



Uniwersytet  
**ŁÓDZKI**



# **Konwencja Modelowa OECD a umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania**

**prof. dr hab. Włodzimierz Nykiel**



## Agenda

- 1) umowy międzynarodowe jako środek służący eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie prawnym,
- 2) ogólna charakterystyka i znaczenie Konwencji Modelowej OECD
- 3) umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania – istota oraz miejsce w polskim systemie źródeł prawa,
- 4) umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania a prawo Unii Europejskiej
- 5) metody eliminacji podwójnego opodatkowania – polska praktyka traktatowa,
- 6) ogólna charakterystyka umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy Polską a Niemcami



Uniwersytet  
**ŁÓDZKI**



## **Środki eliminacji międzynarodowego podwójnego opodatkowania w sensie prawnym**

- 1) środki jednostronne,
- 2) środki dwustronne,
- 3) środki wielostronne.

## Środki jednostronne

- postanowienia prawa wewnętrznego,
- często w postaci kredytu podatkowego (przykładem art. 27 ust. 9 i 9a polskiej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) - od podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów odlicza się kwotę równą podatkowi dochodowemu zapłaconemu w obcym państwie. Odliczenie to nie może jednak przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w państwie obcym,
- instrumenty niedoskonałe (niejednorodne, często oparte na zasadzie wzajemności), lecz istotne w braku umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania



Uniwersytet  
**ŁÓDZKI**



## Środki dwustronne

- umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania,
- dotyczą opodatkowania dochodu (Polska stroną ponad 90 takich umów) i majątku bądź spadków i darowizn (Polska stroną jedynie trzech takich umów),

## Środki wielostronne

- wielostronne umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania,
- przykładem: Traktat Nordycki z 1962 r., Traktat Andyjski z 1969 r.,
- Polska stroną Konwencji Arbitrażowej – dotyczy eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie ekonomicznym (umowa międzynarodowa zawarta pomiędzy państwami członkowskimi UE)

## Konwencja Modelowa OECD – ogólna charakterystyka

- wzór umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i punkt wyjścia do ich negocjowania (wedle zaleceń Rady OECD powinien być stosowany przy zawieraniu umów o UPO przez państwa OECD, w praktyce wykorzystywany również przez państwa nie będące członkami OECD),
- uchwalona przez Radę OECD w 1963 r., wielokrotnie zmieniana,
- ujednoczenie podstawowych instytucji międzynarodowego prawa podatkowego oraz zasad wykładni poszczególnych regulacji umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania

## **Konwencja Modelowa OECD oraz oficjalny Komentarz – charakter prawny (1)**

- KM OECD nie jest umową międzynarodową, nie ma charakteru normatywnego, umawiające się państwa mają swobodę w wyborze rozwiązań prawnych i mechanizmów unikania podwójnego opodatkowania
- do Konwencji Modelowej OECD publikuje oficjalny komentarz – również nie jest on źródłem prawa,



## **Konwencja Modelowa OECD oraz oficjalny Komentarz – charakter prawny (2)**

- KM OECD oraz oficjalny komentarz stanowią ważny kontekst interpretacyjny: art. 31 ust. 1 Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów - traktat należy interpretować w dobrej wierze, zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w nim wyrazom w ich kontekście oraz w świetle jego przedmiotu i celu, a także art. 32 Konwencji - uzupełniające środki interpretacji
- komentarz zawiera zastrzeżenia państw członkowskich OECD do poszczególnych artykułów w sytuacji, gdy państwa te nie godzą się na sposób interpretacji postanowień KM przedstawiony w komentarzu.



Uniwersytet  
**ŁÓDZKI**



## Konwencja Modelowa ONZ

- pewna historyczna rola dla zawierania umów o UPO  
Konwencja Modelowa ONZ (głównie państwa rozwijające się), obecnie niewielkie znaczenie praktyczne,
- Konwencja Modelowa USA.



