

*Małgorzata Wróblewska**

Podatki bezpośrednie w świetle Układu Ogólnego w sprawie Handlu Usługami (GATS)

1. Wprowadzenie

Układ Ogólny w sprawie Handlu Usługami został uchwalony w 1994 r. na zakończenie cyklu negocjacji handlowych tzw. Rundy Urugwajskiej¹. Układ wszedł w życie dnia 1 stycznia 1995 r. i jest pierwszym multilateralnym porozumieniem, które ustanawia prawno-traktatowe ramy międzynarodowego handlu usługami. Celem GATS jest stworzenie systemu jasnych i przejrzystych reguł w międzynarodowym handlu usługami, zagwarantowanie sprawiedliwego i równego traktowania wszystkich uczestników handlu oraz zapewnienie partnerom handlowym lepszego dostępu do rynku. W myśl art. XIX GATS efekt ten ma zostać osiągnięty poprzez okresowe przeprowadzanie rund negocjacji, które zmierzają do ograniczenia lub zniesienia środków niekorzystnie oddziałujących na handel usługami.

Międzynarodowa wymiana handlowa jest współcześnie motorem globalnego postępu. Sprzyja temu handel usługami, którego regulacje prawne zostały zawarte w GATS. Układ Ogólny w sprawie Handlu Usługami gwarantuje liberalizację usług w skali ogólnoswiatowej i odgrywa istotną rolę w kształtowaniu relacji pomiędzy podatkami a handlem². Podatki zalicza się do narzędzi parataryfowych, które mogą powodować zakłócenia w handlu zagranicznym. Dzieje się tak wówczas, gdy są one różne w odniesieniu do usług i usługodawców zagranicznych i krajowych³.

* Dr Małgorzata Wróblewska – Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Gdański.

¹ GATS stanowi, obok Układu Ogólnego w sprawie Taryf Celnych i Handlu (GATT) oraz Porozumienia w sprawie handlowych aspektów własności intelektualnej (TRIPS) integralną część podpisanego porozumienia, w wyniku którego powstała Światowa Organizacja Handlu (WTO). Ponieważ GATS jest obligatoryjnym składnikiem Porozumienia ustanawiającego WTO, każdy członek organizacji musi stać się stroną układu. Obecnie WTO liczy 153 członków; www.wto.org (dostęp: 11.04.2012). A. Wróbel, *Międzynarodowa wymiana usług*, Warszawa 2009, s. 168.

² P. D. Paton, *Legal Services and the GATS: Norms as barriers to trade*, „New England Journal of International and Comparative Law” 2003, no. 9, s. 361.

³ A. Wróbel, *op. cit.*, s. 102.

2. Zakres GATS

Postanowienia układu obejmują 29 artykułów ujętych w sześciu częściach. Integralne ogniwo stanowi osiem załączników, dołączonych do układu. Część pierwsza zawiera zakres i kwestie definicyjne. Kluczowe pojęcie „usługi” nie zostało zdefiniowane. Określony został jedynie sposób ich międzynarodowego przepływu⁴. Art. I pkt 3 (b) stanowi, iż „usługi” obejmują jakkolwiek usługę w jakimkolwiek sektorze, z wyjątkiem usług świadczonych w wykonywaniu funkcji władczych oraz w zakresie praw ruchu lotniczego. Innymi słowy, regulacje układu dotyczą wszystkich rodzajów usług, z wyjątkiem tych, które nie są dostarczane na zasadach handlowych lub w ramach konkurencji z innymi usługodawcami. Część druga GATS obejmuje postanowienia o charakterze bezwarunkowym, tj. zobowiązania ogólne państw członkowskich WTO i zasady dotyczące handlu usługami (np. zasadę największego uprzywilejowania, zasadę przejrzystości). Część trzecia układu zawiera zobowiązania specyficzne, które nie mają charakteru obligatoryjnego. Oznacza to, że stosuje się je tylko do tych sektorów i podsektorów, które zostały ujęte w narodowych listach szczegółowych zobowiązań. Wśród regulacji wymienionych w części trzeciej znajduje się zasada traktowania narodowego (ZTK), którą stosuje się tylko wówczas, gdy dany kraj przyjął na siebie takie zobowiązanie w zakresie konkretnego sektora usług. Część czwarta dotyczy stopniowej liberalizacji. Część piąta zawiera postanowienia instytucjonalne, w tym dotyczące rozstrzygnięcia sporów, a część szósta obejmuje postanowienia końcowe.

