

Włodzimierz Nykiel¹
Ziemowit Kukulski²

Prawo podatnika do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem a prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy podatkowej

Streszczenie

Niniejsze opracowanie dotyczy relacji między wynikającym z bilateralnych umów podatkowych prawem podatnika do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem a prawem do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy, tj. prawa krajowego umawiających się państw. Analiza genezy, pojęcia, klasyfikacji oraz środków ochrony praw podatnika pozwala postawić tezę, iż prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy jest podstawowym prawem podatnika, co prowokuje pytania dotyczące powiązań tego prawa z prawem do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem. Z rozważań zawartych w opracowaniu wnioskować można, że prawo do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem stanowi konieczną konsekwencję prawa do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy, co wynika zarówno z miejsca bilateralnych umów podatkowych w hierarchii źródeł prawa powszechnie obowiązującego, ich celu podstawowego, jak i charakteru prawnego zawartych w nich norm rozdzielających rozszczenia podatkowe między umawiające się państwa. Prowadzi to do konstatacji, że wysokość podatku, a co za tym idzie – prawo podatnika do zapłaty jednej i jedynej kwoty podatku w przypadku transgranicznych transakcji, są determinowane zarówno przez prawo krajowe, jak i bilateralne umowy podatkowe.

77

Słowa kluczowe: prawa podatnika, prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy, ochrona przed podwójnym opodatkowaniem, bilateralne umowy podatkowe

¹ Włodzimierz Nykiel – profesor doktor habilitowany, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Podatkowego, Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych UŁ, <http://orcid.org/0000-0003-1617-0621>

² Ziemowit Kukulski – doktor habilitowany, profesor UŁ, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Podatkowego, Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych UŁ, <http://orcid.org/0000-0003-2843-8170>

Abstract

The article deals with the relationship between the taxpayer's right to protection against double taxation resulting from bilateral tax treaties and the right to pay tax in the amount specified by the statute, i.e., the domestic tax law of the contracting states. The analysis of the genesis, concept, classification and means of protection of taxpayer's rights allows to put forward the thesis that the right to pay tax in the amount specified by the statute is the basic right of the taxpayer which rises questions concerning the relationship between this right and the right to protection against double taxation. The considerations in the article show that the right to protection against double taxation is a necessary consequence of the right to pay tax in the amount specified by the statute which results both from the place of bilateral tax treaties in the hierarchy of universally binding sources of law, their main purpose and the legal nature of the norms allocating taxing rights contained therein between contracting states. This leads to the conclusion that the amount of tax, and thus the taxpayer's right to pay one and only amount of tax in case of cross-border transactions, is determined both by domestic tax law provisions and by bilateral tax agreements.

Keywords: taxpayer's rights, right to pay tax in the amount specified by the statute, protection against double taxation, bilateral tax treaties

I

W wyniku nałożenia podatku przez ustawę dochodzi do powstania obowiązku zapłaty owego podatku przez podatnika na rzecz państwa lub samorządu terytorialnego. Obowiązek ten ogranicza prawo własności i prawo do wolności podatnika. Temu obowiązkowi i związanemu z nim uprawnieniu organu podatkowego towarzyszy wiązka różnych uprawnień i obowiązków obu stron stosunku podatkowoprawnego. Nie ulega wątpliwości, że bardzo ważne z punktu widzenia właściwego funkcjonowania mechanizmów podatkowych są w tym zakresie prawa podatnika. Prawa te, zaliczane do praw człowieka, ograniczają władztwo państwa, zmierzając do *sui generis* równowagi między potrzebami dochodowymi państwa a prawami jednostki³. Prawa podatnika mają zróżnicowany charakter i postać. Ich ochrona także przybiera różne formy i działa w rozmaity sposób⁴.

³ D. Bentley, *Taxpayers' Rights. Theory, Origin and Implementation*, Alphen aan den Rijn 2007, s. 56.

⁴ *Ibidem*, s. 107 i nast.; B. Brzeziński, *Taxpayers' Rights: Some Theoretical Issues*, [w:] W. Nykiel, M. Sek (red.), *Protection of Taxpayer's Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective*, Warszawa 2009, s. 21 i nast.

