

Feliks Prusak

Porozumienia międzynarodowe w sprawie unikania podwójnego opodatkowania a kwestia odpowiedzialności karnej skarbowej

Palestra 31/5(353), 50-63

1987

Artykuł został zdigitalizowany i opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

9. Wójcik W.: Ogólne zasady pobierania materiału porównawczego do ekspertyzy pisma ręcznego, *Problemy Kryminalistyki* nr 8 z 1957 r., str. 242—264.

FELIKS PRUSAK

**POROZUMIENIA MIĘDZYNARODOWE
W SPRAWIE UNIKANIA PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA
A KWESTIA ODPOWIEDZIALNOŚCI KARNEJ SKARBOWEJ**

I. Problematyka odpowiedzialności za przestępstwa skarbowe popełnione za granicą jest szeroka. Jednym z jej istotnych aspektów są kwestie dotyczące sprzecznego z prawem unikania podwójnego opodatkowania. Z punktu widzenia stosunków międzypaństwowych szczególnie rola przypada umowom międzynarodowym o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu. W braku odpowiedniej umowy może powstać odpowiedzialność karna skarbowa w Polsce, gdy naruszono obowiązek podatkowy. Na tym tle wyłania się potrzeba rozważenia kilku szczegółowych zagadnień, dotyczących zwłaszcza istniejących zobowiązań podatkowych oraz podstaw odpowiedzialności karnej skarbowej, przy jednoczesnym uwzględnieniu zagadnienia unikania podwójnego opodatkowania w stosunkach międzynarodowych. Zawarte przez Polskę stosowne umowy międzynarodowe mają pośredni wpływ na możliwość istnienia odpowiedzialności karnej skarbowej, aczkolwiek ich bezpośrednim celem jest zapobieżenie podwójnemu opodatkowaniu, a w konsekwencji — podwójnej odpowiedzialności karnej skarbowej.

II. Przepisy prawa finansowego o podatkach i opłatach oraz o postępowaniu podatkowym nakładają określone obowiązki i wprowadzają odpowiednie zakazy czy nakazy, których adresatami są osoby fizyczne bądź także osoby prawne. Względy praworządnościowe wymagają, aby prawo skarbowe (finansowe) wyraźnie i ściśle określało rodzaje oraz zasady nakładania i poboru danin publicznych — włącznie z ustalaniem środka przymusowej egzekucji podatków oraz określeniem sankcji na wypadek ewentualnych nadużyć. Z drugiej strony chodzi o należyte zapewnienie ochrony praw obywateli jako podatników oraz pełną realizację ogólnoprawnej zasady praworządności w dziedzinie stosowania prawa i postępowania podatkowego.

Trzeba się zgodzić z tym, że podatki stanowią jedno z głównych źródeł dochodów budżetu państwa, chociaż ich zadania fiskalne są uzupełnione również celami socjalnymi i gospodarczymi.

W doktrynie przyjmuje się,¹ że podatek jest przymusowym, powszechnym, nieodpłatnym i bezzwrotnym świadczeniem pieniężnym na rzecz państwa, pobieranym na podstawie przepisów prawnych określających warunki, wysokość oraz terminy płatności tych świadczeń. W nauce prawa finansowego² wielokrotnie podejmowano różne problemy dotyczące podstawowych konstrukcji polskiego prawa i systemu podatkowego. Nie jest ono skodyfikowane i obejmuje znaczną liczbę aktów normatywnych różnego rzędu.

Przepisy prawa finansowego określają zasady zobowiązań podatkowych, których dopiero zawinione naruszenie stanowi podstawę odpowiedzialności karnej skarbowej. Zobowiązanie podatkowe jest skonkretyzowanym obowiązkiem podatkowym, odniesionym do imiennie oznaczonego podmiotu i określonym co do przypadającej od niego kwoty świadczenia podatkowego.³ Powstaje ono bądź w wyniku powstania okoliczności, z którymi przepisy prawne wiążą w konsekwencji powstanie zobowiązania podatkowego, bądź też w wyniku wydania stosownej decyzji właściwego organu finansowego, który ustala zobowiązania podatkowe. Ustalenie istnienia obowiązku podatkowego następuje przez zgłoszenie właściwemu organowi finansowemu przedmiotu opodatkowania w drodze zgłoszenia do rejestracji finansowej lub w drodze zgłoszenia deklaracji podatkowej bądź też przez dostarczenie określonych informacji.

III. Poza kompleksową ustawą karną skarbową z dnia 26 października 1971 r. (Dz.U. z 1985 r. Nr 22, poz. 103) nie ma dalszych przepisów określających dodatkowe przestępstwa i wykroczenia skarbowe. Mimo tego stan reglamentacji prawnej w tym zakresie nie jest klarowny. Chodzi bowiem o to, że obowiązywanie przepisów części szczegółowej ustawy karnej skarbowej ma charakter wtórny. Prawie wszystkie przepisy części szczegółowej tej ustawy mają bowiem charakter dyspozycji blankietowych⁴ i przewidują one sankcje karne za naruszenie dyspozycji zawartych w przepisach prawa finansowego oraz (częściowo) w przepisach prawa administracyjnego i prawa cywilnego. Prawo finansowe (skarbowe) nakłada i określa stosowne obowiązki finansowe na

¹ Por. N. Gajl: *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980, s. 191

² Por. m. in.: J. Jaśkiewicz, Z. Jaśkiewicz: *Polski system finansów publicznych*, Warszawa 1966, s. 58—114; K. Ostrowski: *Prawo finansowe — Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 139—171; L. Kurowski, M. Weralski: *Prawo finansowe*, Warszawa 1970, s. 292 i nast.; M. Weralski: *Polskie prawo finansowe*, Warszawa 1976, s. 173—216; J. Harasimowicz: *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1977 s. 130 i nast.; N. Gajl: *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980, s. 190—259.

