

Hanna Litwińczuk¹

Konstytucyjna zasada pierwszeństwa umowy międzynarodowej przed prawem krajowym w praktyce stosowania prawa podatkowego. Wybrane problemy

Streszczenie

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawierają ustalenia umawiających się państw dotyczące alokacji praw do opodatkowania poszczególnych rodzajów dochodów, tj. czy prawo to przysługuje jednemu, czy obu państwom. W tym drugim przypadku dochodzi do podwójnego opodatkowania, którego wyeliminowanie jest podstawowym celem umów, ale nie jedynym – obecnie podkreśla się ich rolę w przeciwdziałaniu unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania. Cechą umów podatkowych jako źródła prawa jest to, że nie tworzą one praw do opodatkowania, a jedynie ograniczają prawa do opodatkowania umawiających się państw. Zgodnie z polskim porządkiem prawnym wynikającym z art. 91 ust. 2 Konstytucji RP umowa międzynarodowa ratyfikowana za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową. Nie zawsze jednak rozstrzygnięcie, czy doszło do kolizji normy międzynarodowej i normy krajowej, jest oczywiste, o czym świadczą kontrowersje związane z pozbawieniem podatników korzyści umownych na podstawie krajowych norm przeciwko unikaniu opodatkowania. W praktyce zdarzają się jednak sytuacje bardziej oczywiste, gdy normy krajowej nie da się pogodzić z umową, chociażby z tego powodu, że nie została ona jeszcze dostosowana do wcześniej zmienionego Modelu Konwencji OECD. Zastosowanie takiej normy krajowej nie może prowadzić do pozbawienia podatnika korzyści wynikającej z treści obowiązującej umowy.

65

Słowa kluczowe: umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, Model Konwencji OECD, konstytucja, *treaty override*, nadużycie umowy, korzyść umowna

Abstract

Conventions for elimination of double taxation contain arrangements of the contracting states regarding the allocation of the taxation rights of particular types of

¹ Hanna Litwińczuk – profesor doktor habilitowana, Uniwersytet Warszawski, Wydział Prawa i Administracji, <http://orcid.org/0000-0002-8092-4152>

income, i.e. whether one or both states are entitled to this right. In the latter case, double taxation occurs, the elimination of which is the primary objective of the conventions, but not the only one, their role in counteracting tax avoidance and evasion is now underlined. A feature of the tax treaties as a source of law is that they do not create taxation rights, but only restrict the taxing rights of the contracting states. According to the Polish legal order resulting from Art. 91(2) of the Constitution of the Republic of Poland, an international agreement ratified with prior consent expressed in an act takes precedence over the act, if the act cannot be reconciled with the agreement. However, the decision whether there has been a conflict of an international norm and a domestic norm is not always obvious, as evidenced by the controversy related to the depriving taxpayers of treaty benefits on the basis of domestic anti-avoidance norms. In practice, however, there are more obvious situations, when a domestic regulation cannot be reconciled with the treaty regulation, if only because it has not yet been adapted to the previously amended OECD Model Convention. The application of such a domestic rule may not deprive the taxpayer of the treaty benefit derived from the content of the treaty in force.

Keywords: convention for the elimination of double taxation, OECD Model Tax Convention, constitution, treaty override, treaty abuse, treaty benefit

1. Istota umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania jako źródła prawa

66

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania są umowami międzynarodowymi, w przeważającej mierze o charakterze bilateralnym. W związku z tym, że państwa w swoim prawie wewnętrznym regulują zarówno zakres swojej jurysdykcji źródła, jak i rezydencji, podatnicy, którzy wejdą w zakres jurysdykcji co najmniej dwóch państw, mogą doświadczyć podwójnego opodatkowania na skutek spełnienia ustawowych kryteriów rezydencji podatkowej w obu tych państwach lub też poddania ich dochodów zagranicznych opodatkowaniu zarówno w państwie źródła, jak i państwie rezydencji. Dlatego też państwa umawiają się między sobą, według jakich kryteriów będą rozstrzygać konflikt podwójnej rezydencji wynikający z ich prawa wewnętrznego, tj. któremu z nich należy przyznać prawo do opodatkowania dochodu podatnika, pochodzącego zarówno ze źródeł krajowych, jak i zagranicznych. Ponadto w odniesieniu do poszczególnych kategorii dochodów uzyskanych przez podatnika objętego zakresem podmiotowym umowy określają swoje prawa do opodatkowania. Mogą ustalić, że prawo do opodatkowania danego dochodu (np. z dywidend, odsetek, działalności gospodarczej, stosunku pracy) zostanie przyznane tylko jednemu z nich lub zgodzić się,