## Struktura KM OECD

- 7 rozdziałów
- Rozdział 1 - zakres podmiotowy i przedmiotowy KM
- Art. 1 - osoby do których umowa znajduje zastosowanie
- Art. 2 - podatki, których dotyczy umowa, wymienione z nazw



## Struktura KM OECD

- Rozdział 2 – definicje,
- Art. 3-5 - najważniejsze pojęcia używane na gruncie Konwencji,
- nie są to jedyne definicje, w dalszych postanowieniach KM definicje m.in. dywidend, odsetek, należności licencyjnych,
- Art. 3 - definiuje m.in. pojęcie osoby, spółki, przedsiębiorstwa, transportu międzynarodowego, właściwego organu.



## Struktura KM OECD

- Art. 4 – unormowania pozwalające rozwiązać problem podwójnej rezydencji podatkowej w odniesieniu do osób fizycznych oraz osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych (*tie breaker rules*),
- Art. 5 - definicja zakładu zagranicznego przedsiębiorstwa

## Struktura KM OECD

- Rozdział 3 - art. 6-21 - unikanie podwójnego opodatkowania poszczególnych kategorii dochodów czy majątku,
- Art. 6 - dochód z majątku nieruchomego (np. dochody z najmu, dzierżawy)
- Art. 7 - zyski przedsiębiorstw z działalności wykonywanej w obcym państwie z uwzględnieniem sytuacji, w której przedsiębiorstwo posiada zakład w tym państwie,
- Art. 8 - żegluga morska śródlądowa i transport lotniczy,

## Struktura KM OECD

- Art. 13 - opodatkowanie dochodów ze zbycia składników majątku,
- Art. 14 - skreślony - opodatkowywał wolne zawody,
- Art. 15 - dochody z pracy najemnej,
- Art. 16, 17, 18, 19, 20 - przepisy o charakterze *lex specialis* w odniesieniu do art. 15 (wynagrodzenia dyrektorów, dochody artystów i sportowców, emerytury, wynagrodzenia pracowników państwowych, dochody studentów).



## Struktura KM OECD

- Art. 21 - inne dochody wcześniej niewymienione,
- Rozdział 4 - art. 22 - opodatkowanie majątku,
- Rozdział 5 – metody unikania podwójnego opodatkowania:
  - Art. 23a - metoda zwolnienia,
  - Art. 23b - metoda kredytu podatkowego.





## Struktura KM OECD

- Rozdział 6 - postanowienia szczególne
- Art. 24 - równe traktowanie - zakaz dyskryminacji,
- Art. 25 - procedura wzajemnego porozumiewania się,
- Art. 26 - wymiana informacji,
- Art. 27 - pomoc w poborze podatków,
- Art. 28 - członkowie misji dyplomatycznych i konsularnych,
- Art. 29 - rozszerzenie zakresu terytorialnego.



## Struktura KM OECD

- Rozdział 7:
- Art. 30 - wejście w życie
- Art. 31 – wypowiedzenie umowy
- do niektórych umów podpisany jest protokół dodatkowy, będący integralną częścią umowy (np. umowa polsko-niemiecka z 2003 roku).



Uniwersytet  
**ŁÓDZKI**



## **Istota umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania**

- rozdzielenie roszczeń podatkowych w odniesieniu do poszczególnych kategorii dochodu i majątku,
- nie nakładają nowych podatków,
- celem również walka z uchylaniem się od opodatkowania

## Przykłady norm rozdzielających rozszczenia podatkowe

- 1) jeśli rezydent państwa A osiągnie dochód w państwie B, to dochód ten może być opodatkowany tylko w państwie A,
- 2) jeśli rezydent państwa A osiągnie dochód w państwie B, to dochód ten może być opodatkowany tylko w państwie B,
- 3) jeśli rezydent państwa A osiągnie dochód w państwie B, to dochód ten może być opodatkowany w państwie A jak i w państwie B, ale podatek w państwie B nie może przekroczyć wskazanego w umowie poziomu