³ N. Gajl: *op. cit.*, s. 206 i nast.

⁴ B. Koch: *Z problematyki przepisów blankietowych w prawie karnym*, Acta UNC (Prawo) 1978/16/63—83.

rzecz Skarbu Państwa oraz wprowadza szczegółową reglamentację dewizową i celną, a także ustanawia odpowiednie powinności w systemie podatkowym państwa. Przepisy szczegółowej części u.k.s. sprowadzają się zatem do penalizacji czynów sprzecznych z prawem finansowym w zakresie podatków, reglamentacji dewizowej, celnej i w ogóle z powodu naruszania innych ograniczeń prawnych związanych z koniecznością ochrony interesów Skarbu Państwa.

Przestępstwem czy wykroczeniem skarbowym jest czyn społecznie niebezpieczny zabroniony przez ustawę karną pod groźbą kary pozbawienia wolności, ograniczenia wolności lub grzywny (art. 1 u.k.s.) albo pod groźbą kary pieniężnej (art. 35 u.k.s.)⁵ Poszczególne czyny są stypizowane w ustawie jako przestępstwa czy wykroczenia skarbowe i są zagrożone karami o różnej ich surowości w zależności nie tylko od tego, czy spowodowały szkodę lub uszczerbek finansowy, ale również ze względu na niebezpieczeństwo uszczuplenia lub narażenia interesów finansowych państwa. Przepisy zaś prawa podatkowego określają zasady systemu i przebieg postępowania w zakresie poboru i opłat oraz nakładają określone obowiązki, których niedopełnienie lub niewłaściwe wykonanie naraża lub powoduje uszczerbek dla interesu finansowego Państwa. Dlatego niezwykle ważne jest to, czy istnieje obowiązek podatkowy albo obowiązek zgłoszenia podatkowego bądź też obowiązek ujawnienia wszystkich źródeł przychodów niezbędnych do ustalenia zobowiązania podatkowego, jak również wpływ na ustalenie istnienia i wysokości takiego zobowiązania podatkowego.⁶ W konsekwencji można więc przyjąć, że przestępstwa i wykroczenia podatkowe polegają na uchylaniu się podatnika od opodatkowania albo na utrudnianiu jego prawidłowego wymiaru lub na narażaniu na uszczuplenie podatkowe, albo też na każdym innym zawinionym naruszeniu przepisów podatkowych (również przez płatnika i inkasenta).

Odpowiedzialność karna skarbową za czyny karalne obejmuje zachowania popełnione zarówno z winy umyślnej jak i winy nieumyślnej. Na gruncie prawa karnego skarbowego szczególnej atoli rangi nabiera dopuszczenie się czynu karalnego z winy nieumyślnej. Wprawdzie u.k.s. nie zawiera w tym względzie regulacji odmiennej od powszechnego prawa karnego, jednakże przepis art. 7 k.k. został recypowany do „odpowiedniego stosowania” (art. 2 u.k.s.), a więc z uwzględnieniem specyfiki prawa karnego skarbowego. Konstrukcję pojęcia winy nieumyślnej w prawie karnym

⁵ W. Wójtowicz: Pojęcie przestępstwa skarbowego w ustawodawstwie karnym skarbowym PRL, *Annales UMCS* 1975/22/271-287.

⁶ J. Białobrzeski: Ustawa o zobowiązaniach podatkowych — Przepisy i komentarz, Warszawa 1984, s. 33 i nast.

skarbowym należy rozumieć w powiązaniu z pojęciem błędu.⁷ Określone w art. 24 k.k. skutki błędu co do okoliczności stanowiącej znamię czynu zabronionego oraz skutki nieświadomości bezprawności czynu zostały recypowane (art. 2 u.k.s.) również do „odpowiedniego stosowania”. Może ono mieć zastosowanie do przepisów u.k.s., które wprawdzie mają charakter blankietowy, ale do nich nie można stosować zasad prawa karnego o skutkach błędu nieświadomości bezprawności czynu. Jeżeli — dla przykładu — sprawca nie wie o ciężącym na nim obowiązku podatkowym, to nieświadomość tę można uznać za błąd co do okoliczności stanowiącej o bezprawności czynu. Jeśli zaś przepis u.k.s. przewiduje odpowiedzialność także za czyn popełniony z winy nieumyślnej, to błąd co do przepisów prawa podatkowego może być właśnie podstawą odpowiedzialności w ramach winy nieumyślnej.

