

# Tax alert

Doradztwo podatkowe

## Nowa polsko-norweska umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania

**9 września ministrowie spraw zagranicznych Polski i Norwegii podpisali w Warszawie nową konwencję w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu. Nowa umowa zastąpi obowiązującą umowę z 24 maja 1977 r. podpisaną w Oslo.**

Nowa umowa wprowadza szereg istotnych zmian w zasadach opodatkowania dochodów uzyskiwanych w Polsce przez podmioty norweskie (i odwrotnie, uzyskiwane przez podmioty polskie w Norwegii). Poniżej prezentujemy, krótkie podsumowanie najistotniejszych z nich.

### Rozszerzenie definicji zakładu

Definicję zakładu („Permanent Establishment”) rozszerzono o postanowienie, zgodnie z którym zagraniczny zakład stanowi także działalność polegająca na świadczeniu usług przez przedsiębiorstwo umawiającego się państwa, które wykonuje usługi w drugim umawiającym się państwie:

- (I) za pośrednictwem osoby fizycznej obecnej w tym drugim państwie przez okres lub okresy przekraczające łącznie 183 dni w każdym dwunastomiesięcznym okresie, lub
- (II) przez okres lub okresy przekraczające łącznie 183 dni w każdym dwunastomiesięcznym okresie i usługi te są wykonywane w ramach tego samego projektu lub związanych ze sobą projektów przez jedną lub więcej osób fizycznych wykonujących te usługi w tym drugim państwie lub obecnych w tym państwie w celu wykonywania tych usług,

i więcej niż 50% dochodów brutto, które można przypisać do wykonywanej działalności gospodarczej prowadzonej przez to przedsiębiorstwo w ciągu tego okresu lub okresów, jest uzyskiwane z tytułu wykonywania usług w tym drugim państwie przez te osoby fizyczne.

Powyższy element definicji zakładu stanowi swoiste novum i nie występuje w żadnej wcześniejszej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej przez Polskę.



**Lukasz Ziolek**  
Partner  
tel.: +48 22 557 7545  
e-mail: [Lukasz.Ziolek@pl.ey.com](mailto:Lukasz.Ziolek@pl.ey.com)



**Tomasz Krasowski**  
Menedżer  
tel.: +48 22 557 7831  
e-mail: [Tomasz.Krasowski@pl.ey.com](mailto:Tomasz.Krasowski@pl.ey.com)

W praktyce, rozszerzenie definicji zakładu oznacza, iż więcej przedsiębiorstw norweskich prowadzących działalność gospodarczą (w sposób powodujący powstanie zakładu) w Polsce będzie zobowiązanych do rozliczenia i zapłaty podatku od dochodu z tej działalności w Polsce (jak również, odpowiednio polskie przedsiębiorstwa rozliczą i zapłacą podatek w Norwegii).

Ponadto, nowa umowa wprowadza definicję „działalności w morskiej strefie przybrzeżnej” jako działalności prowadzonej w morskiej strefie przybrzeżnej w umawiającym się państwie w związku z badaniem lub eksploatacją dna morskiego i podglebia oraz ich zasobów naturalnych, położonych w tym państwie. Tak zdefiniowana działalność w morskiej strefie przybrzeżnej prowadzona w drugim państwie przez przedsiębiorstwo pierwszego państwa, będzie uważana za działalność gospodarczą prowadzoną poprzez zakład tego przedsiębiorstwa w tym drugim państwie już w przypadku, gdy działalność ta będzie prowadzona przez okres lub okresy przekraczające łącznie 30 dni w każdym dwunastomiesięcznym okresie rozpoczynającym się lub kończącym w danym roku podatkowym.

Warto również zauważyć, iż zgodnie z postanowieniami nowej umowy, plac budowy, prace konstrukcyjne, montażowe lub instalacyjne będą stanowić zakład przedsiębiorstwa w państwie źródła, o ile będą trwać dłużej niż 12 miesięcy (obowiązująca „stara” umowa przewiduje korzystniejszy, dłuższy okres 18 miesięcy).