że dochód ten zostanie opodatkowany w obu państwach. Takie ustalenia umowne określane są jako **alokacja praw do opodatkowania**, a normy je wyrażające jako **normy dystrybtywne (rozdzielające)**. Wyeliminowanie podwójnego opodatkowania jest wprawdzie podstawowym celem tych umów, ale nie jedynym, zwłaszcza obecnie podkreśla się ich rolę w przeciwdziałaniu unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania. Ich celem jest także zapobieganie dyskryminacyjnemu traktowaniu, chociaż w zakresie ograniczonym do pewnych szczególnych sytuacji².

Bilateralne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oparte są na modelach opracowanych przez organizacje międzynarodowe, a jeśli chodzi o polskie umowy, to opierają się one na modelu konwencji opracowanym przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju – OECD (dalej: Model Konwencji OECD)³. Znaczenie Modelu Konwencji OECD polega przede wszystkim na tym, że ułatwia dwustronne negocjacje pomiędzy członkami OECD, towarzyszące zawarciu lub rewizji umowy, gdyż praktycznie sprowadzają się one tylko do tych kwestii, które umawiające się państwa chciałyby uregulować odmiennie niż w modelu. W znacznym zakresie przyjmują one jednak brzmienie postanowień Modelu Konwencji OECD. Ponadto istotną korzyścią są także jednolite zasady interpretacji zawarte w komentarzach do poszczególnych artykułów. Należy podkreślić jednak, że Model Konwencji OECD nie jest źródłem prawa, są nim wyłącznie prawidłowo wprowadzone do porządku prawnego umowy podatkowe. Rozstrzygnięcie sprawy podatkowej na podstawie treści postanowienia Modelu Konwencji OECD, którego dana umowa nie powiela, jest oczywistym rozstrzygnięciem *contra legem*.

Cechą umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jako źródła międzynarodowego prawa podatkowego jest to, że nie tworzą one praw do opodatkowania. Umowy jedynie ograniczają prawa do opodatkowania umawiających się państw w zakresie, w jakim państwa te same się na to zgodziły. Innymi słowy, mogą one jedynie polepszyć sytuację podatnika przez przyznanie mu korzyści wynikającej z umowy (np. niższej niż stawka krajowa stawki podatku u źródła, zwolnienia od opodatkowania w państwie rezydencji dochodu opodatkowanego w państwie źródła), ale nie mogą nałożyć na niego obciążenia, które nie wynika z prawa krajowego lub jest wyższe niż w prawie krajowym. Podatki mogą być jedynie nakładane przez ustawodawcę krajowego,

² H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020, s. 31–32.

³ OECD, *Model Tax Convention Income and on Capital Condensed Version 2017*, Paris 2017. Jest to najnowsza wersja Modelu Konwencji OECD.

gdyż prawo to stanowi nieodłączną część suwerenności państwowej⁴. Procedura, w wyniku której umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania staje się częścią krajowego porządku prawnego, zależy od rozwiązań zawartych w konstytucji każdego państwa (ewentualnie w prawie odpowiadającym randze konstytucji). W literaturze wyróżnia się trzy typy systemów konstytucyjnych, w zależności od zaangażowania parlamentu w tę procedurę, co później też decyduje o randze umów w stosunku do prawa krajowego⁵. Polska należy do tej grupy, w której zaangażowanie parlamentu jest największe. Źródłami prawa są jedynie ratyfikowane umowy międzynarodowe, z tym że jeśli umowa dotyczy spraw uregulowanych w ustawie lub w których Konstytucja wymaga ustawy (a do takich należą sprawy podatkowe), ratyfikacja wymaga uprzedniej zgody wyrażonej w ustawie (art. 87 i 89 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r.⁶). Mimo że umowa wiąże państwa, wywiera **bezpośredni skutek dla podatników**, którzy mogą domagać się przyznania im korzyści umownych zawartych w postanowieniach umowy. Artykuł 91 Konstytucji RP stanowi, że ratyfikowana umowa międzynarodowa, po jej ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej, **stanowi część krajowego porządku prawnego i jest bezpośrednio stosowana**, chyba że jej stosowanie jest uzależnione od wydania ustawy. Tak więc w przypadku umów o unikaniu podwójnego opodatkowania są one bezpośrednio stosowane dopiero po spełnieniu uprzedniego warunku aprobaty ustawowej.

