

Nieporozumienia w związku z polskim podatkiem źródłowym

Dr. Jolanta Samochowiec Mathys

Warszawa, kwiecień 2011

Nowe międzynarodowe zobowiązania zmuszają Szwajcarię do zmian w obowiązujących dwustronnych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania. Władze szwajcarskie negocjują i podpisują odpowiednie zmiany w umowach z innymi państwami, przede wszystkim z USA, ale także z krajami Unii Europejskiej, w tym z Polską. W dniu 20 kwietnia 2010 podpisany został w Warszawie „Protokół między Konfederacją Szwajcarską a Rzeczypospolitą Polska o zmianie Konwencji między Konfederacją Szwajcarską a Rzeczypospolitą Polską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku sporządzonej w Bernie dnia 2 września 1991 roku oraz protokołu sporządzonego w Bernie dnia 2 września 1991 roku”. Jak każda umowa międzynarodowa, także i to porozumienie musi być ratyfikowane. Po stronie szwajcarskiej ta ratyfikacja jeszcze nie nastąpiła. Najpierw zmieniona umowa wejdzie pod obrady parlamentu szwajcarskiego, który zdecyduje, czy poddać ją fakultatywnemu referendum.

Znowelizowana Konwencja o unikaniu podwójnego opodatkowania zawiera - oprócz klauzuli o wymianie informacji - nowe reguły podatku źródłowego od uzyskanych w drugim umawiającym się państwie przychodów z tytułu dywidend, odsetek i należności licencyjnych. W tym zakresie pierwotna Konwencja z roku 1991 częściowo straciła już aktualność z wejściem w życie 1 lipca 2005 roku Umowy pomiędzy Unią Europejską a Konfederacją Szwajcarską w sprawie opodatkowania odsetek (dalej zwanej "Umową o Opodatkowaniu Odsetek"). Art. 15 Umowy o Opodatkowaniu Odsetek wyłącza całkowicie podatek źródłowy przy dywidendach, odsetkach i opłatach licencyjnych płaconych pomiędzy spółkami kapitałowymi powiązanymi udziałem co najmniej 25% kapitału zakładowego. Polska wynegocjonowała w tym przypadku okres karencyjny w odniesieniu do opłat licencyjnych i odsetek, pozwalający jej stopniowo zredukować podatek źródłowy, począwszy od 30 czerwca 2009 roku do najwyżej 5% i od 30 czerwca 2013 roku do zera. W odniesieniu do Szwajcarii istotna była tylko redukcja podatku od odsetek, ponieważ opłaty licencyjne były od początku, od roku 1991 na mocy Protokołu do art. 12 Konwencji wolne od podatku źródłowego.

Unormowania zawarte w Umowie o Opodatkowaniu Odsetek wprowadzane były do polskiego ustawodawstwa dość powoli i w sposób wzbudzający wątpliwości pod względem techniki legislacyjnej, znalazły jednak w końcu przełożenie przez odpowiednie zmiany w art. 20 do 22 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Nie było jednak powodu do niepokoju, ponieważ według panującej opinii tego rodzaju umowa międzynarodowa zawarta przez Unię Europejską z trzecim państwem obowiązuje bezpośrednio.

Tymczasem jednak 18 listopada 2010 roku uchwalona została zmiana ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ze skutkiem na 1 stycznia 2011 roku. Zgodnie z nowym art. 22b ustawy zwolnienia i odliczenia podatku źródłowego wynikające z Umowy o Opodatkowaniu Odsetek, a wprowadzone do polskiej ustawy w art. 20 do 22 ustawy obowiązują tylko warunkowo - "Zwolnienia i odliczenia wynikające z przepisów art. 20-22 stosuje się pod warunkiem istnienia podstawy prawnej wynikającej z umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu

podatkowego innego niż Rzeczpospolita Polska państwa, w którym podatnik ma swoją siedzibę lub w którym dochód został uzyskany." Pomimo, że warunek ten sformułowany jest ogólnie, stanowi on unormowanie indywidualne skierowane przeciw Szwajcarii, ponieważ spośród państw sygnatariuszy Umowy o Opodatkowaniu Odsetek tylko Szwajcaria nie ma z Polską umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania pozwalającej na wymianę informacji.

Ta nowelizacja ustawy czynić ma z Umowy o Opodatkowaniu Odsetek pomiędzy Unią Europejską i Konfederacją Szwajcarską po prawie sześciu latach jej obowiązywania i tylko w jednym z państw sygnatariuszy, w Polsce, uregulowanie warunkowe. Wobec Szwajcarii, która jest aktualnie jak wiadomo w trakcie dopasowywania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania do nowych standardów, Umowa o Opodatkowaniu Odsetek (art. 15) zostaje tą nowelizacją jednostronnie, tylko w Polsce, zawieszona.

Powstaje oczywiście pytanie, na ile to jednostronne zawieszenie przez Polskę skutków Umowy o Opodatkowaniu Odsetek jest zgodne z prawem międzynarodowym i na ile jest ono istotne.

