

BEATA KUCIA-GUŚCIORA

ROZWÓJ UMÓW
DOTYCZĄCYCH PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA
W MIĘDZYNARODOWYCH STOSUNKACH PODATKOWYCH

I. UWAGI OGÓLNE

Współdziałanie państw w zakresie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu datuje się od dawna. Niektórzy autorzy początki tego procesu upatrują w umowie zawartej między greckimi miastami Opunt i Naupaktos z V wieku przed Ch. Umowa ta stanowiła, że miasto Opunt zrzekało się prawa do poboru podatków od swoich obywateli, którzy wyemigrowali do założonej przez nich kolonii Naupaktos w Egipcie. Jakkolwiek postanowienia wspomnianej umowy mogły wpływać na zapobieżenie podwójnemu opodatkowaniu, występującemu – z jednej strony – z racji obywatelstwa, z drugiej zaś z racji pobytu, to jednak w doktrynie jest to stanowisko odosobnione¹. W związku z powyższym zgodnie przyjmuje się, że najstarszą umową o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu jest konwencja zawarta w 1851 r. między Prusami a Holandią². Pierwszą umowę przedmiotowo odrębną poprzedzały klauzule ogólne, dołączane do umów handlowych. Klauzule te gwarantowały równość w traktowaniu obywateli i cudzoziemców w zakresie opodatkowania. Biorąc pod uwagę funkcjonującą ówczesnie zasadę uprzywilejowania obywa-

Dr BEATA KUCIA-GUŚCIORA – Katedra Finansów i Prawa Finansowego WPPKiA KUL; adres do korespondencji: ul. Żeromskiego 25, 20-460 Lublin; e-mail: beakuc@kul.lublin.pl

¹ S. P s z c z ó ł k o w s k i, *Zagadnienie podwójnego opodatkowania w stosunkach międzynarodowych*, Warszawa 1928, s. 19.

² J. G l i n i e c k a, *Inwestycje zagraniczne w świetle prawa finansowego*, Gdańsk 1992, s. 101; por. T. L i p o w s k i, *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania*, Sopot 1999, s. 35.

teli przy jednoczesnym ograniczeniu praw cudzoziemców, podatkowa klauzula równości oceniana była jako niewątpliwy krok w kierunku usuwania przeszkód prawnych w obrocie międzynarodowym³.

Kwestia podwójnego opodatkowania stanowiła bardzo istotny problem zwłaszcza w państwach związkowych, takich jak Niemcy, Szwajcaria czy Stany Zjednoczone Ameryki Północnej. Struktura tych państw niejako wymuszała kontakty o charakterze gospodarczym w ramach związku lub federacji. Stąd państwa te najwcześniej (XIX wiek) podjęły próby kompleksowych działań zmierzających do eliminacji zjawiska podwójnego opodatkowania w drodze wzajemnych porozumień. Każde z wyżej wskazanych państw, z uwagi na odmienną strukturę ustroju związkowego, przyjmowało inne rozwiązania prawne.

W Szwajcarii w zakresie podatków bezpośrednich obowiązywało ustawodawstwo kantonalne. W wyniku kolizji odmiennych ustaw podatkowych w poszczególnych kantonach możliwość podwójnego opodatkowania dochodów lub majątku rezydentów różnych kantonów była zatem wysoce prawdopodobna. W ramach zapobiegania temu zjawisku wypracowano metodę sądowego rozstrzygnięcia sporów wynikających z kolizji ustaw podatkowych. Konstytucyjnie uprawnionym podmiotem właściwym do rozstrzygnięcia spraw z zakresu podwójnego opodatkowania był Trybunał Związkowy⁴. Należy zwrócić uwagę, że w Szwajcarii wielokrotnie były podejmowane bezskuteczne próby uchwalenia ustawy o zasięgu federalnym, zawierającej normy rozgraniczające obowiązek podatkowy, a tym samym zapobiegającej podwójnemu opodatkowaniu⁵.

W Niemczech przyjęto odmienną formułę. Problem kolizji między ustawami podatkowymi poszczególnych landów rozstrzygała ustawa związkowa z 13 maja 1870 r. W literaturze przedmiotu jest ona, wraz z jej nowelizacją z 1909 r., oceniana bardzo wysoko⁶. Stanowiła niejednokrotnie wzór dla

³ P s z c z ó ł k o w s k i, *Zagadnienie podwójnego opodatkowania*, s. 19.

⁴ Art. 46 Konstytucji Związkowej z 1874 r., za: P s z c z ó ł k o w s k i, *Zagadnienie podwójnego opodatkowania*, s. 21.

⁵ Projekty ustaw składane były w latach 1862, 1875, 1885, 1905. Za: P s z c z ó ł k o w s k i, *Zagadnienie podwójnego opodatkowania*, s. 22; por. L i p o w s k i, *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania*, s. 37.

⁶ K. V o g e l, *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*, München 1990, s. 9 n.

umów międzynarodowych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawieranych przez Niemcy z państwami pozazwiązkowymi⁷.

Na zasadach podobnych do obowiązujących w Szwajcarii przyjęto rozwiązania w Stanach Zjednoczonych. Nie obowiązywały przepisy zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu ani w Konstytucji, ani w ustawach podatkowych. Podwójne opodatkowanie było eliminowane w drodze jurysprudencji sądowej. Sądy rozstrzygały sprawy z tego zakresu, badając zgodność ustaw z Konstytucją. Przepisy stwarzające możliwość podwójnego opodatkowania uznawane były, w kontekście ich negatywnych skutków, za niezgodne z ustawą zasadniczą. Stąd dziewiętnastowieczny system amerykański nie stworzył norm rozgraniczających jurysdykcję poszczególnych stanów, zgodnie bowiem z jego ideą teoretycznie kolizje nie mogły występować.

Należy zwrócić uwagę, że w państwach o strukturze związkowej problemem było podwójne opodatkowanie w ramach związku, federacji. Dlatego też sposobem ułatwiającym jego usunięcie było przyjęcie jednolitych zasad opodatkowania w jednym wspólnym akcie prawnym dla wszystkich landów, kantonów czy stanów. Z powyższych rozważań wynika jednak, że ten środek nie był jedyny. Duże znaczenie odgrywało sądowe rozstrzygnięcie *ex post* w sprawie jurysdykcji podatkowej danego kantonu (Szwajcaria) lub na etapie wstępnym w kwestii stosowania danych przepisów jako zgodnych lub sprzecznych z Konstytucją (Stany Zjednoczone).

Pamiętać jednak należy, że dążenia do eliminacji podwójnego opodatkowania, zaistniałe najwcześniej w państwach o strukturze związkowej, znalazły swoje odbicie także na arenie międzynarodowej. W stosunkach z innymi państwami nie mającymi struktury związkowej zagadnienie podwójnego opodatkowania rozwiązywane było w dwustronnych umowach międzynarodowych.

W literaturze przedmiotu zwraca się również uwagę na fakt, że sytuacja społeczno-gospodarcza, ale przede wszystkim fiskalizm niektórych państw hamowały rozwój umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Przykładem może być choćby Wielka Brytania wraz z jej koloniami. Mimo starań ze strony kolonii brytyjskich, dążących do ograniczenia lub zniesienia podatku od dochodów przedsiębiorstw działających w koloniach, ale mających siedzibę np. w Anglii, parlament angielski nie podjął decyzji o zwolnieniu od opodatkowania takich dochodów, choć były już raz opodatkowane w kolo-

⁷ L i p o w s k i, *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania*, s. 37; szerzej: P s z c z ó ł k o w s k i, *Zagadnienie podwójnego opodatkowania*, s. 23.

niach. Wiązałoby się to z rezygnacją ze źródła dochodów budżetowych, które następnie należałoby uzupełniać, podwyższając inne należności podatkowe⁸.

Należy zwrócić uwagę także na odmienną tendencję. Niekiedy kwestia podwójnego opodatkowania była rozwiązywana na gruncie prawa wewnętrznego, stąd do zawierania umów międzynarodowych dochodziło stosunkowo późno. Na przykład Stany Zjednoczone Ameryki Północnej do czasów II wojny światowej niemalże w ogóle nie zawierały umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w odniesieniu do dochodów⁹. Na podstawie przepisów wewnętrznych rezydenci amerykańscy mieli prawo do potrącenia od podatku należnego w Stanach podatków zapłaconych w innych państwach pod warunkiem stosowania przez dane państwo zasad wzajemności¹⁰.

II. POLSKIE UMOWY O UNIKANIU PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA OKRESU MIĘDZYWOJENNEGO

Wzrost zainteresowania problematyką i samą formą umów o unikaniu podwójnego opodatkowania nastąpił po I wojnie światowej.