#### Klauzula „beneficial owner”

W postanowieniach nowej umowy odnoszących się do opodatkowania dywidend, odsetek i należności licencyjnych wprowadzono koncepcję osoby uprawnionej do odbioru płatności („beneficial owner”). Klauzula ta ogranicza zastosowanie preferencyjnej stawki podatku u źródła wynikającej z umowy wyłącznie do płatności przekazywanych na rzecz faktycznego ich odbiorcy. Oznacza to, iż z preferencyjnej stawki podatku nie będą mogły skorzystać podmioty, które wprawdzie są rezydentami drugiego państwa, jednakże nie są osobami uprawnionymi do odbioru płatności, lecz jedynie pośrednikami, których zadaniem jest przekazanie płatności do kolejnego podmiotu. Ograniczenie to jest zgodne z kierunkiem przyjętym przez Polskę przy negocjowaniu nowych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

#### Zwolnienie z podatku u źródła dywidend

Nowa umowa wprowadza zwolnienie z podatku u źródła dywidend wypłacanych na rzecz spółki mającej siedzibę w drugim umawiającym się państwie, o ile spółka ta w chwili wypłaty dywidendy posiada 10% bezpośredni udział w spółce wypłacającej dywidendę i która posiadała lub będzie posiadała te udziały (akcje) przez nieprzerwany 24 miesięczny okres, w którym dokonano wypłaty. Powyższe zwolnienie zastąpi obowiązującą na podstawie dotychczasowej umowy stawkę 5%, z której mogą skorzystać udziałowcy posiadający co najmniej 25% udziałów w spółce wypłacającej dywidendę. Zmiana jest jedynie „uporządkowaniem” istniejącego stanu prawnego i ujednoczeniem zasad traktatowych z zasadami opodatkowania dywidend wynikającymi z dyrektywy 90/435/EWG w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, która znajduje zastosowanie również do Norwegii, na podstawie postanowień Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym. Przepisy dyrektywy zostały implementowane do polskiego porządku prawnego (art. 20 i art. 22 ustawy o PDOP) i znajdują również zastosowanie w przypadku wypłat dywidend pomiędzy podmiotami mającymi siedzibę w Polsce i w Norwegii.

#### Likwidacja zwolnienia dla odsetek

Postanowienia dotychczasowej umowy przewidywały zwolnienie z opodatkowania w państwie źródła odsetek wypłacanych rezydentowi drugiego państwa. Nowa umowa wprowadza opodatkowanie odsetek podatkiem u źródła według stawki 5%, co jest potwierdzeniem tendencji zarysowanej w nowych traktatach zawieranych przez Polskę. W związku z tą zmianą warto dokonać analizy efektywności struktury finansowania długiem przy uwzględnieniu nowej stawki podatku u źródła, a także rozważyć restrukturyzację tego finansowania.

Zwolnione z podatku u źródła pozostaną jednak m. in. odsetki od pożyczek udzielanych przez banki.

#### Niższa stawka podatku u źródła od należności licencyjnych

Dotychczas obowiązująca stawka podatku u źródła od należności licencyjnych wynosi 10%. Po wejściu w życie nowej umowy, zostanie ona zastąpiona niższą stawką w wysokości 5%. Ponadto, nowa umowa przewiduje, iż do należności licencyjnych będą zaliczane również wszelkiego rodzaju należności związane z filmami dla kin oraz filmami lub taśmami transmitowanymi w radio lub w telewizji.

#### Klauzula nieruchomościowa

Postanowienia nowej umowy przewidują wprowadzenie tzw. „klauzuli nieruchomościowej” w artykule odnoszącym się do opodatkowania zysków majątkowych. Klauzula ta wprowadza zasadę opodatkowania zysku z przeniesienia własności udziałów, których wartość w ponad 50% pochodzi pośrednio lub bezpośrednio z nieruchomości, w państwie położenia tej nieruchomości. Zmiana ta spowoduje, iż sprzedaż przez norweską spółkę udziałów w spółce, której głównym majątkiem jest nieruchomość położona w Polsce (lub udziały w kolejnej spółce, której głównym majątkiem jest taka nieruchomość) będzie podlegała opodatkowaniu także w Polsce, a nie tak jak dotychczas, tylko w Norwegii. Omawiana zmiana ma istotne znaczenie dla norweskich spółek posiadających udziały w polskich celowych spółkach nieruchomościowych lub deweloperskich.

