

BEATA KUCIA-GUŚCIORA
Lublin

PROBLEMATYKA PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA W POLSKIM PRAWIE PODATKOWYM

ZAGADNIENIA WSTĘPNE

Dynamiczny rozwój międzynarodowych stosunków gospodarczych związany jest ze wzmożonym wzrostem transgranicznej wymiany towarów i usług oraz przepływem kapitałów i siły roboczej. Odzwierciedleniem tego na płaszczyźnie fiskalnej pozostaje kwestia rozwiązań prawnych w zakresie opodatkowania.

Pochodną suwerenności państwowej jest suwerenność finansowa, której częścią jest suwerenność podatkowa państwa. W teorii międzynarodowego prawa podatkowego oznacza, że państwo na swoim terytorium realizuje pełnię władzy w zakresie jurysdykcji podatkowej wyrażającą się w nieograniczonym prawie do nakładania podatków¹. Owo nieograniczone prawo do nakładania podatków jest zawężone do terytorium danego państwa, jednocześnie obejmuje jednak swym zakresem obywatelstwo czyli przynależność państwową i w tym znaczeniu może wykraczać poza terytorium.

Każde państwo działając w ramach swej jurysdykcji podatkowej może autonomicznie określać obowiązek podatkowy tak w aspekcie materialnym jak i terytorialnym. Sytuacja ta może prowadzić w efekcie do wielokrotnego obciążenia podatkowego. W literaturze przedmiotu podkreśla się przy tym, iż normy międzynarodowego prawa publicznego nie zawierają sformułowania

¹ Zob. J. F i s z e r, *Międzynarodowe podwójne opodatkowanie (problemy definicji)*, „Państwo i Prawo” 1990, nr 3, s. 67-75; J. G l i n i e c k a, *Problem podwójnego opodatkowania w stosunkach międzynarodowych*, „Państwo i Prawo” 1987, nr 1, s. 59-69; M. A l e k s a n d r o w i c z, J. F i s z e r, S. J ę d r z e j e w s k i, *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 1992, nr 6, s. 1, 9-12.

zasady terytorialności, która by zabraniała rozciągania skutków norm prawa wewnętrznego na stany faktyczne powstałe za granicą (w tym w zakresie prawa podatkowego). Zakaz wielokrotnego czy podwójnego opodatkowania nie istnieje, zatem, jak wskazuje literatura i praktyka, opodatkowanie dochodów uzyskiwanych za granicą lub majątku tam położonego – w stosunku do obywateli, jak i opodatkowanie w kraju dochodów i majątku należącego do obcokrajowców, jest w pełni dopuszczalne².

Podwójne opodatkowanie może być rozpatrywane w ujęciu prawnym i ekonomicznym³. W znaczeniu ekonomicznym podwójne opodatkowanie zachodzi wówczas, gdy ten sam dochód lub majątek jest obciążony podatkiem podwójnie, przy czym należy co najmniej do dwóch różnych podmiotów⁴. W sensie prawnym występuje ono, gdy dwukrotne obciążenie podatkowe

² J. G ł u c h o w s k i, *Multilaterale Abkommen der sozialistischer Länder über die Beseitigung der Doppelbesteuerung*, Osteuropa Recht, Jahrgang 32, Hefr 1/ 1986, s. 60 – cyt. za: F i s z e r, dz. cyt. s. 63.

³ J. G ł u c h o w s k i, *Międzynarodowe prawo finansowe*, Warszawa 1988, s. 70; t e n ż e. *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 1998, s. 295; D. G o t z - K o z i e r k i e w i c z. *Ekonomiczne aspekty umów w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu*, „Studia Finansowe” 1979, nr 28, s. 126.

