

## UZASADNIENIE

### I. Potrzeba i cel zawarcia nowej Konwencji

Obowiązująca obecnie Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, zawarta przez Rząd Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej z Rządem Królestwa Norwegii w Oslo w 1977 r., była jedną z pierwszych umów w tej dziedzinie zawartych po 1945 r. Ówczesne realia oraz sytuacja Polski na arenie międzynarodowej (bardzo ograniczona międzynarodowa współpraca inwestycyjna) spowodowały, że zawarta umowa nie miała praktycznie większego znaczenia.

W nowych warunkach gospodarczych oraz w nowej sytuacji międzynarodowej zaistniałej w Polsce po 1989 r. umowy zawarte w latach siedemdziesiątych nie odpowiadają jakościowo międzynarodowej współpracy gospodarczej Polski. Zachodzi zatem potrzeba negocjowania nowych umów w kontekście zobowiązań i praw Polski wynikających zarówno z członkostwa w Europejskiej Organizacji Współpracy i Rozwoju (OECD), w Europejskim Obszarze Gospodarczym (EOG) oraz w Unii Europejskiej.

Polska wynegocjowała nowe umowy m.in. z: Republiką Federalną Niemiec (podpisana w dniu 14 maja 2003 r. Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, Dz. U. z 2005 r. Nr 12, poz. 90), Szwecją (podpisana w dniu 19 listopada 2004 r. Konwencja między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Królestwa Szwecji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, Dz. U. z 2006 r. Nr 26, poz. 193) oraz ze Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej (podpisana w dniu 20 lipca 2006 r. Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od zysków majątkowych, Dz. U. Nr 250, poz. 1840).

## II. Stosunki polsko-norweskie

### Współpraca gospodarcza

Od wejścia Polski do UE, tj. od dnia 1 maja 2004 r., współpraca gospodarcza jest realizowana na podstawie Porozumienia o rozszerzeniu Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG) oraz Umowy między Europejską Wspólnotą Gospodarczą (EWG) a Królestwem Norwegii o wolnym handlu, podpisanej dnia 14 maja 1973 r.

Nie straciły ważności bilateralne umowy między Polską a Norwegią, których nie obejmuje kompetencja Wspólnoty, w tym Umowa o wzajemnym popieraniu i ochronie inwestycji z czerwca 1990 r.

### Sytuacja gospodarcza Norwegii

Norwegia jest wysoko rozwiniętym krajem przemysłowym. Gospodarka Norwegii jest oparta w głównej mierze na bogactwach naturalnych, takich jak ropa naftowa i gaz, których złoża odkryto w 1977 r. na szelfie Morza Norweskiego i Północnego oraz ryby. Lokomotywą wzrostu gospodarczego Norwegii są również inwestycje i konsumpcja prywatna. Gospodarka norweska jest kombinacją wolnego rynku i interwencjonizmu państwowego (państwo kontroluje sektor wydobywania i przetwórstwa ropy naftowej). W referendum zorganizowanych w 1972 r. i 1994 r. obywatele Norwegii odmówili członkostwa ich kraju w Unii Europejskiej. W 2008 r. wysokie stopy procentowe oraz znaczne wykorzystanie czynników wytwórczych doprowadziły do wyhamowania wzrostu gospodarczego do poziomu 2,7 %.

Rynek pracy odnotowuje wzrost zatrudnienia oraz bardzo wyraźny spadek bezrobocia. Oczywiście powyższe wyniki należy postrzegać w kontekście napływu siły roboczej z krajów Nordyckich, Polski i krajów Bałtyckich. Tak jak „importowana” siła robocza z 10 nowych krajów unijnych zmniejsza nacisk na wzrost zarobków, tak ceny importowanych towarów konsumpcyjnych obniżyły się i wywierają wpływ na stopę wzrostu wskaźnika cen artykułów konsumpcyjnych (CPI – consumer price index), głównie z powodu tzw. „China effect”.

Niski poziom inflacji i stóp procentowych oraz wyższe płace przyczyniły się do nagłego wzrostu konsumpcji i to zarówno prywatnej jak i publicznej. Sektorem gospodarki, w którym nastąpiło szczególne ożywienie, jest budownictwo. Wysoki wskaźnik zaufania społecznego spowodował nagły wzrost wskaźnika zadłużenia prywatnych gospodarstw. Według analityków bankowych ceny mieszkań osiągają swój prawdopodobnie najwyższy możliwy poziom. Niektórzy z nich wyrażają obawy co do możliwości społeczeństwa (szczególnie ludzi młodych) sprostania obciążeniom finansowym z tytułu zaciągniętych kredytów.