68

2. Relacja między umową o unikaniu podwójnego opodatkowania a prawem krajowym.

Pojęcie *treaty override*

Ogólną zasadą, która podkreślana jest jednoznacznie w literaturze, jest pierwszeństwo prawa międzynarodowego, w tym umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, przed prawem krajowym⁷. Naruszenie tej

⁴ C. Finnerty, P. Merks, M. Petriccione, R. Russo, *Fundamental of International Tax Planning*, Amsterdam 2007, s. 13; L. Oats, A. Miller, E. Mulligan, *Principle of international taxation*, London 2017, s. 158.

⁵ P.R. de Sousa, *Tax treaty override*, [w:] M. Schiller, P. Weninger (red.), *Fundamental issues and practical Problems in tax treaty interpretation*, Vienna 2008, s. 244–245.

⁶ Dz.U. Nr 78, poz. 483.

⁷ L. Oats, A. Miller, E. Mulligan, *Principle...*, s. 145; C. Finnerty, P. Merks, M. Petriccione, R. Russo, *Fundamental...*, s. 13; T. Rupp, J.-T. Knies, J.-P. Ott, T. Faust, M. Hull, *Internationales Steuerrecht*, Stuttgart 2018, s. 195.

zasady jest pogwałceniem zasady *pacta sunt servanda* wyrażonej w art. 26 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów, sporządzonej w Wiedniu 23 maja 1969 r.⁸ Jednakże taka sytuacja nie prowadzi automatycznie do nieważności prawa krajowego. Każde państwo, korzystając ze swej suwerenności, może decydować, czy prawo krajowe sprzeczne z umową międzynarodową będzie stosowane, czy nie. Ważność prawa krajowego naruszającego prawo traktatowe wynika z uregulowań konstytucyjnych każdego państwa⁹. Są zarówno państwa, w których zasada pierwszeństwa umów międzynarodowych w stosunku do prawa krajowego została podniesiona do rangi zasady konstytucyjnej oraz państwa, które stosują tę zasadę jako niepisaną zasadę konstytucyjną wywołującą taki sam skutek, jak i państwa, które w ogóle nie mają takiej zasady i stosują ogólne reguły kolizyjne przyjęte w prawie (np. *lex posteriori derogat legi priori*), których skutkiem może być uchylenie normy traktatowej przez normę krajową¹⁰. Polska należy do pierwszej grupy państw, gdyż zgodnie z art. 91 ust. 2 Konstytucji RP umowa międzynarodowa ratyfikowana za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową. Ograniczenie lub uchylenie korzyści przyznanych podatnikom na mocy umowy poprzez uchwalenie późniejszych przepisów krajowych byłoby w świetle powołanego przepisu sprzeczne z Konstytucją. Należy także podkreślić, że niezależnie od wyrażenia tej zasady bezpośrednio w Konstytucji, w polskich ustawach o podatkach dochodowych często pojawia się zastrzeżenie, że dany przepis regulujący międzynarodowy stan faktyczny stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska¹¹. Oznacza to, że jeżeli umowa stanowi inaczej niż przepis krajowy, zastosowanie ma postanowienie umowy. W krajach, które kierują się czasową regułą kolizyjną (np. USA), możliwość uchylenia postanowień umowy poprzez wydanie późniejszych, sprzecznych z nią przepisów krajowych wydaje się akceptowalną praktyką. Podobnie w Wielkiej Brytanii doktryna suwerenności parlamentarnej (*doctrine of parliamentary sovereignty*) zezwala parlamentowi na uchwalanie ustaw, które w prawie krajowym mają pierwszeństwo

⁸ Dz.U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439.

⁹ A. Rust, *Germany: Consequences of a treaty override*, [w:] *Tax treaty case law around the globe* 2017, Vienna 2018, s. 5.

¹⁰ P.R de Sousa, *Tax...*, s. 246.