⁴ Typowym przykładem jest opodatkowanie dochodu osoby prawnej, a następnie rozdzielnie go w postaci dywidendy pomiędzy akcjonariuszy, podlegającej opodatkowaniu po raz kolejny podatkiem dochodowym od osób fizycznych Por. Art. 7 Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Tekst jednolity: Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 z późniejszymi zmianami: Dz.U z 1993 Nr 134 poz. 646; z 1994 Nr 1, poz. 2, Nr 43, poz. 163, Nr 80, poz. 386, Nr 87, poz. 406, Nr 90, poz. 419, Nr 113 poz. 547, Nr 123 poz. 602, Nr 127 poz. 627; z 1995 r. Nr 5, poz. 25, Nr 86, poz. 433, Nr 96, poz. 487, Nr 133 poz. 654, Nr 142 poz. 704; z 1996 r. Nr 25, poz. 113, Nr 34 poz. 146, Nr 90 poz. 405, Nr 137 poz. 639, Nr 147 poz. 686; z 1997 r. Nr 9 poz. 44 Nr 28, poz. 153, Nr 79 poz. 484, Nr 96 poz. 592, Nr 107 poz. 685, Nr 118, poz. 754, Nr 121, poz. 770, Nr 123, poz. 776 i 777, Nr 137 poz. 926, Nr 139 poz. 932-934, Nr 140, poz. 939, Nr 141 poz. 945; z 1998 r. Nr 60, poz. 383, Nr 108, poz. 685, Nr 117, poz. 756, Nr 137 poz. 887, Nr 144, poz. 931, Nr 162, poz. 1112 i 1121; z 1999 r. Nr 49, poz. 484) powoływana dalej w tekście jako ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych lub w skrócie UPDOP, w zw. z art. 9 ust. 1, art. 10 ust. 1 pkt. 7, art. 17 pkt. 4 Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Tekst jednolity: Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 z późniejszymi zmianami: Dz.U z 1993 r. Nr 134 poz. 646; z 1994 r. Nr 43, poz. 163, Nr 90, poz. 419, Nr 113 poz. 547, Nr 123 poz. 602, Nr 126 poz. 626; z 1995 r. Nr 5, poz. 25, Nr 133 poz. 654; z 1996 r. Nr 25, poz. 113, Nr 87 poz. 395, Nr 137 poz. 638, Nr 147 poz. 686, Nr 156, poz. 776; z 1997 r. Nr 28, poz. 153, Nr 30, poz. 164, Nr 71, poz. 449, Nr 85, poz. 538, Nr 96 poz. 592, Nr 121, poz. 770, Nr 123, poz. 776. Nr 137 poz. 926, Nr 139 poz. 932-934, Nr 141 poz. 943 i 945; z 1998 r. Nr 66, poz. 430, Nr 108, poz. 685, Nr 117, poz. 756, Nr 137 poz. 887, Nr 144, poz. 930, Nr 162, poz. 1121; z 1999 r. Nr 72, poz. 801) powoływana dalej w tekście jako ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych lub w skrócie UPDOF.

dotyczy dochodu lub majątku pozostającego w rękach tej samej osoby. Teza powyższa znajduje potwierdzenie w przedwojennym orzecznictwie Najwyższego Trybunału Administracyjnego⁵.

Podwójne opodatkowanie może mieć charakter zarówno wewnątrz krajowy jak międzynarodowy. Zjawisko podwójnego opodatkowania w stosunkach międzynarodowych stanowi jeden z zasadniczych przedmiotów zainteresowania międzynarodowego prawa podatkowego; w tym też kontekście będzie prowadzona analiza dla potrzeb poniższego opracowania.

POJĘCIE I CECHY MIĘDZYNARODOWEGO PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA

Aby mówić o podwójnym opodatkowaniu muszą być spełnione następujące warunki: po pierwsze do zapłacenia podatku zobowiązany jest ten sam podmiot (tożsamość podmiotowa); po drugie świadczenie podatkowe odnosi się do tego samego dochodu lub majątku (tożsamość przedmiotu podatku); po trzecie podwójnie nałożony podatek wykazuje identyczne lub podobne cechy rodzajowe; po czwarte powyższe obciążenie dotyczy identycznego okresu opodatkowania; po piąte uprawnienie do poboru podatku posiadają różne i niezależne od siebie władze podatkowe różnych państw⁶.

Należy jednocześnie stwierdzić, że niektórzy przedstawiciele doktryny uznają, iż pojęcie „międzynarodowego podwójnego opodatkowania” nie stanowi pojęcia prawnego, jest natomiast traktowane jako zjawisko gospodarcze⁷. Świadczy o tym m.in. brak w prawie międzynarodowym wyraźnego zakazu podwójnego opodatkowywania. Najczęściej podwójne opodatkowanie dotyczy podatków dochodowych i majątkowych, które obciążają wpływy z pracy i kapitałów⁸.

Przy wyznaczaniu swoich roszczeń podatkowych poszczególne państwa stosują zasadę rezydencji, bądź zasadę źródła (terytorialności).

⁵ Wyrok NTA z dnia 12 października 1932 r.(L. Rej. 11029/31)- „Wielokrotne opodatkowanie może wystąpić wówczas, gdy dotyczy ono jednego i tego samego dochodu u tego samego podmiotu podatkowego” – cyt. za: T. L i p o w s k i, *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania*, Sopot 1999, s. 14.

⁶ Tamże, s. 19.

⁷ F i s z e r, *Międzynarodowe*, s. 68.

