

Dominika Łabędzka, Wojciech Majkowski

Problemy związane ze stosowaniem właściwej wersji językowej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku na podstawie umowy pomiędzy Polską i Szwecją

Właściwe stosowanie przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę wymaga niejednokrotnie dokonania nie tylko ich wykładni literalnej, ale również pozajęzykowej – przede wszystkim odniesienia się do zasad zawartych w Komentarzu do Modelowej Konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku. Dokonane zabiegi interpretacyjne będą miały jednak sens wyłącznie w przypadku, gdy będą dokonywane na gruncie właściwego brzmienia przepisów umowy ustalonych przez państwa-strony. Obserwowane w orzecznictwie próby przyznawania pierwszeństwa innym wersjom umów o unikaniu podwójnego opodatkowania niż sporządzone w języku polskim nie wydają się praktyką zasługującą na aprobatę – przede wszystkim z perspektywy stosowania zasady zaufania w relacji pomiędzy państwem a podmiotem zobowiązanym do właściwego stosowania przepisów prawa podatkowego.

1. Wprowadzenie

W ostatnim czasie w orzecznictwie sądowym zarysował się pogląd, że w przypadku istnienia rozbieżności pomiędzy wersjami językowymi, w których sporządzono umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, decydujące znaczenie ma tekst autentyczny umowy lub – w przypadku sporządzenia kilku wersji językowych – ta jego wersja, którą państwa-strony wskazały jako rozstrzygającą. Jest to problem o dużym znaczeniu praktycznym, ponieważ polscy podatnicy (lub płatnicy w przypadku niektórych rodzajów należności wypłacanych na rzecz nierezydentów) działają zwykle w zaufaniu do polskiej wersji danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, opublikowanej w Dzienniku Ustaw (i dostępnej w elektronicznych bazach aktów prawnych), i nie konfrontują jej treści z innymi wersjami językowymi.

W wyroku z dnia 2 lutego 2012 r.¹⁾ Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że odsetki wypłacane rezydentowi szwedzkiemu, niebędącemu

jednocześnie właścicielem ekonomicznym tych odsetek, nie podlegają regulacji art. 11 ust. 1 Konwencji między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Królestwa Szwecji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z dnia 19 listopada 2004 r.²⁾

– dalej umowa polsko-szwedzka. Formułując uzasadnienie, NSA oparł się na brzmieniu angielskiej wersji językowej art. 11 ust. 1 umowy polsko-szwedzkiej, zgodnie z którą odsetki podlegają opodatkowaniu w państwie odbiorcy należności, jeżeli jest on jednocześnie ich „uprawnionym właścicielem” (*beneficial owner*). Co istotne, polska wersja językowa umowy nie uwzględniała powyższej klauzuli „uprawnionego właściciela”, odnosząc się jedynie ogólnie do „osoby mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w (...) Państwie”. Podstawą odniesienia się przez sąd do tekstu angielskiego umowy polsko-szwedzkiej było zawarte w art. 30 umowy wskazanie tej właśnie wersji językowej jako rozstrzygającej w przypadku rozbieżności w interpretacji.

1) II FSK 1398/10, Vademecum Doradcy Podatkowego.

2) Dz. U. z 2006 r. Nr 26, poz. 193.

Wykładnia przepisów przyjęta przez NSA wpisuje się w prezentowaną ostatnio linię interpretacyjną organów podatkowych i niektórych składów orzekających wojewódzkich sądów administracyjnych. Jak wskazano na wstępie, trudno zaakceptować taką praktykę, patrząc z perspektywy stosowania zasady zaufania w relacji pomiędzy państwem a podmiotem zobowiązanym do właściwego stosowania przepisów prawa podatkowego.

2. Opodatkowanie przychodów z odsetek na gruncie polskiego prawa podatkowego oraz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę

Na wstępie należy wskazać, że na gruncie polskiego prawa podatkowego przychody odsetkowe uzyskiwane przez nierezydentów w Polsce podlegają, co do zasady, opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem dochodowym, a funkcję płatnika pełni podmiot wypłacający te należności (lub regulujący je w innej formie) – jest to tzw. podatek u źródła. Kwestię tę regulują przepisy ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³⁾ – przede wszystkim art. 21 ust. 1 pkt 1 oraz art. 26 ust. 1 i ust. 7 – oraz ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁴⁾ – art. 41 ust. 1 i ust 4, art. 29 ust. 1 oraz art. 30a ust. 1. Regulacje dotyczące podatku u źródła należy stosować z uwzględnieniem umów w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu, których stroną jest Polska.