Prawa podatnika zawarte są w wielu aktach prawnych, począwszy od europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzonej w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmienionej Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełnionej Protokołem nr 2⁵, umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, prawa Unii Europejskiej, w tym Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej⁶, poprzez konstytucje poszczególnych państw, aż po ustawy należące do ogólnego i szczegółowego prawa podatkowego. Można więc stwierdzić, że prawa podatnika ujęte są w podstawowych aktach prawnych odnoszących się do praw człowieka oraz w prawie podatkowym *sensu stricto*. W wielu państwach uznano, że w celu poprawy sytuacji prawnej podatnika i zapewnienia lepszej ochrony jego praw należy uchwalić odrębną ustawę dotyczącą praw podatnika lub opracować odrębny dokument niemający waloru aktu normatywnego. Te ustawy i dokumenty niemające charakteru aktu normatywnego często są nazywane kartami praw podatnika⁷.

Duncan Bentley dzieli prawa podatnika na pierwotne (podstawowe) i wtórne. Do pierwotnych praw podatnika zalicza między innymi: prawo do zapłaty nie większej niż prawidłowo obliczona kwota podatku i prawo do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem (prawo do tego, by nie być podwójnie opodatkowanym)⁸.

Inną klasyfikację proponuje B. Brzeziński. Jest ona zbudowana „poprzez rozróżnienie praw podatnika od jego uprawnień”⁹. „Do tych pierwszych (tj. praw podatnika) zaliczyć by można ogólne postulaty wobec systemu podatkowego, generalizacje – takie, których realizacja oceniana jest dodatnio z punktu widzenia praw jednostki w jej relacjach z administracją podatkową, czy szerzej – z państwem”¹⁰. Do „[...] uprawnień należałoby natomiast zaliczyć takie sytuacje, w których

⁵ Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm.

⁶ 2007/C 303/01, Dz.U. UE. C. z 2007 r. Nr 303, s. 1.

⁷ P. Baker, *Taxpayers' Charters and a Taxpayers' Charter for Europe*, [w:] W. Nykiel, M. Sęk (red.), *Protection of Taxpayer's Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective*, Warszawa 2009, s. 130. Zob. też M. Sęk, *Karta Praw Podatnika w polskim systemie podatkowym w świetle doświadczeń zagranicznych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1, s. 71 i nast.; W. Nykiel, M. Sęk, *Karta praw podatnika – potrzebny instrument ochrony praw polskiego podatnika*, [w:] P. Borszowski, K. Kopyściańska, M. Kopyściański, W. Srokosz, P. Zawadzka (red.), *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Wiesławowi Miemiec*, Warszawa 2020, s. 466 i nast.

⁸ D. Bentley, *Taxpayers' Rights...*, s. 216 i nast.

⁹ B. Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, nr 1, s. 31.

¹⁰ *Ibidem*.

podatnik dysponuje środkami prawnymi, umożliwiającymi bądź to korektę wadliwych z prawnego punktu widzenia działań administracji podatkowej, bądź to polepszenie sytuacji własnej [...]”¹¹.

Kolejny podział praw podatnika, jaki można zaproponować, nawiązuje do zakresu podmiotowego tych praw. Sprowadza się on do rozróżnienia praw, które mają zastosowanie wyłącznie do podatników, a ujęte są w prawie podatkowym¹², i praw, które przysługują wielu podmiotom, w tym także podatnikom, ujętych w różnych aktach prawnych prawa krajowego i międzynarodowego dotyczących w pierwszym rzędzie praw człowieka.

Analizując problematykę praw podatnika, pamiętać należy o środkach ochrony tych praw. Jednym z najważniejszych praw podatnika jest prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy podatkowej. Prawu temu towarzyszą środki ochrony, którymi są prawa do rzetelnego postępowania podatkowego i sądowego. Jak widać, środkami zabezpieczającymi prawa podatnika są również jego (inne) prawa¹³.

