Traktat ze Stanami jest już podpisany

PRAWO MIĘDZYNARODOWE | Postanowienia nowej polsko-amerykańskiej umowy dotyczące podatku u źródła będą stosowane od następnego miesiąca po tym, w którym nastąpi wymiana not. Pozostałe zapisy – od 1 stycznia następnego roku.

W środę, 13 lutego 2013 r. została podpisana w Warszawie nowa umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy Polską a Stanami Zjednoczonymi. Wejście w życie umowy będzie poprzedzone procesem ratyfikacyjnym. Po stronie polskiej umowa zostanie ratyfikowana w drodze ustawy. Po stronie amerykańskiej ratyfikacji umowy dokona prezydent za zgodą Senatu. Proces ratyfikacji zakończy wymiana not dyplomatycznych pomiędzy państwami. Nowa umowa zastąpi obowiązującą od ponad 37 lat umowę z 8 października 1974 r.

Najlepiej porównać z Węgrami

W przeciwieństwie do starej umowy, wzorowanej na Konwencji Modelowej OECD z 1963 r., nowa umowa wzorowana jest zasadniczo na amerykańskiej konwencji modelowej z 2006 r. W związku z tym tekst umowy znacznie odbiega od innych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę, co może w praktyce powodować wiele wątpliwości interpretacyjnych.

Przy wykładni postanowień nowej umowy pomocny może być komentarz do modelowej konwencji amerykańskiej z 2006 r., opracowany przez amerykańskie władze skarbowe. Być może, zanim umowa wejdzie w życie, zostaną opublikowane, uzgodnione przez obie strony umowy, wyjaśnienia co do sposobu rozumienia jej poszczególnych postanowień, tak jak miało to miejsce w przypadku umowy amerykańsko-brytyjskiej, czy amerykańsko-szwajcarskiej.

W procesie wykładni postanowień umowy pomocne mogą być wyjaśnienia towarzyszące innym umowom wzorowanym na modelowej konwencji amerykańskiej z 2006 r., w szczególności wyjaśnienia do zawartej w 2010 r. umowy amerykańsko-węgierskiej. Jej postanowienia w dużym stopniu odpowiadają postanowieniom nowej umowy polsko-amerykańskiej.

Ograniczone korzyści

Zakres zastosowania nowej umowy będzie ograniczony. Umowa wprowadza bowiem w art. 22, nieznaną dotąd polskiej praktyce traktatowej, obszerną klauzulę tzw. ograniczonych korzyści. Celem jej wprowadzenia jest przeciwdziałanie zjawisku określanemu jako treaty shopping, czyli wykorzystywaniu postanowień umowy przez podmioty, które nie są rezydentami podatkowymi żadnych z dwóch państw – stron konwencji.

W świetle klauzuli ograniczonych korzyści umowa będzie miała zastosowanie do wszystkich osób fizycznych, które mają miejsce zamieszkania w Polsce lub w Stanach Zjednoczonych.

PRZYKŁAD

Aleksander Kowalski mieszka w Polsce i jest członkiem zarządu spółki amerykańskiej X. Umowa będzie miała zastosowanie do otrzymywanego przez niego wynagrodzenia z tytułu pełnienia tej funkcji. Zgodnie z art. 16 umowy takie wynagrodzenie będzie opodatkowane w Stanach Zjednoczonych.

Natomiast w przypadku pozostałych podmiotów, w tym spółek z siedzibą w Polsce lub w Stanach, korzyści wynikające z umowy będą mogły mieć zastosowanie tylko po spełnieniu jednego z kilku uregulowanych w umowie w sposób kazuistyczny warunków. Po wejściu w życie nowej umowy będzie również możliwa sytuacja, w której do danego rodzaju dochodu (np. odsetek) umowa znajdzie zastosowanie, a do innego rodzaju dochodu (np. należności licencyjnych) już nie. W praktyce będzie to dla podatników (innych niż osoby fizyczne) oznaczać konieczność każdorazowej weryfikacji warunków przewidzianych w art. 22 umowy. Od ich spełnienia będzie bowiem zależało, czy postanowienia umowy będą mogły w ogóle znaleźć zastosowanie.

Teraz zwolnienie, a będzie 5 proc.

Z jednej strony nowa umowa nakłada na wypłacane odsetki, dotąd zwolnione z opodatkowaniu w państwie źródła, 5-proc. podatek. Oznacza to, że po wejściu w życie umowy polscy podatnicy, którzy spłacają zaciągnięte od podmiotów amerykańskich pożyczki, będą zobowiązani do pobierania 5-proc. podatku od odsetek i wpłacania go na rachunek właściwego urzędu skarbowego. Podatnicy będą zobowiązani do uwzględnienia takich płatności w deklaracji CIT-10Z, składanej do końca pierwszego miesiąca następnego roku podatkowego po roku podatkowym, w którym nastąpiła zapłata odsetek.