⁸ G ł u c h o w s k i, *Polskie prawo*, s. 296; por. D. G o t z - K o z i e r k i e w i c z, *Umowy w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu*, „Rynki Zagraniczne” 1979, nr 3.

Zasada terytorialności (kraju źródła), stosowana głównie przez państwa kontynentu europejskiego, polega na tym, że państwo zobowiązuje podmiot do opłacenia podatku, biorąc pod uwagę kryterium położenia przedmiotu podatku, np. źródła dochodu, niezależnie od tego, czy dany podmiot podatkowy ma w danym kraju miejsce zamieszkania. Zgodnie z dezyderatami tej zasady opodatkowaniu podlegają wszystkie dochody uzyskane ze źródeł przychodów położonych na jego terytorium, znajdujące się pod jego suwerenną jurysdykcją podatkową.

Zasada rezydencji, do której głównie nawiązują kraje anglosaskie, opiera się przede wszystkim na kryterium narodowości lub domicyłu, czyli miejsca zamieszkania lub kraju – siedziby podmiotu podlegającego opodatkowaniu. W sytuacji, gdy osoba ma miejsce zamieszkania (siedzibę) w danym państwie, uzyskane dochody objęte są opodatkowaniem niezależnie od kraju, w którym rzeczywiście one powstały⁹.

Większość państw stosuje model łączący powyższe zasady. W tym względzie od rozwiązań stosowanych przez inne państwa nie odbiega polskie prawo podatkowe.

Polskie ustawy podatkowe dotyczące podatków dochodowych¹⁰ dla określenia jurysdykcji podatkowej przyjmują połączenie zasady rezydencji i zasady źródła.

Na zasadzie rezydencji oparta jest konstrukcja tzw. nieograniczonego obowiązku podatkowego; znajduje ona odzwierciedlenie w obu ustawach dotyczących podatków dochodowych. W stosunku do osób fizycznych, które mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, albo których pobyt czasowy przekracza 183 dni w danym roku podatkowym obowiązek podatkowy rozciąga się na całość dochodów niezależnie od położenia źródeł przychodów¹¹. Powyższa regulacja wskazuje zatem na zrównanie statusu osób przebywających czasowo z osobami mającymi miejsce zamieszkania na terytorium RP. Konsekwencją jej zastosowania są natomiast kolizje wynikające z obowiązywania zasady rezydencji w innych państwach. W podatku dochodowym od osób prawnych kwestia domicyłu również ma decydujące znaczenie. Podatek bowiem pobierany jest od całości dochodów bez względu na

⁹ Aleksandrowicz, Fiszer, Jędrzejewski, dz. cyt., s. 9.

¹⁰ Cytowane wyżej: Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych i Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych

¹¹ Art. 3 ust. 1 UPODF.

miejsce ich osiągnięcia, o ile podatnicy mają siedzibę lub zarząd na terytorium RP¹².

Konstrukcja tzw. ograniczonego obowiązku podatkowego nawiązuje do zasady źródła. Osoby fizyczne, które nie mają na terytorium RP miejsca zamieszkania oraz te, których pobyt czasowy nie przekracza 183 dni lub pobyt ów jest związany z podjęciem zatrudnienia w zagranicznych przedsiębiorstwach drobnej wytwórczości, w spółkach utworzonych z udziałem podmiotów zagranicznych, w oddziałach i przedstawicielstwach przedsiębiorstw lub banków zagranicznych, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów uzyskanych na terytorium RP bez względu na miejsce ich wypłaty¹³.

Podatników podatku dochodowego od osób prawnych, których siedziba lub zarząd nie znajduje się na terytorium RP obejmuje jedynie obowiązek podatkowy w zakresie dochodów osiąganych na terytorium RP¹⁴.

Zjawisko podwójnego opodatkowania może być efektem zbiegu roszczeń podatkowych kilku państw określających co do zasady w podobny sposób zakres swojej jurysdykcji podatkowej. Należy rozważyć kilka ewentualnych sytuacji¹⁵:

1) Oba państwa przyjmują nieograniczony obowiązek podatkowy, przy czym podatnik ma miejsce zamieszkania w jednym państwie, a w drugim przebywa czasowo w okresie dłuższym niż 183 dni – na zasadach ogólnych podlega zatem opodatkowaniu w pełnym wymiarze cały dochód niezależnie od miejsca, w którym został osiągnięty.

2) Jedno z państw stosuje nieograniczony obowiązek podatkowy, zaś drugie konstrukcję ograniczonego obowiązku podatkowego.

