

29.09.2014 / wywiad: Józef Banach/ Gazeta Prawna

6 pytań do Józefa Banacha, radcy prawnego w InCorpore Banach Szczepanik Partnerzy

1. Skąd pana zdaniem tyle sporów w sądach dotyczących interpretacji postanowień międzynarodowych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania?

Postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania z zasady nie są proste do stosowania, chociażby ze względu na fakt, że stanowią równocześnie element prawa krajowego i międzynarodowego prawa publicznego. Do tego dochodzi szczególna rola Komentarza do Modelowej Konwencji OECD, jak również Komentarza do Modelowej Konwencji ONZ i mamy powód, dla którego ich stosowanie w praktyce, szczególnie w przypadku gdy – jak w przypadku Polski – to sam podatnik w ramach samoopodatkowania musi prawidłowo dekodować zawarte w nich normy, wciąż następuje sporych problemów interpretacyjnych. Do tego dochodzi kwestia rozbieżności w interpretacjach dokonywanych zarówno przez organy podatkowe, jak i sądy administracyjne, w efekcie czego wciąż wynikają nowe spory.

2. Jakie problemy są najważniejsze?

Trudno wskazywać, które problemy są ważniejsze od innych, gdyż to zawsze zależy od indywidualnego punktu widzenia. Jednak standardowo wciąż sporo problemów budzą u nas kwestie opodatkowania podatkiem u źródła dochodów biernych, czyli dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych. Coraz częściej pojawiają się również problemy związane z powstaniem oraz ustalaniem dochodu zakładu, czyli permanent establishment, jak również w odniesieniu do kwestii cen transferowych. I to właśnie te kwestie będą w moim przekonaniu płaszczyzną dla największej liczby sporów również w przyszłości, z uwagi na poziom skomplikowania materii.

3. Od 1 stycznia 2015 r. zaczną w Polsce obowiązywać regulacje dotyczące CFC. Pozwalają one na opodatkowanie według 19-proc. stawki dochodu zagranicznych spółek zależnych należących do polskich podmiotów. Czy takie przepisy są zgodne z zapisami umów o unikaniu podwójnego opodatkowania?

Dla mnie kwestia CFC vs umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie jest wcale jednoznaczna, a tym bardziej raz na zawsze rozstrzygnięta. Nie zmienia tego fakt, że w Komentarzu do Modelowej Konwencji OECD znalazło się dość jednoznaczne stwierdzenie, że co do zasady krajowe regulacje w zakresie CFC nie są sprzeczne z postanowieniami umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i ich stosowanie nie jest uzależnione od zawarcia odpowiedniej klauzuli w poszczególnych umowach.

Wszakże komentarz jest tworzony przez przedstawicieli poszczególnych administracji podatkowych, a tym samym trudno oczekiwać, że będą oni sami kwestionować stworzone przez siebie instrumenty.

Mam spory problem z zaakceptowaniem prymatu krajowych CFC nad postanowieniami umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w przypadku gdy w tych ostatnich brak jest odpowiedniej klauzuli. Rozwiązanie przyjęte w Modelowej Konwencji jest dla mnie pewnego rodzaju pójściem na skróty, które stoi w sprzeczności z przyjętym w Polsce porządkiem prawnym, zgodnie z którym ratyfikowane umowy międzynarodowe są aktami wyższego rzędu od regulacji ustawowych.

4. Jakie więc praktyczne problemy mogą spotkać podatnicy stosujący przepisy o CFC? Czy w innych krajach, które już je stosują, występują jakieś kolizje?

Pierwszym problemem, przed jakim mogą stanąć przedsiębiorcy, jest to, czy w ogóle mają do nich zastosowanie przepisy o CFC. Spór idzie o to, czy skoro umowa rozstrzyga, że dochody są opodatkowane tylko w jednym państwie i nie zawiera klauzuli, która pozwala stosować CFC, to drugie państwo może pobierać daninę na podstawie krajowych przepisów. Taki problem istnieje w większości państw, które wprowadziły CFC. Sądy krajowe orzekają różnie. Część kwestionuje możliwość stosowania CFC w przypadku obowiązywania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania opartej na Modelowej Konwencji (przykładem jest Francja), a inne (tak jak Szwecja) uznają, że przepisy krajowe są ważniejsze.

5. Jak fiskus powinien uregulować problem dotyczący opodatkowania u źródła licencji za używanie programów komputerowych i czynszu za wynajem niektórych maszyn budowlanych? Czy zmienić prawo krajowe, czy sukcesywnie zmieniać umowy?

Moim zdaniem zawsze zmiana przepisów wewnętrznych jest lepsza od zmiany kilkudziesięciu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, gdyż jest prostsza, tańsza i szybsza. Jednak kluczowe jest to, czy możliwa jest taka zmiana przepisów krajowych, która rozwiąże te problemy. W przypadku programów komputerowych bez wątplenia odpowiednia zmiana w ustawie prawno-autorskiej byłaby rozwiązaniem wystarczającym. Przykładowo art. 74 ust. 1 tego aktu mógłby otrzymać brzmienie: „Programy komputerowe podlegają ochronie jako utwory literackie, o ile przepisy niniejszego rozdziału nie stanowią inaczej”.

Natomiast w przypadku wynajmu maszyn budowlanych miałbym już pewne wątpliwości, czy nie jest niezbędna zmiana poszczególnych umów. Jednak decyzję w tej sprawie pozostawmy fiskusowi.

6. Czy może się jeszcze zdarzyć sytuacja, w której decydujący angielski tekst umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania będzie zawierał inne postanowienia od treści polskiej?

Oczywiście, wciąż mamy tego rodzaju rozbieżności. Dlatego też należy stanowczo stwierdzić, że to państwo polskie, jako strona umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, bierze na siebie obowiązek stosowania się do ustalonych w nich reguł i to państwo polskie ponosi konsekwencje tego, że tekst polski promulgowany zgodnie z obowiązującymi przepisami jest niezgodny z tekstem rozstrzygającym.

To państwo, jeżeli stwierdzi istnienie takiej niezgodności, powinno podjąć niezbędne działania, które doprowadzą do uzgodnienia tekstu polskiego z tekstem rozstrzygającym. Co więcej, do czasu opublikowania zmiany podatnik (płatnik) ma prawo powoływać się wobec państwa na tekst rozstrzygający umowy o UPO, jeżeli stwierdzi, że jest ona dla niego korzystniejsza, a państwo nie może tego uczynić wobec podatnika (płatnika).

W moim przekonaniu polski podatnik (płatnik) ma prawo działać w zaufaniu do poprawności opublikowanej wersji umowy o UPO bez konieczności sięgania do wersji obcojęzycznych.