Umowy o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu wywierają skutki nie tylko na gruncie międzynarodowego prawa publicznego, ale i prawa podatkowego danego państwa.

W procesie stosowania prawa podatkowego postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania przyjmują pojęcia oraz regulacje prawa wewnętrznego, jednocześnie ograniczając stosowanie tego prawa w drodze wyłączenia opodatkowania dochodu lub zaliczenia podatku zapłaconego w jednym państwie na poczet podatku należnego w innym państwie. Ta swoista korekta wewnętrznego prawa podatkowego wynika z pierwszeństwa postanowień umów międzynarodowych przed normami prawa podatkowego wynikającymi z ustaw krajowych (art. 91 ust. 1 i 2 oraz art. 89 ust. 1 pkt 5 w zw. z art. 217 Konstytucji RP⁵⁾).

W przypadku odsetek umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez Polskę przewidują zazwyczaj najbardziej klasyczną formę zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu polegającą na przyznaniu prawa do opodatkowania tego rodzaju przychodów państwu, w którym ich odbiorca ma miejsce zamieszkania lub siedzibę, przy jednoczesnym zezwoleniu na ich ograniczone opodatkowanie przez państwo źródła przychodu.

W umowach opartych na Konwencji Modelowej OECD kwestię opodatkowania odsetek reguluje zwykle art. 11. Zazwyczaj ustęp 1 tego przepisu wyraża zasadę, że odsetki podlegają opodatkowaniu w państwie siedziby wierzyciela, nie wprowadza jednak zakazu opodatkowania odsetek w państwie źródła. W większości przypadków następujący po nim ustęp 2 przyznaje prawo do opodatkowania odsetek państwu źródła (zgodnie z jego wewnętrznym ustawodawstwem), z tym że wysokość potrącanego podatku jest niższa niż gdyby zostały zastosowane wyłącznie przepisy wewnętrznego prawa podatkowego państwa źródła. Co do zasady, preferencyjne traktowanie jest uzależnione od rezydencji (w rozumieniu umowy) „osoby uprawnionej” do odsetek (*beneficial owner*) w drugim z umawiających się państw. Termin „odsetki” definiuje się z reguły na potrzeby umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w ustępie 3 tego przepisu.

3. Opodatkowanie przychodów z odsetek w umowie polsko-szwedzkiej

Tytułem wstępu należy zauważyć, że umowa polsko-szwedzka została sporządzona w trzech wersjach językowych: polskiej, szwedzkiej i angielskiej. Zgodnie z art. 30 tej umowy w przypadku rozbieżności przy interpretacji rozstrzygający jest tekst angielski.

Redakcja art. 11 umowy polsko-szwedzkiej różni się od przedstawionego wyżej modelowego brzmienia tej regulacji opartego na Konwencji Modelowej OECD. Przede wszystkim przepis ten nie przyznaje państwu źródła prawa do opodatkowania odsetek (w umowie polsko-szwedzkiej brak jest odpowiednika art. 11 ust. 2 Konwencji Modelowej OECD). Przepis ust. 1 polskojęzycznego tekstu umowy jest natomiast odpowiednikiem art. 11 ust. 1 Konwencji Modelowej OECD i stanowi, że „Odsetki, które powstają w Umawiającym się Państwie i są wypłacane osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim Umawiającym się Państwie, mogą być opodatkowane tylko w tym drugim Państwie”.

W konsekwencji

z literalnego brzmienia art. 11 ust. 1 umowy polsko-szwedzkiej przyznającego prawo do opodatkowania odsetek państwu rezydencji odbiorcy należności (i nieformułującego wyrażonej klauzuli „osoby uprawnionej”) oraz braku przepisu przyznającego prawo do opodatkowania państwu źródła można wnioskować, że jeśli odsetki zostaną wypłacone przez podmiot polski rezydentowi szwedzkiemu („osobie” w rozumieniu art. 3 ust. 1 lit. d umowy), to korzystają one ze zwolnienia z podatku u źródła w Polsce, a przychody te podlegają opodatkowaniu w całości w Szwecji.

3) Tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.

4) Tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.

5) Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.