3) Przepisy prawa podatkowego dwóch państw stanowią, że dany dochód powstał na ich terytorium i nakładają na podmiot, który ten dochód osiągnął ograniczony obowiązek podatkowy.

Postanowienia międzynarodowych porozumień w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, a w szczególności opracowane Umowy Modelowe o Unikaniu Podwójnego Opodatkowania, jednoznacznie co do treści definiują, w nawiązaniu do powyższych konstrukcji zjawisko międzynarodowego pod-

¹² Art. 3 ust. 1 UPDOP.

¹³ Art. 4 w zw. z art. 3 ust. 2 UPDOF.

¹⁴ Art. 3 ust. 2 UPDOP.

¹⁵ J. G ł u c h o w s k i, *Międzynarodowe umowy w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu*, „Państwo i Prawo” 1983, nr 2, s. 55 n.

wóznego opodatkowania jako nałożenie porównywalnych podatków w dwóch lub więcej państwach za identyczny okres¹⁶.

SPOSOBY UNIKANIA PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA

Występowanie zjawiska podwójnego opodatkowania może zostać wyeliminowane lub złagodzone poprzez zastosowanie różnych środków o charakterze jednostronnym, dwustronnym lub wielostronnym¹⁷.

Środki jednostronne polegają na takiej konstrukcji przepisów wewnętrznego prawa podatkowego, która wyłącza lub ogranicza podwójny obowiązek podatkowy. Z reguły są one wprowadzane niezależnie od unormowań zastosowanych w innych państwach, choć mogą także opierać się na zasadzie wzajemności. Oznacza ona, że wprowadzaniu ułatwień podatkowych w danym państwie odpowiadać powinny analogiczne ułatwienia stosowane przez inne państwo. W drugim przypadku rozwiązania te mają nadal charakter jednostronny, czyli dotyczą odrębnych, niemniej jednak wzajemnie uzgodnionych, wewnętrznych przepisów poszczególnych państw¹⁸.

Zapobiegania i eliminacji zjawiska podwójnego opodatkowania nie można ograniczyć jedynie do działań w sferze prawa wewnętrznego. Dla pełnego rozwiązania problemu konieczne są porozumienia na szczeblu międzynarodowym. Mogą one przybierać formę porozumień dwustronnych lub wielostronnych. Umowy wielostronne¹⁹, jak wskazuje literatura przedmiotu w tym zakresie, są stosowane o wiele rzadziej niż umowy bilateralne²⁰. Umowy mię-

¹⁶ Zob. Umowa Modelowa o Unikaniu Podwójnego Opodatkowania Dochodu i Majątku – opracowana przez Ligę Narodów – wersja „meksykańska” z 1943 r. i wersja „londyńska” z 1946 r. – podaje za: A l e k s a n d r o w i c z, F i s z e r, J ę d r z e j e w s k i, dz. cyt., s. 9 oraz Umowa Modelowa Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) – kolejne wersje z 1963 r., 1977 r. i 1992 r., a także Umowa Modelowa ONZ z 1980 r. – za: L i p o w s k i, dz. cyt., s. 42; por. J. G ł u c h o w s k i, *Międzynarodowe prawo finansowe*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. I, Wrocław 1982, s. 487 n.

¹⁷ J. G ł u c h o w s k i, *Międzynarodowe umowy*, s. 56 n.; zob. J. F i s z e r, *Unikanie międzynarodowego podwójnego opodatkowania*, „Państwo i Prawo” 1990, nr 9, s. 92.

¹⁸ F i s z e r, *Unikanie*, s. 93; także: A l e k s a n d r o w i c z, F i s z e r, J ę d r z e j e w s k i, dz. cyt., s. 10.

¹⁹ W przypadku Polski obowiązywały – Porozumienie o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodów i majątku osób fizycznych z Miszkolca z 1977 r. (Dz.U z 1979 Nr 10, poz. 66) oraz Porozumienie o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodów i majątku osób prawnych z Ułan Bator z 1978 r. (Dz. U. z 1979 r. Nr 10, poz. 68) .

²⁰ G ł u c h o w s k i, *Międzynarodowe umowy*, s. 56; A l e k s a n d r o w i c z, F i -

dzynarodowe są jednym z najważniejszych źródeł dynamicznie rozwijającego się prawa finansowego. Stosuje się je z pierwszeństwem przed instytucjami prawa wewnętrznego²¹.