Wpłynęło na to kilka czynników. Po pierwsze, w związku z działaniami wojennymi wzrósł fiskalizm państw, w szczególności w zakresie podatków dochodowych. Po drugie, negatywne skutki podwójnego opodatkowania hamowały rozwój stosunków gospodarczych rozkwitający na nowo po zakończeniu wojny. Po trzecie, zmiany na mapie politycznej Europy wiązały się ze zmianą jurysdykcji podatkowej państw. Należy zwrócić uwagę, że w nowo powstałych, odrodzonych państwach, w tym Polsce, problem podwójnego opodatkowania zarysowywał się dość wyraźnie. Więzy gospodarcze, jakie łączyły Polskę z byłymi państwami zaborczymi, wymagały z jednej strony ochrony interesów znajdujących się poza granicami oddziałów przedsiębiorstw polskich, z drugiej zaś strony oddziałów i zakładów przedsiębiorstw zagranicznych działających w Polsce. Odrębnym zagadnieniem, wymagającym roz-

⁸ L i p o w s k i, *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania*, s. 38.

⁹ W sprawie usunięcia podwójnego opodatkowania w podatku od spadków Stany Zjednoczone zawarły konwencję z Wielką Brytanią w 1899 r. Za: P s z c z ó ł k o w s k i, *Zagadnienie podwójnego opodatkowania*, s. 25.

¹⁰ Art. 222 Revenue Act 1921 r. Za: P s z c z ó ł k o w s k i, *Zagadnienie podwójnego opodatkowania*, s. 25.

wiązania problemu podwójnego opodatkowania, była kwestia polityki państwa zmierzającej do przyciągnięcia obcego kapitału¹¹.

W związku z powyższym w okresie międzywojennym eliminacja podwójnego opodatkowania następowała przede wszystkim na podstawie porozumień dwustronnych. Umowy międzynarodowe zawierane były głównie z państwami sąsiadującymi, z którymi współpraca gospodarcza miała swoje korzenie w okresie zaborów. Warto zwrócić uwagę, że w II Rzeczypospolitej wybierano właśnie formę porozumień bilateralnych przed porozumieniami wielostronnymi. Fakt ten potwierdza choćby brak ratyfikacji Traktatu Rzymskiego z 13 czerwca 1921 r. w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, podpisanego przez państwa sukcesyjne monarchii austro-węgierskiej. Mimo przystąpienia do tego traktatu także przez Polskę, obok takich państw jak Austria, Węgry, Włochy, Rumunia, Jugosławia, jego postanowienia nie zostały wprowadzone do obowiązującego ówczesnie polskiego porządku prawnego¹².

Jak wskazano, problem podwójnego opodatkowania był dostrzegany w okresie międzywojennym. Obok prób podejmowanych w celu zapobieżenia temu zjawisku przez organizacje międzynarodowe należy zwrócić uwagę, że dążenia te były uwidocznione także w stosunkach dwustronnych Polski.

Polskie konstrukcje prawne zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu w stosunkach międzynarodowych można w tym okresie podzielić ze względu na źródła prawa na dwie grupy:

– pierwszą są normy wynikające z międzynarodowych umów handlowych zawieranych przez Drugą Rzeczpospolitą Polską¹³;

¹¹ L i p o w s k i, *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania*, s. 38.

¹² P s z c z ó ł k o w s k i, *Zagadnienie podwójnego opodatkowania*, s. 26.

¹³ Między innymi: Konwencja handlowa podpisana w Warszawie dnia 27 czerwca 1922 r. między Polską a Szwajcarią (Dz.U. z 1922 r. Nr 83, poz. 744); Konwencja handlowa między Polską a Francją podpisana w Paryżu dnia 9 grudnia 1924 r. (Dz.U. z 1922 r. Nr 50, poz. 442); Konwencja handlowa między Polską a Włochami, podpisana w Genui dnia 12 maja 1922 r., zatwierdzona ustawą z dnia 28 lipca 1922 r. (Dz.U. z 1923 r. Nr 29, poz. 181); Konwencja handlowa między Polską a Austrią podpisana w Warszawie dnia 25 września 1922 r. (Dz.U. z 1923 r. Nr 4, poz. 19); Konwencja handlowa między Polską a Królestwem Serbów, Kroatów (Dz.U. z 1924 r. Nr 35, poz. 373); Konwencja handlowa między Polską a Grecją, zawarta w dniu 17 kwietnia 1925 r., ratyfikowana zgodnie z ustawą z dnia 22 lipca 1925 r. (Dz.U. z 1925 r. Nr 97, poz. 683); Konwencja handlowa między Polską a Węgrami, podpisana w Budapeszcie dnia 26 marca 1925 r., ratyfikowana zgodnie z ustawą z dnia 22 lipca 1925 r. (Dz.U. z 1925 r. Nr 93, poz. 656 i Dz.U. z 1925 r. Nr 90, poz. 632); Konwencja handlowa i nawigacyjna między Polską a Grecją, podpisana w Warszawie dnia 10 kwietnia 1930 r., (Dz.U. z 1931 r. Nr 63, poz. 509); Konwencja handlowa i nawigacyjna między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Portugalską, podpisana w Lizbonie dnia 28 grudnia 1929 r. (Dz.U.

– drugą stanowią specjalistyczne umowy międzynarodowe dotyczące zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków spadkowych oraz bezpośrednich¹⁴.

W kontekście zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu cechą charakterystyczną jest to, że międzynarodowe konwencje handlowe zawierają klauzulę najwyższego uprzywilejowania w zakresie opodatkowania. Oznacza ona gwarancję korzyści pod względem ochrony przed podwójnym opodatkowaniem dochodów pod warunkiem wzajemności. Warto zwrócić uwagę, że omawiane umowy przewidują zasadę równości w zakresie opodatkowania cudzoziemców. Jej celem jest stosowanie przez państwa strony jednakowych zasad dotyczących nakładania podatków zarówno co do ich rodzaju, jak i wysokości w odniesieniu do „krajowców” i cudzoziemców¹⁵.

Ograniczenie jurysdykcji podatkowej Polski lub państwa strony umowy polegało również na jednoznacznym zwolnieniu od opodatkowania w zakresie podatków o charakterze nadzwyczajnym, wprowadzanych na wypadek wojny

z 1931 r. Nr 37, poz. 289); Konwencja handlowa i nawigacyjna między Polską a Rumunią, podpisana w Warszawie dnia 23 czerwca 1930 r. (Dz.U. z 1932 r. Nr 84, poz. 726).

¹⁴ Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Węgierskim w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków bezpośrednich, podpisana w Warszawie dnia 12 maja 1928 r. (Dz.U. z 1931 r. Nr 75, poz. 604); Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Węgierskim w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu spadków, podpisana w Warszawie dnia 12 maja 1928 r. (Dz.U. z 1931 r. Nr 75, poz. 602); Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Czeskosłowacką w sprawie zapobieżenia podwójnym opodatkowaniom w dziedzinie bezpośrednich podatków państwowych, podpisana w Warszawie dnia 23 kwietnia 1925 r., ratyfikowana zgodnie z ustawą z dnia 30 lipca 1925 r. (Dz.U. z 1926 r. Nr 14, poz. 82); Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Czeskosłowacką w sprawie zapobieżenia dwukrotnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków spadkowych, podpisana w Warszawie dnia 23 kwietnia 1925 r., ratyfikowana zgodnie z ustawą z dnia 30 lipca 1925 r. (Dz.U. z 1926 r. Nr 13, poz. 78); Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Austriacką o zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków bezpośrednich oraz o pomocy prawnej w sprawach danin, podpisana w Wiedniu dnia 22 kwietnia 1932 r., ratyfikowana zgodnie z ustawą z dnia 15 grudnia 1932 r. (Dz.U. z 1933 r. Nr 91, poz. 704); Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Wolnym Miastem Gdańskiem w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. z 1934 r. Nr 49, poz. 472); Układ między Rzeczpospolitą Polską a Wolnym Miastem Gdańskiem celem uchylecia dwukrotnego opodatkowania w zakresie danin na wypadek śmierci (Dz.U. z 1933 r. Nr 53, poz. 411).

¹⁵ Klauzula najwyższego uprzywilejowania była ujęta w umowach handlowych okresu międzywojennego zawartych między Polską a Węgrami, Austrią, Turcją, Królestwem Serbów i Chorwatów, Włochami, Szwajcarią, Francją, Rumunią, Kanadą, Hiszpanią i innymi państwami.

lub stanu wyjątkowego¹⁶. Należy zaznaczyć, że niektóre umowy zawierają szczególne postanowienia, które z jednej strony stawiają podatników-cudzoziemców w uprzywilejowanej sytuacji podatkowej względem „krajowców”, z drugiej zaś strony niewątpliwie zapobiegają podwójnemu opodatkowaniu dochodów pochodzących ze ściśle określonych źródeł. Przykładem takiej regulacji jest zwolnienie z podatku od kapitału francuskich przedsiębiorstw naftowych. Motywem przyznania tego typu przywileju była zachęta do inwestowania w tej dziedzinie w Polsce¹⁷. Należy zwrócić uwagę, że niektóre umowy handlowe nie zawierają przepisów rozgraniczających w jednoznaczny sposób jurysdykcję podatkową. Wskazuje na to choćby fakt, że w większości z nich przewidziana jest zasada równości w zakresie opodatkowania obywateli i cudzoziemców.