IV. Podwójne opodatkowanie występuje wtedy, gdy ten sam dochód czy majątek należący do tej samej osoby jest dwukrotnie obciążony podatkiem.⁸ Międzynarodowy aspekt podwójnego opodatkowania wyraża się w obłożeniu — w dwóch lub większej liczbie państw — tej samej osoby podatkiem opartym na tym samym przedmiocie i w tym samym okresie, co w zasadzie jest spowodowane uzyskaniem dochodów zagranicznych przez cudzoziemców.⁹

W latach siedemdziesiątych nastąpiło ożywienie polskich kontaktów w stosunkach zagranicznych z powodu podejmowania pracy za granicą przez dziesiątki tysięcy osób, liczne zaś przedsiębiorstwa i firmy zawarły kontrakty budowlane, gospodarcze, transportowe itp. Niezależnie od tego wiele osób otrzymuje z zagranicy dochody z tytułu honorariów autorskich, patentowych, artystycznych oraz inne należności z tytułu rezultatów swojej pracy albo z tytułu stypendiów, emerytur i rent zagranicznych. W związku z tym odpowiednie rozliczenia podatkowe kompetentnych organów podatkowych różnych państw mogą być realizowane przez organy podatkowe kraju będącego miejscem zamieszkania osoby (zasada domicylu) albo przez organy podatkowe państwa, w którym jest uzyskiwany dochód (zasada terytorialności). Funkcję obu tych zasad oraz kolizję odpowiednich przepisów podatkowych różnych państw rozstrzygać muszą stosowne porozumienia i umowy międzynarodowe.

Polska zawarła wiele tego rodzaju międzynarodowych umów

⁷ B. Koch: *Wina nieumyślna: błąd przy przestępstwach dewizowych*, Pal. 1962 nr 3 s. 70—78.

⁸ J. Głuchowski (w pracy zbiorowej): *Prawo podatkowe*. Toruń 1983, wyd. UMK. s. 128.

⁹ J. Głuchowski: *Międzynarodowe umowy w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu*, PIP 1983 Nr 2, s. 53—61.

dwustronnych oraz uczestniczy w dwóch zbiorowych porozumieniach międzynarodowych.¹⁰

Państwa socjalistyczne w ramach RWPG uregulowały problemy kolizyjne prawa podatkowego w drodze wielostronnych porozumień międzynarodowych. Zawarto dwa tego rodzaju porozumienia: jedno w 1977 r. w Miskolcu co do opodatkowania osób fizycznych, drugie — w 1978 r. w Ulan Bator co do osób prawnych. Porozumienie o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodów i majątku osób fizycznych zostało sporządzone w Miskolcu dnia 27 maja 1977 r. (Dz.U. z 1979 r. Nr 10, poz. 66), a stronami tego porozumienia są: Związek Radziecki, NRD, Bułgaria, Mongolia, Węgry, Czechosłowacja i Rumunia. Polska przystąpiła do tego porozumienia dnia 30.XII.1977 r. (Dz.U. z 1979 r. Nr 10, poz. 67).

Porozumienie z Miskolca dotyczy osób fizycznych zamieszkających na terytoriach umawiających się stron (art. I), przy czym w razie trudności w ustaleniu miejsca zamieszkania przyjęto — posiłkowo — kryterium obywatelstwa, albo nawet dopuszcza się tu uzgodnienia właściwych organów.

Porozumienie z Miskolca obejmuje wszystkie podatki i opłaty pobierane od dochodów i majątku osób fizycznych (art. II). W tym względzie przyjęto następujące zasady unikania podwójnego opodatkowania (art. III): zwolnienia od podatków w państwie pobytu osób skierowanych do pracy i pracowników organizacji międzynarodowych (art. III pkt „a”), opodatkowania wg prawa państwa siedziby osób zatrudnionych w międzynarodowych organizacjach gospodarczych (art. III pkt „b”), zwolnienia od podatków i opłat z tytułu wynagrodzeń osób skierowanych do udzielenia pomocy technicznej lub świadczenia usług (art. III pkt „c”), opodatkowania zgodnie z ustawodawstwem drugiego państwa osób otrzymujących płace i inne wynagrodzenia (art. III pkt „d”), opodatkowania w państwie stałego miejsca zamieszkania dochodów osiągniętych przez osoby z tytułu praw autorskich, literackich i wynalazczych (art. III pkt „e”) oraz honorariów nauczycielskich, artystycznych i sportowych (art. III pkt „f”), opodatkowania dochodów w państwie, w którym znajduje się ten majątek (art. III pkt „f”).

Porozumienie z Miskolca dopuszcza przyznawanie osobom fizycznym ulg podatkowych (art. IV) oraz obciążanie ich podatkami i opłatami pod warunkiem nienaruszania postanowień tego porozumienia (art. V).

Porozumienie o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodów i majątku osób prawnych zostało sporządzone w Ulan Ba-

¹⁰ Wykaz wszystkich dwustronnych umów i wielostronnych porozumień międzynarodowych został przedstawiony w załączniku (patrz niżej).

tor dnia 19 maja 1978 r. (Dz.U. z 1979 r. Nr 10, poz. 68). Stronami tego porozumienia są: Związek Radziecki, Węgry, NRD, Bułgaria, Czechosłowacja, Rumunia i Mongolia, Polska przystąpiła do tego porozumienia 29.XII.1978 r. (Dz.U. z 1979 r. Nr 10, poz. 69).