¹¹ Na przykład art. 21 ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2023 r., poz. 2805 ze zm. – dalej: u.p.d.o.p.) i art. 4a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r., poz. 2647 ze zm. – dalej: u.p.d.o.f.).

przed umowami międzynarodowymi¹². Warto dodać, że także w Niemczech, które należą do państw o kontynentalnym systemie prawa, nie obowiązuje zasada przyznawania pierwszeństwa umowom międzynarodowym, a w orzecznictwie niemieckim wprost stwierdza się, że umowy takie, jako część krajowego porządku prawnego, są równe rangą z ustawami zwykłymi i podlegają ogólnym, przyjętym w prawie czasowym regułom kolizyjnym¹³. Zasadniczo jednak w państwach systemu kontynentalnego znacznie częściej pierwszeństwo prawa traktatowego przed prawem krajowym jest prawnie gwarantowane¹⁴.

Skala rozbieżności pomiędzy państwami w przedmiocie zagwarantowania pierwszeństwa umowy przed prawem krajowym lub jego braku skłoniła Komitet Spraw Podatkowych OECD do sporządzenia już w 1989 r. raportu dotyczącego *treaty override*¹⁵. Zgodnie z definicją zamieszczoną w raporcie *treaty override* jest to **uchwalenie przepisów krajowych, które, zgodnie z intencją ustawodawcy, powodują skutki pozostające w jawnej sprzeczności z obowiązkami wynikającymi z umowy**¹⁶. Skutki te mogą polegać na tym, że podatnicy zostają na podstawie prawa krajowego pozbawieni jednej lub więcej korzyści, jakie przyznaje im umowa.

70

W raporcie tym wyróżnia się zarówno umyślne działanie ustawodawcy krajowego, powodujące naruszenie umowy, które jest niewątpliwie zaprzeczeniem wynikającej z konwencji wiedeńskiej zasady dobrej wiary, jak i działanie nieumyślne, gdy ma miejsce uchwalenie przepisów krajowych, których niezamierzonym (ubocznym) skutkiem jest naruszenie postanowień umowy. W tym ostatnim przypadku państwo działające w dobrej wierze powinno zmienić lub uchylić przedmiotowe przepisy. W pierwszym zaś przypadku w relacjach między umawiającymi się państwami państwo poszkodowane może wypowiedzieć umowę, poddać się postępowaniu arbitrażowemu lub wnieść skargę do Międzynarodowego Trybunału Sprawiedliwości. Jak wskazano wyżej, mimo że umowa wiąże państwa, wywiera **bezpośredni skutek dla podatników**. Podatnik może także skorzystać z procedur

¹² A. Rust, *Germany...*, s. 5.

¹³ T. Rupp, J.-T. Knies, J.-P. Ott, T. Faust, M. Hull, *Internationales...*, s. 195–201; A. Rust, *Germany...*, s. 7; D. Jakubowska, *Klauzule treaty overrides w literaturze i judykaturze niemieckiej*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 10.

¹⁴ *Ibidem*.

¹⁵ OECD Committee on Fiscal Affairs, *Report on Tax Treaty Override*, Paris 1989; P.R. de Sousa, *Tax...*, s. 243.

¹⁶ *Ibidem*, s. 248.

krajowych lub międzynarodowych, jeżeli na skutek *treaty override* został opodatkowany niezgodnie z umową.

Należy jednak podkreślić, że nie zawsze możliwe jest jednoznaczne stwierdzenie, że doszło do *treaty override*. Dalej rozważone zostaną przypadki problematyczne oraz te, co do których nie ma wątpliwości, jeśli chodzi o zastosowanie normy krajowej sprzecznej z normą umowną.