II

80

Prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy podatkowej należy do najważniejszych praw podatnika. W Polsce zawarte zostało ono w art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹⁴, który głosi: „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Wskazuje się, że przepis ten „[...] określa obowiązek utrzymywania Rzeczypospolitej, a więc obowiązek zapewnienia jej możliwości suwerennego funkcjonowania i wypełniania zadań dla dobra wspólnego”¹⁵. Podkreślić jednakże należy, iż zwrot „określonych w ustawie” oznacza, że podatnik jest obowiązany do zapłacenia prawidłowo obliczonej kwoty podatku, która nie jest niższa niż wynikająca z ustawy, ale i nie wyższa.

Racjonalny ustawodawca, szanując prawo podatnika do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy podatkowej, powinien

¹¹ *Ibidem*, s. 32.

¹² Na temat tej grupy praw por. A. Leszczyńska, *Prawa podatnika i ich ochrona*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 516.

¹³ *Ibidem*, s. 513 i nast.

¹⁴ Dz.U. Nr 78, poz. 483.

¹⁵ T. Dębowska-Romanowska, T. Nowak, *Komentarz do art. 84*, [w:] M. Safian, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz. Art. 1–86*, Warszawa 2016, s. 1879.

wyposażyć go w instrumenty, które będą służyły realizacji tego prawa, umożliwiały podatnikowi skorzystanie z niego. Takimi instrumentami są prawa podatnika do korekty złożonych deklaracji i do zwrotu nadpłaty. Prawa te są naturalną konsekwencją prawa podatnika do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy i umożliwiają rzeczywiste korzystanie z tego prawa. Trudno sobie nawet wyobrazić prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy, bez prawa do korekty deklaracji i prawa do zwrotu nadpłaty.

Prawo do zapłaty podatku w prawidłowej wysokości wynikającej z ustawy odgrywa dużą rolę w praktyce i ma wielkie znaczenie dla podatników. Olbrzymia liczba sporów podatników z organami podatkowymi odnosi się w istocie do tego prawa. W związku z tym duże znaczenie mają środki jego ochrony, którymi są: prawo do zainicjowania kontroli instancyjnej i sądowej odnoszących się do podatnika rozstrzygnięć oraz prawo do rzetelnego postępowania administracyjnego i sądowego w sprawach podatkowych.

Już *prima facie* widać, że wskazane wyżej prawa podatnika są silnie ze sobą powiązane pod względem funkcjonalnym.

Na tle wyżej przedstawionych uwag dotyczących powiązań między różnymi prawami podatnika rodzi się pytanie odnoszące się do prawa do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem, jego natury i ewentualnych powiązań z prawem do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy oraz pytanie, czy prawo do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem można uznać za konieczną konsekwencję prawa do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy. Wszak to drugie prawo jest prawem do jednokrotnej zapłaty podatku. A może prawo do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem, ze względu na swoją genezę i uwarunkowania, nie ma bądź ma jedynie niewielkie powiązania z prawem do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy? Problematyce tej poświęcona będzie następna część niniejszego opracowania.

III

Podstawowym prawem podatnika, jakie można wywieść ze wzorowanych na Konwencji Modelowej OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku¹⁶ (dalej: KM OECD) oraz Konwencji Modelowej ONZ

¹⁶ A. Cracea (red.), *OECD Model Tax Convention on Income and Capital. Condensed version – 2017 and Key Tax Features of Member Countries*, Amsterdam 2018, s. 25–51.

w sprawie unikania podwójnego opodatkowania między państwami rozwiniętymi a rozwijającymi się¹⁷ (dalej: KM ONZ) bilateralnych umów podatkowych, jest prawo do korzyści traktatowych¹⁸. Składa się na nie wiele praw zarówno o charakterze materialnoprawnym, jak i proceduralnym. Do pierwszej kategorii zaliczyć należy przede wszystkim prawo do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem w sensie prawnym dochodu i majątku oraz prawo do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem w sensie ekonomicznym w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych¹⁹. Do drugiej zaś należą m.in. prawa przysługujące podatnikom w ramach regulowanej w art. 25 KM OECD i art. 25A oraz art. 25B KM ONZ procedury wzajemnego porozumiewania się, a także prawa przysługujące podatnikom w ramach procedur związanych z wymianą informacji w sprawach podatkowych, o której mowa w art. 26 KM OECD i art. 26 KM ONZ²⁰. Prawo do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem, zwłaszcza w sensie prawnym, jest konsekwencją fundamentalnej zasady międzynarodowego prawa podatkowego, jaką jest zasada jednokrotności podatku²¹. Zasada ta postuluje, by dochód z transgranicznej transakcji był opodatkowany tylko raz, co wyklucza zarówno podwójne opodatkowanie, jak i zaniżone opodatkowanie lub podwójne nieopodatkowanie²². Jednokrotność opodatkowania wyrażona jest wprost w tytule i preambule do bilateralnej umowy podatkowej²³. Tym samym stanowi ona jeden z podstawowych celów takiej umowy.