Trzeba podkreślić, że

- sama Umowa o Opodatkowaniu Odsetek statuuje obowiązek jej stosowania lub też wprowadzenia do wewnętrznego ustawodawstwa (art. 17. 2 Umowy), i to ze skutkiem od 1 stycznia 2005 roku,
- Polska stosowała normy Umowy o Opodatkowaniu Odsetek od wielu lat i wprowadziła je do swojego wewnętrznego ustawodawstwa,
- wymiana informacji podatkowych jest wprawdzie materialnie przewidziana w Umowie o Opodatkowaniu Odsetek, ale nie jako warunek jej obowiązywania (art. 10 Umowy),
- tylko jedno z państw sygnatariuszy, a mianowicie Hiszpania, uzależniło stosowanie art. 15 Umowy o Opodatkowaniu Odsetek od wymiany informacji podatkowych (art. 18.3 Umowy),
- Polska, mimo, że już wówczas była członkiem Unii Europejskiej, nie zgłosiła żadnych takich zastrzeżeń przy podpisywaniu Umowy o Opodatkowaniu Odsetek.

Wobec powyższego obecne jednostronne działanie Polski musi być postrzegane jako naruszenie prawa międzynarodowego.

Te działania ma jak się wydaje na celu wywarcie nacisku na Szwajcarię w celu szybszego ratyfikowania znowelizowanej Konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania, zawierającej klauzulę o wymianie informacji (którą Polska ratyfikowała już w roku 2010). Dla Szwajcarii konwencja o unikaniu podwójnego opodatkowania z Polską stanowi część obszernego pakietu nowelizowanych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Umowa z Polską nie trafiła wprawdzie jeszcze pod obrady szwajcarskiego parlamentu, ma to jednak nastąpić niebawem i - o ile nie zostanie zgłoszony wniosek o referendum - Konwencja będzie w najbliższych miesiącach ratyfikowana. Retorsja czy sankcje innego państwa nie przyspieszą tego postępowania i muszą być uznane za niewłaściwe.

Co do praktycznej istotności zasygnalizowanej nowelizacji ustawy o podatku dochodowym - kto teraz przekazuje z Polski dywidendy lub odsetki dla spółki matki i - tak jak dotąd - nie pobiera podatku źródłowego od dywidend lub pobiera tylko 5%-owy podatek od odsetek, musi liczyć się ze sporem z polskim urzędem podatkowym. Czy spór ten zostanie rozstrzygnięty na korzyść podatnika i czy nowelizacja uznana zostanie za bezpodstawną, wiadomo będzie dopiero po zakończeniu długotrwałego postępowania. Z praktycznego punktu widzenia lepiej wstrzymać się na kilka tygodni z takimi płatnościami. Jeżeli miałyby zostać zarządzone referendum i ratyfikacja przeciągnęła by się z tego powodu poza koniec roku 2011, spór w tej sprawie, możliwie z aktywnym udziałem przedstawicieli władz szwajcarskich, będzie nieunikniony.

Zawieszenie skuteczności art. 15 Umowy o Opodatkowaniu Odsetek w jednym aspekcie nie osiągnie zamierzonego skutku, a mianowicie w odniesieniu do należności licencyjnych. Te są wolne od podatku źródłowego w stosunku do Szwajcarii nie na mocy art. 15 Umowy o Opodatkowaniu Odsetek, lecz na mocy pierwotnej Konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania i protokołu do tejże Konwencji z roku 1991. Zwolnienie to obowiązuje nie tylko pomiędzy powiązаныmi spółkami, lecz w każdej konstelacji, obojętnie, czy beneficjent tych płatności jest osobą prawną, czy fizyczną. Polskie urzędy respektowały i stosowały te zwolnienie od początku, także zanim pojawiło się wyraźne unormowanie wewnętrznego prawa podatkowego w roku 2005 (poprzez nowelizację art. 21 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych). Tak więc, zwolnienie opłat licencyjnych od podatku źródłowego ma inną podstawę prawną i inny zakres. Nie może być zakwestionowane w związku z zawieszeniem art. 15 Umowy o Opodatkowaniu Odsetek - opłaty licencyjne mogą nadal być transferowane bez pobierania podatku źródłowego.

(Niniejsza broszura została przygotowana w celu poinformowania Państwa o określonych kwestiach uregulowanych w prawie polskim wraz z ogólnym zarysem ich istoty. Celem niniejszej informacji nie jest udzielenie porady prawnej dotyczącej konkretnego problemu prawnego.)

Data: 05 kwiecień 2011

Autorka: Dr. Jolanta Samochowiec Mathys

Dane kontaktowe: GRP Gloor Ruggli Partner
8032 Zürich
Freiestrasse 204
Postfach 1670
Tel. +41-43-344 40 00
Fax +41-43-344 40 01
E-Mail: j.samochowiec@sm-juris.pl
www.grplegal.ch