3. Stosowanie norm krajowych do przeciwdziałania nadużyciu umów jako potencjalna przyczyna *treaty override*. Stanowisko zawarte w komentarzu do Modelu Konwencji OECD

Najczęściej problem *treaty override* jest rozstrzygany w kontekście konkretnej umowy zawartej przez dane państwo i konkretnej normy krajowej zawartej w porządku prawnym danego państwa, co do której zachodzi podejrzenie, że może naruszać postanowienie umowy. Jednak niektóre przypadki zaczęły pojawiać się w praktyce podatkowej państw OECD na tyle często, że stały się przedmiotem wykładni zawartej w komentarzu do Modelu Konwencji OECD. Chodzi o przypadki nadużycia umów, którym przeciwdziałano poprzez stosowanie norm krajowych, zarówno ogólnej normy przeciwko unikaniu opodatkowania, jak i norm szczególnych, np. dotyczących zagranicznych jednostek kontrolowanych. Miało to miejsce w sytuacjach, gdy sama umowa nie zawierała środków antyabuzyjnych i niezastosowanie norm krajowych spowodowałoby przyznanie korzyści umownej podatnikowi, który uzyskał ją na skutek nadużycia umowy. Innymi słowy, korzyść umowna jest odbierana podatnikowi w wyniku zastosowania prawa krajowego, a nie postanowień umowy. Sytuacje te będą występować coraz rzadziej, z uwagi na to, że do umów zgłoszonych do Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzonej w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r. (dalej: Konwencja MLI)¹⁷ i zmienionych przez tę konwencję wprowadzono umowne środki antyabuzyjne, co powoduje, że w przypadku

¹⁷ Została ratyfikowana przez Polskę ustawą z dnia 29 września 2017 o ratyfikacji Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku,

nadużycia takich umów nie ma już potrzeby sięgania po normy krajowe. Jednak jeżeli wystąpi potrzeba zastosowania takich środków, warto wskazać na zawarte w komentarzu stanowisko w tej kwestii. Zgodnie z nim w większości przypadków nie dojdzie do konfliktu normy krajowej i umownej, jeśli odmowa zastosowania korzyści umownej na podstawie krajowej normy ogólnej lub szczególnej przeciwko unikaniu opodatkowania zostanie zastosowana w tych samych okolicznościach, w których korzyści umowne byłyby odmówione na podstawie art. 29 ust. 9 Modelu Konwencji OECD (przepis ten wprowadza umowną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, zwaną *Principal Purpose Test*), lub w przypadku umowy, która nie zawiera tego postanowienia, zgodnie z zasadą nadrzędną wykładni umów, sformułowaną w pkt 61 komentarza do art. 1 Modelu Konwencji OECD¹⁸. Zasada ta stanowi, że korzyści umowne nie powinny być przyznane, jeśli podstawowym celem transakcji lub struktury jest zapewnienie korzystniejszej sytuacji podatkowej, a uzyskanie tego korzystniejszego traktowania w takich okolicznościach byłoby sprzeczne z przedmiotem i celem odnośnych postanowień umowy. Konkludując, stanowisko komentarza jest wyraźnie przychylne praktyce stosowania antyabuzyjnych norm krajowych na gruncie umów i stwierdza, że w większości sytuacji nie dojdzie do konfliktu norm krajowych z normami umownymi, jeżeli zastosowanie normy krajowej przed normą międzynarodową będzie miało silne uzasadnienie w postaci przeciwdziałania nadużywaniu postanowień umów¹⁹.

sporządzonej w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r. (Dz.U. poz. 2104); weszła w życie 1 lipca 2018 r.

¹⁸ Komentarz do art. 1 w pkt 61 Modelu Konwencji OECD wyjaśnia ponadto, że usprawiedliwiona jest odmowa korzyści umownych podatnikowi, który uzyskał je w wyniku transakcji lub uzgodnień mających na celu uniknięcie opodatkowania.

¹⁹ Szerzej na ten temat por. H. Litwińczuk, *Pierwszeństwo prawa międzynarodowego przed prawem krajowym a problem stosowania norm krajowych do przeciwdziałania nadużyciu umów*, [w:] J. Głuchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Tom I. Księga jubileuszowa dedykowana profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, Warszawa 2019, s. 268–271 oraz H. Litwińczuk, *Międzynarodowe...*, s. 473.