Wzajemne powiązania pomiędzy wynikającym z bilateralnych umów podatkowych prawem do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem a prawem do zapłaty podatku w wysokości wynikającej

¹⁷ United Nations, Department of Economic & Social Affairs, *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update*, New York 2017, s. 3–56, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (dostęp: 11.11.2021).

¹⁸ Z. Kukulski, *Prawa podatnika w Modelu Konwencji OECD, Modelu Konwencji ONZ i w bilateralnych umowach podatkowych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania*, [w:] A. Franczak (red.), *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Warszawa 2021, s. 169.

¹⁹ *Ibidem*, s. 170.

²⁰ *Ibidem*, s. 171.

²¹ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020, s. 32–34.

²² *Ibidem*, s. 32. Por. Z. Kukulski, *Artykuł 6 Konwencji Wielostronnej jako dyrektywa wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania*, [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, Warszawa 2019, s. 510–511.

²³ *Ibidem*, s. 510–511.

z ustawy, a więc prawa krajowego umawiających się państw, wynikają wprost z miejsca bilateralnych umów podatkowych w hierarchii źródeł prawa oraz właśnie z ich celu podstawowego, który materializuje się w postaci norm rozdzielających roszczenia podatkowe między umawiające się państwa w odniesieniu do poszczególnych kategorii dochodu i majątku oraz norm rozwiązujących konflikt podwójnej rezydencji podatkowej podatnika.

Status bilateralnej umowy podatkowej w systemie źródeł prawa powszechnie obowiązującego zależy od rozwiązań konstytucyjnych obowiązujących w umawiających się państwach. W Polsce, której system źródeł prawa zaliczany jest do monistycznych, kwestia ta regulowana jest w art. 87 ust. 1 oraz w art. 90 ust. 1 Konstytucji RP²⁴. Z przepisów tych wynika, że ratyfikowane umowy międzynarodowe, do których zaliczyć należy zarówno bilateralne, jak i multilateralne umowy podatkowe, których stroną jest nasz kraj, są źródłami prawa powszechnie obowiązującego. Stają się one, zgodnie z art. 91 Konstytucji RP, częścią krajowego porządku prawnego i są bezpośrednio stosowane, chyba że ich stosowanie uzależnione jest od ustawy²⁵. W przypadku kolizji norm wynikających z bilateralnej umowy podatkowej i prawa krajowego pierwszeństwo zastosowania ma, zgodnie z art. 91 ust. 2 i 3 Konstytucji RP, bilateralna umowa podatkowa. Nie oznacza to, że bilateralna umowa podatkowa może kreować obowiązek podatkowy w rozumieniu

²⁴ I. Wrońska, *Skutek krajowy prawa międzynarodowego w polskim porządku prawnym na przykładzie stosowania instrumentów międzynarodowej ochrony praw człowieka*, <https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/8258/1/Umiędzynarodowienie%20krajowego%20obrotu%20prawnego%20II.%20Iwona%20Wrońska.pdf> (dostęp: 11.11.2021).

