

Jan Głuchowski

MIĘDZYNARODOWE PRAWO PODATKOWE

Międzynarodowe prawo podatkowe jest częścią międzynarodowego prawa finansowego. Problematykę prawnopodatkową trudno jest przecenić. Na wydziałach prawa uniwersytetów zachodnich wykład prawa podatkowego zastępuje wykład prawa finansowego. Wynika to głównie z różnic ustrojowych¹. Dominacja sektora prywatnego eliminuje przykładowo potrzebę omawiania problematyki prawnofinansowej przedsiębiorstw państwowych i innych organizacji gospodarczych. Równocześnie zdarza się, że obok zasadniczego wykładu kursowego z prawa podatkowego wykładane są dodatkowo zagadnienia opodatkowania spadków czy zagranicznej działalności gospodarczej.

W b. państwach socjalistycznych prawo podatkowe usytuowane było w ramach zagadnień budżetowych, które stanowią tradycyjnie jedną z czterech części prawa finansowego, obok zagadnień pieniężno-kredytowych, ubezpieczeniowych i problematyki prawnofinansowej przedsiębiorstw państwowych. Ze względu na objętość opracowań dydaktycznych w publikacjach z prawa finansowego główna uwaga skoncentrowana jest na teorii podatku i opisie poszczególnych podatków. Marginesowo natomiast bywają omawiane zobowiązania podatkowe i postępowanie podatkowe.

Międzynarodowe prawo podatkowe, podobnie jak międzynarodowe prawo finansowe² nie jest w pełni wykrystalizowane. Pierwsze dyskusje na ten temat podjęto ponad ćwierć wieku temu. Zarysowały się trzy główne koncepcje: 1) uznanie międzynarodowego prawa finansowego za część prawa międzynarodowego, 2) uznanie go za nową, sa-

¹ Por. J. Głuchowski, *Prawo podatkowe państw zachodnich*, Toruń 1986, s. 6—13.

² Por. J. Głuchowski, *Międzynarodowe prawo finansowe*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, Wrocław 1982, s. 475—481.

modzielną gałąź nauk prawnych, 3) potraktowanie międzynarodowego prawa finansowego jako kompleksowej gałęzi prawa.

Pojęcie „kompleksowej gałęzi prawa” zyskało znaczną popularność w literaturze prawniczej. Spotkać je można zarówno w publikacjach z zakresu teorii państwa i prawa, opracowaniach z dziedziny prawa finansowego, a także pracach z innych dziedzin. Nie oznacza to jednak, że poglądy na tę kwestię są identyczne³. Wbrew istniejącym różnicom w literaturze prawnofinansowej termin ten zyskał sobie prawo obywatelstwa. O kompleksowych działach prawa można mówić wówczas, gdy dostatecznie szeroki podmiotowo zakres stosunków społecznych jest uregulowany przez normy prawne zaliczane do dwóch lub więcej samodzielnych gałęzi prawa, z których żadna nie ma charakteru wyraźnie dominującego w stosunku do pozostałych.

W socjalistycznych warunkach ustrojowych międzynarodowe prawo podatkowe związane było nierozdzielnie z socjalistyczną integracją ekonomiczną i finansową. Nauka międzynarodowego prawa finansowego znajduje się wciąż w stadium formowania i rozwoju. Służy ona zawieraniu międzynarodowych umów podatkowych, jest pomocna przy doskonaleniu poprzednio podpisanych porozumień i wprowadzaniu takich zmian w przyszłości, które byłyby zgodne z bieżącymi wymogami praktyki gospodarczej i finansowej⁴.

System międzynarodowego prawa finansowego oparty jest na źródłach prawa. Są to:

- a) porozumienia dotyczące podwójnego opodatkowania,
- b) porozumienia zwalniające od uiszczania podatków organizacje międzynarodowe, pracowników i robotników z innego kraju,
- c) regulacje ulg podatkowych, które przysługują przedstawicielom dyplomatycznym i konsularnym,
- d) umowy o pomocy prawnej w dziedzinie prawa finansowego.