4. Wcześniejsza implementacja założeń nowej polityki OECD do prawa krajowego w porównaniu z umowami jako potencjalna przyczyna *treaty override*

Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju dostosowuje swoją politykę podatkową do aktualnych tendencji i potrzeb, co wyraża się w sprawach najistotniejszych opracowaniem stosownego raportu oraz wprowadzeniem zmian do Modelu Konwencji OECD i komentarzy. Przedmiotem raportów OECD są różne kontrowersyjne zagadnienia, które mają istotne znaczenie dla praktyki traktatowej i chociaż nie mają one wiążącego charakteru, to jednak są pożytecznym źródłem informacji na temat przyczyn zmian Modelu Konwencji OECD i komentarzy. Do najbardziej znanych raportów OECD należą: *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administration*, *The application of the OECD Model Tax Convention to partnerships* i *Attribution of profits to permanent establishment*. Jeśli chodzi o ostatni z wymienionych raportów, to miał on wpływ na zmiany w Modelu Konwencji OECD (wersja z 2010 r.) w art. 7, dotyczącym przypisania zysków do zakładu. Podstawową zmianą, jaka nastąpiła w 2010 r., jeżeli chodzi o koncepcję przypisania zysków do zakładu, jest zastosowanie podejścia funkcjonalnie odrębnej jednostki (*Functionally Separate Entity Approach*), zwanego także autoryzowanym podejściem OECD (*Authorised OECD Approach* – dalej: AOA). Zastąpiło ono podejście określane jako *Relevant Business Activity Approach*, które stanowiło standard dla przypisania zysków do zakładu w Modelu Konwencji OECD i komentarzu przed 2010 r.²⁰ Jak wskazuje praktyka międzynarodowa, administracje podatkowe w państwach, które implementowały do prawa krajowego AOA, często dokonują rozszerzającej wykładni wymogów dotyczących przypisania zysku do zakładu w umowach opartych na Modelu Konwencji OECD z 2008 r. i wersjach wcześniejszych, w ten sposób, że interpretują je w świetle koncepcji zawartej w Modelu Konwencji OECD z 2010 r. lub przepisów krajowych opartych na tej ostatniej. Świadczą o tym orzeczenia zagranicznych sądów, które rozstrzygają spory pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi pojawiające się na gruncie wykładni art. 7 ust. 2 umów podatkowych zawartych w latach siedemdziesiątych, u podstaw których leżała jeszcze poprzednia koncepcja zakładu jako odrębnej jednostki o ograniczonej

73

²⁰ P.K. Kepper, *Die Implementierung des Authorised OECD Approach im nationalen Recht*, Hamburg 2017.

niezależności, a organ podatkowy stosował na podstawie przepisów krajowych retroaktywnie koncepcję AOA, która zakłada nieograniczoną niezależność zakładu i przypisanie mu funkcji, aktywów i ryzyka²¹. W literaturze można znaleźć opracowania prawnoporównawcze dotyczące implementacji AOA do prawa krajowego, które wskazują na rozbieżność pomiędzy nową koncepcją przypisania zysków do zakładu, wypracowaną przez OECD i znajdującą odzwierciedlenie w prawie krajowym, a treścią umów zawartych wiele lat temu. Polska wprowadziła zmiany dotyczące przypisania zysku do zakładu w 2019 r. wraz ze zmianami regulacji dotyczącymi cen transferowych i podmiotów powiązanych. Nowe regulacje krajowe traktują zakład nie jako część przedsiębiorstwa macierzystego, lecz jako odrębną jednostkę, której nadany jest status osoby. Nie jest natomiast istotne, czy regulacje te wiernie odzwierciedlają AOA, czy też w rozwiązaniach szczegółowych odbiegają od nich. Ocena prawidłowości przypisania zysku do zakładu nie może być bowiem oceniana w kontekście zgodności przepisów krajowych z Modelem Konwencji OECD, ale w kontekście zgodności z treścią konkretnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Jeżeli dana umowa podatkowa nie została zmieniona zgodnie z AOA i zawiera wersję art. 7 sprzed 2010 r., to zastosowanie nowego prawa krajowego bardziej lub mniej zbliżonego do AOA, a sprzecznego z treścią odpowiedniego postanowienia umowy, będzie stanowiło *treaty override*. Jeżeli natomiast dana umowa została zmieniona i zawiera nową treść art. 7 zgodną z AOA, to zastosowanie normy krajowej, która nie dałaby się pogodzić ze zmienioną umową także byłoby naruszeniem konstytucyjnego zakazu *treaty override*. Jedynym słusznym podejściem jest stosowanie w sytuacji przypisania zysków do zakładu przez organy podatkowe i sądy wykładni zgodnej z prawem międzynarodowym, która polega na takiej interpretacji przepisów krajowych, aby rezultaty wykładni nie prowadziły do zastosowania normy prawa krajowego sprzecznej z normą prawa międzynarodowego. Oznacza to – w sytuacji wyboru – odrzucenie hipotez interpretacyjnych charakteryzujących się taką sprzecznością²². Nie oznacza to natomiast, że do przypisania zysku do zakładu nie należy stosować przepisów krajowych, lecz w sytuacji gdy przepisów tych nie da się pogodzić z umową, czyli gdy konsekwencją ich zastosowania będzie odebranie podatnikowi korzyści umownej, pierwszeństwo należy przyznać umowie. Optymalnym rozwiązaniem byłaby zmiana polegająca na wprowadzeniu do polskich umów bilateralnych art. 7