POLSKA–SZWECJA

SVERIGE–POLEN

UMOWA O UNIKANIU
PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA

OECD

REPUBLIC OF POLAND - KINGDOM OF SWEDEN

SVERIGE–POLEN

Nie ma przy tym znaczenia, czy odbiorca odsetek jest osobą „uprawnioną do odsetek”, czy po prostu ich zwykłym odbiorcą⁶⁾.

Uchwycenie problemu interpretacyjnego, będącego przedmiotem powołanego na wstępie wyroku NSA, wymaga porównania polskiego brzmienia art. 11 ust. 1 umowy polsko-szwedzkiej z wersją sporządzoną w języku angielskim wskazaną jako wersja rozstrzygająca w przypadku rozbieżności. W angielskiej wersji językowej umowy analizowanemu przepisowi nadano następujące brzmienie: „Interest arising in a Contracting State and **beneficially owned** by a resident of the Contracting State shall be taxable only in that other State”. Oznacza to, że angielska wersja językowa umowy odnosi się nie do każdego odbiorcy odsetek, ale do kwalifikowanej osoby „uprawnionej do odsetek” (*beneficial owner*), co z kolei stanowi podstawę do twierdzenia, że o opodatkowaniu odsetek w całości w państwie rezydencji odbiorcy na podstawie umowy polsko-szwedzkiej możemy mówić jedynie wówczas, gdy odbiorca ten jest jednocześnie ich „ekonomicznym właścicielem”.

Pojęcie *beneficial owner* nie zostało zdefiniowane na gruncie umowy polsko-szwedzkiej i nie da się

jednoznacznie określić na gruncie prawa polskiego, ponieważ zostało przyjęte do Konwencji Modelowej OECD z anglosaskiego systemu *common-law*. W przypadku odsetek chodzi tu – w ocenie autorów –

o osobę mającą prawo do dysponowania kapitałem, którego udostępnienie warunkuje powstanie odsetek i dysponuje prawem do zagospodarowania uzyskanego przychodu.

W praktyce podmiot otrzymujący odsetki nie musi być ich ostatecznym odbiorcą – w szczególności w przypadku wielostronnych umów finansowych, na podstawie których odsetki są wypłacane pośrednikowi, który z kolei przekazuje je innym osobom. Określenie, czy umowa polsko-szwedzka reguluje konsekwencje wypłaty odsetek do każdego rezydenta państw-stron, czy jedynie do podmiotu, który nie tylko je fizycznie otrzymuje, ale jest również ich ekonomicznym właścicielem, ma wobec tego zasadnicze znaczenie. Przyjęcie drugiego rozwiązania miałoby ten skutek, że do wypłaty odsetek do osoby będącej, co prawda, rezydentem podatkowym w Polsce lub Szwecji, ale niebędącej ekonomicznym właścicielem tych odsetek, nie można byłoby wprost zastosować przepisów umowy i zastosowanie powinny znaleźć regulacje krajowe, które – przynajmniej w przypadku Polski – przewidują opodatkowanie u źródła odsetek wypłacanych na rzecz nierezydentów (podatkiem w wysokości nawet 20%).

6) Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 marca 2010 r., III SA/Wa 2055/09, wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2010 r., II FSK 1277/09, wyrok WSA w Kielcach z dnia 22 kwietnia 2010 r., I SA/Ke 176/10, wyrok WSA w Gdańsku z dnia 14 marca 2011 r., I SA/Gd 93/11, treść wyroków dostępna w Vademecum Doradcy Podatkowego.

W ocenie autorów należy przypuszczać, że przyczyną powyższej rozbieżności w wersjach językowych umowy polsko-szwedzkiej mogą być pewne zaszłości historyczne.

