatku te zyski lub pobierze podatek od zysku niewystarczający do podwójnego odliczenia (to znaczy podatku od zysku spółki córki oraz podatku od zysku zakładu). Wszystko to przy założeniu, że akcje posiadane przez zakład są faktycznie związane z jego działalnością. Co więcej, oczywistym i dodatkowym warunkiem jest to, że od zysków, z których wydziela się dywidendy, powinny być opłacone podatki.

50. Natomiast inne państwa uważają przeciwnie, że utożsamianie zakładów z ich przedsiębiorstwami nie pociąga za sobą obowiązku przyznania zakładom takiego specjalnego traktowania. Uzasadniają one swoje stanowisko w różny sposób. Celem takiego specjalnego traktowania jest uniknięcie ekonomicznego podwójnego opodatkowania dywidend, koszty więc powinny być ponoszone przez państwo spółki otrzymującej dywidendy (to jest beneficjenta), a nie państwo,

w którym położony jest zakład, ponieważ to ono jest najbardziej zainteresowane w osiągnięciu celu. Inny przytaczany powód dotyczy podziału między państwami wpływów z podatków. Utrata dochodów z podatku poniesiona przez państwo przy stosowaniu takiego specjalnego traktowania jest częściowo kompensowana w drodze opodatkowania dywidend w momencie ich wydzielania przez spółkę matkę, która skorzystała z takiego traktowania (pobór podatku u źródła dywidend, podatek akcjonariusza). Państwo przyznające takie traktowanie zakładom nie uzyska korzyści z takiej kompensaty. Inny wysuwany argument polega na zależności specjalnego traktowania od podziału dywidend; rozszerzenie takiego traktowania na zakład nie będzie uzasadnione, ponieważ w tym przypadku zakład – będący tylko częścią spółki drugiego państwa i niewydzielający dywidend – uzyska bardziej korzystne traktowanie niż spółka mająca siedzibę w danym państwie. Wreszcie państwa, które uważają, że ustęp 3 nie pociąga za sobą żadnych zobowiązań dotyczących rozciągnięcia takiego traktowania na zakład, argumentują, iż istnieje ryzyko, że spółki jednego państwa mogą transferować swe udziały ze spółek drugiego państwa do swoich zakładów w tym drugim państwie wyłącznie w celu uzyskania takiego korzystnego traktowania.

51. Istnieją jednak uzasadnione istotne powody przemawiające za posiadaniem i dysponowaniem udziałami przez zakład, a nie przez siedzibę główną przedsiębiorstwa, a mianowicie:

– konieczność wynikająca głównie z obowiązku ustawowego lub regulaminowego banków lub instytucji finansowych albo towarzystw ubezpieczeniowych przechowywania w depozycie w państwach, w których prowadzą działalność, pewnej ilości aktywów, a szczególnie akcji w charakterze zabezpieczenia spełnienia zobowiązań;
– wymóg celowości, jeżeli dane udziały znajdują się w spółkach mających stosunki handlowe z zakładem lub których siedziba główna jest położona w tym samym państwie, w którym znajduje się zakład;
– lub zwykła wygoda w sensie praktycznym, zgodnie z aktualną tendencją decentralizacji zarządzania w wielkich przedsiębiorstwach.

52. Ze względu na te różnorodne poglądy, jak również istnienie wyżej wymienionych sytuacji, byłoby pożądane, aby państwa przy zawieraniu dwustronnych konwencji określiły własną interpretację nadawaną pierwszemu zdaniu ustępu 3. Jeżeli zechcą, mogą sprecyzować swoje stanowisko lub je zmienić (zgodnie z własną poprzednią praktyką) w protokole lub dowolnym dokumencie dołączonym do konwencji.

53. W takim dokumencie można również zamieścić rozwiązanie uwzględniające wspomniane wyżej zastrzeżenie, że rozszerzenie specjalnego traktowania udziałów w państwie A na zakłady spółek położonych w państwie B będzie pro-

wadziło do tego, że takie spółki niesłusznie skorzystają z uprzywilejowanego traktowania; chodzi o porównanie ze spółkami mającymi siedzibę w tym samym państwie, których siedziby główne władają udziałami w kapitale spółek mających siedzibę w państwie A w tym sensie, że dywidendy pochodzące z ich udziałów mogą być repatriowane przez pierwsze spółki bez zapłacenia podatku, a taki podatek pobiera się od dywidend wydzielanych drugim spółkom według stawki 5 lub 15% w zależności od przypadku. Neutralność podatkowa i równość obciążeń podatkowych zakładów i spółek córek mogą być zabezpieczone w drodze przyjęcia w dwustronnych konwencjach między państwami A i B postanowień artykułu 10 ustępy 2 i 4, aby można było pobierać podatek w państwie A od dywidend wypłacanych przez spółki mające siedzibę w tym państwie zakładom spółki mającej siedzibę w państwie B – w taki sam sposób, jak gdyby były one wypłacane bezpośrednio, to jest przez siedziby główne tych drugich spółek według stawki:

– 5% w przypadku udziału w kapitale spółki w wysokości co najmniej 25%,
– 15% we wszystkich pozostałych przypadkach.

54. Jeżeli w wyniku braku odpowiednich postanowień w ustawodawstwie wewnętrznym danego państwa nie byłoby możliwe pobranie u źródła podatku od dywidend wypłacanych zakładowi, to można by było przyznać zakładom przywilej traktowania dywidend międzyspółkowych pod warunkiem ograniczenia jego stosowania w taki sposób, aby podatek pobierany przez państwo źródła dywidend był taki sam, niezależnie od tego, czy dywidendy są pobierane przez zakład spółki mającej siedzibę w drugim państwie, czy też bezpośrednio przez tę spółkę.

C. Struktura i stawka podatku

55. W państwach, w których przedsiębiorstwa, głównie spółki, są opodatkowane od właściwych im zysków, postanowienia ustępu 3 powodują – w odniesieniu do stawki stosowanej wobec zakładu – trudne i delikatne kwestie związane z faktem, że zakład jest tylko częścią podmiotu prawnego, który nie podlega jurysdykcji państwa, w którym położony jest zakład.

56. Jeżeli opodatkowanie zysków osiągniętych przez spółki mające siedzibę w danym państwie jest obliczone według progresywnej skali stawek, to taką skalę należy w zasadzie stosować wobec zakładu znajdującego się w tym państwie. Jeżeli przy stosowaniu skali progresywnej państwo, w którym położony jest zakład, bierze pod uwagę zyski całej spółki, do której należy zakład, to nie wydaje się, aby taka reguła była sprzeczna z regułą równego traktowania, ponieważ spółki mające siedzibę w danym państwie są w rzeczywistości traktowane w taki sam sposób (zob. punkty 55, 56 i 79 komentarza do artykułów 23A i 23B). Państwa, które tak właśnie opodatkowują swoje spółki, mogą określić w dwustronnych konwencjach zasady traktowania zakładów.

57. Gdy system opodatkowania oparty na skali progresywnej zawiera regułę, według której stawka minimalna jest stosowana wobec zakładów, to nie można powiedzieć *a priori*, że taka reguła jest sprzeczna z regułą równego traktowania. Zyski całego przedsiębiorstwa, do którego należy zakład, muszą być brane pod uwagę przy ustalaniu stawki stosowanej zgodnie ze skalą progresywną. Postanowienia pierwszego zdania ustępu 3 nie mają zastosowania, jeżeli minimalna stawka okaże się wyższa.

58. Jednakże przy stosowaniu skali progresywnej lub stawki minimalnej nawet uwzględnienie zysków całego przedsiębiorstwa, do którego należy zakład, nie powinno być sprzeczne z zasadą odrębnego i niezależnego przedsiębiorstwa, zgodnie z którą zyski zakładu powinny być ustalone w myśl artykułu 7 ustęp 2. Minimalna kwota podatku pobierana w państwie, w którym zakład jest położony, jest tym samym kwotą, jaka byłaby należna, gdyby zakład był oddzielnym i niezależnym przedsiębiorstwem, bez powiązania podatku z zyskami całego przedsiębiorstwa, do którego zakład ten należy. Państwo, w którym zakład jest położony, ma więc prawo stosować skalę progresywną stosowaną wobec krajowych przedsiębiorstw tylko w odniesieniu do zysków zakładu, pomijając zyski całego przedsiębiorstwa, jeżeli są one niższe niż zyski zakładu. Państwo to może również opodatkować zyski zakładu według minimalnej stawki, pod warunkiem że taka sama stawka jest stosowana wobec jego przedsiębiorstw, nawet jeżeli skutkiem uwzględnienia wszystkich zysków całego przedsiębiorstwa byłaby niższa kwota podatku lub nawet brak podatku.

59. Ponieważ zakład nie rozdziela dywidend z uwagi na jego istotę, system opodatkowania repartycji dywidend dokonywanej przez przedsiębiorstwo, do którego należy zakład, wychodzi poza zakres ustępu 3. Ustęp 3 ogranicza się do opodatkowania zysków wynikających z działalności samego zakładu i nie rozciąga się na opodatkowanie przedsiębiorstwa jako całości. Potwierdza to drugie zdanie ustępu 3, które precyzuje, że niektóre kwestie podatkowe dotyczące podatnika posiadającego zakład, jak na przykład osobiste ulgi lub odliczanie, są poza zakresem ustępu. Tak więc kwestie związane z różnymi systemami zintegrowanego systemu podatkowego od spółek i od dywidend akcjonariuszy i udziałowców (na przykład zaliczka podatku od spółek, zaliczka związana z nieruchomościami, obliczanie kwoty zwolnionej od podatku, zaliczenia podatków związanych z dywidendami) wychodzą poza zakres stosowania tego ustępu.

60. W niektórych państwach zyski zakładu przedsiębiorstwa drugiego umawiającego się państwa są opodatkowane stawką wyższą od stawki stosowanej do przedsiębiorstw w tym państwie. Taki dodatkowy podatek zwany czasami „podatkiem od filii" można wytłumaczyć tym, że jeżeli filia spółki zagranicznej osiągnęła takie same zyski jak zakład i jeżeli następnie rozdzieliła je w formie dywidend,

będzie poddana dodatkowemu podatkowi od tych dywidend zgodnie z ustępem 2 artykułu 10. Jeżeli taki podatek jest jedyną formą podatku dochodowego od zysków zakładu, to powinien być uważany jako podatek pobrany od zysków samego zakładu, a nie jako podatek od przedsiębiorstwa w charakterze właściciela zakładu. Taki podatek byłby sprzeczny z ustępem 3.

61. Taką sytuację należy jednak odróżnić od sytuacji, w której podatek byłby stosowany do kwot odliczonych, na przykład w charakterze odsetek przy obliczaniu zysków zakładów (na przykład podatek od zysków filii). W takim przypadku nie byłby nakładany na sam zakład, lecz raczej na przedsiębiorstwo, któremu odsetki zostały przekazane, i tym samym poza zakresem ustępu 3 (i zależnie od okoliczności jednocześnie inne przepisy, takie jak artykuły 7 i 11, mogą mieć zastosowanie przy ustaleniu, czy taki podatek jest dozwolony przez konwencję; zob. ostatnie zdanie ustępu 4).

D. Pobranie podatku u źródła od dywidend, odsetek i należności licencyjnych uzyskiwanych przez zakład

62. Jeżeli zakłady uzyskują dywidendy, odsetki lub należności licencyjne, to taki dochód na podstawie postanowień artykułów 10 i 11 ustęp 4 i artykułu 12 ustęp 3 podlega postanowieniom artykułu 7 i, z uwzględnieniem uwag zawartych wyżej, w punkcie 34, w odniesieniu do dywidend z tytułu udziałów zakładu, włącza się do podlegającego opodatkowaniu zysku takich zakładów (zob. punkt 62 komentarza do artykułu 7).

63. Zgodnie z komentarzem do wymienionych wyżej postanowień artykułów 10, 11 i 12 (zob. wyżej, punkty 31, 24 i 20), zwalniają one państwo będące źródłem dywidend, odsetek i należności licencyjnych uzyskiwanych przez zakład od wszelkich ograniczeń przewidzianych w tych artykułach, co oznacza, że dają one państwu źródła lub państwu, w którym jest położony zakład, prawo pobierania podatku według pełnych stawek.

64. O ile takie podejście nie przysparza problemów na tle postanowień artykułu 24 ustęp 3 w przypadku państw, w których pobór u źródła jest dokonywany od całości dochodu, niezależnie od tego, czy jest on wypłacany osobom mającym siedzibę w danym państwie (zakładom, jak również miejscowym przedsiębiorstwom uzyskującym prawo kompensowania takiego podatku pobieranego u źródła od podatku od zysków przedsiębiorstwa zgodnie z artykułem 7) czy osobom mającym siedzibę w drugim państwie (z ograniczeniami przewidzianymi w artykułach 10, 11, 12), o tyle sytuacja jest inna, gdy podatek pobierany u źródła jest stosowany wyłącznie dla dochodu wypłacanego osobom niemającym miejsca zamieszkania lub siedziby w danym państwie.

65. W tym ostatnim przypadku wydaje się, iż trudno pogodzić pobieranie podatku u źródła z zasadą podaną w ustępie 3, zgodnie z którą na potrzeby opodatkowania dochodu uzyskiwanego przez zakłady z prowadzonej działalności lub dochodu zazwyczaj z nią związanego, tak jak w przypadku dywidend, odsetek i należności licencyjnych, o których mowa w artykule 10 ustęp 4, w artykule 11 ustęp 4 i w artykule 12 ustęp 3, zakłady muszą być traktowane jako krajowe przedsiębiorstwa i w związku z tym powinny podlegać wyłącznie podatkowi od zysku.

66. W każdym przypadku sprawa powinna być rozstrzygana w drodze dwustronnych negocjacji przez umawiające się państwa, z uwzględnieniem ich szczególnych uwarunkowań.

E. Odliczenie podatku zagranicznego

67. W sytuacji gdy dochody ze źródeł zagranicznych są włączone do zysków przypisywanych zakładowi, należy – trzymając się tej samej zasady – przyznać temu zakładowi prawo odliczenia podatków pobranych od jego dochodu, jeśli ustawodawstwo wewnętrzne państwa przyznaje takie prawo jego własnym przedsiębiorstwom.

68. Jeżeli w umawiającym się państwie (A), w którym jest położony zakład przedsiębiorstwa drugiego umawiającego się państwa (B), odliczenie podatku pobranego w państwie trzecim (C) może być dokonane tylko na podstawie konwencji, to powstaje bardziej ogólny problem rozszerzenia na zakłady korzyści płynących z klauzuli o zaliczeniu włączonej do konwencji zawartych z państwami trzecimi. Nawet jeżeli zakład nie jest osobą i jeżeli nie może korzystać z tych konwencji podatkowych, to jednak ta kwestia dotyczy opodatkowania zakładu. Ta kwestia jest omówiona niżej w przypadku dywidend lub odsetek.

F. Rozszerzenie na zakłady przywilejów wynikających z klauzul o zaliczeniu włączonych do Konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych z państwami trzecimi

69. Jeżeli zakład położony w umawiającym się państwie, należący do przedsiębiorstwa mającego siedzibę w drugim umawiającym się państwie, uzyskuje dywidendy, odsetki lub należności licencyjne z trzeciego państwa, to wówczas powstaje pytanie, czy państwo, w którym znajduje się zakład, powinno, i w jakim zakresie, zaliczyć podatek, którego nie można odzyskać od państwa trzeciego.

70. Istnieje konsensus, wskazujący, że w takich sytuacjach powstaje podwójne opodatkowanie i że należy wobec tego znaleźć właściwą metodę zastosowania zwolnienia. Większość państw jest w stanie w takich przypadkach odliczyć obcy

podatek na podstawie swego wewnętrznego ustawodawstwa lub na podstawie postanowień ustępu 3. Państwa, które nie mogą odliczyć w taki sposób obcego podatku lub które pragną wyjaśnić sytuację, mogą dodać w konwencji z drugim umawiającym się państwem, w którym ma siedzibę przedsiębiorstwo, dodatkowe postanowienie o treści umożliwiającej państwu, w którym znajduje się zakład, odliczenie podatku pobranego w państwie, w którym jest osiągany dochód, w kwocie nie większej niż ta, jaką przedsiębiorstwo umawiającego się państwa, w którym położony jest zakład, może żądać na podstawie konwencji podatkowej umawiającego się państwa z państwem trzecim. Jeżeli podatek, który nie może być odzyskany na podstawie konwencji między państwem trzecim a państwem siedziby przedsiębiorstwa, które posiada zakład w drugim umawiającym się państwie, jest niższy niż podatek wynikający z konwencji między państwem trzecim i umawiającym się państwem, w którym położony jest zakład, to wówczas odliczony będzie tylko niższy podatek pobrany w państwie trzecim. Taki wynik można osiągnąć, dodając po pierwszym zdaniu ustępu 3 następujące zdanie:

„Jeżeli zakład położony w umawiającym się państwie, należący do przedsiębiorstwa drugiego umawiającego się państwa, uzyskuje dywidendy, odsetki lub należności licencyjne z państwa trzeciego, a prawo lub majątek, w związku z którymi wypłaca się owe dywidendy, odsetki lub należności licencyjne, są faktycznie związane z zakładem, wówczas pierwsze państwo przyzna odliczenie podatku zapłaconego w państwie trzecim od dywidend, odsetek lub należności licencyjnych, stosując – zależnie od konkretnej sytuacji – stawkę opodatkowania przewidzianą na podstawie konwencji o podatkach od dochodu i majątku między umawiającym się państwem, w którym ma siedzibę przedsiębiorstwo, a państwem trzecim. Jednakże kwota odliczenia nie może przekroczyć kwoty, której przedsiębiorstwo mające siedzibę w pierwszym państwie może domagać się na podstawie konwencji między tym państwem a państwem trzecim".

Jeżeli konwencja przewiduje również, że inne kategorie dochodu, które mogą być opodatkowane w państwie, w którym one powstają i dla których powinno być przyznane zaliczenie zapłaconego podatku (na przykład należności licencyjne w niektórych konwencjach), to powyższe postanowienie powinno być odpowiednio zmodyfikowane.

71. Jeżeli zakład znajdujący się w jednym umawiającym się państwie, należący do przedsiębiorstwa drugiego umawiającego państwa (państwa siedziby), uzyskuje dywidendy, odsetki lub należności licencyjne z państwa trzeciego (państwa źródła) i jeżeli – zgodnie z procedurą uzgodnioną między państwem siedziby i państwem źródła – świadectwo siedziby lub miejsca zamieszkania jest żądane przez państwo źródła przy pobraniu podatku u źródła według stawki przewidzianej w konwencji między państwem źródła i państwem siedziby, to takie zaświadczenie powinno być wystawione przez państwo siedziby. O ile taka procedura może być celowa, gdy państwo siedziby stosuje metodę odliczenia, o tyle wydaje się ona

bezużyteczna, jeżeli to państwo stosuje metodę zwolnienia, ponieważ dochód z państwa trzeciego nie podlega podatkowi w państwie siedziby przedsiębiorstwa. Z drugiej strony – państwo, w którym położony jest zakład, mogłoby skorzystać z procedury wystawiania zaświadczenia, ponieważ taka procedura dostarcza pożytecznych informacji dla celów kontroli podatkowej. Inny problem występujący w trójstronnych przypadkach dotyczy nadużyć. Jeżeli umawiające się państwo, w którym przedsiębiorstwo ma siedzibę, zwalnia od podatku zyski zakładu położonego w drugim umawiającym się państwie, to istnieje wówczas niebezpieczeństwo, że przedsiębiorstwo przeniesie także swój majątek, taki jak akcje, obligacje lub patenty, do zakładów położonych w państwach, które oferują korzystniejsze warunki podatkowe, a w pewnych okolicznościach osiągany dochód może w ogóle być nieopodatkowany w żadnym z trzech państw. Aby zapobiec takim praktykom, które mogą być uważane za bezprawne, można dołączyć do konwencji między państwem siedziby przedsiębiorstwa a państwem trzecim (państwem źródła dochodu) postanowienie stwierdzające, że przedsiębiorstwo może korzystać z przywileju konwencji tylko wtedy, gdy dochód uzyskany przez zakład położony w drugim umawiającym się państwie podlega opodatkowaniu w państwie, w którym takim zakład jest położony.

72. W uzupełnieniu omawianych wyżej typowych trójstronnych przypadków warto dodać, że inne trójstronne przypadki zdarzają się w szczególności wtedy, gdy państwo przedsiębiorstwa jest jednocześnie państwem, z którego napływa dochód przypisywany zakładowi położonemu w drugim państwie (zob. również punkt 5 komentarza do artykułu 21). Państwa mogą jednak uregulować tę kwestię w drodze dwustronnych negocjacji.

Ustęp 4

73. Celem postanowień tego ustępu jest zapobieżenie szczególnej formie dyskryminacji wynikającej z faktu, że w niektórych państwach odliczenie odsetek, należności licencyjnych i innych kosztów dopuszcza się bez żadnych ograniczeń, jeżeli odbiorca ma siedzibę lub miejsce zamieszkania w danym państwie, natomiast ogranicza się lub nawet likwiduje, jeżeli odbiorca nie ma siedziby lub miejsca zamieszkania w danym państwie. Taka sama sytuacja powstaje przy opodatkowaniu majątku w przypadku zobowiązań osoby niemającej siedziby lub miejsca zamieszkania w danym państwie. Umawiające się państwa mogą jednak zmienić to postanowienie w dwustronnych konwencjach, z zastrzeżeniem, aby nie mogło być wykorzystane do unikania opodatkowania.

74. Ustęp 4 nie zabrania państwu pożyczkobiorcy traktowania odsetek jak dywidend, zgodnie z wewnętrznymi przepisami dotyczącymi niedokapitalizowania, jeśli są one zgodne z artykułem 9 ustęp 1 lub artykułem 11 ustęp 6. Jeżeli takie

traktowanie wynika z reguł, które nie są zgodne z wymienionymi wyżej artykułami i jeżeli jest ono stosowane tylko do wierzycieli niemających miejsca zamieszkania lub siedziby z wyłączeniem wierzycieli krajowych, takie traktowanie jest zabronione zgodnie z ustępem 4.

75. Również ustęp 4 nie zabrania dodatkowych wniosków o informacje w odniesieniu do wypłat dokonanych nierezydentom, ponieważ celem takich wniosków jest zapewnienie, że takie same zobowiązania podatkowe i kontrole mają zastosowanie do wypłat na rzecz rezydentów i nierezydentów.

Ustęp 5

76. Ustęp ten zabrania umawiającemu się państwu mniej korzystnego traktowania przedsiębiorstw, których kapitał jest zależny lub jest kontrolowany, całkowicie lub częściowo, bezpośrednio lub pośrednio, przez jedną lub więcej osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę za granicą. To postanowienie i dyskryminacja, którą ono eliminuje, dotyczy opodatkowania tylko przedsiębiorstwa, a nie osób, które posiadają lub kontrolują kapitał przedsiębiorstw. Celem jest więc zapewnienie równego traktowania podatnikom mającym miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym samym państwie, a nie poddanie zagranicznych kapitałów w rękach udziałowców lub akcjonariuszy identycznemu traktowaniu, jakie jest stosowane wobec kapitału krajowego.

77. Ponieważ postanowienia ustępu 5 dotyczą wyłącznie opodatkowania przedsiębiorstw mających siedzibę, a nie osób będących właścicielami ich kapitału lub sprawujących nad nimi kontrolę, to wynika z tego, że nie może on być interpretowany jako rozszerzający korzyści norm, które uwzględniają stosunki, jakie jedno przedsiębiorstwo może utrzymywać z innymi przedsiębiorstwami (na przykład normy zezwalające na konsolidację, transfer szkód lub bezpłatny transfer mienia między przedsiębiorstwami pod wspólną własnością). Na przykład jeżeli wewnętrzne prawo podatkowe jednego państwa zezwala własnemu przedsiębiorstwu na połączenie wyników ze spółką matką w tym państwie, to ustęp 5 nie może skutkować przymuszeniem państwa do zezwolenia na taką konsolidację między spółką mającą siedzibę na jego obszarze ze spółką matką niemającą siedziby. Wymagałoby to porównania między połączonym traktowaniem przedsiębiorstwa miejscowego i nierezydenta właściciela kapitału z traktowaniem przedsiębiorstwa miejscowego i rezydenta właściciela kapitału tego przedsiębiorstwa, co wychodzi daleko poza zwykłe opodatkowanie jedynego przedsiębiorstwa miejscowego.

78. Ponadto, ponieważ celem ustępu 5 jest zapewnienie, aby wszystkie spółki miejscowe były traktowane na równej stopie bez względu na to, kto jest ich właścicielem lub kto kontroluje ich kapitał, a nie aby wypłaty na rzecz rezydentów

i nierezydentów były traktowane tak samo (zob. wyżej, punkt 56), to wynika z tego, że to nie fakt zwolnienia przedsiębiorstwa krajowego od podatku od dywidend przekazanych akcjonariuszom zagranicznym, lecz opodatkowanie dywidend wypłaconych akcjonariuszom krajowym nie mogłoby być uważane za naruszenie ustępu 5. W tym przypadku ta różnica w traktowaniu nie zależy od faktu, że kapitał spółki należy lub jest kontrolowany przez osoby zagraniczne, lecz raczej od faktu, że dywidendy wypłacane nierezydentom są opodatkowane w sposób odrębny. Podobnym przykładem mogłoby być państwo, które opodatkowuje krajowe spółki rozdzielające dywidendy własnym akcjonariuszom bez względu na to, czy są oni rezydentami lub nierezydentami, lecz które w celu uniknięcia wielokrotnego stosowania tego podatku nie zastosowałyby go do podziałów dokonanych dla krajowych spółek powiązanych, które same są przedmiotem opodatkowania od ich własnych podziałów. Fakt, że takie wyłączenie nie ma zastosowania do podziału na rzecz spółek zagranicznych, nie powinno być uważane za pogwałcenie ustępu 5. W tej sytuacji to nie dlatego, że kapitał spółki krajowej, który jest własnością lub jest kontrolowany przez nierezydentów, będzie traktowany odrębnie, lecz raczej dlatego, że ta spółka krajowa dokonuje podziału dywidend na rzecz spółek, które zgodnie z postanowieniami konwencji nie mogą być poddane takiemu samemu podatkowi, gdy dokonują one podziału dywidend uzyskanych od spółki krajowej. Na tym przykładzie widać, że wszystkie krajowe spółki są traktowane w taki sam sposób bez względu na to, kto jest właścicielem lub kto kontroluje ich kapitał i że odrębne traktowanie jest zastrzeżone do przypadków, w których podział dokonywany jest w okolicznościach, w których podatku od dywidend można uniknąć.

79. Ponieważ ustęp ten zabrania dyskryminacji przedsiębiorstwa krajowego, która jest oparta jedynie na tym, kto posiada lub kontroluje kapitał tego przedsiębiorstwa, na pierwszy rzut oka nie mógłby mieć on zastosowania do norm zezwalających różne traktowanie przedsiębiorstwa, zależnie od tego, czy płaci ono odsetki wierzycielom krajowym lub zagranicznym. Ustęp ten nie dotyczy norm opartych na stosunku wierzyciel – dłużnik tak długo, jak odrębne traktowanie nie jest oparte na fakcie, że nierezydenci posiadają lub kontrolują całość lub część, bezpośrednio lub pośrednio kapitału przedsiębiorstwa. Na przykład jeżeli na mocy norm o niedokapitalizowaniu tego lub innego państwa przedsiębiorstwo krajowe nie ma prawa odliczyć odsetek, jakie wypłaciło zagranicznemu przedsiębiorstwu powiązanemu, to ta norma nie stanowiłaby pogwałcenia ustępu 5 i to nawet gdyby była zastosowana do wypłat odsetek dokonanych na rzecz wierzyciela, który posiadałby lub kontrolowałby kapitał tego przedsiębiorstwa, pod warunkiem że traktowanie byłoby takie samo, gdyby te odsetki były przekazane na rzecz zagranicznego przedsiębiorstwa powiązanego, które nie posiadałoby lub nie kontrolowałoby żadnej części kapitału dłużnika. Jest jednak oczywiste, że takie uregulowanie krajowe stanowiłoby naruszenie ustępu 4, w miarę jak odrębne warunki byłyby stosowane do odliczenia odsetek wypłaconych rezydentom i nierezydentom,

i byłoby rzeczą ważną ustalenie, czy w rozumieniu tego ustępu stosowanie tej normy byłoby zgodne z postanowieniami ustępu 1 artykułu 9 lub ustępu 6 artykułu 11 (zob. wyżej, punkt 56). Byłoby to ważne również w rozumieniu ustępu 5 w przypadku przepisów o niedokapitalizowaniu, które miałyby zastosowanie tylko do przedsiębiorstw umawiającego się państwa, których kapitał jest całkowicie lub częściowo własnością lub jest kontrolowany bezpośrednio lub pośrednio przez nierezydentów. Faktycznie, ponieważ postanowienia ustępu 1 artykułu 9 i ustępu 6 artykułu 11 stanowią kontekst, w którym powinien być interpretowany ustęp 5 (jak wymaga tego artykuł 31 wiedeńskiej Konwencji o prawie traktatów), każda korekta zgodna z tymi postanowieniami nie mogłaby być uważana za pogwałcenie ustępu 5.

80. W przypadku dochodzenia dotyczącego transferu cen, prawie wszystkie państwa członkowskie uważają, że dodatkowe wnioski o udzielenie informacji, bardziej uciążliwe niż zwykłe wnioski, lub nawet odwrócenie ciężaru dowodu, nie będzie oznaczać dyskryminacji w rozumieniu artykułu.

Ustęp 6

81. Ustęp ten stwierdza, że zakres stosowania artykułu nie jest ograniczony postanowieniami artykułu 2. Artykuł ma więc zastosowanie do wszystkich podatków bez względu na ich rodzaj i nazwę, pobieranych przez lub w imieniu państwa, jego jednostki terytorialnej lub organu lokalnego.

Uwagi do komentarza

82. Interpretacji zawartej wyżej, w punktach 57 i 58, nie podzielają Niemcy, których ustawodawstwo podatkowe przewiduje stosowanie wobec osób niemających w Niemczech miejsca zamieszkania lub siedziby minimalnej stawki stosowanej wyłącznie do krajowych źródeł dochodu, przy czym taka stawka jest bliska najniższej stawce na progresywnej skali podatkowej.

83. Stany Zjednoczone zwracają uwagę, że ich obywatele niemający w ich państwie miejsca zamieszkania nie znajdują się w takiej samej sytuacji jak inne osoby niemające miejsca zamieszkania, ponieważ Stany Zjednoczone opodatkowują własnych obywateli niemających miejsca zamieszkania od ich globalnego dochodu.

84. W odniesieniu do punktu 53 Niderlandy przyznają, że państwa mogą zechcieć włączyć do swych dwustronnych konwencji postanowienie zapobiegające uzyskaniu przywilejów z konwencji, których nie ma nie tylko w „przypadkach

trójstronnych", lecz które można uznać za bezprawne. Przy redagowaniu takich postanowień punktem wyjścia powinno być zawsze założenie, że przywileje konwencji nie obejmują sytuacji, które można uznać za niezgodne z prawem. Niderlandy pragną podkreślić, że wyrażenie „zwykłe opodatkowanie" jest zbyt niejasne, aby mogło służyć jako decydujące kryterium przy ustalaniu bezprawnego charakteru określonej sytuacji.

Zastrzeżenia do artykułu

85. Kanada i Nowa Zelandia zgłaszają zastrzeżenia do tego artykułu.

86. Australia zastrzega sobie prawo do zmiany artykułu w celu zapewnienia, że Australia może kontynuować stosowanie pewnych przepisów wewnętrznych dotyczących odliczeń na badania i rozwój oraz poboru podatku u źródła.

87. Stany Zjednoczone zastrzegają sobie prawo opodatkowania filii.

Ustęp 1

88. Francja pragnie zastrzec sobie możliwość stosowania postanowień ustępu 1 tylko do osób fizycznych, z uwzględnieniem orzecznictwa swych sądów i z uwagi na fakt, że ustępy 3, 4 i 5 już zapewniają spółkom szeroką ochronę przed nierównym traktowaniem.

89. Chile i Zjednoczone Królestwo zastrzegają sobie własne stanowisko w sprawie drugiego zdania ustępu l.

Ustęp 2

90. Chile i Szwajcaria zastrzegają sobie prawo niewłączania ustępu 2 do własnych konwencji.

Ustęp 3

90.1. Z uwagi na szczególny system podatkowy Chile zachowuje swobodę działania w odniesieniu do postanowień konwencji dotyczących stawki i formy podziału zysków stosowanych przez zakłady.

Ustęp 4

91. Francja przyjmuje postanowienia ustępu 4, lecz może zastrzec sobie możliwość stosowania postanowień ustaw wewnętrznych dotyczących ograniczenia odliczenia odsetek, które spółka francuska wypłaca zagranicznej spółce matce.

Ustęp 6

92. Chile, Grecja, Irlandia i Zjednoczone Królestwo zastrzegają sobie prawo do ograniczenia zakresu stosowania tego artykułu do podatków objętych konwencją.

KOMENTARZ DO ARTYKUŁU 25

POSTĘPOWANIE POLUBOWNE

I. Uwagi wstępne

1. Artykuł ten ustanawia postępowanie polubowne w celu przezwyciężania trudności powstających na tle stosowania konwencji, w najszerszym rozumieniu tego postępowania.

2. Po pierwsze, stanowi on w ustępach 1 i 2, że właściwe organy muszą starać się w drodze porozumienia polubownego uregulować sytuację podatników opodatkowanych w sposób niezgodny z postanowieniami konwencji.

3. Ponadto, w ustępie 3 zaprasza i upoważnia właściwe organy obu państw do rozstrzygania w drodze porozumienia polubownego problemów dotyczących interpretacji lub stosowania konwencji, a następnie do przeprowadzania konsultacji w celu eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadkach nieuregulowanych w konwencji.

4. Jeśli chodzi o praktyczną stronę postępowania polubownego, artykuł 25 w ustępie 4 ogranicza się do upoważnienia właściwych organów do bezpośredniego komunikowania się między sobą, bez stosowania kanałów dyplomatycznych, i – jeżeli uznają to za wskazane – do dokonywania ustnej wymiany opinii na forum powołanej specjalnie w tym celu wspólnej komisji. Artykuł 26 ma zastosowanie do wymiany informacji na potrzeby tego artykułu. Poufność wymienianych informacji na potrzeby postępowania polubownego jest więc zapewniona.

5. Wreszcie ustęp 5 przewiduje procedurę pozwalającą podatnikowi prosić o rozstrzygnięcie w drodze arbitrażu kwestii nieuregulowanych, które uniemożliwiły właściwym organom osiągnięcie polubownego porozumienia w ciągu dwóch lat. Nawet jeżeli postępowanie polubowne stanowi powszechnie sposób skutecznego i sprawnego regulowania sporów powstałych na tle konwencji, to mogą po-

wstać przypadki, w których właściwe organa nie są w stanie uzgodnić, że opodatkowanie przez oba państwa jest zgodne z konwencją. Procedura arbitrażowa przewidziana w ustępie 5 pozwoli, aby takie przypadki były rozstrzygane na podstawie niezależnej decyzji w kwestiach nieuregulowanych, co pozwoli na zawarcie porozumienia polubownego. Ta procedura stanowi integralną część postępowania polubownego i nie stanowi alternatywnej drogi rozstrzygania sporów dotyczących stosowania konwencji.

6. Ponieważ artykuł ustala tylko ogólne reguły dotyczące postępowania polubownego, zamieszczony niżej komentarz ma wyjaśnić cel takich reguł i uzupełnić je w razie potrzeby przez odwołanie się w szczególności do norm stosowanych na szczeblu międzynarodowym w zakresie postępowania polubownego lub na szczeblu wewnętrznym w zakresie procedur istniejących w większości państw członkowskich OECD, a dotyczących regulowania sporów podatkowych. W szczególności, ponieważ ustęp 5 wymaga, aby właściwe organy uzgodniły sposób stosowania procedury arbitrażowej przewidzianej w tym ustępie, poniższy komentarz omawia szczegółowo różne aspekty proceduralne takiego postępowania. Aneks do komentarza zawiera wzór porozumienia, jakie właściwe organy będą mogły wykorzystać w celu uregulowania sposobu stosowania postępowania arbitrażowego. Ten aneks omawia liczne kwestie instytucjonalne i proceduralne, wyjaśnia różne postanowienia wzoru porozumienia polubownego i w pewnych przypadkach przewiduje alternatywne rozwiązania.

II. Komentarz do postanowień artykułu

Ustępy 1 i 2

7. Reguły zawarte w ustępach 1 i 2 przewidują eliminowanie w poszczególnych przypadkach opodatkowania, które nie jest zgodne z konwencją. W takich przypadkach, jak wiadomo, zazwyczaj podatnicy mogą odwoływać się do sądów podatkowych albo od razu, albo dopiero po odrzuceniu ich skargi przez organy podatkowe. Jeżeli opodatkowanie niezgodne z konwencją powstaje na skutek niewłaściwego stosowania jej przepisów w obu państwach, wówczas podatnicy muszą wnosić skargi w każdym państwie, licząc się z niepewnością i wszelkimi niewygodami, jakie pociąga za sobą taka sytuacja. Tak więc ustęp 1 stawia do dyspozycji zainteresowanych podatników, bez pozbawienia ich zwykłej drogi odwołań prawnych, postępowanie zwane polubownym, ponieważ jego celem jest w drugiej fazie rozstrzygnięcie sporu w drodze polubownej, to znaczy na podstawie porozumienia między właściwymi organami, obejmującej postępowanie od przedłożenia skargi do wydania w jej sprawie decyzji przez właściwy organ: pierwsza faza jest prowadzona wyłącznie w państwie miejsca zamieszkania lub siedziby podatnika

– z wyjątkiem przypadku, gdy na podstawie artykułu 24 ustęp l postępowanie zostało wszczęte przez podatnika w państwie, którego jest obywatelem.

8. W każdym przypadku postępowanie polubowne jest postępowaniem szczególnym, pozostającym poza prawem wewnętrznym. Może ono być wszczęte tylko w sytuacjach przewidzianych w ustępie 1, to znaczy wtedy, gdy podatek został pobrany lub gdy ma być pobrany zarówno wbrew konwencji, jak i prawu wewnętrznemu. Tak więc jeżeli podatek zastał pobrany zarówno wbrew konwencji, jak i prawu wewnętrznemu, to taki przypadek uzasadnia zastosowanie postępowania polubownego tylko w granicach, w jakich konwencja została naruszona, chyba że istnieje związek między normami konwencji a normami prawa krajowego zastosowanymi niewłaściwie.

9. W praktyce postępowanie to ma zastosowanie w znacznie liczniejszych przypadkach, gdy dane działanie pociąga za sobą podwójne opodatkowanie, któremu konwencja ma właśnie zapobiegać. Wśród najczęstszych przypadków można przytoczyć następujące:

- kwestie związane z przypisaniem zakładowi zysków zgodnie z artykułem 7 ustęp 2;
- opodatkowanie w państwie dłużnika, gdy istnieją szczególne powiązania między dłużnikiem a beneficjentem, nadwyżki odsetek i należności licencyjnych na podstawie postanowień artykułu 9, artykułu 11 ustęp 6 lub artykułu 12 ustęp 4;
- stosowanie ustawodawstwa odnośnie do niedokapitalizowania, jeżeli państwo spółki dłużniczej utożsamiło odsetki z dywidendami w tym zakresie, w jakim takie traktowanie jest oparte na postanowieniach konwencji odpowiadających artykułowi 9 lub artykułowi 11 ustęp 6;
- przypadki, w których brak informacji o faktycznej sytuacji podatnika doprowadził do niewłaściwego zastosowania konwencji, szczególnie przy określeniu miejsca zamieszkania lub siedziby (artykuł 4 ustęp 2), istnienia zakładu (artykuł 5) lub tymczasowego charakteru usług wykonywanych przez pracownika najemnego (artykuł 15 ustęp 2).

10. Artykuł 25 zawiera również mechanizm umożliwiający właściwym organom przeprowadzenie wzajemnych konsultacji w celu rozstrzygania – w kontekście problemów związanych z cenami transferowymi – nie tylko prawnego podwójnego opodatkowania, lecz również problemów ekonomicznego podwójnego opodatkowania, a szczególnie problemów wynikających z włączenia zysków przedsiębiorstw powiązanych na podstawie artykułu 9 ustęp 1; odpowiednie korekty, które powinny zostać dokonane zgodnie z ustępem 2 tego samego artykułu, wchodzą więc w zakres postępowania polubownego zarówno w zakresie oceny zasadności korekty, jak i ustalenia jej kwoty.

11. W rzeczywistości wynika to ze sformułowania artykułu 9 ustęp 2, jeżeli dana konwencja dwustronna zawiera tego rodzaju postanowienie. Jeżeli konwencja dwustronna nie zawiera norm identycznych z treścią artykułu 9 ustęp 2 (jak to ma zazwyczaj miejsce w konwencjach podpisanych przed 1977 r.), to zamieszczenie artykułu 9 ograniczonego do jego ustępu 1 potwierdza jedynie podobne normy istniejące w ustawodawstwie wewnętrznym i wskazuje, że intencją jest, aby ekonomiczne podwójne opodatkowanie objęte było konwencją. W rezultacie większość państw członkowskich uważa, że ekonomiczne podwójne opodatkowanie wynikające z korekt zysku na podstawie transferu cen nie jest zgodne z konwencją, a przynajmniej z jej duchem, i podlega postępowaniu polubownemu na podstawie artykułu 25.

12. Jeżeli postępowanie polubowne jest w sposób oczywisty użyteczne dla uregulowania kwestii powstałych odnośnie do rodzaju korekt w świetle artykułu 9 ustęp 2, to z tego wynika, że nawet przy braku takiego przepisu państwa powinny dążyć do uniknięcia podwójnego opodatkowania, w tym stosując korekty współzależne w przypadkach, o których mowa w ustępie 2. Chociaż mogą istnieć odrębne opinie, to jednak państwa uważają zasadniczo, że postępowanie polubowne wszczęte przez podatnika, którego przedmiotem jest ekonomiczne podwójne opodatkowanie, jest sprzeczne z artykułem 9 w zakresie, w jakim dotyczy kwestii ustalenia, czy należało przystąpić do korekty współzależnej, nawet przy braku analogicznego postanowienia w ustępie 2 artykułu 9. Państwa, które nie podzielają tego poglądu, znajdują jednak w praktyce sposoby zaradzenia przypadkom podwójnego opodatkowania dotykającym najczęściej spółki działające w dobrej wierze, przez zastosowanie przepisów ich ustawodawstwa wewnętrznego.

13. Postępowanie polubowne ma również zastosowanie w sytuacji, gdy brak jest podwójnego opodatkowania sprzecznego z konwencją, a sporne opodatkowanie stoi w bezpośredniej sprzeczności z jakąś normą konwencji. I tak na przykład, jeżeli jedno państwo opodatkowuje określony rodzaj dochodów, których opodatkowanie konwencja przyznaje wyłącznie drugiemu państwu, nawet jeżeli to drugie państwo nie jest w stanie skorzystać z tego prawa w wyniku luk w jego wewnętrznym ustawodawstwie. Druga kategoria przypadków dotyczy osób, które będąc obywatelami jednego umawiającego się państwa, lecz mając miejsce zamieszkania w drugim umawiającym się państwie, są poddane w tym drugim państwie traktowaniu podatkowemu, które jest dyskryminacyjne w rozumieniu artykułu 24 ustęp 1.

14. Należy zauważyć, że postępowanie polubowne, w odróżnieniu od środków odwoławczych przewidzianych w ramach ustawodawstwa wewnętrznego, podatnik może zastosować, nic czekając aż podatek, który uważa on za niezgodny z konwencją, zostanie od niego pobrany lub mu zakomunikowany. Aby wszcząć takie postępowanie, podatnik musi ustalić, że „działania jednego lub dwóch umawiających się państw" prowadzą do takiego opodatkowania i że ryzyko takiego opodat-

kowania jest nie tylko możliwe, ale i realne. Takie działania oznaczają wszelkie akty lub decyzje ustawodawcze albo wykonawcze, ogólnego lub indywidualnego zastosowania, których skutkiem jest bezpośrednie i konieczne opodatkowanie powoda, sprzeczne z postanowieniami konwencji. Tak więc na przykład, jeżeli zmiana w ustawodawstwie podatkowym umawiającego się państwa prowadzi do uzyskania przez osobę szczególnego rodzaju dochodu, który zostanie poddany opodatkowaniu niezgodnemu z konwencją, to taka osoba może wszcząć postępowanie polubowne natychmiast po zmianie takiego prawa i gdy osiągnęła taki dochód lub gdy staje się prawdopodobne, że ta osoba osiągnie taki dochód. Inne przykłady dotyczące złożenia deklaracji w ramach systemu samoopodatkowania lub pogłębionej kontroli deklaracji podatnika w ramach audytu w zakresie, w jakim jeden lub inny z tych faktów może stanowić możliwą podstawę opodatkowania niezgodnego z konwencją (na przykład jeżeli sytuacja, którą podatnik jest zobowiązany zgłosić na mocy ustawodawstwa jednego z umawiających się państw, miałaby spowodować, w przypadku gdyby była przedmiotem wymiaru podatku przez to państwo w ramach systemu nieopartego na samoopodatkowaniu, opodatkowanie niezgodne z konwencją, lub jeżeli okoliczności, takie jak oficjalne stanowisko umawiającego się państwa lub jego praktyki w dziedzinie audytu, stanowiłyby poważne prawdopodobieństwo, że pogłębiona kontrola (audyt) szczególnej deklaracji podatnika doprowadzi do narzucenia podatku niezgodnego z konwencją). Innym przykładem mógłby być przypadek, gdy ustawodawstwo umawiającego się państwa w zakresie cen transferowych wymaga od podatnika zadeklarowania do opodatkowania dochodu w kwocie wyższej, niż to by wynikało z faktycznych cen stosowanych przez podatnika w jego transakcjach ze stroną powiązaną zgodnie z zasadą pełnej konkurencji i w których istnieją poważne powody, aby wątpić, czy strona powiązana z podatnikiem będzie mogła uzyskać odpowiednią korektę w drugim umawiającym się państwie przy braku procedury polubownej. Jak wskazują pierwsze słowa ustępu 1, to podatnik ocenia, czy akty jednego umawiającego się państwa lub obu umawiających się państw pociągną dla niego opodatkowanie niezgodne z konwencją. Gdy ocena podatnika wykaże, że takie opodatkowanie może mieć miejsce, i jest ona racjonalna oraz oparta na faktach, które mogą być udowodnione, to organy podatkowe nie powinny odmówić przyjęcia prośby na podstawie ustępu 1 tylko dlatego, że oceniają, iż nie zostało udowodnione (na przykład przy zastosowaniu wewnętrznych norm prawnych wymagających „przewagi prawdopodobieństwa"), że takie opodatkowanie będzie miało miejsce.