²⁵ W przypadku bilateralnych umów podatkowych w grę wchodzić tu mogą te ich uregulowania, które nie mają charakteru norm samowystępujących. Do tej kategorii zaliczyć należy w pierwszej kolejności wzorowany na art. 9 KM OECD i KM ONZ „Przedsiębiorstwa powiązane” oraz na art. 29 KM OECD i KM ONZ „Uprawnienie do korzyści” tych umów. Artykuł 9 KM OECD i art. 9 KM ONZ kreują bowiem prawo umawiającego się państwa do dokonania korekty pierwotnej oraz obowiązek dokonania przez drugie umawiające się państwo korekty odpowiadającej, której zadaniem jest ochrona podatnika przed podwójnym opodatkowaniem w sensie ekonomicznym. Materializacja tego prawa wymaga istnienia podstawy prawnej w prawie krajowym umawiających się państw. Podobnie jest w przypadku traktatowej klauzuli ogólnej ograniczającej korzyści traktatowe, stosowanej w przypadkach unikania bądź uchylania się czy podwójnego nieopodatkowania, a także nabywania korzyści traktatowych przez podmioty nieuprawnione, o której mowa w art. 29 KM OECD i art. 29 KM ONZ. Jej stosowanie, zwłaszcza gdy przybiera ona postać klauzuli typu testu celu podstawowego transakcji (*Principal Purpose Test Rule* – *PPT Rule*), wymaga istnienia odpowiednich narzędzi w prawie krajowym umawiających się państw.

art. 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa²⁶. Obowiązek ten może, zgodnie z art. 217 w zw. z art. 84 Konstytucji RP, wynikać jedynie z ustawy, a więc z norm prawa krajowego. *A priori* wydawać się może zatem, że wysokość podatku, a co za tym idzie – prawo podatnika do zapłaty jednej i jedynej kwoty podatku, determinowane są tylko przez prawo krajowe umawiających się państw. Nakładanie podatków, w tym kształtowanie elementów konstrukcyjnych podatku, jest bowiem atrybutem samoistnego, suwerennego i pierwotnego władztwa podatkowego każdego państwa. Tym samym bilateralna umowa podatkowa nie może prowadzić do nałożenia lub zwiększenia ciężaru podatkowego w sposób wiążący dla podatnika, gdyż granice ingerencji państwa w wolności i prawa obywatela – podatnika są i mogą być wyznaczane wyłącznie regulacją prawa wewnętrznego, tj. w drodze ustawy²⁷. Ograniczenie to dotyczy, naszym zdaniem, jedynie procesu kreowania (nakładania) obowiązku podatkowego oraz jego jakościowych (kwalitatywnych) elementów konstrukcji – tj. podmiotu i przedmiotu podatku, nie zaś elementów ilościowych (kwantytatywnych), w tym zwłaszcza wysokości podatku. Teza ta wynika z celów bilateralnej umowy podatkowej i jest konsekwencją charakteru prawnego i natury zawartych w niej norm rozdzielających roszczenia podatkowe między umawiające się państwa.

Podstawowym, choć nie jedynym celem bilateralnej umowy podatkowej jest eliminacja podwójnego opodatkowania dochodu i majątku w zakresie podatków objętych jej przedmiotowym zakresem (art. 2 KM OECD i art. 2 KM ONZ). Cel ten, o czym była mowa, jest wyrażony *expressis verbis* w tytule samej umowy oraz obecnie w preambule do niej²⁸. Podwójne opodatkowanie, zwłaszcza podwójne opodatkowanie w sensie prawnym, jest wpisane w konstrukcję podatków dochodowych (zasada rezydencji i zasada źródła) oraz niektórych podatków majątkowych (np. podatku od spadków i darowizn). Współcześnie jawi się ono jako istotna przeszkoda zarówno dla podatników uczestniczących w transgranicznych transakcjach, jak i samych zainteresowanych państw. Środkami służącymi eliminacji negatywnych skutków podwójnego opodatkowania są z jednej strony środki unilateralne (tj. normy prawa krajowego poszczególnych państw służące jego eliminacji), jak i bilateralne (tj. bilateralne umowy podatkowe) czy rzadziej

²⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.

²⁷ T. Nowak, *Konstytucja i Ordynacja podatkowa jako instrumenty zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego*, Warszawa 2019, s. 17.