Koncepcję „osoby uprawnionej” wprowadzono do Konwencji Modelowej OECD w wersji z 1977 r. (w stosunku do dywidend, odsetek i należności licencyjnych) i dodatkowo doprecyzowano w wersji z 1995 r. Wprowadzenie zmian w tym zakresie miało na celu zapobieżenie praktyce *treaty shopping* – układania transakcji w sposób umożliwiający zastosowanie korzystnych rozwiązań przewidzianych w danej umowie, lecz w oderwaniu od jej treści ekonomicznej. Pierwsza umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy Polską a Szwecją została natomiast zawarta w 1975 r.⁷⁾ i, ogólnie rzecz biorąc, powielala rozwiązania przewidziane w Konwencji Modelowej OECD z 1963 r., która klauzuli „osoby uprawnionej” nie zawierała. Umowa ta została zawarta w języku angielskim i jedynie przetłumaczona na język polski. Porównując umowę polsko-szwedzką z 2004 r. z jej poprzedniczką z roku 1975, należy odnotować, że brzmienie jej art. 11 ust. 1 w angielskiej wersji językowej uległo zmianie w ten sposób, że sformułowanie „interest [...] paid to a resident of the other Contracting State” („odsetki wypłacane rezydentowi Umawiającego się Państwa”) zostało zastąpione przez sformułowanie „interest arising in a Contracting State and **beneficially owned** by a resident of the other Contracting State” („odsetki powstające w Umawiającym się Państwie i **będące rzeczywistą własnością** rezydenta drugiego z Umawiających się Państw”), podczas gdy polski tekst art. 11 ust. 1 umowy pozostał niezmienny. Nie dodano również odpowiednika art. 11 ust. 2 Modelowej Konwencji OECD. Nie można wykluczyć, że nietypowe umiejscowienie klauzuli „osoby uprawnionej” w stosunku do Konwencji Modelowej OECD (w art. 11 ust. 1 zamiast w art. 11 ust. 2) spowodowało jej przeoczenie przy formułowaniu polskiej wersji językowej umowy polsko-szwedzkiej.

Dodatkowo należy podkreślić, że umowa polsko-szwedzka (zarówno w jej obecnym brzmieniu, jak i w wersji historycznej) jest przykładem umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, która nie wskazuje na prawo państwa źródła do opodatkowania odsetek. Jest to generalnie cecha charakterystyczna umów zawieranych przez Polskę w latach 70. XX w. (jak wskazano, pierwsza umowa polsko-szwedzka została zawarta w połowie lat 70.), kiedy to Polska występowała zazwyczaj jako pożyczkobiorca umów zawieranych na szeroką skalę. Mając na uwadze, że koszty opodatkowania u źródła są zwykle przerzucane na pożyczkobiorców,

7) Umowa między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Królestwa Szwecji w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku podpisana w Sztokholmie dnia 5 czerwca 1975 r. (Dz. U. z 1977 r. Nr 13, poz. 51).

Polska była zainteresowana wynegocjowaniem takiego brzmienia umów międzynarodowych, aby koszty spłaty zobowiązań były jak najniższe. Pomimo że już w kolejnej dekadzie nastąpiło odejście od tej koncepcji, w obrocie prawnym pozostają swoiste „relikty” – umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte w latach 70. z USA (1974 r.), z Francją (1975 r.) czy z Hiszpanią (1979 r.).

Warto zauważyć, że w momencie zawarcia umowy polsko-szwedzkiej Polska renegocjowała już większość umów o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidujących podobnie korzystne przepisy dotyczące opodatkowania odsetek, jak wspomniane wyżej umowy. Zapisy polskiej wersji umowy polsko-szwedzkiej pozostały jednak niezmienione.

4. Interpretacja przepisów umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w świetle innych źródeł prawa

Interpretacja przyjęta przez NSA w powołanym na wstępie wyroku opiera się na koncepcji rzeczywistego odbiorcy odzwierciedlonej w art. 11 ust. 2 Konwencji Modelowej OECD i będącej przedmiotem obszernego omówienia w Komentarzu do tej Konwencji. W świetle Komentarza postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie dotyczącym odsetek mają zastosowanie jedynie w przypadku, gdy podmiot uzyskujący odsetki posiada status rzeczywistego (faktycznego) odbiorcy, czyli jest podmiotem, którego prawo do dysponowania otrzymaną płatnością nie ma wyłącznie formalnego charakteru. *Beneficial owner* jest zatem podmiotem, który faktycznie czerpie korzyści z płatności.

Jak już jednak wskazano,

choć sformułowanie art. 11 ust. 1 umowy polsko-szwedzkiej stanowi odzwierciedlenie art. 11 ust. 1 Konwencji Modelowej OECD, to Konwencja zawiera także przepis art. 11 ust. 2, który w tym brzmieniu w umowie polsko-szwedzkiej nie występuje. Pojawia się więc pytanie, czy skoro umowa polsko-szwedzka nie zawiera odpowiednika art. 11 ust. 2 Konwencji Modelowej OECD, to w ogóle możliwa jest interpretacja jej postanowień przez pryzmat Komentarza do tego artykułu.