15. Ponieważ pierwsze etapy postępowania polubownego mogą nastąpić szybko na skutek faktu, że takie opodatkowanie może nie być zgodne z konwencją, wszczęcie takiego postępowania nie będzie uważane za przedłożenie sprawy właściwemu organowi w celu ustalenia biegu okresu dwuletniego, o którym mowa w ustępie 5 artykułu 25. Ustęp 8 aneksu do artykułu 25 opisuje okoliczności, w których rozpoczyna się okres dwuletni.

16. Aby skarga, o której mowa w ustępie 1, mogła być przyjęta, musi ona przede wszystkim spełniać podwójny wymóg wyraźnie sformułowany w tym ustępie. Z zasady musi ona zostać przedłożona właściwemu organowi w państwie miejsca zamieszkania lub siedziby podatnika (z wyjątkiem przypadku, gdy postępowanie wszczyna się na podstawie artykułu 24 ustęp 1 przez podatnika w państwie, którego jest on obywatelem) i musi to nastąpić w ciągu trzech lat od uzyskania po raz pierwszy informacji o działaniu prowadzącym do opodatkowania niezgodnego z konwencją. Konwencja nie zawiera żadnych szczególnych norm co do formy skargi. Właściwe organy mogą ustalić w tym zakresie odpowiednie procedury, jakie uznają za właściwe. Jeżeli procedura nie została ustalona, to skarga może być przedkładana w taki sam sposób, w jaki przedkładana jest skarga podatkowa organom podatkowym danego państwa.

17. Nałożony na podatnika wymóg przedłożenia jego sprawy właściwemu organowi państwa, w którym ma on miejsce zamieszkania lub siedzibę (z wyjątkiem przypadku, gdy procedura z zastosowaniem artykułu 24 ustęp 1 zostaje wszczęta przez podatnika w państwie, którego jest on obywatelem), ma ogólny charakter, niezależnie od tego, czy kwestionowane opodatkowanie następuje w tym czy w drugim państwie i niezależnie od tego, czy prowadzi ono do podwójnego opodatkowania. Jeżeli podatnik przeniósł miejsce zamieszkania lub siedzibę do drugiego umawiającego się państwa po wydaniu przeciwko niemu decyzji lub zastosowaniu opodatkowania, z którymi się nie zgadza, to jednak musi on przedstawić własną skargę właściwemu organowi państwa, w którym miał miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym roku, za który taki podatek został zapłacony lub nałożony.

18. Jednakże w przypadku, o którym była już mowa, gdy obywatel jednego państwa mający miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim państwie, składa na podstawie artykułu 24 ustęp 1 skargę, że został w tym drugim państwie poddany dyskryminacyjnemu traktowaniu lub opodatkowaniu, to wydaje się, iż będzie właściwe z przyczyn oczywistych zezwolić mu, w drodze wyjątku od ogólnej reguły, aby mógł on przedstawić swoją skargę właściwemu organowi państwa, którego jest obywatelem. Wreszcie, tym samym organom powinno zostać przedłożone zażalenie przez osobę, która nie ma miejsca zamieszkania w umawiającym się państwie, lecz ma jego obywatelstwo, a której sprawa mieści się w ramach artykułu 24 ustęp 1.

19. Z drugiej strony, umawiające się państwa mogą, jeżeli uznają to za pożądane, przyznać podatnikom możliwość przedkładania ich spraw właściwym organom dowolnego państwa. W takim przypadku ustęp 1 musiałby zostać zmodyfikowany w następujący sposób:

„1. Jeżeli osoba uważa, że działanie jednego lub obu umawiających się państw doprowadzi do opodatkowania niezgodnego z postanowieniami niniejszej konwen-

cji, to może ona niezależnie od środków odwoławczych przewidzianych w ustawodawstwach tych państw przedstawić swoją sprawę właściwemu organowi jednego lub drugiego umawiającego się państwa. Sprawę należy przedłożyć w ciągu trzech lat od momentu pierwszego zawiadomienia o działaniach prowadzących do opodatkowania niezgodnego z postanowieniami konwencji".

20. Okres trzech lat, przewidziany w drugim zdaniu ustępu 1 na przedstawienie roszczeń, to ograniczenie mające na celu obronę administracji przed zadawnionymi reklamacjami. Okres ten musi być traktowany jako minimalny, ale umawiające się państwa mają swobodę uzgodnienia w swych dwustronnych konwencjach dłuższego okresu w interesie podatników, na przykład przez analogię do podobnych okresów przewidzianych przez ich wewnętrzne przepisy w zakresie konwencji podatkowych. Umawiające się państwa mogą ominąć drugie zdanie ustępu l, jeżeli uznają one, że ich wewnętrzne uregulowania mają pełne zastosowanie do takich roszczeń i są w skutkach korzystniejsze dla zainteresowanych podatników, ponieważ przewidują one dłuższe terminy albo w ogóle nie ustalają żadnych terminów dla przedstawienia roszczeń.

21. Przepis ustalający, iż ów trzyletni okres liczy się od pierwszego zawiadomienia o działaniach prowadzących do opodatkowania niezgodnego z postanowieniami konwencji, powinien być interpretowany w sposób jak najkorzystniejszy dla podatnika. Tak więc jeżeli dany podatek powinien być pobrany bezpośrednio w wyniku decyzji administracyjnej lub powszechnie stosowanego aktu, termin zawity zaczyna biec dopiero od daty zawiadomienia danej osoby o podjęciu działań prowadzących do takiego opodatkowania, to znaczy zgodnie z najkorzystniejszą interpretacją samego aktu opodatkowania, potwierdzonego zawiadomieniem o dokonanym wymiarze lub oficjalnym żądaniem, lub innym dokumentem dotyczącym nałożenia lub pobrania podatku. Ponieważ podatnik ma prawo przedłożyć sprawę tak szybko jak uzna, że opodatkowanie będzie niezgodne z postanowieniami konwencji, jeżeli termin trzech lat biegnie od momentu, gdy taki wynik się urzeczywistnił, podatnik będzie miał w pewnych przypadkach prawo wszczęcia postępowania polubownego przed rozpoczęciem terminu trzech lat (przykład takiej sytuacji jest zawarty wyżej, w punkcie 14).

22. W większości przypadków jasno wynika, co oznacza powiadomienie o wymiarze podatku, a więc lista podatków do zapłacenia lub urzędowe żądanie zapłaty podatku albo inny tytuł nałożenia podatku i że zasady prawa wewnętrznego będą regulować moment, w którym takie powiadomienie będzie uznane za „przekazane". Na mocy prawa wewnętrznego będzie na ogół chodzić o moment, w którym powiadomienie zostało wysłane (moment wysłania), o liczbę dni z góry ustaloną po wysłaniu, o moment, w którym powiadomienie to powinno zostać otrzymane pod adresem przeznaczenia (w obu przypadkach, moment faktycznego

przypuszczanego otrzymania), lub moment jego faktycznego otrzymania (moment faktycznego otrzymania). W braku zasad tego rodzaju należałoby uznać, że powiadomienie nastąpiło bądź w chwili faktycznego otrzymania, bądź, jeżeli jest to trudne do udowodnienia, w chwili gdy powiadomienie powinno normalnie zostać otrzymane pod adresem przeznaczenia, przy uwzględnieniu, że postanowienie to powinno być interpretowane w sposób najbardziej korzystny dla podatnika.

23. W przypadku samoopodatkowania zobowiązanie podatkowe zazwyczaj bywa przedmiotem jakiegoś powiadomienia (na przykład powiadomienie o podatku do zapłacenia, odmowie lub o korekcie wniosku o zwrot) i na ogół raczej moment powiadomienia niż moment sporządzenia przez podatnika oświadczenia podatkowego stanowi punkt wyjścia terminu trzyletniego. Jednakże może się zdarzyć, że nie jest przewidziane żadne powiadomienie o zobowiązaniu podatkowym. W takich przypadkach właściwy moment powiadomienia odpowiadałby momentowi, w którym w normalnym biegu spraw podatnik byłby uznany za poinformowanego o opodatkowaniu, które faktycznie nie jest zgodne z konwencją. Mogłoby tu chodzić na przykład o moment, w którym podatnik jest poinformowany po raz pierwszy o przekazaniu funduszy w formie bankowego przekazu lub wyciągu. Czas zaczyna biec bez względu na to, czy podatnik w danym momencie uważa opodatkowanie za zgodne lub niezgodne z konwencją, pod warunkiem że osoba racjonalnie ostrożna w sytuacji podatnika byłaby w stanie stwierdzić, że na tym etapie opodatkowanie nie było zgodne z konwencją. W takim przypadku wystarczy powiadomienie podatnika o istnieniu opodatkowania. Jeżeli jednak w przypadku, gdy połączenie samoopodatkowania z jakąś inną okolicznością doprowadziłoby osobę rozważaną w charakterze podatnika do wniosku, że opodatkowanie byłoby sprzeczne z konwencją (na przykład decyzja sądowa ustalająca nałożenie podatku w przypadku podobnym do podatnika sprzeczna z konwencją), czas zaczyna biec, gdy ta ostatnia okoliczność się urzeczywistnia.

24. Jeżeli podatek jest ściągnięty przez pobranie u źródła, to termin zaczyna biec od momentu wypłaty dochodu, natomiast jeżeli podatnik udowodni, że dopiero w późniejszym terminie dowiedział się, że dokonano odliczenia, termin zacznie biec od tej daty. Jeżeli opodatkowanie niezgodne z konwencją jest wynikiem połączonego skutku decyzji lub działań podjętych w obu umawiających się państwach, to termin zaczyna biec dopiero od pierwszego zawiadomienia o podjętych ostatnio decyzjach lub działaniach. Oznacza to, że jeżeli na przykład umawiające się państwo nakłada podatek, który jest niezgodny z konwencją, lecz drugie państwo przyznaje zwolnienia od takiego podatku na podstawie artykułów 23A lub 23B, w wyniku tego nie ma podwójnego opodatkowania i w praktyce podatnik nie zainicjuje postępowania polubownego w odniesieniu do działań pierwszego państwa. Jeżeli jednak drugie państwo zawiadomi następnie podatnika o odmowie zwolnienia od podatku i w związku z tym powstanie podwójne opodatkowanie, to wówczas

nowy termin zaczyna biec od tego zawiadomienia, ponieważ połączony skutek działań obu państw prowadzi do podwójnego opodatkowania podatnika sprzecznego z postanowieniami konwencji. W niektórych przypadkach, szczególnie tego rodzaju, akta posiadane przez organy podatkowe mogły być zniszczone automatycznie po upłynięciu terminu zgodnie ze zwyczajową praktyką państw lub jednego z nich. Konwencja nie zabrania takiego niszczenia ani nie zmusza organu właściwego do akceptowania argumentów podatnika bez dowodów, jednak w takim przypadku podatnik powinien mieć możliwość w trakcie postępowania polubownego i w granicach dozwolonych przez ustawodawstwo krajowe uzasadnić brak dowodu. W niektórych przypadkach drugie umawiające się państwo może być w stanie przedłożyć dostateczny dowód, zgodnie z artykułem 26 Modelowej konwencji. Oczywiście pożądane jest, aby takie akta były przechowywane przez właściwe organy możliwie długo, by podatnik miał prawo wszcząć polubowną procedurę w odniesieniu do konkretnej sprawy.

25. Okres trzyletni biegnie podczas postępowania (w tym postępowania administracyjnego) wszczętego na mocy prawa krajowego (na przykład krajowej procedury odwoławczej). Mogą powstać trudności z uwagi na to, że podatnik może uznać się za zmuszonego do wyboru między prawem wewnętrznym a postępowaniem polubownym. Niektórzy podatnicy mogą odwołać się tylko do postępowania polubownego, lecz wielu będzie usiłowało pokonać tę trudność, wszczynając postępowanie polubowne i inicjując jednocześnie procedurę opartą na prawie wewnętrznym, mimo że procedura zgodna z prawem wewnętrznym nie jest początkowo aktywnie prowadzona. Może to doprowadzić do tego, że środki przeznaczone dla postępowania polubownego nie są skutecznie stosowane. Jeżeli prawo wewnętrzne na to zezwala, niektóre państwa mogą próbować rozwiązać ten problem, zezwalając, aby termin trzech lat (lub termin dłuższy) był przerwany w trakcie procedury wszczętej na podstawie prawa wewnętrznego. Stosownie do dwóch metod zgodnych z artykułem 25 podatnik z jednej strony powinien wszcząć postępowanie polubowne, bez zawieszenia go w czasie procedury wewnętrznej, lecz bez wszczynania rozmów między właściwymi organami, zanim postępowanie wewnętrzne nie zostanie zakończone, lub, z drugiej strony, właściwe organy prowadzą rozmowy, lecz nie zawierają porozumienia, jeżeli i dopóki podatnik nie wycofa skargi złożonej zgodnie z prawem wewnętrznym. Ta druga możliwość jest omawiana w punkcie 42 komentarza. W jednym i w drugim przypadku podatnik powinien być poinformowany o zastosowanej metodzie. Niezależnie od tego, czy podatnik uważa czy nie, iż istnieje potrzeba założenia „ochronnego" odwołania na podstawie prawa wewnętrznego (z powodu, na przykład, krajowych wymogów dotyczących przedawnienia na złożenie odwołania zgodnego z procedurą krajową), preferowaną metodą dla wszystkich stron jest skoncentrowanie się najpierw na postępowaniu polubownym w celu rozwiązania problemów podatnika i działanie w tym kierunku na zasadzie dwustronnej.

26. Niektóre państwa mogą odmówić podatnikowi zdolności wszczęcia postępowania polubownego na podstawie ustępu 1 artykułu 25, w przypadkach gdy transakcje, których dotyczy wniosek, uważane są za niewłaściwe. Ta kwestia jest ściśle związana z kwestią „niewłaściwego stosowania konwencji", omówioną w punkcie 9.1 i następnych komentarza do artykułu 1. Jednak przy braku szczególnego przepisu nie ma ogólnej normy zabraniającej stosowania postępowania polubownego do sytuacji uważanej za niewłaściwą. Zwykły fakt, że obciążenie podatkiem jest dokonywane na podstawie przepisu o unikaniu podatków prawa wewnętrznego, nie powinien być powodem odmowy skorzystania z postępowania polubownego. Jednakże gdy w grę wchodzą poważne naruszenia prawa wewnętrznego, prowadzące do surowych kar, niektóre państwa mogą odmówić dostępu do postępowania polubownego. Okoliczności, w których państwo może odmówić dostępu do postępowania polubownego, powinny być jasno sprecyzowane w konwencji.

27. Niektóre państwa uważają, że pewne sprawy nie nadają się do uregulowania w sposób generalny w drodze postępowania polubownego, przynajmniej tego, które wszczyna podatnik, z powodu przepisów konstytucyjnych lub innych przepisów albo decyzji wewnętrznych. Przykładem może być przypadek, gdy przyznanie podatnikowi zwolnienia od podatku byłoby sprzeczne z prawomocną decyzją sądową, do której organ podatkowy jest zobowiązany się zastosować na podstawie konstytucji tego państwa. Jednakże zgodnie z ogólnie uznawaną zasadą w zakresie konwencji podatkowych i innych, prawo wewnętrzne, w tym prawo konstytucyjne, nie może uzasadniać uchylenia się od zobowiązań zawartych w konwencji. Artykuł 27 wiedeńskiej Konwencji o prawie traktatów zawiera tę ogólną zasadę stosowaną w prawie traktatów. Wynika z tego, że każde uzasadnienie czegoś, co stanowiłoby inaczej pogwałcenie konwencji, musi być zawarte w samej konwencji i powinno być interpretowane zgodnie z zasadami interpretacji konwencji podatkowych. Takie uzasadnienie byłoby rzadkie, ponieważ nie ograniczałoby się tylko do ustalenia sposobu, w jakim dana kwestia jest traktowana przez oba państwa, gdy znajdzie się ona na etapie procedury polubownej; uniemożliwiałoby nawet, aby dana sprawa znalazła się na etapie wstępnego zbadania przez oba państwa. Ponieważ takie ustalenie może w praktyce być osiągnięte przez jedno z państw bez konsultacji z drugim i ponieważ dwustronne porozumienie może być zaniechane, pogląd, że sprawa nie nadaje się do procedury polubownej wszczętej przez podatnika, nie powinien być traktowany lekceważąco i musi znaleźć swoje uzasadnienie w wynegocjowanej konwencji. Właściwy organ, powołujący się na przeszkody wynikające z jego prawa wewnętrznego, niezezwalające na wszczęcie postępowania polubownego przez podatnika, powinien poinformować o tym drugi właściwy organ i należycie wyjaśnić podstawy prawne jego stanowiska. Najprościej, jeżeli prawdziwe przeszkody prawa wewnętrznego nie przeszkodzą przedłożeniu sprawy do postępowania polubownego, lecz jeżeli w sposób jasny i niewątpliwy przeszkadzają one właściwemu organowi rozstrzygnąć kwestie umożliwiające uniknięcie

opodatkowania podatnika, które nie jest zgodne z konwencją, i jeżeli nie ma realnej szansy, że drugie państwo rozstrzygnie kwestię na rzecz podatnika, wówczas podatnicy powinni być poinformowani o sytuacji tak, aby nie mieli fałszywych oczekiwań co do prawdopodobnego wyniku postępowania.

28. W innych przypadkach możliwe jest, aby postępowanie polubowne mogło być wszczęte, prawo krajowe jednak ewoluowało w taki sposób, że od wynegocjowania konwencji organ właściwy nie jest w stanie rozwiązać nawet części kwestii podniesionej przez podatnika. Gdy podobna ewolucja ogranicza prawnie właściwy organ do tego stopnia, że staje się jasne, że nie jest możliwe rozstrzygnięcie kwestii w drodze dwustronnych rozmów, większość państw zgadza się, że taka zmiana okoliczności ma tego rodzaju znaczenie, że zezwala właściwemu organowi na wycofanie się z procedury. W niektórych przypadkach przeszkoda może mieć jednak charakter tymczasowy, na przykład gdy jest wszczęta procedura zmierzająca do poprawki ustawodawczej, wówczas należy raczej przerwać postępowanie. Oba właściwe organy powinny przedyskutować zaistniałe trudności i ich ewentualne skutki dla postępowania polubownego. W innych przypadkach decyzja wydana częściowo lub w całości na korzyść podatnika jest obowiązkowa i musi być wykonana przez jeden z właściwych organów, pewne punkty jednak mogą być przedmiotem polubownych rozmów, w których na przykład jeden właściwy organ próbuje przekonać, że drugi organ powinien przyznać ulgę.

29. Mniej uzasadnione jest odwoływanie się do prawa krajowego przy uchylaniu się od wykonania umowy zawartej w ramach postępowania polubownego. Obowiązek wykonania takich umów jest zawarty w sposób niewątpliwy w ostatnim zdaniu ustępu 2 i przeszkody stojące na drodze do jego wykonywania powinny być na ogół uwzględnione w warunkach umowy. Ponieważ konwencje podatkowe są negocjowane w kontekście ewolucji prawa krajowego, często trudnej do przewidzenia, i ponieważ strony są świadome tej sytuacji, gdy negocjują konwencję pierwotną i zawierają porozumienia polubowne, późniejsze nieprzewidziane zmiany, które zmieniają istotę porozumienia polubownego, wymagałyby, aby porozumienia te były zmieniane w granicach koniecznych. Oczywiście, gdy ewolucja prawa krajowego zmierza w takim kierunku, co powinno występować rzadko, obowiązek działania w dobrej wierze nakazuje poinformowanie o tym jak najszybciej i należy podjąć wszystkie środki, aby zmienione lub nowe porozumienie polubowne zostało zawarte w granicach, w jakich zezwala prawo wewnętrzne. W takich przypadkach wniosek podatnika powinien być uważany raczej jako nadal otwarty i należy wymagać od niego nowego wniosku.

30. Jeżeli chodzi o samo postępowanie, należy zatrzymać się pokrótce na dwóch odrębnych stadiach, które się na niego składają (zob. wyżej, punkt 6).

31. W pierwszym stadium, które rozpoczyna się w momencie przedłożenia skargi przez podatnika, postępowanie toczy się wyłącznie na poziomie czynności między nim a właściwym organem państwa, w którym ma on miejsce zamieszkania lub siedzibę (z wyjątkiem przypadku, gdy na podstawie artykułu 24 ustęp 1 postępowanie zostaje wszczęte na wniosek podatnika w państwie, którego jest obywatelem). Postanowienie ustępu 1 daje danemu podatnikowi prawo występowania przed właściwym organem państwa, w którym ma on miejsce zamieszkania lub siedzibę, bez względu na to, czy wyczerpał on środki odwoławcze dostępne mu zgodnie z prawem wewnętrznym obu państw. Właściwy organ jest zobowiązany do rozpatrzenia, czy zarzut jest uzasadniony, i jeżeli takim się okaże, do podjęcia czynności w jednej z dwóch form przewidzianych w ustępie 2.

32. Jeżeli właściwy organ, do którego zwrócono się w sposób zgodny z przepisami, uzna, że skarga jest uzasadniona i że kwestionowane opodatkowanie jest w całości lub częściowo wynikiem działań podjętych w państwie miejsca zamieszkania podatnika, to musi dać skarżącemu jak najszybciej możliwie pełną satysfakcję, dokonując korekty lub zezwalając na takie ulgi, jakie okażą się uzasadnione. W tej sytuacji sprawę można rozstrzygnąć bez odwoływania się do postępowania polubownego. Z drugiej strony może się okazać pożyteczne dokonanie wymiany opinii i informacji z właściwym organem drugiego umawiającego się państwa, na przykład w celu potwierdzenia interpretacji konwencji.

33. Jeżeli jednak właściwy organ uzna, że kwestionowane opodatkowanie jest w całości lub w części wynikiem działań podjętych w drugim państwie, wówczas będzie nie tylko jego powinnością, lecz również obowiązkiem, jak to jasno wynika z ustępu 2, wszczęcie stosownego postępowania polubownego. Jest ważne, aby dany organ wypełnił własny obowiązek możliwie jak najszybciej, szczególnie w przypadkach, gdy zyski przedsiębiorstw powiązanych zostały skorygowane w wyniku korekt cen transferowych.

34. Podatnik ma prawo, na podstawie ustępu 1, do przedłożenia własnej sprawy właściwemu organowi państwa, w którym ma on miejsce zamieszkana lub siedzibę, bez względu na to, czy wniósł roszczenie lub odwołanie zgodnie z prawem wewnętrznym danego państwa. Jeżeli postępowanie nie zostało zakończone, właściwy organ państwa będącego miejscem zamieszkania lub siedziby podatnika nie powinien czekać na prawomocne orzeczenie, lecz powinien oświadczyć, czy uważa on daną sprawę za nadającą się do rozstrzygnięcia w drodze postępowania polubownego. Jeżeli wyrazi takie stanowisko, to musi stwierdzić, czy jest w stanie znaleźć zadowalające rozwiązanie lub czy też sprawa musi być przedłożona właściwemu organowi drugiego umawiającego się państwa. Wniosku złożonego przez podatnika o wszczęcie postępowania polubownego nie powinno się odrzucać bez należytego uzasadnienia.

35. Jeżeli nawet ostatecznie sąd państwa będącego miejscem zamieszkania lub siedziby podatnika wyda decyzję w sprawie skargi, to podatnik może przedłożyć lub kontynuować roszczenie w ramach postępowania polubownego. W niektórych państwach właściwy organ potrafi znaleźć zadowalające rozwiązanie na podstawie orzeczenia sądowego. W innych państwach właściwy organ jest związany orzeczeniem sądowym. Niemniej taki organ może przedłożyć sprawę właściwemu organowi drugiego umawiającego się państwa i zażądać od niego podjęcia działań w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania.

36. W drugim stadium – które rozpoczyna się w momencie zwrócenia się do właściwego organu drugiego państwa przez ten organ, do którego skierował swą skargę podatnik – postępowanie toczy się na szczeblu międzynarodowym, ponieważ państwo, któremu przedłożono sprawę, poparło postępowanie. Lecz jeżeli to postępowanie jest bezdyskusyjnie procedurą między państwami, to można zapytać:

- czy jest ono, jak to wynika z tytułu artykułu i określeń użytych w pierwszym zdaniu ustępu 2, po prostu zwykłą procedurą polubownego porozumienia bądź zastosowaniem *pactum de contrahendo*, który nakłada na strony obowiązek prowadzenia tylko rozmów, lecz nie zobowiązuje do osiągnięcia porozumienia;
- czy też na odwrót, powinno być traktowane (z uwagi na istnienie procedury arbitrażowej przewidzianej w ustępie 5, która pozwala rozstrzygnąć kwestie nierozwiązane lub przy założeniu, że postępowanie ma miejsce w ramach wspólnej komisji) jako procedura o charakterze postępowania sądowego, nakładająca na strony obowiązek rozstrzygnięcia sporu.

37. Ustęp 2 zakłada bez wątpienia obowiązek prowadzenia negocjacji; jeżeli chodzi o osiągnięcie polubownego porozumienia, to właściwe organy są jedynie zobowiązane do podjęcia najlepszych starań, nic się natomiast nie mówi o osiągnięciu pomyślnych wyników. Jednakże ustęp 5 przewiduje mechanizm, który pozwala uzyskać porozumienie, nawet jeżeli istnieją kwestie, w których właściwe organy nie potrafiły osiągnąć porozumienia w drodze negocjacji.

38. W poszukiwaniu polubownego porozumienia właściwe organy muszą oczywiście określić swoje stanowisko w świetle norm zawartych w ich własnych ustawodawstwach podatkowych i w świetle postanowień konwencji, które obowiązują je w takim samym stopniu co podatników. Jeżeli rygorystyczne stosowanie takich reguł lub postanowień utrudniłoby osiągnięcie porozumienia, byłoby rozsądnie uznać, że właściwe organy mają, podobnie jak w przypadku arbitrażu, możliwość odwołania się posiłkowo do zasad sprawiedliwości w celu usatysfakcjonowania podatnika.

39. Celem ostatniego zdania ustępu 2 jest umożliwienie państwom, które ustanowiły w swoich ustawodawstwach terminy zawite w zakresie korekt wymiaru i zwrotu nadpłaconego podatku, osiągnięcia takiego porozumienia. Postanowienie

to dopuszcza, by państwa, które nie mogą ze względów konstytucyjnych lub innych powodów prawnych przekroczyć terminów zawitych ustalonych w ich ustawodawstwach, zamieściły w porozumieniu polubownym takie terminy, które odpowiadają ich wewnętrznym uregulowaniom ustawowym. W pewnych skrajnych przypadkach umawiające się państwo może nie chcieć zawarcia porozumienia polubownego, którego realizacja wymagałaby odstąpienia od wewnętrznych przepisów o przedawnieniu. Oprócz terminów zawitych mogą istnieć inne przeszkody, takie jak „prawomocna decyzja sądowa", w wykonaniu wzajemnego porozumienia. Umawiające się państwa mają prawo dowolnie uzgadniać warunki, usuwające takie przeszkody. Jeżeli chodzi o praktyczne stosowanie procedury, zaleca się w sposób ogólny, aby organy podatkowe starały się wszelkimi sposobami unikać sytuacji, w której postępowanie polubowne jest udaremnione z powodu zwłoki w działaniu, a w przypadku istnienia terminu zawitego – z powodu przedawnienia i zwłoki w działaniu.

40. Komitet Spraw Podatkowych sporządził wiele zaleceń dotyczących kwestii powstałych na tle odpowiednich korekt zysków dokonanych w następstwie korekty cen transferowych (stosowanie artykułu 9 ustępy 1, 2), jak również na tle trudności przy stosowaniu do tych sytuacji postępowania polubownego:

a) Organy podatkowe powinny możliwie jak najszybciej informować podatnika o zamiarze dokonania korekty cen transferowych (data takiej korekty może mieć istotne znaczenie, chodzi więc o to, by jasno stwierdzić, że informacja została wysłana tak szybko, jak było to możliwe), ponieważ jest sprawą szczególnie ważną jak najszybsze nawiązanie możliwie bliskiej relacji we wszystkich istotnych sprawach między organami podatkowymi a podatnikami w ramach tej samej jurysdykcji i – poprzez granice państwowe – między powiązanymi przedsiębiorstwami i zainteresowanymi organami podatkowymi.
b) Właściwe organy powinny komunikować się między sobą we wszystkich sprawach w sposób możliwie elastyczny, wybierając najdogodniejszą formę, czy to pisemną, czy telefoniczną, czy w drodze spotkania w cztery oczy lub w formie okrągłego stołu, i powinny starać się znaleźć najskuteczniejszy sposób rozwiązywania problemów. Wykorzystanie postanowień artykułu 26 o wymianie informacji powinno być szczególnie popierane, by właściwe organy mogły dysponować pełnymi informacjami o faktach, co do których ma być podjęta decyzja.
c) W trakcie postępowania polubownego w sprawach cen transferowych zainteresowani podatnicy powinni mieć wszelkie – w granicach rozsądku – możliwości prezentowania właściwym organom odpowiednich faktów i argumentów zarówno na piśmie, jak i ustnie.

41. Jeżeli chodzi o postępowanie polubowne generalnie, Komitet zalecił, aby:

a) formalności związane z wszczęciem i przebiegiem postępowania polubownego były sprowadzone do minimum, bez wszelkich zbędnych formalności;

b) sprawy podlegające postępowaniu polubownemu były rozstrzygane indywidualnie, a nie przez odwołanie się do wyników w innych sprawach;
c) właściwe ograny formułowały i publikowały krajowe reguły, wytyczne i tryb postępowania w zakresie stosowania postępowania polubownego, jeśli tylko zajdzie taka potrzeba.

42. Wreszcie może się zdarzyć, że zostanie osiągnięte porozumienie polubowne dotyczące podatnika, który w tej samej sprawie zwrócił się do właściwego sądu jednego z umawiających się państw, a postępowanie to nie jest jeszcze zakończone. W takim przypadku nie byłoby podstaw do odrzucenia wniosku podatnika o odroczenie realizacji decyzji przyjętej w drodze postępowania polubownego do czasu wydania przez sąd decyzji w toczącym się procesie. Również właściwe organy mogą słusznie uważać, że jeżeli powództwo podatnika jest w toku w odniesieniu do konkretnej kwestii, w której ten sam podatnik ubiega się o porozumienie polubowne, to mogą one oczekiwać, że trybunał postanowi o wszczęciu szczegółowego postępowania merytorycznego. Jeżeli wniosek o postępowanie polubowne, przedłożony przez podatnika, dotyczy odrębnych lat podatkowych niż pozew sporny, lecz w zasadzie takich samych kwestii faktycznych i prawnych, także decyzja sądowa powinna w praktyce mieć wpływ na lata podatkowe podatnika, które nie są dosłownie przedmiotem sporu; sytuacja może być taka sama jak w przypadkach wymienionych wyżej. W każdym przypadku fakt oczekiwania na decyzję sądową lub żądanie zawieszenia postępowania polubownego z uwagi na bieg wewnętrznej procedury odwoławczej nie może obniżyć lub spowodować wygaśnięcia okresu dwóch lat, wymienionego w ustępie 5 artykułu. Oczywiście jeżeli właściwe organy uznają w jednym lub w drugim przypadku, że kwestia mogłaby być rozstrzygnięta bez względu na wszczętą procedurę na mocy prawa wewnętrznego (na przykład z uwagi na to, że właściwy organ kraju, w którym wszczęte zostało postępowanie, nie będzie związany lub zmuszony decyzją sądu), postępowanie polubowne może przebiegać normalnie.

43. Sytuacja jest również odmienna, jeżeli postępowanie w pewnej kwestii zostało wszczęte przez innego podatnika niż ten, który stara się wszcząć postępowanie polubowne. W zasadzie, jeżeli sprawa przedłożona przez podatnika pragnącego wszcząć postępowanie polubowne uzasadnia interwencję jednego z właściwych organów lub obu w celu zapobieżenia opodatkowaniu niezgodnemu z konwencją, nie powinna ona być niestosownie opóźniona w oczekiwaniu na ogólną interpretację prawną w ramach postępowania wszczętego przez drugiego podatnika – chociaż podatnik pragnący polubownego porozumienia mógłby się na to zgodzić, jeżeli interpretacja byłaby prawdopodobnie dla niego korzystna. W innych przypadkach przełożenie przez właściwe organy dyskusji w ramach procedury polubownej może być uzasadnione we wszelkich okolicznościach, lecz właściwe organy powinny możliwie jak najbardziej dążyć do zapobieżenia uszczerbkowi

poodatnika starającego się o polubowne porozumienie w danym przypadku. Osiągnięcie tego wyniku jest możliwe, jeżeli pozwala na to prawo przez odroczenie zapłaty wymaganej kwoty do końca okresu odroczenia lub przynajmniej w czasie tej części odroczenia, która jest poza kontrolą podatnika.

44. Zależnie od wewnętrznych procedur forma zadośćuczynienia zależy od wyboru dokonanego przez podatnika i w większości przypadków wewnętrzne drogi odwołania, także odwołania lub postępowania sądowe, będą zawieszone na korzyść postępowania polubownego o charakterze dwustronnym i mniej formalnym.

45. Jak podkreślano wyżej, postępowanie w danej sprawie wszczęte przez podatnika może być w toku lub może on zachować prawo wszczęcia postępowania sądowego na mocy prawa wewnętrznego, a właściwe organy mogą wciąż uważać, że porozumienie polubowne jest możliwe do osiągnięcia. W takich przypadkach należy jednak wziąć pod uwagę troskę właściwego organu o to, aby uniknąć wszelkiej niezgodności lub sprzeczności między decyzją sądu i oczekiwanym porozumieniem polubownym oraz trudności i nadużycia, jakie mogłoby one za sobą pociągnąć. Krótko mówiąc, wykonanie takiego porozumienia polubownego powinno być normalnie uwarunkowane:

– przyjęciem tego porozumienia polubownego przez podatnika,
– wycofaniem przez niego z sądu roszczenia odnoszącego się do kwestii rozstrzygniętych w porozumieniu polubownym.

46. Niektóre państwa uważają, że postępowanie polubowne może być wszczęte przez podatnika tylko po zapłaceniu przez niego części lub całości kwestionowanego podatku. Zdaniem tych państw obowiązek zapłacenia wymaganych podatków z zastrzeżeniem częściowego lub całkowitego zwrotu w zależności od wyniku postępowania stanowi kwestię zasadniczo natury proceduralnej, która nie jest uregulowana w artykule 25 i w związku z tym jest z nim zgodna. Pogląd przeciwny reprezentowany przez wiele państw polega na tym, że artykuł 25 wskazuje całokształt etapów, które podatnik musi przebyć, zanim zainicjuje postępowanie, ale nie nakłada na niego takiego wymogu. Te państwa opierają swoją opinię na fakcie, że procedura może być wszczęta, zanim podatnik został obciążony podatkiem lub został poinformowany o obowiązku podatkowym (jak o tym mowa w punkcie 14) i że procedura wszczęta przez właściwy organ na podstawie ustępu 3 wyraźnie nie jest poddana takiemu wymogowi.

47. Artykuł 25 nie daje żadnej jasnej odpowiedzi, czy wniosek podatnika o wszczęciu procedury polubownej może być odrzucony na podstawie faktu, że całość lub część kwestionowanego podatku nie została zapłacona. Jednakże niezależnie od poglądu w tej sprawie należy mieć na uwadze przy stosowaniu artykułu, że postępowanie polubowne wpisuje się w całokształt konwencji i że brzmie-

nie artykułu 25 powinno być czytane w świetle przedmiotu i celu konwencji, a mianowicie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania. Tak więc państwa powinny w możliwie największym zakresie mieć na uwadze kwestie płynności pieniężnej i możliwość ewentualnego podwójnego opodatkowania, co pociąga za sobą fakt wymagania uprzedniej zapłaty kwoty, którą podatnik kwestionuje jako nałożoną przynajmniej w części wbrew przepisom danej konwencji. W każdym razie zapłata wymaganego podatku nie może być warunkiem wszczęcia postępowania polubownego, jeżeli nie jest ona warunkiem żądania rewizji na podstawie prawa krajowego. Wydaje się również za konieczne ustalenie, że jeżeli postępowanie polubowne zostało wszczęte, zanim podatnik został obciążony podatkiem (takim jak na przykład w drodze szacunku), zapłata powinna być wymagana tylko po ustaleniu opodatkowania.

48. Istnieje wiele powodów, dla których zawieszenie poboru podatku w oczekiwaniu na zakończenie postępowania polubownego mogłoby być pożądane, chociaż wiele państw może wymagać zmian ustawodawczych dla wprowadzenia takiego rozwiązania. Wymóg zapłacenia należnego podatku jako wyraźnego warunku uzyskania dostępu do procedury polubownej w celu uzyskania ulgi od takiego podatku byłby sprzeczny z polityką polegającą na rozszerzaniu zakresu procedury polubownej na potrzeby regulowania takich sporów. Nawet jeśli procedura polubowna ma w swoich skutkach znieść wszelkie podwójne opodatkowanie niezgodne z konwencją, to wymóg zapłacenia podatku przed zakończeniem procedury polubownej może stanowić dla podatnika stały koszt równy aktualizowanej wartości funduszy stanowiących kwotę niesłusznie mu narzuconą za okres przed zakończeniem postępowania polubownego co najmniej w dość bieżących przypadkach, w których praktyka odsetkowa umawiających się państw nie w pełni rekompensuje podatnikowi poniesiony przez niego koszt. W związku z tym oznacza to, że w takich przypadkach postępowanie polubowne nie osiągnęłoby celu pełnego wyeliminowania w sensie ekonomicznym ciężaru podwójnego opodatkowania, lub innego opodatkowania niezgodnego z konwencją. Ponadto, nawet jeżeli to ekonomiczne obciążenie jest ostatecznie usunięte, wymóg zapłacenia przez podatnika podatku od tego samego dochodu obu umawiającym się państwom może narzucić mu ciężar ucieczki gotówki, co jest sprzeczne z celem konwencji – eliminowania barier w transgranicznej wymianie i inwestycjach. I wreszcie, innym źródłem komplikacji godnym pożałowania mogłyby być terminy powstałe na skutek opóźnień w uregulowaniu spraw, jeżeli jeden kraj jest mniej chętny przystąpić do postępowania polubownego, opartego na dobrej wierze, gdy prawdopodobnym wynikiem będzie zwrot pobranego podatku. Jeżeli jedno państwo uważa, że podatnik może wszcząć postępowanie polubowne jedynie pod warunkiem zapłacenia wymaganego podatku, to takie stanowisko powinno być przekazane partnerowi w trakcie negocjowania warunków konwencji. Jeżeli oba państwa-

-strony konwencji akceptują ten pogląd, to ich poglądy są wspólne, lecz podatnikowi grozi poważne ryzyko zapłaty dwukrotnie takiej samej kwoty. Jeżeli ustawodawstwo krajowe na to zezwala, to państwa mogą rozstrzygnąć ten problem w taki sposób, że kwota wyższa będzie zachowana w powiernictwie, w posiadaniu osoby trzeciej lub w inny sposób, w oczekiwaniu na rozstrzygnięcie w drodze polubownej. Innym rozwiązaniem może być zaspokojenie wymogów organów właściwych w drodze gwarancji bankowej, udzielonej przez bank podatnika. Innym rozwiązaniem będzie to, że jedno lub drugie państwo, zależnie na przykład od daty ustalenia opodatkowania lub od stanu rezydencji ustalonej zgodnie z konwencją, może zgodzić się wymagać tylko różnicy między kwotą zapłaconą państwu a kwotą prawnie dochodzoną. Która z tych możliwości jest ostatecznie możliwa, zależeć będzie od uregulowania prawa wewnętrznego włącznie z wymogami administracyjnymi danego państwa, lecz chodzi tu o przykłady rozwiązań, które należy w całej rozciągłości stosować tak, aby postępowanie polubowne mogło jak najskuteczniej funkcjonować. Jeżeli jakieś państwo wymaga zapłaty podatku jako warunku wszczęcia przez podatnika postępowania polubownego lub rozpatrzenia jakiejś kwestii w ramach tego postępowania, to powinno ono zawierać jakiś system zwrotu odsetek od takiej kwoty podlegającej zwrotowi podatnikowi w wyniku porozumienia polubownego osiągniętego przez właściwe organy. Każda taka zapłata odsetek powinna w pełni uwzględniać wartość kwoty oraz okres, przez jaki taka kwota była niedostępna podatnikowi.

49. Państwa stosują odrębne stanowiska w sprawie traktowania odsetek i kary o charakterze administracyjnym jako podatków, do których ma zastosowanie artykuł 2 konwencji. Niektóre państwa uważają je jako rodzaj kwot będących przedmiotem sporu, inne jednak są odmiennego zdania. Wynika z tego, że opinie będą się różnić w kwestii, czy takie odsetki i opłaty mogą być przedmiotem postępowania polubownego wszczętego przez podatnika. Jeżeli są one objęte konwencją jako podatki, do których ma ona zastosowanie, to cel konwencji polegający na unikaniu podwójnego opodatkowania i obowiązek państw stosowania konwencji w dobrej wierze pozwalają rozumieć, że w miarę możliwości odsetki i kary powinny być nakładane w sposób, który faktycznie zniechęca podatników do wszczynania postępowania polubownego z powodu skutków w postaci kosztów i problemów z płynnością, jakie by to za sobą pociągało. Nawet jeżeli odsetki i kary nie są uważane za podatek w rozumieniu artykułu 2 konwencji, to nie powinny one być stosowane w sposób, który poważnie zniechęca lub uniemożliwia podatnikowi korzystanie z korzyści płynących z konwencji, w tym z prawa wszczynania postępowania polubownego przewidzianego w artykule 25. Na przykład wymóg państwa w zakresie płacenia kar i odsetek nie powinien być bardziej uciążliwy dla podatnika w kontekście postępowania polubownego, niż byłyby one w kontekście krajowego wniosku o rewizję wszczętego przez podatnika.

Ustęp 3

50. Pierwsze zdanie tego ustępu zaprasza i upoważnia właściwe organy do rozstrzygania, w miarę możliwości w drodze postępowania polubownego, problemów powstających na tle interpretacji i stosowania konwencji. Problemy te zazwyczaj mają ogólny charakter, który dotyczy lub może dotyczyć jednej kategorii podatników, nawet jeżeli powstały one w związku z indywidualną sprawą; zazwyczaj też mieszczą się w ramach procedury określonej w ustępach 1 i 2.

51. Postanowienie to umożliwia przezwyciężanie trudności powstających na tle stosowania konwencji. Chodzi tu o trudności nie tylko o charakterze praktycznym, które mogą zaistnieć w związku ze wszczęciem i przebiegiem postępowania w sprawie zwolnienia od podatku pobieranego od dywidend, odsetek i należności licencyjnych w umawiającym się państwie, gdzie powstają, lecz również o takie, które mogą utrudniać lub uniemożliwiać normalne stosowanie postanowień konwencji, zgodne z zamysłem jej negocjatorów; przezwyciężenie tych trudności nie zależy od wcześniej osiągniętych porozumień, lecz od interpretacji konwencji.

52. Na podstawie tego postanowienia właściwe organy mogą w szczególności:
- jeżeli określenie jest zdefiniowane w konwencji niekompletnie lub dwuznacznie, uzupełnić je i wyjaśnić w celu usunięcia jakichkolwiek trudności;
- jeżeli ustawodawstwo państwa zostało zmienione bez naruszenia równowagi lub meritum konwencji, rozstrzygać wszelkie problemy, jakie wyłonią się z nowego systemu opodatkowania powstałego w wyniku takich zmian;
- określać, czy odsetki można (i jeżeli tak, to na jakich warunkach) traktować jak dywidendy na podstawie norm o niedokapitalizowaniu w państwie siedziby lub miejsca zamieszkania pożyczkobiorcy i doprowadzić do zwolnienia od podwójnego opodatkowania w państwie miejsca zamieszkania lub siedziby pożyczkodawcy w taki sam sposób jak w odniesieniu do dywidend (na przykład zwolnienie przyznane w ramach systemu „spółka matka, spółka córka", jeżeli przepis powodujący takie zwolnienie jest zawarty w danej dwustronnej konwencji).

53. Ustęp 3 nadaje „właściwym organom umawiających się państw", na ogół ministrom finansów lub ich upoważnionym przedstawicielom odpowiedzialnym zazwyczaj za realizację konwencji, uprawnienie do rozstrzygania w drodze porozumienia polubownego wszelkich problemów wynikających z interpretacji konwencji. Jednakże nie należy tracić z pola widzenia faktu, że zależnie od ustawodawstwa wewnętrznego umawiających się państw inne organy (jak ministerstwo spraw zagranicznych, sądy), tak samo jak „właściwy organ" wskazany w konwencji, mają prawo interpretować umowy międzynarodowe i że czasami wyłączne prawo interpretowania należy do tych innych organów.

54. Polubowne porozumienia rozstrzygające ogólne problemy związane z interpretacją i stosowaniem konwencji są wiążące dla organów podatkowych tak długo, dopóki właściwe organy nie uzgodnią zmiany lub anulowania porozumienia polubownego.