#### Opodatkowanie dochodu z pracy najemnej w państwie źródła

Zgodnie z postanowieniami nowej umowy, zaostrome zostaną warunki, które muszą być spełnione, aby dochód z pracy wykonywanej w drugim państwie był opodatkowany tylko w państwie rezydencji pracownika.

Oprócz spełnienia warunków, które dotychczas były wymagane zgodnie z postanowieniami konwencji z 1977 r., odbiorca wynagrodzenia skorzysta ze zwolnienia z opodatkowania dochodu z pracy w państwie, w którym ją wykonuje, o ile:

- (I) będzie przebywał w tym państwie przez okres lub okresy nieprzekraczające łącznie 183 dni w każdym dwunastomiesięcznym okresie rozpoczynającym się lub kończącym w danym roku podatkowym (a nie jak dotychczas: 183 dni w danym roku finansowym), i dodatkowo
- (II) świadczona przez niego praca najemna nie będzie stanowić przypadku wynajmowania siły roboczej.

Wszystkie warunki, o których mowa powyżej powinny zostać spełnione łącznie, gdyż w przeciwnym wypadku opodatkowanie dochodów z pracy będzie miało miejsce zarówno w kraju, w którym wykonywana jest praca, jak i w kraju rezydencji pracownika (z uwzględnieniem właściwej metody unikania podwójnego opodatkowania).

## Ernst & Young

Assurance | Tax | Transactions | Advisory

Firma Ernst & Young jest globalnym liderem w zakresie usług audytorskich, podatkowych, transakcyjnych i doradczych. Na całym świecie 144 000 naszych pracowników jednoczą wspólne wartości i świadczenie wysokiej jakości usług. Zmieniamy rzeczywistość, pomagając naszym pracownikom, naszym klientom oraz naszej coraz szerszej społeczności w wykorzystaniu ich potencjału.

[www.ey.com/pl/tax](http://www.ey.com/pl/tax)

Niniejsza publikacja została sporządzona z należytą starannością, jednak z konieczności pewne informacje zostały podane w skróconej formie. W związku z tym publikacja ma charakter wyłącznie orientacyjny, a zawarte w niej dane nie powinny zastąpić szczegółowej analizy problemu lub profesjonalnego osądu. Ernst & Young nie ponosi odpowiedzialności za jakiegokolwiek straty powstałe w wyniku czynności podjętych lub zaniechanych na podstawie niniejszej publikacji. Zalecamy, by wszelkie przedmiotowe kwestie były konsultowane z właściwym doradcą.

© 2009 Ernst & Young  
Wszelkie prawa zastrzeżone.

SCORE No. 003.11.09

W związku z omawianą zmianą konieczna będzie analiza okoliczności mających wpływ na spełnianie warunków do zastosowania zwolnienia, przez każdego pracownika oddelegowanego za granicę/ z zagranicy.

### Wejście w życie

Postanowienia nowej umowy zostały już opublikowane na stronach Ministerstwa Finansów, jednakże, aby nowa umowa weszła w życie, musi ona zostać ratyfikowana w procedurze obowiązującej w każdym z państw (w Polsce ratyfikacji dokonuje Prezydent za zgodą parlamentu wyrażoną w ustawie). Umowa wejdzie w życie po wymianie not dyplomatycznych w sprawie ratyfikacji przez obydwa państwa, jednakże jej przepisy, co do zasady, będą stosowane do dochodów uzyskanych od 1 stycznia roku następującego po roku, w którym umowa wejdzie w życie.

W przypadku gdyby mieli Państwo pytania dotyczące nowej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, uprzejmie prosimy o kontakt.

Łukasz Ziólek

Tomasz Krasowski