Rekordowo wysokie ceny ropy przyczyniły się do rekordowo wysokich nadwyżek zarówno na rachunku bieżącym jak i budżetowej. Jest prawdopodobnym, że wartość Funduszu Ropy osiągnie w 2009 r. wartość równą norweskiemu PKB. Ekspert banku DnB NOR Markets oczekują, że cena baryłki ropy pozostanie na poziomie powyżej 60 USD.

Dnia 1 stycznia 2006 r. został utworzony Rządowy Fundusz Emerytalny składający się z dwóch części: The Government Pension Fund – Global, który jest kontynuacją dawnego Funduszu Ropy, oraz The Government Pension Fund – Norway – dawny Fundusz Ubezpieczeń Społecznych. Strategia zarządzania portfelem funduszu Global polega na inwestowaniu w zagraniczne papiery wartościowe w postaci akcji i obligacji w taki sposób, aby osiągnąć najwyższy możliwy zwrot z tych inwestycji. Proporcje podziału między akcje a obligacje są ustalone na 40/60, aczkolwiek eksperci zalecają podniesienie udziału inwestycji w akcje zagraniczne do 50 lub nawet 60 %.

Norweska wymiana towarowa z zagranicą

W znacznej swojej części norweski eksport ma charakter monokulturowy (ropa, gaz, ryby, aluminium, celuloza i papier) i stanowi ważny element norweskiej gospodarki. Unia Europejska jest najważniejszym norweskim partnerem handlowym, natomiast Norwegia zajmuje 6 miejsce w wymianie z 25 krajami unii. Duży eksport energii do Europy przyczynił się do tego, że bilans handlowy jest bardzo korzystny dla Norwegów. Import pełni w gospodarce norweskiej ważną rolę zaopatrzeniową dla przemysłu i prowadzonych inwestycji. Warto przy tym podkreślić, że sytuacja w norweskim handlu zagranicznym, w ostatnim okresie czasu, jest szczególnie korzystna, bowiem wzrost cen towarów

sprzedawanych przez Norwegów za granicę jest dwukrotnie wyższy niż wzrost cen na towary importowane. Jest to wytłumaczeniem dla rekordowej nadwyżki eksportu nad importem. Bez ropy i gazu bilans dla gospodarki lądowej jest negatywny. Deficyt w obrotach gospodarki lądowej z zagranicą w ostatnich trzech latach odzwierciedla poniższa tabela. Równie ważnym norweskim sektorem gospodarki, który pracuje głównie na eksport jest rybołówstwo. Pomimo ceł antidumpingowych, zastosowanych przez Unię dla norweskiego łosiosa hodowlanego i zatrzymania dostaw tej ryby do Rosji po stwierdzeniu obecności metali ciężkich w mięsie ryb dostarczonych przez niektóre norweskie firmy hodowlane, eksport produktów morza osiągnął rekordowe wartości. Przykładowo wartość eksportowanych każdego tygodnia łososi sięga obecnie 100 mln koron. Największy wzrost eksportu łosiosa nastąpił na rynek UE gdzie Francja, Polska i Wielka Brytania są największymi odbiorcami.

Podstawowe wskaźniki makroekonomiczne gospodarki norweskiej

Wyszczególnienie	2006	2007	2008
Konsumpcja prywatna	4.2	7.1	2.4
Konsumpcja publiczna	3.0	3.1	3.5
Inwestycje brutto:	6.5	7.6	-
- gospodarka lądowa	7.3	7.9	-
- sektor ropy i gazu	3.4	6.3	-
Eksport ogółem:	0.5	2.6	2.0
w tym: - ropa i gaz	-6.6	-2.8	-
- towary tradycyjne	6.2	7.9	-
Import ogółem:	8.2	8.1	5.8
w tym: - towary tradycyjne	9.6		-
Produkt narodowy brutto:	2.2	3.6	2.7
w tym: - gospodarka lądowa	4.3	5.7	-
Zatrudnienie (wzrost liczby zatrudn. w %)	3.3	3.6	-
Stopa bezrobocia	3.4	2.6	2.6
Średnia płaca	4.3	5.7	-
Inflacja	2.3	0.6	-
Saldo bilansu płatniczego (w mld NOK)	353.5	338.8	-
Saldo (jako % PKB)	16.4	14.9	-
Średnia cena ropy (NOK)	414	421	-