55. Drugie zdanie ustępu 3 umożliwia właściwym organom podejmowanie decyzji w przypadkach podwójnego opodatkowania, które nie są przewidziane w konwencji. Na szczególną uwagę zasługuje przypadek osoby mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w państwie trzecim, posiadającej zakłady w obu umawiających się państwach. Jest nie tylko pożądane, ale również charakterystyczne w większości przypadków, jaki wpływ ma artykuł 25 oraz postępowanie polubowne na właściwe organy, aby wzajemnie konsultowały się w celu zagwarantowania skutecznego działania konwencji i aby postępowanie polubowne mogło doprowadzić do skutecznego wyeliminowania podwójnego opodatkowania, jakie może powstać w takiej sytuacji. Możliwość traktowania takich spraw w ramach postępowania polubownego staje się coraz ważniejsza, w miarę jak umawiające się państwa starają się wypracować bardziej spójne ramy w zakresie podziału zysków między filiami i chodzi właśnie o sprawę, która może być przedmiotem dyskusji w czasie negocjowania konwencji lub protokołów do nich. Może się jednak zdarzyć, że w przypadku gdy prawo wewnętrzne umawiających się państw sprzeciwia się, aby konwencja była uzupełniona w kwestiach, które nie są uregulowane wyraźnie lub w sposób dorozumiany w konwencji – wówczas konwencja może być uzupełniona protokołem poświęconym danej kwestii. Jednakże w większości przypadków przepisy samej konwencji zgodnie z zasadami interpretacji konwencji podatkowych pozwolą w pełni na omówienie kwestii dotyczących dwóch oddziałów jednego podmiotu utworzonego w państwie trzecim, do których ma zastosowanie procedura przewidziana w ustępie 3.

Ustęp 4

56. Ustęp ten ustala, w jaki sposób właściwe organy mogą konsultować się między sobą, aby rozstrzygnąć w drodze porozumienia polubownego bądź indywidualną sprawę według procedury określonej w ustępach 1 i 2, bądź spraw ogólnych dotyczących w szczególności interpretacji lub stosowania konwencji, o których mowa w ustępie 3.

57. Ustęp ten stanowi, że właściwe organy mogą bezpośrednio porozumiewać się między sobą. Tak więc nie ma potrzeby uciekać się do drogi dyplomatycznej.

58. Właściwe organy mogą porozumiewać się między sobą pisemnie, faksem, telefonicznie, na bezpośrednim spotkaniu albo w każdy inny dogodny sposób. Mogą one, jeżeli zechcą, ustanowić w tym celu wspólną komisję.

59. Jeżeli chodzi o wspólną komisję, ustęp 4 pozostawia w gestii właściwych organów ustalenie liczby jej członków oraz regulaminu.

60. Chociaż umawiające się państwa mogą unikać formalizmu w tym względzie, to jednak ich obowiązkiem jest zapewnienie podatnikom, których sprawy zostały wniesione do wspólnej komisji na podstawie ustępu 2, pewnych podstawowych gwarancji, a mianowicie:
- prawa przedstawienia informacji pisemnie lub ustnie, osobiście lub za pośrednictwem przedstawiciela,
- prawa korzystania z usług adwokata.

61. Jednakże udostępnienie podatnikowi lub jego przedstawicielowi dokumentów sprawy nie jest obowiązkowe z uwagi na szczególny charakter procedury.

62. Nie naruszając swobody wyboru, z której w zasadzie korzystają właściwe organy w mianowaniu swych przedstawicieli do wspólnej komisji, byłoby pożądane powierzenie przewodniczenia każdej delegacji – która może objąć jednego lub więcej przedstawicieli jednostek odpowiedzialnych za procedurę – urzędnikowi wyższej rangi lub sędziemu wybranemu z uwagi na jego doświadczenie; wypada żywić przekonanie, że udział takich osób ułatwi osiągnięcie porozumienia.

Ustęp 5

63. Ustęp ten postanawia, że w przypadkach, w których właściwe organy nie mogą osiągnąć porozumienia w ciągu dwóch lat na mocy ustępu 2, kwestie takie będą rozstrzygnięte na wniosek osoby, która przedłożyła sprawę w drodze postępowania arbitrażowego. Ta procedura nie zależy od uprzedniego zezwolenia właściwych organów: gdy spełnione zostały wymogi proceduralne, kwestie nierozstrzygnięte, które uniemożliwiają zawarcie polubownego porozumienia, muszą być przedłożone do rozstrzygnięcia w drodze arbitrażu.

64. Procedura arbitrażowa przewidziana w tym ustępie nie stanowi alternatywy lub dodatkowego środka odwoławczego: gdy właściwe organy osiągnęły porozumienie, nie zostawiając żadnej nieuregulowanej kwestii dotyczącej stosowania konwencji, to nie ma żadnej nierozstrzygniętej kwestii, która mogłaby być przedłożona do arbitrażu, nawet jeżeli osoba, która złożyła wniosek o postępowanie polubowne, nie uważa, że porozumienie osiągnięte przez właściwe organy stanowi poprawne rozwiązanie sprawy. Ustęp ten jest tym samym rozszerzeniem procedury polubownej. Pozwala on na usprawnienie jej skuteczności, zapewniając, że jeżeli właściwe organy nie osiągną porozumienia w jednej lub więcej kwestiach, które uniemożliwiają rozstrzygnięcie sprawy, to jednak rozstrzygnięcie będzie wciąż możliwe przez przedłożenie tych kwestii do arbitrażu, mającego moc obo-

wiązującą. Tak więc na podstawie tego ustępu rozstrzygnięcie sprawy może być owocem postępowania polubownego, podczas gdy rozstrzygnięcie konkretnej kwestii uniemożliwiającej osiągnięcie porozumienia będzie przedmiotem procedury arbitrażowej. Tak więc procedura określona w ustępie 5 różni się od innych form procedur arbitrażu handlowego (lub między państwem a przedsiębiorstwem sektora prywatnego), podczas gdy jurysdykcja Komisji arbitrażowej rozszerza się na rozstrzygnięcie całej sprawy.

65. Należy jednak uznać, że w niektórych państwach prawo krajowe, względy polityczne lub administracyjne mogą nie zezwolić lub uzasadniać rodzaj postępowania arbitrażowego przewidzianego w tym ustępie. Na przykład mogą istnieć bariery konstytucyjne zabraniające arbitrażowi rozstrzygania spraw podatkowych. Ponadto niektóre kraje mogą jedynie włączyć ten ustęp do konwencji z konkretnymi państwami. Z tych powodów ustęp powinien być włączony do konwencji, gdy każde państwo uznaje, że procedura może być skutecznie zastosowana.

66. Co więcej, niektóre państwa mogą chcieć włączyć ustęp, lecz ograniczyć jego stosowanie do bardziej ograniczonych przypadków. Na przykład dostęp do procedury arbitrażowej może być ograniczony do spraw dotyczących głównie spraw o charakterze faktycznym. Można również przewidzieć, że rozstrzygnięcie w drodze arbitrażu byłoby wciąż możliwe dla pewnej kategorii spraw, na przykład dla spraw o charakterze faktycznym dotyczących kwestii cen transferowych lub istnienia zakładu i rozszerzenia arbitrażu na inne sprawy zależnie od przypadku.

67. Państwa będące członkami Unii Europejskiej muszą skoordynować zakres ustępu 5 z ich zobowiązaniami w ramach europejskiej konwencji arbitrażowej.

68. Podatnik powinien móc wnioskować o arbitraż w kwestiach nierozstrzygniętych w sprawach rozpatrywanych w ramach postępowania polubownego, przedłożonych na mocy ustępu 1 na tej podstawie, że działania jednego lub obu umawiających się państw doprowadziły do opodatkowania osoby niezgodnego z postanowieniami niniejszej konwencji. Jeżeli postępowanie polubowne nie jest dostępne, na przykład z powodu poważnych naruszeń pociągających poważne kary (zob. punkt 26), to jest jasne, że ustęp 5 nie ma zastosowania.

69. Jeżeli dwa umawiające się państwa, które nie zamieściły tego ustępu w ich konwencji, pragną odwołać się do postępowania arbitrażowego w ramach ogólnych lub w konkretnych sprawach, będzie to możliwe na drodze polubownego uzgodnienia. Właściwe organy mogą wówczas zawrzeć polubowne porozumienie zgodnie z modelowym porozumieniem przedstawionym w załączniku, do którego dodałyby następujący ustęp 1:

„1. Jeżeli:

a) na mocy ustępu 1 artykułu 25 konwencji osoba przedłożyła sprawę właściwemu organowi jednego umawiającego się państwa w oparciu o fakt, że działania podjęte przez jedno umawiające się lub przez oba umawiające się państwa spowodowały dla tej osoby opodatkowanie niezgodnie z przepisami tej konwencji, i że
b) właściwe organy nie osiągną porozumienia pozwalającego rozstrzygnąć tę sprawę na mocy ustępu 2 w okresie dwóch lat od przedłożenia sprawy właściwemu organowi drugiego umawiającego się państwa,

kwestie nierozstrzygnięte w tej sprawie powinny być przedłożone do arbitrażu, jeżeli osoba o to poprosi. Te kwestie nierozstrzygnięte nie powinny być jednak przedłożone do arbitrażu, jeżeli wyrok w tej sprawie został już wydany przez sąd lub trybunał administracyjny jednego z państw. Jeżeli osoba bezpośrednio związana ze sprawą nie zaakceptuje polubownego porozumienia, które przyjmuje wyrok arbitrażowy, wówczas właściwe organy uznają, że są związane wyrokiem arbitrażowym i zgadzają się rozstrzygnąć sprawę zgodnie z postanowieniem ustępu 2 artykułu 25 w oparciu o tę decyzję".

Takie porozumienie powinno się rozciągać na różne kwestie strukturalne i proceduralne omawiane w aneksie. Chociaż właściwe organy byłyby w ten sposób zobowiązane do poszanowania takiej procedury, to takie porozumienia stanowiłyby część postępowania polubownego, które byłoby tym samym skuteczne tylko tak długo, jak właściwe organy zgadzają się kontynuować tę procedurę w celu rozwiązania spraw, których nie były w stanie uregulować w drodze tradycyjnej procedury polubownej.

70. Ustęp 5 przewiduje, że osoba, która przedłożyła sprawę właściwemu organowi umawiającego się państwa na mocy ustępu 1, opierając się na fakcie, że działania podjęte przez jedno lub przez oba umawiające się państwa doprowadziły dla danej osoby do opodatkowania niezgodnego z przepisami tej konwencji, może wnioskować, aby wszelkie nierozstrzygnięte kwestie związane z tą sprawą były przedłożone do arbitrażu. Taki wniosek może być sformułowany w każdej chwili po upływie okresu dwóch lat, który biegnie od daty przedłożenia właściwemu organowi drugiego umawiającego się państwa. Odwołanie się do arbitrażu nie jest więc automatyczne. Osoba, która przedłożyła sprawę, może preferować doczekanie do końca okresu dwóch lat (na przykład w celu pozostawienia właściwym organom więcej czasu na rozstrzygnięcie sprawy zgodnie z ustępem 2) lub po prostu w celu zaniechania procedury. Państwa mają wolną rękę w postanowieniu, że w pewnych okolicznościach będzie wymagany dłuższy okres, zanim wniosek będzie mógł być przedłożony.

71. Na mocy ustępu 2 artykułu 25 właściwe organy powinny dążyć do rozstrzygnięcia przedłożonej im sprawy w ramach ustępu 1 w celu uniknięcia opodatkowania niezgodnego z konwencją. W rozumieniu ustępu 5 sprawa nie powinna

być tym samym uważana za rozwiązaną tak długo, jak długo istnieje co najmniej jedna kwestia, co do której właściwe organy nie zgadzają się między sobą i która wskazuje według jednego z tych organów, że opodatkowanie było niezgodne z konwencją. Jeden z właściwych organów nie może więc zdecydować jednostronnie, że taka sprawa jest zamknięta i że dana osoba może żądać arbitrażu w kwestiach nierozstrzygniętych; podobnie, oba właściwe organy nie mogą uznać, że sprawa została rozwiązana i odmówić przyjęcia wniosku o arbitraż, jeżeli istnieją jeszcze kwestie nierozstrzygnięte, które uniemożliwiają im osiągnięcie porozumienia co do faktu, że nie było opodatkowania niezgodnego z konwencją. Jeżeli jednak oba właściwe organy uzgodnią, że opodatkowanie przez oba państwa było zgodne z konwencją, to wówczas nie ma kwestii nierozstrzygniętych i sprawa może być uważana za załatwioną, nawet w przypadku, w którym mogło zaistnieć podwójne opodatkowanie nieobjęte postanowieniami konwencji.

72. Postępowanie arbitrażowe ma zastosowanie jedynie w przypadkach, w których dana osoba uważa, że opodatkowanie niezgodne z postanowieniami konwencji jest w rzeczywistości skutkiem działań podjętych przez jedno z dwóch umawiających się państw lub przez oba te państwa; jednakże nie ma ono zastosowania w przypadkach, w których uważa się, że takie opodatkowanie mogło ewentualnie wyniknąć z takich działań, nawet jeżeli dane sprawy mogą być przedłożone właściwym organom na mocy ustępu 1 artykułu 25 (zob. wyżej, punkt 70). Z tego powodu należy uważać, że opodatkowanie było wynikiem podjętych działań przez jedno z umawiających się państw lub przez te dwa państwa, jak tylko podatek został zapłacony, wymierzony lub określony w inny sposób, lub nawet w przypadkach gdy podatnik został oficjalnie poinformowany przez organy podatkowe, że zamierzają go opodatkować od pewnego rodzaju dochodu.

73. Zgodnie z brzmieniem ustęp 5 przewiduje postępowanie arbitrażowe jedynie w sprawach nierozstrzygniętych wynikających z wniosku przedłożonego na mocy ustępu 1 artykułu 25. Państwa pragnące rozszerzenia zakresu stosowania ustępu do przypadków postępowania polubownego stosowanego na mocy ustępu 3 artykułu 25 mają taką możliwość. W niektórych przypadkach postępowanie polubowne może wynikać z innych szczególnych przepisów konwencji, takich jak na przykład artykuł 4 podpunkt 2d. Na podstawie tego podpunktu właściwe organy są czasami zobowiązane do uregulowania w drodze polubownej statusu osoby fizycznej mającej miejsce zamieszkania w obu umawiających się państwach. Jak wskazuje punkt 20 komentarza do artykułu 4, takie przypadki powinny być regulowane zgodnie z procedurą przewidzianą w artykule 25. Jeżeli właściwe organy nie osiągną porozumienia i jeżeli zachodzi opodatkowanie niezgodne z konwencją (na mocy której osoba fizyczna powinna mieć miejsce zamieszkania tylko w jednym państwie w rozumieniu konwencji), to sytuacja podatnika podpada pod ustęp 1 artykułu 25, a tym samym ma zastosowanie ustęp 5.

74. W niektórych państwach właściwe organy mogą mieć możliwość odstąpienia od decyzji sądowej w konkretnej sprawie w ramach sprawy przedłożonej właściwym organom. Takie państwa powinny tym samym móc opuścić drugie zdanie ustępu 5.

75. Przedłożenie sprawy właściwemu organowi drugiego państwa, co odpowiada początkowi okresu dwóch lat, o którym mowa w ustępie, może być dokonane przez osobę, która przedłożyła sprawę właściwemu organowi pierwszego państwa na mocy ustępu 1 artykułu 25 (na przykład przedkładając sprawę właściwemu organowi drugiego państwa jednocześnie lub później) lub właściwemu organowi państwa pierwszego, który skontaktowałby się z właściwym organem drugiego państwa zgodnie z ustępem 2, jeżeli nie może spowodować zadowalającego rozwiązania. Na potrzeby ustalenia biegu dwuletniego okresu uważa się, że sprawa została przedłożona właściwemu organowi drugiego państwa, jeżeli została przedłożona dostateczna dokumentacja temu organowi, która umożliwia mu podjęcie decyzji uzasadniającej oddalenie sprawy. Porozumienie polubowne ustalające sposób stosowania ustępu 5 (zob. aneks) powinno wymieniać, jakiego rodzaju informacje są zasadniczo wystarczające dla tego celu.

76. Ustęp omawia również powiązanie między procedurą arbitrażową i prawami do dróg postępowania wewnętrznego. Dla skuteczności procedury arbitrażowej i w celu uniknięcia sprzecznych decyzji osoba nie może być upoważniona do odwołania się do procedury arbitrażowej, jeżeli kwestie przedłożone do arbitrażu zostały już uregulowane w drodze postępowania sądowego w jednym lub drugim państwie (co oznacza, że każdy sąd lub trybunał administracyjny jednego z umawiających się państw wydał już w tych kwestiach decyzję, która ma zastosowanie dla danej osoby). Jest to w całkowitej zgodności z metodą zastosowaną przez większość państw w odniesieniu do postępowania polubownego, metody, zgodnie z którą:

a. Osoba nie może jednocześnie wszczynać postępowania polubownego i podejmować krajowych środków odwoławczych. Jeżeli krajowe środki prawne są wciąż dostępne, to na ogół właściwe organy mogą wymagać, aby podatnik zawiesił krajowe środki odwoławcze, a jeśli odmawia, aby opóźnił postępowanie polubowne do czasu wyczerpania krajowej procedury odwoławczej.
b. Jeżeli podatnik wszczął postępowanie polubowne i to postępowanie doprowadziło do porozumienia, będzie on miał, jak i inne osoby, możliwość odrzucenia porozumienia i wszczęcia zawieszonych krajowych środków odwoławczych; i odwrotnie, jeżeli osoby te wolą zastosowanie porozumienia polubownego, będą musiały zrezygnować z krajowych środków odwoławczych w odniesieniu do kwestii objętych porozumieniem.
c. Jeżeli podatnik wszczął najpierw krajową procedurę odwoławczą i jeżeli wszystkie jej środki zostały wyczerpane, to dana osoba może kontynuować

postępowanie polubowne tylko w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania w drugim państwie. W rzeczywistości, gdy raz została wydana decyzja sądowa w tej lub innej sprawie, większość państw uważa, że nie jest możliwe jej obalenie w drodze postępowania polubownego, a tym samym ograniczają one kolejne stosowanie postępowania polubownego do wniosku o ulgę w innym państwie.

Te same ogólne zasady powinny mieć zastosowanie do każdego postępowania polubownego dotyczącego jednej lub więcej kwestii przedłożonych do arbitrażu. Byłoby więc niecelowe przedkładanie kwestii do arbitrażu, jeżeli z góry wiadomo, że jedno z państw ma ograniczenia w udzieleniu odpowiedzi na decyzję trybunału arbitrażowego. Nie miałoby to jednak miejsca, jeżeli państwo mogłoby odstąpić w drodze polubownej od decyzji sądowej (zob. punkt 74), a w takim przypadku ustęp 5 mógłby mieć zastosowanie.

77. Druga kwestia dotyczy związku między procedurą w zakresie krajowych środków odwoławczych a procedurą arbitrażową w przypadku, gdy podatnik jeszcze nie wszczął lub nie wyczerpał pierwszej procedury. W takim przypadku najbardziej spójną metodą z podstawową strukturą postępowania polubownego byłoby zastosowanie do arbitrażu takich samych zasad ogólnych. Postępowanie dotyczące krajowych środków odwoławczych byłoby zawieszone w oczekiwaniu na wyniki postępowania polubownego dotyczącego arbitrażu wobec kwestii, których właściwe organy nie są w stanie rozstrzygnąć; wówczas tymczasowe porozumienie polubowne byłoby zawarte w oparciu o taką decyzję. Podobnie do innych przypadków procedury polubownej, takie porozumienie byłoby przedłożone podatnikowi, który będzie musiał wybrać porozumienie wymagające zaniechania wszelkich krajowych środków odwoławczych lub odrzucić porozumienie i kontynuować środki odwoławcze.

78. Ta metoda jest zgodna z naturą procedury arbitrażowej sformułowanej w ustępie 5. Celem tej procedury jest pozwolenie właściwym organom na rozwiązanie nierozstrzygniętych kwestii uniemożliwiających osiągnięcie porozumienia. Gdy porozumienie zostanie osiągnięte w drodze arbitrażu, istotny charakter porozumienia polubownego pozostaje niezmieniony.

79. W niektórych przypadkach ta metoda będzie oznaczać, że strony będą musiały poświęcić czas i zasoby na procedurę arbitrażową prowadzącą do polubownego porozumienia, które następnie nie będzie zaakceptowane przez podatnika. W praktyce jednak doświadczenie pokazuje, że bardzo rzadko podatnik odrzuca porozumienie polubowne, odwołując się do krajowych prawnych środków odwoławczych. Ponadto nawet w tych rzadkich przypadkach należy oczekiwać, że sądy lub krajowe organy administracyjne zwrócą uwagę, że podatnikowi oferowano rozwiązanie, które wiązałoby oba państwa.

80. W niektórych państwach kwestie nierozstrzygnięte przez właściwe organy mogą być przedłożone do arbitrażu tylko wtedy, gdy wewnętrzne krajowe środki prawne nie mają zastosowania. W celu wszczęcia procedury arbitrażowej, te państwa mogą rozważyć inną alternatywną metodę, która polega na żądaniu od osoby zrezygnowania z prawa do krajowych środków odwoławczych, zanim postępowanie arbitrażowe będzie mogło mieć miejsce. Można tego dokonać przez zastąpienie drugiego zdania ustępu następującym sformułowaniem: „Te nierozstrzygnięte kwestie nie będą jednak przedłożone do arbitrażu, jeżeli jedna z zainteresowanych stron bezpośrednio zaangażowanych w sprawę jest wciąż uprawniona na podstawie prawa wewnętrznego jednego lub drugiego państwa do przedłożenia tych kwestii sądom lub trybunałom administracyjnym tego państwa lub jeżeli decyzja w tych kwestiach została już wydana przez sąd lub trybunał administracyjny". W celu uniknięcia sytuacji, w której podatnik byłby zobowiązany do rezygnacji z krajowych odwoławczych środków prawnych bez żadnej gwarancji co do wyniku sprawy, byłoby również celowe zmodyfikowanie ustępu w celu włączenia mechanizmu, który by zagwarantował na przykład, że podwójne opodatkowanie byłoby faktycznie usunięte. W związku z tym, że podatnik zrzekł się prawa do przesłuchania przez sądy krajowe, ustęp 5 powinien również być zmodyfikowany w celu zapewnienia dostatecznych gwarancji prawnych podatnikowi w zakresie jego udziału w postępowaniu arbitrażowym w celu sprostania wymogom, jakie mogą istnieć w prawie krajowym, aby takie zrzeczenie mogło być zaakceptowane w ramach stosownego systemu prawnego (na przykład w niektórych państwach takie zrzeczenie może być nieskuteczne, jeżeli dana osoba nie widziała dla siebie zagwarantowanego prawa ustnego przesłuchania w trakcie postępowania arbitrażowego).

81. Ustęp 5 postanawia, że jeżeli osoba, której bezpośrednio sprawa dotyczy, zaakceptuje polubowne porozumienie zawierające decyzje arbitrażowe, to taka decyzja będzie wiązała oba państwa. W ten sposób opodatkowanie każdej osoby, której sprawa bezpośrednio dotyczy, powinno być zgodne z decyzją podjętą w związku z kwestiami przedłożonymi do arbitrażu; poza tym, decyzje podjęte w wyniku procedury arbitrażowej powinny być zawarte w porozumieniu polubownym, które będzie przedłożone tym osobom.

82. Jak zauważono wyżej, w podpunkcie 76b, jeżeli osiągnięto porozumienie polubowne przed wyczerpaniem wewnętrznych środków odwoławczych, jest sprawą normalną, że właściwe organy zażądają, jako warunku wykonania porozumienia, aby dana osoba zrzekła się prawa dochodzenia w drodze krajowych środków odwoławczych, które mogą wciąż istnieć w zakresie kwestii objętych porozumieniem. Bez takiego zrzeczenia się późniejsza decyzja sądowa może uniemożliwić właściwym organom stosowanie porozumienia. W związku z tym w rozumieniu ustępu 5, jeżeli osoba, której zostało przedłożone porozumienie polubowne wcielające w życie wyrok arbitrażowy, nie zgodzi się na zrzeczenie się

prawa do krajowych prawnych środków odwoławczych, to należy uznać, że osoba ta nie zaakceptowała porozumienia.

83. Wyrok arbitrażowy jest wiążący tylko w odniesieniu do konkretnych kwestii przedłożonych do arbitrażu. Mimo że nic nie stoi na przeszkodzie, aby właściwe organy na podstawie takiej decyzji rozstrzygały inne podobne sprawy (w tym sprawy dotyczące tych samych osób, lecz innych okresów podatkowych), to jednak nie ma takiego obowiązku i każde państwo ma prawo zastosować odrębną metodę regulowania tych innych spraw.

84. Niektóre państwa mogą upoważnić właściwe organy do odstąpienia od wyroku arbitrażowego, pod warunkiem że uzgodnią one inne rozwiązanie (jest to dozwolone na przykład na podstawie artykułu 12 konwencji arbitrażowej Unii Europejskiej). Państwa chcące tak postąpić mogą zmodyfikować trzecie zdanie ustępu w sposób następujący:

„[…] Jeżeli osoba, której sprawa bezpośrednio dotyczy, nie zaakceptuje porozumienia polubownego wykonującego wyrok arbitrażowy i jeżeli właściwe organy i osoby, których sprawa bezpośrednio dotyczy, nie uzgodnią odrębnego uregulowania w ciągu sześciu miesięcy od zakomunikowania im wyroku, to ten wyrok będzie wiążący dla obu umawiających się państw i będzie wykonany bez względu na terminy przewidziane przez prawo wewnętrzne tych państw".

85. Zgodnie z ostatnim zdaniem ustępu 5 sposoby zastosowania postępowania polubownego będą wyczerpane w drodze porozumienia polubownego. Niektóre z jego aspektów mogą być również objęte w samym artykule bądź w protokole lub w drodze wymiany not dyplomatycznych. Bez względu na formę porozumienia powinno ono ustalić normy strukturalne i proceduralne obowiązujące przy stosowaniu ustępu, uwzględniając fakt, że wymaga on, aby wyrok arbitrażowy wiązał oba państwa. Najlepiej, aby to porozumienie było zredagowane jednocześnie z konwencją, tak aby było podpisane i stosowane niezwłocznie, gdy ustęp wejdzie w życie. Również ważne jest, aby porozumienie zawierające szczegóły proceduralne stosowane przy przedłożeniu do arbitrażu kwestii nierozstrzygniętych było opublikowane. W aneksie znajduje się model porozumienia, jak również komentarz do zawartych w nim norm proceduralnych.

Wykorzystanie innych uzupełniających mechanizmów regulowania sporów

86. Bez względu na to, czy ustęp 5 jest lub nie jest włączony do konwencji, lub czy arbitraż jest lub nie jest zastosowany zgodnie z procedurą opisaną wyżej, w punkcie 69, jest oczywiste, że uzupełniające mechanizmy rozstrzygania sporów inne niż arbitraż mogą być zastosowane doraźnie jako część postępowania polubownego. W przypadku niezgodności stanowisk obu właściwych organów celowe

może być odwołanie się do mediatora, który pomoże wyjaśnić sporne kwestie. W takich sytuacjach jego rola polega na wysłuchaniu punktu widzenia stron i wyrażeniu własnej opinii na temat słabych i mocnych stron argumentów każdej ze stron. To pomaga każdej stronie lepiej zrozumieć jej własne stanowisko oraz stanowisko strony drugiej. Niektóre administracje podatkowe z powodzeniem stosują mediacje w celu rozwiązania sporów wewnętrznych i rozszerzenie takich technik na postępowanie polubowne mogłoby być użyteczne.

87. Jeżeli kwestia dotyczy wyłącznie faktów, sprawa może być powierzona ekspertowi, którego mandat polegałby na dokonaniu niezbędnych ustaleń faktycznych. Często dokonuje się to w trakcie postępowania sądowego, w którym spory dotyczące faktów przedkładane są niezależnej stronie dokonującej ustaleń w odniesieniu do faktów, których wyniki są następnie przedkładane sądom. W przeciwieństwie do mechanizmu rozstrzygania sporów, ustalonego w ustępie 5, te procedury nie są wiążące dla stron, lecz tym bardziej mogą być pomocne w podjęciu decyzji, zanim dana kwestia będzie musiała być przedłożona arbitrażowi na mocy tego ustępu.

III. Wzajemne oddziaływanie postępowania polubownego i mechanizmu rozstrzygania sporów przewidzianego Układem Ogólnym w sprawie Handlu Usługami

88. Stosowanie Układu Ogólnego w sprawie Handlu Usługami (General Agreement on Trade in Services, GATS), który wszedł w życie dnia 1 stycznia 1995 r. i który podpisały wszystkie państwa członkowskie, wywołuje szczególny niepokój w zakresie postępowania polubownego.

89. Ustęp 3 artykułu XXII GATS przewiduje, że spory dotyczące artykułu XVII Układu odnoszące się do zasady traktowania narodowego nie mogą być rozstrzygane według mechanizmu rozstrzygania sporów przewidzianego w artykułach XXII i XXIII Układu, jeżeli kwestionowane zarządzenia „mieszczą się w zakresie międzynarodowej umowy zawartej między nimi w celu unikania podwójnego opodatkowania" (na przykład konwencja podatkowa). Jeżeli istnieje rozbieżność stanowisk w kwestii, czy dane zarządzenie „mieści się w zakresie" takiej międzynarodowej umowy, to dalsza część ustępu 3 przewiduje, że jedno lub drugie państwo członkowskie zaangażowane w spór będzie mogło przedstawić sprawę Radzie do spraw Handlu Usługami, która przedłoży sprawę do arbitrażu. Przypis do ustępu 3 zawiera jednak ważny wyjątek: jeżeli spór dotyczy umowy międzynarodowej istniejącej już w momencie wejścia w życie porozumienia, sprawy nie mogą być przedkładane Radzie do spraw Handlu Usługami, chyba że oba państwa tak między sobą uzgodnią.

90. Ustęp ten porusza dwie szczególne kwestie dotyczące konwencji podatkowych.

91. Po pierwsze, przypis do tego ustępu przewiduje inne traktowanie konwencji podatkowych zawartych przed wejściem w życie GATS i po wejściu w życie tego Układu, co może być uznane za niewłaściwe, zwłaszcza gdy konwencja obowiązująca w momencie wejścia w życie GATS została następnie renegocjowana lub przyjęty został później protokół, dodany do obowiązującej już konwencji.

92. Po drugie, określenie „mieści się w zakresie" jest samo w sobie dwuznaczne, o czym świadczy fakt, że ustęp 3 artykułu XXII GATS przewiduje zarówno procedurę arbitrażową, jak i klauzulę zwalniającą istniejące wcześniej konwencje od jego stosowania przy rozstrzyganiu sporów dotyczących jego interpretacji. O ile wydaje się jasne, że państwo nie może twierdzić w dobrej wierze[1], że działanie dotyczące podatku, do którego nie ma zastosowania żaden przepis żadnej konwencji podatkowej, wchodzi w zakres tej konwencji, o tyle nie jest jasne, czy zdanie to obejmuje wszystkie działania dotyczące podatków, które są objęte przez ogół postanowień konwencji podatkowej lub tylko przez niektóre jej postanowienia.

93. Umawiające się państwa mogą chcieć uniknąć takich trudności przez dwustronne rozszerzenie stosowania przypisu do ustępu 3 artykułu XXII GATS na konwencje zawarte po wejściu w życie GATS. Takie dwustronne rozszerzenie mogłoby uzupełnić wynikające z GATS zobowiązania umawiających się państw, w żadnym razie nie naruszając tych zobowiązań; rozszerzenie to można zamieścić w konwencji przez dołączenie następującego postanowienia:

„W rozumieniu ustępu 3 artykułu XXII (Konsultacja) Układu Ogólnego w sprawie Handlu Usługami umawiające się państwa zgadzają się, że bez względu na postanowienia tego ustępu każdy spór między nimi dotyczący kwestii, czy dane działanie mieści się w zakresie niniejszej konwencji, może być przedłożony Radzie do spraw Handlu Usługami, jak postanawia ten ustęp, jedynie za zgodą obu umawiających się państw. Wszelki spór dotyczący interpretacji tego ustępu będzie rozstrzygany w myśl ustępu 3 artykułu 25 (Postępowanie polubowne) lub – w razie nieosiągnięcia porozumienia w taki sposób – w myśl każdej innej procedury uzgodnionej przez oba umawiające się państwa".

94. Problemy podobne do wyżej omawianych mogą powstać w związku z innymi dwustronnymi lub wielostronnymi umowami dotyczącymi handlu lub inwestycji. Umawiające się państwa mają swobodę uzupełnienia w toku dwustron-

[1] Obowiązek stosowania i interpretowania traktatów w dobrej wierze jest wyraźnie wyrażony w artykułach 26 i 31 wiedeńskiej Konwencji o prawie traktatów; wyjątek przewidziany w ustępie 3 artykułu XXII GATS ma zastosowanie tylko do sporów w dobrej wierze.

nych negocjacji sugerowanego wyżej postanowienia w taki sposób, aby kwestie dotyczące podatków objętych przez ich dwustronne konwencje podatkowe były regulowane raczej w drodze postępowania polubownego niż za pomocą mechanizmu rozstrzygania sporów wynikającego z takich umów.

Uwagi do komentarza

95. Węgry całkowicie nie podzielają interpretacji zawartej w punkcie 27 komentarza do artykułu 25 i nie mogą stosować postępowania polubownego, gdy sąd węgierski wydał już orzeczenie co do meritum tej samej sprawy.

Zastrzeżenia do artykułu

96. Odnośnie do ustępu 1 tego artykułu Turcja zgłasza zastrzeżenie, zgodnie z którym sprawa musi być przedłożona właściwemu organowi tego państwa w ciągu pięciu lat od upływu danego roku podatkowego. Jednakże, jeżeli zawiadomienie zostanie dokonane w ostatnim roku tego okresu, to żądanie musi być przedłożone w ciągu roku po dacie zawiadomienia.

97. Zjednoczone Królestwo zastrzega sobie własne stanowisko w sprawie ostatniego zdania ustępu 1, ponieważ stoi ono w sprzeczności z sześcioletnim okresem przedawnienia zawartym w jego wewnętrznym ustawodawstwie.

98. Chile, Grecja, Hiszpania, Meksyk, Polska, Portugalia, Słowacja, Szwajcaria i Włochy zastrzegają sobie własne stanowisko wobec drugiego zdania ustępu 2. Państwa te uważają, że stosowanie ulg i zwrotów w wyniku porozumień polubownych powinno być związane z terminami zawitymi, przewidzianymi w ich wewnętrznych ustawodawstwach.

99. Turcja zastrzega sobie własne stanowisko wobec drugiego zdania ustępu 2. Tureckie prawo podatkowe przewiduje, że zarówno zwrot podatku, jak i jego wymiar muszą być dokonane w ściśle określonym czasie. Zgodnie z tymi przepisami, jeżeli administracja podatkowa uzna wniosek o zwrot za dopuszczalny, to musi ona poinformować o tym podatnika, tak aby mógł on przedstawić roszczenie w ciągu roku od takiego zawiadomienia. Jeżeli podatnik przekroczy ten termin, roszczenie upada. Taka sama procedura ma zastosowanie do wyroków sądowych, na mocy których powinny być dokonane zwroty. Dlatego właśnie Turcja jest zobowiązana do ustalenia takiego samego terminu zawitego dla realizacji porozumień polubownych jak dla zwrotów. Z tego właśnie względu Turcja pragnie zastrzec sobie w obustronnych konwencjach określenie terminu zawitego.

100. Kanada zastrzega sobie prawo włączenia przepisu, o którym mowa w punkcie 10 komentarza do artykułu 9, który faktycznie ustala termin zawity, w granicach którego umawiające się państwo jest zobowiązane dokonać stosownej korekty w następstwie zwyżki zysków przedsiębiorstwa w drugim umawiającym się państwie.

101. Węgry zastrzegają sobie własne stanowisko w sprawie ostatniego zdania ustępu 1, ponieważ nie byłyby w stanie stosować postępowania polubownego w przypadku wniosku przedłożonego ich właściwemu organowi po upływie terminu przedłożenia przewidzianego przez ich ustawodawstwo wewnętrzne.

ANEKS

Modelowe porozumienie polubowne w sprawie arbitrażu

1. Poniższy tekst jest wzorem porozumienia, jaki właściwe organy będą mogły wykorzystać jako podstawę dla porozumienia polubownego w sprawie procedury arbitrażowej przewidzianej w ustępie 5 artykułu (zob. wyżej, punkt 85). Punkty od 2 do 43 niżej stanowią różne postanowienia porozumienia i w niektórych przypadkach proponują alternatywne sformułowanie. Właściwe organy mają oczywiście możliwość zmodyfikowania, dodania lub skreślenia jakiegokolwiek przepisu modelowego porozumienia przy zawieraniu własnego porozumienia dwustronnego.

Polubowne porozumienie w sprawie stosowania ustępu 5 artykułu 25

Właściwe organy [państwa A] i [państwa B] zawarły niniejsze porozumienie polubowne w celu ustalenia sposobów stosowania procedury arbitrażowej przewidzianej w ustępie 5 artykułu 25 [Konwencji…], która weszła w życie […]. Właściwe organy będą mogły zmodyfikować lub uzupełnić to porozumienie w drodze wymiany korespondencji.

1. Wniosek o przedłożenie sprawy do arbitrażu

Wniosek, aby sprawy nierozstrzygnięte wynikłe z porozumienia polubownego były przedłożone do arbitrażu zgodnie z ustępem 5 artykułu 25 konwencji (wniosek o arbitraż), powinien być sformułowany pisemnie i przesłany jednemu z właściwych organów. Wniosek powinien zawierać dostateczne informacje niezbędne do opisania sprawy. Do wniosku powinno być dołączone pisemne oświadczenie każdej z osób, która albo go sformułowała, albo której sprawa bezpośrednio dotyczy, wskazujące, że w danej sprawie przez sąd lub trybunał administracyjny jednego z państw nie była wydana żadna decyzja. Właściwy organ powinien przesłać

kopię takiego wniosku i towarzyszących mu dokumentów drugiemu właściwemu organowi w terminie 10 dni, licząc od daty otrzymania wniosku.

2. Termin przedłożenia sprawy do arbitrażu

Wniosek o arbitraż może być przedłożony po upływie dwóch lat, licząc od dnia, w którym sprawa przedłożona właściwemu organowi jednego umawiającego się państwa na podstawie ustępu 1 artykułu 25 została również przedłożona właściwemu organowi drugiego państwa. W związku z tym uważać się będzie, że sprawa została przedłożona właściwemu organowi drugiego państwa tylko wówczas, jeżeli zostały przedłożone następujące informacje i dokumenty: [konieczne informacje i dokumenty będą wymienione w porozumieniu].

3. Mandat

Właściwe organy powinny uzgodnić kwestie, które powinny być rozstrzygnięte przez komisję arbitrażową, i zakomunikować je pisemnie osobie, która przedłożyła wniosek o arbitraż w terminie trzech miesięcy od daty otrzymania tego wniosku o arbitraż przez oba właściwe organy. Taki dokument będzie stanowił „mandat" w danej sprawie. Bez względu na poniższe ustępy niniejszego porozumienia, właściwe organy mogą również zamieścić w mandacie normy proceduralne, które uzupełniają lub które są odrębne od włączonych w tych ustępach i które mogą dotyczyć innych spraw, jakie będą uznane za właściwe.

4. Uchybienie obowiązkowi przekazania mandatu

Jeżeli mandat nie został zakomunikowany osobie, która przedłożyła wniosek o arbitraż w terminie określonym wyżej w ustępie 3, to ta osoba i właściwe organy mogą w ciągu miesiąca przekazać sobie pisemnie listę kwestii do rozstrzygnięcia w drodze arbitrażu. Wszystkie przekazane w ciągu tego okresu listy stanowić będą mandat tymczasowy. W ciągu następnego miesiąca po mianowaniu wszystkich arbitrów, zgodnie z ustępem 5 poniżej, arbitrzy zakomunikują właściwym organom i osobie, która przedłożyła wniosek o arbitraż, poprawioną tymczasową wersję mandatu na podstawie przekazanych wspomnianych wyżej list. W ciągu miesiąca od otrzymania poprawionej wersji właściwe organy będą miały możliwość uzgodnienia odrębnego mandatu i przekazania go pisemnie arbitrom i osobie, która przedłożyła wniosek o arbitraż. Jeżeli ten termin będzie poszanowany, to odrębny mandat będzie stanowił mandat dla danej sprawy. Jeżeli w ciągu tego terminu właściwe organy nie uzgodniły nowego mandatu i nie obwieściły go w formie pisemnej, to zmieniona wersja tymczasowego mandatu przygotowanego przez arbitrów będzie stanowiła mandat w danej sprawie.

5. Wybór arbitrów

W terminie trzech miesięcy po otrzymaniu mandatu przez osobę, która przedłożyła wniosek o arbitraż, lub jeżeli ma zastosowanie ustęp 4, w terminie czterech

miesięcy następujących po otrzymaniu przez oba właściwe organy wniosku o arbitraż, każdy właściwy organ mianuje jednego arbitra. W ciągu dwóch miesięcy następujących po ostatniej z tych nominacji ci arbitrzy mianują trzeciego arbitra, który będzie działał jako Przewodniczący. Jeżeli jeden lub więcej arbitrów nie zostali wybrani w przewidzianym terminie, to będą musieli być mianowani przez Dyrektora Centrum Polityki i Administracji Podatkowej OECD w terminie 10 dni następujących po otrzymaniu jednego wniosku przedłożonego w tym względzie przez osobę, która poprosiła o arbitraż. Taka sama procedura będzie miała zastosowanie z niezbędnymi dostosowaniami, jeżeli z jakiegokolwiek powodu należy wymienić arbitra po rozpoczęciu postępowania arbitrażowego. Jeżeli mandat nie postanawia inaczej, wynagrodzenie wszystkich arbitrów […] [sposób wynagrodzenia powinien być tu opisany; jedną z możliwości mogłoby być odwołanie się do metody stosowanej w kodeksie postępowania konwencji arbitrażowej Unii Europejskiej].

6. Uproszczona procedura arbitrażowa

Jeżeli właściwe organy tak postanowią, w mandacie (pod warunkiem że nie został on uzgodniony po dokonaniu wyboru arbitrów zgodnie z ustępem 4 wyżej) do każdej sprawy bez względu na ustępy 5, 11, 15, 16 i 17 niniejszego porozumienia mają zastosowanie następujące normy:

a. W ciągu miesiąca następującego po otrzymaniu mandatu przez osobę, która przedłożyła wniosek o arbitraż, oba właściwe organy za obopólną zgodą mianują jednego arbitra. Jeżeli pod koniec tego terminu arbiter nie został wybrany, arbiter będzie mianowany przez Dyrektora Centrum Polityki i Administracji Podatkowej w ciągu 10 dni od otrzymania wniosku przedłożonego w tym celu przez osobę, o której mowa w ustępie 1. Wynagrodzenie arbitra będzie ustalane jak następuje […] [sposób wynagrodzenia powinien być opisany tutaj; jedną z możliwości powinno być odwołanie się do metod wskazanych w kodeksie postępowania konwencji arbitrażowej Unii Europejskiej].
b. W ciągu dwóch miesięcy od wyznaczenia arbitra każdy właściwy organ przedłoży pisemnie arbitrowi własną odpowiedź na kwestie zawarte w mandacie.
c. W ciągu jednego miesiąca od otrzymania ostatniej z odpowiedzi od właściwych organów, arbiter rozstrzygnie każdą kwestię zawartą w mandacie zgodnie z jedną z dwóch odpowiedzi otrzymanych od właściwych organów w odniesieniu do danej kwestii. Poinformuje on właściwy organ o dokonaniu wyboru z krótkim uzasadnieniem. Taka decyzja będzie zastosowana zgodnie z ustępem 19.

7. Kwalifikacje i wybór arbitrów

Każda osoba, w tym urzędnik państwowy umawiającego się państwa, może być mianowana arbitrem, jeżeli dana osoba nie była zaangażowana w poprzednich stadiach sprawy, które doprowadziły do arbitrażu. Arbiter będzie uważany za

mianowanego, gdy list potwierdzający taką nominację został podpisany zarówno przez osobę lub osoby, które mają uprawnienia do mianowania takiego arbitra, jak i przez samego arbitra.

8. Przekazywanie informacji i poufność

Jedynie na potrzeby stosowania postanowień artykułów 25 i 26 i wewnętrznych ustaw umawiających się państw w odniesieniu do przekazywania i poufności informacji dotyczących sprawy, która doprowadziła do postępowania arbitrażowego, każdy arbiter będzie mianowany jako upoważniony przedstawiciel właściwego organu, który go wyznaczył, lub jeżeli dany arbiter nie został wyznaczony wyłącznie przez jeden właściwy organ, to jako upoważniony przedstawiciel właściwego organu umawiającego się państwa, któremu najpierw została przedstawiona sprawa prowadząca do arbitrażu. W rozumieniu tego porozumienia, gdy sprawa prowadząca do arbitrażu została pierwotnie i jednoznacznie przedłożona obu właściwym organom, to „właściwy organ umawiającego się państwa, któremu sprawa prowadząca do arbitrażu była pierwotnie przedłożona" oznacza właściwy organ, o którym mowa w ustępie 1 artykułu 25.

9. Uchybienie obowiązkowi przekazania informacji we właściwym terminie

Bez względu na ustępy 5 i 6, jeżeli obydwa właściwe organy uzgodnią, że dana kwestia nie mogła być rozstrzygnięta w terminie dwóch lat przewidzianym w ustępie 5 artykułu 25 głównie z tego powodu, że osoba bezpośrednio zaangażowana w sprawę nie przedłożyła we właściwym czasie koniecznych informacji, wówczas mogą one opóźnić mianowanie arbitra o okres równy takiemu opóźnieniu.

10. Normy dotyczące procedury i postępowania dowodowego

Zgodnie z tym porozumieniem i mandatem arbitrzy ustalają takie normy proceduralne i stosowane w zakresie gromadzenia dowodów, jakie uznają za konieczne dla sprostania kwestiom postawionym w mandacie. Będą oni mieli dostęp do wszelkich niezbędnych informacji umożliwiających ustosunkowanie się do kwestii przedłożonych do arbitrażu, w tym do informacji poufnych. Jeżeli właściwe organy nie uzgodnią inaczej, wszelkie informacje, jakie nie były dostępne obu właściwym organom przed otrzymaniem przez oba organy wniosku o arbitraż, nie będą wzięte pod uwagę przy podejmowaniu decyzji.