²⁸ Z. Kukulski, *Artykuł 6...*, s. 510–511.

multilateralne (tj. wielostronne umowy podatkowe). Normy służące eliminacji podwójnego opodatkowania zawarte w bilateralnych umowach podatkowych mają charakter norm rozdzielających roszczenia podatkowe między umawiające się państwa w odniesieniu do poszczególnych kategorii dochodu (majątku) – są to tzw. normy dystrybtywne²⁹. Za ich pomocą umawiające się państwa dokonują alokacji prawa do opodatkowania, co z kolei prowadzi do samoograniczenia, a niekiedy do całkowitego zrzeczenia się ich samoistnego, suwerennego i pierwotnego władztwa podatkowego w odniesieniu do osób, których dana bilateralna umowa podatkowa dotyczy (art. 1 KM OECD i art. 1 KM ONZ) oraz podatków objętych ich przedmiotowym zakresem (art. 2 KM OECD i art. 2 KM ONZ). Tym samym bilateralne umowy podatkowe modyfikują niektóre ilościowe, tj. kwantytatywne elementy konstrukcji podatków, wpływające na wysokość podatku do zapłaty przez podatnika.

Alokacja prawa do opodatkowania, czyli samoograniczenie samoistnego, suwerennego i pierwotnego władztwa podatkowego państwa na gruncie bilateralnej umowy podatkowej, może przybrać jedną z czterech postaci³⁰:

- 1) normy zastrzegającej wyłączne prawo do opodatkowania danej kategorii dochodu (majątku) państwu rezydencji podatnika (*exclusive residence-state taxation*);
- 2) normy uprawniającej państwo źródła do nieograniczonego opodatkowania danego dochodu lub majątku (*unlimited source-state taxation*);
- 3) normy przyznającej ograniczone prawo do opodatkowania danego dochodu lub (rzadziej) majątku państwu źródła (*limited source-state taxation*);
- 4) normy zastrzegającej (rzadko) wyłączne prawo do opodatkowania danego dochodu lub majątku państwu jego źródła (położenia).

Podobną rolę w omawianym zakresie odgrywają zawarte w art. 4 ust. 2 i ust. 3 KM OECD i odpowiednio w art. 4 ust. 2 i ust. 3 KM ONZ regulacje pozwalające rozwiązać problem podwójnej rezydencji podatkowej osób fizycznych i pozostałych podatników.

Samoograniczenie władztwa podatkowego umawiającego się państwa w bilateralnej umowie podatkowej, determinujące wysokość podatku, najlepiej obrazuje funkcjonowanie normy przyznającej ograniczone prawo do opodatkowania danej kategorii dochodu, rzadziej

²⁹ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 38.

³⁰ Z. Kukulski, *Prawa podatnika...*, s. 173.

majątku państwu jego źródła (położenia). Tego rodzaju rozwiązanie problemu podwójnego opodatkowania rekomendowane jest m.in. przez art. 10 KM OECD i art. 10 KM ONZ w odniesieniu do dywidend, art. 11 KM OECD i art. 11 KM ONZ w odniesieniu do odsetek, art. 12 KM ONZ w odniesieniu do należności licencyjnych oraz art. 12A KM ONZ w odniesieniu do należności za usługi techniczne. Zawarte w tych artykułach uregulowania nakazują umawiającemu się państwu, w tym przypadku państwu źródła, ograniczenie wysokości podatku pobranego od dywidend, odsetek, należności licencyjnych oraz należności z tytułu świadczenia usług technicznych. Świadczy o tym użyty na gruncie omawianych przepisów zwrot „podatek nie może przekroczyć określonego w umowie % kwoty dochodu brutto”. W praktyce oznacza to, że w miejsce stawki wynikającej z przepisów krajowego prawa podatkowego państwa źródła stosuje się wprost stawkę przewidzianą w bilateralnej umowie podatkowej, o ile stawka podatku wynikająca z prawa wewnętrznego państwa źródła jest wyższa od stawki przewidzianej w umowie. Obowiązywanie tego rodzaju normy rozdzielającej rozszczenia podatkowe między umawiające się państwa w zawartej przez te państwa bilateralnej umowie podatkowej rodzi dla podatnika prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z tej umowy i jest tożsame z jego prawem do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem na zasadach przewidzianych w tej umowie. Potwierdzenie tej tezy znaleźć można także w brzmieniu wielu przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³¹ oraz ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³², regulujących wysokość stawki podatku u źródła od niektórych kategorii dochodów (przychodów). Jako przykład wskazać można art. 30a u.p.d.o.f. Z przepisu tego wynika, że wysokość stawki zryczałtowanego podatku np. od dywidend, odsetek czy należności licencyjnych w Polsce zależy od postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest nasz kraj. Jednakże zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub niepobranie (niezapłacenie) podatku zgodnie z taką umową jest możliwe pod warunkiem udokumentowania do celów podatkowych miejsca zamieszkania podatnika uzyskanym od niego certyfikatem rezydencji. Podobnie na gruncie art. 22a w zw. z art. 22b u.p.d.o.p. stawka podatku u źródła od dywidend, odsetek i należności licencyjnych w Polsce może zostać zmodyfikowana z poszanowaniem bilateralnych umów

³¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1128 ze zm. – dalej: u.p.d.o.f.

³² Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1800 ze zm. – dalej: u.p.d.o.p.

podatkowych, o ile zawierają one odpowiednik art. 26 KM OECD/ art. 26 KM ONZ – tj. podstawę prawną do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego innego niż Polska państwa, w którym podatnik ma swoją siedzibę lub w którym dochód został uzyskany.

Analogicznie wpływ na wysokość podatku, a tym samym na jego jedną i jedyną kwotę, ma całkowite zrzeczenie się prawa do opodatkowania danej kategorii dochodu przez umawiające się państwo, czyli zastosowanie normy zastrzegającej wyłączne prawo do opodatkowania danej kategorii dochodu (majątku) państwu rezydencji podatnika albo normy alokującej wyłączne prawo do opodatkowania danego dochodu lub majątku na rzecz państwa jego źródła (położenia). Dla podatnika oznaczać to będzie, że wysokość podatku – zgodnie z zasadą jednokrotności opodatkowania – będzie determinowana tylko przez prawo wewnętrzne państwa jego rezydencji lub prawo wewnętrzne państwa źródła. W tym drugim przypadku wysokość podatku w państwie rezydencji od transgranicznego dochodu (majątku) zależy dodatkowo od stosowanego przez to państwo wariantu metody zwolnienia:

- 1) zwolnienia pełnego – jak ma to miejsce w przypadku podatników podatku dochodowego od osób prawnych na gruncie art. 17 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p. lub
- 2) zwolnienia z zastrzeżeniem progresji (wyłączenie z progresją), zgodnie z art. 27 ust. 8 u.p.d.o.f.

Podobny efekt na wysokość podatku wywiera zastosowanie przewidzianej przez daną umowę normy uprawniającej państwo źródła do nieograniczonego opodatkowania danego dochodu lub majątku. W tym przypadku ostateczna kwota podatku do zapłaty przez podatnika determinowana jest albo przez prawo krajowe państwa źródła dochodu (położenia majątku), jeśli państwo rezydencji decyduje się na zwolnienie pełne tego dochodu, lub zarówno przez prawo krajowe państwa źródła, jak i państwa rezydencji w przypadku, gdy to ostatnie zapobiega podwójnemu opodatkowaniu za pomocą metody zwolnienia z zastrzeżeniem progresji (wyłączenia z progresją) lub metody kredytu podatkowego. W każdym bowiem przypadku przewidziane w umowie unormowania w zakresie metod eliminacji podwójnego opodatkowania są komplementarnym elementem procesu unikania podwójnego opodatkowania, zmierzającym do zapewnienia podatnikowi ochrony przed tym zjawiskiem, co bezpośrednio przekłada się na wysokość podatku, jaką podatnik zobowiązany jest uiścić w państwie swojej rezydencji.

IV

Analiza natury i powiązań prawa do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem z prawem do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy, czyli prawa krajowego, prowadzi do następujących konstatacji. Prawo do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem stanowi konieczną konsekwencję prawa do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy. Wniosek ten płynie zarówno z miejsca bilateralnych umów podatkowych w polskim systemie źródeł prawa powszechnie obowiązującego, jak i podstawowego celu takich umów, jakim jest eliminacja podwójnego opodatkowania. Zawierając bilateralną umowę podatkową, państwo samoogranicza swoje samoistne, suwerenne i pierwotne władztwo podatkowe lub zrzeka się go i zobowiązuje się chronić podatnika przed tym zjawiskiem poprzez respektowanie zasady jednokrotności opodatkowania. Ochrona ta odbywa się poprzez zastosowanie określonej w bilateralnej umowie podatkowej normy rozgraniczającej rozszczenia podatkowe między umawiające się państwa, a także – w przypadku państwa rezydencji podatnika – odpowiedniej metody unikania podwójnego opodatkowania.