Źródło danych: Statistics Nowary, Ministerstwo Finansów i Norges Bank

### III. Polsko-norweska wymiana handlowa

Bilans wzajemnych obrotów handlowych Polski i Norwegii opracowany w oparciu o dane zawarte w dokumentach celnych SAD, kształtuje się następująco:

	2004	2005	2006	2007	2008	Dynamika 2007= 100
Eksport	1.319,2	1.889,0	2.122,3	2.493,4	2.858,2	115
Import	1.268,3	1.598,7	1.663,3	1.773,9	2.812,3	159
Obroty	2.587,5	3.487,7	3.785,6	4.267,3	5.670,5	133
Saldo	+51,9	+290,3	+459,0	+719,5	+45,9	-

Norwegia jest dla Polski ważnym partnerem handlowym – jej udział w polskim eksporcie wynosi 1,69 % (20 pozycja), a w polskim imporcie – 1,36 % (19 pozycja).

Udział Polski w norweskim imporcie wynosi 1,4 %, a w norweskim eksporcie – 1,3 %.

Najważniejsi partnerzy handlowi Norwegii to: Wielka Brytania, Holandia, Francja, Niemcy i Szwecja. Te pięć krajów oraz kolejne – USA i Kanada, to głównie odbiorcy norweskiej ropy i gazu.

W polskim eksporcie do Norwegii największą grupę towarową stanowią tradycyjnie produkty polskiego przemysłu okrętowego, konstrukcje stalowe, oleje ciężkie, koks i półkoks z węgla, meble oraz półwyroby ze stali. W imporcie z Norwegii dominują liniowce pasażerskie, oleje ropy naftowej, gaz ziemny, ryby, w tym śledzie, łosoś i makrela oraz aluminium. Import gazu jest wynikiem realizacji podpisanego w maju 1999 r. kontraktu na dostawy norweskiego gazu w ilości 0,5 mld m<sup>3</sup>, począwszy od połowy 2000 r. (obowiązywał do dnia 30 września 2006 r.).

Dane statystyczne za 2008 r. wskazują wzrost obrotów w porównaniu z analogicznym okresem poprzedniego roku (5 mld 670,5 mln USD za 2008 r. i 4 mld 267,3 mln USD za 2007 r.), przy czym polski eksport do Norwegii wyniósł 2 mld 858,2 mln USD (2 mld 493,4 mln USD za 2007 r.), a polski import – 2 mld 812,3 mln USD (1 mld 773,9 mln USD za 2007 r.).

Wzrost obrotów podobnie jak w poprzednim roku jest wypracowany głównie przez przedsiębiorstwa działające w sektorze gospodarki morskiej.

Od momentu wejścia Polski do UE, współpraca gospodarcza jest realizowana na podstawie Porozumienia o rozszerzeniu Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG) oraz Umowy między Europejską Wspólnotą Gospodarczą (EWG) a Królestwem Norwegii o wolnym handlu, podpisanej dnia 14 maja 1973 r.

Dominujące pozycje w polskim eksporcie do Norwegii stanowią:

- jednostki pływające, współdziałające urządzenia transportowe – 59 %,
- metale nieszlachetne i wyroby z nich – 9,8 %,
- produkty mineralne – 8 %,
- maszyny i urządzenia mechaniczne, sprzęt elektryczny – 6,2 %,
- drewno i wyroby z drewna – 3 %.

Dominujące pozycje w imporcie z Norwegii stanowią:

- oleje ropy naftowej – 42,4 %,
- jednostki pływające, współdziałające urządzenia transportowe – 39,3 %,
- ryby – 10,5 %,
- aluminium – 5 %,
- gaz ziemny – 2%.

Wzajemny handel między Polską a Norwegią po naszej akcesji do UE opiera się na Umowie o Europejskim Obszarze Gospodarczym wraz z poprawkami wynikającymi z rozszerzenia EOG o 10 krajów nowo przystępujących. Umowa wraz z poprawkami jest stosowana prowizorycznie od dnia 1 maja 2004 r.