11. Udział osoby, która przedłożyła wniosek o arbitraż

Osoba, która przedłożyła wniosek o arbitraż bezpośrednio lub za pośrednictwem jej przedstawicieli, przedkłada swoje stanowisko arbitrom pisemnie w takim samym zakresie, w jakim może to uczynić w czasie procedury polubownej. Ponadto przy zgodzie arbitrów, osoba ta może przedstawić swoje stanowisko ustnie w trakcie procedury arbitrażowej.

12. Organizacja logistyczna

Jeżeli właściwe organy nie uzgodnią inaczej, właściwy organ, któremu pierwotnie została przedstawiona sprawa prowadząca do arbitrażu, będzie odpowiedzialny za wszelkie sprawy logistyczne, związane z posiedzeniami komisji arbitrażowej, i zapewni personel administracyjny niezbędny dla prowadzenia postępowania arbitrażowego. Ten personel administracyjny będzie zależał wyłącznie od Przewodniczącego Komisji Arbitrażowej we wszystkich sprawach związanych z danym postępowaniem.

13. Koszty

Jeżeli właściwe organy nie postanowią inaczej:

a. Każdy właściwy organ i osoba, która zażądała arbitrażu, ponoszą koszty związane z ich własnym udziałem w postępowaniu arbitrażowym (w tym koszty podróży i koszty związane z przygotowaniem i prezentacją własnego stanowiska).

b. Każdy właściwy organ ponosi koszty wynagrodzenia arbitra, którego sam wyznaczył, lub arbitra wyznaczonego przez Dyrektora Centrum Polityki i Administracji Podatkowej OECD, jak również koszty podróży, telekomunikacji i koszty sekretariatu.

c. Wynagrodzenie innych arbitrów, jak również koszty podróży, telekomunikacji i sekretariatu będą podzielone w częściach równych między oba umawiające się państwa.

d. Koszty związane z posiedzeniami komisji arbitrażowej i personelu administracyjnego niezbędnego do prowadzenia postępowania arbitrażowego będą ponoszone przez właściwy organ, któremu została przedłożona pierwotnie sprawa prowadząca do arbitrażu lub, jeżeli została przedłożona w obu państwach, będą podzielone w częściach równych.

e. Wszelkie inne koszty (w tym związane z tłumaczeniami, nagrywaniem i przepisywaniem obrad), stanowiące wydatki, jakie oba właściwe organy zgodziły się ponosić, będą pokryte w częściach równych przez oba umawiające się państwa.

14. Stosowanie zasad prawnych

Arbitrzy powinni się wypowiedzieć w kwestiach przedłożonych do arbitrażu zgodnie ze stosowanymi postanowieniami konwencji i z zastrzeżeniem tych postanowień zgodnie z ustawodawstwem wewnętrznym umawiających się państw. Kwestie dotyczące interpretacji będą rozstrzygane przez arbitrów w świetle zasad interpretacji zawartych w artykułach od 31 do 39 wiedeńskiej Konwencji o prawie traktatów, uwzględniając komentarz do Modelowej konwencji podatkowej OECD okresowo zmienianego, jak wyjaśniają to ustępy od 28 do 36.1 wstępu do Modelowej konwencji podatkowej. Decyzje dotyczące stosowania zasady pełnej konkurencji powinny być podejmowane w świetle Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych.

Arbitrzy będą ponadto brali pod uwagę wszelkie inne źródła, jakie właściwe organy mogą wyraźnie wymienić w mandacie.

15. Wyrok arbitrażowy

Jeżeli wyznaczono więcej arbitrów, wyrok arbitrażowy będzie podejmowany przez tych arbitrów zwykłą większością głosów. Jeżeli nie postanowiono inaczej w mandacie, wyrok komisji arbitrażowej wydawany jest pisemnie i wskazuje zasady prawne, na których się opiera, oraz uzasadnienie. Za zezwoleniem osoby, która złożyła wniosek o arbitraż, i obu właściwych organów, wyrok będzie wydany publicznie w formie pisemnej bez wymieniania stron lub jakichkolwiek szczegółów, które mogłyby ujawnić ich tożsamość, z zaznaczeniem, że wyrok nie ma znaczenia precedensowego.

16. Terminy przekazania wyroku arbitrażowego

Wyrok arbitrażowy powinien być przekazany właściwym organom i osobie, która złożyła wniosek o arbitraż w terminie sześciu miesięcy, licząc od dnia, w którym Przewodniczący zawiadomił pisemnie właściwe organy i osobę, która złożyła wniosek o arbitraż, że otrzymał wszystkie informacje niezbędne do rozpoczęcia rozpatrywania sprawy. Bez względu na pierwszą część tego ustępu, jeżeli w jakimkolwiek momencie w trakcie dwóch miesięcy, poczynając od dnia, w którym wyznaczony został ostatni arbiter, Przewodniczy za zgodą jednego z właściwych organów poinformuje pisemnie drugi właściwy organ i osobę, która złożyła wniosek o arbitraż, że nie otrzymał wszystkich informacji niezbędnych do rozpoznania sprawy, wówczas:

a. jeżeli Przewodniczący otrzyma niezbędne informacje w ciągu dwóch miesięcy od dnia, w którym zawiadomienie zostało wysłane, wyrok arbitrażowy powinien być przekazany właściwym organom i osobie, która złożyła wniosek o arbitraż w terminie sześciu miesięcy, licząc od dnia, w którym informację otrzymał Przewodniczący, i
b. jeżeli Przewodniczący nie otrzymał koniecznych informacji w terminie dwóch miesięcy od dnia, w którym zawiadomienie zostało przekazane, wyrok arbitrażowy powinien, jeżeli właściwe organy nie zdecydują inaczej, być podjęty bez uwzględnienia tych informacji, nawet jeżeli Przewodniczący otrzyma je później, i ten wyrok powinien być przekazany właściwym organom i osobie, która złożyła wniosek o arbitraż w terminie ośmiu miesięcy, licząc od dnia, w którym zawiadomienie zostało wysłane.

17. Uchybienie obowiązkowi przekazania wyroku w wymaganym terminie

Jeżeli taki wyrok nie został przekazany właściwym organom w terminie przewidzianym w ustępach 6c lub 16, to właściwe organy mogą uzgodnić przedłużenie tego terminu na okres nieprzekraczający sześciu miesięcy lub jeżeli nie uczynią tego w ciągu miesiąca, poczynając od końca okresu, o którym mowa w ustępach

6c lub 16, muszą one mianować jednego lub więcej nowych arbitrów zgodnie z ustępem 5 lub ustępem 6a, zależnie od przypadku.

18. Wyrok ostateczny

Wyrok arbitrażowy jest ostateczny, chyba że nie może być stosowany przez sądy umawiających się państw z powodu pogwałcenia ustępu 5 artykułu 25 lub każdej innej normy proceduralnej włączonej do mandatu lub w niniejszym porozumieniu, które mogłoby mieć racjonalnie wpływ na ten wyrok. Jeżeli wydaje się, że wyrok nie może być zastosowany ze względu na jedną z tych przyczyn, wówczas wniosek o arbitraż i postępowanie arbitrażowe będą musiały być uznane za niebyłe (z wyjątkiem ustępów: 8 „Przekazywanie informacji i poufność", i 13 „Kwoty").

19. Wykonanie wyroku arbitrażowego

Właściwe organy wykonają wyrok arbitrażowy w ciągu sześciu miesięcy od zakomunikowania im wyroku przez osiągnięcie polubownego porozumienia w sprawie, która doprowadziła do arbitrażu.

20. Przypadek, gdy nie został podjęty żaden wyrok arbitrażowy

Bez względu na ustępy 6, 15, 16 i 17, jeżeli w każdym momencie po przedłożeniu organom i osobie, która przedłożyła wniosek o arbitraż, właściwe organy poinformują pisemnie arbitrów i osobę, która przedłożyła wniosek o arbitraż, że rozstrzygnęły wszelkie nierozstrzygnięte kwestie opisane w mandacie, sprawa będzie uznana za rozstrzygniętą w ramach postępowania polubownego i żaden wyrok arbitrażowy nie będzie mógł być wydany.

To porozumienie ma zastosowanie do każdego wniosku o arbitraż sformułowanego zgodnie z ustępem 5 artykułu 25 konwencji, gdy taki przepis wejdzie w życie.

[Data podpisania porozumienia]

[Podpis właściwego organu każdego umawiającego się państwa]

Ogólna metoda porozumienia modelowego

2. Jeżeli chodzi o strukturę postępowania arbitrażowego stosowaną w celu uzupełnienia postępowania polubownego, przyjęte mogą być liczne metody. Jedna z nich, określana jako „metoda opinii niezależnej", mogłaby polegać na tym, że strony przedkładają arbitrom fakty i argumenty, zgodnie z obowiązującym ustawodawstwem, a ci dochodzą do swojej własnej niezależnej decyzji opartej na uzasadnionej analizie pisemnej konkretnych faktów i stosownych źródeł prawnych.

3. Inna metoda, zwana „ostatnia najlepsza oferta" lub „ostateczna oferta arbitrażu", polegałaby na poproszeniu każdego właściwego organu o przedłożenie komisji arbitrażowej propozycji rozstrzygnięcia problemu i aby jej członkowie wybrali jedną z nich. Między tymi dwiema metodami istnieje wielka różnorodność możliwych wariantów. Arbitrzy mogliby na przykład osiągnąć niezależną decyzję bez obowiązku przedkładania wyroku pisemnego, lecz jedynie swoich wniosków. Najwłaściwsza metoda będzie zależeć w pewnej mierze od rodzaju kwestii do rozstrzygnięcia.

4. Powyższe modelowe porozumienie jest oparte na metodzie „opinii niezależnej", która jest procedurą powszechnie stosowaną, lecz w uznaniu faktu, że liczne sprawy, szczególnie te, które głównie dotyczą sytuacji faktycznych, mogłyby być traktowane w sposób odrębny, przewiduje ona również postępowanie alternatywne zwane „uproszczonym" oparte na „ostatniej najlepszej ofercie" lub na metodzie „ostatecznej oferty arbitrażu". Właściwe organy mogą się porozumieć i odwołać do procedury uproszczonej do każdej sprawy oddzielnie; właściwe organy mogą oczywiście zastosować połączoną metodę; zastosować metodę uproszczoną jako procedurę powszechnie stosowaną i opinię niezależną jako możliwą do zastosowania w pewnych okolicznościach lub ograniczyć się tylko do jednej z dwóch metod.

Wniosek o arbitraż

5. Ustęp 1 modelowego porozumienia przewiduje sposób, w jaki wniosek o arbitraż powinien być przedłożony pisemnie jednemu z właściwych organów zaangażowanych w sprawę, który następnie powinien poinformować o tym drugi właściwy organ w terminie 10 dni po otrzymaniu wniosku.

6. W celu ustalenia, czy zostały spełnione warunki zawarte w ustępie 5 artykułu 25 (zob. punkt 76 komentarza do artykułu), do wniosku należy dołączyć oświadczenie, stwierdzające, że nie została podjęta żadna decyzja przez sądy lub trybunały administracyjne jednego lub drugiego umawiającego się państwa.

7. Ponieważ postępowanie arbitrażowe stanowi przedłużenie postępowania polubownego i jest przeznaczone do rozpatrywania spraw, które nie mogą być rozstrzygnięte tą drogą polubowną, byłoby niestosowne żądać od osoby składającej wniosek opłaty za taki wniosek lub żądać zwrotu kosztów poniesionych przez właściwe organy w trakcie postępowania arbitrażowego. W przeciwieństwie do wniosków podatników odnośnie do wstępnych decyzji lub innego rodzaju wstępnych porozumień, przy których opłaty mogą być czasami wymagane, rozstrzyganie sporów między umawiającymi się państwami należy do obowiązku tych państw, które na ogół powinny ponosić koszty.

8. Wniosek o arbitraż nie może być przedłożony przed upływem dwóch lat od dnia, w którym sprawa prowadząca do porozumienia polubownego przedłożona właściwemu organowi umawiającego się państwa została przedłożona właściwemu organowi drugiego umawiającego się państwa. Ustęp 2 modelowego porozumienia postanawia, że w związku z tym sprawa będzie uważana za przedłożoną właściwemu organowi tego drugiego państwa tylko wówczas, jeżeli informacje wymienione w tym ustępie zostały dostarczone. Ten ustęp powinien tym samym zawierać listy informacji i dokumentów niezbędnych do wszczęcia postępowania polubownego.

Mandat

9. Ustęp 3 porozumienia modelowego nawiązuje do „Mandatu", który jest dokumentem, zawierającym kwestie, które powinny być rozstrzygnięte przez arbitrów. Ustala on podstawy prawne kwestii, które powinna rozstrzygnąć komisja arbitrażowa. Powinien być zredagowany przez właściwe organy, które mogą zechcieć skonsultować w związku z tym osobę, która złożyła wniosek o arbitraż. Jeżeli właściwe organy nie mogą uzgodnić mandatu w okresie przewidzianym w ustępie 3, konieczne będzie ustalenie mechanizmu pozwalającego, aby procedura była kontynuowana. Ustęp 4 przewiduje zresztą taką ewentualność.

10. Chociaż mandat na ogół ogranicza się do konkretnej kwestii, lub nawet zbioru kwestii, to z uwagi na istotę sprawy i całokształt powiązań, jakie mogą istnieć między nimi, właściwe organy mogą sformułować mandat w taki sposób, aby całokształt sprawy był przedłożony do arbitrażu (a nie tylko niektóre konkretne kwestie).

11. Jeżeli właściwe organy nie uzgodnią inaczej, w mandacie powinny być stosowane normy przewidziane w modelowym porozumieniu. Jest więc możliwe, że właściwe organy za pomocą tego mandatu odstąpią od jednej lub od drugiej normy lub przewidzą normy uzupełniające dla danej konkretnej sprawy.

Procedura uproszczona

12. Normalna procedura przewidziana przez porozumienie modelowe pozwala zbadać kwestie dotyczące prawa lub faktów, jak również połączone kwestie prawa i faktów. Na ogół ważne jest, aby arbitrzy mogli przedstawić uzasadnienie ich decyzji. W celu upewnienia się, że decyzja będzie przyjęta, ważne może być przedstawienie metody, która pozwala to osiągnąć.

13. Jednakże w niektórych przypadkach nieuregulowane mogą być kwestie głównie natury faktycznej; decyzja może po prostu polegać na zwykłym wyłożeniu kwestii proceduralnej, na przykład ustalenie kwoty korekty dochodu i podliczeń

odnośnych stron powiązanych. Takie okoliczności często będą powstawać w przypadkach cen transferowych, w których nierozwiązanym problemem może być po prostu ustalenie ceny transferowej lub zespołu cen wolnorynkowych; istnieją jednak i inne sprawy dotyczące cen transferowych, które powodują złożone kwestie faktyczne; istnieją również sprawy, w których może mieć zastosowanie analogiczna zasada, na przykład ustalenie istnienia zakładu. W innych sprawach decyzja może polegać na zwykłym wyłożeniu faktów, do których właściwe organy będą następnie stosować właściwe zasady. Ustęp 5 modelowego porozumienia zawiera procedurę uproszczoną, którą właściwe organy mogą stosować dla tego rodzaju spraw. Taka procedura, która będzie przeważać nad innymi normami proceduralnymi ustalonymi w modelowym porozumieniu, odpowiada metodzie zwanej „ostatnia najlepsza oferta" lub „ostateczna oferta arbitrażu", metodzie, którą każdy właściwy organ powinien zaproponować arbitrowi wspólnie mianowanemu, to jest własną odpowiedź na kwestie wyłożone w mandacie, a arbiter dokonuje wyboru jednej z przedłożonych mu odpowiedzi. Właściwe organy mogą, jak w przypadkach większości norm proceduralnych, zmienić lub uzupełnić tę uproszczoną procedurę w formie mandatu dla danej sprawy.

Wybór arbitrów

14. Ustęp 5 modelowego porozumienia opisuje procedurę stosowaną przy wyborze arbitrów, chyba że mandat zredagowany dla konkretnej sprawy postanawia inaczej (na przykład jeżeli jest stosowana procedura uproszczona opisana w poprzednim ustępie lub jeżeli postanawia się, że każdy właściwy organ może mianować kilku arbitrów). Jednakże na ogół oba właściwe organy będą mogły mianować tylko jednego arbitra. Właściwe organy będą musiały mianować nowego arbitra w ciągu trzech miesięcy po otrzymaniu mandatu przez osobę, która zażądała arbitrażu (ten termin może być zmieniony, gdy właściwe organy nie osiągną porozumienia w sprawie mandatu w wymaganym terminie). Wybrani w ten sposób arbitrzy wybiorą Przewodniczącego, który będzie musiał być mianowany w ciągu dwóch miesięcy od dokonania ostatniej z pierwotnych nominacji. Jeżeli właściwe organy nie mianują arbitra w wymaganym terminie, ustęp postanawia, że nominacji dokona Dyrektor Centrum Polityki i Administracji Podatkowej OECD. Właściwe organy mogą oczywiście przewidzieć inną metodę, aby stawić czoła takim wyjątkowym sytuacjom, wydaje się jednak ważne, aby przewidzieć niezależne ciało do dokonania nominacji w celu rozwiązania sytuacji impasowej w trakcie wyboru arbitrów.

15. Nie ma potrzeby, aby porozumienie określało jakieś szczególne kwalifikacje arbitra, ponieważ w interesie właściwych organów jest posiadanie kwalifikowanych i stosownych osób, które będą działać w roli arbitrów, a w interesie arbitrów jest wybór Przewodniczącego o właściwych kwalifikacjach. Jednakże

możliwe może być ustalenie listy wykwalifikowanych osób w celu ułatwienia procedury związanej z dokonaniem nominacji. Tę funkcję może spełnić Komitet Spraw Podatkowych. Jest sprawą ważną, aby Przewodniczący posiadał doświadczenie w sprawach proceduralnych, postępowania dowodowego oraz w sprawach logistycznych, które mogą wyniknąć w trakcie postępowania arbitrażowego, oraz dobrą znajomość spraw podatkowych. Z faktu, że mianowani arbitrzy są przedstawicielami każdego umawiającego się państwa, może wynikać wiele korzyści, ponieważ mogą oni już posiadać znajomość tego rodzaju kwestii. Powinno więc być możliwe mianowanie do Komisji funkcjonariuszy państwowych, którzy nie byli bezpośrednio zaangażowani w sprawę. Powinno być jasne, że gdy tylko arbiter został mianowany w danej sprawie, jego zadaniem jest jej rozstrzyganie na zasadzie neutralnej i bezstronnej; nie może on też dalej bronić sprawy kraju, który go mianował.

16. Ustęp 9 modelowego porozumienia przewiduje, że mianowanie arbitrów może być opóźnione, gdy oba właściwe organy uzgodnią, że problem nie może być rozstrzygnięty w okresie dwóch lat, głównie z powodu braku współpracy osoby bezpośrednio związanej ze sprawą. W danym przypadku metoda zawarta w modelowym porozumienie polega na opóźnieniu mianowania arbitrów o okres równy opóźnieniu dla przedłożenia właściwych informacji. Jeżeli te informacje nie zostały jeszcze przedłożone, gdy przedstawiony został wniosek o arbitraż, termin odpowiadający okresowi opóźnienia w przedłożeniu informacji biegnie dalej do czasu, gdy takie informacje są ostatecznie dostarczone. Jeżeli jednak właściwe organy nie otrzymały informacji koniecznych do rozstrzygnięcia konkretnej sprawy, to nic nie stoi na przeszkodzie, aby rozstrzygnęli sprawę, opierając się na ograniczonych informacjach, które posiadają, odmawiając tym samym odwołania się do arbitrażu. Co więcej, porozumienie mogłoby postanawiać, że jeżeli w granicach dodatkowego terminu (na przykład 12 miesięcy) podatnik wciąż nie przekazał informacji niezbędnych do umożliwienia właściwym organom poprawnej oceny sprawy, to nie można byłoby już domagać się przedłożenia jej do arbitrażu.

Przekazywanie informacji a poufność

17. Jest sprawą ważną, aby arbitrzy mieli swobodny dostęp do informacji koniecznych do rozstrzygnięcia kwestii przedłożonych do arbitrażu, lecz jednocześnie, by były one poddane wymogom ścisłej poufności mającej zastosowanie do samych właściwych organów. Proponowana metoda dla zapewniania takiego rezultatu, włączona do ustępu 8 modelowego porozumienia, polega na tym, że arbitrzy stają się upoważnionymi przedstawicielami właściwych organów. Jednakże będzie ona miała jedynie związek ze stosowaniem właściwych postanowień konwencji (to znaczy artykuły 25 i 26) i przepisów krajowych umawiających się państw, które normalnie powinny obejmować sankcje stosowane w przypadku

podważenia poufności. Wyznaczenie arbitra jako upoważnionego przedstawiciela organu będzie na ogół potwierdzone w liście nominacyjnym; jeżeli ustawodawstwo krajowe stanowi inaczej lub jeżeli arbiter nie jest mianowany przez właściwy organ, będzie mogła być zastosowana inna metoda.

Normy postępowania procesowego i dowodowego

18. Najprostszym sposobem ustalenia norm postępowania dowodowego i innych norm procesowych, które nie zostały już ustalone w porozumieniu i mandacie, jest pozostawienie arbitrowi opracowania takich norm dla każdego przypadku oddzielnie. Będą oni mieli swobodę odwołania się do norm Międzynarodowej Izby Handlowej, która reguluje ogromną liczbę tych kwestii. Normy postępowania powinny jeszcze określać, że na ogół dowody dotyczące faktów, na których zespół arbitrów oprze własną decyzję, będą ustalone w czasie postępowania polubownego. Jedynie w szczególnych sytuacjach Komisja będzie upoważniona do badania kwestii dotyczących faktów, które nie zostały zbadane w czasie wstępnych etapów postępowania.

19. Tę metodę stosuje ustęp 10 modelowego porozumienia. Decyzje w sprawie dat posiedzeń arbitrażowych i ich formy podejmują arbitrzy, chyba że modelowe porozumienie lub mandat stanowi inaczej. Ponadto, nawet jeżeli arbitrzy mają dostęp do wszystkich informacji koniecznych dla rozstrzygnięcia kwestii, w tym informacji poufnych, informacje, które nie były dostępne właściwym organom, nie będą brane pod uwagę przez arbitrów, chyba że właściwe organy postanowią inaczej.

Udział podatnika w uzupełniającym postępowaniu rozstrzygania sporów

20. Ustęp 11 modelowego porozumienia przewiduje, że osoba ubiegająca się o arbitraż bezpośrednio lub za pośrednictwem przedstawiciela jest uprawniona do pisemnego przedłożenia arbitrom jej argumentów, a jeżeli wszyscy się zgodzą, to uprawniona jest do przedstawienia ich ustnie.

Postanowienia praktyczne

21. W związku z aktualnym funkcjonowaniem procedury arbitrażowej należy uzgodnić wiele postanowień natury praktycznej. Obejmują one takie kwestie, jak miejsce posiedzenia, język stosowany w trakcie postępowania, możliwość dokonywania tłumaczeń, redagowanie protokołów z posiedzeń, praktyczne szczegóły, takie jak prowadzenie archiwów itd.

22. Jeżeli chodzi o miejsce posiedzeń i kwestie logistyczne z tym związane, najprostszym rozwiązaniem będzie pozostawienie tych kwestii właściwemu organowi, któremu pierwotnie została przedłożona sprawa do arbitrażu. Ten właściwy

organ musi również zapewnić personel administracyjny, konieczny do prowadzenia postępowania arbitrażowego. Taka metoda jest zawarta w ustępie 12 modelowego porozumienia. Właściwy organ wykorzysta niewątpliwie do tego celu pomieszczenia i personel, którymi już dysponuje. Oba właściwe organy są jednakże upoważnione do innego uzgodnienia (na przykład organizując posiedzenie w innym miejscu, w którym będą uczestniczyć przedstawiciele organów i arbitrzy).

23. Personel administracyjny uczestniczący w postępowaniu arbitrażowym podlega wyłącznie Przewodniczącemu Zespołu Arbitrażowego we wszelkich kwestiach związanych z tym postępowaniem.

24. Język, w jakim będzie prowadzone postępowanie, i ułatwienia w zakresie tłumaczeń, jakie należy zapewnić, powinny być uregulowane w mandacie. Może jednak zaistnieć przypadek, w którym potrzeby w zakresie tłumaczeń lub sporządzenia protokołów z posiedzeń mogą powstać dopiero po rozpoczęciu posiedzeń. W takim przypadku właściwe organy są uprawnione do zawarcia w tym celu porozumienia. Przy braku takiego porozumienia arbitrzy mogą na wniosek jednego właściwego organu, zgodnie z ustępem 10 modelowego porozumienia, zapewnić takie tłumaczenie lub dokonywanie protokołów posiedzeń; koszty z tym związane będą musiały być poniesione przez stronę wnioskującą (zob. niżej, „Koszty").

25. Inne kwestie o praktycznym znaczeniu (na przykład przechowywanie i archiwizacja dokumentów) będą musiały być traktowane w taki sam sposób. Tak więc każda kwestia tego rodzaju będzie musiała być przedmiotem porozumienia między właściwymi organami (najlepiej włączonego do mandatu); w przypadku braku takiego porozumienia, powinny być przedmiotem decyzji arbitrów.

Koszty

26. W związku z postępowaniem arbitrażowym mogą powstać różne koszty i jasno powinno być określone, kto takie koszty poniesie. Ustęp 13 modelowego porozumienia, dotyczący tej kwestii, opiera się na następującej zasadzie: jeżeli właściwy organ lub osoba zaangażowana w sprawę jest w stanie kontrolować kwotę konkretnego kosztu, to jest ona zobowiązana ją ponieść, natomiast inne koszty powinny być poniesione w równych częściach przez oba właściwe organy.

27. Wydaje się więc logiczne postanowienie, aby każdy właściwy organ, jak również osoba, która przedłożyła wniosek o arbitraż, powinna pokryć koszty z tytułu własnego udziału w postępowaniu arbitrażowym. Powinno to objąć koszty własnych przedstawicieli podczas posiedzeń, jak również koszty związane z opracowaniem i przedstawieniem własnego stanowiska i argumentów, zarówno pisemnie, jak i ustnie.

28. Wynagrodzenie arbitrów będzie niewątpliwie stanowiło jeden z głównych kosztów postępowania arbitrażowego. Każdy właściwy organ ponosi koszty wynagrodzenia arbitra, którego mianował wyłącznie dany organ (lub który został mianowany przez Dyrektora Centrum Polityki i Administracji Podatkowej OECD z powodu niedokonania tego przez właściwy organ), łącznie z kosztem podróży, telekomunikacji, kosztami sekretariatu.

29. Opłaty i koszty podróży, łączności i sekretariatu arbitrów będą jednak również poniesione w częściach równych przez właściwe organy. Właściwe organy będą musiały normalnie zgodzić się na ich pokrycie w momencie mianowania arbitrów i normalnie powinno to być potwierdzone w listach nominacyjnych. Opłaty powinny być dostatecznie wysokie, aby zapewnić udział odpowiednio wykwalifikowanych ekspertów. Będzie można wykorzystać system wynagrodzeń podobny do systemu zawartego w kodeksie postępowania konwencji arbitrażowej Unii Europejskiej.

30. Koszty związane z posiedzeniami zespołu arbitrażowego, w tym koszty personelu administracyjnego konieczne do prowadzenia postępowania arbitrażowego, powinny być ponoszone przez właściwy organ, któremu przedłożono pierwotnie sprawę, która doprowadziła do arbitrażu, tak długo, jak dany organ jest proszony o organizowanie takich posiedzeń i zapewnienie personelu (zob. ustęp 12 modelowego porozumienia). W większości przypadków ten właściwy organ będzie wykorzystywał pomieszczenia na posiedzenia i personel, którym już dysponuje, i niewłaściwe byłoby próbowanie obciążania częścią tych kosztów drugiego właściwego organu. Oczywiście określenie „koszty związane z posiedzeniami" nie obejmuje kosztów podróży i zakwaterowania uczestników (są one omówione wyżej).

31. Inne koszty (oprócz kosztów związanych z udziałem w postępowaniu podatników) powinny być podzielone w równych częściach między oba właściwe organy w granicach, w jakich uzgodniły one ponoszenie odnośnych kosztów. Obejmują one koszty związane ze sporządzeniem tłumaczeń i protokołów, jakie właściwy organ zgodził się zapewnić. Przy braku takiego porozumienia koszty takich ułatwień pokrywa właściwy organ, który o nie prosił.

32. Jak wykazano w ustępie 13 modelowego porozumienia, właściwe organy mogą jednak uzgodnić inny sposób pokrywania kosztów. Takie porozumienie będzie włączone do mandatu lub będzie sporządzone później, gdy powstaną nieprzewidziane wydatki.

Stosowanie zasad prawnych

33. Analiza kwestii, w zakresie których właściwe organy doznały trudności w osiągnięciu porozumienia, wskazuje, iż chodzi na ogół o kwestie dotyczące

interpretacji konwencji lub stosowania zasady pełnej konkurencji, leżącej u podstaw artykułu 9 oraz ustępu 2 artykułu 7. Jak postanawia ustęp 14 modelowego porozumienia, kwestie interpretacji powinny być rozstrzygane przez arbitrów w świetle zasad interpretacji zawartych w artykułach od 31 do 33 wiedeńskiej Konwencji o prawie traktatów, z uwzględnieniem zmian komentarza zgodnie z wyjaśnieniami zawartymi w punktach od 28 do 36.1 wstępu do komentarza do Modelowej konwencji podatkowej OECD. Kwestie związane ze stosowaniem zasady wolnej konkurencji powinny również być rozstrzygane w świetle wytycznych OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych. Ponieważ artykuł 32 wiedeńskiej Konwencji zezwala na liczne uzupełniające środki interpretacji, to arbitrzy będą mieli w praktyce szeroką swobodę ustalania właściwych źródeł dla interpretowania postanowień konwencji.

34. W wielu przypadkach stosowanie postanowień konwencji podatkowych zależy od kwestii prawa wewnętrznego (na przykład definicja mienia nieruchomego w ustępie 2 artykułu 6 zależy głównie od znaczenia, jakie nadaje temu określeniu ustawodawstwo krajowe). Zasadniczo, byłoby niestosowne żądać od arbitrów, aby wypowiadali się w sposób niezależny w kwestiach wynikających ogólnie z ustawodawstwa krajowego. Powinno to być uwzględnione przy ustalaniu problemów do rozstrzygnięcia, które muszą być objęte mandatem. Jednakże mogą być przypadki uzasadnionych różnic poglądów dotyczących ustawodawstwa wewnętrznego i w takich sytuacjach właściwe organy mogą pozostawić do rozstrzygnięcia taką kwestię arbitrom, którzy są ekspertami w danej dziedzinie.

35. Możliwe są również przypadki, w których właściwe organy uzgodnią między sobą, że interpretacja lub stosowanie pewnego przepisu konwencji podatkowej zależą od szczególnego dokumentu (na przykład memorandum lub porozumienie polubowne zawarte po wejściu w życie konwencji), jednak mogą nie zgadzać się w sprawie interpretacji tego dokumentu. W takim przypadku właściwe organy mogą wprost odwołać się do takiego dokumentu w mandacie.

Wyrok arbitrażowy

36. Ustęp 15 modelowego porozumienia postanawia, że jeżeli mianowano więcej niż jednego arbitra, to wyroki arbitrażowe są wydawane zwykłą większością głosów. Jeżeli nie postanowiono inaczej w mandacie, wyrok jest przedstawiony pisemnie i wskazuje podstawy prawne, jak również jego uzasadnienie prawne. Jest sprawą ważną, aby arbitrzy przedstawili swoje uzasadnienie wyroku. W celu upewnienia się, że wyrok będzie zaakceptowany przez wszystkie zainteresowane strony, ważne jest przedstawienie metody, która umożliwiła dojście do wydania wyroku.

37. Zgodnie z ustępem 16 wyroki arbitrażowe powinny być przekazane pisemnie do wiadomości właściwych organów i osoby, która złożyła wniosek o arbitraż w ciągu sześciu miesięcy od dnia, w którym Przewodniczący poinformuje pisemnie właściwe organy i osobę, która zażądała arbitrażu, że otrzymał wszystkie informacje konieczne do rozpoczęcia rozpoznania sprawy. Jednakże w każdym momencie w ciągu dwóch miesięcy od dnia, w którym został mianowany ostatni arbiter, Przewodniczący, za zgodą jednego z właściwych organów, może zawiadomić pisemnie drugi właściwy organ i osobę, która wnioskowała o arbitraż, że nie otrzymał wszystkich informacji koniecznych do rozpoczęcia rozpoznania sprawy. W takim przypadku wyznaczony będzie nowy termin dwóch miesięcy, aby konieczne informacje były przesłane Przewodniczącemu. Jeżeli informacji tych nie otrzyma Przewodniczący w powyższych terminach, postanawia się, że wówczas wyrok będzie wydany w ciągu następnych sześciu miesięcy bez brania pod uwagę takich informacji (chyba że oba właściwe organy postanowią inaczej). Jeżeli jednak Przewodniczący otrzyma te informacje w ciągu dwóch miesięcy, to te informacje będą wzięte pod uwagę, a wyrok będzie ogłoszony w ciągu sześciu miesięcy od dnia otrzymania tych informacji.

38. W celu objęcia niezwykłych okoliczności, w których arbitrzy mogą nie być w stanie lub nie chcieć przedstawienia wyroku arbitrażowego, ustęp 17 postanawia, że jeżeli wyrok nie jest przekazany w oznaczonym terminie, to właściwe organy mogą uzgodnić przedłużenie terminu na przedłożenie wyroku arbitrażowego w zakresie tej sprawy. W przypadku mianowania nowych arbitrów postępowanie arbitrażowe cofnie się do punktu, w którym mianowano pierwszych arbitrów, i będzie kontynuowane z nowymi arbitrami.

Publikowanie wyroków

39. Wyroki dotyczące konkretnych spraw, podejmowane w ramach procedury polubownej, na ogół nie są publikowane. Jednakże w przypadku wyroków arbitrażowych uargumentowanych, publikowanie ich nadaje postępowaniu dodatkową przejrzystość. Również nawet wtedy, gdy wyrok w żadnym razie nie może stanowić formalnego precedensu, fakt, że jest on publicznie dostępny, może mieć wpływ na rozpatrywanie innych spraw, co pozwala uniknąć w przyszłości sporów i stosować jednakowe podejście do takich samych problemów.

40. Ustęp 15 modelowego porozumienia przewiduje więc możliwość publikowania wyroków. Może to jednak mieć miejsce jedynie wówczas, gdy właściwe organy i osoba, która przedłożyła wniosek o arbitraż, tak uzgodnią. Również, w celu zachowania poufności przekazanych właściwym organom informacji, publikacja powinna być dokonana w formie, która nie ujawnia nazwisk stron ani żadnego elementu, który mógłby je ustalić.

Stosowanie wyroków

41. Gdy tylko postępowanie arbitrażowe pozwoli uzgodnić wiążące rozwiązanie kwestii, których właściwe organy nie były w stanie rozstrzygnąć, właściwe organy przystąpią do zawarcia polubownego porozumienia, które będzie przedstawiało treść wyroku i które będzie przedłożone osobom bezpośrednio zainteresowanym sprawą. W celu uniknięcia dalszych zwłok porozumienie polubowne zawierające uzgodniony wyrok może być sfinalizowane i przedłożone podatnikowi w ciągu sześciu miesięcy od daty przekazania wyroku. Przewiduje to ustęp 19 modelowego porozumienia.

42. Ustęp 2 artykułu 25 postanawia, że właściwe organy mają obowiązek stosowania uzgodnionego porozumienia i to bez względu na terminy wykonania ustalone w ich własnym ustawodawstwie. Ustęp 5 tego samego artykułu postanawia również, że wyrok arbitrażowy wiąże umawiające się państwa. Uchybienie wymierzenia podatku podatnikowi zgodnie z porozumieniem lub wcielenie wyroku arbitrażowego poprzez zawarcie polubownego porozumienia prowadziłoby tym samym do opodatkowania niezgodnego z konwencją, upoważniając tym samym osobę, której dotyczy opodatkowanie, do żądania odszkodowania w drodze prawnej lub do formułowania nowego wniosku na podstawie ustępu 1.

43. Ustęp 20 modelowego porozumienia dotyczy przypadku, gdy właściwe organy mogą rozstrzygnąć kwestie, które doprowadziły do arbitrażu, zanim wyrok arbitrażowy został wydany. Ponieważ postępowanie arbitrażowe jest wyjątkowym mechanizmem do wyjaśniania kwestii, które nie mogą być rozstrzygnięte w ramach postępowania polubownego, jest właściwe przerwanie tego postępowania, jeżeli właściwe organy są w stanie same rozwiązać takie kwestie. Właściwe organy mogą uzgodnić między sobą rozstrzygnięcie kwestii, zanim zostanie wydany wyrok arbitrażowy.

KOMENTARZ DO ARTYKUŁU 26

WYMIANA INFORMACJI

I. Uwagi wstępne

1. Istnieją uzasadnione podstawy, aby do Konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania włączyć postanowienia w sprawie współpracy między organami administracji podatkowej obu umawiających się państw. Przede wszystkim wydaje się pożądane udzielanie pomocy administracyjnej w celu ustalania faktów, do których mają być zastosowane normy konwencji. Poza tym z uwagi na umiędzynarodowienie stosunków gospodarczych umawiające się państwa są coraz bardziej zainteresowane we wzajemnym dostarczaniu sobie informacji, gdyż pozwala to lepiej stosować wewnętrzne ustawodawstwo podatkowe, nawet jeżeli nie zachodzi potrzeba uwzględniania jakiegokolwiek artykułu konwencji.

2. Tak więc niniejszy artykuł zawiera normy, na mocy których można wymieniać informacje w jak najszerszym zakresie w celu stworzenia odpowiednich podstaw zarówno do stosowania wewnętrznego ustawodawstwa podatkowego umawiających się państw, jak i konkretnych postanowień konwencji. Z treści tego artykułu jasno wynika, że wymiana informacji nie jest ograniczona postanowieniami artykułów 1 i 2, a więc może ona dotyczyć również osób niemających miejsca zamieszkania lub siedziby (w umawiających się państwach) i może dotyczyć wymiaru lub stosowania podatków nieobjętych artykułem 2.

3. Sprawę pomocy administracyjnej w poborze podatków reguluje artykuł 27.

4. W 2002 r. Komitet Spraw Podatkowych dokonał przeglądu całokształtu problematyki artykułu 26 w celu upewnienia się, czy odpowiada ona aktualnej praktyce państw członkowskich. Ten przegląd uwzględnił również ostatnie wydarzenia, takie jak Modelowa umowa w sprawie wymiany informacji w sprawach podatkowych (Model Agrement on Exchange of Information on Tax

Matters[1]) oraz wzorzec dostępu do bankowych źródeł informacji zawarty w raporcie *Poprawa dostępu do bankowych źródeł informacji dla potrzeb podatkowych* (*Improving Access to Bank Information for Tax Parposes*[2]). W wyniku tego wprowadzono wiele zmian zarówno w tekście artykułu, jak i w komentarzu do niego.

4.1. Wiele zmian dokonanych w artykule miało na celu nie zmianę jego treści, lecz raczej usunięcie wątpliwości w celu zapewnienia właściwej jego interpretacji. Na przykład zamiana wyrazu „koniecznych" na „prawdopodobnie istotnych" i zamieszczenie wyrazów „dla wymiaru lub stosowania" w ustępie 1 miała na celu zapewnienie spójności z Modelową umową w sprawie wymiany informacji w sprawach podatkowych, a nie zmianę skutków postanowienia. Dodany został nowy ustęp 4 w celu włączenia do tekstu ogólnego porozumienia zawartego poprzednio w komentarzu (punkt 19.6). Dodano nowy ustęp 5 w celu odzwierciedlenia bieżącej praktyki szerokiej większości państw członkowskich OECD (punkt 19.10). Zamieszczenie w nowym ustępie 2 wyrazów „lub sprawowaniem nadzoru nad nimi" stanowi, z drugiej strony, zmianę w stosunku do poprzedniej sytuacji.

4.2. Komentarz został znacznie poszerzony. To poszerzenie częściowo odpowiada dodaniu w artykule nowych ustępów: 4 i 5. Inne korekty zostały wniesione do komentarza w celu uwzględnienia ostatnich zmian i aktualnych praktyk krajowych, a mówiąc ogólniej, aby usunąć wątpliwości i zapewnić właściwą interpretację artykułu.

II. Komentarz do postanowień artykułu

Ustęp 1

5. Główna zasada dotycząca wymiany informacji jest zawarta w pierwszym zdaniu tego artykułu. Właściwe organy umawiających się państw będą wymieniać informacje, jakie są prawdopodobnie ważne do poprawnego stosowania konwencji lub ustawodawstwa umawiających się państw w odniesieniu do podatków, bez względu na ich rodzaj i nazwę, pobieranych w tych państwach, nawet jeżeli w tym ostatnim przypadku nie zachodzi potrzeba zastosowania konkretnego artykułu konwencji. Celem normy dotyczącej „prawdopodobnej ważkości" jest zapewnienie w możliwie najszerszym zakresie wymiany informacji, a jednocześnie wyjaśnienie, że umawiające się państwa nie mają swobody urządzania polowania na informacje lub proszenia o informacje, co do których istnieje małe prawdopodobieństwo, że są istotne dla wyjaśnienia sprawy podatkowej danego podatnika.

[1] Dostępna na www.oecd.org/taxation.

[2] OECD, Paris 2000. Dostępny na www.oecd.org/taxation.

Umawiające się państwa mogą uzgodnić inne sformułowanie tej normy, która będzie zgodna z zakresem stosowania tego artykułu (poprzez na przykład zastąpienie wyrazów „prawdopodobnie ważkich" wyrazami „koniecznych" lub „ważkich"). Zakres stosowania wymiany informacji obejmuje wszelkie sprawy podatkowe bez uszczerbku dla ogólnych norm i przepisów prawnych w zakresie praw obrony i świadków w postępowaniu sądowym. Wymiana informacji w sprawach karnych może być też oparta na dwustronnych lub wielostronnych konwencjach o wzajemnej pomocy prawnej (w zakresie, w jakim stosuje się je do wykroczeń podatkowych). Aby wymiana informacji mieściła się w granicach konwencji, wprowadzono ograniczenie polegające na tym, że informacje powinny być przekazane tylko w takim zakresie, w jakim opodatkowanie przewidziane przez ustawodawstwo wewnętrzne nie jest sprzeczne z konwencją.

5.1. Informacje objęte ustępem 1 nie są ograniczone do specyficznych informacji dotyczących konkretnego podatnika. Właściwe organy mogą również wymieniać inne wrażliwe informacje dotyczące administracji podatkowej i poprawy dyscypliny podatkowej, jak choćby przykłady techniki analizy ryzyka lub sposobów unikania i uchylania się od opodatkowania.

5.2. Możliwości pomocy przewidziane w artykule 26 nie ograniczają (ani nie są ograniczane) możliwości przewidzianych w istniejących umowach międzynarodowych lub w innych porozumieniach dotyczących współpracy w sprawach podatkowych zawartych między umawiającymi się państwami. Ponieważ wymiana informacji na temat stosowania opłat celnych oparta jest na innych międzynarodowych aktach prawnych, to postanowienia tych szczególnych aktów prawnych będą powszechnie miały przewagę i wymiana informacji dotycząca opłat celnych nie będzie w praktyce podlegała uregulowaniom tego artykułu.

6. Zasadę, o której mowa w powyższym punkcie 5, wyjaśniają poniższe przykłady. Wszystkie te przypadki dotyczą wymiany informacji na mocy ustępu 1.

7. Stosowanie konwencji:

a) W celu zastosowania artykułu 12 państwo A, w którym ma miejsce zamieszkania lub siedzibę beneficjent, prosi państwo B, w którym ma miejsce zamieszkania lub siedzibę płatnik, o udzielenie informacji dotyczącej kwoty przekazanej z tytułu należności licencyjnych.
b) Odwrotnie, w celu przyznania zwolnienia przewidzianego w artykule 1 państwo B prosi państwo A o informację, czy osoba, która otrzymała należności z państwa B, ma tam rzeczywiście miejsce zamieszkania lub siedzibę i czy jest rzeczywistym odbiorcą należności licencyjnych.
c) Może też zaistnieć potrzeba zażądania informacji w celu właściwego podziału zysku podlegającego opodatkowaniu między przedsiębiorstwami powiąza-

nymi, położonymi w różnych państwach, lub w celu właściwego ustalenia zysków przypisanych zakładowi położonemu w jednym państwie przedsiębiorstwa położonego w drugim państwie (artykuły 7, 9, 23A i 23B).

d) Informacje mogą być konieczne na potrzeby stosowania artykułu 25.

e) Jeżeli mają zastosowanie artykuły 15 i 23A, państwo A, w którym ma miejsce zamieszkania osoba otrzymująca wynagrodzenie, informuje państwo B, w którym praca jest wykonywana dłużej niż 183 dni, o kwocie zwolnionej od opodatkowania w państwie A.