Porozumienie z Ułan Bator dotyczy osób prawnych mających siedzibę na terytorium umawiających się stron (art. I), a gdy nie jest możliwe jej ustalenie, wtedy posiłkowo przyjmuje się, że siedziba ta znajduje się na terytorium państwa założenia lub też ostatecznie następuje tu wyznaczenie siedziby w drodze porozumienia ministerstw finansów.

Porozumienie z Ułan Bator dotyczy podatków, opłat i innych płatności obowiązkowych, które mają charakter podatków i są pobierane od dochodu i majątku osób prawnych (art. II). Przyjęto zasadę zwolnienia od opodatkowania dochodów osób prawnych uzyskiwanych na terytorium innej umawiającej się strony porozumienia (art. III). Jedynie majątek nieruchomości osób prawnych podlega opodatkowaniu zgodnie z ustawodawstwem państwa, na którego terytorium znajduje się ten majątek (art. IV ust. 1) czy również majątek ruchomy, chociaż nie wyłącza się prawa do pobierania na swoim terytorium podatków związanych z przemieszczaniem środków transportu (art. IV pkt 2). Opodatkowanie dochodów i majątku organizacji międzynarodowych odbywa się według ustaleń ich aktów założycielskich, sporządzonych w formie porozumień międzynarodowych (art. V). Państwa stron porozumienia z Ułan Bator mogą udzielić dodatkowych ulg (art. VI), a także nie jest tu wyłączone obciążanie podatkami dochodów i majątku osób prawnych, jeżeli tylko nie jest to sprzeczne z postanowieniami tego porozumienia (art. VII).

Niezależnie od międzynarodowych porozumień podatkowych zawartych z krajami socjalistycznymi, Polska podpisała również dwustronne umowy o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu z 23 innymi państwami. Wszystkie te umowy międzynarodowe zawierają rozwiązania dotyczące trzech podstawowych problemów: a) ustalenia zasad opodatkowania przychodów, b) określenia metod zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu i c) zapewnienia równości traktowania oraz przyjęcia zasad kooperacji podatkowej i wymiany informacji. Charakterystyka tych wszystkich międzynarodowych umów podatkowych została dokonana w innym miejscu.¹¹ Obecnie wypada zwrócić głównie uwagę na wielką rolę organizacji międzynarodowych co do formułowania propozycji modelowych rozwiązań w zakresie zapobiegania podwójnemu opo-

¹¹ F. Prusak: Umowy międzynarodowe PRL w sprawie podwójnego opodatkowania, Zesz. Nauk. US 1986/2; J. Białoobrzęski, J. Baniuk, J. Czabański, E. Krasucka, M. Witkowski: Rozwiązania problemów podwójnego opodatkowania w stosunkach Polski z zagranicą, Warszawa 1982, wyd. PIHZ.

datkowaniu. Warto tutaj podnieść, że zachodnioeuropejski Komitet Finansowy OECD w 1963 r. przedstawił raport zatytułowany: Draft Double Taxation Convention on Income and Capital.¹² Następnie w 1977 r. przyjęto zmianę w tym raporcie, która obowiązuje obecnie jako Model Convention for Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and on Capital. Tego rodzaju wzorcowa umowa OECD wywarła kreujący wpływ na unifikację międzynarodowego prawa podatkowego. Znamienne jest również i to, że wzorzec ten ma zastosowanie także do bilateralnych umów zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu zawieranych przez Polskę z krajami kapitalistycznymi. Tzw. wzorcowa konwencja OECD z 1977 roku określa cele konwencji, podstawowe definicje pojęciowe, zakres opodatkowania dochodu i majątku oraz sposób eliminacji podwójnego opodatkowania, a także tzw. postanowienia specjalne.

Wypada jednak dygresyjnie zaznaczyć, że problem podwójnego opodatkowania znalazł również wyraz w pracach ONZ, a w szczególności w licznych rezolucjach Zgromadzenia Ogólnego i Rady Społeczno-Gospodarczej. W dniach 10—21 grudnia 1979 r. opracowano w Genewie wzorcową konwencję ONZ przeznaczoną dla stron zawierających umowy podatkowe, a ściślej — wzorcową konwencję w sprawie podwójnego opodatkowania między krajami rozwiniętymi a krajami rozwijającymi się. Wzorcowa ta konwencja ma charakter modelowy w stosunku do negocjatorów właściwych umów i jej zamierzeniem jest generalne ukształtowanie ogólnoświatowego wzorca odpowiedniej konwencji.¹³

Wszystkie międzynarodowe umowy dotyczące zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu wyraźnie określają zakres podmiotowy i przedmiotowy swego oddziaływania.

Zakres podmiotowy tych umów obejmuje osoby, które mają miejsce zamieszkania lub siedzibę w obu umawiających się państwach, przy czym określenie „osoba” oznacza osobę fizyczną, spółkę lub osobę prawną oraz inne jednostki organizacyjne, które są traktowane jako podmiot opodatkowania zgodnie z prawem każdego z umawiających się państw (art. 1 wszystkich tych umów). Zakres rzeczowy wszystkich umów obejmuje podatki od dochodu bądź również podatki majątkowe (art. 2 wszystkich tych umów).

Wszystkie te bilateralne umowy międzynarodowe wyraźnie

¹² Wydawnictwo OECD pt. Draft Double Taxation Convention on Income and Capital — Report of the OECD Fiscal Committee (1963) sygn. C(68/87) zawiera cztery główne części: I — Introduction, II — General Remarks and Brief Analysis of the Convention, III — Implementation of the Draft Convention, IV — Conclusions, a także tekst konwencji i komentarz do jej postanowień.