W literaturze przedmiotu wskazywana jest cecha podwójnego charakteru prawnego umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Owa dycho-
tomia wynika bowiem z ich kwalifikacji jako instrumentów prawa międzyna-
rodowego publicznego i z instrumentów prawa wewnętrznego²². Normy po-
datkowych umów międzynarodowych nie mają jednak charakteru norm koli-
zyjnych²³. Postanowienia tychże umów stanowią uzupełnienie postanowień
prawa wewnętrznego, dokonując jego modyfikacji poprzez wyłączenie stoso-
wania wewnętrznego prawa podatkowego jednego z państw – stron, bądź też
zobowiązanie jednego państwa do zaliczenia podatku zapłaconego w drugim
państwie na poczet własnego podatku. Umowy nie wprowadzają odrębnych
roszczeń podatkowych, podstawę do ewentualnych roszczeń stanowi we-
wnętrzne prawo podatkowe każdego z państw – stron umowy. Zatem umowy
uznające suwerenność w zakresie jurysdykcji podatkowej każdego z państw
zawierają normy o charakterze ograniczającym, rozdzielającym niektóre ro-
szczenia, względnie dokonano w nich podziału źródeł podatkowych – docho-
du lub majątku²⁴.

Zarówno literatura przedmiotu, jak i praktyka potwierdzają, iż samo zawar-
cie umowy między państwami nie eliminuje automatycznie wszystkich ewen-
tualnych przypadków podwójnego opodatkowania. Zazwyczaj ich przepisy
usuwiają kolizje wynikające ze zbiegu nieograniczonych obowiązków podatko-
wych w obu państwach (przy tzw. podwójnym domicylu), a także w przypad-
ku zbiegu nieograniczonego obowiązku podatkowego w jednym z państw, z
ograniczonym obowiązkiem w drugim państwie. W wypadku zastosowania w
obu państwach konstrukcji ograniczonego obowiązku podatkowego (przy

s z e r, J ę d r z e j e w s k i, dz. cyt., s. 10; L i p o w s k i, dz. cyt., s. 22.

²¹ Szerzej: L i p o w s k i, dz. cyt., s. 22 oraz podana tam literatura międzynarodowego
prawa publicznego.

²² F i s z e r, *Unikanie*, s. 94 także: A l e k s a n d r o w i c z, F i s z e r, J ę d r z e j e w s k i, dz. cyt., s. 10.

²³ Pogląd odmienny por.: J. M a ł e c k i, *Opodatkowanie podmiotów zagranicznych w
światle obowiązującego prawa i projektowanych zmian*, za: A. G o m u ł o w i c z, J. M a ł e-
c k i, *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 1998, s. 520.

²⁴ G o m u ł o w i c z, M a ł e c k i, dz. cyt., s. 520; por. F i s z e r, *Unikanie*, s. 94;
także: A l e k s a n d r o w i c z, F i s z e r, J ę d r z e j e w s k i, *Umowy o unikaniu*,
s. 10.

braku domicylu), postanowienia umów międzynarodowych nie eliminują podwójnego opodatkowania²⁵.

Umowy zawierane są na podstawie ramowego wzorca opracowanego przez OECD (Organization for Economic Cooperation and Development)²⁶, a także ONZ²⁷, niemniej jednak podlegają modyfikacjom wynikającym ze specyfiki systemów podatkowych i wzajemnych stosunków gospodarczych państw–stron²⁸.

Ze względu na skutki prawne, poszczególne normy prawne zawarte w umowach można sklasyfikować jako dwa typy:

Po pierwsze, są to normy nakazujące ograniczenie opodatkowania określonego dochodu tylko do jednego państwa, co jednocześnie powoduje obligatoryjne wyłączenie tej kategorii dochodu spod opodatkowania w drugim państwie; w literaturze określane jako normy z zamkniętymi skutkami prawnymi²⁹.

Po drugie, są to normy przewidujące, że dany dochód może być opodatkowany w państwie źródła. Konsekwencją tego jest zatem zastosowanie w państwie domicylu odpowiedniej metody unikania podwójnego opodatkowania: wyłączenia lub zaliczenia. Przyjmuje się określenie tychże norm jako norm z otwartymi skutkami prawnymi.

²⁵ F i s z e r, *Unikanie*, s. 95; J. B a n a c h, *Unikanie międzynarodowego podwójnego opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” 1999, nr 5, s. 31; G l i n i e c k a, *Problem podwójnego*, s. 65 n.

²⁶ Model Double Taxation Convention on Income and on Capital (Umowa Modelowa o Podatku od Dochodu i Majątku) – w literaturze określana jako „Umowa Modelowa OECD” lub „Konwencja Modelowa OECD” – jej wersje z 1963 r.; 1977 r. oraz wersja obowiązująca z 1992 r.; szerzej zob. L i p o w s k i, *Umowy*, s. 35 n.