## Miejsce umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w polskim systemie prawa

- art. 87 Konstytucji RP - źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są: Konstytucja, ustawy, **ratyfikowane umowy międzynarodowe** oraz rozporządzenia,
- koncepcja monistyczna (umowa po ogłoszeniu w Dz.U. staje się częścią prawa krajowego, umowa ma pierwszeństwo przed ustawą i jest stosowana bezpośrednio)

## Umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania a prawo Unii Europejskiej

- zasada pierwszeństwa prawa Unii Europejskiej,
- państwa członkowskie UE mają swobodę w zawieraniu umów międzynarodowych, ale ich postanowienia muszą pozostawać w zgodności z **prawem pierwotnym UE**,
- stosując postanowienia umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania należy pamiętać o przepisach **wtórnego prawa UE** (np. opodatkowanie odsetek i należności licencyjnych czy opodatkowanie dywidend)

## Metody eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie prawnym

- normy rozdzielające roszczenia podatkowe pomiędzy umawiającymi się państwami wskazują, które państwo ma opodatkować dany dochód,
- eliminacja podwójnego opodatkowania następuje w drodze zastosowania w państwie rezydencji odpowiedniej metody unikania podwójnego opodatkowania.

## **Metody eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie prawnym**

- 1) metoda wyłączenia (zwolnienia)** – polega na zwolnieniu dochodu osiągniętego za granicą,
- 2) metoda kredytu podatkowego (zaliczenia, odliczenia)** – polega na opodatkowaniu dochodu osiągniętego za granicą w państwie rezydencji, lecz z zapewnieniem odliczenia podatku zapłaconego za granicą od podatku od całości globalnego dochodu podatnika.



## Metoda wyłączenia

- 1) **wyłączenie pełne** - dochód osiągnięty za granicą wyłączony jest w całości z podstawy opodatkowania w państwie rezydencji podatnika,
- 2) **wyłączenie z progresją** - zagraniczny dochód uwzględniany jest przy kalkulacji podstawy opodatkowania w państwie rezydencji podatnika, po to by obliczyć stawkę podatku dochodowego, jaka znajdzie zastosowanie wyłącznie do dochodu osiągniętego ze źródeł znajdujących się wyłącznie w państwie rezydencji podatnika

## Metoda wyłączenia – podstawy prawne

art. 27 ust. 8 u.p.d.o.f. - jeżeli podatnik, będący polskim rezydentem, oprócz dochodów podlegających opodatkowaniu, osiągał również dochody z tytułu działalności wykonywanej poza terytorium RP lub ze źródeł przychodów znajdujących się poza RP, zwolnione od podatku na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych umów międzynarodowych - podatek określa się w następujący sposób:

- 1) do dochodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym dodaje się dochody zwolnione od tego podatku i od sumy tych dochodów oblicza się podatek według skali;
- 2) ustala się stopę procentową tego podatku do tak obliczonej sumy dochodów;
- 3) ustaloną zgodnie z pkt 2 stopę procentową stosuje się do dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

## Metoda kredytu podatkowego

- 1) **pełny kredyt podatkowy** – metoda ta nie jest stosowana przez państwa w ich praktyce traktatowej, jest zbyt kosztowna w przypadku, gdy podatek zapłacony za granicą jest wyższy od podatku należnego od tej samej kategorii dochodu w państwie rezydencji podatnika,
- 2) **zwykły kredyt podatkowy** - odliczenie podatku zapłaconego za granicą od podatku obliczonego od sumy dochodów krajowych i zagranicznych tylko **w takiej części** w jakiej podatek od sumy dochodów krajowych i zagranicznych proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w państwie źródła.

## Metody eliminacji podwójnego opodatkowania w polskiej praktyce traktatowej

- Polska nie preferuje żadnej z metod eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie prawnym,
- **metoda wyłączenia z progresją** w polskiej praktyce traktatowej w odniesieniu np. do dochodów z pracy najemnej wykonywanej za granicą przez rezydentów Polski, ma zastosowanie m.in. w umowach zawartych przez Polskę z Albanią, Chinami, Chorwacją, Cyprzem, Estonią, Francją, Grecją, Indonezją, Irlandią, Kanadą, Litwą, Łotwą, Portugalią, Republiką Czeską, Republiką Federalną Niemiec oraz Republiką Słowacką, Słowenią, Turcją, Ukrainą, Włochami i Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej,



## Metody eliminacji podwójnego opodatkowania w polskiej praktyce traktatowej

- **metoda kredytu podatkowego (zwykłego)** w odniesieniu do tej samej kategorii dochodów (dochody z pracy najemnej) ma zastosowanie na gruncie umów dwustronnych zawartych przez Polskę m.in. z Federacją Rosyjską, Holandią, Kazachstanem oraz Stanami Zjednoczonymi Ameryki Północnej.