8. Stosowanie ustawodawstwa wewnętrznego

a) Spółka w państwie A dostarcza towary spółce niezależnej w państwie B. Państwo A pragnie dowiedzieć się od państwa B, jaką cenę zapłaciła spółka w państwie B za te towary, w celu należytego zastosowania własnych wewnętrznych ustaw.

b) Spółka państwa A sprzedaje towary spółki B za pośrednictwem innej spółki w państwie C (prawdopodobnie państwo o niskich podatkach). Spółki mogą być ze sobą powiązane lub nie. Nie ma konwencji między państwami A i C, jak również między państwami B i C. Zgodnie z konwencją między państwami A i B, państwo A – w celu zapewnienia prawidłowego zastosowania krajowych przepisów do zysków osiągniętych przez spółkę znajdującą się na jego terytorium – zwraca się do państwa B z prośbą o informację, jaką cenę zapłaciła spółka w państwie B za dostarczone towary.

c) Państwo A w celu opodatkowania znajdującej się na jego terytorium spółki prosi państwo B – zgodnie z konwencją między państwem A i B – o dostarczenie informacji o cenach pobieranych przez spółkę w państwie B lub grupę spółek w państwie B, z którymi spółka w państwie A nie ma kontaktów handlowych, w celu sprawdzenia cen pobieranych przez spółkę w państwie A w drodze bezpośredniego porównania (na przykład ceny pobieranej przez spółkę lub grupę spółek zajmujących pozycję dominującą). Należy zauważyć, że wymiana informacji w tym przypadku może być sprawą trudną i delikatną, głównie z uwagi na postanowienie ustępu 3 punkt c dotyczące tajemnicy handlowej i innej.

d) Państwo A w celu zweryfikowania zaliczenia kwoty podatku VAT reklamowanej przez spółkę położoną na jego terytorium za usługi świadczone przez spółkę mającą siedzibę w państwie B prosi o potwierdzenie, że koszty usług zostały należycie zaksięgowane w księgach i rejestrach spółki państwa B.

9. Norma zawarta w ustępie 1 pozwala na wymianę informacji trzema różnymi sposobami:

a) na wniosek – pamiętając, że jest to sposób szczególny, gdyż najpierw, zanim wniosek zostanie przesłany do drugiego państwa, należy wykorzystać zwykłe źródła informacji wynikające z wewnętrznej procedury podatkowej;

b) automatycznie – gdy na przykład informacje o jednym lub wielu rodzajach dochodu pochodzącego z jednego umawiającego się państwa i uzyskiwanego w drugim umawiającym się państwie są przekazywane systematycznie drugiemu państwu (zob. Zalecenie Rady OECD C(81)39, z 5 maja 1981 r., zatytułowane „Zalecenie Rady dotyczące standardowego formularza do automatycznej wymiany informacji na podstawie międzynarodowych umów podatkowych"; Zalecenie Rady OECD C(92)50, z 23 lipca 1992 r., zatytułowane „Zalecenie Rady w sprawie magnetycznego standardowego formularza do automatycznej wymiany informacji podatkowych"; Zalecenie Rady OECD dotyczące stosowania numerów identyfikacyjnych podatników w kontekście międzynarodowym, C(97)29/Ostateczne, z 13 marca 1997 r.; Zalecenie Rady OECD C(97)30/Ostateczne, z 10 lipca 1997 r., zatytułowane „Zalecenie Rady OECD o stosowaniu zmienionego magnetycznego standardowego formularza do automatycznej wymiany informacji" i Zalecenie Rady OECD odnoszące się do stosowania Modelowej umowy OECD dotyczącej automatycznej wymiany informacji dla celów podatkowych, C(2001)28/Ostateczne)[3];
c) spontanicznie – na przykład w przypadku państwa, które w wyniku dochodzenia zdobyło pewne informacje interesujące dla drugiego państwa.

9.1. Te trzy formy wymiany (na wniosek, automatyczne i spontaniczne) można również łączyć ze sobą. Należy zresztą podkreślić, że artykuł 26 nie ogranicza możliwości wymiany informacji do tych metod i że umawiające się państwa mogą wykorzystywać inne techniki dla uzyskiwania informacji, które mogą być użyteczne dla obu stron, takie jak jednoczesne kontrole podatkowe, kontrole podatkowe za granicą i wymiana informacji dotyczących całokształtu wybranego sektora gospodarczego. Techniki te są opisane szczegółowo w publikacji *Wymiana informacji podatkowych między państwami członkowskimi OECD. Przegląd bieżącej praktyki* (*Tax Information Exchange between OECD Member Countries. A Survey of Current Practices*[4]) i można je streścić w sposób następujący:

– jednoczesna kontrola podatkowa jest porozumieniem, na mocy którego dwie lub więcej stron uzgadniają jednoczesne sprawdzenie, każda na własnym terytorium, sytuacji finansowej jednej lub więcej osób, które są przedmiotem ich wspólnego lub powiązanego zainteresowania w celu dokonania wymiany uzyskanych w ten sposób informacji (zob. Zalecenie C(92)81 Rady ODCE, z 23 lipca 1992 r., w sprawie Modelowego porozumienia o jednoczesnych kontrolach podatkowych);
– kontrola podatkowa za granicą otwiera możliwość uzyskania informacji dzięki obecności przedstawicieli właściwych organów umawiającego się państwa proszącego o informacje w granicach, w jakich pozwala na to ustawodawstwo

[3] Zalecenia OECD dostępne na www.oecd.org/taxation.
[4] OECD, Paris 1994.

podatkowe. Umawiające się państwo może zezwolić upoważnionym przedstawicielom drugiego umawiającego się państwa na wkroczenie na jego terytorium w celu przesłuchania osób fizycznych lub zbadania ksiąg i rejestrów osób, lub asystować przy przesłuchaniach i kontrolach dokonywanych przez organy podatkowe pierwszego umawiającego się państwa, zgodnie z procedurą uzgodnioną między właściwymi organami. Taki wniosek może mieć miejsce na przykład wtedy, gdy podatnik jednego umawiającego się państwa jest upoważniony do trzymania dokumentacji księgowej w drugim umawiającym się państwie. Taki rodzaj pomocy jest udzielany na zasadzie wzajemności. Ustawodawstwo i praktyki państw różnią się, jeżeli chodzi o zakres praw przyznawanych zagranicznym urzędnikom podatkowym. Zasadniczo zagraniczny urzędnik podatkowy nie może czynnie uczestniczyć w kontroli lub przesłuchaniu na terytorium drugiego państwa. Są również państwa, w których taki udział jest możliwy jedynie za zgodą podatnika. Wspólna Konwencja Rady Europy i OECD o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych szczegółowo reguluje kontrolę podatkową za granicą w artykule 9;

– wymiana informacji dotycząca całokształtu wybranego sektora jest wymianą informacji podatkowych dotyczących konkretnie wybranego sektora gospodarczego (na przykład przemysłu naftowego, farmaceutycznego, bankowego itp.), a nie konkretnych podatników.

10. Właściwe organy umawiających się państw mogą ostatecznie rozstrzygać o sposobie dokonywania wymiany informacji uzgodnionej w konwencji. Na przykład umawiające się państwa mogą zechcieć wykorzystywać elektroniczne lub inne środki łączności oraz techniki informatyczne, w tym systemy stosownych zabezpieczeń, w celu usprawnienia szybkości i jakości wymiany informacji. Umawiające się państwa, które są zobowiązane przez ich ustawodawstwo do ochrony danych, mogą zechcieć włączyć do ich dwustronnych konwencji postanowienia dotyczące ochrony wymienianych danych osobowych. Ochrona danych, jeżeli chodzi o automatyczne przetwarzanie danych osobowych, dotyczy podstawowych praw i swobód jednostki, a szczególnie prawa do poszanowania życia prywatnego. Zob. na przykład Konwencję Rady Europy z 28 stycznia 1981 r. o ochronie osób fizycznych w zakresie automatycznego przetwarzania danych osobowych[5] (The Council of Europe Convention for the Protection of Individuals with regard to Autonomic Proeccessing of Personal Data of 21 January 1981).

10.1. Przed 2000 r. postanowienia tego ustępu upoważniały tylko do wymiany i wykorzystywania uzyskanych informacji w odniesieniu do podatków objętych konwencją na podstawie ogólnych norm artykułu 2. Państwo proszone nie było więc zobowiązane, na podstawie ówczesnej redakcji ustępu, do uwzględnienia

[5] Zob. http://conventions.coe.int.

prośby o dostarczenie informacji dotyczącej podatku od sprzedaży, ponieważ taki podatek nie był objęty konwencją. Ustęp ten został więc zmieniony w celu umożliwienia wymiany informacji w zakresie podatków, bez względu na ich rodzaj i nazwę, pobieranych na rzecz umawiających się państw, ich jednostek administracyjnych lub organów lokalnych i w celu umożliwienia wymiany tak uzyskanych informacji na potrzeby stosowania wszystkich takich podatków. Niektóre państwa mogą nie być w stanie dokonywać wymiany informacji lub wykorzystywać informacji uzyskanych z drugiego państwa w odniesieniu do podatków nieobjętych konwencją w rozumieniu artykułu 2. Takie państwa mają swobodę ograniczenia zakresu ustępu 1 artykułu 26 do podatków objętych konwencją.

10.2. W niektórych przypadkach umawiające się państwo może potrzebować informacji w szczególnej formie, aby mogły być spełnione obowiązujące wymogi w zakresie dowodów lub inne wymogi prawne. Formy te mogą obejmować zeznania świadków i poświadczone kopie oryginalnych dokumentów. Umawiające się państwa powinny w miarę możliwości starać się zaspokoić takie prośby. Na podstawie ustępu 3 państwo proszone może odmówić dostarczenia informacji żądanej w formie specjalnej, jeżeli na przykład wymagana forma nie jest znana lub dozwolona przez jego ustawodawstwo albo praktykę administracyjną. Odmowa dostarczenia informacji w żądanej formie nie ma wpływu na obowiązek dostarczenia tych informacji.

10.3. Nic nie stoi na przeszkodzie, aby postanowienia artykułu były stosowane do wymiany informacji, które istniały przed wejściem w życie konwencji, dopóki pomoc dotycząca tych informacji jest udzielana, a postanowienia artykułu stały się stosowalne. Umawiające się państwa mogą uznać za celowe sprecyzowanie, w jakim zakresie postanowienia artykułu mają zastosowanie do tych informacji, szczególnie gdy postanowienia tej konwencji będą miały zastosowanie do podatków powstających lub nałożonych, poczynając od pewnej daty.

Ustęp 2

11. Wzajemna pomoc między organami administracji podatkowej jest możliwa tylko wówczas, gdy każda administracja ma pewność, że druga administracja będzie traktowała informacje, które otrzyma w trakcie współpracy, jako poufne. Normy dotyczące poufności zawarte w ustępie 2 mają zastosowanie do wszelkiego rodzaju informacji uzyskanych na mocy ustępu 1, w tym informacji dostarczonych w ramach prośby, jak i otrzymanych w odpowiedzi na prośbę. Zachowanie takiej tajemnicy w otrzymującym umawiającym się państwie jest sprawą ustawodawstwa wewnętrznego. Z tego powodu ustęp 2 zawiera stwierdzenie, że informacja przekazana zgodnie z postanowieniami konwencji powinna być traktowana w państwie otrzymującym jako poufna w takim samym stopniu, jak informacja uzyskana

w ramach ustaw wewnętrznych tego państwa. Sankcje za naruszenie poufności w tym państwie są zawarte w jego przepisach administracyjnych i karnych.

12. Uzyskane informacje mogą być ujawnione tylko osobom lub organom zajmującym się wymiarem podatków lub poborem, egzekucją lub ściganiem albo rozpatrywaniem odwołań w zakresie podatków, w odniesieniu do których wymiana informacji jest dozwolona na podstawie pierwszego zdania ustępu 1, lub organom sprawującym nadzór w wymienionym wyżej zakresie. Oznacza to, że informacje te można zakomunikować również podatnikowi, jego pełnomocnikowi lub świadkom. Oznacza to również, że informacje te mogą być ujawnione organom administracyjnym lub sądowym odpowiedzialnym za rozstrzygnięcie, czy dane informacje powinny być zakomunikowane podatnikowi, jego przedstawicielowi lub świadkom. Informacje uzyskane przez umawiające się państwo mogą być wykorzystane przez takie osoby lub organy jedynie w celach wymienionych w ustępie 2. Ponadto, informacje objęte ustępem 1, bez względu na to, czy wyraźnie dotyczą danego podatnika, nie powinny być ujawnione osobom lub organom niewymienionym w ustępie 2, bez względu na wewnętrzne ustawodawstwo dotyczące przekazywania informacji, a mianowicie odnoszące się do swobody informacji lub zezwalające na większy dostęp do dokumentów administracyjnych.

12.1. Informacje mogą być również ujawnione organom sprawującym nadzór podatkowy. Obejmują one organy, które sprawują ogólny nadzór nad urzędami odpowiedzialnymi za wymiar i stosowanie ustaw podatkowych w ramach ogólnych zadań administracji umawiającego się państwa. Jednakże umawiające się państwa w trakcie ich dwustronnych negocjacji mogą odstąpić od tej zasady i zgodzić się na wyłączenie ujawnienia informacji takim organom nadzorczym.

12.2. Informacje uzyskane przez umawiające się państwo nie mogą być ujawnione trzeciemu państwu, chyba że w dwustronnej konwencji między umawiającymi się państwami istnieje wyraźny przepis, który pozwala na takie ujawnienie.

12.3. Jeżeli wydaje się, że dla państwa otrzymywane informacje mogą mieć znaczenie także dla innych celów niż te, o których mowa w punkcie 12, to państwo to nie może ich wykorzystać do tych innych celów, lecz musi odwołać się do instrumentów do tych celów przeznaczonych (na przykład w przypadku wykroczenia niepodatkowego do konwencji o pomocy sądowej). Jednakże umawiające się państwa mogą zezwolić, by organy podatkowe dzieliły się informacjami podatkowymi z innymi organami ustawowymi i organami sądowymi w sprawach priorytetowych (na przykład zwalczania prania brudnych pieniędzy, korupcji, finansowania terroryzmu). Umawiające się państwa pragnące poszerzenia zakresu celów, dla których chcą wykorzystywać wymienione informacje na mocy tego artykułu, mogą to uczynić, dodając na końcu ustępu 2 następujący tekst:

„Bez względu na powyższe postanowienia, informacje otrzymane przez umawiające się państwo mogą być wykorzystane do innych celów, jeżeli takie informacje mogą być wykorzystane dla takich celów na mocy ustawodawstwa obu państw i jeżeli organ właściwy państwa, które dostarcza informacji, upoważnia do takiego wykorzystania".

13. Jak stwierdzono w punkcie 12, uzyskaną informację można ujawnić wymienionym osobom lub organom i na mocy ostatniego zdania ustępu 2 tego artykułu może ona być ujawniona w czasie otwartej rozprawy sądowej lub w decyzjach, w których podano nazwisko podatnika. Jeżeli informacja została wykorzystana w czasie otwartego posiedzenia sądowego lub w decyzji sądowej i w ten sposób udostępniona publicznie, jest jasne, że od tej chwili informacja ta może być przytaczana z akt sądowych lub decyzji w charakterze dowodu. To nie oznacza jednak, że osoby lub organy wymienione w ustępie 2 mogą udostępnić dodatkowo uzyskaną informację. Jeżeli jedno lub oba umawiające się państwa sprzeciwiają się ogłoszeniu przez sędziego takiej informacji lub po jej ogłoszeniu w sądzie sprzeciwiają się wykorzystywaniu jej w innych celach, ponieważ jest to niezgodne z ich wewnętrznym prawem, powinny jasno sformułować tę zasadę w swej konwencji.

Ustęp 3

14. Ustęp ten zawiera pewne ograniczenia głównej reguły, korzystne dla państwa proszonego o informację. Przede wszystkim zawiera wyjaśnienie, że umawiające się państwo nie jest zobowiązane wychodzić poza własne wewnętrzne ustawodawstwo i praktykę administracyjną przy udostępnianiu informacji drugiemu państwu. Niemniej przepisy wewnętrzne dotyczące tajemnicy podatkowej nie powinny być interpretowane jako przeszkoda w wymianie informacji objętej tym artykułem. Jak wskazano wyżej, organy państwa proszącego są zobowiązane przestrzegać tajemnicy informacji uzyskanych w tym trybie.

14.1. Ustawodawstwa niektórych państw zawierają przepisy ustanawiające wymóg informowania osób, które dostarczyły informacji, i/lub podatnika, który jest podmiotem dochodzenia, zanim informacje zostaną przekazane. Taki wymóg proceduralny może stanowić istotny aspekt praw przewidzianych w ustawodawstwie krajowym. Może on zapobiec błędom (na przykład w przypadku pomyłek co do tożsamości osoby) i ułatwić wymianę (pozwalając podatnikom w ten sposób poinformowanym na dobrowolną współpracę z organami podatkowymi państwa proszącego o informacje). Przepisy dotyczące informowania nie powinny być jednak stosowane w sposób, który z uwagi na szczególne okoliczności prośby utrudnia wysiłki państwa proszącego o informacje. Inaczej mówiąc, nie powinny one uniemożliwiać lub nadmiernie opóźniać skutecznej wymiany informacji. Na przykład przepisy takie powinny zezwalać na zgłoszenie sprzeciwu wobec wcześniej-

szego zawiadamiania, a mianowicie w przypadkach, w których prośba o informację ma charakter bardzo pilny lub zawiadomienie może zniweczyć szanse na powodzenie dochodzenia prowadzonego przez państwo proszące. Umawiające się państwo, które na podstawie swego prawa wewnętrznego jest zobowiązane do zawiadomienia podatnika o wniosku w sprawie wymiany informacji, powinno poinformować pisemnie swoich partnerów traktatowych, iż podlega ono takiemu obowiązkowi, i stwierdzić, jakie z tego wynikają skutki, jeżeli chodzi o jego zobowiązania w zakresie wzajemnej pomocy administracyjnej.

15. Ponadto państwo proszone nie powinno stosować działań administracyjnych niezgodnych z ustawodawstwem lub praktyką państwa proszącego lub dostarczać informacji, które nie mogłyby być uzyskane na podstawie ustawodawstwa lub w ramach normalnej praktyki państwa proszącego o informację. Wynika z tego, że umawiające się państwo nie może korzystać z systemu informacyjnego drugiego państwa, jeżeli ten system jest rozleglejszy niż jego własny. Tak więc państwo proszone może odmówić dostarczenia informacji, jeżeli prawo państwa proszącego uniemożliwia uzyskanie lub dostarczenie informacji lub gdy z uwagi na jego praktykę administracyjną (na przykład brak zasobów administracyjnych) nie ma wzajemności. Jednakże uznaje się, że zbyt rygorystyczne stosowanie zasady wzajemności mogłoby zniweczyć skuteczną wymianę informacji i że zasada wzajemności powinna być interpretowana w sposób szeroki i pragmatyczny. Jest rzeczą oczywistą, że mechanizm dostarczania i uzyskiwania informacji, różnice w praktyce i w przepisach nie powinny usprawiedliwiać odrzucenia prośby, chyba że skutkiem tych różnic byłoby ograniczenie możliwości państwa proszącego uzyskania informacji i dostarczenia ich, gdyby to państwo proszące otrzymało uzasadnioną prośbę państwa proszonego.

15.1. Zasada wzajemności nie ma zastosowania, gdy system prawny lub praktyka administracyjna jednego tylko kraju przewiduje procedurę szczególną. Na przykład, kraj, który został poproszony o udzielenie informacji, nie może powołać się na brak stosownych przepisów w kraju proszącym o informację i uchylić się od udzielenia informacji wydanej na podstawie zasady wzajemności. Oczywiście, gdy nie można uzyskać informacji na podstawie prawa lub praktyki administracyjnej państwa proszącego, państwo proszone może oddalić taką prośbę.

15.2. Ustawodawstwo wewnętrzne większości państw uznaje, że informacje nie mogą być uzyskiwane w zakresie, w jakim dana osoba może powołać się na prawo nieświadczenia przeciwko sobie. Tak więc państwo proszone odmówi przekazania informacji, jeżeli państwo proszące nie miałoby możliwości udzielenia informacji w podobnych okolicznościach na podstawie własnych przepisów zabraniających świadczenia przeciwko sobie. Jednakże w praktyce prawo nieświadczenia przeciwko sobie powinno mieć zastosowanie ograniczone w odniesieniu do

większości próśb o informacje. To prawo ma charakter osobisty i nie może się na nie powoływać osoba, której nie grozi dochodzenie karne. Celem olbrzymiej większości próśb o informacje jest uzyskanie informacji od stron trzecich, takich jak banki, pośrednicy i inne strony umowy, a nie od osób fizycznych będących przedmiotem dochodzenia. Ponadto przywilej nieświadczenia przeciwko sobie na ogół stosuje się tylko do osób fizycznych.

16. Uważa się, że informację można otrzymać normalną drogą administracyjną, jeżeli informacja ta znajduje się w posiadaniu organów podatkowych lub można ją uzyskać w ramach normalnej procedury ustalania podatku; procedura ta może obejmować specjalne dochodzenie lub specjalne badanie ksiąg handlowych prowadzonych przez podatnika lub inne osoby, pod warunkiem że organy podatkowe przeprowadzałyby podobne dochodzenie lub badanie na własne potrzeby.

17. Państwo proszone może w przypadkach wskazanych w powyższym punkcie odmówić udzielenia jakiejkolwiek informacji. Jeżeli jednak udziela żądanej informacji, czyni to w ramach umowy o wymianie informacji przewidzianej w konwencji i państwu temu nie będzie można zrobić zarzutu, że nie przestrzega zobowiązań w zakresie tajemnicy informacji.

18. Jeżeli struktura systemu informacji dwóch umawiających się państw jest całkiem odrębna, to warunki wymienione w punktach a i b ustępu 3 doprowadzą do tego, że umawiające się państwa będą wymieniać informację w bardzo ograniczonym zakresie lub może nawet w ogóle nie dojść do wymiany. W takim wypadku umawiające się państwa mogą uznać za właściwe poszerzenie zakresu wymiany informacji.

18.1. Jeżeli umawiające się państwa nie uzgodniły inaczej, można zakładać, że państwo proszące może uzyskać żądane informacje w podobnych okolicznościach, jeżeli państwo to nie wskazało inaczej.

19. W uzupełnieniu ograniczeń wymienionych wyżej, ustęp 3 punkt c zawiera zastrzeżenie dotyczące ujawnienia tajnej informacji. Tajemnica, o której mowa w tym punkcie, nie może być rozumiana zbyt szeroko. Przed zastosowaniem tego przepisu umawiające się państwo powinno starannie wyważyć, czy interes podatnika uzasadnia jego zastosowanie. W przeciwnym razie jest oczywiste, że zbyt szeroka interpretacja tej klauzuli mogłaby w wielu przypadkach zniweczyć wymianę informacji przewidzianą w konwencji. Uwaga sformułowana wyżej, w punkcie 17, ma zastosowanie również w tym przypadku. Państwo proszone, chroniąc interesy własnych podatników, ma możliwość odmowy udzielenia żądanej informacji, lecz jeżeli zdecyduje się przekazać żądaną informację, to podatnik nie może czynić zarzutu, że reguły tajemnicy zostały naruszone.

19.1. W rozważaniach na temat norm dotyczących tajemnicy umawiające się państwo powinno również uwzględnić normy dotyczące tajemnicy zawarte w ustępie 2 artykułu. Ustawodawstwo wewnętrzne i praktyki administracyjne państwa proszącego wraz z zobowiązaniami zawartymi w ustępie 2 mogą zapobiec wykorzystaniu informacji dla celów niedozwolonych, przed którymi normy dotyczące tajemnicy zawodowej lub innej mają zapewnić ochronę. Tak więc umawiające się państwo może podjąć decyzję o nieprzekazaniu informacji, jeżeli wydaje mu się, że istnieją dostateczne powody, aby zakładać, że dla danego podatnika może to mieć niekorzystne skutki, niezgodne z celem wymiany informacji.

19.2. Olbrzymia większość wniosków o uzyskanie informacji nie dotyczy tajemnicy zawodowej, handlowej lub innej. Tajemnica handlowa lub przemysłowa obejmuje fakty i okoliczności o poważnym znaczeniu ekonomicznym, które mogą być wykorzystane w praktyce i których niedozwolone wykorzystanie może prowadzić do poważnych szkód (na przykład spowoduje poważne trudności finansowe). Ustalenie, wymiar i pobór podatków nie powinny być uważane za prowadzące do poważnej szkody. Informacje finansowe, w tym księgi i dokumenty księgowe, nie stanowią z natury tajemnicy handlowej, przemysłowej lub innej. Jednakże, w ograniczonych przypadkach, ujawnienie informacji finansowych mogłoby zdradzić tajemnicę handlową, przemysłową lub inną. Na przykład prośba o informacje dotyczące pewnych dokumentów związanych z zakupami może rodzić pytanie, czy ujawnienie tych informacji ujawni formułę wyłącznej własności wytwarzanego produktu. Ochronę tych informacji można również rozszerzyć na informacje będące w posiadaniu osób trzecich. Na przykład bank może być proszony o patent, tajemnicę produkcji lub tajną formułę produkcji, które przechowuje u siebie w sejfach. W takiej sytuacji szczegóły dotyczące tajemnicy handlowej, przemysłowej lub innej powinny być wyłączone z dokumentów, ale pozostałe informacje finansowe powinny podlegać wymianie.

19.3. Państwo proszone może uchylić się od ujawnienia informacji dotyczącej poufnych kontaktów między adwokatami lub innymi uprawnionymi przedstawicielami prawnymi a ich klientami w granicach, w jakich takie kontakty są chronione na podstawie jego ustawodawstwa wewnętrznego. Jednakże zakres ochrony przyznany takim poufnym kontaktom powinien być określony w sposób wąski. Taka ochrona nie obejmuje dokumentów lub zapisów przekazanych adwokatowi lub innemu przedstawicielowi w ramach próby ochrony tych dokumentów lub zapisów przed ujawnieniem wymaganym przez prawo. Również informacje dotyczące tożsamości dyrektora lub właściciela spółki powszechnie nie są chronione jako kontakty poufne. Chociaż zakres ochrony kontaktów poufnych może różnić się między państwami, jednak nie może on być nadmiernie szeroki, ponieważ niweczyłby skuteczną wymianę informacji. Kontakty między adwokatami lub innymi przedstawicielami prawnymi i ich klientami są poufne tylko w takim stopniu,

w jakim ci przedstawiciele działają w charakterze adwokatów lub innych dopuszczonych przedstawicieli prawnych, a nie w charakterze pełnomocnika akcjonariusza, powiernika, dyrektora spółki lub w charakterze powiernika reprezentującego spółkę w jej działalności handlowej. Kwestia, czy informacje są chronione jako poufne, powinna być oceniona jedynie w umawiającym się państwie na podstawie obowiązującego prawa, na którego gruncie kwestia ta powstaje. Tak więc nie przewiduje się, żeby sądy państwa proszonego mogły się wypowiedzieć na temat roszczeń opartych na ustawodawstwie państwa proszącego.

19.4. Umawiające się państwo pragnące wyraźnie odwołać się do ochrony przyznanej poufnym kontaktom klienta z adwokatem lub dopuszczonym przedstawicielem prawnym może to uczynić, dodając na końcu ustępu 3 następujący tekst:

„d) uzyskanie lub dostarczenie informacji, które ujawniłyby poufne kontakty klienta z adwokatem lub innym dopuszczonym przedstawicielem prawnym, jeżeli te kontakty są podejmowane w celu:

i) szukania lub dostarczenia opinii prawnej lub

ii) wykorzystania ich w istniejącym lub planowanym procesie sądowym".

19.5. Ustęp 3 obejmuje również ograniczenie informacji dotyczących żywotnych interesów samego państwa. W tym celu zawarto postanowienie, że umawiające się państwa nie muszą dostarczyć informacji, jeżeli ujawnienie ich byłoby sprzeczne z porządkiem publicznym. Jednakże w tym kontekście na to ograniczenie można powoływać się tylko w skrajnych przypadkach. Na przykład może to mieć miejsce wówczas, gdy śledztwo podatkowe jest wszczęte w państwie proszącym z powodów politycznych, rasowych lub religijnych. Można powołać się również na to ograniczenie, gdy informacje stanowią tajemnicę państwową, gdy, na przykład, informacje są przetrzymywane przez tajne służby, a ich ujawnienie byłoby sprzeczne z interesami państwa proszonego. Tak więc w kontekście próśb o informacje między stronami danej konwencji kwestia dotycząca porządku publicznego może pojawić się niezwykle rzadko.

Ustęp 4

19.6. Ustęp 4 został dodany w 2005 r. w celu omówienia obowiązku wymiany informacji w sytuacjach, gdy informacja, o którą wnioskuje państwo proszące, nie jest wymagana przez państwo proszone dla jego wewnętrznych potrzeb podatkowych. Przed dodaniem tego ustępu obowiązek ten nie został jasno zapisany w artykule, lecz był wyraźnie potwierdzany praktyką stosowaną przez państwa członkowskie, która pokazywała, że w czasie gromadzenia informacji, o które prosiła druga strona konwencji, umawiające się państwa często stosują szczególne uprawnienia w zakresie kontroli lub dochodzenia, do czego uprawnia ich ustawodawstwo wewnętrzne dla potrzeb poboru ich podatków wewnętrznych, nawet jeże-

li one same nie potrzebują takich informacji dla tych celów. Ta zasada jest również potwierdzana w *Raporcie o poprawie dostępu do bankowych informacji dla potrzeb podatkowych* (*Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*[6]).

19.7. Na mocy ustępu 4 umawiające się państwa powinny stosować własne środki gromadzenia informacji, nawet jeżeli są one stosowane jedynie w celu dostarczania informacji drugiemu umawiającemu się państwu. Określenie „środki gromadzenia informacji" oznacza ustawodawstwo i procedury administracyjne lub sądowe pozwalające umawiającemu się państwu na otrzymywanie i dostarczanie wymaganych informacji.

19.8. Drugie zdanie ustępu 4 wyjaśnia, że obowiązek zawarty w ustępie 4 podlega ograniczeniom zawartym w ustępie 3, lecz postanawia również, że te ograniczenia nie mogą być interpretowane jako podstawa uchylenia się od udzielenia informacji w przypadkach, w których ustawodawstwo lub praktyka kraju zawierają wymóg krajowego interesu podatkowego. Tak więc jeżeli państwo proszone nie może powołać się na ustęp 3 i stwierdzić, że na mocy własnego ustawodawstwa i wewnętrznych praktyk przekazuje ono tylko te informacje, które mają znaczenie dla stosowania własnego ustawodawstwa podatkowego, to może ono na przykład odmówić przekazania informacji w granicach, w jakich takie przekazanie stanowiłoby ujawnienie tajemnicy handlowej.

19.9. Dla wielu państw połączenie ustępu 4 i ich ustawodawstwa wewnętrznego stanowi dostateczną podstawę wykorzystania ich środków gromadzenia informacji dla otrzymania wymaganych informacji, nawet jeżeli informacje te nie stanowią krajowego interesu podatkowego. Jednakże inne państwa mogą zechcieć wyraźnie sprecyzować w konwencji, że umawiające się państwa zapewniają sobie posiadanie przez ich właściwe organy niezbędnych uprawnień do tego. Umawiające się państwa, które pragną wyjaśnić tę kwestię, mogą zastąpić ustęp 4 następującym tekstem:

„4. Dla dokonywania skutecznej wymiany informacji, zgodnie z ustępem 1, każde umawiające się państwo podejmie niezbędne środki, w tym w dziedzinie ustawodawczej i administracyjnej, aby jego właściwe organy posiadały dostateczne uprawnienia na mocy jego wewnętrznego ustawodawstwa do uzyskiwania informacji przeznaczonych do wymiany niezależnie od tego, czy to umawiające się państwo może potrzebować tych informacji do własnych potrzeb podatkowych".

Ustęp 5

19.10. Ustęp 1 wyraźnie nakłada na umawiające się państwo obowiązek wymiany wszelkich rodzajów informacji. Celem ustępu 5 jest zapewnienie, aby

[6] OECD, Paris 2000 (punkt 21b).

ograniczenia ustępu 3 nie mogły być wykorzystywane do uniemożliwienia wymiany informacji przez banki, inne instytucje finansowe, przedstawicieli, pełnomocników i powierników, jak również informacji dotyczących tytułów własności. Chociaż ustęp 5, który został dodany w 2005 r., zmienia strukturę artykułu 26, to nie może być on interpretowany tak, jakby wersja poprzednia tego artykułu nie obejmowała wymiany tego rodzaju informacji. Zdecydowana większość państw członkowskich OECD dokonywała już wymiany takich informacji, stosując poprzednią wersję artykułu 26, dodanie więc ustępu 5 wyraża po prostu bieżącą praktykę.

19.11. Ustęp 5 postanawia, że umawiające się państwo nie może odmówić dostarczenia informacji drugiemu państwu-stronie konwencji jedynie dlatego, że dane informacje są w posiadaniu banku lub innej instytucji finansowej. Tak więc ustęp 5 ma przewagę nad ustępem 3 w zakresie, w jakim ustęp ten upoważniałby umawiające się państwo do odmowy przekazania informacji na podstawie powołania się na tajemnicę bankową. Dodanie tego ustępu w artykule 26 jest odbiciem międzynarodowej ewolucji w tej dziedzinie wykazanej w *Modelowej umowie w sprawie wymiany informacji w sprawach podatkowych* (*Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*[7]) i przedstawionej w raporcie *Poprawa dostępu do bankowych informacji dla potrzeb podatkowych* (*Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*[8]). Zgodnie z tym raportem dostęp do informacji posiadanych przez banki i inne instytucje finansowe jest możliwy, bezpośrednio lub pośrednio, w drodze postępowania sądowego lub administracyjnego. Postępowanie w sprawie uzyskania bezpośredniego dostępu nie powinno być ani zbyt uciążliwe, ani zbyt czasochłonne, aby nie stanowiło przeszkody w dostępie do bankowych źródeł informacji.

19.12. Ustęp 5 postanawia także, że umawiające się państwo nie może odmówić przekazania informacji jedynie dlatego, że są one przechowywane przez przedstawicieli, pełnomocników lub powierników. Na przykład jeżeli na mocy ustawy umawiającego się państwa wszystkie informacje posiadane przez powiernika są traktowane jako „tajemnica zawodowa" z tego tylko powodu, że są one przetrzymane przez powiernika, to dane państwo nie może wykorzystywać takiej ustawy jako powodu odmowy przekazania informacji drugiemu umawiającemu się państwu. Na ogół uważa się, że dana osoba działa „w charakterze powiernika", jeżeli osoba ta dokonuje transakcji lub obraca pieniędzmi albo mieniem nie we własnym imieniu lub na własny rachunek, lecz na rachunek innej osoby, z którą łączą ją stosunki wymagające zaufania z jednej strony i dobrej wiary z drugiej. Określenie „przedstawiciel" jest bardzo szerokie i obejmuje wszelkie formy świad-

[7] OECD, Paris 2000. Dostępne na www.oecd.org/taxation.

[8] OECD, Paris 2000.

czenia usług na rzecz przedsiębiorstw (na przykład przedstawiciele zapewniający szkolenie, w przedsiębiorstwach, spółkach powierniczych, przedstawiciele zarejestrowani, adwokaci).

19.13. Ustęp 5 postanawia wreszcie, że umawiające się państwo nie może odmówić przekazania informacji jedynie dlatego, że są one związane z prawem własności osoby, w tym spółek kapitałowych, spółek osobowych, fundacji lub podobnych struktur organizacyjnych. Prośby o udzielenie informacji nie mogą być oddalone jedynie dlatego, że ustawodawstwo lub praktyka krajowa uważają pewne informacje dotyczące własności za tajemnice handlowe lub inne.

19.14. Ustęp 5 nie wyklucza, by umawiające się państwo powołało się na ustęp 3 w celu uchylenia się od udzielenia informacji przechowywanej przez bank, instytucję finansową, osobę działającą w charakterze przedstawiciela lub powiernika lub informacji dotyczącej prawa własności. Jednakże taka odmowa musi być uzasadniona względami niezależnymi od statusu banku, instytucji finansowej, przedstawiciela lub pełnomocnika osoby lub od faktu, że informacje dotyczą praw własności. Na przykład przedstawiciel prawny może działać jako przedstawiciel działający na rachunek klienta, ale w zakresie każdej informacji chronionej jako kontakt między adwokatem, innym uprawnionym przedstawicielem prawnym a jego klientem, artykuł 26 ustęp 3 w dalszym ciągu pozostaje możliwą podstawą odmowy udzielenia informacji.

19.15. Stosowanie ustępu 5 ilustrują następujące przykłady:

a) Spółka X posiada większość akcji w spółce zależnej Y i obie spółki są utworzone zgodnie z ustawodawstwem państwa A. Państwo B dokonuje weryfikacji podatkowej operacji dokonanych przez spółkę Y na jego terytorium. W trakcie weryfikacji powstaje kwestia, kto jest bezpośrednim i pośrednim właścicielem kapitału spółki Y i państwo B kieruje do państwa A prośbę o udzielenie informacji o prawach własności różnych osób będących właścicielami spółki Y. W odpowiedzi państwo A powinno dostarczyć państwu B informacje dotyczące własności spółek X i Y.
b) Osoba fizyczna podlegająca podatkowi w państwie A posiada rachunek w banku B w państwie B. Państwo A bada deklarację podatkową od dochodu osoby fizycznej i kieruje do państwa B prośbę o informacje o wszystkich dochodach na rachunkach bankowych i aktywach przechowywanych przez bank B w celu ustalenia depozytów powstałych z dochodów nieopodatkowanych. Państwo B powinno przekazać informacje bankowe, o które prosi państwo A.

Uwagi do komentarza

20. *Skreślony.*

21. W związku z punktem 15.1 Grecja pragnie wyjaśnić, że zgodnie z artykułem 28 Konstytucji greckiej międzynarodowe konwencje podatkowe są stosowane na podstawie zasady wzajemności.

KOMENTARZ DO ARTYKUŁU 27

POMOC W EGZEKUCJI ROSZCZEŃ PODATKOWYCH

1. Artykuł ten zawiera normy, zgodnie z którymi umawiające się państwa[1] mogą porozumieć się w sprawie udzielania sobie wzajemnie pomocy w zakresie egzekucji roszczeń podatkowych. W niektórych państwach ustawodawstwo lub praktyka krajowa mogą nie zezwalać na ten rodzaj pomocy lub mogą nakładać ograniczenia. Ponadto w niektórych przypadkach względy administracyjne mogą nie uzasadniać udzielania drugiemu państwu pomocy w egzekucji roszczeń podatkowych lub nawet ją ograniczać. Tak więc każde umawiające się państwo może w trakcie negocjacji zdecydować, czy i w jakim zakresie godzi się udzielać pomocy drugiemu państwu, z uwzględnieniem różnych czynników, takich jak:

- stanowisko ustawodawstwa krajowego w sprawie udzielania pomocy w egzekucji roszczeń podatkowych drugich państw;
- kwestia, czy i w jakiej mierze systemy podatkowe, administracje podatkowe i normy prawne obu państw są analogiczne, szczególnie w zakresie ochrony podstawowych praw podatników (na przykład przekazywania, w przepisanych prawem terminach, informacji o zobowiązaniach przypisywanych podatnikom, prawa do opodatkowania, poufności informacji dotyczących podatnika, prawa do apelacji, do posłuchania, do przedstawiania argumentów i dowodów, do korzystania z pomocy adwokata wybranego przez podatnika, prawa do bezstronnego procesu itd.);
- ustalenie, czy pomoc w egzekucji zawiera korzyści równoważne i wzajemne dla obu państw;
- ustalenie, czy administracja podatkowa każdego państwa jest w stanie dostarczyć skutecznie takiej pomocy;
- ustalenie, czy wzajemny przepływ wymiany informacji między obu państwami jest dostateczny, aby uzasadnić ten rodzaj pomocy;

[1] W całym komentarzu do artykułu 27 państwo, które formułuje wniosek o pomoc, określane jest jako „państwo proszące", podczas gdy państwo, do którego skierowany jest wniosek, określane jest jako „państwo proszone".

– ustalenie, czy z powodów konstytucyjnych lub innych podatki, do których ten artykuł się stosuje, muszą być ograniczone.

Artykuł ten może być zamieszczony w konwencji tylko wówczas, gdy każde państwo uzna, że, uwzględniając powyższe czynniki, może zgodzić się na udzielanie pomocy w egzekucji podatków pobieranych przez drugie państwo.

2. Artykuł zawiera postanowienia o udzielaniu powszechnej pomocy w zakresie ściągania podatków. Niektóre państwa mogą preferować jeden rodzaj bardziej ograniczonej pomocy w zakresie ściągania podatków, której są na ogół w stanie udzielić lub co do udzielenia której mogą zawrzeć specjalną konwencję. I tak, jedno państwo może chcieć ograniczyć pomoc do przypadków, w których korzyści z konwencji (na przykład obniżenie podatków w państwie, w którym dochód jest uzyskiwany głównie w formie odsetek) domagałyby się osoby niemające do tego prawa. Kraje, które pragną udzielać takiej ograniczonej pomocy w ściąganiu podatków, mogą dwustronnie przyjąć inny artykuł sformułowany w następujący sposób:

„Artykuł 27
Pomoc w egzekucji roszczeń podatkowych

1. Umawiające się państwa zgadzają się udzielać sobie wzajemnie pomocy w ściąganiu podatków w zakresie, w jakim taka pomoc jest niezbędna w celu upewnienia się, że zwolnienia od podatków lub obniżenia stawek przewidziane w konwencji nie będą przyznane osobom, które nie mają do tego prawa. Właściwe organy umawiających się państw mogą w drodze wzajemnego porozumienia ustalić sposób stosowania tego artykułu.

2. Postanowienia tego artykułu nie mogą być rozumiane jako zobowiązujące jedno z umawiających się państw do:

a) stosowania środków administracyjnych niezgodnych z własnym ustawodawstwem lub praktyką administracyjną albo ustawodawstwem lub praktyką administracyjną drugiego umawiającego się państwa;
b) stosowania środków, które byłyby sprzeczne z porządkiem publicznym”.

Ustęp 1

3. Ustęp ten zawiera zasadę, zgodnie z którą umawiające się państwo jest zobowiązane udzielić drugiemu państwu pomocy w ściągnięciu należnych mu podatków, z zastrzeżeniem spełnienia zawartych w artykule warunków. Ustępy 3 i 4 przewidują, że ta pomoc będzie miała dwie formy.

4. Ustęp ten postanawia również, że pomoc na mocy tego artykułu nie jest ograniczona artykułami 1 i 2. W związku z tym musi być udzielona w odniesieniu

do wierzytelności podatkowej należnej umawiającemu się państwu od każdej osoby, bez względu na to, czy ma ona miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie. Jednakże niektóre umawiające się państwa mogą ograniczyć pomoc do podatków należnych od osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym z umawiających się państw. Te państwa mają wolną rękę w ograniczeniu zakresu stosowania artykułu poprzez skreślenie w tym ustępie wzmianki o artykule 1.

5. Ustęp 1 artykułu ma zastosowanie do wymiany informacji w rozumieniu postanowień tego artykułu. W ten sposób zapewniona jest poufność informacji wymienianych w ramach pomocy przy ściąganiu podatków.

6. Ustęp postanawia wreszcie, że właściwe organy umawiających się państw mogą ustalić w drodze wzajemnego porozumienia szczegóły dotyczące praktycznego zastosowania postanowień tego artykułu.

7. Takie porozumienie powinno w szczególności dotyczyć dokumentów, jakie powinny być dołączone do prośby sformułowanej zgodnie z ustępami 3 lub 4. Powszechnie przyjmuje się, że do wniosku o udzielenie pomocy winny być dołączone dokumenty wymagane przez prawo państwa proszonego lub będące przedmiotem porozumienia między właściwymi organami umawiających się państw i konieczne, w zależności od przypadku, do podjęcia egzekucji roszczenia podatkowego lub do zastosowania środków zabezpieczających. Te dokumenty mogą na przykład obejmować oświadczenie, na mocy którego wierzytelność podatkowa może być ściągnięta i która należy się od osoby niemogącej na mocy prawa państwa proszącego przeszkodzić egzekucji, lub urzędową kopię dokumentu pozwalającego na egzekucję w państwie proszącym. Należy również przedłożyć urzędowe tłumaczenie dokumentów w języku państwa proszonego. Można również uzgodnić, zależnie od przypadku, aby dokument zezwalający na egzekucję w państwie proszącym, był, zgodnie z obowiązującymi przepisami w państwie proszonym, akceptowany, uznany, uzupełniony i zastąpiony, tak szybko jak to możliwe, po dacie otrzymania prośby o udzielenie pomocy, dokumentem zezwalającym na egzekucję w tym drugim państwie.

8. Porozumienie powinno również regulować kwestie kosztów, które będą ponoszone przez państwo proszone, gdy odpowie na prośbę sformułowaną w ramach ustępów 3 lub 4. Na ogół koszty egzekucji roszczenia podatkowego pokrywa dłużnik należności podatkowej, lecz należy ustalić państwo, któremu przypadnie poniesienie kosztów, których nie będzie można uzyskać od danej osoby. Zgodnie z normalną praktyką w tym względzie, w razie braku porozumienia w odniesieniu do konkretnej sprawy koszty zwyczajne ponoszone przez państwo udzielające pomocy drugiemu państwu nie są zwracane przez to drugie państwo. Koszty zwy-

czajne są związane bezpośrednio z egzekucją, to znaczy są to te koszty, których można oczekiwać w przypadku normalnej procedury egzekucyjnej w granicach krajowych. Jednak w przypadku kosztów nadzwyczajnych, zgodnie z praktyką, przy braku innych postanowień w dwustronnej konwencji, takie koszty są ponoszone przez państwo proszące. Takie koszty obejmują na przykład koszty ponoszone w związku ze szczególną procedurą zastosowaną na wniosek państwa proszącego, dodatkowe koszty ekspertów, tłumaczy. Większość państw uważa za koszty nadzwyczajne również koszty postępowania sądowego i postępowania likwidacyjnego. Porozumienie powinno zawierać definicję wydatków nadzwyczajnych i we wszystkich przypadkach, w których mogą wejść w grę koszty nadzwyczajne, powinny odbyć się konsultacje między umawiającymi się państwami. Należy również uzgodnić, że gdy jedno umawiające się państwo przewiduje, że mogą wejść w grę koszty nadzwyczajne, wówczas poinformuje ono o tym drugie umawiające się państwo i wskaże kwotę szacunkową tych kosztów, aby drugie państwo mogło podjąć decyzję, czy chce je ponieść. Umawiające się państwa mają również możliwość porozumienia się co do podziału tych kosztów na innej podstawie niż ta, która została opisana wyżej; może to okazać się niezbędne, gdy na przykład kwestia poniesionych wydatków z powodu udzielenia pomocy w ściągnięciu podatków jest już uregulowana w innym akcie prawnym mającym zastosowanie do tych państw.