³ Por. O. Joffe, M. Szarogrodski, *Zagadnienia teorii prawa*, Warszawa 1963, s. 113—114; L. Lisiakiewicz, A. Turska, *W kwestii dyferencjacji i integracji systemu prawa*, „Państwo i Prawo” 1971, nr 5, s. 684—685 oraz 692—694; E. Rowiński, *Mieście finansowego prawa w systemie sowieckiego socjalistycznego prawa*, Moskwa 1960, s. 32—33; N. Waczew, *K woprosu o miedzunarodnyh finansowych otnoszeniah i ich prawom regulirovanii*, „Sowietskoje gosudarstwo i prawo” 1967, nr 1, s. 67; M. Weralski, *Problemy miedzunarodnogo finansowego prawa*, „Sowietskoje gosudarstwo i prawo” 1967, nr 1, s. 65; S. Kuczew, *Finansowo prawo na NR Belgia*, Sofia 1977, s. 25.

⁴ Por. T. Nagy, *Problemy nalogowo prawa w otnoszeniah miedzdu socjalisticheskimi stranami*, [w:] *Miedzunarodnyj simpozjum po finansowomu pravu socjalisticheskikh stran*, Moskwa 1977, s. 5; tenże, *Miedzunarodnye nalogowye soglasenija Vengerskoj Narodnoj Respubliki*, „Annales Universitatis Scientiarum Budapestiensis de Rolando Eotvos Nominate”, Sectio Iuridica (Budapest) 1979, t. 21.

Wymienione umowy i porozumienia mogą mieć charakter dwustronny lub wielostronny. Na całym świecie najwięcej umów mieści się w grupie pierwszej (a), i są to umowy dwustronne.

Prawo międzynarodowe nie zabrania dochodzenia postanowień norm prawa wewnętrznego w odniesieniu do podatków, co oznacza, że nie ma generalnego zakazu unikania podwójnego opodatkowania. W rezultacie literatura prawna i orzecznictwo dopuszczają możliwość opodatkowania dochodów i majątków uzyskiwanych, względnie położonych za granicą, a należących do podmiotów krajowych. Dotyczy to również opodatkowania dochodów i majątków osób zagranicznych.

Podwójnym opodatkowaniem określa się najróżniejsze formy wielokrotnego obciążania o charakterze fiskalnym, a więc podwójne opodatkowanie, które ma miejsce przy wielokrotnym opodatkowaniu tego samego podmiotu i prawnie lub gospodarczo identycznym przedmiocie opodatkowania, wielokrotnym obciążeniu tego samego przedmiotu opodatkowania i identycznym bądź też innym podmiocie opodatkowania — w ramach tych samych lub różnych jurysdykcji podatkowych — aż po podwójne opodatkowanie, które charakteryzuje się identycznością przedmiotu, podmiotu i okresu opodatkowania, jak również tym samym rodzajem podatku nałożonego w oparciu o prawo podatkowe innych krajów.

Z prawnego punktu widzenia podwójne opodatkowanie polega na dwukrotnym obciążeniu podatkiem dochodu lub majątku, który znajduje się w rękach tej samej osoby. Ma ono długą tradycję.

W państwach socjalistycznych nabrało ono szczególnego znaczenia w latach siedemdziesiątych, w związku z coraz powszechniejszym podejmowaniem pracy za granicą, przy realizacji dwu- i wielostronnych kontaktów. Ponadto wiele przedsiębiorstw socjalistycznych zawarło kontrakty z państwami o odrębnych ustrojach, których częścią składową było zaangażowanie własnej siły roboczej. Równocześnie firmy zachodnie zatrudniają własnych pracowników do realizacji zadań na terenie państw socjalistycznych. Ponadto szereg osób otrzymuje zagraniczne należności z tytułu stypendiów czy rezultatów swej pracy w postaci honorariów autorskich czy sprzedaży licencji. W tych i podobnych sytuacjach brak prawidłowej regulacji prawnej może spowodować zmniejszenie dochodów lub wpływów dewizowych.

Zbieżne roszczenia podatkowe dwu państw mogą się przejawiać w trzech postaciach: w nieograniczonym obowiązku świadczenia podatkowego w obu krajach i stosowaniu podatków w pełnym wymiarze; w nieograniczonym obowiązku świadczenia podatkowego w jednym kra-

ju i ograniczonym obowiązku świadczenia podatkowego w drugim; w ograniczonym obowiązku świadczenia podatkowego w obu krajach.