## **Unikanie podwójnego opodatkowania w polsko-niemieckich stosunkach międzynarodowych**

- 1) umowa między PRL a RFN w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku z 18 grudnia 1972 r.,
- 2) umowa między RP a RFN w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku z 14 maja 2003 r. wraz z protokołem dodatkowym

## **Najważniejsze postanowienia umowy polsko-niemieckiej**

- 1) miejsce zamieszkania lub siedziba (art. 4)**
- 2) pojęcie zakładu (art. 5) i zyski przedsiębiorstw (art. 7)**
- 3) opodatkowanie dywidend (art. 10) – podatek u źródła maksymalnie stawką 5%, jeśli osobą uprawnioną spółka (inna niż spółka osobowa), której bezpośredni udział w kapitale spółki wypłacającej wynosi co najmniej 10% oraz stawką 15% w pozostałych przypadkach**

## Najważniejsze postanowienia umowy polsko-niemieckiej

- 4) odsetki (art. 11) – podatek u źródła, maksymalna stawka 5%, zwolnienie w przypadku odsetek wypłacanych:**
- a) Rządowi Rzeczypospolitej Polskiej lub Rządowi Republiki Federalnej Niemiec;
  - b) z tytułu jakiegokolwiek rodzaju pożyczki udzielonej, zabezpieczonej lub gwarantowanej przez instytucję publiczną promującą eksport;
  - c) w związku ze sprzedażą na kredyt wyposażenia przemysłowego, handlowego lub naukowego;
  - d) w związku ze sprzedażą na kredyt towarów przez jedno przedsiębiorstwo drugiemu przedsiębiorstwu, lub
  - e) w związku z jakąkolwiek pożyczką udzieloną przez bank.



## Najważniejsze postanowienia umowy polsko-niemieckiej

- **autonomiczne pojęcie odsetek**, brak możliwości powołania się na definicję umowy pożyczki z Kodeksu cywilnego:

**Wyrok WSA w Warszawie z dn. 09.09.2009, (III SA/Wa 310/09):** *Sformułowanie "jakakolwiek pożyczka"/"pożyczka dowolnego rodzaju" należy odczytać jako każdy instrument prawny występujący w Państwie - Stronie Konwencji, na podstawie którego jeden z podmiotów odpłatnie (w zamian za odsetki) udostępnia drugiemu kapitał z obowiązkiem jego zwrotu.*

## Najważniejsze postanowienia umowy polsko-niemieckiej

- 5) **należności licencyjne** (art. 12) – opodatkowanie u źródła stawką maksymalnie 5%, pojęciem należności licencyjnych objęte także dochody z umowy leasingu

**Wyrok WSA w Warszawie z 30.09.2008, (III SA/Wa 560/08)** „To, że wózek widłowy w świetle klasyfikacji PKWiU znalazł miejsce w podsekcji maszyn ogólnego przeznaczenia pozostałych nie oznacza, że nie może on być uznany za urządzenie przemysłowe, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. i art. 12 ust. 3 umowy. W tym względzie należy stosować wykładnię językową. Wskazane przepisy nie posługują się bowiem w omawianym zakresie klasyfikacją PKWiU. W pojęciu zaś urządzenia mieści się pojęcie maszyny, a tym samym wózek widłowy, jako maszyna może zostać przypisany go grupy nazwanej zbiorczo "urządzenia przemysłowe". W konsekwencji stwierdzić należy, że do wynagrodzenia za najem wózka widłowego będą miały zastosowanie reguły dotyczące pobrania podatku u źródła od wypłacanych należności.