²¹ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe...*, s. 239–240.

²² B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 103.

w brzmieniu Modelu Konwencji OECD z 2010 r. Obecnie jedynie polsko-holenderska umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania została zmieniona protokołem i zawiera już nową wersję przypisania zysków do zakładu, zgodną z AOA²³. Interpretacja pozostałych umów powinna być dokonywana z poszanowaniem konstytucyjnej zasady pierwszeństwa umowy międzynarodowej przed ustawą krajową²⁴.

5. Konkluzje

Zgodnie z polskim porządkiem prawnym wynikającym z art. 91 ust. 2 Konstytucji RP umowa międzynarodowa ratyfikowana za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową. Dlatego też organy podatkowe i sądy przy stosowaniu wykładni prawa krajowego regulującego międzynarodowe stany faktyczne objęte umową powinny tę zasadę respektować. Nie zawsze jednak rozstrzygnięcie, czy doszło do kolizji normy międzynarodowej i normy krajowej jest oczywiste, o czym świadczą kontrowersje związane z odbieraniem podatnikom korzyści umownych na podstawie krajowych norm przeciwko unikaniu opodatkowania. W praktyce zdarzają się jednak sytuacje bardziej oczywiste, gdy normy krajowej, nawet zgodnej z postanowieniami Modelu Konwencji OECD, nie da się pogodzić z umową, chociażby z tego powodu, że nie została ona jeszcze dostosowana do wcześniej zmienionego modelu. Zastosowanie takiej normy krajowej nie może prowadzić do pozbawienia podatnika korzyści wynikającej z treści obowiązującej umowy.

75

Bibliografia

Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008.
Finnerty C., Merks P., Petriccione M., Russo R., *Fundamental of International Tax Planning*, Amsterdam 2007.

²³ Protokół zmieniający umowę został opublikowany w Dz.U. z 2022 r., poz. 906 i wszedł w życie 1 stycznia 2023 r.

²⁴ Szerzej na ten temat: H. Litwińczuk, *Wpływ regulacji krajowych o cenach transferowych na ustalanie zysku zagranicznego zakładu*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 11.

- Jakubowska D., *Klauzule treaty overrides w literaturze i judykaturze niemieckiej*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 10.
- Kepper P.K., *Die Implementierung des Authorised OECD Approach im nationalen Recht*, Hamburg 2017.
- Litwińczuk H., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020.
- Litwińczuk H., *Pierwszeństwo prawa międzynarodowego przed prawem krajowym a problem stosowania norm krajowych do przeciwdziałania nadużyciu umów*, [w:] J. Głuchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Tom I. Księga jubileuszowa dedykowana profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, Warszawa 2019.
- Litwińczuk H., *Wpływ regulacji krajowych o cenach transferowych na ustalanie zysku zagranicznego zakładu*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 11.
- Oats L., Miller A., Mulligan E., *Principle of international taxation*, London 2017.
- OECD Committee on Fiscal Affairs, *Report on Tax Treaty Override*, Paris 1989.
- OECD, *Model Tax Convention Income and on Capital Condensed Version 2017*, Paris 2017.
- Rupp T., Knies J.-T., Ott J.-P., Faust T., Hull M., *Internationales Steuerrecht*, Stuttgart 2018.
- Rust A., *Germany: Consequences of a treaty override*, [w:] *Tax treaty case law around the globe 2017*, Vienna 2018.
- Sousa P.R. de, *Tax treaty override*, [w:] M. Schiller, P. Weninger (red.), *Fundamental issues and practical Problems in tax treaty interpretation*, Vienna 2008.