¹³ J. B a n i u k: (w:) Rozwiązanie problemów podwójnego opodatkowania w stosunkach Polski z zagranicą, Warszawa 1982, PIHZ, s. 13—23.

ustalają zasady opodatkowania przychodów osiąganych z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej na terenie drugiego państwa, dochodów z nieruchomości osiąganych w państwie jej położenia, zysków z eksploatacji statków w transporcie międzynarodowym czy przychodów pochodzących z dywidend, odsetek i należności licencyjnych. Ukształtowana praktyka podejmowania różnego rodzaju działalności zarobkowej w innych państwach powoduje, że doniosłe znaczenie mają te postanowienia umów, które odnoszą się do osób fizycznych mających miejsce zamieszkania w jednym państwie, a wykonujących pracę w drugim państwie. Chodzi tutaj o najemną pracę zarobkową lub o wykonywanie różnego rodzaju pracy najemnej albo o osiąganie wynagrodzeń z tytułu pełnienia funkcji publicznych (pracownicy państwowi, nauczyciele itp.) lub o zarobki artystów i sportowców bądź też o emerytury i renty. Dlatego właśnie umowy międzynarodowe ustalają reguły opodatkowania poszczególnych przychodów pochodzących z uprawiania tzw. wolnych zawodów (art. 14 wszystkich umów oraz art. 13 umowy z RFN i art. 15 umowy z USA), wykonywania pracy najemnej (art. 15 wszystkich tych umów i art. 14 umowy z RFN oraz art. 16 umowy z USA), jak również wszelkich dochodów artystów i sportowców (art. 17 wszystkich tych umów oraz art. 16 umowy z RFN, bez USA). Umowy te uwzględniają również uposażenia pracowników państwowych (funkcje publiczne — art. 19 wszystkich tych umów i art. 18 umowy z Tajlandią oraz art. 19 umowy z USA i Wielką Brytanią), a także zarobki nauczycielskie i stypendia studenckie (art. 20 wszystkich tych umów oraz art. 17—18 umowy z USA i art. 21 umów z Japonią i Norwegią). Uwzględniono również przychody pochodzące z rent i emerytur (art. 18 wszystkich tych umów, z wyjątkiem RFN, Pakistanu i USA). Poza umową Polski z USA, właściwie wszystkie pozostałe umowy przewidują opodatkowanie majątku (art. 22 umów z Austrią, Belgią, Danią, Finlandią, Francją, Hiszpanią, Japonią, art. 23 — umów z Holandią, Norwegią, art. 20 umowy z RFN). Przyjęto m.in., że opodatkowanie majątku nieruchomego występuje w kraju położenia nieruchomości.

Szczególnego podkreślenia wymaga konstatacja, że umowy międzynarodowe ustalają pewne wspólne zasady, metody czy sposoby zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu. Umowy te używają zresztą różnych określeń. Niektóre umowy posługują się określeniem „metoda (czy sposoby) zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu” (art. 23 umów z Austrią i Finlandią, art. 21 umowy z RFN i art. 22 umowy z Pakistanem), inne umowy zawierają po prostu „postanowienia o uniknięciu podwójnego opodatkowania” (art. 23 umów z Belgią, Danią i Francją, art. 24 umowy z Holandią), a jeszcze inne traktują wyraźnie „o unikaniu podwójnego opodatkowa-

nia" (art. 23 umów z Hiszpanią, Norwegią, Japonią i Wielką Brytanią, art. 21 umowy z Tajlandią).

W kwestii zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu trzeba zauważyć, że obowiązujące zasady opodatkowania muszą uwzględniać, iż dochód z danego źródła przychodu może być opodatkowany tylko w tym państwie, w którym osoba osiągająca dochód zamieszkuje lub ma siedzibę, oraz że dochód może być opodatkowany w państwie, z którego pochodzi, a ponadto odpowiadająca tym warunkom osoba osiągająca dochód podlega opodatkowaniu od całego dochodu w państwie, w którym zamieszkuje lub ma siedzibę. W pewnych wypadkach dochód uzyskiwany w drugim państwie będzie zwolniony od podatku, albowiem dochód ten jest wolny od podatku w drugim państwie. W innych zaś wypadkach nastąpiłoby podwójne opodatkowanie dochodu w sytuacji, gdy umowa nie zawierałaby szczegółowych postanowień. Dlatego konieczne jest tutaj zapobieżenie podwójnemu opodatkowaniu.

W kwestii metod zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu istnieje konkurencja dwóch wariantów: pierwszy — wyłączenie (całkowite lub częściowe) z podstawy opodatkowania w państwie miejsca zamieszkania lub siedziby osoby, która osiąga dochody w drugim państwie, gdzie dochody te podlegają opodatkowaniu; drugi — zaliczenie (całkowite lub częściowe) w państwie, w którym dana osoba ma miejsce zamieszkania lub siedzibę — na poczet należnego od niej podatku dochodowego — kwoty podatku pobranego w drugim państwie od dochodów osiągniętych w tym właśnie państwie. W obu wariantach podatek od dochodu jest uiszczany w drugim państwie na zasadzie redukcji podatku obowiązującego w państwie macierzystym, a zatem nie zwiększa się ogólnych obciążeń podatkowych. Umowy międzynarodowe nie posługują się jedną tylko metodą, lecz często przyjmują rozwiązania mieszane (kompromisowe). Nierzadkie są ustalenia tego rodzaju, że w odniesieniu do pewnych dochodów stosuje się ograniczone zwolnienie podatkowe, a co do innych dochodów podlegających opodatkowaniu w państwie, z którego pochodzą, stosuje się potrącenia w pobieranym podatku.