3. Sposoby dostarczania usług w GATS

W myśl art. I ust. 2 GATS „handel usługami” jest definiowany jako świadczenie usług na jeden z czterech sposobów określonych w układzie.

Sposób pierwszy ma miejsce, gdy usługi są świadczone na odległość, z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego, np. drogą pocztową, faksem, telefonicznie lub przez Internet. Dotyczy świadczenia przede wszystkim usług bankowych, prawnych, architektonicznych.

Sposób drugi polega na świadczeniu usług na terytorium jednego państwa członkowskiego dla usługobiorcy z innego państwa członkowskiego. Występuje, gdy konsument udaje się na terytorium innego państwa członkowskiego WTO i tam korzysta z usług, np. medycznych.

Sposób trzeci dotyczy świadczenia usług przez usługodawcę z jednego państwa członkowskiego poprzez obecność handlową (inwestycję) na terytorium innego państwa członkowskiego.

⁴ A. K. Abu-Akeel, *Definition of trade in services under GATS: legal implications*, „Georgia Washington Journal of International Law and Economy” 1999–2000, no. 32, s. 189.

Sposób czwarty występuje, gdy usługa jest świadczona przez usługodawcę z jednego państwa członkowskiego poprzez obecność osób fizycznych na terytorium innego państwa członkowskiego. Dotyczy sytuacji, w której osoby fizyczne udają się (czasowo) na terytorium jednego z państw członkowskich celem osobistego kontaktu z klientem lub świadczenia usług na miejscu (np. adwokaci, księgowi)⁵.

4. GATS i podatki bezpośrednie

Z uwagi na niematerialność usług dostęp do rynku krajowego dla zagranicznych usług lub usługodawców mogą utrudniać wewnętrzne regulacje prawne. Zalicza się do nich sprawy podatkowe, które pośrednio oddziałują na międzynarodowy obrót usługami⁶. Treść GATS nie odnosi się wprost do problematyki podatków bezpośrednich. Mimo to wykładnia przepisów prowadzi do wniosku, że kwestie te znajdują się w zakresie przedmiotowym układu. Wskazówkę w tym zakresie daje art. XXVIII pkt a GATS, zgodnie z którym przez „środek” rozumie się jakikolwiek środek podjęty przez państwo członkowskie bez względu na formę prawną – czy to w postaci ustawy, regulacji prawnych, zasad, procedury, decyzji, czynności administracyjnych, czy w innej formie. Środki w postaci podatków bezpośrednich mieszczą się w szerokiej definicji „środków”, gdyż stanowią element wewnętrznych regulacji państw członkowskich. W związku z tym podatki bezpośrednie, rozumiane jako „środki”, mieszczą się w zakresie GATS, o ile oddziałują na handel usługami⁷.

Kwestie dotyczące podatków bezpośrednich zawarte w GATS należy rozpatrywać przez pryzmat zasady traktowania krajowego i zasady najwyższego uprzywilejowania.

4.1. Negocjacje podatkowe w GATS

Do państw szczególnie zainteresowanych uchwaleniem multilateralnego układu w sprawie handlu usługami należały Stany Zjednoczone. I to właśnie USA od początku prac nad tekstem układu zgłaszały najwięcej zastrzeżeń dotyczących treści art. XVII. Jest to o tyle ciekawe, że ZTK nie ma charakteru obligatoryjnego

⁵ Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie: „Układ Ogólny w sprawie Handlu Usługami (GATS) – negocjacje w sprawie sposobu 4 (obecność osób fizycznych)”, 2005/C 286/06, s. 1–2.