²⁷ United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (Umowa Modelowa ONZ o Podwójnym Opodatkowaniu między Państwami Rozwiniętymi i Rozwijającymi się) opracowana przez ONZ w 1980 r.; szerzej zob. L i p o w s k i, *Umowy*, s. 35 n.

²⁸ Umowa Modelowa OECD rekomenduje schemat budowy umów eliminujących podwójne opodatkowanie. Obejmuje on 6 lub 7 rozdziałów, które określają: zakres jej zastosowania; ogólne definicje; normy rozdziału w zakresie podatków dochodowych oraz podatków majątkowych; metody unikania podwójnego opodatkowania; zagadnienia o charakterze proceduralnym; postanowienia końcowe.

²⁹ F i s z e r, *Unikanie*, s. 95, B a n a c h, *Unikanie międzynarodowego*, s. 32; A l e k s a n d r o w i c z, F i s z e r, J ę d r z e j e w s k i, *Umowy o unikaniu*, s. 11.

METODY ZAPOBIEGAJĄCE PODWÓJNEMU OPODATKOWANIU

Omówione wyżej środki jednostronne, dwustronne i wielostronne przewidują stosowanie następujących metod zapobiegających podwójnemu opodatkowaniu:

- a) kredytu podatkowego (inaczej zwana metodą zaliczenia),
- b) zwolnienia podatkowego (zwana metodą wyłączenia),
- c) potrącenia,
- d) ryczałtu podatkowego³⁰.

Metoda kredytu podatkowego polega na zaliczeniu podatku zapłaconego w państwie źródła dochodu na poczet podatku należnego w państwie siedziby, które nie jest jednocześnie państwem źródła. W wypadku rozwiązań o charakterze jednostronnym metoda kredytu ma postać zaliczenia pełnego lub zaliczenia zwykłego.

W pierwszym wypadku podatek zapłacony w obcym kraju może być zaliczony w pełnej wysokości na poczet podatku krajowego³¹. Praktyka wskazuje, iż pełne zaliczenie występuje rzadko. Zastosowanie go powodowałoby nadmierną redukcję podatku należnego w państwie siedziby, która zachwiałaby właściwą relacją między dochodem uzyskanym w państwie źródła do dochodu całkowitego wówczas, gdy stawka w państwie źródła byłaby wyższa, niż w państwie siedziby.

Najczęściej stosowane jest zaliczenie zwykłe³². Cechą charakterystyczną tego sposobu jest możliwość zaliczenia obcego podatku tylko w ograniczonej wysokości. Maksymalna kwota zaliczenia wynika pośrednio z wysokości kwoty podatku należnego w państwie siedziby, obliczonego od wszystkich dochodów, a także od ustalonej w sposób proporcjonalny kwoty tak obliczonego podatku, do wysokości dochodów osiągniętych w państwie źródła. Powyższa metoda jest zastosowana w polskim ustawodawstwie zarówno w odniesieniu do dochodów osiąganych przez osoby fizyczne³³, jak też przez

³⁰ J. Białobrzeski, *Międzynarodowe prawo podatkowe. Komentarz*, Warszawa 1998, s. 19 n.; M. Aleksandrowicz, J. Fiszer, Jędrzejewski, *Metody eliminacji podwójnego opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 1993, nr 10, s. 12 n.; Fiszer, *Unikanie*, s. 95; Gliniecka, *Problem podwójnego*, s. 65 n.; Lipowski, *Umowy*, s. 22-30.

³¹ Ang. full tax credit; Aleksandrowicz, Fiszer, Jędrzejewski, *Metody eliminacji*, s. 13; Fiszer, *Unikanie*, s. 98.

³² Ang. ordinary tax credit... tamże.

³³ Art. 27 ust. 6 UPDOF.

osoby prawne³⁴ Jeżeli podatnicy podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu osiągają dochody poza terytorium RP, które są opodatkowane w obcym państwie, to podlegają one połączeniu z dochodami osiąganymi w kraju. Przy czym w tym zakresie odmiennie nie stanowią umowy o zapobieganiu podwójnego opodatkowania. Od ich sumy oblicza się podatek, który następnie pomniejsza się o kwotę podatku zapłaconego w obcym państwie. Kwota powyższego odliczenia nie może przekroczyć tej części podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w obcym państwie.