Niezwykle ważne w związku z powyższym jest zagadnienie zapewnienia równości traktowania. Dlatego wszystkie umowy międzynarodowe przewidują odpowiednie dyrektywy w zakresie obowiązywania zasady równego traktowania (czasami nazywanej „zasadą niedyskryminacji”). Obowiązywanie tej zasady przewidują wszystkie umowy (art. 24 umów z Austrią, Belgią, Danią, Finlandią, Francją, Hiszpanią, Japonią i Wielką Brytanią, art. 25 umów z Holandią i Norwegią, art. 23 umowy z Pakistanem, art. 22 umowy z Tajlandią, art. 21 umowy z USA). Istotą tej za-

sady stanowi gwarancja równości podatkowego traktowania obywateli (umawiających się państw i niezależnie od ich miejsca stałego zamieszkania) w drugim państwie, które nie będzie inne lub bardziej uciążliwe od tego, jakiemu są lub mogą być poddani obywatele tego drugiego państwa znajdujący się w takiej sytuacji. Zasada równego traktowania (niedyskryminacji) odnosi się do osób fizycznych i rozciągnięta jest również na osoby prawne. Przyjęcie zasady równego traktowania nie oznacza koncesji na rzecz wielu rozstrzygnięć nie wiążących się bezpośrednio z przedmiotem unormowania. Strony umów często m.in. zastrzegają, że nie będą przyznawać szczególnych ulg podatkowych obywatelom drugiego państwa ze względu na stan rodzinny tych osób czy szczególny charakter działalności tych przedsiębiorstw, mimo że ulgi takie przyznaje się obywatelom własnego państwa. Podobnie przewiduje się prawo obliczania długów przy określaniu majątku przedsiębiorstwa na takich samych warunkach, jakby były one zaciągnięte wobec osoby zamieszkującej lub mającej siedzibę w pierwszym państwie.

V. Ocena wpływu międzynarodowych umów podatkowych na polski system prawa podatkowego, a pośrednio zwłaszcza na odpowiedzialność karną skarbową obywatela polskiego, wymaga rozważenia kilku szczegółowych zagadnień. Wcześniej jednak trzeba zaznaczyć, że odrębnej analizy wymaga problem mocy obowiązującej umów międzynarodowych w stosunkach wewnętrznych państwa.¹⁴

Sygnalizując sporność oraz rangę i wielostronność tej problematyki,¹⁵ należy w tym miejscu wyrazić opinię, że umowa międzynarodowa, której PRL jest stroną, ma moc ustawy po dokonaniu jej ratyfikacji i promulgacji, przez co staje się ona częścią polskiego porządku prawnego. Z drugiej jednak strony trzeba zaznaczyć, że międzynarodowe umowy podatkowe ograniczają stosowanie wewnętrznych przepisów prawa podatkowego i ograniczają prerogatywy państwa do obciążania podatkiem osób, które podlegają mu na mocy umowy wewnętrznego systemu prawa. Chodzi w szczególności o to, że takie właśnie zawężenie stosowania polskich przepisów prawa podatkowego oddziałuje pośrednio na karalność zawinionego naruszenia tych przepisów, uznawanego za wykroczenie lub przestępstwo podatkowe.

Kolizja przepisów podatkowych w skali międzynarodowej powstaje ze względu na to, że każde państwo nakłada podatki na

¹⁴ F. Prusak: Umowy międzynarodowe PRL o pomocy prawnej w sprawach karnych, „Droit Polonais Contemporain” 1984, nr 3-4, s. 43-62.

¹⁵ Między innymi K. Skubiszewski: Stosowanie i przestrzeganie prawa międzynarodowego w państwie, PIP 1984 Nr 8, s. 18-25; S. Rozmaryn: Skuteczność umów międzynarodowych PRL w stosunkach wewnętrznych, PIP 1982 Nr 12; A. Klafkowski: Umowa międzynarodowa a ustawa, RPEIS 1965 nr 4, s. 1-18.

dochody osób fizycznych, zamieszkujących lub tylko czasowo przebywających na jego terytorium, niezależnie od tego, czy źródło dochodu znajduje się na własnym terytorium czy też za granicą.¹⁶ Nie rozstrzygnięta normatywnie kolizja przepisów podatkowych różnych państw komplikuje — oczywiście — sprawę osobistej odpowiedzialności podatkowej obywatela oraz związanej z tym w określonych wypadkach odpowiedzialności karnej skarbowej.

Roszczenia podatkowe państw mogą być realizowane przez stosowanie podatków w nieograniczonym zakresie obowiązku podatkowego albo przez ograniczenie tego obowiązku lub też rezygnację z roszczeń tego rodzaju albo przez różnego rodzaju (częściowe lub całkowite) zrzeczenie się, nie wyłączając zwolnień, ryczałtów i potrąceń. Na gruncie polskiego prawa podatkowego w każdym razie powstaje wiele szczegółowych problemów, których rozwiązanie nie pozostaje bez wpływu na ustalenie istnienia i zakresu odpowiedzialności karnej skarbowej.