Biorąc pod uwagę, że Komentarz wskazuje równocześnie, że wypłata odsetek na rzecz rezydenta drugiego umawiającego się państwa (jak literalnie stanowi art. 11 ust. 1 Konwencji Modelowej OECD) nie przesądza o objęciu zwolnieniem z podatku u źródła dokonywanych płatności w państwie źródła, na to pytanie

należałoby odpowiedzieć twierdząco – pod warunkiem jednak, że przedmiotem interpretacji byłby anglojęzyczny tekst umowy polsko-szwedzkiej. Takie też podejście przyjął NSA w analizowanym wyroku.

Ponieważ umowa polsko-szwedzka została sporządzona w trzech wersjach językowych: polskiej, szwedzkiej i angielskiej i opublikowana we wszystkich tych wersjach w Dzienniku Ustaw, a w przypadku „rozbieżności przy interpretacji” decydujące znaczenie ma tekst angielski, punktem wyjścia do przyjęcia tekstu angielskiego jako podstawy dokonywania wykładni są zasady interpretacji umów międzynarodowych zawarte w art. 33 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów sporządzonej w Wiedniu 23 maja 1969 r.⁸⁾ – dalej Konwencja wiedeńska. Przepis ten swoim zakresem obejmuje sytuację, gdy tekst traktatu został ustalony jako autentyczny w dwóch lub więcej językach. W przypadku rozbieżności w poszczególnych tekstach traktatów (w odróżnieniu od rozbieżności pomiędzy interpretacją tego samego tekstu, ale zapisanego w różnych językach) przyjmuje się, że brzmienie poszczególnych wersji językowych ma jednakową moc, chyba że strony traktatu ustaliły, że w przypadku powstania rozbieżności brzmienie określonej wersji językowej ma znaczenie rozstrzygające. Stanowisko organów podatkowych (potwierdzone przez sąd w przywoływanym wyroku) wzmacnia pogląd przedstawiany w doktrynie, zgodnie z którym w procesie interpretacji postanowień traktatu nie można ograniczać się do ich brzmienia w języku ojczystym. Przeciwnie, w celu rozstrzygnięcia wątpliwości interpretacyjnych należy uwzględnić wszystkie teksty umowy międzynarodowej⁹⁾.

W ocenie autorów zastrzeżenia może budzić samo rozumienie pojęcia „rozbieżności w interpretacji”, o którym mowa w art. 30 umowy polsko-szwedzkiej.

Trudno przesądzić, czy powołanie się na obcojęzyczną wersję językową umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania jest możliwe jedynie wówczas, gdy rozbieżności pojawią się pomiędzy stronami umowy międzynarodowej, którymi są państwa sygnatariusze, czy chodzi o rozstrzygnięcie wątpliwości, które powzięły organy podatkowe lub podatnicy (płatnicy), dokonując interpretacji przepisów.

Należy pamiętać, że prawo międzynarodowe publiczne jest systemem, w którym normy są tworzone przez ich adresatów i dla nich samych – to adresaci stosują prawo traktatowe, oceniają jego przestrzeganie oraz weryfikują zakres związania ustaleniami¹⁰⁾. Na gruncie prawa po-

