



Rocznik 2009

Spis treści:

STUDIA

Adam Bartosiewicz

Stosunek podatkowoprawny na tle konstrukcji prawnej podatku

Adam Kucharski

Podstawowe problemy działania materialnego prawa podatkowego w czasie

ARTYKUŁY

Tomasz Jezierski

Przeniesienie statutowej siedziby spółki europejskiej

Krzysztof Lasiński-Sulecki, Wojciech Morawski

Zakres związania państwa-strony metodą unikania podwójnego opodatkowania przewidzianą w umowie bilateralnej. Przyczynek do dyskusji

Dariusz Strzelec

Postępowanie podatkowe, przepisy proceduralne, stosowanie prawa podatkowego. Zagadnienia pojęciowo-terminologiczne

© Copyright by Katedra Prawa Finansów Publicznych
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu
Polska

Toruń 2009

Rada programowa:

Przewodniczący Rady programowej:

Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński

Członkowie Rady programowej:

Prof. dr hab. Jan Głuchowski

Prof. dr hab. Marek Kalinowski

Prof. dr hab. Włodzimierz Nykiel

Recenzent:

prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski

Redakcja:

Redaktor Naczelny

Dr Agnieszka Olesińska

Sekretarz redakcji:

Dr Ewa Prejs

Kontakt:

Katedra Prawa Finansów Publicznych
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu
ul. Gagarina 15
87-100 Toruń
Polska

tel. +48 56 611 40 86

fax. +48 56 611 40 89

<http://www.trp.umk.pl>
redakcja@trp.umk.pl

Projekt okładki:

Ewa Prejs

ZAKRES ZWIĄZANIA PAŃSTWA- STRONY METODĄ UNIKANIA PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA PRZEWIDZIANĄ W UMOWIE BILATERALNEJ. PRZYCZYNEK DO DYSKUSJI

KRZYSZTOF LASIŃSKI-SULECKI, WOJCIECH MORAWSKI

SPIS TREŚCI

1. Metody unikania podwójnego opodatkowania	167
2. Wykładnia umów międzynarodowych.....	169
3. Cele umów o unikaniu podwójnego opodatkowania	170
4. Umowy wobec kształtu krajowych systemów podatkowych	173
5. Praktyka stosowania umów w wybranych krajach	174
6. Wnioski.....	175

1. METODY UNIKANIA PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA

Przewidziany w szeregu bilateralnych umów międzynarodowych wzorowanych na Modelu Konwencji OECD w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku mechanizm unikania podwójnego opodatkowania może polegać na zastosowaniu jednej z dwóch metod unikania podwójnego opodatkowania⁶⁷⁰.

Pierwsza metoda – wyłączenia – polega na tym, że państwo rezydencji (czyli państwo, w którym dana osoba, z uwagi na posiadanie w nim miejsca zamieszkania, podlega opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia) wyłącza z podstawy

⁶⁷⁰ W niniejszym opracowaniu autorzy odwołują się – dla uproszczenia – do postanowień Modelu Konwencji OECD (polskie wydanie: Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona. Lipiec 2005, tłum. K. Bany, Warszawa 2006), które nie mają waloru normatywnego. Jednak większość polskich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zwiiera postanowienia niemalże identyczne.

opodatkowania dochód osiągnięty za granicą w tzw. państwie źródła. Państwo rezydencji może przy tym – przy obliczaniu podatku od pozostałego dochodu – zastosować stawkę, która byłaby stosowana do całości dochodu (tzw. rzeczywista stopa podatkowa), co ma zapobiec – przynajmniej częściowo – „ucieczce” przed progresją podatkową w sytuacji osiągania dochodów w kilku krajach.

Metoda zaliczenia – zwana też metodą potrącenia lub kredytu podatkowego – polega na tym, że państwo rezydencji zalicza na poczet podatku należnego od całości dochodów podatek, który został zapłacony w państwie źródła od dochodu w nim osiągniętego.

Zastosowanie którejkolwiek z powyższych metod skutkuje stworzeniem określonej sytuacji prawnopodatkowej podatników. Państwa-strony umowy z pewnością tracą – na czas związania umową – możliwość takiego ukształtowania krajowych przepisów prawnych, które przeczyłoby postanowieniom umowy. Pozostawienie państwom-stronom takiej możliwości pozbawiałoby zawieranie umów międzynarodowych jakiegokolwiek sensu tak na płaszczyźnie relacji między państwami, jak i z punktu widzenia bezpośrednio zainteresowanych, tj. podatników.