⁶ A. Wróbel, *op. cit.*, s. 100.

⁷ K. Lasiński-Sulecki, *World Trade Organization a umowy o UPO*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Model Konwencji OECD. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 169.

i państwo-strona może ograniczyć jej stosowanie. Oznacza to, że państwo członkowskie albo stosuje zasadę traktowania krajowego w pełni, albo – chroniąc krajowych usługodawców – limituje jej postanowienia w odniesieniu do niektórych sektorów⁸.

Niechęć USA w zakresie stosowania art. XVII GATS wiązała się z wprowadzeniem międzynarodowego nadzoru WTO w zakresie podatków dochodowych. Jeszcze przed zakończeniem Rundy Urugwajskiej Stany Zjednoczone zażądały wprowadzenia szczegółowych wyłączeń od ZTK, argumentując, iż w przeciwnym razie nie zaakceptują w ogóle stosowania ZTK dla celów podatkowych. Zdaniem USA rozpatrywanie kwestii podatków dochodowych przez pryzmat ZTK miało mieć charakter sporadyczny, zaś ewentualne spory powstałe na tym tle miały być rozwiązywane nie na forum WTO, ale na podstawie postanowień umów podatkowych i w drodze negocjacji dyplomatycznych. Ostatecznie propozycja USA co do definitywnego wyłączenia spraw podatkowych z regulacji WTO nie znalazła aprobaty⁹.

4.2. Zasada traktowania krajowego (ZTK)

Przykazanie religii chrześcijańskiej, które brzmi „kochaj bliźniego swego jak siebie samego”, jest pierwowzorem ZTK. W prawie międzynarodowym ZTK została wyrażona w GATS i w Układzie Ogólnym w sprawie Taryf Celnych i Handlu (GATT)¹⁰, co nie oznacza, że ma tam znaczenie tożsame. W porównaniu do GATT, ZTK wyrażona w GATS z jednej strony ma szerszy zakres, a z drugiej – jej stosowanie jest ograniczone. Szerszy zakres oznacza, iż ZTK wyrażona w GATT dotyczy wyłącznie towarów, a ZTK w GATS – usług, jak również usługodawców. Ograniczone stosowanie oznacza, że o ile ZTK w GATT ma charakter powszechny, o tyle ZTK wyrażoną w GATS stosuje się wyłącznie do wskazanych sektorów¹¹.

Obecnie ZTK została wyrażona w art. XVII GATS i stanowi, iż każdy członek w sektorach zapisanych w liście zobowiązań, z zastrzeżeniem warunków i wymogów tam wymienionych, przyzna usługom i usługodawcom któregośkolwiek innego członka w odniesieniu do wszelkich środków wpływających na świadczenie usług traktowanie nie mniej korzystne niż przyznane własnym podobnym usługom i usługodawcom. Innymi słowy, każdy członek GATS przyznaje w sektorach wpisanych na krajową listę zobowiązań szczegółowych usługom i usługodawcom pochodzącym z terytorium innych członków układu traktowanie nie mniej korzystne niż przyznane własnym podobnym usługom i usługodawcom. Oznacza

⁸ I. Schlatzer, *The WTO and Other non-tax treaties. Aspect of Taxation*, Berlin 2005, s. 82.

⁹ T. Althunayan, *Dealing with the Fragmented International Legal Environment*, Heidelberg–Dordrecht–London–New York 2010, s. 180–181.

¹⁰ Zasada traktowania krajowego została wyrażona w art. III GATT.

¹¹ T. Althunayan, *op. cit.*, s. 181.

to, że ZTK jest stosowana tylko wtedy, gdy dany kraj przyjął na siebie takie zobowiązanie w konkretnej sprawie. *A contrario*, każde państwo członkowskie GATS może utrzymywać środki dyskryminacyjne wobec zagranicznych usług i usługodawców w przypadku sektorów nieumieszczonych na liście zobowiązań.