Wśród umów specjalistycznych dotyczących zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu należy wyróżnić dwie podgrupy. Jedna z nich odnosi się do tego problemu w dziedzinie podatków od spadków, druga grupa to umowy dotyczące podatków bezpośrednich.

W II Rzeczypospolitej zostały zawarte trzy umowy o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu w odniesieniu do podatków od spadków – z Czechosłowacją, z Węgrami oraz z Wolnym Miastem Gdańskiem.

Umowy te obejmowały swym zakresem nabycie w drodze dziedziczenia nieruchomości i rzeczy ruchomych w sytuacji, gdy spadkodawca był obywatelem jednego z umawiających się państw.

W odniesieniu do dziedziczenia nieruchomości została przyjęta zasada przyznania prawa do opodatkowania państwu miejsca położenia nieruchomości wraz z jej przynależnościami i prawami akcesoryjnymi, np. z prawem użytkowania lub zabezpieczeniem. Reguły rozgraniczające jurysdykcję podatkową państw stron wyżej wymienionych umów w zakresie opodatkowania dziedziczenia rzeczy ruchomych były bardziej rozbudowane. Zasadą stało się opodatkowanie nabycia spadku zgodnie z prawem państwa, którego obywatelem w chwili śmierci był spadkodawca. W sytuacji jednak, gdy powyższy warunek był spełniony, ale spadkodawca miał miejsce zamieszkania w drugim państwie, to prawo do opodatkowania przejmowało państwo miejsca zamieszkania. Z kolei obywatelstwo decydowało wówczas, gdy spadkodawca miał

¹⁶ Regulacje takie są zawarte w umowach z Węgrami, Włochami, Szwajcarią.

¹⁷ Umowa polsko-francuska, dotycząca ustroju przemysłu naftowego, podpisana w Paryżu dnia 6 lutego 1922 r. (Dz.U. z 1923 r. Nr 106, poz. 832).

dwa miejsca zamieszkania – w obu państwach. Dodatkową regułą w tej kwestii przewiduje umowa z Węgrami. Opodatkowanie spadku następowało w państwie, którego obywatelem był nabywca, jeżeli posiadał w nim jednocześnie miejsce zamieszkania. W sytuacji gdy majątek spadkowy miał miejsce położenia w obu państwach, a wykładnia wyżej wymienionych reguł dawała uprawnienie do poboru podatku obu tym państwom, to wówczas wartość majątku spadkowego ustalano w częściach przypadających do opodatkowania w obu państwach.

W okresie międzywojennym zawarto cztery umowy o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków bezpośrednich z trzema państwami: Czechosłowacją, Węgrami i Austrią oraz z Wolnym Miastem Gdańskiem.

Umowy te odnosiły się do podatków bezpośrednich wskazanych w tekstach umów. Wyjątek w tym zakresie stanowi umowa z Czechosłowacją, w której jest mowa jedynie o bezpośrednich podatkach państwowych bez sprecyzowania, o jakie podatki chodzi. W pozostałych umowach na wstępie wymieniane są przedmiotowe podatki polskie i odpowiadające im podatki państwa strony umowy. Analiza poszczególnych umów pozwala na stwierdzenie, że ich postanowienia odnoszą się do obowiązujących ówczesnie podatków zarówno majątkowych, jak i podatków dochodowych bądź przychodowych¹⁸.

Zakres przedmiotowy rozważanych umów jest dosyć szeroki. Obejmuje on następujące źródła opodatkowania:

- majątek nieruchomy;
- prowadzenie przedsiębiorstwa, czyli działalności gospodarczej;
- tzw. zajęcia samodzielne: praca zawodowa, wolne zawody;
- tzw. zajęcie niesamodzielne, czyli praca najemna;
- kapitały i prawa majątkowe (akcje, udziały, renty i innego rodzaju wierzytelności, jednorazowe zyski ze sprzedaży majątku, dywidendy, tantiemy itd.);
- stypendia.

¹⁸ Art. 1 umowy z Wolnym Miastem Gdańskiem stanowi: „niniejsza umowa ma na celu zapobieżenie podwójnemu opodatkowaniu obywateli umawiających się stron w dziedzinie podatków, wyliczonych poniżej, a mianowicie: a) w Rzeczypospolitej Polskiej: 1. podatku dochodowego, 2. podatku majątkowego, 3. podatku przemysłowego, 4. podatku gruntowego, 5. podatku budynkowego, 6. podatku od kapitałów i rent, 7. podatku od lokali, 8. podatku od placów budowlanych; b) w Wolnym Mieście Gdańsku: 1. podatku dochodowego, 2. podatku zrzeszeniowego, 3. podatku majątkowego, 4. podatku przemysłowego, 5. podatku od obrotu, 6. podatku gruntowego i budynkowego, 7. daniny na budowę mieszkań”.

Warto zwrócić uwagę, że umowy te określają pojęcie zakładu, czyli miejsca prowadzenia przedsiębiorstwa. Zgodnie z ich brzmieniem miejscem wykonywania działalności były wszelkie stałe organizacje przedsiębiorstwa, w szczególności: siedziba faktycznego zarządu, zakład główny, oddziały, filie, fabryki, warsztaty, biura, składowanie lub jakiegokolwiek urządzenia trwałe w celu wykonywania przedsięwzięcia lub miejsce wykonywania zatrudnienia w celach zarobkowych. Zaliczono do nich także miejsca stałego wykonywania czynności przez przedstawicieli lub prokurentów przedsiębiorców w drugim państwie¹⁹.

W odniesieniu do nieruchomości lub dochodów z nieruchomości zasadą było opodatkowanie w państwie miejsca położenia przedmiotowej nieruchomości²⁰. Niektóre z postanowień umów dokładnie precyzują, że powyższa zasada dotyczy także nieruchomości rolnych i leśnych wraz z ich dochodami²¹.

Opodatkowanie dochodów lub przychodów przedsiębiorstw, czyli dochodów osiągniętych z prowadzenia działalności gospodarczej o różnorodnym charakterze, z wyjątkiem przedsiębiorstw komunikacji morskiej i lotniczej, przypadało państwu, w którym powyższa działalność była prowadzona poprzez zakład w rozumieniu wyżej zaprezentowanym. Przedsiębiorstwa komunikacji morskiej lub powietrznej natomiast podlegały opodatkowaniu tylko w tym państwie, w którym znajdowała się siedziba faktycznego zarządu²². Interesująca jest konstrukcja rozgraniczenia prawa do poboru podatku w sytuacji, gdy z przeprowadzonej analizy stanu faktycznego wynika, że przedsiębiorstwo prowadzi swoją działalność w obu umawiających się państwach poprzez stałe placówki. Metodą mającą zapobiec podwójnemu opodatkowaniu był wówczas stosunkowy podział dochodów na uzyskane w danym państwie i opodatkowanie tylko wskazanej – na podstawie ksiąg, rachunków i innej dokumentacji – ich wielkości przy jednoczesnym opodatkowaniu pozostałej części uzyskanych dochodów w drugim państwie²³.

¹⁹ Art. 3 umowy z Wolnym Miastem Gdańskim, art. 3 umowy z Austrią, art. 3 umowy z Węgrami, art. 2 umowy z Czechosłowacją.

²⁰ Art. 1 umowy z Czechosłowacją, art. 2 umowy z Węgrami, art. 2 umowy z Austrią, art. 2 umowy z Wolnym Miastem Gdańskim.

²¹ Art. 2 ust. 1 umowy z Austrią, art. 2 ust. 1 umowy z Wolnym Miastem Gdańskim.

²² Na przykład art. 12 umowy z Wolnym Miastem Gdańskim.

²³ Art. 3 ust. 5 umowy z Wolnym Miastem Gdańskim, art. 3 ust. 4 umowy z Węgrami, art. 3 ust. 3 umowy z Austrią, art. 2 ust. 2 umowy z Czechosłowacją.

Dochody z wykonywania tzw. pracy samodzielnej, czyli – według współczesnego określenia – z wolnych zawodów, podlegało opodatkowaniu w państwie, w którym praca tego typu była wykonywana. Warto zatem zwrócić uwagę, że nie miało znaczenia w tym wypadku ani miejsce zamieszkania, ani obywatelstwo. Niektóre z umów zawierają dodatkowy warunek w postaci wykonywania powyższej działalności ze stałego ośrodka²⁴. Jeżeli wykonywanie tej działalności następowało na terytoriach obu państw, to wówczas stosowano, na zasadach analogicznych do dochodów przedsiębiorstw, stosunkowy podział dochodów uzyskanych w każdym z państw. W umowach tych wymienione są w sposób przykładowy wolne zawody, m.in. takie jak lekarze, dentyści, felcerzy, także wychowawcy czy nauczyciele²⁵.