Próba umiejscowienia umów bilateralnych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w polskim systemie konstytucyjnym prowadzi do stwierdzenia, że są one umowami międzynarodowymi ratyfikowanymi przez Prezydenta RP za zgodą Sejmu. Umowy takie są zatem, w świetle art. 87 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁶⁷¹, źródłami prawa w Polsce. Art. 9 Konstytucji stanowi, że Rzeczpospolita Polska przestrzega wiążącego ją prawa międzynarodowego. Ponadto, zgodnie z art. 91 ust. 2 Konstytucji, umowa międzynarodowa ratyfikowana za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową. Polska nie może zatem jednostronnie, nawet w drodze ustawy, zmienić metody unikania podwójnego opodatkowania przewidzianej w umowie bilateralnej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.

Należy się jednak zastanowić nad tym, czy państwo-strona umowy może jednostronnie, w krajowych przepisach prawnych, wprowadzić dla podatników rozwiązania w zakresie unikania podwójnego opodatkowania bardziej korzystne niż te, które wynikają z umowy.

⁶⁷¹ Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

Problem ten pojawił się w kontekście prac nad tzw. abolicją podatkową⁶⁷². Przyjęte rozwiązanie polega w gruncie rzeczy na przyznaniu podatnikowi prawa do wyboru korzystniejszej metody unikania podwójnego opodatkowania. Formalnie rozwiązanie polega na przyznaniu zwolnienia równego różnicy między podatkiem wyliczonym według metody przewidzianej w umowie a podatkiem wyliczonym według metody korzystniejszej⁶⁷³.

Problem szczegółowo analizowano w ekspertyzach przygotowanych na zlecenie Biura Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu⁶⁷⁴ oraz w literaturze przedmiotu⁶⁷⁵.

2. WYKŁADNIA UMÓW MIĘDZYNARODOWYCH

Wykładnia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania odbywa się na zasadach określonych w konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów sporządzonej w Wiedniu dnia 23 maja 1969 r. (konwencja wiedeńska)⁶⁷⁶. Podstawowa zasada wykładni została wyrażona w jej art. 31 ust. 1 stanowiącym, że traktat należy interpretować w dobrej wierze, zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w nim wyrazom w ich kontekście, oraz w świetle jego przedmiotu i celu. W europejskiej doktrynie prawa podatkowego nie kwestionuje się dopuszczalności stosowania przy wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zasad wykładni skodyfikowanych w powołanej konwencji⁶⁷⁷.

Do konwencji tej raczej nie odwołują się *expressis verbis* polskie sądy, którym przychodzi zająć się wykładnią umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Nie wydaje się jednak, aby sądy negowały zastosowanie metod przewidzianych w konwencji wiedeńskiej do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Składy orzekające polskich sądów niejednokrotnie

⁶⁷² Ustawa z dnia 25 lipca 2008 r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2008 r., Nr 143, poz. 894.

⁶⁷³ Art. 27g ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.

⁶⁷⁴ Opinie na temat charakteru prawnego umów o unikaniu podwójnego opodatkowania przygotowali: B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski (Przed pierwszym czytaniem, Abolicja podatkowa. Druki sejmowe nr 548, 549, 550, czerwiec 2008, s. 9-14); H. Dzwonkowski (Przed pierwszym czytaniem, op. cit., s. 15-20), M. Ślifirczyk (Przed pierwszym czytaniem, op. cit., s. 21-24), zaś na temat zgodności z Konstytucją RP poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – H. Dzwonkowski (Przed pierwszym czytaniem, op. cit., s. 45-46) i E. Gierach (Przed pierwszym czytaniem, op. cit., s. 47-50).

⁶⁷⁵ A. Bartosiewicz i R. Kubacki, *Abolicja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 9 i nast.

⁶⁷⁶ Dz. U. z 1990 r., Nr 74, poz. 439.

⁶⁷⁷ Zob. np. P. Baker, *Double Taxation Conventions and International Tax Law. A Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital of 1992*, London 1994, s. 20 i nast., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, The Hague – London – Boston 1997, s. 35 i nast.

dokonują wykładni postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania z uwzględnieniem ich celu⁶⁷⁸, a nawet parafrazują art. 31 ust. 1 konwencji wiedeńskiej bez jednakże wyraźnego do niego odwołania⁶⁷⁹. Przyczyny takiego stanu rzeczy należy zapewne dopatrywać się w tym, że Polska opublikowała oświadczenie o przystąpieniu do konwencji wiedeńskiej dopiero w Dzienniku Ustaw z dnia 2 listopada 1990 r.⁶⁸⁰, podczas gdy część wiążących Polskę umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania została zawarta przed tą datą. Art. 4 konwencji wiedeńskiej stanowi zaś o tym, że ma ona zastosowanie tylko do traktatów zawartych przez państwa po jej wejściu w życie w stosunku do państw-stron traktatu. Polskie sądy unikają zatem, poprzez wystrzeganie się od wyraźnych odwołań do art. 31 i nast. konwencji wiedeńskiej, sporów co do znaczenia tych postanowień dla wykładni umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawartych przed rokiem 1990. Stosują jednak opisane w konwencji wiedeńskiej metody wykładni traktując je jednak jako swoiste normy zwyczajowe.