9. Właściwe organy mogą w drodze porozumienia uregulować również inne następujące kwestie natury praktycznej:

- czy należy ustalić termin zawity, od którego prośba o udzielenie pomocy nie może być przedłożona w odniesieniu do konkretnego roszczenia podatkowego;
- jaki powinien być kurs wymiany, gdy podatek jest ściągnięty w walucie innej niż stosowana w państwie proszącym;
- w jaki sposób kwoty ściągnięte na skutek wniosku przedstawionego zgodnie z ustępem 3 powinny być przekazane państwu proszącemu.

Ustęp 2

10. Ustęp 2 definiuje określenie „wierzytelności podatkowe w rozumieniu tego artykułu". Definicja ma zastosowanie do kwot należnych z tytułu wszelkich podatków pobieranych na rzecz umawiających się państw, ich jednostek administracyjnych lub władz lokalnych, lecz tylko w granicach, w jakich pobór tych podatków nie jest sprzeczny z konwencją lub z innym aktem obowiązującym między umawiającymi się państwami. Definicja ma również zastosowanie do odsetek, kar administracyjnych i kosztów egzekucji lub środków zabezpieczających związanych z takimi podatkami. Pomoc nie jest więc ograniczona do podatków, do których ma na ogół zastosowanie konwencja zgodnie z artykułem 2, jak to potwierdza ustęp 1.

11. Niektóre umawiające się państwa mogą preferować ograniczenie stosowania artykułu do podatków objętych ogólnymi normami artykułu 2 konwencji. Państwa takie mogą zastąpić ustępy 1 i 2 następującymi postanowieniami:

„1. Umawiające się państwa będą udzielały sobie wzajemnie pomocy w egzekucji roszczeń podatkowych. Pomoc ta nie jest ograniczona artykułem 1. Właściwe organy umawiających się państw mogą w drodze wzajemnego porozumienia ustalić sposób stosowania tego artykułu.

2. Określenie »roszczenie podatkowe« użyte w tym artykule oznacza każdą kwotę należną z tytułu podatków objętych konwencją, jak również odsetki, kary administracyjne i koszty egzekucji lub środków zabezpieczających związane z takimi kwotami".

12. Również niektóre umawiające się państwa mogą chcieć ograniczyć rodzaje podatków, do których będą miały zastosowanie postanowienia artykułu lub wyjaśnić zakres stosowania tych postanowień przez włączenie do definicji szczegółowej listy podatków. Państwa, które będą sobie tego życzyły, mogą dwustronnie przyjąć następującą definicję:

„Określenie »roszczenia podatkowe« użyte w tym artykule oznacza każdą kwotę należną z tytułu podatków pobieranych przez umawiające się państwa, jak również odsetki, kary administracyjne i koszty egzekucji lub środków zabezpieczających związane z takimi kwotami:

a) (w państwie A): . . .

b) (w państwie B): . . . ".

13. W celu upewnienia się, że właściwe organy mogą swobodnie przekazywać sobie informacje w rozumieniu tego artykułu, umawiające się państwa powinny zredagować artykuł w sposób pozwalający na wymianę informacji w odniesieniu do wszystkich podatków, do których ma zastosowanie ten artykuł.

14. Żadne postanowienie konwencji nie może przeszkodzić zastosowaniu postanowień artykułu do roszczeń podatkowych, które powstały przed wejściem w życie konwencji i w granicach, w jakich pomoc w odniesieniu do wierzytelności stała się dostępna po wejściu w życie konwencji. Jednakże umawiające się państwa mogą uznać za celowe sprecyzowanie, w jaki sposób postanowienia artykułu mają zastosowanie do roszczeń podatkowych, zwłaszcza gdy postanowienia dotyczące wejścia w życie konwencji decydują o tym, że jej klauzule będą miały zastosowanie do podatków należnych lub pobieranych, poczynając od pewnej daty. Państwa, które pragną ograniczyć stosowanie artykułu do roszczeń powstałych po wejściu w życie konwencji, również będą mogły swobodnie to zrobić w ramach dwustronnych negocjacji.

Ustęp 3

15. Ustęp ten wyszczególnia warunki, w jakich prośba o udzielenie pomocy może być sporządzona. Roszczenie podatkowe musi być ściągalne na podstawie ustaw państwa proszącego i być należne od osoby, która w danym momencie na mocy ustaw tego państwa nie może przeszkodzić egzekucji. Będzie to miało miejsce wówczas, gdy państwo proszące ma prawo na mocy jego ustawodawstwa wewnętrznego ściągnąć należność podatkową i gdy osoba, która przetrzymuje daną kwotę, nie ma możliwości ani w drodze administracyjnej, ani sądowej sprzeciwienia się egzekucji.

16. W licznych państwach roszczenie podatkowe może być ściągnięte, nawet gdy istnieje jeszcze prawo odwołania się do organu administracyjnego w sprawie ważności lub kwoty należności. Jeżeli jednak ustawodawstwo wewnętrzne państwa proszonego nie zezwala mu na egzekucję własnych roszczeń podatkowych, gdy odwołanie jest w toku, to ten ustęp nie upoważnia go do ściągnięcia roszczeń w przypadkach roszczeń podatkowych drugiego państwa, w odniesieniu do których takie prawo do odwołania jeszcze istnieje, nawet jeżeli to nie przeszkadza ściągnięciu podatku w tym drugim państwie. W rzeczywistości zdanie „i ściągnięte przez to drugie państwo zgodnie z postanowieniami jego obowiązującego ustawodawstwa mającego zastosowanie do egzekucji i poboru własnych podatków tak jakby roszczenie podatkowe było roszczeniem tego drugiego państwa", skutkuje tym, iż ograniczenie ustawodawstwa wewnętrznego państwa proszonego staje się stosowalne do egzekucji roszczenia podatkowego drugiego państwa. Jednakże liczne państwa mogą zechcieć zezwolić na udzielenie pomocy w egzekucji roszczenia podatkowego, gdy roszczenie może być ściągnięte w państwie proszącym bez względu na istnienie prawa do odwołania się, nawet jeżeli ustawodawstwo państwa proszonego uniemożliwia egzekucję w danym przypadku. Państwa, które tego pragną, mogą zmienić ustęp 3 w następujący sposób:

„Jeżeli roszczenie podatkowe jednego umawiającego się państwa może być ściągnięte zgodnie z ustawodawstwem tego państwa i jest należne od osoby, która w danym momencie na mocy ustawodawstwa tego państwa nie może przeszkodzić ściągnięciu, to takie roszczenie na prośbę właściwych organów tego państwa będzie akceptowane dla potrzeb egzekucji przez właściwe organy drugiego umawiającego się państwa i ściągnięte przez to drugie państwo zgodnie z postanowieniami ustawodawstwa w zakresie egzekucji i poboru jego własnych podatków, tak jakby roszczenie podatkowe było roszczeniem tego drugiego państwa i spełniało warunki pozwalające temu drugiemu państwu na sporządzenie prośby zgodnie z postanowieniami tego ustępu".

17. Ustęp 3 reguluje również sposób, w jaki roszczenie podatkowe państwa proszącego powinno być ściągnięte przez państwo proszone. Z wyjątkiem przy-

padków dotyczących terminów i pierwszeństwa (zob. komentarz do ustępu 5), państwo proszone jest zobowiązane ściągnąć roszczenie podatkowe państwa proszącego tak, jakby chodziło o jego własne roszczenie podatkowe, nawet jeżeli w danym momencie nie ma potrzeby podejmowania działania egzekucyjnego wobec tego podatnika na własny rachunek tego państwa. Jak już wskazano, wyrazy „zgodnie z przepisami jego własnego ustawodawstwa stosowanego przy poborze i egzekucji własnych podatków" mają taki skutek, że ograniczają pomoc w egzekucji roszczeń, dla których nie ma już dalszych praw odwoławczych, jeśli na mocy wewnętrznego prawa państwa proszonego egzekucja własnych roszczeń podatkowych tego państwa nie jest dozwolona tak długo, jak długo takie prawa istnieją.

18. Może się zdarzyć, że prośba dotyczy podatku, którego nie ma w państwie proszonym. W takim przypadku państwo proszące powinno wskazać istotę roszczenia podatkowego, poszczególne elementy składające się na roszczenie, termin zawity roszczenia i aktywa, z których może ono być ściągnięte. Jeżeli nie ma podatku podobnego, państwo proszone będzie stosować procedurę stosowaną do roszczeń dotyczących jednego z jego własnych podatków podobnego do jednego z podatków państwa proszonego lub każdą inną stosowną procedurę.

Ustęp 4

19. W celu zabezpieczenia prawa ściągnięcia podatku ustęp ten pozwala jednemu umawiającemu się państwu prosić drugie państwo o podjęcie środków zabezpieczających, nawet jeżeli nie może ono jeszcze prosić o pomoc w egzekucji, gdy na przykład roszczenie nie może być jeszcze ściągnięte lub gdy podatnik ma jeszcze prawo zapobiegania egzekucji. Ustęp ten może być włączony tylko do konwencji między państwami, które mogą podejmować środki zabezpieczające na mocy ich własnego ustawodawstwa. Tak więc państwa, które uważają, że nie należy podejmować środków zabezpieczających z tytułu podatków należnych drugiemu państwu, mogą zdecydować o niewłączaniu ustępu w ich konwencjach lub mogą ograniczyć zakres jego stosowania. W niektórych państwach środki zabezpieczające określa się jako „środki przejściowe" i te państwa mogą, jeżeli zechcą, dodać te wyrazy w ustępie w celu wyjaśnienia zakresu jego stosowania w ramach ich własnej terminologii.

20. Jako przykład środków, do których ma zastosowanie ustęp 4, można wymienić zajęcie egzekucyjne lub zamrożenie aktywów przed wydaniem ostatecznego orzeczenia, które gwarantują, że aktywa te będą jeszcze dostępne, gdy będzie miała miejsce egzekucja. Warunki wymagane dla podjęcia działań zabezpieczających mogą różnić się między poszczególnymi państwami, lecz we wszystkich przypadkach kwota roszczenia podatkowego powinna być ustalona wstępnie, nawet

tylko tymczasowo lub częściowo. Prośba o podjęcie środków zabezpieczających w odniesieniu do konkretnego roszczenia podatkowego może być sporządzona tylko wtedy, gdy samo państwo proszące ma możliwość podjęcia takich środków w odniesieniu do takiego roszczenia (zob. komentarz do ustępu 8).

21. Państwo proszące sporządzające prośbę o podjęcie środków zabezpieczających musi wykazać każdorazowo, w jakim stadium znajduje się proces oszacowania lub egzekucji. Państwo proszone musi następnie zbadać, czy w takim przypadku jego własne ustawy lub praktyka administracyjna pozwalają mu podjąć środki zabezpieczające.

Ustęp 5

22. Ustęp 5 postanawia przede wszystkim, że terminy zawite państwa proszonego, to znaczy terminy, po upływie których roszczenie podatkowe nie może być ściągane lub pobierane, nie mogą mieć zastosowania do roszczenia podatkowego, do którego drugie państwo przedstawiło prośbę na podstawie ustępów 3 lub 4. Z uwagi na fakt, że ustęp 3 dotyczy roszczeń podatkowych, które mogą być ściągnięte w państwie proszącym, a ustęp 4 dotyczy roszczeń podatkowych, w stosunku do których państwo proszące może podjąć środki zabezpieczające, to z tego wynika, że tylko terminy zawite państwa proszącego mogą być stosowane.

23. Tak długo więc, jak długo wierzytelność podatkowa może być ściągnięta lub pobrana (ustęp 3) albo może być przedmiotem środków zabezpieczających (ustęp 4) w państwie proszącym, nie można wnieść żadnego sprzeciwu na podstawie terminów zawitych przewidzianych przez ustawodawstwo państwa proszonego przeciwko zastosowaniu ustępów 3 lub 4 wobec tej wierzytelności podatkowej. Państwa, które nie mogą zgodzić się na zignorowanie własnych terminów zawitych, powinny zmodyfikować odpowiednio ustęp 5.

24. Umawiające się państwa mogą uzgodnić, że po upływie pewnego okresu obowiązek udzielenia pomocy w zakresie egzekucji roszczenia podatkowego przestaje istnieć. Okres ten powinien biec, poczynając od daty pierwotnego aktu zezwalającego na egzekucję. W niektórych państwach ustawodawstwo wymaga prolongaty aktu zezwalającego na zastosowanie egzekucji, w którym to przypadku pierwotny akt powinien być wzięty pod uwagę przy ustaleniu terminu, po upływie którego wygasa obowiązek udzielenia pomocy.

25. Ustęp 5 przewiduje ponadto, że postanowienia, na podstawie których państwo proszące (pierwszy etap) i państwo proszone (drugi etap) powinny przyznać ich własnym roszczeniem priorytet przed roszczeniami innych wierzycieli, nie mogą być stosowane do roszczenia podatkowego, w stosunku do którego zo-

stała sporządzona prośba na podstawie ustępów 3 lub 4. Takie normy są często włączane do ustawodawstwa krajowego, aby organy podatkowe mogły pobierać podatki w możliwie pełnym zakresie.

26. Przepis, zgodnie z którym zasady państwa proszonego przewidujące pierwszeństwo nie mają zastosowania do wierzytelności podatkowych drugiego państwa, w odniesieniu do których prośba o pomoc została złożona, jest ważny, nawet jeżeli państwo proszone musi na ogół traktować tę wierzytelność, jak gdyby chodziło o jego własną wierzytelność na mocy ustępów 3 i 4. Państwa, które chcą wnieść postanowienie, zgodnie z którym roszczenia podatkowe drugiego państwa powinny być traktowane w taki sam sposób jak ich własne roszczenia podatkowe, mogą swobodnie zmodyfikować ustęp, usuwając z pierwszego zdania wyrazy „i pierwszeństwo".

27. Wyrazy „z uwagi na ich istotę", które figurują w końcu pierwszego zdania, wskazują, że terminy i zasady pierwszeństwa państwa proszonego, do których mają zastosowanie postanowienia ustępu 5, dotyczą wyłącznie podatków niezapłaconych. W związku z tym postanowienia ustępu nie są przeszkodą do stosowania ogólnych reguł dotyczących terminów zawitych i pierwszeństwa, które mają zastosowanie do wszelkich należności (na przykład norm przyznających pierwszeństwo roszczenia z tego powodu, że powstało ono lub zostało zarejestrowane przed innym roszczeniem).

Ustęp 6

28. Ten ustęp postanawia, że żadne przeszkody prawne lub administracyjne dotyczące istnienia prawomocności lub kwoty roszczenia podatkowego państwa proszącego nie będą przedmiotem badania ze strony sądów i organów administracyjnych państwa proszonego. W związku z tym nie będzie podjęte w państwie proszonym żadne postępowanie sądowe lub administracyjne w odniesieniu do tych kwestii. Głównym celem tych postanowień jest uniknięcie żądania od organów administracyjnych lub sądowych państwa proszonego podjęcia decyzji, czy dana kwota jest należna w całości lub w części na podstawie wewnętrznego ustawodawstwa drugiego państwa. Państwa, w których ustęp ten mógłby spowodować problemy konstytucyjne lub ustawodawcze, mogą zmodyfikować go lub opuścić w trakcie dwustronnych negocjacji.

Ustęp 7

29. Ten ustęp postanawia, że jeżeli na podstawie ustępów 3 lub 4 została sporządzona prośba i jeżeli warunki obowiązujące w momencie sporządzenia takiej prośby przestają mieć zastosowanie (na przykład z tego powodu, że roszczenie podatkowe przestaje być ściągalne w państwie proszącym), to państwo wnoszące

prośbę musi pilnie zawiadomić drugie państwo o takiej zmianie sytuacji. Po otrzymaniu takiego zawiadomienia państwo proszone ma możliwość poproszenia państwa proszącego o zawieszenie lub wycofanie prośby. Jeżeli prośba jest zawieszona, to zawieszenie powinno mieć zastosowanie do czasu, gdy państwo, które sporządziło prośbę, poinformuje drugie państwo, że warunki wymagane dla sporządzenia prośby w sprawie danego roszczenia ponownie powstały lub że wycofuje prośbę.

Ustęp 8

30. Ten ustęp zawiera pewne ograniczenia nałożone na państwo, które otrzymuje prośbę o udzielenie pomocy.

31. Państwo proszone może swobodnie odmówić udzielenia pomocy w przypadkach wymienionych w tym ustępie. Jeżeli jednak udzieli ono pomocy w takich przypadkach, to pomoc taka pozostaje pomocą w ramach artykułu i nie można zarzucać temu państwu, że nie zastosowało się do przepisów artykułu.

32. Ustęp 8 wyjaśnia głównie, że umawiające się państwo nie jest zobowiązane wychodzić poza własne ustawodawstwo wewnętrzne i własną praktykę administracyjną lub drugiego państwa w spełnianiu zobowiązań wynikających z tego artykułu. W związku z tym, jeżeli państwo proszące nie ma uprawnień do podjęcia środków zabezpieczających, wówczas państwo proszone może odmówić podjęcia takich środków na rzecz państwa proszącego. Również jeżeli sekwestr aktywów w celu zabezpieczenia egzekucji roszczenia podatkowego nie jest możliwy w państwie proszonym, to dane państwo nie jest zobowiązane do podjęcia takich działań, gdy udziela pomocy w egzekucji podatków na mocy postanowień tego artykułu.

33. Jak postanawia ustęp 5, terminy przedawnienia obowiązujące w umawiającym się państwie nie mają zastosowania w odniesieniu do wierzytelności podatkowej, wobec której drugie państwo poprosiło o pomoc. Intencją punktu a nie jest uchylenie tej zasady. Udzielenie pomocy w odniesieniu do wierzytelności podatkowej po wygaśnięciu terminu przedawnienia obowiązującego w państwie proszonym nie będzie więc uważane za sprzeczne z ustawodawstwem i praktyką administracyjną tego umawiającego się państwa lub drugiego, w przypadku gdy termin przedawnienia wobec tej wierzytelności nie wygasł w państwie proszącym.

34. Punkt b zawiera ograniczenia dotyczące stosowania środków sprzecznych z porządkiem publicznym. Jak to ma miejsce na mocy artykułu 26 (zob. punkt 19 komentarza do artykułu 26), uznano za konieczne wprowadzenie ograniczenia dotyczącego udzielania pomocy, która mogłaby zagrozić żywotnym interesom samego państwa.

35. Na mocy podpunktu c umawiające się państwo nie jest zobowiązane uwzględnić prośby, jeżeli drugie państwo nie podjęło wszystkich racjonalnych działań, zależnie od przypadku, w sprawie egzekucji lub zastosowania środków zabezpieczających, gdy są one dostępne na podstawie jego ustawodawstwa lub praktyki administracyjnej.

36. I wreszcie, na mocy podpunktu d państwo proszone może również odrzucić prośbę ze względów praktycznych, gdyby na przykład koszty, jakie pociągałaby ona w związku z egzekucją wierzytelności podatkowej, przewyższałyby kwotę tej wierzytelności.

37. Niektóre państwa mogą zechcieć dodać w tym ustępie dalsze ograniczenia, które zresztą figurują już w wielostronnej Konwencji OECD/Rady Europy o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych, pozwalające danemu państwu odmówić udzielenia pomocy, jeżeli uzna ono, że opodatkowanie, z tytułu którego wystosowana jest prośba, jest sprzeczne z ogólnie przyjętymi zasadami opodatkowania.

KOMENTARZ DO ARTYKUŁU 28

OPODATKOWANIE CZŁONKÓW MISJI DYPLOMATYCZNYCH I URZĘDÓW KONSULARNYCH

1. Celem postanowień tego artykułu jest zapewnienie członkom misji dyplomatycznych i urzędów konsularnych, na podstawie Konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania, traktowania nie mniej korzystnego niż to, do którego są uprawnieni na podstawie prawa międzynarodowego lub na podstawie specjalnych umów międzynarodowych.

2. Jednoczesne stosowanie postanowień konwencji w sprawie podwójnego opodatkowania oraz przywilejów dyplomatycznych i konsularnych, wynikających z powszechnych norm prawa międzynarodowego lub szczególnych porozumień międzynarodowych, może w pewnych okolicznościach spowodować w obu umawiających się państwach zwolnienie od podatku, który w przeciwnym razie byłby należny. Przykładem może być sytuacja, w której dyplomata akredytowany przez państwo A w państwie B, uzyskujący dywidendy lub należności licencyjne ze źródeł położonych w państwie B, nie będzie dzięki prawu międzynarodowemu podlegał opodatkowaniu w państwie B w zakresie tego dochodu i w myśl postanowień dwustronnej konwencji między tymi państwami będzie również uprawniony (jako osoba mająca miejsce zamieszkania w państwie B) do zwolnienia z podatku lub obniżki podatku nałożonego na dochód osiągnięty w państwie A. W celu uniknięcia niezamierzonych ulg podatkowych umawiające się państwa mogą zamieścić w swoich dwustronnych konwencjach postanowienie następującej treści:

„Uwzględniając przywileje podatkowe przyznawane członkom misji dyplomatycznych lub urzędów konsularnych w myśl zasad prawa międzynarodowego lub specjalnych umów międzynarodowych, postanawia się, że ich dochód lub majątek nie podlega opodatkowaniu w państwie przyjmującym, a prawo do opodatkowania jest zastrzeżone dla państwa wysyłającego".

3. W wielu państwach członkowskich OECD ustawodawstwo wewnętrzne zawiera postanowienia dotyczące członków misji dyplomatycznych i urzędów

konsularnych, którzy przebywając za granicą będą dla celów podatkowych uważani za osoby mające miejsce zamieszkania w państwie wysyłającym. W dwustronnych stosunkach między państwami członkowskimi, w których obowiązują takie przepisy wewnętrzne, można zrobić dalszy krok przez włączenie do konwencji szczególnego postanowienia stwierdzającego, że w rozumieniu konwencji państwo wysyłające jest państwem miejsca zamieszkania członka misji dyplomatycznej lub urzędu konsularnego. Specjalne postanowienie w tym względzie mogłoby być sformułowane w sposób następujący:

„Bez względu na postanowienia artykułu 4, osobę fizyczną, która jest członkiem misji dyplomatycznej lub urzędu konsularnego umawiającego się państwa położonego w drugim umawiającym się państwie lub w państwie trzecim, uważa się za osobę mającą miejsce zamieszkania w państwie wysyłającym, jeżeli:

a) zgodnie z prawem międzynarodowym nie podlega ona opodatkowaniu w państwie przyjmującym w zakresie podatku od dochodu ze źródeł położonych poza tym państwem lub od majątku położonego poza tym państwem i
b) podlega ona w państwie wysyłającym takim samym zobowiązaniom podatkowym w zakresie ogólnego dochodu lub majątku, jakim podlegają osoby mające miejsce zamieszkania w tym państwie".

4. Zgodnie z postanowieniami artykułu 4 ustęp 1 członkowie misji dyplomatycznych i urzędów konsularnych państwa trzeciego, akredytowani w umawiającym się państwie, nie są traktowani jako osoby mające miejsce zamieszkania w państwie przyjmującym, jeżeli są oni podmiotem tylko ograniczonego obowiązku podatkowego w tym państwie (zob. punkt 8 komentarza do artykułu 4). To stanowisko dotyczy również organizacji międzynarodowych działających w umawiających się państwach, których pracownicy korzystają z pewnych przywilejów podatkowych zgodnie z konwencją lub umową tworzącą daną organizację lub zgodnie z umową między organizacją a państwem, gdzie została ona utworzona. Umawiające się państwa pragnące rozstrzygnąć tę kwestię w sposób bardziej precyzyjny lub zapobiec niepożądanym ulgom podatkowym mogą dodać w tym artykule następujące postanowienie:

„Konwencja nie ma zastosowania do organizacji międzynarodowych, ich organów lub przedstawicieli albo osób będących członkami misji dyplomatycznych lub urzędów konsularnych państwa trzeciego przebywających w umawiającym się państwie, ale traktowanych jak osoby niemające miejsca zamieszkania w żadnym z umawiających się państw w zakresie podatków od dochodu lub majątku".

Oznacza to, że organizacje międzynarodowe, ich organy lub przedstawiciele, którzy w umawiającym się państwie podlegają podatkom tylko od dochodów osiąganych ze źródeł w tym państwie, nie mogą korzystać z przywilejów konwencji.

5. Choć honorowi konsulowie nie mogą korzystać z postanowień wynikających z tego artykułu, nie będąc do nich uprawnieni na podstawie powszechnych

norm prawa międzynarodowego (zazwyczaj zwalnia się od podatku tylko płatności uzyskiwane z tytułu wydatków dokonanych przez konsulów honorowych w imieniu państwa wysyłającego), umawiające się państwa mogą wyłączyć w drodze dwustronnego porozumienia stosowanie tego artykułu do konsulów honorowych.

KOMENTARZ DO ARTYKUŁU 29

ROZSZERZENIE ZAKRESU TERYTORIALNEGO

1. Niektóre konwencje o podwójnym opodatkowaniu określają terytoria, do których mają zastosowanie ich przepisy. Niektóre konwencje stanowią ponadto, że ich postanowieniami mogą zostać objęte inne terytoria i obszary i stwierdzają, w jaki sposób może to być dokonane. Tego rodzaju klauzula ma szczególne znaczenie dla państw, które posiadają terytoria zamorskie lub ponoszą odpowiedzialność za stosunki międzynarodowe innych państw lub terytoriów, zwłaszcza gdy klauzula ta ustala, że rozszerzenie zakresu konwencji może zostać zrealizowane w drodze wymiany not dyplomatycznych. Ma ona również znaczenie, gdy postanowieniami konwencji można objąć te części terytorium umawiającego się państwa, które na podstawie innego specjalnego postanowienia były wyłączone z zakresu jej stosowania. Artykuł, który przewiduje, że rozszerzenie zakresu może być również dokonane w każdy inny sposób, zgodnie z procedurą konstytucyjną, jest zredagowany tak, by z konstytucyjnego punktu widzenia był do przyjęcia dla wszystkich państw członkowskich OECD, których to dotyczy. Jedynym wstępnym warunkiem rozszerzenia zakresu konwencji jest to, że dane państwo lub terytorium musi nakładać podatki zasadniczo podobne do tych, do których konwencja ma zastosowanie.

2. Artykuł stanowi, że konwencja może być rozszerzona w całości lub z niezbędnymi modyfikacjami i że rozszerzenie to wchodzi w życie w terminie i na warunkach uzgodnionych między umawiającymi się państwami, i wreszcie, że jeżeli konwencja zostanie wypowiedziana przez jedno z umawiających się państw, to przestanie ona obowiązywać również w państwie lub na terytorium, na które została rozszerzona, chyba że umawiające się państwa uzgodnią inaczej.

KOMENTARZ DO ARTYKUŁÓW 30 I 31

WEJŚCIE W ŻYCIE I WYPOWIEDZENIE KONWENCJI

1. Niniejsze postanowienia dotyczące procedury związanej z wejściem w życie, ratyfikacją i wypowiedzeniem są zredagowane z intencją włączenia ich do dwustronnych konwencji, zgodnie z normami zwyczajowymi zawartymi w umowach międzynarodowych.

2. Niektóre umawiające się państwa mogą wymagać, by w artykule 30 ustęp 1 znalazło się dodatkowe postanowienie wskazujące władze, które muszą wyrazić zgodę na ratyfikację. Inne umawiające się państwa mogą uzgodnić, że artykuł powinien zawierać stwierdzenie, iż wejście konwencji w życie następuje po wymianie not potwierdzających, że każde państwo wypełniło procedury wymagane dla takiego wejścia w życie.

3. Umawiające się państwa mogą swobodnie uzgodnić, że konwencja wejdzie w życie po upływie pewnego czasu od wymiany dokumentów ratyfikacyjnych lub od daty potwierdzenia, że procedura wymagana dla jej wejścia w życie została spełniona przez każde z państw.

4. Nie ustalono żadnej normy dotyczącej daty wejścia w życie lub wypowiedzenia konwencji, ponieważ takie normy zależeć będą w dużej mierze od ustawodawstwa wewnętrznego umawiających się państw. Niektóre państwa ustalają podatek od dochodu osiągniętego w trakcie danego roku. Inne ustalają podatki według dochodu osiągniętego w roku poprzednim, a jeszcze inne w roku podatkowym, który różni się od roku kalendarzowego. Ponadto w niektórych konwencjach termin rozpoczęcia stosowania lub zaniechania stosowania jest różny w zależności od tego, czy chodzi o podatki pobierane u źródła czy o podatki pobierane w drodze oszacowania.

5. Ponieważ jest pożądane, aby konwencja pozostała w mocy co najmniej przez pewien czas, artykuł dotyczący wypowiedzenia przewiduje, że zawiadomienie o wypowiedzeniu może być przekazane dopiero po upływie określonego roku, ustalonego w umowie dwustronnej. Umawiające się państwa mogą swobodnie ustalić najwcześniejszy rok, w którym takie zawiadomienie może być przekazane, lub mogą w ogóle nie ustalać takiego roku.

STANOWISKO GOSPODAREK SPOZA OECD WOBEC MODELOWEJ KONWENCJI OECD W SPRAWIE PODATKU OD DOCHODU I MAJĄTKU

WSTĘP

1. Kiedy w 1991 r. Komitet Spraw Podatkowych przyjął koncepcję stałego wprowadzania zmian do Modelowej konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku, postanowił również – ze względu na wpływ konwencji rozciągający się daleko poza państwa członkowskie OECD – że stały proces uaktualniania Modelowej konwencji podatkowej powinien być tak pomyślany, aby korzystać z uwag gospodarek spoza OECD.

2. Zgodnie z tą decyzją Komitet Spraw Podatkowych postanowił w 1996 r. organizować coroczne spotkania, które umożliwią ekspertom z państw członkowskich i niektórych gospodarek spoza OECD przedyskutowanie tematów związanych z negocjowaniem, stosowaniem i interpretacją konwencji podatkowych. Uznając, iż można oczekiwać, że gospodarki spoza OECD tylko wtedy mogą przyczynić się do rozwoju Modelowej konwencji podatkowej, gdy zachowają swobodę nieakceptowania jej treści, Komitet postanowił również, że gospodarki te, podobnie jak państwa członkowskie, powinny mieć możliwość wskazania tych dziedzin, w których nie mogą zgodzić się z tekstem jakiegoś artykułu lub z interpretacją zawartą w komentarzu.

3. Doprowadziło to do włączenia do Modelowej konwencji niniejszego rozdziału, który zawiera stanowiska wielu gospodarek spoza OECD w sprawie artykułów Modelowej konwencji podatkowej i komentarza do nich. Zgodnie z założeniem dokument ten będzie okresowo uaktualniany, podobnie jak reszta Modelowej konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku, w celu przedstawiania zmian zachodzących w poglądach państw uczestniczących.

4. Niniejszy dokument odzwierciedla stanowisko następujących gospodarek spoza OECD wobec Modelowej konwencji:

Albania	Afryka Południowa	Argentyna	Armenia
Białoruś	Brazylia	Bułgaria	Chińska Republika Ludowa
Chorwacja	Demokratyczna Republika Konga	Estonia	Filipiny

Gabon	Hongkong, Chiny	Indie	Indonezja
Izrael	Kazachstan	Litwa	Łotwa
Malezja	Maroko	Rosja	Rumunia
Serbia	Słowenia	Tajlandia	Tunezja
Ukraina	Wybrzeże Kości Słoniowej	Zjednoczone Emiraty Arabskie	

5. Choć gospodarki te zgadzają się na ogół z tekstem artykułów Modelowej konwencji i z interpretacją zawartą w komentarzu, jednak każda z tych gospodarek zachowuje odmienne stanowisko w niektórych kwestiach. Przedstawione w tym dokumencie stanowisko w odniesieniu do każdego artykułu Modelowej konwencji wskazuje, czy dana gospodarka nie zgadza się z tekstem artykułu czy z interpretacją zawartą w komentarzu do danego artykułu[1]. Podobnie jak przy uwagach i zastrzeżeniach państw członkowskich, nie wymienia się przypadków, gdy gospodarka pragnie uzupełnić tekst jakiegoś artykułu postanowieniami, które nie są z nim sprzeczne, szczególnie gdy takie postanowienia proponuje się jako sformułowania alternatywne w komentarzu lub jeżeli pragnie się zaproponować interpretację, która nie jest sprzeczna z komentarzem.

STANOWISKO W SPRAWIE ARTYKUŁU 1 (*ZAKRES PODMIOTOWY*) I KOMENTARZA

Stanowisko w sprawie artykułu

1. Filipiny zastrzegają sobie prawo do opodatkowania swych obywateli zgodnie z własnym wewnętrznym ustawodawstwem.

2. Brazylia zastrzega sobie prawo do rozszerzenia stosowania konwencji na spółki osobowe, ponieważ w jej ustawodawstwie spółki osobowe są traktowane jako jednostki prawne.

Stanowisko w sprawie komentarza

3. Gabon, Indie, Maroko, Tunezja i Wybrzeże Kości Słoniowej nie zgadzają się z interpretacją zawartą w punktach 5 i 6 komentarza do artykułu 1 (a w przypadku Indii, z odpowiednią interpretacją zawartą w punkcie 8.7 komentarza do

[1] Indonezja i Chińska Republika Ludowa pragną wyraźnie stwierdzić, że w trakcie negocjowania umów z innymi państwami nie będą związane oświadczeniami zamieszczonymi w tym dokumencie.

artykułu 4), zgodnie z którą, gdy odmawia się stosowania konwencji do spółki osobowej, jej wspólnicy są uprawnieni do przywilejów płynących z postanowień konwencji zawartych przez państwa, w których mają oni miejsce zamieszkania. Uważają, że takie rozwiązanie może być w pewnej mierze możliwe tylko wówczas, gdy takie postanowienia są w konwencji zawartej z państwem, w którym spółka osobowa jest położona.

STANOWISKO W SPRAWIE ARTYKUŁU 2 (*PODATKI, KTÓRYCH DOTYCZY KONWENCJA*) I KOMENTARZA

Stanowisko w sprawie artykułu

Ustęp 1

1. Ilekroć w konwencji występują określenia „majątek" i „majątek ruchomy", Białoruś zastrzega sobie prawo zastąpienia tych określeń, których nie ma w jej wewnętrznym ustawodawstwie, określeniami (odpowiednio) „mienie" i „mienie inne niż mienie nieruchome".

2. Brazylia zastrzega sobie własne stanowisko wobec tej części ustępu 1, która stanowi, że konwencja powinna mieć zastosowanie do jednostek terytorialnych lub organów lokalnych, jak również do końcowej części ustępu, która brzmi „bez względu na sposób ich poboru".

3. Brazylia i Indonezja, ze względu na to, że nie mają podatku od majątku, zastrzegają sobie prawo niezamieszczania wzmianki o takim podatku w ustępie 1.

4. Rumunia zastrzega sobie prawo włączania podatków pobieranych w imieniu jednostek administracyjno-terytorialnych.

5. Afryka Południowa zastrzega sobie własne stanowisko wobec tej części ustępu 1, która stanowi, że konwencja powinna mieć zastosowanie do podatków pobieranych w imieniu organów lokalnych.

Ustęp 2

6. Brazylia pragnie stosować w swych konwencjach określenie podatku od dochodu zgodnie ze swym konstytucyjnym ustawodawstwem. W związku z tym zastrzega sobie prawo niewłączania ustępu 2 do swoich konwencji.

7. Armenia, Litwa, Łotwa, Rumunia i Tunezja wyrażają pogląd, że „podatki od całkowitych kwot płac i wynagrodzeń wypłacanych przez przedsiębiorstwa" nie powinny być uważane za podatki od dochodu, a tym samym zastrzegają sobie prawo niewłączania tych określeń do ustępu 2.

8. Ukraina zastrzega sobie własne stanowisko wobec tej części ustępu 2, która stanowi, że konwencja ma zastosowanie do podatków od przyrostu majątku.

STANOWISKO W SPRAWIE ARTYKUŁU 3 (*DEFINICJE OGÓLNE*) I KOMENTARZA

Stanowisko w sprawie artykułu

1. W odniesieniu do definicji określenia „spółka" Albania i Białoruś zastrzegają sobie prawo do zastąpienia określenia „osoba prawna", które nie istnieje w ich prawie wewnętrznym, określeniem „każda jednostka prawna utworzona jako spółka lub każda jednostka, która dla celów podatkowych jest traktowana jako samodzielna jednostka".

2. Izrael zastrzega sobie prawo włączenia do definicji określenia „osoba" majątku powierniczego.

3. W odniesieniu do definicji określenia „obywatel" Albania, Rosja i Rumunia zastrzegają sobie prawo zastąpienia (w języku angielskim) określenia „nationality" określeniem „citizenship", ponieważ określenie „nationality" nie oznacza „obywatelstwa" w rozumieniu ich prawa.

4. Bułgaria zastrzega sobie prawo do proponowania w trakcie dwustronnych negocjacji zamieszczania definicji określenia „zyski przedsiębiorstw", która będzie obejmować zarówno zyski osiągnięte przez daną spółkę, jak i dochód osoby fizycznej, jeżeli pochodzą one z działalności gospodarczej za pośrednictwem zakładu. To uzupełnienie jest następstwem zniesienia artykułu 14, a jego celem jest zezwolenie na zastosowanie artykułu 7, zgodnie z wewnętrznym ustawodawstwem bułgarskim dotyczącym dochodu osiąganego przez osoby fizyczne.

4.1. Brazylia zastrzega sobie prawo niewłączenia do definicji określeń „przedsiębiorstwo" oraz „działalność zarobkowa" zawartych w ustępie 1 artykułu 3, ponieważ zastrzega sobie prawo włączenia artykułu dotyczącego opodatkowania wolnych zawodów.

5. W odniesieniu do definicji określenia „transport międzynarodowy" Bułgaria i Chorwacja zastrzegają sobie prawo rozstrzygania w trakcie dwustronnych negocjacji zakresu stosowania definicji transportu drogowego i kolejowego.

6. Serbia zastrzega sobie prawo rozszerzenia zakresu określenia „transport międzynarodowy" w celu objęcia w dwustronnych konwencjach transportu drogowego.

7. Tajlandia zastrzega sobie prawo włączenia do definicji określenia „osoba" każdego podmiotu podlegającego opodatkowaniu na mocy ustawodawstwa podatkowego obowiązującego w jednym z umawiających się państw.

8. Indie zastrzegają sobie prawo ograniczenia definicji „osoba" jedynie do podmiotów uważanych za jednostki podlegające opodatkowaniu na mocy ustawodawstwa podatkowego obowiązującego w danym umawiającym się państwie.

9. Indie zastrzegają sobie prawo włączenia definicji „podatku" i „roku podatkowego".

10. Honkong, Chiny, zastrzega sobie prawo do opuszczenia w definicji „transportu międzynarodowego" w punkcie e ustępu 1 zdania „eksploatowanym przez przedsiębiorstwo, którego faktyczny zarząd znajduje się w umawiającym się państwie".

10.1. Hongkong, Chiny, zastrzega sobie prawo do własnego stanowiska w sprawie definicji określenia „obywatel" zawartej w podpunkcie g ustępu 1, ponieważ Hongkong, Chiny nie jest państwem suwerennym. Jeżeli określenie „obywatel" pojawia się w artykułach 4, 19 i 24, to Hongkong, Chiny zastrzega sobie prawo stosowania alternatywnych przepisów w oparciu o pojęcia „prawa pobytu", „miejsca zarejestrowania" lub „miejsca utworzenia".

11. *Skreślony.*

STANOWISKO W SPRAWIE ARTYKUŁU 4 (*MIEJSCE ZAMIESZKANIA LUB SIEDZIBA*) I KOMENTARZA

Stanowisko w sprawie artykułu

Ustęp 1

1. Albania, Armenia, Białoruś, Estonia, Indonezja, Litwa, Łotwa, Rosja, Tajlandia, Ukraina i Wietnam zastrzegają sobie prawo do włączania w ustępie 1 miejsca utworzenia (na Białorusi i w Wietnamie – miejsca zarejestrowania) lub podobnego kryterium.

2. Zjednoczone Emiraty Arabskie zastrzegają sobie prawo włączania do swoich konwencji dwustronnych własnego określenia miejsca zamieszkania lub siedziby i niestosowania koniecznie redakcji artykułu 4.

2.1. Hongkong, Chiny zastrzega sobie prawo modyfikowania w swoich dwustronnych konwencjach definicji określenia „rezydent", ponieważ nie jest państwem suwerennym i z uwagi na jego podatki oparte na zasadzie terytorialnej.

3. Brazylia zastrzega sobie prawo do niewłączania w swych konwencjach drugiego zdania ustępu 1, ponieważ sytuację personelu dyplomatycznego reguluje jej prawo wewnętrzne.

4. Indie i Rosja zastrzegają sobie prawo do wnoszenia poprawek do artykułu 4 w swych konwencjach podatkowych, aby sprecyzować, że w ich państwach spółki osobowe muszą być uważane za spółki mające siedzibę w ich państwach z uwagi na ich szczególne cechy prawne i podatkowe.

4.1. Gabon, Maroko, Tunezja i Wybrzeże Kości Słoniowej nie podzielają ogólnej zasady, zgodnie z którą jeżeli podatek należny od spółki osobowej jest ustalony na podstawie osobistych cech wspólników, to wspólnicy mogą żądać prawa do skorzystania z konwencji podatkowych zawartych przez państwo, w którym mają oni miejsce zamieszkania, w odniesieniu do dochodów, które jedynie przepływają przez daną spółkę. Ze względu na fakt, że na mocy ich prawa wewnętrznego spółka osobowa jest traktowana jako podlegająca podatkowi, nawet jeżeli z technicznego punktu widzenia podatek jest pobierany od jej wspólników lub, w przypadku Maroka, od wspólnika głównego, Gabon, Maroko, Tunezja i Wybrzeże Kości Słoniowej zastrzegają sobie prawo do zmiany artykułu 4 w ich konwencjach podatkowych w taki sposób, aby sprecyzować, że ich spółki osobowe muszą być traktowane jako mające siedzibę w ich państwach z uwagi na ich wspólne cechy prawne i podatkowe.

Ustęp 3

5. Armenia, Białoruś, Bułgaria, Rosja, Tajlandia i Wietnam zastrzegają sobie prawo używania miejsca utworzenia (na Białorusi i w Wietnamie – miejsca zarejestrowania) jako kryterium dla ustępu 3.

6. *Skreślony.*

7. Izrael zastrzega sobie prawo włączenia oddzielnego przepisu dotyczącego związku przedsiębiorstw powierniczych mającego siedzibę w obu umawiających się państwach.

8. Indie i Kazachstan zastrzegają sobie prawo włączenia postanowienia odsyłającego do postępowania polubownego przy określaniu państwa siedziby w przypadku podwójnej siedziby osoby innej niż osoba fizyczna, w przypadku gdy państwo, w którym znajduje się miejsce faktycznego zarządu, nie może być ustalone.

8.1. Bułgaria zastrzega sobie prawo włączenia postanowienia nawiązującego do państwa, z którego wywodzi się status prawny, a w przypadkach gdy to państwo nie mogłoby być określone, do postępowania polubownego w celu ustalenia miejsca siedziby osoby, innej niż osoba fizyczna lub spółka, mającej podwójną siedzibę. W razie braku takiego porozumienia Bułgaria nie przyzna takiej osobie przywilejów płynących z konwencji.

Stanowisko w sprawie komentarza

Ustęp 2

9. W opinii Wietnamu więzy osobiste i więzy ekonomiczne, o których mowa w punktach 14 i 15 komentarza, powinny być oddzielone i jednym powinno być przyznane pierwszeństwo przed drugimi. Dla Wietnamu powiązania ekonomiczne, szczególnie jeśli chodzi o kryterium państwa, w którym osoba jest zatrudniona, są ważniejsze od określenia państwa zamieszkania na potrzeby stosowania konwencji w przypadku osoby fizycznej mającej dwa miejsca zamieszkania.

9.1. W przypadku Gabonu z uwagi na niejednoznaczność określenia „powiązania osobiste i ekonomiczne", o których mowa w punktach 13, 14 i 15 komentarza, powinny one być od siebie oddzielone i jedno z nich powinno, zależnie od przypadku, mieć przewagę nad drugim. Przy ustalaniu państwa miejsca zamieszkania osoby fizycznej kryterium państwa, w którym wykonywany jest zawód, powinno być ważniejsze od osobistych powiązań.

9.2. Kazachstan zastrzega sobie prawo zastąpienia punktu d następującym tekstem: „d) jeżeli status tej osoby może być określony na mocy punktów od a do c, to właściwe organy umawiających się państw rozstrzygną sprawę w drodze porozumienia polubownego".

9.3. Indonezja wyraża opinię, że przy rozważaniu podwójnego miejsca zamieszkania osoby fizycznej powiązania ekonomiczne będą miały przewagę nad powiązaniami osobistymi.

Ustęp 3

10. Zgodnie z interpretacją stosowaną przez Argentynę, Ukrainę i Wietnam określenie „miejsce faktycznego zarządu" oznacza faktyczne zarządzanie dzień po dniu, bez względu na to, gdzie sprawowane są główne funkcje kontroli.

11. Indie nie przyłączą się do interpretacji zawartej w punkcie 24, zgodnie z którą siedzibą faktycznego zarządu jest to miejsce, w którym z merytorycznego punktu widzenia podejmowane są najważniejsze decyzje w sprawach zarządzania i w sprawach handlowych niezbędne do prowadzenia przedsiębiorstwa w jego całokształcie. Indie są zdania, że przy ustalaniu miejsca faktycznego zarządu powinno być brane pod uwagę miejsce, w którym prowadzona jest główna i podstawowa działalność podmiotu.

12. Brazylia nie podziela interpretacji zawartej w punkcie 24 komentarza, ponieważ uważa, że ta definicja jest sprawą, która powinna być rozstrzygana na podstawie wewnętrznego prawa przez sądy krajowe.