Na uwagę zasługuje fakt, że w umowach odróżniano samodzielną działalność od działalności niesamodzielnej. Działalność o charakterze samodzielnym to działalność o charakterze zarobkowym wykonywana osobiście. W odróżnieniu od niej działalność niesamodzielna była odpowiednikiem pracy najemnej lub wyróżnianej wówczas pracy urzędniczej. Niektóre z umów dochody z pracy niesamodzielnej poddawały kompetencjom władz podatkowych państwa miejsca zamieszkania²⁶, inne natomiast traktowały ją na zasadach analogicznych do opodatkowania wolnych zawodów²⁷.

Należy zwrócić uwagę na ciekawą konstrukcję rozgraniczającą jurysdykcję podatkową w okolicznościach, w których o prawie do opodatkowania przez państwo-stronę rozstrzygało miejsce zamieszkania podatnika. Mianowicie w sytuacji gdy podatnik posiadał w obu państwach miejsca zamieszkania, podatek pobierany był przez każde z nich proporcjonalnie do okresu pobytu podatnika w danym państwie w ciągu roku podatkowego²⁸.

Zasadą było przyznanie prawa do opodatkowania emerytur lub innego rodzaju dochodów wypłacanych ze środków publicznych państwu wypłacającemu²⁹.

Umowy co do zasady rozróżniają dochody od kapitałów i tzw. renty kapitałowe od dochodów z tytułu udziałów w spółkach, czyli wypłaty z zysku, np. dywidendy. W pierwszym przypadku podatek pobierany był przez pań-

²⁴ Art. 4 umowy z Austrią.

²⁵ Art. 4 umowy z Węgrami.

²⁶ Art. 5 umowy z Czechosłowacją, art. 6 umowy z Wolnym Miastem Gdańskiem.

²⁷ Art. 4 i art. 8 umowy z Węgrami, art. 5 umowy z Austrią.

²⁸ Art. 8 umowy z Węgrami.

²⁹ Art. 4 umowy z Węgrami.

stwo wypłacające, czyli państwo, w którym miał miejsce zamieszkania dłużnik, ewentualnie – jeżeli wierzytelności związane są z nieruchomościami – państwo miejsca położenia nieruchomości³⁰. W drugim przypadku dochody z udziałów w zyskach osób prawnych podlegały opodatkowaniu w państwie, w którym podmiot wypłacający ten dochód miał siedzibę. W sytuacji jednak gdy faktyczne kierownictwo posiadało siedzibę w drugim państwie, rozstrzygającą była ta ostatnia przesłanka.

W sytuacjach nieuregulowanych szczegółowo decydujące znaczenie w zakresie opodatkowania miało miejsce zamieszkania. Była to zatem przesłanka priorytetowa. Umowy określają w zasadzie w sposób jednolity pojęcie miejsca zamieszkania, stanowiąc, że jest to miejsce, gdzie dany podmiot posiada mieszkanie i okoliczności wskazują, że ma zamiar zatrzymać się w nim na stałe, czyli ma zamiar stałego pobytu³¹. Zbieg przesłanki zamieszkania, polegający na posiadaniu miejsca zamieszkania w obu umawiających się państwach, rozstrzygany jest poprzez rezygnację z niej przy wyznaczeniu jurysdykcji podatkowej państw na rzecz przesłanki obywatelstwa. Ciekawą kwestią jest natomiast opodatkowanie co najmniej połowy dochodów w państwie, w którym rodzina podatnika posiada miejsce zamieszkania³².

Omówiona zasada dotycząca kwalifikacji miejsca zamieszkania była elastyczna. Nie opierała się na faktach, a jedynie na przypuszczeniach i domniemaniach wysuwanych na podstawie okoliczności towarzyszących³³. Ustalenie tychże okoliczności należało do kompetencji organów podatkowych.

Dla osób prawnych w tym zakresie miarodajne było określenie siedziby lub siedziby zarządu głównego.

Jak wskazano wyżej, międzynarodowe umowy okresu międzywojennego mające znaczenie dla rozgraniczenia jurysdykcji podatkowej państw można podzielić na dwie grupy.

Pierwszą z nich stanowią umowy handlowe, które dotyczą problemu podwójnego opodatkowania, jednakże nie rozstrzygają w sposób zasadniczy

³⁰ Art. 5 umowy z Węgrami, art. 7 umowy z Austrią, art. 7 umowy z Wolnym Miastem Gdańskim, art. 3 ust. 2 umowy z Czechosłowacją.

³¹ Art. 9 umowy z Wolnym Miastem Gdańskim, art. 11 umowy z Węgrami, art. 8 ust. 3 umowy z Austrią art. 5 umowy z Czechosłowacją.

³² Art. 8 ust. 2 umowy z Austrią.

³³ R. L a n g r o d, *Zapobieżenie podwójnemu opodatkowaniu w Polsce i w Gdańsku*, „Czasopismo Skarbowe”, 1932, nr 4, s. 175.

podwójnego opodatkowania. Warto zwrócić także uwagę na fakt, że nie wszystkie umowy o charakterze gospodarczym zapobiegają podwójnemu opodatkowaniu – niektóre z nich, przewidując jedynie zasadę równości w zakresie opodatkowania „krajowców” i cudzoziemców, w sposób pośredni wywołują to niepożądane zjawisko.

Druga grupa umów to te, których przedmiotem jest uregulowanie poprzez rozgraniczenie roszczeń do opodatkowania przychodu, dochodu lub majątku bez względu na status prawny lub przynależność państwową we wszystkich tych przypadkach, w których państwa wysuwały je zgodnie z ich prawem wewnętrznym.

Podjmując próbę oceny tych umów, należy wskazać, że zasady w nich przyjęte miały na celu maksymalne uproszczenie procedur. Z jednej strony można podziwiać spójność i przejrzystość niektórych umów, z drugiej zaś strony uogólnienia prowadziły do luk prawnych³⁴. Z punktu widzenia zakresu przedmiotowego należy wskazać także na fakt wyodrębnienia umów zapobiegających podwójnemu opodatkowaniu podatków bezpośrednich i podatków spadkowych. Wysoką ocenę i uniwersalizm tych ostatnich podkreśla choćby fakt, że obowiązują one do chwili obecnej.

Pod względem formalnym wszystkie umowy opierały się na wzorcowym porozumieniu z 1923 r., opracowanym w ramach struktur Ligi Narodów. Należy jednak podkreślić, że jakość redakcyjna odróżnia je od siebie. Niektóre z nich, jak zaznaczono wyżej, w sposób bardzo ogólny i tym samym mało przejrzysty regulują problematykę. Inne są precyzyjne, ich postanowienia są rozbudowane, co wpływa także na wyczerpującą regulację.

W okresie międzywojennym prowadzone były rokowania w sprawie zawarcia polsko-niemieckiej umowy o zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków bezpośrednich³⁵. Doprowadziły one do ustalenia na gruncie prawa wewnętrznego zasad będących podstawą do zawarcia w przyszłości umowy międzynarodowej.

Mimo że reguły zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu uzgodnione ze stroną niemiecką wykazują znaczne podobieństwo do zaprezentowanych wyżej postanowień umów okresu przedwojennego, to jednak z uwagi na doniosłość

³⁴ Tamże.

³⁵ Okólnik z dnia 6 grudnia 1935 r. L.D.V. 26742/1/05 w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatku dochodowego w stosunkach między Polską a Niemcami (Dz. Urz. Min. Skarbu Nr 34, poz. 793).

tych pierwszych w praktyce unikania podwójnego opodatkowania należy je przytoczyć.

W odniesieniu do majątku nieruchomego, jak i przychodów i dochodów z takiego majątku przyjęto zasadę opodatkowania w państwie, w którym znajdowała się nieruchomości.

Opodatkowanie przychodów lub dochodów z zysków przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych przypadało państwu, na którego obszarze znajdował się zakład. Przez pojęcie zakładu rozumiano stałe urządzenie, czyli zespół środków do prowadzenia przedsiębiorstwa, w którym czynność przedsiębiorstwa jest całkowicie lub częściowo wykonywana. Poza siedzibą i miejscem kierownictwa przedsiębiorstwa jako zakład były traktowane oddziały, zakłady fabryczne, warsztaty, miejsca zakupów i sprzedaży, składy i inne placówki handlowe, posiadające charakter trwałego urządzenia, jak również stałe zastępstwa. W sytuacji gdy przedsiębiorstwo posiadało zakłady w obu umiatających się państwach, każde z nich pobierało podatki od tej części przychodu (dochodu), która została osiągnięta przez działalność zakładów znajdujących się na jego obszarze. Dochody z działalności przedsiębiorstw żegluga morskiej i powietrznej podlegały, w myśl powyższych ustaleń, opodatkowaniu jedynie w państwie, w którym znajdowało się faktyczne kierownictwo.