Wpływ umów międzynarodowych o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu jest różny. Wyróżnić należy przede wszystkim sytuacje, kiedy między określonymi państwami zawarto umowę międzynarodową, oraz sytuację, kiedy państwa te nie są związane umową. Trzeba wyraźnie stwierdzić, że obowiązki podatkowe obywateli polskich określają przepisy wewnętrzne prawa podatkowego, aczkolwiek dodatkowo sprawę wykonania tych obowiązków ze względu na stosunki zagraniczne regulują umowy międzynarodowe. Zawinione naruszenie przepisów wprowadzających obowiązki podatkowe rodzi odpowiedzialność karną skarbową. Komplikacje powstają tutaj w sferze ustalenia znamion (podmiotowych i przedmiotowych) czynu zabronionego ze względu na konieczność ustalenia istnienia obowiązku podatkowego w kontekście dyspozycji porozumienia międzynarodowego. Istnienie umowy międzynarodowej o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu zawsze wymaga konkretnego rozwiązania w aspekcie oceny istnienia naruszanego obowiązku podatkowego i związanej z tym świadomości bezprawności czynu. Ważnym zagadnieniem jest zresztą to, czy nieświadome uchybienie odpowiedniemu obowiązkowi można uznać za zawiniony błąd prawny i jakie formy może on przybrać. Obywatele PRL zatrudnieni za granicą lub uzyskujący dochody z innych zagranicznych źródeł i majątku mają obowiązek uiszczenia stosownych podatków. Obowiązek ten oraz związane z tym możliwości podwójnego opodatkowania (w Polsce —

¹⁶ J. Głuchowski: *Prawnomiędzynarodowe stosunki finansowe państw socjalistycznych*, Warszawa — Poznań — Toruń 1984, s. 75—96; tegoż: *Problemy opodatkowania w stosunkach z zagranicą* (w:) *Prawo podatkowe*, Toruń 1983, UMK, s. 128—138; tegoż: *Międzynarodowe umowy w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu*, PiP 1983 Nr 2.

według zasady domicylu, a w państwie uzyskiwania dochodu — według zasady terytorialności) kształtuje się różnie w zależności od istnienia umowy międzynarodowej i jej szczegółowych postanowień. Jeżeli zawarta jest umowa międzynarodowa, to właśnie ona określa realizację stosownego obowiązku. Mogą tutaj wchodzić w rachubę reguły: uiszczenia podatku jedynie w miejscu zamieszkania bądź też uiszczenia podatku według zasady domicylu lub zasady terytorialności, przyjmując właściwą metodę zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu (ograniczone zwolnienie, ograniczone zaliczenie, obie formy w zależności od rodzaju dochodów itd.). Jeżeli natomiast Polska nie zawarła umowy międzynarodowej albo zachodzi brak zwyczaju międzynarodowego czy wzajemności w kwestii ewentualnego zwolnienia od obowiązku podatkowego, to wtedy obywatel PRL jest zobowiązany do jego uiszczenia w Polsce. W zależności od przepisów obowiązujących w kraju uzyskiwania dochodu może on być zobowiązany także do uiszczenia podatku również w tym kraju. W każdym razie z pragmatycznego punktu widzenia wydaje się rzeczą pożądaną, żeby — ze względu na potrzebę uniknięcia nieporozumienia czy w ogóle usunięcia ewentualnych wątpliwości — preferować rozwiązanie na rzecz zgłoszenia właściwemu organowi istnienia obowiązku podatkowego w razie uzyskiwania dochodów pochodzących z zagranicy. Tego rodzaju zgłoszenia podatkowe szczególnie ważne jest dla osoby, na której ciąży obowiązek podatkowy. Stwarza ono podwójną sytuację gwarancyjną: z jednej strony istnieje możliwość zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu, z drugiej zaś eliminuje się niebezpieczeństwo naruszenia przepisów podatkowych i związane z tym pociągnięcia do odpowiedzialności karnej skarbowej.

Podsumowując dotychczasowe rozważania, wypada sformułować następującą tezę. Istnienie międzynarodowej umowy podatkowej rozstrzyga kwestię realizacji obowiązku podatkowego oraz przesądza tym samym pozostałe kwestie. Natomiast brak tego rodzaju uregulowania i brak wzajemności oznacza, że jest sprawą otwartą realizowanie obowiązku podatkowego w obu państwach, co praktycznie oznacza, iż uiszczenie podatku w obcym kraju nie zwalnia z obowiązku podatkowego w Polsce, a to w następstwie — przy zawinionym naruszeniu właściwych przepisów podatkowych — może wyzwolić ewentualność oceny sprawy w ramach odpowiedzialności karnej skarbowej.

Wykaz aktów normatywnych

I. Wielostronne porozumienia międzynarodowe:

1. Porozumienie o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodów i majątku osób fizycznych, sporządzone w Miskolcu dnia 27 maja 1977 r. (Dz.U. z 1979 r. nr 10, poz. 66 i 67).