Podwójne opodatkowanie nie występowało w wielu krajach socjalistycznych dopóki ich stosunki dotyczyły głównie kontrahentów będących członkami RWPG. Wzajemnie nie obciążano się podatkami, gdyż partnerami były z reguły przedsiębiorstwa państwowe. Ponadto — przykładowo w Polsce — nie nakładano podatków na dochody sporadycznie uzyskiwane na terenie naszego kraju przez przedsiębiorstwa kapitalistyczne, np. z tytułu udzielania licencji, a to na skutek zamieszczania w kontraktach klauzuli o zwolnieniu od podatków. Zwolnienia te nie dotyczyły przychodów z praw autorskich oraz honorariów za występy artystyczne, które obciążano podatkiem od wynagrodzeń, pobieranych przy wypłacie należności.

W szczególnych przypadkach podwójne opodatkowanie może się wiązać z nakładaniem ciężarów fiskalnych na osoby fizyczne lub prawne przez organizacje międzynarodowe. Przykładem może być z jednej strony ONZ, ze względu na szczególny charakter obciążeń, a z drugiej — Europejska Wspólnota Węgla i Stali, Rada Arabskiej Jedności Gospodarczej i Wspólnota Wschodnio-Afrykańska. Generalnie rzecz biorąc pobór podatków przez organizacje międzynarodowe jest zjawiskiem rzadkim i może występować wówczas, gdy organizacja ma szczególnie duże kompetencje władcze wobec swych członków.

Skutki podwójnego opodatkowania mogą wywierać wpływ na osoby fizyczne, przedsiębiorstwa, budżet i gospodarkę narodową jako całość. Podwójne opodatkowanie przedsiębiorstw zmniejsza ich zyski. Z punktu widzenia gospodarki budżetowej podwójne opodatkowanie jest źródłem dochodów każdego z krajów ściągających podatki. I wreszcie z punktu widzenia gospodarki narodowej podwójne opodatkowanie różnicuje zdolność konkurencyjną obciążonych podmiotów.

Istnieje kilka sposobów zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu. Można jednostronnie, częściowo lub w pełni, zrzec się praw przysługujących do ściągania podatków. Można zawrzeć umowy bilateralne w sprawie podwójnego opodatkowania, które w znacznym stopniu eliminują podwójne opodatkowanie o charakterze ekonomicznym i prawnym. Można wreszcie zawrzeć umowy wielostronne. Wszystkie wymienione sposoby eliminowania podwójnego opodatkowania opierają się na technice podatkowej i obejmują metody zwolnień, ryczałtu, potrąceń oraz systemu kredytu podatkowego.

Wylimitowanie lub ograniczenie podwójnego opodatkowania wymieniane jest wśród celów, jakie starają się osiągnąć międzynarodowe organizacje gospodarcze na Wschodzie i Zachodzie. W sumie należy jednak stwierdzić, że mimo podejmowanych i uwieńczonych częściowym

sukcesem prób zawarcia umów wielostronnych, nadal najbardziej przydatnym sposobem uniknięcia podwójnego opodatkowania w skali globalnej pozostają umowy dwustronne.

Umowy międzynarodowe w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu ograniczają prawa państwa — strony umowy do ściągania podatków od osób, które im podlegają na mocy wewnętrznego prawa podatkowego. Tym samym międzynarodowe umowy podatkowe zawężają stosowanie wewnętrznych przepisów fiskalnych.

Porozumienia o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodów i majątku osób fizycznych opierają się z reguły na tzw. „Konwencji Modelowej” (Model Convention for Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and on Capital), opracowanej przez organy Rady Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej. Umowa ta ma bezpośredni związek z międzynarodowym prawem podatkowym państw socjalistycznych. Dzieje się tak dlatego, że przy zawieraniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania kraje te opierają się na tejże Konwencji Modelowej. Wychodząc z założenia, że osoby fizyczne nie powinny podlegać opodatkowaniu w odniesieniu do tych samych dochodów i majątku jednocześnie na terytorium dwóch lub więcej państw, przyjęto siedem podstawowych zasad, respektowanych przez kraje socjalistyczne.

1. Osoby fizyczne, skierowane do pracy przez jakiegokolwiek organ lub organizację jednego z b. krajów RWPG do jego przedstawicielstw i agencji handlowych, transportowych i innych, są zwalniane w państwie pobytu od podatków i opłat z tytułu funduszu płac i innych wynagrodzeń, otrzymywanych od tych przedstawicielstw i agencji.