Odrębnym regułem opodatkowania podlegały dochody osób fizycznych. Priorytet w zakresie opodatkowania był uzależniony od rodzaju dochodu. Dochody z pracy osobistej, w tym wolnych zawodów, podlegały opodatkowaniu tylko w tym państwie, na którego obszarze wykonywana była osobista działalność dająca dany dochód. Przychody z tantiem członków rad nadzorczych podlegały opodatkowaniu tylko w tym państwie, w którym znajdowało się miejsce faktycznego kierownictwa przedsiębiorstwa wypłacającego tantiemy.

Dochody z pensji, zaopatrzeń emerytalnych, płac i innych uposażeń wypłacanych z kas publicznych, związków terytorialnych podlegały opodatkowaniu w tym państwie, na którego obszarze znajdował się dłużniczy związek terytorialny.

Dochody z majątku ruchomego, z kapitałów podlegały co do zasady opodatkowaniu w tym państwie, w którym podatnik miał miejsce zamieszkania.

Odrębna regulacja dotyczy dochodów z wierzytelności hipotecznie zabezpieczonych, które traktowano na takich zasadach jak dochody z nieruchomości.

Warto także zwrócić uwagę na zdefiniowanie miejsca zamieszkania. Jest nim miejsce, gdzie podatnik miał mieszkanie, wśród okoliczności uzasad-

niających przekonanie, że miał on jednocześnie zamiar „utrzymania tego mieszkania na stałe”, czyli zamieszkiwania w nim stale. W wypadku wystąpienia podwójnego miejsca zamieszkania w obu państwach rozstrzygnięcie o właściwym miejscu zamieszkania leżało w gestii porozumienia władz administracji skarbowych obu państw.

W odmiennych niż wyżej wymienione przypadkach miejscem zamieszkania podatnika było miejsce zwykłego pobytu. Za zwykły pobyt uważano sytuację, gdy podatnik przebywał tam wśród takich okoliczności, z których wynikało, że znajdował się w danym miejscu lub w danym kraju nie tylko przejściowo. W ostateczności, gdy żadna z powyższych przesłanek nie pozwoliła ustalić rezydencji, przyjmowano jako rozstrzygające kryterium obywatelstwa.

O rezydencji osób prawnych rozstrzygało miejsce ich faktycznego kierownictwa.

Zasady opodatkowania określone w 1936 r. między rządem polskim a rządem niemieckim obowiązywały z uwagi na wprowadzenie ich do wewnętrznych, krajowych regulacji. Nabrały rangi umowy międzynarodowej dopiero wówczas, gdy Polska zawarła z Republiką Federalną Niemiec w dniu 18 grudnia 1972 r. umowę w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku³⁶.

III. ROLA ORGANIZACJI MIĘDZYNARODOWYCH W ZAKRESIE PROBLEMU UNIKANIA PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA

Kwestia podwójnego opodatkowania stała się także przedmiotem zainteresowania organizacji międzynarodowych.

W okresie przed I wojną światową problematyka podwójnego opodatkowania podejmowana była przez paryski Instytut Prawa Międzynarodowego. Jego działalność skupiała się na teoretycznym badaniu kwestii podwójnego opodatkowania podatkami od spadków oraz podatkami dochodowymi. Działalność tej instytucji nie przyniosła pożądanych przez praktyków efektów w postaci porozumień międzynarodowych zapobiegających podwójnemu opodatkowaniu. Sukcesem jednak w skali międzynarodowej było wypracowanie jednolitego

³⁶ Umowa między Polską Rzeczpospolitą Ludową a Republiką Federalną Niemiec w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku podpisana w Warszawie w dniu 18 grudnia 1972 r. (Dz.U. z 1975 r. Nr 31, poz. 163).

stanowiska doktrynalnego w powyższej kwestii³⁷. Prace podjęte przez Instytut kontynuowały w okresie dwudziestolecia międzywojennego trzy organizacje międzynarodowe: Międzynarodowy Instytut Pośrednictwa, Międzynarodowa Izba Handlowa oraz Liga Narodów.

Międzynarodowy Instytut Pośrednictwa (Institut Intermédiaire International) ograniczył swoją działalność do zebrania materiałów doktrynalnych, a także analizy ustawodawstwa i praktyki organów skarbowych w poszczególnych państwach. Prace w tej materii zostały także spopularyzowane poprzez publikacje w przedmiotowym biuletynie – „Bulletin de l’Institut Intermédiaire International”³⁸.

Na szerszą skalę badania przeprowadziła Międzynarodowa Izba Handlowa (Chambre de Commerce Internationale). Od początku działalności, czyli od 1920 r., jako zasadniczy swój cel Izba wyznaczyła doprowadzenie do eliminacji podwójnego opodatkowania w drodze zawieranych przez zrzeszone w niej państwa umów międzynarodowych. Na podstawie prac przeprowadzonych przez przedstawicieli dziesięciu państw, skupionych w specjalnej komisji Izby, kongres, który odbył się w Londynie w 1921 r., przyjął rezolucję określającą podstawowe zasady postępowania w zakresie zawierania umów usuwających zjawisko podwójnego opodatkowania. Na podstawie analiz i propozycji zgłoszonych przez Narodowe Komitety Izby w 1923 r. przyjęto piętnastoartykułową rezolucję, zawierającą wytyczne do uregulowania kwestii podwójnego opodatkowania w drodze umów międzynarodowych³⁹. Rezolucja ta była precyzyjna w swej treści i jednolita w strukturze. Można stwierdzić, że stanowiła modelowe rozwiązania w omawianym zakresie dla państw zrzeszonych w jej szeregach.

Prace mające na celu zapobieżenie podwójnemu opodatkowaniu były prowadzone również w ramach struktur Ligi Narodów. Sekcja finansowa Ligi opracowała sprawozdanie, w którym przedstawiła:

- a) skutki gospodarcze, jakie wywołuje zjawisko podwójnego opodatkowania z punktu widzenia równomierności rozłożenia ciężarów podatkowych oraz z punktu widzenia swobody przepływu towarów i kapitałów;
- b) ogólne zasady unikania podwójnego opodatkowania;
- c) środki eliminujące najskuteczniej podwójne opodatkowanie.

³⁷ P s z c z ó ł k o w s k i, *Zagadnienie podwójnego opodatkowania*, s. 28.

³⁸ Za: P s z c z ó ł k o w s k i, *Zagadnienie podwójnego opodatkowania*, s. 29.

³⁹ Tamże.

Badania prowadzone przez Ligę w latach 1923-1925 były niezwykle istotne⁴⁰. Z jednej strony dotyczyły one szeroko zakrojonej problematyki, w swym założeniu zmierzały do wyczerpującego zebrania i podsumowania teoretycznych podstaw podwójnego opodatkowania. Z drugiej strony prace te miały przynieść wymierne efekty w postaci propozycji rozwiązania problemu, czyli prezentacji środków eliminujących podwójne opodatkowanie. Cennym dokonaniem ekspertów pracujących w ramach sekcji finansowej Ligi było techniczne zbadanie praktyki skarbowej i przepisów wewnętrznych państw pod kątem ich zmian w kierunku unikania podwójnego opodatkowania. Od 1927 r. Liga Narodów koncentrowała uwagę na ujednoczeniu umów w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu. Liga zdecydowanie preferowała umowy dwustronne, jednoznacznie odrzucając koncepcje powszechnej umowy wielostronnej⁴¹.

Efektorem prac Ligi było przygotowanie wzorcowych umów dwustronnych w zakresie podatków bezpośrednich. Pierwszy model konwencji dwustronnej, w postaci schematu umowy międzynarodowej, upowszechniony został w 1928 r.⁴² Stał się on podstawą do opracowania kolejnych modeli konwencji z 1943 r., zwanej *Mexico-Draft*, oraz z 1946 r., zwanej *London-Draft*⁴³. Na wskazanych konwencjach modelowych opierały się umowy dwustronne, zawierane lub zmieniane w ciągu następnego dziesięciolecia. Jednakże żaden z tych modeli nie został w pełni i jednomyślnie przyjęty. Mankamentem tych wzorców było to, że istotnie różniły się od siebie i zawierały wiele luk⁴⁴. Z punktu widzenia historii umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawieranych przez Polskę warto zwrócić uwagę, że umowa z Wolnym Miastem Gdańskim oparta była na modelu konwencji z 1928 r.⁴⁵

Po II wojnie światowej przełomowe znaczenia miała data 25 lutego 1955 r., kiedy to Rada Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej (OEEC) przy-

⁴⁰ *Komentarz do Konwencji Modelowej w sprawie podatku od dochodu i majątku, wersja skrócona z czerwca 1998 r.*, tł. K. Bany, Warszawa 2000, s. 9. Dalej powoływany jako *Konwencja Modelowa OECD – Komentarz*.

⁴¹ L a n g r o d, *Zapobieżenie podwójnemu opodatkowaniu*, s. 172.

⁴² V o g e l, *Doppelbesteuerungsabkommen*, s. 10.