2. Porozumienie o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodów i majątku osób prawnych, sporządzone w Ulan Bator dnia 18 maja 1978 r. (Dz.U. z 1979 r. Nr 10, poz. 68 i 69).

II. Dwustronne umowy międzynarodowe:

1. AUSTRIA

Umowa w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku, Wiedeń 2.X.1974 r., Rat. i wdr.: Dz.U. z 1978 r. Nr 24, poz. 129 i 130.

2. BELGIA

Umowa o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieżeniu uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, Bruksela 14.IX.1978 r., Rat. i wdr.: Dz.U. z 1978 r. Nr 24, poz. 109 i 110.

3. CZECHOSŁOWACJA

Umowa w sprawie zapobieżenia podwójnym opodatkowaniom w dziedzinie bezpośrednich podatków państwowych, Warszawa 23.IV.1925 r., Rat.: Dz.U. z 1925 r. Nr 88, poz. 610, T. i wdr.: Dz.U. z 1926 r. Nr 14, poz. 82 i 83.

Umowa w sprawie zapobieżenia dwukrotnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków spadkowych, Warszawa 23.IV.1925 r., Rat.: Dz.U. z 1925 r. Nr 89, poz. 621, T. i wdr.: Dz.U. z 1926 r. Nr 13, poz. 78 i 79.

4. DANIA

Umowa w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku, Kopenhaga 6.IV.1978 r., Rat. i wdr.: Dz.U. z 1979 r. Nr 5, poz. 24 i 25.

5. FINLANDIA

Umowa w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku, Helsinki 26.X.1977 r., Rat. i wdr.: Dz.U. z 1979 r. Nr 12, poz. 84 i 85.

6. FRANCJA

Umowa w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku, Warszawa 20.VI.1975 r., T. i wdr.: Dz.U. z 1977 r. Nr 1, poz. 5 i 6.

7. HISZPANIA

Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, podpisana w Madrycie dnia 15.XI.1979 r., Dz.U. z 1979 r. Nr 17, poz. 127 i 216.

8. HOLANDIA

Umowa o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieżeniu uchylania się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, Warszawa 20.IX.1979 r., Dz.U. z 1980 r. Nr 31, poz. 168 i 169.

9. JAPONIA

Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Tokio dnia 20.II.1980 r., Dz.U. z 1983 r. Nr 12, poz. 60 i 61.

10. MALEZJA

Umowa o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieżeniu uchylania się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, Warszawa 16.IX.1977 r. Rat. i wdr.: Dz.U. z 1979 r. Nr 10, poz. 62 i 63.

11. NORWEGIA

Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania i zapobieżeniu uchylania się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, Oslo 24.V.1977 r., Rat. i wdr.: Dz.U. z 1979 r. Nr 27, poz. 157 i 158.

12. PAKISTAN

Umowa o zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu dochodów, Warszawa 25.X.1974 r., Rat. i wdr.: Dz.U. z 1976 r. Nr 9, poz. 47 i 48.

13. RFN

Umowa w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku, Warszawa, 18.XII.1972 r., Rat. i wdr.: Dz.U. z 1975 r. Nr 31, poz. 163 i 164. Protokół do umowy — 24.X.1979 r., Dz.U. z 1982 r. Nr 1 poz. 1,

14. SZWECJA

Umowa w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku, Sztokholm. 5.VI.1975 r., Rat. i wdr.: Dz.U. z 1977 r. Nr 13 poz. 51 i 52.

15. TAJLANDIA

Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Bangkoku dnia 8.XII.1978 r., Dz.U. z 1983 r. Nr 37, poz. 170 i 171.

16. USA

Umowa o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieżeniu uchylania się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, Waszyngton 8.X.1974 r., Rat. i wdr.: Dz.U. z 1976 r. Nr 31, poz. 178 i 179.

17. WĘGRY

Konwencja w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu spadków, Warszawa 12.V.1928 r., Rat.: Dz.U. z 1931 r. Nr 37, poz. 276, poz. 276, Wdr.: Dz.U. z 1931 r. Nr 75, poz. 602 i 603. Konwencja w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków bezpośrednich, Warszawa 22.V.1928 r., Rat.: Dz.U. z 1931 r. Nr 37, poz. 297; wdr.: Dz.U. z 1931 r. Nr 75, poz. 604 i 605.

18. WIELKA BRYTANIA

Umowa w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i zysków majątkowych, Londyn 16.XII.1976 r., Rat. i wdr.: Dz.U. z 1978 r. Nr 7, poz. 20 i 21.

19. WŁOCHY

Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania przychodów pozostających z wykonywania żeglugi morskiej i powietrznej, Rzym 9.XI.1973 r., Rat. i wdr.: Dz.U. z 1977 r. Nr 9 poz. 37 i 38; Rzym 21.V.1985 r., Rat. 12.III. 1986 r. (nie publ.).

20. JUGOSŁAWIA

Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodów i majątku, Warszawa 10.I.1985 r., Rat. i wdr.: Dz.U. z 1976 r. Nr 20 poz. 102.

Appendix. Podpisano, ale nie opublikowano umów z następującymi państwami: Sri Lanka 28.IV.1980 r. (ratyfik. 3.XII.1981 r.); Szwajcaria (13.V.1961); Chiny (22.I.1977 r.); Grecja (21.I.1964 r.).