Po zmianie reżimu handlowego w handlu z Norwegią wynikającej z akcesji Polski do UE:

- w odniesieniu do handlu artykułami przemysłowymi z Norwegią jego zasady normuje Umowa o wolnym handlu Polska – EFTA, wynegocjowana na wzór umów o wolnym handlu jakie Unia Europejska zawarła z państwami EFTA (w przypadku Norwegii na wzór Umowy o EOG). Umowa ta przewiduje bezcłowy dostęp do rynków obydwu krajów. Dzięki temu Polska, stając się

członkiem Unii Europejskiej, zachowała reżim handlowy z Norwegią obowiązujący przed akcesją, czyli pełną liberalizację wzajemnego handlu artykułami przemysłowymi. W tym zakresie nie wystąpił problem przenoszenia koncesji,

- w odniesieniu do handlu artykułami rolnymi strona polska, w ramach negocjacji w sprawie rozszerzenia Europejskiego Obszaru Gospodarczego, przyjęła warunki handlu artykułami rolnymi przetworzonymi określone w Protokole 2 i Protokole 3 Umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym. Są one zbliżone do warunków określonych Protokołem A do Umowy o wolnym handlu Polska – EFTA. W odniesieniu do handlu artykułami rolnymi nieprzetworzonymi, w ramach Umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym, został utworzony dodatkowy kontyngent dla UE obejmujący częściowo koncesje jakie strona polska otrzymała jednostronnie od Norwegii,
- w odniesieniu do handlu artykułami rybnymi – wzajemny handel UE – Norwegia został rozszerzony o kontyngent wynegocjowany w ramach rozszerzenia EOG. Dodatkowy kontyngent jest jednak przyznany wszystkim członkom UE.

Wymiana handlowa między Polską a Norwegią rozwija się w szybkim tempie, a członkostwo Polski w UE nie utrudnia wzajemnych warunków handlu.

Jednym z ważniejszych problemów dla naszych importerów są zmiany zasad importu łososia. W wyniku postępowania antydumpingowego w dniu 21 stycznia 2006 r. weszło w życie rozporządzenie nakładające ostateczne cło antydumpingowe i stanowiące o ostatecznym pobraniu tymczasowego cła nałożonego na przywóz łososia hodowlanego pochodzącego z Norwegii. Regulacja ta określa cenę minimalną na importowy towar i przewiduje cło antydumpingowe nakładane w przypadku nieprzestrzegania tej ceny.

Polska konsekwentnie będzie podejmować, na różnych szczeblach UE, działania na rzecz liberalizacji warunków importu ryb na obszar UE i zapewnienia dostępu do tradycyjnych źródeł jego zaopatrzenia dla Polski.

Jednym z elementów Układu o utworzeniu Europejskiego Obszaru Gospodarczego jest przyznanie Polsce, podobnie jak i innym nowym krajom UE, środków finansowych w ramach tzw. Mechanizmu Finansowego EOG oraz

tw. Norweskiego Mechanizmu Finansowego. Darczyńcami są trzy państwa EFTA (Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu) – Norwegia, Islandia i Lichtenstein, które razem z UE współtworzą Europejski Obszar Gospodarczy. W zamian za korzystanie ze swobód jednolitego rynku, kraje te zobowiązały się udzielić pomocy finansowej najuboższym państwom członkowskim UE. W celu uruchomienia środków, Polska podpisała z państwami – darczyńcami umowy – dnia 14 października 2004 r. Memorandum of Understanding wdrażania Norweskiego Mechanizmu Finansowego oraz dnia 28 października 2004 r. Memorandum of Understanding wdrażania Mechanizmu Finansowego EOG. Łącznie, w ramach obu Mechanizmów, Polsce przyznano środki w wysokości 533,51 mln euro. Będą one wykorzystywane na przedsięwzięcia realizowane w ramach określonych priorytetów w okresie 2004 – 2009.

#### Inwestycje norweskie w Polsce

Wartość polskiego kapitału zainwestowanego w Norwegii na koniec 2007 r. wyniosła 324,1 mln euro. W 2007 r. inwestycje polskie w tym kraju w stosunku do 2006 r. (36,6 mln euro) zwiększyły się w wyniku przedsięwzięcia PGNiG S.A. W powyższych statystykach nie zostały uwzględnione inwestycje firmy STATOIL, gdyż zgodnie z przyjętą metodologią liczenia BIZ opracowaną przez OECD, przyjmowany jest kraj rejestracji inwestora, który bezpośrednio lokuje kapitał w danym kraju. W związku z powyższym Inwestor STATOIL został zakwalifikowany jako podmiot duński.