datkowego oznacza to, że państwa sygnatariusze umowy rozdzielają pomiędzy siebie zakres roszczeń podatkowych, czego konsekwencją jest podział źródeł dochodów budżetowych. Z tej perspektywy można argumentować, że odnosząc się do rozbieżności w interpretacji, umowa polsko-szwedzka nakazuje kierować się treścią angielską w sytuacji, gdy wystąpi rozdzźwięk w rozumieniu danych konstrukcji pomiędzy adresatami umowy, tj. państwami. Nie można również tracić z pola widzenia okoliczności, że normy zawarte w Konwencji wiedeńskiej, do których chętnie odwołują się organy podatkowe i sądy administracyjne, nie zostały skonstruowane z myślą o stosowaniu ich w procesie wykładni na poziomie krajowym, ale odzwierciedlają zasady postępowania przez podmioty prawa międzynarodowego publicznego i nie zawsze mogą znaleźć w pełnym zakresie zastosowanie przy analizie przepisów umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Za koncepcją stosowania norm kolizyjnych zawartych w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania wyłącznie w przypadku relacji pomiędzy państwami sygnatariuszami opowiedział się WSA w Warszawie w wyroku z dnia 7 października 2010 r.¹¹⁾ Stanowisko przeciwne przyjął natomiast NSA w wyroku z dnia 3 grudnia 2009 r.¹²⁾, stwierdzając, że krąg podmiotów, do których odnoszą się normy kolizyjne, obejmuje nie tylko podmioty prawa międzynarodowego, ale także podmioty, do których odnosi się dana umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Należy podkreślić, że publikacja umowy międzynarodowej w Dzienniku Ustaw ma doniosłe znaczenie, ponieważ dzięki temu zainteresowane podmioty zapoznają się z ich prawami i obowiązkami. Po odpowiednim opublikowaniu aktu prawnego zainteresowane podmioty nie mogą powoływać się na niezajomość przepisów prawa. Co do zasady, umowy międzynarodowe, w tym umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, są publikowane w Dzienniku Ustaw w językach, w których je zawarto. Powstaje jednak pytanie, czy polscy podatnicy (płatnicy) powinni być w ogóle zobowiązani do analizowania treści umów w języku innym niż język polski. Z brzmienia przepisów ustawy z dnia 7 października 1999 r. o języku polskim¹³⁾ wynika, że umowy międzynarodowe zawierane przez Polskę powinny mieć polską wersję językową, która stanowi podstawę wykładni. Przepisy szczególne mogą ustanawiać jednak wyjątki od tej zasady – takim przepisem szczególnym wydaje się być właśnie art. 30 umowy polsko-szwedzkiej.

Mimo takich normatywnych podstaw należy jednak zastanowić się, jak daleko powinna sięgać staranność podatnika w ustaleniu treści obowiązujących przepisów norm prawnych, gdy przepisy, z których one wynikają, opublikowano zarówno w języku urzędowym, jak i w językach obcych.

8) Dz. U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439.

9) Klaus Vogel *on Double Taxation Conventions: a commentary to the OECD-, UN- and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital, with particular reference to German Treaty Practice*, Third edition, Kluwer Law International, London 1997

10) J. Sozański, *Współczesne prawo traktatów. Zarys wykładu*, Warszawa-Poznań 2005.

11) III SA/Wa 101/09, Vademecum Doradcy Podatkowego.

12) II FSK 917/08, Vademecum Doradcy Podatkowego.

13) Tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 43, poz. 224 z późn. zm.

Rozstrzygnięcie spraw podatkowych na podstawie obcojęzycznej wersji językowej przepisu prawa oznaczałoby, że organy publiczne domagają się od podmiotu krajowego znajomości języka obcego w celu zapoznania się i zastosowania przepisu w prawidłowy sposób.

Działanie takie należałoby odczytać jako nałożenie na podatnika (płatnika) obowiązku ustalenia brzmienia przepisów w języku obcym i dokonywania przekładu we własnym zakresie, pomimo że w dzienniku urzędowym zostało już opublikowane oficjalne brzmienie danej regulacji w języku polskim. W skrajnych przypadkach mogłoby to prowadzić do uzależnienia skutków podatkowych (a nierzadko także konsekwencji karnych skarbowych) od poziomu znajomości języka obcego przez podatnika (płatnika) i umiejętności jego wykorzystania w tłumaczeniu specjalistycznego tekstu, jakim jest akt prawny. Wydaje się, że należałoby zatem rozdzielić w praktyce kwestię mocy wiążącej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania istniejącej w relacji pomiędzy państwami będącymi jej stronami od wewnętrzzpaństwowych relacji państwo – obywatel. Jak słusznie wskazał WSA w Warszawie¹⁴⁾: „Skoro językiem urzędowym obowiązującym w Polsce jest język polski, to posługując się wyłącznie tym językiem, obywatel powinien móc załatwić wszystkie swoje relacje z państwem (jego organami). W tym też języku obywatel winien być zapoznawany z obciążającymi go obowiązkami i przysługującymi mu prawami. (...) Organy podatkowe nie mogą też wymagać, aby obywatel polski (podatnik) zapoznawał się z treścią obowiązujących go przepisów prawa polskiego w języku obcym i na własną rękę ustalał brzmienie przepisów”. Zdaniem sądu także organ podatkowy powinien ustalać treść przepisu na podstawie jego publikacji w języku polskim.