2. Osoby fizyczne, zatrudnione na terytorium państw b. RWPG w międzynarodowych organizacjach gospodarczych, działających według zasad rozrachunku gospodarczego, podlegają opodatkowaniu i opłatom z tytułu płac i innych wynagrodzeń, otrzymywanych od tych organizacji, zgodnie z ustawodawstwem państwa, będącego siedzibą tej organizacji. Postanowienie to nie ma zastosowania wówczas, jeśli inaczej stanowią akty założycielskie lub inne specjalne umowy poszczególnych organizacji.

3. Osoby fizyczne, skierowane przez jedno państwo uczestniczące w umowie na terytorium innego państwa — strony umowy w celu udzielenia pomocy technicznej lub świadczenia usług o podobnym charakterze, zwolnione są w państwie pobytu od podatków i opłat z tytułu płac i innych wynagrodzeń, otrzymywanych nie od organów i organizacji państwa swojego stałego miejsca zamieszkania. Jeśli wymienione osoby otrzymują jakiekolwiek wynagrodzenie od organów i organizacji państwa przyjmującego, wówczas kwoty te, z wyjątkiem zwrotu kosztów

najmu mieszkania, podlegają opodatkowaniu i opłatom, zgodnie z ustawodawstwem danego państwa.

4. Osoby fizyczne, wyjeżdżające do państwa będącego stroną porozumienia do pracy, na naukę, staż, konsultacje itd. i otrzymujące płace i inne rodzaje wynagrodzenia bezpośrednio od organów lub organizacji tego państwa, podlegają opodatkowaniu i opłatom z tytułu tych kwot, z wyjątkiem zwrotu kosztów najmu mieszkania, zgodnie z jego ustawodawstwem. Płace i inne wynagrodzenia, otrzymywane przez osoby fizyczne wymienione w niniejszym punkcie od organów lub organizacji państwa ich stałego miejsca zamieszkania, są zwolnione od podatków i opłat w innych państwach, będących stronami porozumienia.

5. Dochody osób fizycznych, osiągane z tytułu praw autorskich do utworów literackich, opracowań naukowych i dzieł sztuki, wykorzystywanych na terytorium państw uczestniczących w porozumieniu, a także wynagrodzenia wypłacane za odkrycia naukowe, wynalazki techniczne, wzory przemysłowe i użytkowe oraz wnioski racjonalizatorskie podlegają opodatkowaniu i opłatom zgodnie z ustawodawstwem państwa stałego miejsca zamieszkania tych osób.

6. Osoby fizyczne, wyjeżdżające do któregośkolwiek państwa będącego stroną porozumienia w celu prowadzenia odczytów i wykładów, występów teatralnych, koncertów i występów sportowych lub podobnej działalności, zwolnione są w państwie przyjmującym od podatków i opłat z tytułu płac, honorariów i innych wynagrodzeń, otrzymywanych od organów i organizacji państwa, swego stałego miejsca zamieszkania. Jeśli wynagrodzenia te są wypłacane na rzecz osób fizycznych przez organy lub organizacje państwa przyjmującego, są one obciążone podatkami i opłatami zgodnie z ustawodawstwem tego państwa.

7. Obciążenie podatkami i opłatami majątku nieruchomego i ruchomego osób fizycznych, włączając w to dochody z tytułu wykorzystania tego majątku i wymiany, dokonywane jest zgodnie z ustawodawstwem państwa, w którym znajduje się majątek⁵.

Poza umowami dwustronnymi zawierane są wielostronne umowy podatkowe, a jedną z nich jest umowa zawarta przez kraje socjalistyczne⁶. Porozumienie to dotyczy osób prawnych, które mają swoją siedzibę na terytorium umawiających się stron. Jeśli nie jest możliwe określenie siedziby osoby prawnej, wówczas przyjmuje się, że siedziba

⁵ Porozumienie o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodów i majątku osób fizycznych, sporządzone w Miszkolcu 27.05.1977 r. (DzU 1979, nr 10, poz. 66).

⁶ Porozumienie o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodów i majątków osób prawnych, sporządzone w Ulan Bator 19.05.1978 r. (DzU 1979, nr 10, poz. 68).

znajduje się na terytorium tego państwa, którego ustawodawstwo było podstawą jej ustanowienia.