⁴³ Zob. *Model tax treaties*, [w:] *Międzynarodowy Słownik Podatkowy*, red. S. M. Lyons, tł. A. Krawczyk, oprac. nauk. J. Głuchowski, Warszawa 1997, s. 319; por. J. G ł u c h o w - s k i, *Międzynarodowe prawo finansowe*, Warszawa 1988, s. 83.

⁴⁴ *Konwencja Modelowej OECD – Komentarz*, s. 9.

⁴⁵ L a n g r o d, *Zapobieżenie podwójnemu opodatkowaniu*, s. 171.

jęła pierwsze zalecenia dotyczące podwójnego opodatkowania⁴⁶. Zalecenia te stworzyły podstawy dla prac prowadzonych przez Organizację Współpracy i Rozwoju Gospodarczego (OECD). W 1956 r. Komitet Podatkowy OECD przystąpił do opracowania projektu konwencji, będącej wzorem umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. W latach 1958-1961 Komitet ten przygotował cztery projekty umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Natomiast w 1963 r. przedłożył końcowy raport, będący jednolitym Projektem Konwencji w sprawie podwójnego opodatkowania dochodu i majątku⁴⁷.

Rada OECD w dniu 30 lipca 1963 r. uchwaliła zalecenie w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i wezwała rządy państw członkowskich do stosowania projektu Konwencji przy zawieraniu nowych lub rewizji dotychczasowych konwencji dwustronnych⁴⁸.

Następny etap rozwoju historycznego umów o unikaniu podwójnego opodatkowania nakierowany był na weryfikację i uzupełnienie dotychczasowego dorobku. Wpływ na to miały dwie przyczyny.

Pierwszą z nich stanowiły doświadczenia zebrane przez państwa członkowskie OECD w wyniku negocjowania i praktycznego stosowania dwustronnych konwencji. Drugą zaś były zmiany w systemach podatkowych, wywołane rozwojem nowych sektorów działalności gospodarczej, w szczególności zaś intensyfikacja międzynarodowych stosunków podatkowych i stosowanie przez przedsiębiorstwa nowych kompleksowych form organizacyjnych w wielu dziedzinach działalności gospodarczej na szczeblu międzynarodowym.

Z tych względów Komitet Podatkowy, po 1971 r. zaś jego sukcesor – Komitet Spraw Podatkowych podjęły prace nad rewizją Projektu Konwencji z 1963 r., a także nad Komentarzami. Działania te doprowadziły do opublikowania w 1977 r. nowej Modelowej Konwencji wraz z Komentarzem⁴⁹.

Czynniki będące przyczyną aktualizacji Konwencji Modelowej z 1963 r. w dalszym ciągu wywierały wpływ na działania skierowane na dostosowywanie Modelowej Konwencji do zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej. Należy zauważyć, że rozwój nowych technologii oraz zmiany w sposobach zawierania transakcji ponadgranicznych wywierały wpływ na poszukiwanie

⁴⁶ G ł u c h o w s k i, *Międzynarodowe prawo finansowe*, s. 83.

⁴⁷ Nazwa oryginalna: *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital, OECD – Paris 1963 r.*; zob. *Model tax treaties*, [w:] *Międzynarodowy Słownik Podatkowy*, s. 319.

⁴⁸ *Konwencja Modelowa OECD – Komentarz*, s. 10.

⁴⁹ *Model Double Taxation Convention on Income and Capital*, opublikowana w Paryżu w 1977 r.; zob. *Model tax treaties*, [w:] *Międzynarodowy Słownik Podatkowy*, s. 319.

coraz to nowych i wyszukanych metod unikania i uchylania się od opodatkowania. W latach osiemdziesiątych XX wieku wskazane wyżej kierunki zmian nabrały tempa w związku z przyspieszoną globalizacją i liberalizacją gospodarki państw członkowskich⁵⁰. Czynniki te niejako wymuszały tryb bieżącego i długofalowego rozstrzygania problemów przez Komitet Spraw Podatkowych OECD. Prace Komitetu doprowadziły do opublikowania szeregu raportów, z których wynikała potrzeba wprowadzenia zmian do Modelowej Konwencji OECD. Na początku lat dziewięćdziesiątych XX wieku Komitet Spraw Podatkowych przyjął koncepcję stałego procesu weryfikacji Modelowej Konwencji i Komentarza, polegającej na sukcesywnej i doraźnej aktualizacji bez konieczności oczekiwania ze zmianami do rewizji całościowej. W 1991 r. podjęto działania w kierunku opublikowania zaktualizowanej wersji Modelowej Konwencji, opierając się na badaniach prowadzonych od lat siedemdziesiątych. Warto zwrócić uwagę, że wpływ na jej kształt miały także państwa spoza OECD. Komitet bowiem przyjął zasadę otwartości na doświadczenia państw nieczłonkowskich. W 1992 r. opublikowano Modelową Konwencję w jej obecnej formie. Należy podkreślić, że rewizja z 1992 r. nie była rewizją całkowitą w przeciwieństwie do Projektu Konwencji 1963 r., jak i Modelowej Konwencji z 1977 r. Założono jednak jej częstą i systematyczną aktualizację. W ostatnim czasie OECD stworzyła nowy projekt zmian do Konwencji i jej Komentarza⁵¹.

W ramach OECD zostały opracowane analogiczne dokumenty odnoszące się do podatków od spadków i darowizn. Pierwsza przedmiotowa konwencja modelowa została przygotowana w 1966 r., natomiast obecnie obowiązuje jej udoskonalona wersja z 1982 r.⁵²

Konwencja Modelowa OECD była podstawą dla porozumień podatkowych państw andyjskich (1971 r.), państw afrykańskich (1975 r.), Konwencji Nordyckich (1983, 1987, 1989 r.)⁵³, a przede wszystkim dla Konwencji Modelowej ONZ o Podwójnym Opodatkowaniu między Państwami Rozwiniętymi i Rozwijającymi się z 1980 r.

⁵⁰ *Konwencja Modelowa OECD – Komentarz*, s. 11.

⁵¹ Nowy projekt zmian w Konwencji Modelowej OECD z dnia 2 października 2001 r. udostępniony jest na oficjalnej stronie internetowej OECD – www.oecd.org oraz w skróconej polskiej wersji językowej na stronach internetowych www.ocra.com.pl

⁵² L i p o s k i, *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania*, s. 42.

⁵³ *Multilateral tax treaties*, [w:] *Międzynarodowy Słownik Podatkowy*, s. 323.

Należy jednak zwrócić uwagę, że nie wszystkie umowy dotyczące podwójnego opodatkowania opierają się ściśle na Konwencji Modelowej OECD. Część z nich bowiem jest wzorowana na innych porozumieniach, niemniej jednak w dużym stopniu nawiązują one do Konwencji Modelowej OECD⁵⁴.

Historia powstania Konwencji Modelowej ONZ rozpoczęła się od powołania w 1972 r. przez Sekretarza Generalnego ONZ grupy ekspertów w celu zbadania roli przedsiębiorstw międzynarodowych i ich wpływu na rozwój państw⁵⁵. W raporcie przygotowanym w 1974 r. wskazano problem podwójnego opodatkowania i zalecono sposoby unikania tego zjawiska w drodze działań jednostronnych, a także zawierania umów dwustronnych⁵⁶.

Organizacja Narodów Zjednoczonych, będąca po II wojnie światowej historycznym sukcesorem Ligi Narodów, podjęła zatem działania będące kontynuacją zapoczątkowanej przez Ligę praktyki zawierania umów dwustronnych⁵⁷. Należy jednak zwrócić uwagę, że w okresie powojennym priorytetową rolę w tym zakresie przejęła jednak OECD. Działania tej organizacji skupione były przede wszystkim na interesach jej członków – państw zaliczanych do grupy rozwiniętych. Stąd też postanowienia tych umów nie były raczej korzystne dla państw rozwijających się. Powyższe fakty przemawiały za opracowaniem modelowej umowy dla tej grupy państw⁵⁸.

IV. UMOWY WIELOSTRONNE DOTYCZĄCE ZJAWISKA PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA

Umowy wielostronne stanowią rozszerzoną pod względem podmiotowym wersję umów bilateralnych. Za pierwszą umowę o takim charakterze należy uznać wspomnianą wyżej Konwencję Rzymską, podpisaną 13 czerwca 1921 r. między państwami sukcesyjnymi byłej monarchii austro-węgierskiej. Podpisały ją następujące państwa: Austria, Węgry, Włochy, Polska, Rumunia

⁵⁴ V o g e l, *Doppelbesteuerungsabkommen*, s. 36.

⁵⁵ Grupę tą nazwano: Ad Hoc Group On International Cooperation in Tax Matters.

⁵⁶ *Model tax treaties*, [w:] *Międzynarodowy Słownik Podatkowy*, s. 319.