## Najważniejsze postanowienia umowy polsko-niemieckiej

- **opodatkowanie programów komputerowych:**

**Wyrok WSA w Warszawie z 17.10.2007 (III SA/Wa 1017/07):** „skoro program komputerowy nie stanowi dzieła literackiego ani naukowego w rozumieniu polskiej regulacji w zakresie prawa autorskiego, to na podstawie art. 12 w zw. z art. 3 ust. 2 umowy, nie może być zakwalifikowany do należności licencyjnych.”

## Najważniejsze postanowienia umowy polsko-niemieckiej

- 6) **zyski z przeniesienia własności majątku (art. 13) –** klauzula nieruchomościowa - art. 13 ust. 2 – zyski z **przeniesienia własności akcji, udziałów** lub innych praw **w spółce**, której aktywa majątkowe składają się **głównie**, **bezpośrednio lub pośrednio z majątku nieruchomego**, położonego w Umawiającym się Państwie lub z praw wchodzących w skład tego majątku nieruchomego, mogą być opodatkowane w tym Państwie.

## Najważniejsze postanowienia umowy polsko-niemieckiej

- 7) praca najemna (art. 15) – normatywne ujęcie koncepcji pracodawcy w sensie ekonomicznym** (występuje tylko w umowie z RFN) – opodatkowanie dochodów z pracy w państwie wykonywania pracy, jeśli wynagrodzenie wypłacane jest przez lub w imieniu pracodawcy, który nie ma miejsca zamieszkania lub siedziby w drugim Umawiającym się Państwie, jeżeli praca ta wykonywana jest w tym drugim Państwie, i jeżeli:
- a) pracownik wykonuje w ramach pracy najemnej również usługi na rzecz osoby innej niż pracodawca, która kontroluje bezpośrednio lub pośrednio sposób wykonania tych usług, i
  - b) pracodawca nie ponosi odpowiedzialności lub ryzyka za skutki pracy wykonanej przez pracownika.

## Najważniejsze postanowienia umowy polsko-niemieckiej

**Wyrok WSA w Lublinie z dnia 18 kwietnia 2008 r. (I SA/Lu 2/08) – sposób liczenia okresu 183 dni:**

*„Okres lub okresy nieprzekraczające łącznie 183”, o którym mowa w art. 15 ust. 2 lit.a umowy są częścią "okresu dwunastomiesięcznego", nie zaś częścią "roku podatkowego" (roku kalendarzowego), albowiem biegną one "podczas dwumiesięcznego okresu", który tylko i wyłącznie ma rozpocząć się lub zakończyć w danym "roku podatkowym". Z punktu widzenia oceny spełnienia przedmiotowego warunku istotne jest więc to, czy okres (lub okresy) łącznie 183 dni nie został przekroczony w okresie dwunastomiesięcznym, nie zaś w roku podatkowym. Okres dwunastomiesięczny rozpoczyna swój bieg z momentem faktycznego rozpoczęcia pobytu pracownika w drugim Umawiającym się Państwie.”*



Uniwersytet  
**ŁÓDZKI**



## Najważniejsze postanowienia umowy polsko-niemieckiej

- 8) **wynagrodzenia dyrektorów (art. 16) – problem z tłumaczeniem pojęcia „członkowie rady nadzorczej i zarządu” (*Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen*, co nie obejmuje wynagrodzeń członków zarządu - *Vorstand*)**



## Wnioski końcowe

- umowa polsko-niemiecka wzorowana na Konwencji Modelowej OECD,
- w kilku aspektach odbiega od Konwencji Modelowej,
- stosunkowo bogate orzecznictwo i interpretacje organów podatkowych (intensywność stosunków gospodarczych pomiędzy Polską a Niemcami),
- niekiedy wątpliwości językowe, brak rozstrzygającej wersji angielskiej.





Uniwersytet  
**ŁÓDZKI**



**Dziękuję za uwagę!**

**prof. dr hab. Włodzimierz Nykiel**