Porozumienie dotyczy podatków, opłat i innych płatności mających charakter podatkowy, pobieranych od dochodów i majątku osób prawnych na terytorium państw uczestniczących w porozumieniu zgodnie z ich ustawodawstwem. Przyjęto generalną zasadę, że dochody osób prawnych umawiających się państw, uzyskane na ich terytorium bezpośrednio lub za pośrednictwem filii, oddziałów, agencji i innych podobnych organizacji, są zwolnione od opodatkowania na terytorium państw sygnatariuszy.

Podobnie jak ma to miejsce w przypadku stron zawierających umowy dwustronne, w tej umowie wielostronnej dopuszcza się udzielania sobie przez sygnatariuszy na mocy wzajemnego porozumienia lub w trybie jednostronnym dodatkowych ulg dla osób prawnych w dziedzinie opodatkowania ich dochodów i majątków. Treść porozumienia z Ulan Bator nie narusza przywilejów podatkowych przedstawicielstw dyplomatycznych, urzędów konsularnych i innych, zrównanych z nimi w tym zakresie, organizacji i instytucji.

Z reguły organizacje międzynarodowe i ich funkcjonariusze zwalniają się od podatków. Rozwiązanie takie z politycznego i ekonomicznego punktu widzenia wydaje się być logiczne z tego względu, że organizacje międzynarodowe płaciłyby podatki od dochodów, które powstają z wpłat państw członkowskich. Kraj, który opodatkowałby organizację międzynarodową, automatycznie mógłby być opodatkowany przez państwa członkowskie.

Wskazane jest również unikanie opodatkowania funkcjonariuszy różnego rodzaju organizacji międzynarodowych. Ich wynagrodzenie czerpane jest z funduszy tych organizacji. Kwestie immunitetu podatkowego dyplomatów zostały uregulowane w konwencji wiedeńskiej z 1961 r. Tekst konwencji dotyczącej konsulów podpisano również w Wiedniu w 1963 r.

Wreszcie pomoc prawna w dziedzinie międzynarodowego prawa podatkowego oznacza, że organy podatkowe jednej strony, na prośbę drugiej strony, ściągają podatki i przekazują je stronie, która ma do nich prawo. Warunkiem jest wzajemność. Mogą to być odrębne porozumienia bądź te przepisy mogą stanowić część umów dotyczących podwójnego opodatkowania.

Generalnie należy stwierdzić, że międzynarodowe prawo podatkowe nie jest jeszcze w pełni ukształtowane. Z jednej strony zmienia się ono na skutek zmian w narodowych systemach podatkowych, z drugiej zaś wzrasta jego rola, ponieważ umowy podatkowe zawierane są na całym

świecie. Zarysowują się kształty ogólnie obowiązującego prawa podatkowego o regionalnych zasięgach i wpływach. Przykładem może być chociażby integracyjne prawo podatkowe państw — członków RWPG czy zachodnich ugrupowań gospodarczych.

Uniwersytet Mikołaja Kopernika
w Toruniu

Jan Głuchowski

INTERNATIONAL TAX LAW

The international financial law is a relatively young branch although the importance of this scientific and didactic discipline in the universities of western countries is growing steadily. Three conceptions have been outlined in the doctrine as regards the position of financial law in the system of law. Firstly, it is considered a section of international public law. Secondly, it is treated as an autonomous branch of law. Thirdly, its complex character is stressed.

In the literature of former socialist countries the importance of complex branches of law is emphasized.

The sources of international financial law are international agreements concerning double taxation, exemption from taxation for international organizations and workers from other countries, tax reductions for diplomatic and consular representations, and legal aid as regards financial law. Elimination or limitation of double taxation are the aims of international organizations. However, despite repeated attempts at multilateral agreements, the most useful form on global scale is bilateral agreements on elimination of double taxation.

The agreements on elimination of double taxation are as a rule based on the so-called Model Convention, worked out by the organs of the EEC. The model is based on seven basic principles presented in the paper. The principles, respected also by ex-socialist countries, refer to taxation of natural persons. In general it can be stated that the international financial law is not fully developed. It changes under the influence of modifications made to national taxation systems. So-called regional taxation systems are being shaped.