Największymi norweskimi inwestorami są: Norgips, Hydro Central Europe B.V., Qubus Hotel System, Klif Holding A.S., Reitangruppen oraz NCC CONSTRUCTION AS.

#### **IV.** Krótka charakterystyka nowej Konwencji

Nowa polsko-norweska Konwencja o unikaniu podwójnego opodatkowania jest oparta o Modelową Konwencję OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku (OECD lipiec 2005 r.).

Nie ulegnie zmianie metoda unikania podwójnego opodatkowania (Polska nadal będzie stosowała metodę wyłączenia z progresją m.in. w stosunku do dochodów pracy najemnej, uzyskiwanych przez rezydentów polskich, świadczących pracę w Norwegii). Natomiast w odniesieniu do dochodów z dywidend, odsetek,



należności licencyjnych i zysków majątkowych – Polska będzie stosowała metodę zaliczenia proporcjonalnego.

Metoda wyłączenia z progresją polega na tym, że dochód osiągnięty za granicą jest zwolniony z podatku w kraju rezydencji podatkowej, natomiast jest brany pod uwagę jedynie przy obliczaniu stawki podatkowej, według której podatnik będzie zobowiązany rozliczyć podatek od dochodów uzyskanych w kraju rezydencji podatkowej. Ustalenie wysokości podatku w takim przypadku następuje w czterech etapach. Do dochodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym dodaje się dochody zwolnione z opodatkowania. Do tak uzyskanej sumy dochodów oblicza się kwotę podatku według skali określonej w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Następnie oblicza się stopę procentową podatku wyrażającą stosunek kwoty podatku do łącznego dochodu. Wreszcie uzyskaną w ten sposób stopę procentową podatku stosuje się, jako stawkę podatkową, tylko i wyłącznie do tych dochodów podatnika, które nie są zwolnione od podatku.

Metoda proporcjonalnego zaliczenia polega na tym, że podatek zapłacony od dochodu osiągniętego za granicą jest zaliczany na poczet podatku należnego w kraju rezydencji podatkowej obliczonego od całości dochodów w takiej proporcji, w jakiej dochód ze źródeł zagranicznych pozostaje w stosunku do całości dochodu podatnika. Ustalenie wysokości podatku w takim przypadku składa się z trzech etapów. Na początku zsumowaniu podlegają dochody osiągnięte przez podatnika ze źródeł przychodów położonych na terytorium Polski z dochodami ze źródeł przychodów położonych poza terytorium Polski. Następnie od sumy tak obliczonych dochodów oblicza się podatek dochodowy według skali określonej w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. W trzecim etapie od wyżej obliczonego podatku odejmuje się kwotę podatku równą podatkowi dochodowemu zapłaconemu w obcym państwie. Odliczenie to nie może jednak przekroczyć części podatku, która proporcjonalnie przypada na dochody osiągnięte ze źródeł położonych poza terytorium Polski w stosunku do wszystkich opodatkowanych dochodów podatnika.

Zdecydowana większość umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę przewiduje, jako metodę zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, metodę wyłączenia z progresją.

Celem polskiej polityki podatkowej w zakresie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jest ujednoczenie metody unikania podwójnego opodatkowania w umowach zawartych przez Polskę z państwami członkowskimi Unii Europejskiej i Europejskiego Obszaru Gospodarczego przez przyjęcie we wszystkich umowach metody wyłączenia.

Najważniejsze zmiany w stosunku do obowiązującej umowy:

- 1) art. 5 ust. 3 nowej Konwencji przewiduje, że dochody osiągane z tytułu prowadzenia prac budowlanych, konstrukcyjnych, montażowych i instalacyjnych przez zakład jednego państwa na terytorium drugiego państwa przez okres nieprzekraczający 12 miesięcy – będą zwolnione z podatku przez to drugie państwo (obecnie obowiązująca Umowa przewiduje dłuższy okres zwolnienia, wynoszący 18 miesięcy).

Art. 5 ust. 4 jest uregulowaniem nowym. Z uwagi na usunięcie z Modelowej Konwencji przepisu dotyczącego wolnych zawodów do tej kategorii stosuje się przepisy art. 5 (dotyczący zakładu) i art. 7 (dotyczący zysków przedsiębiorstw).