Ponieważ obciążenia podatkowe usługodawców wpływają na ich konkurencyjność na rynku, ZTK oznacza, iż usługodawcy zagraniczni muszą być opodatkowani co najmniej w taki sam sposób, jak usługodawcy krajowi. Oczywiście dotyczy to świadczenia takich samych lub podobnych usług w ramach listy szczegółowych zobowiązań. Opodatkowanie nie może być „mniej korzystne”, co oznacza, że nie może „zmieniać warunków konkurencji na korzyść usług i usługodawców Członka w porównaniu z podobnymi usługami i usługodawcami któregośkolwiek innego Członka”.

Problemy natury interpretacyjnej budzi analiza art. XVI i XVII GATS. Wątpliwości dotyczą braku precyzji w zakresie pojęcia usług, jak również braku jasności co do metod sporządzania listy szczegółowych zobowiązań. Po pierwsze, sens art. XVI i XVII jest zbliżony, co powoduje obiekcje co do dokładnego zakresu ZTK. Po drugie, metoda sporządzania listy szczegółowych zobowiązań nasuwa wątpliwości: w jaki sposób należy traktować zastrzeżenia złożone przez państwo członkowskie, jeżeli dotyczą one dostępu do rynku i ZTK, a nie są tożsame?¹².

Zasada traktowania krajowego¹³ została wyrażona w dokumentach OECD¹⁴. W ramach OECD przyjęto Kodeks Liberalizacji Przepływów Kapitałowych

¹² Ibidem, s. 182.

¹³ Zasada traktowania krajowego stanowi jedną z fundamentalnych zasad OECD. Po raz pierwszy została wyrażona w Deklaracji z 1976 r. w sprawie Międzynarodowych Inwestycji i Przedsiębiorstw Wielonarodowych (Declaration on International Investment and Multinational Enterprises). Zgodnie z pkt II.1 Deklaracji: rządy uczestniczące, zgodnie z koniecznością utrzymania porządku publicznego, w celu ochrony bezpieczeństwa i wypełniania zobowiązań w zakresie międzynarodowego pokoju i bezpieczeństwa zapewniają przedsiębiorcom działającym na ich terytorium i należącym lub podlegającym bezpośredniej lub pośredniej kontroli obywateli innego rządu przystępującego (zwanym przedsiębiorstwami zagranicznymi) traktowanie zgodnie z przepisami, regulacjami i praktykami administracyjnymi – zgodne z prawem międzynarodowym i nie mniej korzystne niż traktowanie w podobnych sytuacjach przedsiębiorstw krajowych (zwane traktowaniem krajowym); 2) rządy uczestniczące rozważą traktowanie krajowe w stosunku do rządów innych państw niż uczestniczące; 3) rządy uczestniczące starają się zapewnić traktowanie krajowe na niższych szczeblach podziału terytorialnego; 4) niniejsza Deklaracja nie ma wpływu na prawo rządów uczestniczących do regulowania napływu inwestycji zagranicznych ani na warunki zakładania przedsiębiorstw zagranicznych.

¹⁴ Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) jest jedną z ważniejszych struktur międzynarodowych. Została powołana do życia w 1960 r. na mocy Konwencji Paryskiej. Od 1996 r. Rzeczypospolita Polska jest pełnoprawnym członkiem OECD. Do zadań OECD należy: ujednocnianie polityki społeczno-ekonomicznej państw członkowskich w celu stymulowania wzrostu gospodarczego, zatrudnienia, rozwoju społecznego oraz handlu międzynarodowego i przepływów kapitałowych. E. Czerwińska, *Znaczenie OECD dla Polski*, „Biuro Studiów i Ekspertyz” 1996, nr 428, s. 1.

z 1993 r. (ang. *Code of Liberalization of Capital Movements*) oraz Kodeks Liberalizacji Bieżących Transakcji Niewidocznych (ang. *Code of Liberalization of Current Invisible Operations*)¹⁵. Interpretacja ZTK przez pryzmat dokumentów OECD pozwala wyróżnić nieograniczoną zasadę traktowania krajowego (NZTK) i zasadę traktowania krajowego po wejściu usługodawcy na rynek (ZTKPWN).