⁵⁷ K. V o g e l, J. F i s z e r, *Unikanie podwójnego opodatkowania w stosunkach RFN z krajami rozwijającymi się*, „Finanse”, 1983, nr 1, s. 29-34.

⁵⁸ *Konwencja Modelowa w Sprawie Unikania Podwójnego Opodatkowania między Krajami Rozwijającymi się i Rozwiniętymi*, powoływana dalej jako *Konwencja Modelowa ONZ*. Szerzej zob. V o g e l, F i s z e r, *Unikanie podwójnego opodatkowania*, s. 32-34.

i Jugosławia. Mimo że nie wszystkie z państw sygnatariuszy tej umowy ratyfikowały ją, ma ona istotne znaczenie, gdyż stanowi pierwszy przykład rozwiązywania problemu podwójnego opodatkowania jednolicie przez większą liczbę państw. Warto jednak zauważyć – patrząc przez pryzmat choćby Polski, która jej nie ratyfikowała – że za bardziej skuteczny środek zapobiegający temu problemowi uznano umowy dwustronne. Ten fakt tłumaczy także kierunek, jaki obrały państwa zmierzając do rozwiązywania zjawiska podwójnego opodatkowania. Umowy wielostronne były zawierane, jednakże były i wciąż są nieliczne. Zazwyczaj zawierały je państwa o zbliżonej sytuacji gospodarczej, w ramach wspólnot gospodarczych. Brak rozpowszechnienia tych umów wynika jednak także z procesów harmonizacyjnych w zakresie podatków dokonujących się na obszarze tych wspólnot.

Warto przytoczyć przykłady konwencji wielostronnych dotyczących zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu. Jedną z obowiązujących jeszcze współcześnie umów multilateralnych jest, wspomniany wyżej, Pakt Andyjski z 1971 r., będący umową wielostronną w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu. Jego sygnatariuszami są państwa Ameryki Łacińskiej: Boliwia, Chile, Peru, Ekwador i Kolumbia⁵⁹. Innym przykładem jest Konwencja Nordycka, podpisana w 1983 r. i dwukrotnie modyfikowana w 1987 r. i 1989 r. przez Danię, Norwegię, Szwecję, Islandię i Finlandię, a także Wyspy Owcze⁶⁰. Istnieją także inne umowy wielostronne dotyczące eliminacji podwójnego opodatkowania. Można do nich zaliczyć Arabską Umowę Podatkową z 1973 r.⁶¹, Konwencję UNESCO-WIPO (Światowa Organizacja Własności Intelektualnej) z 1979 r., a także umowy podatkowe Wspólnoty Gospodarczej Afryki Zachodniej z 1984 r.⁶²

Ze względu na historyczny walor należy także wspomnieć o umowach zawieranych w ramach wspólnoty gospodarczej RWPG.

Pierwszym z nich było Porozumienie o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu i majątku osób fizycznych zawarte w 1977 r. w Miskolcu. Odnosiło się do osób fizycznych, zamieszkujących w państwach RWPG będących sygnatariuszami porozumienia. Przedmiotowy zakres powyższego

⁵⁹ *Multilateral tax treaties*, [w:] *Międzynarodowy Słownik Podatkowy*, s. 323.

⁶⁰ *Nordic Conventions*, [w:] *Międzynarodowy Słownik Podatkowy*, s. 340.

⁶¹ Podpisana 3 grudnia 1973 r. przez Egipt, Irak, Kuwejt, Sudan, Syrię, Arabską Republikę Jemenu. Zob. *Arm's length principle*, [w:] *Międzynarodowy Słownik Podatkowy*, s. 38.

⁶² *Multilateral tax treaties*, [w:] *Międzynarodowy Słownik Podatkowy*, s. 323.

porozumienia dotyczył wszystkich rodzajów podatków i opłat pobieranych od dochodu i majątku⁶³.

Drugim było Porozumienie o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodów i majątku osób prawnych sporządzone w Ułan Bator w 1978 r. Pod względem podmiotowym dotyczyło ono osób prawnych mających siedzibę na terytorium umawiających się państw-stron. Z przedmiotowego punktu widzenia obejmowało podatki i opłaty pobierane od dochodów i majątku osób prawnych⁶⁴.

Porozumienia powyższe miały analogiczny zakres przedmiotowy. Różnica natomiast dotyczyła wyżej wspomnianego zakresu podmiotowego⁶⁵.

W ramach OECD nie doszło do podjęcia prac zmierzających do zawarcia wielostronnej umowy o unikaniu podwójnemu opodatkowaniu. Jak wyżej wskazano, priorytetowy charakter przyznano porozumieniom dwustronnym, bazującym na Konwencji Modelowej OECD.

Można uznać, że kolejnym etapem rozwoju międzynarodowych stosunków podatkowych jest eliminacja podwójnego opodatkowania w ramach harmonizacji prawa podatkowego⁶⁶. Prace podjęte przez państwa Unii Europejskiej traktują ten problem jako jeden z podstawowych elementów harmonizacji systemów podatkowych. Należy wskazać, że szeroki zakres harmonizacji w ramach prawa wspólnotowego dotyczy przede wszystkim podatków pośrednich. Harmonizacja podatków pośrednich jest ściśle związana z realizacją podstawowego celu Unii, jakim jest utworzenie wspólnego rynku wewnętrznego⁶⁷. Harmonizacja podatków bezpośrednich nie wynika *expressis verbis* z prawa wspólnotowego, jest zatem brana pod uwagę tylko w takim zakresie, w jakim ma wpływ na powstanie i funkcjonowanie wewnętrznego wspólnego rynku⁶⁸. Dotyczy przede wszystkim odmiennych uregulowań, mających

⁶³ Porozumienie o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu i majątku osób fizycznych, sporządzone w Miskolcu dnia 27 maja 1977 r. (Dz.U. z 1979 r. Nr 10, poz. 66).

⁶⁴ Porozumienie o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu i majątku osób prawnych, sporządzone w Ułan Bator dnia 19 maja 1978 r. (Dz.U. z 1979 r. Nr 10, poz. 67).

⁶⁵ Szczegółowe omówienie tych porozumień zob. G ł u c h o w s k i, *Międzynarodowe prawo finansowe*, s. 84.

⁶⁶ Zob. G l i n i e c k a, *Inwestycje zagraniczne*, s. 105; A. K o m a r, *Nowe tendencje w działalności finansowej Europejskich Wspólnot*, „Finanse”, 1979, nr 9, s. 40-47; t e n ż e, *Rola harmonizacji podatków w kształtowaniu integracji gospodarczej*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Iuridica”, 1992, nr 54, s. 185-195; E. G e o r g j e w, *Problematyka umów zapobiegających podwójnemu opodatkowaniu*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny”, 1989, nr 2, s. 125.

⁶⁷ Art. 99 traktatu o utworzeniu Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej.

⁶⁸ Art. 100 traktatu o utworzeniu Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej.

wpływ na swobodę przepływu strumieni dochodów (dywidendy, odsetki, należności licencyjne) oraz kapitałów między państwami Unii Europejskiej. Czynnikiem ograniczającym przepływ kapitałów, jak zostało wskazane wyżej, jest m.in. podwójne opodatkowanie w stosunkach międzynarodowych.

Jeżeli chodzi o harmonizację podatków bezpośrednich, priorytetowe znaczenie mają podatki dochodowe od osób prawnych (odnoszące się w szczególności do przedsiębiorstw międzynarodowych). Nie podjęto konkretnych inicjatyw mających na celu ujednoczenie podatków dochodowych od osób fizycznych i podatków majątkowych. Podkreśla się, że cechuje je ogromna różnorodność rozwiązań w zakresie podmiotowości podatkowej, kosztów uzyskania przychodów, wydatków podlegających odliczeniom od podstawy opodatkowania. Różnorodność ta odzwierciedla tradycje narodowe, a także założenia polityki społecznej poszczególnych państw członkowskich. W przedmiocie podatków dochodowych wydano dwie dyrektywy oraz zawarto jedną umowę międzynarodową⁶⁹.

Pierwsza ze wskazanych dyrektyw określa zasady traktowania pod względem podatkowym fuzji, podziałów, wniesienia majątku do spółki w zamian za udziały oraz zamiany udziałów, jeżeli w tych zdarzeniach uczestniczą spółki różnych państw członkowskich.

Druga dotyczy sytuacji, gdy spółka-matka posiadająca siedzibę na terenie jednego państwa członkowskiego otrzymuje dywidendę od spółki-córki, która ma siedzibę na obszarze drugiego państwa członkowskiego. Przepisy zobowiązują państwo siedziby spółki-matki do zwolnienia od podatku dywidendy uzyskanej od spółki-córki albo jej opodatkowania z prawem odliczenia od podatku należnego od spółki-matki, podatku uiszczanego od tej dywidendy przez spółkę-córkę. Trzeci ze wskazanych aktów prawnych reguluje problem korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych mających siedzibę w różnych państwach członkowskich. Analiza powyższych uregulowań wykracza jednak poza ramy niniejszego opracowania⁷⁰.