W sytuacji, gdy metoda powyższa stosowana jest w ramach bilateralnych umów podatkowych, obowiązuje zasada, że każde z umawiających się państw zachowuje prawo do nałożenia podatków, lecz państwo siedziby zezwala na pomniejszenie podatków należnych w tym państwie o podatki już zapłacone w państwie źródła. Treść umowy określa najczęściej kategorie podatków, zaś formy zaliczenia wskazują wewnętrzne przepisy prawa państwa zaliczającego. W literaturze przedmiotu wyróżnia się kilka możliwych odmian metody zaliczenia, których analiza ze względu na rozmiar niniejszego opracowania nie jest możliwa³⁵.

Metodą alternatywną dla kredytu podatkowego jest metoda wyłączenia. Stanowi ona formę ograniczenia stosowania wewnętrznego prawa podatkowego przez jedno z państw–stron poprzez rezygnację z roszczenia podatkowego na rzecz drugiego państwa–strony umowy. Eliminacja podwójnego opodatkowania jest następstwem wyłączenia z opodatkowania w kraju siedziby lub miejsca zamieszkania podatnika dochodów pochodzących ze źródeł zagranicznych³⁶.

Jest ona stosowana jako jednostronny środek unikania podwójnego opodatkowania i wówczas opiera się na rezygnacji przez jedno państwo z opodatkowania określonych rodzajów osiągniętego dochodu. Tym samym państwo siedziby przyznaje państwu, w którym powstał dochód, wyłączne prawo do opodatkowania tego rodzaju dochodu, jednocześnie prawo podatkowe wewnętrzne nie przewiduje jego uwzględnienia przy ustalaniu podstawy opodatkowania od dochodu krajowego (metoda wyłączenia pełnego)³⁷. Zazwyczaj jednak państwa stosujące metodę wyłączenia zastrzegają sobie prawo do

³⁴ Zob. art. 20 UPDOP.

³⁵ Szerzej zob.: A l e k s a n d r o w i c z, F i s z e r, J ę d r z e j e w s k i, *Metody eliminacji*, s. 14; F i s z e r, *Unikanie*, s. 98.

³⁶ J. F i s z e r, *Charakterystyka polskich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” 1994, nr 6, s. 161.

³⁷ F i s z e r, *Unikanie*, s. 97.

uwzględniania zagranicznych elementów dochodu lub majątku w procesie określenia wysokości podatku krajowego. Polega ono jedynie na technicznym wykorzystaniu dochodu zagranicznego do ustalania wysokości progresywnej stawki podatkowej, stosowanej następnie tylko do dochodów krajowych (tzw. metoda wyłączenia z zastrzeżeniem progresji³⁸). Podobne rozwiązania, do wyżej przedstawionych, mogą być przyjęte w umowach dwustronnych. Warto zwrócić uwagę na fakt, iż wyłączenie z zastrzeżeniem progresji ma zastosowanie tylko w przypadku stosowania progresywnej skali podatkowej, w sytuacji podatków proporcjonalnych – liniowych możliwe jest zatem jedynie wyłączenie pełne³⁹.

Metoda wyłączenia z zastrzeżeniem progresji znalazła zastosowanie w polskim podatku dochodowym od osób fizycznych⁴⁰. Jeżeli dochód uzyskany za granicą jest zwolniony od opodatkowania na podstawie umów międzynarodowych, to jego wielkość jest jednak wykorzystana dla obliczenia podatku od dochodów krajowych. Technika ta polega na ustaleniu stawki podatkowej wynikającej ze skali w podatku dochodowym od osób fizycznych przy podstawie opodatkowania odpowiadającej łącznej kwocie dochodów (krajowych i zagranicznych, które *de facto* są zwolnione). Następnie ustala się wyrażoną procentowo relację obliczonego podatku wg. w/w wskazanej stawki do sumy dochodów. Do dochodu krajowego stosuje się indywidualnie wyliczoną według wyżej wskazanych zasad stawkę, będącą stopą procentową podatku od łącznych dochodów do ich sumy. Metodę wyłączenia z zastrzeżeniem progresji stosuje się również na podstawie przepisów wykonawczych do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych⁴¹.

Pozostałe metody unikania podwójnego opodatkowania mają rzadsze zastosowanie.

Potrącenie polega na tym, że państwo siedziby (miejsca zamieszkania) podatnika uznaje zapłacony za granicą podatek jako wydatek będący kosztem

³⁸ Ang. exemption with – progression method.

³⁹ A l e k s a n d r o w i c z, F i s z e r, J ę d r z e j e w s k i, *Metody eliminacji*, s. 14 n.

⁴⁰ Art. 27 ust 5 UPDOF; szerzej zob. B i a ł o b r z e s k i, *Międzynarodowe*, s. 21 n.