Mając powyższe na uwadze oraz także ze względu na to, że działalność gospodarcza wykonywana osobiście wymaga sformułowania odrębnych reguł w zakresie ustalenia zakładu – wprowadzono do art. 5 Umowy ust. 4;

- 2) w art. 10 przewiduje się, że dywidendy będą zwolnione z opodatkowania w państwie źródła (tj. w państwie, w którym spółka wypłacająca dywidendy ma siedzibę), jeżeli osobą uprawnioną do dywidend jest spółka z siedzibą w drugim umawiającym się państwie, której bezpośredni udział w kapitale spółki wypłacającej dywidendy wynosi minimum 10 % udziałów (akcji) i która będzie posiadała te akcje (udziały) w sposób nieprzerwany przez 24 miesiące.

Pozostałe dywidendy będą podlegały opodatkowaniu w państwie źródła wg stawki 15 % kwoty dywidend brutto.

Jest to unormowanie zgodne z Dyrektywą Rady z dnia 23 lipca 1990 r. Nr 90/435/EWG w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego

w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych Państw Członkowskich, zmienioną Dyrektywą Rady z dnia 22 grudnia 2003 r. Nr 2003/123/WE. Norwegia wprawdzie nie należy do Unii Europejskiej, ale jako państwo członkowskie Europejskiego Obszaru Gospodarczego ma obowiązek stosować prawo Wspólnotowe.

Proponowany przepis w pozostałych przypadkach zakłada opodatkowanie dywidend u źródła 15 % stawką podatku. Jest to zgodne z Modelową Konwencją oraz zastrzeżeniem wniesionym przez Polskę do art. 10, a także korzystne z punktu widzenia polskich interesów (więcej kapitału inwestuje w Polsce Norwegia).

Należy podkreślić, że zgodnie z pkt III Instrukcji negocjacyjnej, w sytuacji powstania rozbieżności, Strony miały dążyć do przyjęcia rozwiązań przewidzianych w Modelowej Konwencji OECD – i taka sytuacja zaistniała w tym przypadku;

- 3) w przypadku dochodu z odsetek, umowa z 1977 r. przewiduje w art. 11 opodatkowanie wyłącznie w kraju miejsca zamieszkania lub siedziby ich właściciela, natomiast postanowienia projektu Konwencji przewidywały, iż tego typu dochód będzie podlegał także opodatkowaniu u źródła stawką w przedziale od 5 % do 10 %.

Nowy przepis przewiduje stawkę podatku u źródła w wysokości 5 % kwoty brutto odsetek.

W zakresie opodatkowania należności licencyjnych, umowa z 1977 r. przewiduje ich opodatkowanie u źródła stawką 10 % kwoty należności licencyjnych brutto.

Projekt Konwencji w art. 12 zakładał zmniejszenie stawki podatku u źródła, ale nie więcej niż do 5 % kwoty należności licencyjnych brutto, zaś wybór stawki podatku miał nastąpić podczas negocjacji w zależności od ich przebiegu.

Wynegocjowany przepis przewiduje stawkę podatku u źródła w odniesieniu do należności licencyjnych w wysokości 5 % kwoty należności licencyjnych brutto.

Przyjęcie ww. rozwiązań jest zgodne z polityką podatkową prowadzoną przez Polskę od wielu lat w zakresie opodatkowania tych dwóch kategorii dochodów. Takie rozwiązania zostały przyjęte w umowach zawartych przez Polskę np. z Republiką Federalną Niemiec, Holandią czy Szwecją;

- 4) jak wspomniano wyżej, nowa Konwencja, w ślad za aktualną wersją Modelowej Konwencji OECD, nie zawiera przepisów dotyczących opodatkowania dochodów uzyskanych z wolnych zawodów, która to kategoria objęta jest przepisami art. 5 i 7;
- 5) Konwencja wprowadza w art. 20 nowe uregulowanie dotyczące działalności prowadzonej w morskiej strefie przybrzeżnej. Jest to przepis, który zwyczajowo znajduje się w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania zawieranych przez Norwegię ze względu na to, że większość przedsiębiorstw w Norwegii trudni się działalnością związaną z szeroko pojmowaną eksploatacją bogactw naturalnych położonych na szelfie kontynentalnym – co strona Polska także zaakceptowała. Przepis ten stanowi uregulowanie szczególne (o charakterze *lex specialis*) wobec pozostałych postanowień Konwencji, gdyż dotyczy działalności prowadzonej w morskiej strefie przybrzeżnej, polegającej na poszukiwaniu i wydobywaniu ropy naftowej i gazu, a także działalności towarzyszącej działalności „offshore” (np. polegającej na transportowaniu personelu do miejsc poszukiwania lub wydobywania ww. zasobów naturalnych);
- 6) w art. 25 nowej Konwencji została rozszerzona klauzula wymiany informacji podatkowych na wszystkie podatki bez względu na ich rodzaj i nazwę. Zmiana ta jest zgodna z obowiązującą treścią Modelowej Konwencji OECD. Obowiązująca umowa przewiduje w art. 27, że wymiana informacji podatkowych może obejmować wyłącznie przepisy wewnętrzne dotyczące podatków od dochodu i zysków majątkowych w takim zakresie, w jakim są one zgodne z przepisami tej umowy;
- 7) nowa Konwencja zawiera nowe unormowanie (art. 26) normujące kwestie związane z udzielaniem przez umawiające się państwa pomocy w dochodzeniu zaległości podatkowych. Zostanie zatem stworzona