Z drugiej strony nowa umowa zmniejsza wysokość podatku u źródła w przypadku należności licencyjnych (z 10 proc. do 5 proc.). Wiadomość ta ucieszy wielu polskich podatników, którzy ponoszą na rzecz amerykańskich spółek matek opłaty np. za korzystanie ze znaku towarowego czy know-how.

Programy komputerowe

Definicja należności licencyjnych nie uwzględnia programów komputerowych (tak jak definicja zawarta w umowie z 1974 r.). Zgodnie z art. 3 ust. 2 nowej umowy pojęcia niezdefiniowane w umowie należy rozumieć w taki sposób, w jaki są rozumiane w prawie wewnętrznym tego państwa, które w danym czasie stosuje umowę. W związku z tym w świetle obecnej linii orzeczniczej, jeżeli umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nie uwzględnia w definicji należności licencyjnych programów komputerowych, to opłaty za korzystanie z programu komputerowego zasadniczo nie podlegają opodatkowaniu podatkiem u źródła w Polsce. Zgodnie bowiem z ustawą z 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych programy komputerowe są odrębną od utworów literackich, artystycznych i naukowych kategorią utworów, podlegającą ochronie „jak utwory literackie". Opłaty za korzystanie z programu komputerowego są w takiej sytuacji zasadniczo traktowane jako „zysk przedsiębiorstw" i opodatkowane wyłącznie w kraju rezydencji odbiorcy tych należności. Wydaje się więc, że obecna linia orzecznicza w zakresie opodatkowania opłat z tytułu korzystania z programów komputerowych powinna zostać utrzymana również po wejściu w życie nowej umowy polsko-amerykańskiej.

Niemniej jednak, warto zauważyć, że komentarz do modelowej konwencji amerykańskiej nie przesądza jednoznacznie, że oplata za użytkowanie programu komputerowego nie może zostać zaklasyfikowana jako należność licencyjna podlegająca opodatkowaniu podatkiem u źródła. Komentarz wskazuje, że klasyfikacji opłaty za użytkowania programu komputerowego do kategorii „zysku przedsiębiorstw" lub „należności licencyjnych", należy dokonać każdorazowo, biorąc pod uwagę całokształt okoliczności faktycznych danej sprawy. Choć komentarz do amerykańskiej konwencji modelowej nie jest źródłem prawa w Polsce, to może być wskazówką interpretacyjną dla polskich organów podatkowych.

Należy również pamiętać, że w dalszym ciągu, zgodnie z przepisami ustawy o CIT, zastosowanie przez płatnika stawki podatku u źródła przewidzianej w umowie będzie możliwe pod warunkiem posiadania przez niego ważnego certyfikatu rezydencji podmiotu, na rzecz którego płatność jest dokonywana. W przeciwnym razie, podatek należy pobrać w wysokości przewidzianej w polskiej ustawie, tj. dla odsetek i należności licencyjnych w wysokości 20 proc.

PRZYKŁAD

Spółka X sp. z o.o. z siedzibą w Polsce ponosi roczną opłatę na rzecz Spółki Y Inc., z siedzibą w Stanach Zjednoczonych z tytułu używania znaku towarowego w wysokości 100 000 zł. Spółka Y, pomimo wezwań Spółki X, nie przedłożyła swojego certyfikatu rezydencji. Spółka X sp. z o.o. powinna zatem pobrać podatek u źródła w wysokości 20 000 zł (20 proc.) i wpłacić go na rachunek urzędu skarbowego.

Klauzula nieruchomościowa

Umowa wprowadza tzw. klauzulę nieruchomościową, która – co ciekawe – została określona odrębnie dla zysków osiąganych przez polskiego oraz amerykańskiego rezydenta podatkowego.

Dla amerykańskiego rezydenta podatkowego zyski osiągnięte przez niego z przeniesienia własności udziałów (akcji) w spółkach, w których więcej niż 50 proc. wartości pochodzi bezpośrednio lub pośrednio z majątku nieruchomego położonego w Polsce, będą opodatkowane w Polsce.

Natomiast zyski osiągnięte przez polskiego rezydenta podatkowego, które związane są „z przeniesieniem prawa własności udziałów w nieruchomości w Stanach Zjednoczonych" („United States real property interest") będą opodatkowane w Stanach. Polska wersja językowa pozostawia wiele wątpliwości co do zakresu znaczeniowego pojęcia „zyski związane z przeniesieniem prawa własności do udziałów w nieruchomości w Stanach Zjednoczonych". W świetle komentarza do modelowej konwencji amerykańskiej sformułowanie to należy rozumieć zgodnie z definicją zawartą w art. 897 amerykańskiej ustawy podatkowej. W szczególności pojęcie to obejmuje przeniesienie własności nieruchomości położonej w Stanach, a także własności udziałów w spółce, której majątek składa się w określonym stopniu z majątku nieruchomego, przy czym na potrzeby ustalenia wartości majątku nieruchomego bierze się również pod uwagę nieruchomości położone poza terytorium Stanów.