Treść NZTK dotyczy opodatkowania usług zarówno wprowadzanych na rynek, jak i świadczonych już wcześniej. Istota ZTKPWN oznacza, że ZTK stosuje się wyłącznie do sytuacji opodatkowania usług wcześniej świadczonych na rynku. Konwencja wiedeńska o prawie traktatów wskazuje, iż traktat należy interpretować w dobrej wierze, zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w nim wyrazom w ich kontekście oraz w świetle jego przedmiotu i celu¹⁶. W związku z tym użyty w art. XVII GATS zwrot „w odniesieniu do wszelkich środków wpływających na świadczenie usług” świadczy, iż ZTK należy stosować w wersji nieograniczonej. Przyjęcie ZTK po wejściu na rynek oznacza wyraźne rozróżnienie sytuacji, w której ma zastosowanie art. XVI i art. XVII GATS. Treść art. XVI dotyczy dostępu do rynku i wyszczególnia niedyskryminacyjne restrykcje ilościowe, podczas gdy art. XVII dotyczy zakazu dyskryminacji po wejściu usługodawcy na rynek.

Niewątpliwie do najtrudniejszych problemów interpretacyjnych należy pojęcie „podobieństwa” zawarte w treści ZTK. Przykładem naruszenia ZTK jest przyjęcie przez państwo-stronę nieograniczonej ZTK w zakresie np. transportu pasażerów drogą lądową, a następnie obciążenie wyższym podatkiem w stosunku do własnych obywateli usługodawców pochodzących z państw trzecich. Niewątpliwie, im szersza definicja produktu podobnego, tym szerszy zakres środków niezgodnych z art. XVII GATS. Dlatego, jeżeli pasażer korzysta z usługi transportu drogowego, a spór dotyczy podatku nałożonego na usługi przewozu – taksówki, to „podobieństwo” dotyczy świadczenia usług taxi, a nie usług przewozu autobusem¹⁷.

¹⁵ Kodeksy te to instrumenty prawne, które są kierowane pod adresem państw członkowskich OECD. Kodeksy stosuje się w odniesieniu do państw, które są członkami OECD, a nie są członkami UE i EOG (w tym przypadku stosuje się przepisy Unii Europejskiej). A. Warzybok, *Pecunia non olet? Skuteczność wspólnotowych uregulowań prawnych w walce z procederem prania brudnych pieniędzy w Polsce i Unii Europejskiej*, „Szkice z Dziedzin Nauki” 2008, nr 3 (8), s. 22–23.

¹⁶ Art. 31 ust. 1 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów.

¹⁷ F. Falzon, *Most Favoured-Nation Treatment in the GATS and its effect on direct taxation*, [w:] J. Herdin-Winter, I. Hofbauer (red.), *The relevance of WTO Law for Tax Matters*, Wiedeń 2006, s. 129.

4.3. Zasada największego uprzywilejowania¹⁸

W literaturze przedmiotu występuje wiele definicji ZNU. Jej istota nie wiąże się z uzyskaniem przez państwo beneficjenta jakichś specjalnych korzyści, ale sprowadza się do zapewnienia gwarancji niedyskryminacyjnego traktowania w stosunkach gospodarczych¹⁹. Zasada najwyższego uprzywilejowania wyrażona w GATS odnosi się nie tylko do niedyskryminacyjnego traktowania usług, ale również usługodawców. W myśl art. II ust. 1 w odniesieniu do jakichkolwiek środków objętych niniejszym układem, każde państwo członkowskie przyznaje usługom i usługodawcom któregośkolwiek państwa członkowskiego bezpośrednie i bezwarunkowe traktowanie, nie mniej korzystne niż to, które przyznaje podobnym usługom i usługodawcom z jakiegokolwiek innego państwa członkowskiego. Wątpliwości w zakresie stosowania GATS do kwestii podatków bezpośrednich „roziewia” treść art. XIV pkt d, który zezwala na wprowadzenie wyjątku od ZNU w postaci nakładania albo poboru podatków bezpośrednich w odniesieniu do usług albo usługodawców z innych państw członkowskich. Oznacza to, że zamiarem prawodawcy było objęcie podatków bezpośrednich zakresem GATS, w przeciwnym razie w tekście układu nie znajdowałoby się wyłączenie w tym zakresie²⁰.