możliwość odzyskania powstałych w Polsce zaległości podatkowych od dłużników zamieszkujących lub mających siedzibę na terytorium Norwegii.

Pozostałe postanowienia nowej Konwencji:

- 1) zgodnie z art. 6, dochód z majątku nieruchomego będzie mógł być opodatkowany także w państwie, w którym majątek nieruchomy jest położony;
- 2) zgodnie z art. 8, zyski przedsiębiorstwa umawiającego się państwa osiągnięte z eksploatacji w transporcie międzynarodowym statków morskich lub statków powietrznych będą podlegały opodatkowaniu tylko w tym państwie.

Przepis ten różni się od postanowień art. 8 obowiązującej umowy, który przewiduje, że zyski z transportu międzynarodowego są opodatkowane wyłącznie w państwie faktycznego zarządu przedsiębiorstwa.

Należy zauważyć, że zgodnie z art. 4 ust. 3, o miejscu rezydencji podatkowej przedsiębiorstwa będzie rozstrzygało kryterium miejsca faktycznego zarządu tego przedsiębiorstwa, co za tym idzie, nowa regulacja w praktyce będzie stosowana w ten sam sposób jak postanowienia obecnie obowiązującej umowy;

- 3) art. 13 dotyczący opodatkowania zysków majątkowych stanowi, podobnie jak obowiązująca umowa, że zyski z przeniesienia własności nieruchomości mogą być opodatkowane w państwie, w którym nieruchomość ta jest położona;
- 4) w art. 17 przewidziano, że dochody z emerytur, rent i innych podobnych świadczeń, wypłacane osobie mającej miejsce zamieszkania w jednym z umawiających się państw, mogą być opodatkowane wyłącznie w tym umawiającym się państwie.

Opodatkowanie u źródła rozszerzono jednak na emerytury i inne podobne świadczenia otrzymywane na podstawie prawa o ubezpieczeniach społecznych oraz na podstawie obowiązkowych systemów emerytalnych lub systemów emerytalnych uznawanych dla

celów podatkowych, mogą być opodatkowane także w państwie wypłacającym te świadczenia;

- 5) nowa Konwencja zawiera również przepisy dotyczące opodatkowania dochodów z tytułu członkostwa w zarządzie lub radzie nadzorczej spółki, dochodów artystów i sportowców, osób sprawujących funkcje publiczne, studentów oraz dyplomatów. W tym zakresie postanowienia Konwencji nie odbiegają zasadniczo od treści obowiązującej polsko-norweskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania;
- 6) wraz z Konwencją podpisano także Protokół stanowiący jej integralną część, którego zadaniem jest doprecyzowanie wymienionych w nim postanowień Konwencji.

## V. Skutki wejścia w życie Konwencji

Zarówno obecnie obowiązująca Umowa, jak też projekt nowej Konwencji zawierają, jako podstawową metodę unikania podwójnego opodatkowania, metodę wyłączenia z progresją (z wyłączeniem dywidend, licencji oraz odsetek, dla których zastosowanie znajduje metoda odliczenia proporcjonalnego), zatem szacuje się, iż wejście w życie nowej Konwencji nie pociągnie za sobą skutków budżetowych w odniesieniu do dochodów z pracy najemnej.