⁶⁹ Dyrektywa RE nr 90/434/EEC z 23 lipca 1990 r. o wspólnym systemie podatkowym dla fuzji podziałów wniesienia majątku i zamiany udziałów w odniesieniu do spółek różnych państw członkowskich, D.U. WE Nr C z 20 sierpnia 1990 r.; Dyrektywa RE nr 90/435/EEC z 23 lipca 1990 o wspólnym systemie podatkowym w odniesieniu do spółek-matek i spółek-córek różnych państw członkowskich, D.U. WE Nr C z 20 sierpnia 1990 r.; Konwencja nr 90/436/EEC w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych, D.U. WE Nr L 225 z 20 maja 1990 r.

⁷⁰ Szerzej zob. B. B r z e z i ń s k i, J. G ł u c h o w s k i, C. K o s i k o w s k i, *Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski*, Warszawa 1998, s. 21-76.

Warto zwrócić uwagę także na prace podejmowane pod egidą Unii Europejskiej. Z punktu widzenia problematyki podwójnego opodatkowania istotne znaczenie miały badania prowadzone przez tzw. Komisję Rudinga. Dotyczyły one analizy przepisów podatkowych odnoszących się do przedsiębiorstw państw członkowskich pod kątem ich wpływu na zakłócenia w funkcjonowaniu wspólnego rynku. Raport Komisji Rudinga będący efektem przeprowadzonych badań, oraz opracowane na jego podstawie zalecenia wskazywały potrzebę wprowadzenia uregulowań prawnych mających na celu wyeliminowanie podwójnego opodatkowania dochodów biernych przekazywanych między przedsiębiorstwami państw członkowskich. Warto jednak zwrócić uwagę na fakt, że Komisja zleciła państwom członkowskim zawarcie „brakujących” jeszcze umów zarówno w stosunkach między nimi, jak i państwami trzecimi. Jako priorytetowe zadanie wskazano także opracowanie przez Komisję Unijną jednolitej koncepcji umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawieranych przez państwa członkowskie z państwami trzecimi⁷¹.

V. UWAGI KOŃCOWE

Problematyka podwójnego opodatkowania była zawsze postrzegana jako zagadnienie o charakterze ponadnarodowym. W związku z tym także w poszukiwaniach rozwiązania tego problemu nie poprzestano na środkach jednostronnych, czyli funkcjonujących w ramach systemów wewnętrznych poszczególnych państw.

Ta tendencja ponadnarodowego podejmowania problemu wyrażała się w stosowaniu środków zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu właściwych stosunkom międzynarodowym, jakimi są umowy międzynarodowe. Co więcej, zainteresowanie powyższą problematyką stało się udziałem międzynarodowych organizacji. W międzynarodowej praktyce już od początku XX wieku utrwaliła się zasada wspomagania wysiłków państw w zakresie podwójnego opodatkowania przez takie organizacje. Można zatem stwierdzić, że co prawda za najskuteczniejszy środek eliminacji podwójnego opodatkowania uznaje się umowy bilateralne, to jednak organizacje międzynarodowe zainteresowane powyższą problematyką predestynują do wytyczania im uniwersalnego kierunku rozwoju. Szczególną ich rolę należy dostrzec w przygotowaniu i stałym

⁷¹ H. L i t w i ń c z u k, *Dyrektywy podatkowe Wspólnot Europejskich. Podatki dochodowe – teksty i komentarz*, Warszawa, s. 16.

udoskonalaniu wzorcowych umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, które były rekomendowane państwom członkom tych organizacji. W tym kontekście należy także odczytywać rolę, jaką odgrywa Organizacja Współpracy i Rozwoju Gospodarczego (OECD), której modele konwencji oraz komentarze do ich tekstu stanowią i stanowią nadal podstawowy prototyp umów.

Rys historyczny dotyczący umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz zaangażowania w tę problematykę organizacji międzynarodowych pozwala na stwierdzenie, że jest to długofalowy proces. Tezę tę potwierdza wyżej zaprezentowana analiza polskich umów okresu międzywojennego. Konstrukcje wykorzystane w umowach tego okresu wskazują na ich wysoki poziom. W swej treści zadziwiają prostotą i przejrzystością, a jednocześnie odniesieniem do szerokiego spektrum kategorii dochodów i majątku. Co więcej, na ich gruncie wypracowano pojęcia, które funkcjonują do dnia dzisiejszego, np. „zakład”, „stała placówka”, „dochody pracowników państwowych”, „dochody z dywidend” i „dochody z tzw. tantiem”, aktualnie odpowiadających należnościom licencyjnym. Wysoka ocena umów zawartych w okresie międzywojennym wynika z wyodrębnienia umów dotyczących unikania podwójnego opodatkowania spadków. Uniwersalizm tych ostatnich przejawia się w tym, że niektóre z nich do tej pory obowiązują, choć ze współczesnego punktu widzenia można w nich dostrzec wiele luk, a nawet uproszczeń. Na podstawie rozważań o charakterze historycznym można sformułować pewną regułę ogólną: umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania leżące na styku porządku prawnego międzynarodowego i krajowego są wyrazem ducha czasów, jakich dotyczą, tak w odniesieniu do obowiązujących konstrukcji prawnych, jak i stosunków gospodarczych, z których wynikają. Wynika z tego postulat ogólny: wraz z rozwojem prawa tak w znaczeniu międzynarodowym, jak i w znaczeniu wewnętrznym, a także rozwojem stosunków międzynarodowych w ogóle musi następować ewolucja umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Potrzeba ta jest szczególnie odczuwalna dzisiaj, kiedy da się zaobserwować dynamiczny rozwój na płaszczyźnie międzynarodowej.

BIBLIOGRAFIA

- B r z e z i ń s k i B., G ł u c h o w s k i J., K o s i k o w s k i C.: Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski, Warszawa 1998.
- G e o r g j e w E.: Problematyka umów zapobiegających podwójnemu opodatkowaniu, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny”, 1989, nr 2.
- G l i n i e c k a J.: Inwestycje zagraniczne w świetle prawa finansowego, Gdańsk 1992.
- G ł u c h o w s k i J.: Międzynarodowe prawo finansowe, Warszawa 1988.
- K o m a r A.: Nowe tendencje w działalności finansowej Europejskich Wspólnot, „Finanse”, 1979, nr 9.
- K o m a r A.: Rola harmonizacji podatków w kształtowaniu integracji gospodarczej, „Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Iuridica”, 1992, nr 54.
- Komentarz do Konwencji Modelowej w sprawie podatku od dochodu i majątku, wersja skrócona z czerwca 1998 r., tł. K. Bany, Warszawa 2000.
- L a n g r o d R.: Zapobieżenie podwójnemu opodatkowaniu w Polsce i w Gdańsku, „Czasopismo Skarbowe”, 1932, nr 4.
- L i p o w s k i T.: Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, Sopot 1999.
- L i t w i ń c z u k H.: Dyrektywy podatkowe Wspólnot Europejskich. Podatki dochodowe – teksty i komentarz, Warszawa 1995.
- Międzynarodowy Słownik Podatkowy, red. S. M. Lyons, tł. A Krawczyk, oprac. nauk. J. Głuchowski, Warszawa 1997.
- P s z c z ó ł k o w s k i S.: Zagadnienie podwójnego opodatkowania w stosunkach międzynarodowych, Warszawa 1928.
- V o g e l K., F i s z e r J.: Unikanie podwójnego opodatkowania w stosunkach RFN z krajami rozwijającymi się, „Finanse”, 1983, nr 1.
- V o g e l K.: Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, München 1990.

THE DEVELOPMENT OF CONTRACTS WITH REGARD TO DOUBLE TAXATION
IN THE INTERNATIONAL TAX RELATIONS

S u m m a r y

The paper is a historical outline of contracts concerning avoidance of double taxation (bilateral and multilateral) and how international organisation are engaged in this problem.

The author presents some bilateral contracts from the interwar period, both trade contracts and those which strictly eliminate the phenomenon of double taxation.

A detailed analysis refers to some approved legal solutions. They prevent or eliminate double taxation with regard to income and inheritance taxes.

Historically speaking, the problem of avoiding double taxation was supplemented by the presentation of outcome, and at the same time essential contribution of international

organisation into the solution of the problem of double taxation. Such international organisation as the League of the Nations, the United Nations, and OECD played a particular role here.

The considerations concerning some developmental tendencies have allowed us to assess the binding legal constructions and show how bilateral means have evolved, what contracts of avoiding double taxation we had and have now. A retrospective approach to the problems in question is essential when we want to analyse the currently binding bilateral contracts with regards to this issue, for they are based on the patterns of some legal constructs that have been worked out. The problems outlined here are especially significant in the period of a dynamic development of international relations, including the level of taxation.

Translated by Jan Kłós

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, podwójne opodatkowanie, umowy międzynarodowe.

Key words: tax law, double taxation, international contracts.