⁴¹ § 9 ust. 1 pkt. 6 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 marca 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U z 1995 nr 35, poz. 173 ze zmianami: Dz.U z 1995 nr 148, poz. 722; z 1997 nr 1, poz. 4. nr 6, poz. 35, nr 128, poz. 834)

uzyskania przychodu i w związku z tym podlegający odliczeniu od osiągniętego przychodu w kraju⁴².

Ryczałt podatkowy stosowany jest wówczas, gdy dochody z zagranicznych źródeł przychodu są opodatkowane w pełnym wymiarze zarówno w państwie źródła jak i w państwie siedziby. Złagodzenie podwójnego opodatkowania następuje poprzez zastosowanie w państwie siedziby techniki ryczałtowej przewidującej niższą, specjalną stawkę. Metoda ta ma raczej marginalne zastosowanie.

ZAKOŃCZENIE

Zjawisko podwójnego opodatkowania wywiera istotny wpływ na kształtowanie się międzynarodowych stosunków gospodarczych. Szczególne znaczenie ma kwestia potrzeby zapewnienia swobodnego przepływu kapitału pomiędzy państwami. Rzeczą oczywistą jest, iż podwójne obciążenia podatkowe uniemożliwiają bądź hamują rozwój dokonywanych inwestycji zagranicznych, korzystnych zarówno dla kraju inwestora jak i dla kraju, w którym są one podejmowane. W literaturze przedmiotu wskazuje się, iż ekonomiczne skutki podwójnego opodatkowania przejawiają się w stosunku do podatnika (osób fizycznych, prawnych), a także państwa (budżetu i gospodarki narodowej)⁴³. Z punktu widzenia podatnika zwiększa ono wysokość obciążeń podatkowych. U osób fizycznych działa zniechęcająco do podejmowania zatrudnienia poza granicami kraju, bądź zmusza do nielegalnego uzyskiwania dochodów. W odniesieniu do osób prawnych negatywne oddziaływanie podwójnego opodatkowania dotyczy przede wszystkim przedsiębiorstw wielonarodowych, których filie i oddziały znajdują się w różnych krajach. Efektem ekonomicznym występowania omawianego zjawiska może być generalnie obniżenie rentowności przedsiębiorstwa, a przez to jego mniejsza konkurencyjność. Przyjęcie skutecznych rozwiązań prawnych w odniesieniu do omawianego zjawiska pozwala na stworzenie korzystnego klimatu inwestycyjnego w państwie, wpływa na konkurencyjność podmiotów gospodarczych. Podwójne obciążenie źródła

⁴² Instytucja ta jest stosowana we Włoszech, Irlandii, Norwegii i Holandii, podaję za: L i p o w s k i, *Umowy o unikaniu*, s. 30.

⁴³ G ł u c h o w s k i, *Międzynarodowe*, s. 78; t e n ż e, *Polskie prawo podatkowe*, s. 297.

podatkowego mogłoby bowiem w konsekwencji doprowadzić do jego utraty a tym samym obniżenia wpływów podatkowych⁴⁴.

Wpływ zjawiska podwójnego opodatkowania ma ogromne znaczenie w wielu dziedzinach życia gospodarczego np. współpraca naukowa, transport międzynarodowy itp. Dowodem na doniosłość problematyki eliminowania podwójnego opodatkowania, które należy jednoznacznie zakwalifikować jako zjawisko negatywne, jest fakt, iż stanowi ono jeden z najważniejszych elementów harmonizacji systemów podatkowych w ramach Unii Europejskiej⁴⁵.

THE PROBLEMS OF DOUBLE TAXATION IN POLISH TAX LAW

S u m m a r y

The paper depicts principal questions related to the problem of double international taxation.

The author analyzes the concept and attributes of double taxation by presenting the manners (unilateral, bilateral and multilateral), ensuring the elimination of that negative phenomenon. On the basis of the regulations of Polish tax law and international agreements, the paper has depicted the techniques most often used in preventing double taxation: the method of tax credit, exclusion, deduction and tax lump sum. The paper deals with the fiscal problem current in international relations, and that problem is of great theoretical and practical importance.

Translated by Jan Kłós

⁴⁴ Szerzej: W. Łąckowski, *Granice opodatkowania*, „Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Iuridica” 54, 1992; por. A. Gomułowicz, *Funkcja trwałej wydajności podatku i funkcja sprawiedliwości a system podatkowy*, RPEiS 1995, z. 1; t e n ż e, *Zagadnienie neutralności systemu podatkowego*, RPEiS 1990, z. 2; *Granice fiskalizmu*, „Głosa” 1995, nr 1.

⁴⁵ Szerzej: B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, *Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski*, Warszawa 1998.