88

Normy alokujące prawo do opodatkowania między umawiające się państwa – strony bilateralnej umowy podatkowej determinują zatem wysokość podatku do zapłaty w umawiającym się państwie przez podatnika. Dowodzi to istnienia bezpośredniego związku między prawem do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem a prawem do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy. Dzieje się tak dlatego, że wysokość, a co za tym idzie – prawo podatnika do zapłaty jednej i jedynej kwoty podatku w przypadku transgranicznych stanów podatkowo-prawnych określana jest zarówno przez normy prawa krajowego, jak i bilateralnych umów podatkowych. W przypadku kolizji tych norm pierwszeństwo przyznać należy bilateralnej umowie podatkowej.

Jak wskazano wyżej, prawo do zapłaty podatku w prawidłowej wysokości wynikającej z ustawy odgrywa dużą rolę w praktyce i ma wielkie znaczenie dla podatników. Olbrzymia liczba sporów między podatnikami a administracją podatkową dotyczy określenia prawidłowej wysokości podatku. Na tym tle realizacja prawa do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem prezentuje się w praktyce znacznie lepiej. Praktyka stosowania postanowień bilateralnych umów podatkowych w Polsce dowodzi, że prawo to jest co do zasady respektowane.

Bibliografia

- Baker P., *Taxpayers' Charters and a Taxpayers' Charter for Europe*, [w:] W. Nykiel, M. Sęk (red.), *Protection of Taxpayer's Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective*, Warszawa 2009.
- Bentley D., *Taxpayers' Rights. Theory, Origin and Implementation*, Alphen aan den Rijn 2007.
- Brzeziński B., *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, nr 1.
- Brzeziński B., *Taxpayers' Rights: Some Theoretical Issues*, [w:] W. Nykiel, M. Sęk (red.), *Protection of Taxpayer's Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective*, Warszawa 2009.
- Cracea A. (red.), *OECD Model Tax Convention on Income and Capital. Condensed version – 2017 and Key Tax Features of Member Countries*, Amsterdam 2018.
- Dębowska-Romanowska T., Nowak T., *Komentarz do art. 84*, [w:] M. Safian, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz. Art. 1–86*, Warszawa 2016.
- Kukulski Z., *Artykuł 6 Konwencji Wielostronnej jako dyrektywa wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania*, [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, Warszawa 2019.
- Kukulski Z., *Prawa podatnika w Modelu Konwencji OECD, Modelu Konwencji ONZ i w bilateralnych umowach podatkowych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania*, [w:] A. Franczak (red.), *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Warszawa 2021.
- Leszczyńska A., *Prawa podatnika i ich ochrona*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009.
- Litwińczuk H., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020.
- Nowak T., *Konstytucja i Ordynacja podatkowa jako instrumenty zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego*, Warszawa 2019.
- Nykiel W., Sęk M., *Karta praw podatnika – potrzebny instrument ochrony praw polskiego podatnika*, [w:] P. Borszowski, K. Kopyściańska, M. Kopyściański, W. Srokosz, P. Zawadzka (red.), *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Wiesławowi Miemiec*, Warszawa 2020.
- Sęk M., *Karta Praw Podatnika w polskim systemie podatkowym w świetle doświadczeń zagranicznych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1.
- United Nations, Department of Economic & Social Affairs, *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update*, New York 2017, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (dostęp: 11.11.2021).
- Wrońska I., *Skutek krajowy prawa międzynarodowego w polskim porządku prawnym na przykładzie stosowania instrumentów międzynarodowej ochrony praw człowieka*, <https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/8258/1/Umiędzynarodowienie%20krajowego%20obrotu%20prawnego%20II.%20Iwona%20Wrońska.pdf> (dostęp: 11.11.2021).