Przyznanie organom podatkowym prawa do dokonywania własnego przekładu przepisów prawa mogłoby skutkować zróżnicowaniem porównywalnych czy analogicznych sytuacji podatników w różnych postępowaniach oraz przyznaniem mocy obowiązującej przekładom przepisów dokonanych przez biegłych, co godziłoby w zasadę praworządności (art. 7 Konstytucji RP).

Przedmiotem wykładni powinny być zatem wątpliwości interpretacyjne pojawiające się w toku wykładni polskiego brzmienia przepisu, a nie rozstrzygnięcie, jaka treść językowa przepisu powinna być poddana interpretacji i zastosowana w sprawie.

14) Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 października 2009 r., III SA/Wa 101/09, Vademecum Doradcy Podatkowego.

Mając na uwadze, że zapisy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania podlegają wykładni z poszanowaniem zasad i wartości wynikających z Konstytucji oraz zasad wyinterpretowanych z nich przez Trybunał Konstytucyjny, a język polski (jako język urzędowy) jest narzędziem porozumiewania się przez osoby fizyczne (także działające w imieniu osób prawnych czy jednostek, które nie posiadają osobowości prawnej) z organami władzy publicznej oraz wszelkimi podmiotami wykonującymi zadania z zakresu władzy publicznej, nie sposób pogodzić obowiązku znajomości tekstu obcojęzycznego danego aktu prawnego z wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP zasadą demokratycznego państwa prawnego.

Należy również podkreślić, że w świetle zasad konstytucyjnych (w poszanowaniu których zawierane i wykonywane powinny być także traktaty międzynarodowe) koncepcje autorów co do prawdopodobnych przyczyn rozbieżności pomiędzy tekstem polskim i angielskim umowy polsko-szwedzkiej nie powinny mieć większego znaczenia dla podatników (płatników). Działając w zaufaniu do państwa, mieli i mają oni prawo przypuszczać, że przyjęcie przepisu w tym brzmieniu było zabiegiem ustawodawcy przemyślanym i celowym. W przeciwnym razie mechanizmy stanowienia prawa i ogłaszania aktów prawnych istniejące w naszym kraju należałoby uznać za wadliwe. Tymczasem powinny one uzewnętrzniać zasadę zaufania obywatela do państwa i obowiązującego prawa wynikającą z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP).

Zasady zawierania i wykonywania umów międzynarodowych są obecnie zawarte w ustawie z dnia 14 kwietnia 2000 r. o umowach międzynarodowych¹⁵⁾. Z brzmienia tego aktu prawnego oraz przepisów wykonawczych nie wynika wprost, na jakiej wersji językowej traktatu międzynarodowego pracują podmioty odpowiedzialne za jej negocjację i zawarcie. Nie ma jednak wątpliwości, że nawet jeśli podstawą ustaleń jest umowa przygotowana w języku obcym, to począwszy od etapu przedstawiania wniosku o wyrażenie zgody na podpisanie umowy międzynarodowej, projektowi umowy towarzyszy jej uwierzytelnione tłumaczenie na język polski. Nie powinna zatem być możliwa sytuacja, w której właściwe organy państwa nie mają możliwości odniesienia się do jej treści w języku polskim, i to z możliwością porównania brzmienia obcojęzycznego. Ponadto

zarówno w Konwencji wiedeńskiej, jak i ustawie o umowach międzynarodowych oraz ustawie z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych¹⁶⁾ przewidziano możliwość poprawiania błędów w umowach międzynarodowych.

15) Dz. U. Nr 39, poz. 443 z późn. zm.

16) Tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 197, poz. 1172 z późn. zm.