Treść art. XIV pkt e GATS zezwala na wyłączenie ZNU, gdy przyznane przywileje wynikają z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania wynegocjowanych przez państwo-stronę²¹. Wyłączenie to nie ma charakteru bezwarunkowego, ale zależy od spełnienia wskazanych przesłanek. Zgodnie z treścią art. XIV GATS wyłączenie jest możliwe, gdy podatki bezpośrednie nie są stosowane w sposób, który mógłby tworzyć narzędzie arbitralnej albo nieuzasadnionej dyskryminacji pomiędzy państwami, w których panują podobne warunki lub ograniczenia dla handlu usługami. Wydaje się, że powyższe zastrzeżenia są uzasadnione. Każda z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania ma unikalny charakter. Wynika to z długiego procesu negocjowania poszczególnych warunków, gdzie strony umowy uzyskują profity w zamian za pewne odstąpienia. Występowanie

¹⁸ Generalnie zasada największego uprzywilejowania nie występuje w regulacjach międzynarodowego prawa podatkowego. Dla przykładu: klauzula taka nie występuje ani w Modelowej Konwencji OECD w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, ani w Modelowej Konwencji ONZ, ani w większości umów podatkowych, które wzorują się na tych modelach.

¹⁹ Szerzej: M. Wróblewska, *Klauzula Największego Uprzywilejowania w Dwustronnych Umowach o Unikaniu Podwójnego Opodatkowania na podstawie prawa Unii Europejskiej*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2010, t. XXIV, J. Warylewski (red.), *Zagadnienia Nauki Prawa w 40-lecie Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Gdańskiego*, s. 307.

²⁰ F. Falzon, *op. cit.*, s. 130.

²¹ Wyłączenie stosuje się również do postanowień o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych w umowach międzynarodowych lub do stosownych porozumień, których państwo jest stroną.

KNU w sprawach podatkowych przeczyłoby idei zawierania takich umów, skoro ich uczestnikami mogłyby być państwa niebiorące udziału w negocjacjach. Co więcej, dostęp do tak wynegocjowanych warunków przez państwa trzecie może prowadzić do tzw. problemu jazdy na gapę (*free riding*)²².

5. Zakończenie

Ewolucja współczesnej gospodarki zmierza w kierunku serwicyzacji życia gospodarczego. Istota usług wyraża się w ich niematerialnym charakterze. Usługi są niedotykalne, niewidoczne, cechuje je brak możliwości transportu i składowania. Specyfika usług powoduje, że dostęp do rynku krajowego dla zagranicznych usługodawców mogą utrudniać wewnętrzne regulacje prawne, w tym kwestie podatkowe. Stąd tak istotną rolę w globalnym świecie ogrywają regulacje prawne o zasięgu międzynarodowym, zawarte w Układzie Ogólnym w sprawie Handlu Usługami. Analiza postanowień GATS prowadzi do wniosku, że pomimo iż układ nie odnosi się wprost do kwestii podatków bezpośrednich, to zagadnienia te mieszczą się w jego zakresie przedmiotowym. Wynika to, po pierwsze, z wykładni historycznej układu, jak również z analizy przepisów prawnych dokonywanych w związku z konwencją wiedeńską o prawie traktatów. Regulacje podatkowe zawarte w GATS należy interpretować przez pryzmat zasady traktowania krajowego i zasady najwyższego uprzywilejowania. Układ przewidział jednak istotne wyjątki w odniesieniu do każdej z zasad. Prowadzi to do wniosku, że pomimo iż nie było to intencją prawodawcy, to w praktyce stosowanie GATS do kwestii podatków bezpośrednich zostało w znaczny sposób ograniczone.

²² M. Wróblewska, *op. cit.*, s. 308.