STANOWISKO W SPRAWIE ARTYKUŁU 5 (*ZAKŁAD*) I KOMENTARZA

Stanowisko w sprawie artykułu

1. Ze względu na szczególne trudności w stosowaniu postanowień Modelowej konwencji do działalności w obszarze przybrzeżnym umawiającego się państwa, w związku z badaniem i eksploatacją dna morskiego, jego podglebia i zasobów naturalnych, Litwa i Łotwa zastrzegają sobie prawo do zamieszczania w specjalnym artykule postanowień dotyczących takiej działalności.

Ustęp 2

2. W ustępie 2 oprócz „wydobywania" zasobów naturalnych Argentyna, Filipiny, Gabon, Maroko, Rosja, Tajlandia, Tunezja i Wybrzeże Kości Słoniowej zastrzegają sobie prawo do zamieszczania „poszukiwania" takich zasobów.

2.1. Indonezja zastrzega sobie prawo dodania w ustępie 2 „poszukiwanie i eksploatację zasobów naturalnych, jak również platformę wiertniczą lub statek wykorzystywany do eksploatacji i poszukiwania zasobów naturalnych".

3. Indie i Indonezja zastrzegają sobie prawo dodania w ustępie 2 dodatkowych punktów, które mogłyby obejmować punkt sprzedaży, fermę, plantację lub inne miejsce, w którym wykonywana jest działalność, taka jak rolnictwo, leśnictwo, plantacja lub działalność pokrewna.

4. Indie, Indonezja, Tajlandia i Wietnam zastrzegają sobie prawo do zamieszczania w ustępie 2 dodatkowego punktu obejmującego skład towarowy w odniesieniu do osoby świadczącej wobec innych osób usługi w zakresie składowania.

5. Armenia i Ukraina zastrzegają sobie prawo do zamieszczania w ustępie 2 dodatkowego punktu obejmującego instalacje lub konstrukcje służące do poszukiwania zasobów naturalnych i skład lub budowlę wykorzystywaną do sprzedaży towarów.

6. Gabon i Wietnam zastrzegają sobie prawo do zamieszczania w ustępie 2 dodatkowego punktu obejmującego instalację, budowlę lub urządzenie wykorzystywane do poszukiwania zasobów naturalnych.

6.1. Argentyna, Gabon i Wybrzeże Kości Słoniowej zastrzegają sobie również prawo dodania w ustępie 2 dodatkowego punktu, który obejmowałby miejsca działalności rybołówczej.

6.2. Kazachstan zastrzega sobie prawo dodania w ustępie 2 dodatkowego punktu obejmującego wydobywanie, instalacje lub urządzenia do odkrywania i poszukiwania zasobów naturalnych.

Ustęp 3

7. Argentyna zastrzega sobie własne stanowisko wobec ustępu 3 i uważa, że wszelki plac budowy lub prace budowlane, montażowe albo instalacyjne, które trwają dłużej niż trzy miesiące, powinny być traktowane jako zakład.

8. Armenia, Brazylia, Tajlandia i Wietnam zastrzegają sobie własne stanowisko wobec ustępu 3, ponieważ uważają, że plac budowy, prace budowlane, montażowe lub instalacyjne stanowią zakład, jeżeli trwają dłużej niż sześć miesięcy.

9. Albania, Demokratyczna Republika Konga, Litwa i Hongkong, Chiny zastrzegają sobie własne stanowisko wobec ustępu 3 i uważają, że plac budowy, prace budowlane, montażowe lub instalacyjne albo działalność nadzorcza lub konsultingowa związana z takim obiektem lub pracami stanowią zakład, jeżeli taki obiekt, prace lub działalność trwają dłużej niż sześć miesięcy.

9.1. Serbia zastrzega sobie prawo traktowania placu budowy, prac budowlanych, montażowych lub instalacyjnych albo związanej z tym działalności nadzorczej lub doradczej jako zakładu tylko wówczas, gdy taki plac, prace lub działalność trwają dłużej niż 12 miesięcy.

10. Afryka Południowa, Bułgaria, Chińska Republika Ludowa, Gabon, Malezja, Maroko, Tunezja i Wybrzeże Kości Słoniowej zastrzegają sobie prawo do negocjowania okresu, po upływie którego plac budowy lub prace budowlane, montażowe albo instalacyjne powinny stanowić zakład na podstawie ustępu 3.

11. Afryka Południowa, Argentyna, Chińska Republika Ludowa, Malezja, Tajlandia i Wietnam zastrzegają sobie prawo do traktowania przedsiębiorstwa jako posiadającego zakład, jeżeli przedsiębiorstwo to prowadzi działalność nadzorczą w związku z placem budowy lub pracami budowlanymi, montażowymi albo instalacyjnymi, które na podstawie ustępu 3 stanowią zakład (w przypadku Indii i Malezji okres dla zakładu jest negocjowany oddzielnie).

11.1. Indie i Indonezja zastrzegają sobie prawo zastąpienia określenia „prace budowlane lub instalacyjne" określeniem „prace budowlane, instalacyjne lub montażowe lub działalność nadzorcza nad tymi pracami" i zastrzegają sobie prawo do negocjowania okresu, przez który powinny one trwać, aby mogły być uważane jako zakład.

12. Argentyna zastrzega sobie prawo do traktowania przedsiębiorstwa jako posiadającego zakład, jeżeli przedsiębiorstwo to świadczy usługi, w tym usługi konsultingowe za pośrednictwem własnych pracowników lub innego personelu zaangażowanego w tym celu przez przedsiębiorstwo, lecz tylko wtedy, gdy taka działalność jest prowadzona dla tego samego lub powiązanego projektu w państwie przez okres lub okresy trwające łącznie dłużej niż trzy miesiące.

13. Gabon, Indie, Indonezja, Maroko, Tunezja i Wybrzeże Kości Słoniowej zastrzegają sobie prawo do traktowania przedsiębiorstwa jako posiadającego zakład,

jeżeli przedsiębiorstwo świadczy usługi, w tym usługi konsultingowe, za pośrednictwem własnych pracowników lub innego personelu zaangażowanego w tym celu, lecz tylko wtedy, gdy taka działalność trwa dla tego samego lub powiązanego projektu przez okres lub okresy wynoszące łącznie dłużej niż okres, który powinien być wynegocjowany.

14. Afryka Południowa, Albania, Armenia, Hongkong, Chiny, Serbia, Tajlandia i Wietnam zastrzegają sobie prawo do traktowania przedsiębiorstwa jako posiadającego zakład, jeżeli przedsiębiorstwo świadczy usługi, w tym usługi konsultingowe, za pośrednictwem własnych pracowników lub innego personelu zaangażowanego w tym celu, lecz tylko wtedy, gdy działalność tego rodzaju trwa (dla tego samego lub powiązanego projektu z wyjątkiem Armenii) na obszarze państwa przez okres lub łączne okresy trwające dłużej niż sześć miesięcy w ramach każdorazowego dwunastomiesięcznego okresu.

14.1. Afryka Południowa, Demokratyczna Republika Konga, Gabon, Łotwa, Maroko, Tunezja i Wybrzeże Kości Słoniowej zastrzegają sobie prawo, by uważać, iż osoba wykonująca wolny zawód lub inną działalność o charakterze niezależnym posiada zakład, jeżeli dana osoba przebywa w państwie przez okres lub okresy przekraczające w sumie 183 dni w każdorazowym dwunastomiesięcznym okresie.

14.2. Bułgaria i Estonia zastrzegają sobie prawo, by uważać, że osoby wykonujące wolne zawody lub inne usługi o niezależnym charakterze posiadają zakład w rozumieniu konwencji, jeżeli przebywają w drugim państwie przez okres lub okresy przekraczające łącznie 183 dni w każdorazowym dwunastomiesięcznym okresie.

14.3. Bułgaria zastrzega sobie prawo, by uważać, że przedsiębiorstwo posiada zakład, jeżeli przedsiębiorstwo świadczy usługi, w tym usługi konsultingowe, za pośrednictwem własnych pracowników lub innego personelu zaangażowanego przez przedsiębiorstwo w tym celu, lecz tylko wtedy, gdy działalność tego rodzaju trwa dla tego samego lub powiązanego projektu w danym kraju przez okres lub okresy łącznie trwające dłużej niż sześć miesięcy w każdorazowym dwunastomiesięcznym okresie.

14.4. Bułgaria i Indonezja zastrzegają sobie prawo włączenia przepisu, zgodnie z którym uważa się, że zakład istnieje, jeżeli urządzenie, platforma wiertnicza lub statek są wykorzystywane przez okres dłuższy niż wynegocjowany do poszukiwania zasobów naturalnych.

14.5. Indonezja, Wietnam i Zjednoczone Emiraty Arabskie zastrzegają sobie prawo do opodatkowania dochodu osiąganego z działalności dotyczącej odkrywania i eksploatacji zasobów naturalnych.

14.6. Afryka Południowa zastrzega sobie prawo do zamieszczania przepisu, zgodnie z którym będzie się uważać, że istnieje zakład, jeżeli przedsiębiorstwo wykonuje przez okres dłuższy niż sześć miesięcy działalność związaną z poszukiwaniem lub eksploatacją zasobów naturalnych.

14.7. Izrael zastrzega sobie prawo zamieszczania przepisu, zgodnie z którym urządzenie, platforma wiertnicza lub statek wykorzystywany do poszukiwania zasobów naturalnych będzie traktowany jak zakład w umawiającym się państwie, jeżeli ta działalność będzie trwać łącznie więcej niż 365 dni w tym państwie w każdorazowym okresie dwóch lat.

Ustęp 4

15. Albania, Argentyna, Armenia, Indie, Malezja, Gabon, Maroko, Rosja, Tajlandia, Tunezja, Ukraina, Wietnam i Wybrzeże Kości Słoniowej zastrzegają sobie własne stanowisko wobec ustępu 4, ponieważ uważają one, że określenie „wydawania" powinno być wykreślone z podpunktów a i b.

16. Albania, Argentyna i Tajlandia zastrzegają sobie własne stanowisko wobec punktu 4f.

16.1. *Skreślony.*

16.2. Demokratyczna Republika Konga zastrzega sobie stanowisko w sprawie punktów 4d, e i f.

Ustęp 5

17. Albania, Armenia, Gabon, Indie, Malezja, Maroko, Rosja, Tajlandia, Tunezja, Ukraina, Wietnam i Wybrzeże Kości Słoniowej zastrzegają sobie prawo do traktowania przedsiębiorstwa jako posiadającego zakład, jeżeli osoba działająca w imieniu przedsiębiorstwa utrzymuje w umawiającym się państwie zwykły skład dóbr lub towarów, z którego osoba ta dostarcza regularnie dobra lub towary (w przypadku Malezji składa zamówienia) w imieniu przedsiębiorstwa.

17.1. Indie, Malezja i Tajlandia zastrzegają sobie prawo traktowania przedsiębiorstwa umawiającego się państwa jako posiadającego zakład w drugim umawiającym się państwie, jeżeli dana osoba otrzymuje zazwyczaj zamówienia w drugim umawiającym się państwie wyłącznie lub prawie wyłącznie na rzecz tego przedsiębiorstwa.

17.2. Indonezja zastrzega sobie prawo traktowania przedsiębiorstwa jako posiadającego zakład, jeżeli osoba działająca w imieniu przedsiębiorstwa, inna niż niezależny przedstawiciel, wytwarza i przetwarza w tym państwie dobra lub towary należące do przedsiębiorstwa.

Ustęp 6

18. Albania, Estonia, Gabon, Litwa, Maroko, Serbia, Słowenia, Tajlandia, Tunezja, Wietnam i Wybrzeże Kości Słoniowej zastrzegają sobie prawo do wyraźnego stwierdzenia, że przedstawiciel, który prowadzi działalność całkowicie lub prawie całkowicie dla jednego przedsiębiorstwa, nie może być traktowany jako przedstawiciel niezależny.

19. Gabon, Indie, Maroko, Rosja, Tajlandia, Tunezja, Wietnam i Wybrzeże Kości Słoniowej zastrzegają sobie prawo do stwierdzenia, że przedsiębiorstwo ubezpieczeniowe umawiającego się państwa ma zakład w drugim umawiającym się państwie, jeżeli pobiera ono składki na terytorium tego drugiego państwa za pośrednictwem osoby innej niż niezależny przedstawiciel w rozumieniu ustępu 6; wyjątkiem jest działalność w zakresie reasekuracji, z wykluczeniem Indii.

19.1. Indie zastrzegają sobie prawo do wyjaśnienia, że przedstawiciel, którego działalność jest prowadzona całkowicie lub prawie całkowicie w imieniu i na rzecz jednego tylko przedsiębiorstwa, nie może być uważany za niezależnego przedstawiciela.

Stanowisko w sprawie komentarza

20. Indie, Maroko i Wietnam nie zgadzają się ze słowami „Kryterium dwunastu miesięcy ma zastosowanie do każdego oddzielnego placu budowy lub projektu" znajdującymi się w punkcie 18 komentarza. Te kraje uważają, że szereg kolejnych krótkoterminowych placów budowy lub prac prowadzonych przez osobę inną niż niezależny przedstawiciel prowadzi do powstania zakładu w danym państwie.

21. Bułgaria oraz Serbia pragną dodać w punkcie 33 komentarza do artykułu 5 ich opinię, zgodnie z którą osoba upoważniona do negocjowania podstawowych elementów kontraktu, lecz niekoniecznie wszystkich elementów i szczegółów kontraktu, w imieniu osoby mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę za granicą może być uznana za posiadającą uprawnienia do zawierania kontraktów.

22. Bułgaria nie podziela interpretacji zawartej w punkcie 17 komentarza do artykułu 5 i wyraża opinię, że organizacja i nadzór nad budową obiektu, jeśli są

one sprawowane przez inną osobę, nie wchodzą w zakres ustępu 3 artykułu, jeżeli nie zostało to konkretnie sprecyzowane w konwencji.

23. Brazylia nie zgadza się z interpretacją przedstawioną w punktach od 42.1 do 42.10 o handlu elektronicznym, szczególnie w odniesieniu do opodatkowania u źródła wypłat przewidzianego w jej ustawodawstwie.

24. Indie uważają za sprawę zasadniczą uwzględnienie faktu, że bez względu na znaczenie nadane trzeciemu zdaniu punktu 1.1 w odniesieniu do metody obliczania podatków, to nowe brzmienie zawarte w Modelowej konwencji znoszące artykuł 14 nie ma znaczenia dla krajowych systemów w tym zakresie.

25. Indie nie zgadzają się z interpretacją zawartą w punktach 5.3 (część pierwsza punktu) i 5.4 (część pierwsza punktu); uważają one, że również te przykłady mogłyby być uważane jako zakłady.

26. Indie i Malezja nie zgadzają się z interpretacją zawartą w punkcie 8; są one zdania, że w pewnych okolicznościach te przykłady mogą stanowić zakłady.

27. Indie nie zgadzają się z interpretacją zawartą w punkcie 10; uważają one, że mienie i materialne urządzenia przemysłowe, handlowe i naukowe mogą stanowić w pewnych okolicznościach zakład osoby oddającej urządzenia w dzierżawę.

28. Indie nie zgadzają się z interpretacją zawartą w punktach 12 i 42.25 w odniesieniu do listy przykładów zawartych w ustępie 2 artykułu. Uważają one, że te przykłady mogą zawsze stanowić *a priori* zakłady.

29. Indie nie zgadzają się z interpretacją zawartą w punkcie 23; nie będą one włączać urządzeń naukowych do listy przykładów stanowiących działalność przygotowawczą lub pomocniczą.

30. Indie nie zgadzają się z interpretacją zawartą w punkcie 25; uważają one, że jeżeli przedsiębiorstwo utworzyło biuro (na przykład przedstawicielstwo handlowe) w państwie, a osoby zatrudnione w tym biurze są w sposób istotny zaangażowane w negocjowanie kontraktów na import produktów lub usług do tego państwa, to takie biuro w większości przypadków nie będzie mieściło się w ramach ustępu 4 artykułu 5. Istotne zaangażowanie w negocjowanie istnieje wówczas, gdy ważne elementy kontraktu, takie jak rodzaj, jakość i ilość towarów, jak również czas i warunki dostawy są określane przez biuro. Taka działalność stanowi odrębną i niezbędną część działalności handlowej przedsiębiorstwa zagranicznego i nie jest zwykłą działalnością o charakterze pomocniczym lub przygotowawczym.

31. Indie nie zgadzają się z interpretacją zawartą w punkcie 33; są one zdania, że sam fakt, że osoba była obecna lub uczestniczyła w negocjacjach w państwie między przedsiębiorstwem a klientem, może w pewnych okolicznościach samo w sobie być wystarczające dla stwierdzenia, że dana osoba wykonała w tym państwie upoważnienie do zawierania kontraktów w imieniu przedsiębiorstwa. Indie są również zdania, że osoba, która jest upoważniona do negocjowania istotnych elementów kontraktu, ale niekoniecznie wszystkich elementów lub szczegółów kontraktu w imieniu osoby zagranicznej, może być uważana za uprawnioną do zawierania kontraktów.

32. Indie nie zgadzają się z interpretacją zawartą w punkcie 42; uważają one, że jeżeli spółka (przedsiębiorstwo) mająca siedzibę w państwie stanowi część grupy wielonarodowej, wytwarza dobra lub świadczy usługi na rzecz drugiej spółki (przedsiębiorstwa) należącej do tej samej grupy i mającej siedzibę w drugim państwie, to wówczas pierwsza spółka może stanowić zakład drugiej, jeżeli są spełnione inne wymogi artykułu 5.

33. Indie nie zgadzają się z interpretacją zawartą w punkcie 42.2; są one zdania, że w pewnych okolicznościach strona internetowa może stanowić zakład.

34. Indie nie zgadzają się z interpretacją zawartą w punkcie 42.3; są one zdania, że zależnie od okoliczności można uważać, że dane przedsiębiorstwo nabyło stałą placówkę, mając na względzie sam fakt, że posiada stronę internetową na konkretnym serwerze w konkretnym miejscu.

35. Indie nie zgadzają się z interpretacją zawartą w punktach 42.14 i 42.15, zgodnie z którą zakład usługowy może powstać tylko wtedy, jeżeli usługi są świadczone w państwie źródła. Uważają one, że świadczenie usług wystarcza do stworzenia usługowego zakładu.

36. Indie nie zgadzają się z interpretacją zawartą w punktach 42.18 i 42.46; są one zdania, że prawo do opodatkowania może istnieć w państwie, nawet gdy usługi są świadczone przez nierezydentów spoza tego państwa. Są one również zdania, że zasady opodatkowania stosowane do zysków ze sprzedaży towarów mogą nie mieć zastosowania do dochodu ze świadczenia usług.

37. Indie nie zgadzają się z interpretacją zawartą w punkcie 42.19, zgodnie z którą tylko zyski osiągane z usług powinny być opodatkowane, a przepisy włączone do dwustronnych konwencji zezwalające państwu na opodatkowanie kwoty brutto honorariów zapłaconych z tytułu niektórych usług nie stanowią właściwej metody opodatkowania usług.

38. Indie nie zgadzają się z wnioskami zawartymi w punkcie 42.22, zgodnie z którymi opodatkowanie nie powinno rozciągać się na usługi świadczone poza terytorium danego państwa; opodatkowanie powinno stosować się tylko do zysków osiągniętych z tych usług, a nie do wypłat dokonanych z tego tytułu, i powinien być wymagany minimalny okres obecności w tym państwie, zanim takie opodatkowanie będzie dozwolone.

39. Indie nie zgadzają się z interpretacją zawartą w punkcie 42.31; są one zdania, że dla świadczenia usług w danym państwie fizyczna obecność osoby fizycznej nie jest istotna.

40. Indie nie zgadzają się z interpretacją zawartą w punktach 42.40 i 42.43.

41. Indie nie zgadzają się z interpretacją zawartą w punkcie 42.44 w odniesieniu do opodatkowania rezydenta ZCO podanego w przykładzie 3.

42. Brazylia nie zgadza się z interpretacją zawartą w punktach od 42.11 do 42.48 komentarza o opodatkowaniu usług, w szczególności z uwagi na zasadę opodatkowania u źródła zawartą w jej ustawodawstwie.

43. Indie nie podzielają interpretacji zawartej w punkcie 5 komentarza do artykułu 5, zgodnie z którą przestrzeń terytorium danego państwa, na której sygnały emitowane przez satelitę mogą być odbierane, nie może być traktowana jako zakład. Indie uważają, że w takim przypadku państwo źródła dostarcza nie tylko potencjalnych klientów, lecz również konieczną infrastrukturę dla odbioru sygnałów satelitarnych lub łączności telekomunikacyjnej. Indie uważają również, że platforma satelity stanowi część terytorium narodowego i międzynarodowego. Ta platforma ma stałe umiejscowienie, jak i pewną wartość i może być wykorzystywana do celów handlowych. Może ona więc być uważana jako stała placówka gospodarcza położona na terytorium państwa źródła.

44. Indie nie podzielają interpretacji zawartej w punkcie 9.1 komentarza do artykułu 5, ponieważ uważają, że sygnał nadawczy jest procesem złożonym, który wymaga skomplikowanego wykorzystania urządzeń położonych w państwie źródła i siedziby lub miejsca zamieszkania, a rozróżnienie proponowane w punkcie 9.1 nie było zamierzone przy redagowaniu artykułu 5 i nie jest logiczne.

45. Indie nie zgadzają się z interpretacją proponowaną w dwóch ostatnich zdaniach punktu 26.1 komentarza do artykułu 5, zgodnie z którą nawet kable lub przewody podpadające pod jurysdykcję terytorialną państwa źródła nie mogą być uważane jako stanowiące zakład.

STANOWISKO W SPRAWIE ARTYKUŁU 6 (*DOCHÓD Z MAJĄTKU NIERUCHOMEGO*) I KOMENTARZA

Stanowisko w sprawie artykułu

Ustęp 1

1. Indie i Indonezja pragną włączyć w trakcie dwustronnych negocjacji wyrazy „w tym dochód z rolnictwa i leśnictwa".

Ustęp 2

2. Białoruś zastrzega sobie prawo do opuszczania drugiego zdania w tym ustępie ze względu na znaczenie nadane określeniu „majątek nieruchomy" w jej prawie wewnętrznym.

2.1. Litwa i Łotwa zastrzegają sobie prawo włączania do definicji określenia „majątek nieruchomy" wszelkiej opcji lub podobnego prawa do nabywania majątku nieruchomego.

2.2. Estonia zastrzega sobie prawo włączania do definicji określenia „majątek nieruchomy" wszelkiego prawa do wszczynania powództwa związanego z majątkiem nieruchomym, ponieważ takie prawo może nie być objęte znaczeniem takiego pojęcia w jej prawie wewnętrznym.

3. Litwa zastrzega sobie prawo do modyfikowania drugiego zdania w definicji określenia „majątek nieruchomy" w celu wyjaśnienia, że zdanie to nie ma zastosowania w jej prawie wewnętrznym.

3.1. Maroko pragnie zastrzec sobie możliwość stosowania postanowień jego ustawodawstwa w odniesieniu do dochodów pochodzących z akcji, praw lub udziałów, które zgodnie z jego ustawodawstwem traktowane są jako dochód z nieruchomości.

Ustęp 3

4. Litwa i Łotwa zastrzegają sobie prawo włączania do dochodu, o którym mowa w ustępie 3, dochodu pochodzącego z przeniesienia własności majątku nieruchomego.

5. Litwa i Łotwa zastrzegają sobie również prawo do opodatkowania dochodu akcjonariuszy spółek mających siedzibę na ich terytorium, pochodzącego

z bezpośredniego użytkowania, dzierżawy lub użytkowania w jakiejkolwiek innej formie, prawa do czerpania korzyści z majątku nieruchomego położonego na ich terytorium i będącego w posiadaniu spółek, jeżeli takie prawo do tych korzyści jest oparte na własności akcji lub udziałów w spółkach.

STANOWISKO W SPRAWIE ARTYKUŁU 7 (*ZYSKI PRZEDSIĘBIORSTW*) I KOMENTARZA

Stanowisko w sprawie artykułu

1. Afryka Południowa, Brazylia, Hongkong, Chiny, Łotwa, Malezja, Rumunia, Serbia i Tajlandia zastrzegają sobie prawo stosowania poprzedniej wersji artykułu 7, to znaczy wersji włączonej do Modelowej konwencji podatkowej przed jej zmianą w 2010 r. z uwzględnieniem ich stanowiska wobec tej poprzedniej wersji (zob. niżej, załącznik).

1.1. Indie zastrzegają sobie prawo stosowania poprzedniej wersji artykułu 7, to znaczy wersji włączonej do Modelowej konwencji podatkowej przed jej zmianą w 2010 r. z uwzględnieniem ich stanowiska wobec tej poprzedniej wersji (zob. niżej załącznik). Indie nie podzielają ogólnej metody dotyczącej przypisywania zysków zakładom, która jest proponowana w nowym artykule, jego komentarzu oraz w dokonanych zmianach w komentarzu do innych artykułów (to znaczy punkt 21 komentarza do artykułu 8, punkty 32.1 i 32.2 komentarza do artykułu 10, punkty 25.1 i 25.2 komentarza do artykułu 11, punkty 21.1 i 21.2 komentarza do artykułu 12, punkty 27.1 i 27.2 komentarza do artykułu 13, punkt 7.2 komentarza do artykułu 15, punkty 5.1 i 5.2 komentarza do artykułu 21, punkty 3.1 i 3.2 komentarza do artykułu 22 oraz punkt 40a komentarza do artykułu 24).

1.2. Argentyna i Indonezja zastrzegają sobie prawo włączenia do konwencji specjalnego przepisu, który pozwoli im na stosowanie ich prawa wewnętrznego w odniesieniu do opodatkowania zysków przedsiębiorstwa ubezpieczeniowego i reasekuracyjnego.

1.3. Chociaż Chińska Republika Ludowa rozumie i szanuje zasadę odrębnego i niezależnego przedsiębiorstwa leżącą u podstaw nowej wersji artykułu 7, to jednak z uwagi na możliwości jej administracji podatkowej zastrzega sobie prawo stosowania poprzedniej wersji artykułu, a w niektórych przypadkach do odwoływania się do prostszych metod obliczania zysków, jakie można przypisać zakładowi.

2. Malezja, Tajlandia i Ukraina zastrzegają sobie prawo do zamieszczania postanowienia, stwierdzającego, że jeżeli informacje posiadane przez właściwy organ umawiającego się państwa są niewystarczające do określenia zysków, jakie należy przypisać zakładowi przedsiębiorstwa, to właściwy organ może zastosować do tego przedsiębiorstwa przepisy ustawodawstwa podatkowego tego państwa, z zastrzeżeniem, że przepisy te będą stosowane w takiej mierze, w jakiej informacje dostępne właściwemu organowi na to pozwalają i zgodnie z zasadami wyłożonymi w tym artykule.

2.1. Albania, Argentyna, Brazylia, Chińska Republika Ludowa, Chorwacja, Gabon, Indonezja, Malezja, Maroko, Rosja, Serbia, Tajlandia, Tunezja, Wietnam i Wybrzeże Kości Słoniowej zastrzegają sobie prawo utrzymania w ich konwencjach specjalnego artykułu dotyczącego opodatkowania „wolnych zawodów". W konsekwencji ma to również zastosowanie do wszystkich zmian w artykułach i w komentarzu, które wynikają ze zniesienia artykułu 14.

2.2. Bułgaria zastrzega sobie prawo proponowania w trakcie dwustronnych negocjacji zastąpienia określenia „zyski" wyrażeniem „zyski przedsiębiorstwa", pod warunkiem że będzie ono zdefiniowane w artykule 3.

2.3. Tunezja zastrzega sobie prawo, by proponować w trakcie dwustronnych negocjacji dodanie w odniesieniu do opodatkowania w państwie źródła wolnych zawodów, na podstawie artykułu 14, kryterium opartego na kwocie (próg do wynegocjowania) wypłaconych wynagrodzeń.

3. Argentyna, Maroko i Tajlandia zastrzegają sobie prawo do opodatkowania w państwie, w którym położony jest zakład, zysków z działalności handlowej i przemysłowej osiąganych ze sprzedaży dóbr lub towarów takich samych lub podobnych do tych, które są sprzedawane za pośrednictwem zakładu położonego w tym państwie, lub osiąganych z innej prowadzonej w tym państwie działalności przemysłowej lub handlowej, która jest taka sama lub podobna do działalności prowadzonej za pośrednictwem tego zakładu. Wymienione państwa będą tak postępować jedynie w celu zapobieżenia nadużyciom, a nie z racji ogólnej i absolutnej „zasady atrakcyjności zakładu". Tak więc reguła nie będzie miała zastosowania, jeżeli przedsiębiorstwo wykaże, że sprzedaż lub działalność były prowadzone z innych powodów niż uzyskanie korzyści w wyniku luk w konwencji.

3.1. Indonezja zastrzega sobie prawo do opodatkowania w państwie, w którym położony jest zakład, zysków zakładu osiąganych ze sprzedaży dóbr lub towarów, które są takie same lub podobnego rodzaju jak sprzedawane za pośrednictwem zakładu położonego w tym państwie lub z innych rodzajów działalności wykony-

wanych w tym państwie, identycznych lub podobnych do wykonywanych za pośrednictwem zakładu.

4. Albania i Wietnam zastrzegają sobie prawo do opodatkowania w państwie, w którym jest położony zakład, zysków z działalności przemysłowej i handlowej osiąganych ze sprzedaży dóbr lub towarów takich samych lub podobnych do sprzedawanych za pośrednictwem zakładu położonego w tym państwie lub osiąganych z innej działalności przemysłowej lub handlowej, prowadzonej w tym państwie, która jest taka sama lub podobna do prowadzonej za pośrednictwem tego zakładu.

4.1. Filipiny i Maroko zastrzegają sobie prawo stosowania kryterium okresu pobytu i placówki przy ocenie, czy osoba wykonująca wolny zawód podlega opodatkowaniu.

4.2. Zjednoczone Emiraty Arabskie zastrzegają sobie prawo włączenia do swoich konwencji konkretnych postanowień umożliwiających stosowanie ich prawa wewnętrznego do wszelkich rodzajów działalności związanych z poszukiwaniem, wydobywaniem i eksploatacją zasobów naturalnych, w tym działalności w dziedzinie naftowej, jak również ze świadczeniem usług związanych z taką działalnością, gdy taka działalność jest prowadzona na ich terytorium.

5. Argentyna zastrzega sobie prawo do zamieszczania postanowienia, że umawiające się państwo nie będzie zobowiązane do zezwolenia na obniżenie kosztów poniesionych za granicą, których nie można logicznie przypisać działalności prowadzonej przez zakład, z uwzględnieniem ogólnych zasad zawartych w ustawodawstwie wewnętrznym tego państwa, dotyczących kosztów zarządzania i ogólnych kosztów administracyjnych przedstawionych w ramach usług pomocowych.

6. *Skreślony*.

7. Armenia, Litwa i Serbia zastrzegają sobie prawo do wyjaśnienia w ustępie 2, że dopuszczalne wydatki odliczane w umawiającym się państwie obejmują jedynie wydatki, które są dopuszczalne w świetle prawa wewnętrznego tego państwa.

8. Serbia i Słowenia zastrzegają sobie prawo sprecyzowania, że potencjalna korekta będzie dokonana tylko, gdy będzie uznana za uzasadnioną.

9. *Skreślony*.

10. *Skreślony*.

11. *Skreślony*.

Stanowisko w sprawie komentarza

12. Afryka Południowa, Argentyna, Brazylia, Hongkong, Chiny, Indonezja, Łotwa, Malezja, Rumunia, Serbia i Tajlandia będą interpretowały artykuł 7 w jego brzemieniu przed zmianą w 2010 r. i zgodnie z jego poprzednim komentarzem przed jego zmianą.

ANEKS

STANOWISKO W SPRAWIE POPRZEDNIEJ WERSJI ARTYKUŁU 7 I KOMENTARZA DO NIEGO

[Poniżej zamieszcza się tekst stanowiska gospodarek spoza OECD w sprawie artykułu 7 i komentarza do niego w brzmieniu przed 22 lipca 2010 r. Tę poprzednią wersję stanowiska w sprawie artykułu 7 i komentarza do niego zamieszcza się jako odesłanie historyczne, ponieważ będzie ona w dalszym ciągu właściwa dla stosowania i interpretacji dwustronnych konwencji podatkowych, które zawierają poprzednią wersję artykułu].

Stanowisko w sprawie artykułu

1. Argentyna i Chile zastrzegają sobie prawo do włączenia specjalnego postanowienia do konwencji, które pozwoli im stosować ich wewnętrzne prawo w zakresie opodatkowania zysków towarzystw ubezpieczeniowych i reasekuracyjnych.

2. Malezja, Tajlandia i Ukraina zastrzegają sobie prawo do zamieszczania postanowienia, stwierdzającego, że jeżeli informacje posiadane przez właściwy organ umawiającego się państwa są niewystarczające do określenia zysków, jakie należy przypisać zakładowi przedsiębiorstwa, to właściwy organ może zastosować do tego przedsiębiorstwa przepisy ustawodawstwa podatkowego tego państwa, z zastrzeżeniem, że przepisy te będą stosowane w takiej mierze, w jakiej informacje dostępne właściwemu organowi na to pozwalają i zgodnie z zasadami wyłożonymi w tym artykule.

2.1. Albania, Argentyna, Brazylia, Chile, Chorwacja, Gabon, Indie, Malezja, Maroko, Rosja, Serbia, Tajlandia, Tunezja, Wietnam i Wybrzeże Kości Słoniowej zastrzegają sobie prawo utrzymania w ich konwencjach specjalnego artykułu dotyczącego opodatkowania „wolnych zawodów". W konsekwencji ma to również zastosowanie do wszystkich zmian w artykułach i w komentarzu, które wynikają ze zniesienia artykułu 14.

2.2. Bułgaria zastrzega sobie prawo proponowania w trakcie dwustronnych negocjacji zastąpienia określenia „zyski" wyrażeniem „zyski przedsiębiorstwa", pod warunkiem że będzie ono zdefiniowane w artykule 3.

2.3. Tunezja zastrzega sobie prawo, by proponować w trakcie dwustronnych negocjacji dodanie w odniesieniu do opodatkowania w państwie źródła wolnych zawodów, na podstawie artykułu 14, kryterium opartego na kwocie (próg do wynegocjowania) wypłaconych wynagrodzeń.

Ustępy 1 i 2

3. Argentyna, Maroko i Tajlandia zastrzegają sobie prawo do opodatkowania w państwie, w którym położony jest zakład, zysków z działalności handlowej i przemysłowej osiąganych ze sprzedaży dóbr lub towarów takich samych lub podobnych do tych, które są sprzedawane za pośrednictwem zakładu położonego w tym państwie, lub osiąganych z innej prowadzonej w tym państwie działalności przemysłowej lub handlowej, która jest taka sama lub podobna do działalności prowadzonej za pośrednictwem tego zakładu. Wymienione państwa będą tak postępować jedynie w celu zapobieżenia nadużyciom, a nie z racji ogólnej i absolutnej „zasady atrakcyjności zakładu". Tak więc reguła nie będzie miała zastosowania, jeżeli przedsiębiorstwo wykaże, że sprzedaż lub działalność były prowadzone z innych powodów niż uzyskanie korzyści w wyniku luk w konwencji.

4. Albania i Wietnam zastrzegają sobie prawo do opodatkowania w państwie, w którym jest położony zakład, zysków z działalności przemysłowej i handlowej osiąganych ze sprzedaży dóbr lub towarów takich samych lub podobnych do sprzedawanych za pośrednictwem zakładu położonego w tym państwie lub osiąganych z innej działalności przemysłowej lub handlowej, prowadzonej w tym państwie, która jest taka sama lub podobna do prowadzonej za pośrednictwem tego zakładu.

4.1. Filipiny i Maroko zastrzegają sobie prawo stosowania kryteriów dotyczących okresu pobytu i placówki w celu ustalenia, czy dana osoba fizyczna wykonująca wolny zawód może być opodatkowana.

4.2. Chile i Indie zastrzegają sobie prawo do zmodyfikowania artykułu 7 w celu zapewnienia, przy stosowaniu ustępów 1 i 2 artykułu, że każdy dochód lub zysk przypisany zakładowi w czasie jego istnienia mógł być opodatkowany przez umawiające się państwo, w którym zakład istnieje, nawet jeżeli wypłaty są przeniesione na okres późniejszy, w którym zakład może przestać istnieć. Ponadto Indie zastrzegają sobie prawo stosowania tej zasady do artykułów 11, 12, 13 i 21.

Ustęp 3

5. W odniesieniu do ustępu 3 Argentyna zastrzega sobie prawo do zamieszczania postanowienia, że umawiające się państwo nie będzie zobowiązane do zezwolenia na obniżenie kosztów poniesionych za granicą, których nie można logicznie przypisać działalności prowadzonej przez zakład, z uwzględnieniem ogólnych zasad zawartych w ustawodawstwie wewnętrznym tego państwa, dotyczących kosztów zarządzania i ogólnych kosztów administracyjnych przedstawionych w ramach usług pomocowych.

6. Brazylia zastrzega sobie odrębne stanowisko w sprawie wyrazów zawartych w ustępie 3 „czy powstały w tym państwie, w którym położony jest zakład, czy gdzie indziej".

7. Armenia, Indie, Litwa i Słowenia zastrzegają sobie prawo do wyjaśnienia w ustępie 3, że dopuszczalne wydatki odliczane w umawiającym się państwie obejmują jedynie wydatki, które są dopuszczalne w świetle prawa wewnętrznego tego państwa.

7.1. Estonia i Łotwa zastrzegają sobie prawo dodania w ustępie 3 wyjaśnienia, że wydatki, których odliczenie będzie dozwolone przez umawiające się państwo, będą obejmować jedynie wydatki, które mogłyby być odliczone, gdyby zakład był odrębnym przedsiębiorstwem tego umawiającego się państwa.

8. Ukraina i Wietnam zastrzegają sobie prawo do zamieszczania w ustępie 3 postanowienia, którego celem jest sprecyzowanie, że ten ustęp ma związek z rzeczywistymi kosztami poniesionymi przez przedsiębiorstwo (innymi niż odsetki w przypadku przedsiębiorstwa bankowego).

Ustęp 4

9. Brazylia zastrzega sobie prawo do wyłączania ustępu 4.

Ustęp 5

10. Wietnam zastrzega sobie prawo do wyłączenia ustępu 5.

Ustęp 6

11. Brazylia zastrzega sobie prawo do wyłączania ustępu 6.

Stanowisko w sprawie poprzedniego komentarza

12. Indie nie zgadzają się z interpretacją zawartą w punkcie 25.

13. Jeżeli chodzi o punkty od 41 do 50 komentarza do artykułu 7, Chile nie popiera specjalnych metod tam opisanych dotyczących przypisywania zakładowi zysków; normy te powinny być przewidziane w prawie wewnętrznym i być zgodne z tym prawem wewnętrznym.

STANOWISKO W SPRAWIE ARTYKUŁU 8 (*ŻEGLUGA MORSKA, ŻEGLUGA ŚRÓDLĄDOWA I TRANSPORT LOTNICZY*) I KOMENTARZA

Stanowisko w sprawie artykułu

1. Armenia, Litwa i Łotwa zastrzegają sobie prawo do stosowania w przypadkach wyjątkowych zasady zakładu w celu opodatkowania zysków pochodzących z eksploatacji statków morskich w transporcie międzynarodowym.

Ustęp 1

2. Filipiny zastrzegają sobie prawo do opodatkowania zysków osiąganych z dzierżawienia kontenerów.

2.1. Indonezja zastrzega sobie prawo włączenia przepisu zezwalającego państwu źródła na opodatkowanie dochodów pochodzących z eksploatacji statków w transporcie międzynarodowym, pod warunkiem że działalność żeglugowa wynikająca z takiej eksploatacji w tym państwie jest więcej niż przypadkowa i podlega pewnym ograniczeniom.

3. Albania i Bułgaria zastrzegają sobie prawo do opodatkowania zysków pochodzących z przewozu pasażerów i towarów wziętych na pokład w jednym miejscu w jednym państwie i wyładowanych w drugim miejscu w tym samym państwie.

4. Afryka Południowa zastrzega sobie prawo do włączania do ustępu 1 zysków osiąganych z dzierżawy kontenerów.

5. Tajlandia zastrzega sobie możliwość opodatkowania zysków osiąganych z żeglugi morskiej na podstawie swego prawa wewnętrznego.

5.1. Indie zastrzegają sobie prawo stosowania artykułu 12, a nie artykułu 8, do zysków osiąganych z czarteru statków morskich lub powietrznych bez załogi.

6. Afryka Południowa, Bułgaria, Łotwa i Ukraina zastrzegają sobie prawo do zamieszczania postanowienia, zgodnie z którym zyski z dzierżawienia bezzałogowych statków morskich lub powietrznych i w przypadku Bułgarii, Łotwy i Ukrainy, z dzierżawienia kontenerów, są traktowane w taki sam sposób jak zyski objęte ustępem 1, jeżeli są one uboczne w stosunku do transportu międzynarodowego.

6.1. Afryka Południowa, Bułgaria, Chorwacja i Rosja zastrzegają sobie prawo do opodatkowania zysków osiąganych z przewozu pasażerów lub ładunków wziętych na pokład w jednym miejscu w danym państwie i wyładowanych w drugim miejscu w tym samym państwie.

6.2. Maroko zastrzega sobie prawo zapewnienia, aby zyski osiągane przez przedsiębiorstwo zajmujące się transportem międzynarodowym z dzierżawienia kontenerów, które jest dodatkowe lub okazjonalne w stosunku do międzynarodowej eksploatacji statków morskich lub statków powietrznych, były objęte postanowieniami tego artykułu.

6.3. Serbia zastrzega sobie prawo proponowania w trakcie negocjacji, aby dzierżawa kontenerów, związana bezpośrednio lub uboczna, była traktowana jako działalność oddzielona od eksploatacji statków morskich lub powietrznych i tym samym wyłączona z zakresu artykułu.

6.4. Serbia zastrzega sobie prawo rozszerzenia w trakcie dwustronnych negocjacji zakresu artykułu w celu objęcia nim międzynarodowego transportu drogowego.

6.5. Wietnam zastrzega sobie prawo do ustalenia, że prawo do opodatkowania dochodów z transportu międzynarodowego było podzielone w równych częściach między dwoma umawiającymi się państwami.

6.6. Zjednoczone Emiraty Arabskie zastrzegają sobie prawo włączania do swoich konwencji dwustronnych przepisu potwierdzającego, że przychody pochodzące ze sprzedaży biletów w imieniu innych przedsiębiorstw, ze sprzedaży usług technicznych osobom trzecim, dochód z depozytów bankowych i innych inwestycji, takich jak akcje lub obligacje, wchodzą w zakres stosowania artykułu 8, pod warunkiem że taki dochód jest uboczny w stosunku do eksploatacji samolotów w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwa transportu lotniczego.

Ustęp 2

7. Afryka Południowa, Albania, Argentyna, Brazylia, Chińska Republika Ludowa, Estonia, Gabon, Indie, Łotwa, Malezja, Maroko, Słowenia i Hongkong, Chiny zastrzegają sobie prawo do niewłączania w ich dwustronnych konwencjach transportu śródlądowego do zakresu stosowania tego artykułu oraz do wniesienia odpowiednich zmian w ustępie 3 artykułów 13, 15 i 22.

Stanowisko w sprawie komentarza

8. Wietnam nie zgadza się z interpretacją zamieszczoną w punkcie 5 komentarza.

9. Wietnam nie zgadza się z interpretacją zamieszczoną w punkcie 10 komentarza odnośnie do dzierżawienia kontenerów w ramach działalności ubocznej.

10. Brazylia, Indie i Malezja zastrzegają sobie własne stanowisko w sprawie stosowania artykułu do dochodu z działalności ubocznej (zob. punkty od 4 do 10.1).

STANOWISKO W SPRAWIE ARTYKUŁU 9 (*PRZEDSIĘBIORSTWA POWIĄZANE*) I KOMENTARZA

Stanowisko w sprawie artykułu

1. Brazylia, Rosja, Tajlandia i Wietnam zastrzegają sobie prawo do niewłączania ustępu 2 do swych konwencji.

2. Afryka Południowa, Bułgaria, Litwa i Rosja zastrzegają sobie prawo do zastąpienia słowa „dokona" słowami „może dokonać" w pierwszym zdaniu ustępu 2 ich konwencji.

3. Malezja, Serbia i Słowenia zastrzegają sobie prawo sprecyzowania w ustępie 2, że korekta współzależna będzie dokonana jedynie wtedy, gdy zostanie uznana za uzasadnioną.

4. Maroko, Tunezja i Wybrzeże Kości Słoniowej zastrzegają sobie prawo niewłączania w ich konwencjach ustępu 2 z zastrzeżeniem, że obowiązek dokonania korekty nie działałby w przypadku oszustwa, rozmyślnego przeoczenia lub zaniedbania. W takim przypadku Tunezja zastrzega sobie również prawo do ograniczenia korekty do okresów nieprzedawnionych zgodnie z jej wewnętrznym prawem.

5. Izrael zastrzega sobie prawo włączenia przepisu, zgodnie z którym każda właściwa korekta kwoty podatku pobranego w państwie od tych zysków będzie dokonana bez względu na terminy lub inne ograniczenia proceduralne przewidziane w prawie wewnętrznym umawiających się państw, z wyjątkiem ograniczeń stosowanych do roszczeń wysuniętych na mocy takiej umowy.

STANOWISKO W SPRAWIE ARTYKUŁU 10 (*DYWIDENDY*) I KOMENTARZA

Stanowisko w sprawie artykułu

1. Argentyna i Tajlandia zastrzegają sobie prawo do pobierania podatku u źródła według stawki 10% w przypadkach przewidzianych w podpunkcie a.

2. *Skreślony*.

3. Bułgaria, Estonia, Indie, Łotwa, Litwa, Rosja i Serbia zastrzegają sobie prawo do niewłączania obowiązku regulowania przez właściwe organy, w drodze wzajemnego porozumienia, sposobu wykonania ustępu 2.