Zgodnie z art. 79 ust. 1 i 2 Konwencji wiedeńskiej poprawieniu podlega zarówno błąd odnotowany po ustaleniu tekstu autentycznego umowy międzynarodowej, jak i różnica zachodząca pomiędzy poszczególnymi wersjami językowymi tekstu autentycznego umowy międzynarodowej (gdy tekst ten został sporządzony w dwóch lub więcej językach). Jako że dokumenty ogłaszane w sposób urzędowy korzystają z domniemania ich autentyczności, a tekst ogłoszony ma charakter wiążący, i to także wówczas, gdy jest to tekst błędny¹⁷⁾, kwestię poprawnej publikacji umowy międzynarodowej normują wyczerpująco również przepisy wewnętrzne. Należy zresztą zauważyć, że zdaniem niektórych składów orzekających sądów administracyjnych dywagacje na temat planowanych korekt treści aktów prawnych są zbędne, ponieważ w momencie orzekania istotna jest treść opublikowana w Dzienniku Ustaw¹⁸⁾. Obecnie kwestię poprawienia pomyłek w umowach międzynarodowych regulują art. 18b ustawy o umowach międzynarodowych oraz art. 17 ust. 2b ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych. W świetle ich brzmienia błędy prostuje w formie obwieszczenia minister, który występował z wnioskiem o ogłoszenie danej umowy w dzienniku urzędowym. Warto nadmienić, że zgodnie z poglądami doktryny¹⁹⁾ w trybie sprostowania poprawia się rozbieżności pomiędzy oryginałem tekstu umowy a tekstem ogłoszonym w dzienniku urzędowym, w przypadku bowiem zmian w samej treści traktatu międzynarodowego mogłoby dojść do zmian o charakterze merytorycznym, co z kolei wymaga zgody państw-stron umowy i wiązałoby się z koniecznością zainicjowania procedur przewidzianych art. 79 Konwencji wiedeńskiej. W przypadku stwierdzenia, że tekst umowy międzynarodowej został opublikowany w dzienniku urzędowym w sposób błędny (bez względu na etap, na którym pojawiłby się błąd), organy państwa powinny podjąć działania zmierzające do poprawienia jego treści. Brak ingerencji w treść umowy międzynarodowej można z kolei odczytywać jako sankcjonowanie prawidłowości jej brzmienia.

17) Por. opinia prawna dotycząca projektu ustawy o zmianie ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk nr 3673) w zakresie proponowanych zmian ustawy z dnia 14 kwietnia 2009 r. o umowach międzynarodowych (Warszawa, 4 stycznia 2011 r.), www.sejm.gov.pl.

18) Por. wyrok NSA (ośrodek zamiejscowy w Katowicach) z dnia 26 listopada 2001 r., I SA/Ka 1843/00, Vademecum Doradcy Podatkowego.

19) Por. G. Wierzyński, *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz*, Warszawa 2010.

6. Podsumowanie

Wobec zarysowanych wyżej wątpliwości powstaje pytanie, czy umowy finansowe, na podstawie których polscy podatnicy wypłacają odsetki szwedzkim rezydentom podatkowym niebędącym „ekonomicznymi właścicielami” odsetek, w dalszym ciągu mogą być wykonywane bez opodatkowania w Polsce.

Obecne rozbieżności między poszczególnymi tekstami umowy polsko-szwedzkiej mogą powodować istotne problemy dla polskich podmiotów wypłacających odsetki na rzecz kontrahentów ze Szwecji i należy mieć świadomość, że jeżeli dana należność jest przekazywana na rzecz odbiorcy, który nie jest ich ekonomicznym właścicielem (w znaczeniu wyjaśnionym w treści artykułu) i podatek u źródła w Polsce nie zostanie pobrany, to istnieje ryzyko sporu z organami podatkowymi. Niemniej, w przypadku ugruntowania się w praktyce stanowiska zaprezentowanego przez NSA warto pamiętać, że nie we wszystkich przypadkach podmiot „pośredniczący” w przekazywaniu odsetek jest wykluczony z grona rzeczywistych odbiorców odsetek – w szczególności, jeżeli realizuje w ramach transakcji własny zysk (np. marżę). Każdy przypadek będzie jednak wymagać indywidualnej oceny.

Summary

Problems relating to application of the appropriate linguistic version of an agreement on double taxation avoidance in the field of taxes on income and property, on the example of the agreement between Poland and Sweden

Proper application of agreements on double taxation avoidance concluded by Poland often requires not only their literal interpretation, but also extra-linguistic interpretation – first of all references to the rules included in the Commentary on OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. But any interpretation endeavours only have sense if they are made on the foundation of proper wording of the agreement's provisions as determined by states-parties. Any attempts – observed in case law – at giving precedence to any other versions of double taxation avoidance agreements than the Polish version do not seem a practice that deserves approval, mainly from the point of view of application of the principle of trust in the relationships between the state and the entity obliged to correctly apply the provisions of tax law.

Dominika Łabędzka

Autorka jest doradcą podatkowym w KPMG Tax M. Michna sp. k.

Wojciech Majkowski

Autor jest doradcą podatkowym w KPMG Tax M. Michna sp. k.



Wolters Kluwer
Polska

www.wolterskluwer.pl