W praktyce polscy rezydenci podatkowi sprzedający udziały w spółce amerykańskiej będą zobowiązani do każdorazowego zbadania stanu posiadanych aktywów przez tę spółkę i weryfikacji, czy w świetle amerykańskiego prawa podatkowego, w wyniku sprzedaży udziałów dojdzie do przeniesienia „prawa własności do udziałów w nieruchomości w Stanach Zjednoczonych". Od tego będzie bowiem zależało, w którym kraju transakcja będzie podlegała opodatkowaniu.

Emerytury, alimenty i inne

Umowa wprowadza także wiele innych zmian. W szczególności obejmuje ona kilka kategorii dochodów, które w umowie z 1974 r. nie zostały wyodrębnione. Dotyczy to: wynagrodzeń dyrektorów, dochodów artystów i sportowców, emerytur, w tym emerytur wypłacanych ze środków ubezpieczenia społecznego oraz alimentów.

—Anna Zięba

ZDANIEM AUTORKI

Anna **Zięba**

doradca podatkowy w kancelarii Kochański Zięba Rapala i Partnerzy

Polsko-amerykańska umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z 1974 r. jest jedną z najstarszych z wciąż obowiązujących umów, jaka łączy Polskę i Stany Zjednoczone. Wzorowana na konwencji modelowej OECD z 1963 r. nie zawiera wielu postanowień, kluczowych z punktu widzenia fiskalnych interesów Stanów Zjednoczonych. W szczególności brak tzw. klauzuli ograniczonych korzyści pozwalał międzynarodowym koncernom na optymalizację obciążeń podatkowych wobec amerykańskiego urzędu skarbowego. Stąd na podpisaniu nowej umowy zależało przede wszystkim stronie amerykańskiej.

Renegocjacja zawartych umów jest również przedmiotem uwagi polskiego ministra finansów. Rozpoczęty ponad dwa lata temu proces renegocjacji umów wciąż trwa. Tylko w ubiegłym roku podpisano aż cztery protokoły zmieniające obecnie obowiązujące umowy – z Cyprem, Islandią, Luksemburgiem i Norwegią oraz dwie nowe umowy: z Kanadą i Singapurem.

Na tym nie koniec zmian. W styczniu tego roku podpisano protokół do umowy z Indiami.

Zgodnie z przepisami przejściowymi, postanowienia nowej umowy odnoszące się do podatku u źródła będą miały zastosowanie już od następnego miesiąca po miesiącu, w którym nastąpi wymiana not. Pozostałe postanowienia umowy będą obowiązywały od 1 stycznia roku następnego.

Jest możliwe, że proces ratyfikacyjny zostanie zakończony w 2013 r. i nowa umowa będzie miała zastosowanie jeszcze w tym roku w zakresie podatku u źródła, w pozostałym zakresie natomiast od 1 stycznia 2014 r. Podatnicy dokonujący systematycznie wypłat do Stanów Zjednoczonych z tytułu dywidend, odsetek czy należności licencyjnych powinni więc monitorować proces ratyfikacyjny, aby pobierać podatek u źródła w prawidłowej wysokości. ■

KONKURS DLA CZYTELNIKÓW

Dziś nagrodą jest książka Elizy Grabowskiej-Szweicer i Marcina Meduckiego *Zastosowanie prawa cywilnego w zamówieniach publicznych*. Otrzyma ją trzech czytelników, którzy uważnie przeczytają dzisiejsze „Prawo i praktykę" i pierwsi prześlą prawidłowe odpowiedzi między 8 a 10 na następujące pytania:

- **Ile wynosi tegoroczna kwota uszczuplonej należności publicznoprawnej, która przesądza o popełnieniu wykroczenia skarbowego?**
- **Kto opiniuje wstępny plan podziału nieruchmości przedsiębiorcy?**
- **Jakie wynagrodzenie płaci szef podwładnemu, którego sąd przywrócił na etat?**

Odpowiedzi prosimy przesyłać na adres **i.zakrzewska@rp.pl.** Nagrody ufundowało wydawnictwo Presscom.

Uwaga! W kolejnym tygodniu przy wyłanianiu zwycięzców pominiemy nazwiska tych uczestników konkursu, którzy zdobyli nagrodę w poprzednim tygodniu.

Zmieniony regulamin konkursu publikujemy pod adresem **http://www.rzeczpospolita.pl/pliki/dobrafirma/rk.pdf.**

Konkurs dla czytelników z 18 lutego wygrały:

- **Kazimiera Szatkowska** z Sianowa
- **Iwona Nowaczyk** z Koszalina
- **Barbara Król** z Radomia

Nagrodą jest książka Małgorzaty Manowskiej *Apelacja w postępowaniu cywilnym. Komentarz.Orzecznictwo* z LexisNexis.

Gratulujemy! *—g.or.*