4. Izrael zastrzega sobie odrębne stanowisko odnośnie do stawek przewidzianych w ustępie 2.

5. Rumunia zastrzega sobie prawo do opodatkowania wszystkich dywidend według jednolitej wynegocjowanej stawki.

6. Afryka Południowa, Gabon, Maroko, Rosja, Tunezja i Wybrzeże Kości Słoniowej zastrzegają sobie własne stanowisko w odniesieniu do stawek opodatkowania, o których mowa w ustępie 2, i w sprawie nominalnego udziału w kapitale, o czym mowa w punkcie a.

7. Serbia i Wietnam zastrzegają sobie prawo do opodatkowania według jednolitej stawki, co najmniej 10%, wszystkich dywidend, o których mowa w ustępie 2.

7.1. Łotwa zastrzega sobie prawo do opodatkowania u źródła według stawki 10% w przypadku wskazanym w punkcie b.

7.2. Indie zastrzegają sobie prawo ustalania stawek opodatkowania w trakcie dwustronnych negocjacji.

Ustęp 3

8. Argentyna, Rosja i Tunezja zastrzegają sobie prawo do włączania przepisu, który pozwalałby stosować ich przepisy wewnętrzne dotyczące niedokapitalizowania, bez względu na postanowienia konwencji.

9. Z uwagi na to, że ustawodawstwa wewnętrzne Albanii, Armenii, Białorusi, Bułgarii i Serbii nie znają określeń „akcje gratisowe", „prawo do udziału w zyskach", „akcje górnicze", „akcje założycieli" – państwa te zastrzegają sobie prawo do pomijania tych określeń w ustępie 3.

9.1. *Skreślony.*

10. Bułgaria, Estonia, Litwa i Łotwa zastrzegają sobie prawo do zastąpienia w ustępie 3 wyrazów „dochody z innych praw w spółce" wyrazami „dochody z innych praw".

10.1. Maroko zastrzega sobie prawo do uzupełnienia definicji dywidendy w ustępie 3 przez dodanie wyrazów „inny podobny dochód" po wyrazach „jak również dochody z innych praw w spółce", a przed wyrazami „jest pod względem podatkowym traktowany jak…".

10.2. Indie zastrzegają sobie prawo do zmiany definicji określenia „dywidendy".

10.3. Izrael zastrzega sobie prawo do wyłączenia z definicji dywidend w ustępie 3, wypłat dokonanych przez spółkę inwestującą w nieruchomości, która ma siedzibę w Izraelu, i do opodatkowania tych wypłat zgodnie z jego ustawodawstwem wewnętrznym.

Ustęp 5

11. Argentyna, Kazachstan, Maroko, Rosja i Tunezja zastrzegają sobie prawo do stosowania podatku od zysków filii.

12. Brazylia zastrzega sobie prawo do pobierania u źródła podatku od zysków zakładu według tej samej stawki, która jest przewidziana w ustępie 2, zgodnie z normą opodatkowania dochodu stosowaną w Brazylii.

13. Tajlandia zastrzega sobie prawo do opodatkowania zakładu od przekazywanych zysków według takiej samej stawki jak stawka przewidziana w podpunkcie 2a.

14. Indonezja zastrzega sobie prawo stosowania podatku od zysków spółek zależnych, lecz ten podatek od zysków spółek zależnych nie narusza postanowień umów o podziale produkcji dotyczącej nafty i gazu, jak również umów dotyczących eksploatacji w sektorze górniczym.

Stanowisko w sprawie komentarza

15. Indie nie zgadzają się z interpretacją zawartą w punkcie 24. Zgodnie z ustawodawstwem indyjskim, niektóre wypłaty są uważane jako podział zysków i wchodzą w zakres definicji dywidend.

STANOWISKO W SPRAWIE ARTYKUŁU 11 (*ODSETKI*) I KOMENTARZA

Stanowisko w sprawie artykułu

1. Bułgaria i Ukraina zastrzegają sobie prawo do wyłączenia z zakresu stosowania artykułu odsetek związanych z przeniesieniem tytułu wierzytelności, jeżeli głównym celem lub jednym z głównych celów osoby zainteresowanej tworzeniem lub przeniesieniem tytułu wierzytelności, od których są płacone odsetki, jest osiągnięcie korzyści ze stosowania tego artykułu, a nie działanie z motywów prawdziwie handlowych.

Ustęp 2

2. Argentyna, Brazylia, Filipiny, Indie, Izrael, Rumunia, Tajlandia, Ukraina i Wybrzeże Kości Słoniowej zastrzegają sobie własne stanowisko w sprawie stawek przewidzianych w ustępie 2.

3. Brazylia zastrzega sobie prawo do zamieszczania w swych konwencjach ustępu dotyczącego odsetek wypłacanych rządowi umawiającego się państwa, jego jednostce terytorialnej lub organowi lokalnemu, lub jakiejkolwiek agencji (w tym instytucji finansowej) stanowiącej całkowicie własność danego rządu i z zastrzeżeniem, że takie odsetki podlegają opodatkowaniu tylko w państwie, w którym ma siedzibę wierzyciel. Jednakże jeżeli odsetki są wypłacane przez rząd umawiającego się państwa lub jego jednostkę terytorialną, albo organ lokalny lub jakąkolwiek agencję (w tym instytucję finansową) stanowiącą całkowicie własność danego rządu, to odsetki takie podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie, to jest w państwie źródła.

4. Bułgaria, Estonia, Indie, Litwa, Łotwa, Rosja i Serbia zastrzegają sobie prawo do niewłączania obowiązku regulowania przez właściwe organy, w drodze wzajemnego porozumienia, sposobu stosowania ustępu 2.

Ustęp 3

5. Brazylia, Tajlandia i Ukraina zastrzegają sobie prawo do traktowania opłat karnych z tytułu opóźnienia zapłaty jako odsetek w rozumieniu tego artykułu, zgodnie z ich wewnętrznymi przepisami.

6. Malezja zastrzega sobie prawo do wyłączania z definicji odsetek premii i nagród, zgodnie ze sposobami traktowania tych płatności według własnych przepisów wewnętrznych.

7. Brazylia i Tajlandia zastrzegają sobie prawo do traktowania jako odsetek każdego innego dochodu porównywalnego z dochodem z pożyczonych pieniędzy przez prawo podatkowe umawiającego się państwa, w którym dochód powstaje.

7.1. Estonia, Litwa, Łotwa, Maroko i Tunezja zastrzegają sobie prawo do uzupełnienia definicji odsetek w celu wyjaśnienia, że wypłaty odsetek traktowane jako podział dochodu w świetle prawa krajowego wchodzą w zakres artykułu 10.

Ustęp 4

8. Brazylia zastrzega sobie prawo do zamieszczania przepisu stwierdzającego, że ograniczenie przewidziane w ustępie 2 w zakresie stawek opodatkowania nie będzie miało zastosowania, jeżeli odsetki są przekazywane zakładowi osoby mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie, a położonemu w państwie trzecim.

8.1. Maroko zastrzega sobie prawo włączenia do ustępu 4 wzmianki o innej działalności handlowej lub przemysłowej o takim samym lub analogicznym charakterze jak działalność wykonywana przez zakład.

Ustęp 5

8.2. Izrael zastrzega sobie prawo włączenia postanowienia, które zezwalałoby na opodatkowanie dochodu z odsetek na podstawie artykułu 7, jeżeli takiego wyboru dokonałby podatnik.

Stanowisko w sprawie komentarza

9. Malezja nie zgadza się z punktem 20 komentarza, ponieważ w myśl jej ustawodawstwa premie i nagrody nie podlegają opodatkowaniu.

10. Indie zastrzegają sobie prawo traktowania jako odsetek części sprzedaży na kredyt utożsamianych z odsetkami (opisanymi w punktach 7.8 i 7.9).

11. Indie nie zgadzają się z interpretacją zawartą w punkcie 20 i zastrzegają sobie prawo do traktowania różnicy między wartością spłaty a ceną emisji, opierając się na własnym ustawodawstwie.

STANOWISKO W SPRAWIE ARTYKUŁU 12 (*NALEŻNOŚCI LICENCYJNE*) I KOMENTARZA

Stanowisko w sprawie artykułu

1. Bułgaria i Ukraina zastrzegają sobie prawo do wyłączania z zakresu stosowania tego artykułu należności związanych z tytułem własności lub prawami ustanawianymi przede wszystkim w celu osiągania korzyści z tego artykułu, a nie w celach *bona fide* handlowych.

2. *Skreślony*.

Ustęp 1

3. Albania, Afryka Południowa, Argentyna, Białoruś, Brazylia, Bułgaria, Wybrzeże Kości Słoniowej, Chorwacja, Estonia, Gabon, Indonezja, Kazachstan, Łotwa, Litwa, Malezja, Maroko, Filipiny, Demokratyczna Republika Konga, Chińska Republika Ludowa, Rumunia, Rosja, Serbia, Słowenia, Tajlandia, Tunezja, Ukraina, Wietnam i Hongkong, Chiny zastrzegają sobie prawo do opodatkowania należności licencyjnych u źródła.

4. Armenia zastrzega sobie prawo do opodatkowania honorariów za dzieła literackie, naukowe i artystyczne według obniżonych stawek.

4.1. Indie zastrzegają sobie prawo do opodatkowania honorariów i opłat za usługi techniczne u źródła i do ich zdefiniowania w oparciu o własne ustawodawstwo, do definiowania źródła tych wypłat, które może wychodzić poza źródło zdefiniowane w ustępie 5 artykułu 11, oraz do stosownej zmiany ustępów 3 i 4.

Ustęp 2

5. Argentyna, Brazylia, Gabon, Maroko, Rosja, Tajlandia, Tunezja i Wybrzeże Kości Słoniowej zastrzegają sobie prawo, by do definicji należności licencyjnych włączać nadal zyski osiągane z dzierżawienia urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego, jak również kontenerów, zgodnie z treścią artykułu 12 ustęp 2 Modelowej konwencji z 1977 r.

6. Argentyna, Filipiny, Tajlandia i Wietnam zastrzegają sobie prawo, by do definicji należności licencyjnych włączać wynagrodzenia z tytułu usług technicznych.

7. Brazylia, Gabon, Tunezja i Wybrzeże Kości Słoniowej zastrzegają sobie prawo, by do definicji należności licencyjnych włączać usługi w zakresie pomocy technicznej.

7.1. Maroko zastrzega sobie prawo włączenia do definicji należności licencyjnych wynagrodzeń z tytułu usług w zakresie pomocy technicznej, prac technicznych i ekonomicznych, jak również usług wszelkiego rodzaju.

8. Albania, Armenia, Białoruś, Bułgaria, Brazylia, Indie, Indonezja, Kazachstan, Łotwa, Litwa, Malezja, Filipiny, Chińska Republika Ludowa, Rumunia, Rozja, Serbia, Tajlandia i Wietnam zastrzegają sobie prawo, by do definicji należności licencyjnych włączyć płatności z tytułu użytkowania lub prawa do użytkowania urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego. Bułgaria zastrzega sobie prawo do proponowania w trakcie dwustronnych negocjacji opodatkowania u źródła należności licencyjnych z tytułu użytkowania lub prawa do użytkowania urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego według stawki niższej od stawki stosowanej do innych rodzajów należności.

8.1. Serbia zastrzega sobie prawo włączania do definicji należności licencyjnych dochodu z dzierżawy statków morskich i powietrznych bez załogi oraz kontenerów.

8.2. Chińska Republika Ludowa nie zgadza się z interpretacją w punkcie 10.1, ponieważ jest zdania, że niektóre płatności z tytułu wyłącznych praw do dystrybucji produktu lub usługi na danym terytorium mogą być traktowane jako należności licencyjne.

9. Białoruś zastrzega sobie prawo, by do definicji należności licencyjnych włączać zapis o pojazdach eksploatowanych w transporcie.

10. Brazylia, Bułgaria, Maroko i Rumunia zastrzegają sobie prawo, by do definicji należności licencyjnych włączać również płatności za transmisje sate-

litarne, kablowe, światłowodowe lub przeprowadzane za pomocą podobnych środków technicznych.

10.1. Wietnam zastrzega sobie prawo do włączenia do definicji należności licencyjnych wypłat za użytkowanie lub prawo użytkowania filmów, taśm i nośników cyfrowych stosowanych do transmisji radiowych i telewizyjnych.

11. Albania, Malezja, Rosja, Serbia i Wietnam zastrzegają sobie prawo do umieszczenia wynagrodzeń z tytułu usług technicznych w odrębnym artykule, analogicznym do artykułu 12.

12. Afryka Południowa, Albania, Argentyna, Armenia, Białoruś, Brazylia, Bułgaria, Wybrzeże Kości Słoniowej, Chorwacja, Estonia, Gabon, Indonezja, Kazachstan, Łotwa, Litwa, Malezja, Maroko, Filipiny, Chińska Republika Ludowa, Rumunia, Serbia, Słowenia, Tajlandia, Tunezja, Ukraina, Wietnam i Hongkong, Chiny zastrzegają sobie prawo uzupełnienia tego, co uważają za lukę w tym artykule, przepisem określającym źródło powstania należności w sposób analogiczny do postanowień artykułu 11 ustęp 5, który dotyczy tej samej kwestii w odniesieniu do odsetek.

12.1. Maroko zastrzega sobie prawo włączenia do tego ustępu działalności handlowej takiego samego lub podobnego rodzaju jak wykonywana przez zakład.

12.2. Demokratyczna Republika Konga i Malezja zastrzegają sobie prawo do własnego stanowiska w sprawie traktowania programów komputerowych.

12.3. Kazachstan zastrzega sobie prawo do włączenia do definicji należności licencyjnych wypłat za użytkowanie lub prawo użytkowania programów komputerowych.

Stanowisko w sprawie komentarza

13. Argentyna, Maroko, Serbia i Tunezja nie zgadzają się z interpretacją zawartą w punktach 14 i 15 komentarza. Państwa te uważają, że płatności z tytułu programów komputerowych wynikają z zakresu stosowania artykułu w przypadkach częściowego przeniesienia prawa własności programu i że płatności te są dokonywane w zamian za prawo do korzystania z prawa autorskiego do programu w celu eksploatacji handlowej lub odnoszą się do programów nabytych na potrzeby osobiste lub zawodowe.

14. Wietnam nie zgadza się z punktem 9 komentarza. Nawet jeżeli wyrażenie „za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, handlo-

wego lub naukowego" nie jest włączone do ustępu 2 i jeżeli dochód pochodzący z dzierżawienia urządzenia wynika z artykułu 7, to fakt, że przedsiębiorstwo umawiającego się państwa wynajmuje ciężki sprzęt osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w Wietnamie, stanowi o istnieniu zakładu tego przedsiębiorstwa w Wietnamie.

15. Brazylia nie zgadza się z interpretacją zawartą w punktach od 17.1 do 17.4, szczególnie z uwagi na opodatkowanie takich wypłat u źródła przewidziane w jej ustawodawstwie.

16. Malezja nie może przyłączyć się do nowego dodatkowego zdania w punkcie 11.2, to znaczy „Wynagrodzenia dokonane z tego tytułu mieszczą się w ramach artykułu 7". Malezja traktuje płatności za świadczenie usług jako szczególny rodzaj dochodu, a nie jako zyski przedsiębiorstwa.

17. Indie zastrzegają sobie własne stanowisko w sprawie interpretacji zawartej w punktach 82, 10.1, 10.2, 14, 14.1, 14.2, 14.4, 15, 16 i 17.3; są one zdania, że niektóre wymienione płatności mogą być uważane za należności licencyjne.

18. Indie nie zgadzają się z interpretacją, zgodnie z którą informacje dotyczące doświadczenia przemysłowego, handlowego lub naukowego ograniczają się tylko do poprzednich doświadczeń.

19. Malezja nie zgadza się z interpretacją w punkcie 14.2 i jest raczej zdania, że wynagrodzenia z tytułu licencji dotyczące praw dystrybucji programów komputerowych stanowią należności licencyjne.

20. Indie nie podzielają interpretacji zawartej w punkcie 9.1 komentarza do artykułu 12, zgodnie z którą wypłaty za dzierżawę nadajników nie stanowią należności licencyjnych. Ta interpretacja jest sprzeczna z interpretacją hinduską, według której wypłaty za dzierżawienie nadajników stanowią należności licencyjne z tytułu dzierżawienia urządzeń podlegających opodatkowaniu zgodnie z ich prawem wewnętrznym i konwencjami z licznymi państwami. Jest ona również sprzeczna ze stanowiskiem Indii, zgodnie z którym wypłata ze użytkowanie nadajnika jest wypłatą za korzystanie z procesu technologicznego w ramach należności licencyjnych na mocy artykułu 12. Indie nie zgadzają się również z interpretacją proponowaną w tym punkcie w odniesieniu do kabli i przewodów podmorskich, ponieważ uważają one, iż chodzi o urządzenia przemysłowe, handlowe lub naukowe, i że wypłaty dokonane za ich użytkowanie stanowią należności za użytkowanie urządzeń.

21. Indie nie podzielają interpretacji zawartej w punkcie 9.2 komentarza do artykułu 12. Uważają one, że sygnały telekomunikacyjne w ramach umowy ro-

amingowej stanowią użytkowanie procesu technologicznego. W związku z tym wypłaty dokonane za użytkowanie tego procesu technologicznego stanowią należności licencyjne w rozumieniu artykułu 12. Indie uważają również, że wypłaty za sygnały telekomunikacyjne w ramach umowy roamingowej stanowią także należności licencyjne, ponieważ chodzi o użytkowanie urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego.

22. Indie nie podzielają interpretacji zawartej w punkcie 9.3 komentarza do artykułu 12. Uważają one, że wypłaty za użytkowanie częstotliwości radiowych w ramach użytkowania określonych zasięgów na mocy licencji spektrum stanowią należności licencyjne zgodnie z przepisami ich prawa wewnętrznego i konwencji z licznymi państwami.

STANOWISKO W SPRAWIE ARTYKUŁU 13 (*ZYSKI Z PRZENIESIENIA WŁASNOŚCI MAJĄTKU*) I KOMENTARZA

Stanowisko w sprawie artykułu

1. Argentyna i Brazylia zastrzegają sobie prawo do opodatkowania u źródła zysków pochodzących z przeniesienia własności majątku położonego w umawiającym się państwie, innego niż wymieniony w ustępach 1, 2 i 3.

2. Chińska Republika Ludowa, Tajlandia i Serbia zastrzegają sobie prawo do opodatkowania zysków pochodzących z przeniesienia własności akcji lub praw wchodzących w skład istotnego udziału w kapitale spółki miejscowej.

3. Litwa i Łotwa zastrzegają sobie prawo do zamieszczania w specjalnym artykule postanowień dotyczących zysków z przeniesienia własności związanej z działalnością wykonywaną w umawiającym się państwie w pasie przybrzeżnym w zakresie badania i eksploatacji dna morskiego, jego podglebia i ich zasobów naturalnych.

4. Estonia i Litwa zastrzegają sobie prawo ograniczenia stosowania ustępu 3 do przedsiębiorstw eksploatujących statki morskie i statki powietrzne w transporcie międzynarodowym.

5. Indie i Wietnam zastrzegają sobie prawo do opodatkowania zysków pochodzących z przeniesienia własności akcji lub praw będących w posiadaniu spółek mających siedzibę w tych odnośnych państwach.

6. Bułgaria zastrzega sobie prawo do opodatkowania zysków pochodzących z przeniesienia własności akcji, udziałów lub praw będących w posiadaniu spółek mających siedzibę w Bułgarii, innych niż akcje notowane na giełdzie papierów wartościowych.

7. Bułgaria zastrzega sobie prawo rozszerzenia zakresu stosowania przepisu w celu objęcia nim zysków z przeniesienia własności pojazdów kolejowych i drogowych.

8. Wietnam zastrzega sobie prawo do zmodyfikowania ustępu 4 w taki sposób, aby dane mienie nieruchome stanowiło jedynie 30% ogólnych aktywów spółki.

9. Serbia zastrzega sobie prawo do rozszerzenia zakresu stosowania przepisu w celu objęcia nim zysków z tytułu przeniesienia własności pojazdów transportu drogowego eksploatowanych w transporcie międzynarodowym.

10. Indie zastrzegają sobie własne stanowisko w sprawie ustępu 4.

11. Izrael zastrzega sobie prawo włączenia przepisu, zgodnie z którym jeżeli osoba miała miejsce zamieszkania lub siedzibę jednego umawiającego się państwa i staje się rezydentem drugiego umawiającego się państwa, to ten artykuł nie przeszkadza pierwszemu państwu na opodatkowanie zgodnie z własnym prawem wewnętrznym zysków z przeniesienia własności majątku w momencie zmiany rezydencji. W przypadkach przeniesienia własności majątku, o których mowa w ustępach 1, 2, 3 i 4, dokonanego po zmianie rezydencji, podwójne opodatkowanie będzie wyeliminowane przez pierwsze umawiające się państwo. W przypadku przeniesienia własności majątku, o którym mowa w ustępie 5, podwójne opodatkowanie będzie wyeliminowane przez drugie umawiające się państwo.

[STANOWISKO W SPRAWIE ARTYKUŁU 14 (*WOLNE ZAWODY*) I KOMENTARZA]

[Wszystkie uwagi do artykułu 14 zostały usunięte, ponieważ 29 kwietnia 2000 r. został usunięty z Modelowej konwencji podatkowej sam artykuł na podstawie raportu zatytułowanego *Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention* (*Problemy na tle artykułu 14 Modelowej konwencji podatkowej OECD*) zatwierdzonego przez Komitet Spraw Podatkowych 27 stycznia 2000 r.].

STANOWISKO W SPRAWIE ARTYKUŁU 15 (*PRACA NAJEMNA*) I KOMENTARZA

Stanowisko w sprawie artykułu

1. Argentyna zastrzega sobie własne stanowisko w sprawie ustępu 2 punkt a i pragnie zamieszczać w swych konwencjach słowa „w danym roku podatkowym" zamiast słów „w okresie dwunastu miesięcy rozpoczynającym się lub kończącym w danym roku podatkowym".

2. Litwa i Łotwa zastrzegają sobie prawo do zamieszczania w specjalnym artykule postanowień w sprawie dochodu osiąganego z pracy najemnej wykonywanej w obszarze przybrzeżnym w ramach działalności związanej z badaniem lub eksploatacją dna morskiego, jego podglebia i zasobów naturalnych.

3. Argentyna zastrzega sobie prawo do zamieszczania w specjalnym artykule postanowień dotyczących dochodu osiąganego z pracy najemnej wykonywanej w pasie przybrzeżnym w związku z poszukiwaniami i eksploatacją węglowodorów i z działalnością pokrewną.

4. Serbia zastrzega sobie prawo włączenia oddzielnego ustępu, który postanawia, że wynagrodzenie osiągane przez osoby mające miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie, jeżeli wynagrodzenie jest wypłacane z tytułu zatrudnienia wykonywanego w drugim umawiającym się państwie w związku z miejscem budowy, budową i pracami instalacyjnymi przez okres, w czasie którego plac budowy lub prace instalacyjne nie stanowią zakładu w tym drugim państwie.

5. Indie zastrzegają sobie prawo ustalania w trakcie dwustronnych negocjacji okresu pobytu, o którym mowa w tym artykule.

5.1. Zjednoczone Emiraty Arabskie zastrzegają sobie prawo zmiany ustępu 3 w celu zapewnienia, aby wynagrodzenie z tytułu zatrudnienia wykonywanego w związku z eksploatacją samolotu w transporcie międzynarodowym (w tym zatrudnienia załogi samolotu i personelu naziemnego) podlegało opodatkowaniu wyłącznie w państwie siedziby armatora samolotu.

Stanowisko w sprawie komentarza

6. Indie nie przyłączają się do interpretacji zawartej w punkcie 6.2, ponieważ nie uznają one udziałowca jako pracodawcy w przypadku spółki osobowej przejrzystej podatkowo.

STANOWISKO W SPRAWIE ARTYKUŁU 16 (*WYNAGRODZENIA DYREKTORÓW*) I KOMENTARZA

Stanowisko w sprawie artykułu

1. Albania, Bułgaria, Demokratyczna Republika Konga, Estonia, Indonezja, Litwa, Łotwa i Serbia zastrzegają sobie prawo do opodatkowania na podstawie tego artykułu wszelkich wynagrodzeń członków rady dyrektorów lub każdego podobnego organu spółki posiadającej siedzibę w ich państwach.

2. *Skreślony*.

3. Maroko zastrzega sobie prawo do opodatkowania wszelkiego wynagrodzenia członka rady dyrektorów lub innego podobnego organu spółki mającej siedzibę w Maroku. Maroko zastrzega sobie również prawo do rozszerzenia zakresu stosowania artykułu na wynagrodzenia przekazane członkom kadry kierowniczej wysokiego szczebla.

4. Indonezja, Malezja i Wietnam zastrzegają sobie prawo rozszerzenia artykułu na wynagrodzenia kadry kierowniczej wysokiego szczebla.

STANOWISKO W SPRAWIE ARTYKUŁU 17 (*ARTYŚCI I SPORTOWCY*) I KOMENTARZA

Stanowisko w sprawie artykułu

1. Filipiny i Rosja zastrzegają sobie prawo do wyłączenia z zakresu stosowania ustępu 1 artystów i sportowców zatrudnionych w organizacjach subsydiowanych z funduszy publicznych.

2. Indie i Tajlandia zastrzegają sobie prawo wyłączenia z zakresu stosowania ustępów 1 i 2 dochodu z działalności wykonywanych w umawiającym się państwie

przez artystów i sportowców, jeżeli działalność taka jest w dużej mierze subwencjonowana z funduszy publicznych oraz do opodatkowania takiego dochodu w państwie miejsca zamieszkania.

STANOWISKO W SPRAWIE ARTYKUŁU 18 (*EMERYTURY*) I KOMENTARZA

Stanowisko w sprawie artykułu

1. *Skreślony*.

2. Afryka Południowa, Brazylia, Bułgaria, Ukraina i Wybrzeże Kości Słoniowej zastrzegają sobie prawo do włączenia w ustępie 1 wyraźnej wzmianki o rentach.

STANOWISKO W SPRAWIE ARTYKUŁU 19 (*PRACOWNICY PAŃSTWOWI*) I KOMENTARZA

Stanowisko w sprawie komentarza

1. Indie nie zgadzają się z interpretacją, zgodnie z którą organizacje publiczne jak kolej lub poczta prowadzą działalność gospodarczą.

2. *Skreślony.*

STANOWISKO W SPRAWIE ARTYKUŁU 20 (*STUDENCI*) I KOMENTARZA

Stanowisko w sprawie artykułu

1. Albania, Brazylia i Serbia zastrzegają sobie prawo do zamieszczania drugiego ustępu zapewniającego przyjezdnym studentom tych samych zwolnień od podatku, ulg lub obniżek, jakie są przyznawane miejscowym studentom w formie subsydiów, stypendiów i płatności z tytułu pracy najemnej.

2. Estonia, Litwa, Łotwa i Maroko zastrzegają sobie prawo do objęcia tym artykułem praktykantów i stażystów.

3. *Skreślony*.

4. Wietnam zastrzega sobie prawo do zapewnienia, że wynagrodzenie za usługi świadczone przez studenta lub stażystę w umawiającym się państwie nie będzie opodatkowane w tym państwie, jeśli takie usługi mają związek z jego studiami lub szkoleniem.

5. Tajlandia zastrzega sobie prawo do zapewnienia, że wynagrodzenie za usługi świadczone przez studenta lub praktykanta w umawiającym się państwie nie będzie opodatkowane w tym państwie, jeżeli wynagrodzenie to nie przekroczy określonej kwoty ustalonej w trakcie negocjacji i jeśli te usługi mają związek z jego nauką lub szkoleniem.

6. Brazylia, Bułgaria, Chińska Republika Ludowa, Filipiny, Maroko, Rumunia, Serbia, Słowenia, Tajlandia, Tunezja, Wietnam i Wybrzeże Kości Słoniowej zastrzegają sobie prawo do zamieszczania dodatkowego artykułu dotyczącego sytuacji nauczycieli, profesorów i pracowników naukowo-badawczych, z uwzględnieniem różnych warunków, jak również prawo do zaproponowania podobnej zmiany w ustępie 1 artykułu 15.

7. Gabon, Tunezja i Wybrzeże Kości Słoniowej zastrzegają sobie prawo proponowania przepisu, zgodnie z którym wynagrodzenia za świadczone usługi przez studenta lub stażystę otrzymywane w umawiającym się państwie nie byłyby opodatkowane w tym państwie, pod warunkiem że celem takich usług będzie pokrycie kosztów utrzymania, studiów lub kształcenia.

8. Maroko zastrzega sobie prawo dodania drugiego ustępu, zgodnie z którym wynagrodzenia otrzymywane za pracę osiągane w państwie przyjmującym nie będą opodatkowane w tym państwie, a w przypadku opodatkowania studentowi będą przyznane takie zwolnienia podatkowe lub zniżki, jakie są przyznawane osobom mającym miejsce zamieszkania w tym państwie.

9. Indie i Hongkong, Chiny zastrzegają sobie prawo wyłączenia stażystów z zakresu stosowania tego artykułu.

10. Indie zastrzegają sobie prawo do zamieszczenia postanowienia, że wynagrodzenie za usługi świadczone przez studenta w umawiającym się państwie nie będzie opodatkowane w tym państwie, pod warunkiem że te usługi będą związane

bezpośrednio z jego studiami, jak również do zaproponowania podobnej zmiany w ustępie 1 artykułu 15.

11. Indie zastrzegają sobie prawo do ograniczenia zwolnienia z opodatkowania do okresu sześciu lat przewidzianego w tym artykule.

STANOWISKO W SPRAWIE ARTYKUŁU 21 (*INNE DOCHODY*) I KOMENTARZA

Stanowisko w sprawie artykułu

1. Afryka Południowa, Albania, Argentyna, Białoruś, Brazylia, Bułgaria, Gabon, Indie, Indonezja, Litwa, Łotwa, Malezja, Maroko, Rosja, Serbia, Tajlandia, Wietnam i Wybrzeże Kości Słoniowej zastrzegają sobie własne stanowisko w odniesieniu do tego artykułu, ponieważ pragną zachować prawo do opodatkowania dochodu powstającego ze źródeł położonych w ich krajach.

STANOWISKO W SPRAWIE ARTYKUŁU 22 (*MAJĄTEK*) I KOMENTARZA

Stanowisko w sprawie artykułu

1. Argentyna zastrzega sobie prawo do opodatkowania majątku innego niż majątek wymieniony w ustępie 3, który jest położony na jej terytorium.

2. Brazylia, Bułgaria, Chińska Republika Ludowa, Indonezja, Malezja, Tajlandia i Wietnam zastrzegają sobie własne stanowisko w sprawie artykułu, jeżeli wprowadzą one podatek od majątku.

3. Indie zastrzegają sobie prawo do opodatkowania kapitału zgodnie z własnym ustawodawstwem.

STANOWISKO W SPRAWIE ARTYKUŁU 23 (*UNIKANIE PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA*) I KOMENTARZA

Stanowisko w sprawie artykułu

1. Albania, Argentyna, Brazylia, Chińska Republika Ludowa, Malezja, Maroko, Serbia, Tajlandia, Tunezja, Wietnam i Wybrzeże Kości Słoniowej zastrzegają sobie prawo do zamieszczania postanowień dotyczących podatku rzekomo zapłaconego (*tax sparing*) w odniesieniu do zachęt podatkowych wprowadzonych na podstawie ich krajowych ustawodawstw.

2. Argentyna i Wietnam zastrzegają sobie prawo do stosowania metody zaliczenia podatku fikcyjnego w odniesieniu do części lub całego dochodu objętego artykułami 10, 11 i 12, co powoduje, iż będzie się uważać, że podatek został zapłacony – w rozumieniu artykułu o unikaniu podwójnego opodatkowania – według pewnej stawki od dochodu brutto, ustalonej w toku negocjowania umowy.

3. Brazylia zastrzega sobie prawo do proponowania zaliczenia podatku fikcyjnego z tytułu części lub całości dochodu objętego artykułami 11 i 12, co powoduje, iż będzie się uważać, że podatek został zapłacony – w rozumieniu artykułu o unikaniu podwójnego opodatkowania – według pewnej stawki od dochodu brutto, ustalonej w toku negocjowania umowy.

4. Brazylia i Tunezja zastrzegają sobie prawo proponowania, aby dochód, o którym mowa w artykule 10, był wyłączony z opodatkowania lub łączył się z uprawnieniem do zaliczania podatku fikcyjnego w drugim umawiającym się państwie.

5. Argentyna i Brazylia zastrzegają sobie własne stanowisko w sprawie ustępu 4 artykułu 23A.

STANOWISKO W SPRAWIE ARTYKUŁU 24 (*RÓWNE TRAKTOWANIE*) I KOMENTARZA

Stanowisko w sprawie artykułu

Ustęp 1

1. *Skreślony*.

2. Brazylia, Rosja, Rumunia, Tajlandia i Wietnam zastrzegają sobie własne stanowisko w odniesieniu do drugiego zdania ustępu 1.

2.1. Bułgaria zastrzega sobie prawo opuszczania w pierwszym zdaniu ustępu 1 wyrazów „innych lub".

2.2. Indonezja, Malezja i Tunezja zastrzegają sobie prawo ograniczania zakresu artykułu do osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiających się państwach.

Ustęp 2

3. *Skreślony*.

4. Albania, Bułgaria, Estonia, Filipiny, Indie, Malezja, Rosja, Serbia i Wietnam zastrzegają sobie prawo do niezamieszczania ustępu 2 w ich konwencjach.

Ustęp 3

5. Argentyna zastrzega sobie prawo do stosowania podatku od zysków osiąganych przez filie.

6. Brazylia zastrzega sobie własne stanowisko wobec ustępu 3, ponieważ należności licencyjne wypłacone przez zakład położony w Brazylii na rzecz siedziby zarządu położonego za granicą nie podlegają odliczeniu zgodnie z jej prawem.

7. Tajlandia zastrzega sobie prawo do stosowania podatku od transferu zysków i specjalnego systemu opodatkowania w zakresie produkcji rolnej.

7.1. Maroko zastrzega sobie prawo włączania specjalnego ustępu stwierdzającego, że żadne postanowienie tego artykułu nie może być interpretowane jako

zabraniające Maroku stosowania podatku od zysków osiąganych przez filie lub stosowania wewnętrznego ustawodawstwa dotyczącego niedokapitalizowania lub cen transferowych.

7.2. Afryka Południowa zastrzega sobie prawo dodania ustępu stwierdzającego, że żadne postanowienie artykułu nie przeszkodzi jej w opodatkowaniu zysków, które w Afryce Południowej mogą być przypisane zakładowi spółki niemającej na jej terytorium siedziby, podatkiem według stawki nieprzewyższającej stawki normalnego podatku od spółek o więcej niż 5%.

Ustęp 4

8. Wietnam zastrzega sobie własne stanowisko w odniesieniu do tego ustępu w przypadkach, gdy odsetki przekazywane osobom mającym miejsce zamieszkania lub siedzibę za granicą nie są opodatkowane u źródła.

8.1. Malezja zastrzega sobie własne stanowisko w sprawie tego ustępu w przypadku odsetek, należności licencyjnych lub opłat za usługi techniczne wypłacanych osobom niemającym miejsca zamieszkania lub siedziby, jeżeli nie został pobrany podatek u źródła.

Ustęp 5

9. Brazylia zastrzega sobie prawo do zamieszczania po słowach „inne podobne przedsiębiorstwa pierwszego wymienionego państwa" słów „których majątek całkowicie lub częściowo stanowi własność lub jest kontrolowany, bezpośrednio lub pośrednio, przez jedną lub więcej osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w państwie trzecim".

Ustęp 6

10. Albania, Brazylia, Bułgaria, Filipiny, Malezja, Rumunia, Serbia, Tajlandia, Tunezja, Ukraina i Wietnam zastrzegają sobie prawo do ograniczenia pola stosowania artykułu do podatków objętych konwencją.

Stanowisko w sprawie komentarza

11. Indie i Malezja zastrzegają sobie własne stanowisko w sprawie interpretacji zawartej w punkcie 44.

12. Indie zastrzegają sobie prawo dodania jednego punktu w celu sprecyzowania, że ten przepis nie może być interpretowany jako zabraniający umawiające-

mu się państwu opodatkowania zysków zakładu, posiadanego przez spółkę drugiego umawiającego się państwa w pierwszym wymienionym państwie, według wyższej stawki podatkowej niż nałożona na zyski podobnej spółki pierwszego wymienionego państwa, ani jako sprzeczny z postanowieniami ustępu 3 artykułu 7 (zgodnie z brzmieniem przed wersją Modelowej konwencji podatkowej z 2010 r.).

STANOWISKO W SPRAWIE ARTYKUŁU 25 (*POSTĘPOWANIE POLUBOWNE*) I KOMENTARZA

Stanowisko w sprawie artykułu

Ustęp 1

1. Brazylia, Filipiny i Tajlandia zastrzegają sobie prawo do własnego stanowiska w odniesieniu do ostatniego zdania ustępu 1.

1.1. Kazachstan zastrzega sobie własne stanowisko odnośnie do drugiego zdania ustępu 1 i zastrzega sobie prawo uzupełnienia tego ustępu następującym zdaniem: „W przypadku postępowania sądowego decyzja sądu nie może być zrewidowana przez właściwy organ Kazachstanu.”.

Ustęp 2

2. Brazylia, Filipiny i Tajlandia zastrzegają sobie własne stanowisko w sprawie drugiego zdania ustępu 2. Państwa te uważają, że stosowanie zniżek i zwrotów w wyniku wzajemnego porozumienia powinno podlegać terminom zawitym przewidzianym w ich ustawodawstwach krajowych.

Ustęp 3

3. Brazylia, Tajlandia, Tunezja i Ukraina zastrzegają sobie własne stanowisko w odniesieniu do drugiego zdania ustępu 3, gdyż nie mogą one na podstawie własnego ustawodawstwa wyeliminować podwójnego opodatkowania w przypadkach nieprzewidzianych w konwencji.

Ustęp 4

4. Brazylia, Chińska Republika Ludowa, Filipiny, Malezja, Tajlandia i Ukraina zastrzegają sobie prawo do opuszczenia słów „jak również poprzez wspólną komisję składającą się z nich samych lub ich przedstawicieli”.

Stanowisko w sprawie komentarza

5. Brazylia i Indie nie zgadzają się z interpretacją zawartą w punktach 11 i 12. Są one zdania, że przy braku ustępu 2 w artykule 9 ekonomiczne podwójne opodatkowanie powstałe w wyniku korekt cen transferowych nie wchodzi w zakres postępowania polubownego przewidzianego w artykule 25.

6. W odniesieniu do punktu 14 Argentyna zastrzega sobie prawo do niewszczynania lub nieakceptowania postępowania polubownego, jeżeli żadne opodatkowane niezgodne z konwencją nie zostało zastosowane lub notyfikowane podatnikowi.

7. W odniesieniu do punktu 25 Indie uważają, że właściwe organy mogą osiągnąć porozumienie na mocy artykułu 25 nawet w trakcie trwania postępowania sądowego w ramach prawa wewnętrznego. Jednakże podatnik ma możliwość albo przyjąć, albo odrzucić zawiadomienie o rozstrzygnięciu. Jeżeli podatnik je zaakceptuje, to musi odstąpić od postępowania sądowego wszczętego zgodnie z prawem wewnętrznym.

8. Indie nie zgadzają się z opinią wyrażoną w punkcie 42, zgodnie z którą podatnik nie może być upoważniony do odrzucenia rozwiązania uzgodnionego w wyniku postępowania polubownego, dopóki sąd nie wyda orzeczenia w tej sprawie.

STANOWISKO W SPRAWIE ARTYKUŁU 26 (*WYMIANA INFORMACJI*) I KOMENTARZA

Stanowisko w sprawie artykułu

1. *Skreślony.*

2. Indie zastrzegają sobie prawo włączenia do zakresu tego artykułu dokumentów lub poświadczonych kopii dokumentów.

2.1. Maroko i Tajlandia zastrzegają sobie prawo niewłączania do ustępu 1 wyrazów „Wymiana informacji nie jest ograniczona do artykułów 1 i 2".

Stanowisko w sprawie komentarza

3. W odniesieniu do punktu 10.3 komentarza, Hongkong, Chiny pragnie wyjaśnić swoje stanowisko w sprawie wymiany informacji, które istnieją przed wej-

ściem w życie dwustronnej umowy. W świetle wymogów jego prawa wewnętrznego Hongkong, Chiny będzie dokonywał wymiany informacji dotyczących tylko okresów podatkowych rozpoczynających się po wejściu w życie umowy.

STANOWISKO W SPRAWIE ARTYKUŁU 28 (*CZŁONKOWIE MISJI DYPLOMATYCZNYCH I URZĘDÓW KONSULARNYCH*) I KOMENTARZA

1. Z uwagi na fakt, że Hongkong, Chiny nie jest państwem suwerennym, lecz raczej specjalnym regionem administracyjnym Chińskiej Republiki Ludowej, Hongkong, Chiny zastrzega sobie prawo do zastąpienia w tym artykule wyrazów „misje dyplomatyczne" wyrazami „misje rządowe".

STANOWISKO W SPRAWIE ARTYKUŁU 29 (*ROZSZERZENIE ZAKRESU TERYTORIALNEGO*) I KOMENTARZA

Stanowisko w sprawie artykułu

1. Chińska Republika Ludowa, Indonezja i Tajlandia zastrzegają sobie własne stanowisko w odniesieniu do tego artykułu.

ANEKS

ZALECENIE RADY OECD DOTYCZĄCE MODELOWEJ KONWENCJI W SPRAWIE PODATKU OD DOCHODU I MAJĄTKU

RADA

Mając na względzie artykuł 5(b) Konwencji o Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju z dnia 14 grudnia 1960 r.;

Mając na względzie Zalecenie Rady z dnia 31 marca 1994 r. dotyczące Modelowej konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku [C(94)11/Ostateczne] i Zalecenie Rady z dnia 21 września 1995 r. zmieniające Załącznik do poprzedniego Zalecenia [C(95)132/Ostateczne];

Mając na względzie raport Komitetu Spraw Podatkowych z dnia 24 czerwca 1997 r. zatytułowany „Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku" według stanu na 1997 r. [DAFFE/CFA/WP1(97)10/Rev.2], zwany dalej „raportem z 1997 r.";

Biorąc pod uwagę potrzebę usuwania przeszkód, jakie międzynarodowe prawne podwójne opodatkowanie stanowi dla swobodnego przepływu dóbr, usług, kapitałów i osób między państwami członkowskimi OECD, poprzez zawieranie między nimi w tym celu konwencji;

Biorąc również pod uwagę potrzebę zharmonizowania istniejących dwustronnych konwencji na podstawie jednolitych zasad, definicji, norm, metod i rozszerzenia istniejącej sieci takich konwencji na wszystkie państwa członkowskie, a w razie możliwości również na państwa nieczłonkowskie;

Biorąc ponadto pod uwagę potrzebę popierania wspólnego stosowania i interpretacji postanowień konwencji podatkowych opartych na postanowieniach „Mo-

delowej konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku" (zwanej dalej „Modelową konwencją");

Zważywszy, że wysiłki poczynione w tym kierunku przez państwa członkowskie doprowadziły już do istotnych wyników i że proponowane zmiany w Modelowej konwencji umożliwiają potwierdzenie i rozszerzenie istniejącej międzynarodowej współpracy w sprawach podatkowych;

Przyjmując do wiadomości Modelową konwencję i komentarz do niej (zgodnie z ostatnimi zmianami wprowadzonymi w raporcie z 1997 r.), które mogą być okresowo zmieniane:

I. ZALECA rządom państw członkowskich:

1. kontynuowanie wysiłków na rzecz zawierania dwustronnych konwencji o podatku od dochodu i majątku z państwami członkowskimi, a w razie możliwości z państwami nieczłonkowskimi, z którymi nie zawarły jeszcze takich konwencji, i dokonywanie przeglądu istniejących konwencji, które nie odpowiadają już bieżącym potrzebom;
2. przy zawieraniu nowych konwencji dwustronnych lub dokonywaniu przeglądu istniejących konwencji dwustronnych stosowanie się do Modelowej konwencji zgodnie z interpretacją zawartą w komentarzu do niej;
3. aby organy ich administracji podatkowych przestrzegały komentarza do artykułów Modelowej konwencji, zmienianej okresowo, przy interpretowaniu postanowień ich dwustronnych konwencji podatkowych, które są oparte na tych artykułach.

II. ZAPRASZA rządy państw członkowskich do przekazywania w dalszym ciągu Komitetowi Spraw Podatkowych zastrzeżeń do artykułów i uwag do komentarza.

III. POLECA Komitetowi Spraw Podatkowych kontynuowanie prowadzonego przeglądu sytuacji, w których postanowienia zawarte w Modelowej konwencji lub komentarz do niej mogą wymagać modyfikacji w świetle doświadczenia osiągniętego przez państwa członkowskie i przedkładanie odpowiednich propozycji w sprawie okresowych uaktualnień.

IV. POSTANAWIA odwołać Zalecenie Rady C(94)11/Ostateczne (31 marca 1994 r.) i C(95)132/Ostateczne (21 września 1995 r.).

OECD

Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku

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

Modelowa konwencja, opublikowana po raz pierwszy w 1992 r., jest stale udoskonalana i uaktualniana. Prezentujemy Czytelnikom przekład najnowszej, ósmej skróconej wersji – z 22 lipca 2010 r. Dokument ten służy nie tylko państwom należącym do OECD, ale ma coraz większy wpływ na decyzje podatkowe państw nieczłonkowskich.

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

Cena 139 zł
(w tym 5% VAT)

ISBN 978-83-264-1358-2

9 771473 968012 >

Zamówienia:
infolinia 801 802 888, fax 22 535 80 01
zamowienia.ksiazki@wolterskluwer.pl
www.wolterskluwer.pl
Księgarnia internetowa www.profinfo.pl