Podpisanie Konwencji jest wyrazem woli obu państw w zakresie rozwoju korzystnych warunków dla dwustronnych stosunków gospodarczych. Obecnie Norwegia jest dla Polski ważnym partnerem handlowym, a wejście w życie nowej Konwencji dostosowanej do aktualnej polityki podatkowej, stworzy korzystniejsze ramy traktatowe dla dalszego rozwoju wzajemnych inwestycji. Ponadto rozszerzenie klauzuli wymiany informacji podatkowej w nowej Konwencji stanowi ważne narzędzie dla organów podatkowych w zakresie uzyskiwania informacji niezbędnych do prawidłowego określania podstawy opodatkowania.

W celu realizacji umowy nie jest wymagane przyjęcie żadnych środków prawnych.

## VI. Tryb związania się przez Rzeczpospolitą Polską Konwencją

Zgodnie z art. 12 ust. 2 ustawy z dnia 14 kwietnia 2000 r. o umowach międzynarodowych (Dz. U. Nr 39, poz. 443 oraz z 2002 r. Nr 216, poz. 1824) związanie Rzeczypospolitej Polskiej przedmiotową Konwencją nastąpi w drodze ratyfikacji za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie, ponieważ umowa ta spełnia przesłanki określone w art. 89 ust. 1 pkt 5 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483, z późn. zm.). Postanowienia Konwencji określają bowiem stawki i zasady opodatkowania dochodu i majątku w stosunkach dwustronnych z Królestwem Norwegii, a ta dziedzina zgodnie z art. 217 Konstytucji jest regulowana ustawowo.

#### **VII.** Podmioty prawa krajowego, których dotyczy Konwencja

Minister Finansów będzie sprawował nadzór nad realizacją Konwencji.

Przepisy Konwencji będą miały zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw i osób fizycznych uczestniczących w dwustronnych stosunkach między Polską a Królestwem Norwegii oraz do organów polskiej administracji podatkowej stosujących postanowienia Konwencji w polsko-norweskich stosunkach gospodarczych i kulturalnych.

#### **VIII.** Sposób, w jaki Konwencja dotyczy spraw uregulowanych w prawie wewnętrznym

Następujące akty prawne są związane z przedmiotową Konwencją:

- ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, z późn. zm.),
- ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, z późn. zm.),
- ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.),
- ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954, z późn. zm.).

Postanowienia Konwencji oraz Protokołu do Konwencji nie są sprzeczne z obowiązującym w Polsce ustawodawstwem.

Urząd Komitetu Integracji Europejskiej wydał opinię w zakresie zgodności Konwencji z prawem Unii Europejskiej. W świetle tej opinii przyjęta w Konwencji metoda wyłączenia z progresją jest zgodna z prawem Unii Europejskiej. Biorąc jednak pod uwagę Komunikat Komisji Europejskiej z dnia 19 grudnia 2006 r. COM(2006)824, w świetle którego przy zastosowaniu w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania metody wyłączenia, przedsiębiorstwo główne nie może odliczać strat ponoszonych przez zakłady działające w drugim umawiającym się państwie, podczas gdy straty ponoszone przez zakłady krajowe mogą być uwzględniane przez przedsiębiorstwo główne – zasygnalizowana została przez UKIE możliwość wystąpienia problemów w przyszłości, w związku z nierównym traktowaniem ww. kategorii zakładów w zakresie odliczania przez przedsiębiorstwo główne strat przez nie generowanych.

W opinii Ministra Finansów, zastosowanie w Konwencji metody wyłączenia ma ten skutek, że Polska rezygnuje z prawa do opodatkowania transgranicznych dochodów zakładów, a w konsekwencji, zgodnie z zasadą symetrii, nie są także brane pod uwagę straty ponoszone przez te zakłady. Jeżeli jednak Europejski Trybunał Sprawiedliwości w wydanych w przyszłości orzeczeniach zajmie negatywne stanowisko w ww. zakresie, a także w przypadku zgłoszenia przez Komisję Europejską konieczności zapewnienia w prawie polskim równego traktowania zakładów krajowych i zagranicznych w odniesieniu do możliwości odliczania strat tych zakładów przez przedsiębiorstwo główne – należy liczyć się z koniecznością dokonania stosownych zmian w ustawach: o podatku dochodowym od osób fizycznych i o podatku dochodowym od osób prawnych, które zapewnią równe traktowanie zakładów krajowych i zagranicznych.

**IX. Środki prawne, jakie powinny zostać przyjęte w celu wykonania Konwencji**

Wejście w życie Konwencji nie spowoduje konieczności dokonania zmian w ustawodawstwie wewnętrznym.



11/09rch