3. CELE UMÓW O UNIKANIU PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA

Cel każdej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania wynika wprost z jej tytułu. Jest zatem jasny. Celem tym jest uniknięcie podwójnego opodatkowania jako zjawiska z wielu powodów niekorzystnego. Dodatkowym celem umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania może być zapobieżenie uchylaniu się od opodatkowania.

Osiągnięciu celów umowy służy m.in. mechanizm unikania podwójnego opodatkowania polegający na zastosowaniu bądź to metody zaliczenia, bądź to metody wyłączenia, które to zostały zwięźle scharakteryzowane na wstępie tego opracowania. W literaturze przedmiotu wskazuje się na to, że celem art. 23 A i B Modelu Konwencji OECD (MK OECD) przewidujących zastosowanie rzeczonych metod jest eliminacja podwójnego opodatkowania w państwie

⁶⁷⁸ Np. wyrok NSA z dnia 14 kwietnia 1994 r., SA/Wr 1789/93, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1995, Nr 6, poz. 114; wyrok NSA z dnia 12 lipca 1999 r., I SA/Ka 2472/97, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2000, Nr 3, poz. 103; uchwała Składu Siedmiu Sędziów SN z dnia 13 października 1994 r., AZP 2/94, OSNAP 1994, Nr 4, poz. 42.

⁶⁷⁹ Np. uchwała Składu Siedmiu Sędziów SN z dnia 13 października 1994 r., AZP 2/94, OSNAP 1994, Nr 4, poz. 42. Głosę krytyczną do tej uchwały opublikowali: A. Dębiec i M. Grzybowski, Głosa 1996, Nr 11, s. 11-17.

⁶⁸⁰ Oświadczenie Prezydenta o przystąpieniu nosi datę 27 kwietnia 1990 r.

rezydencji⁶⁸¹. Zastosowanie tego mechanizmu powoduje uniknięcie podwójnego opodatkowania.

Państwa rezydencji są z całą pewnością związane art. 23 A i B MK OECD w takim sensie, że muszą wyeliminować podwójne opodatkowanie. Umowa ma ograniczyć swobodę prawodawcy krajowego państwa rezydencji tak, aby jej cel został osiągnięty. Art. 23 A i B MK OECD nie zmiernają jednak do wyłączenia dopuszczalności zastosowania przez państwo rezydencji krajowych regulacji prawnych korzystniejszych od samej umowy⁶⁸². Innymi słowy – przyznanie przez umowę prawa do opodatkowania danego dochodu danemu państwu, ani nie stanowi samodzielnej podstawy do opodatkowania danego dochodu, ani nie nakazuje państwu wprowadzenia regulacji, które powodowałyby opodatkowanie danego dochodu⁶⁸³. Państwa mogą przecież, na co warto zwrócić uwagę, podjąć działania legislacyjne zmierzające do eliminacji podwójnego opodatkowania nawet w sytuacji, gdy nie są związane żadną umową o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Jeżeli dane państwo chce opodatkować każdy dochód, który może opodatkować na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, to musi wprowadzić odpowiednie postanowienie do swojego prawa krajowego. Przykładem (i to raczej nie mającym charakteru powszechnego) takiej regulacji jest przepis art. 165-bis francuskiego *Code generale des impôts* (Ogólny kodeks podatkowy), zgodnie z którym we Francji podatkowi dochodowemu są poddane wszelkie dochody, których opodatkowanie zostało przyznane Francji przez umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania⁶⁸⁴. *A contrario*, gdyby takiego przepisu nie było we francuskim systemie prawnym, w wypadku milczenia francuskiego prawa w zakresie opodatkowania danego dochodu, który Francja mogłaby opodatkować na podstawie umowy, taki dochód nie byłby opodatkowany.

Trudno byłoby znaleźć racjonalne uzasadnienie dla tego, aby państwo źródła wymagało od państwa rezydencji opodatkowania jakiejś kategorii dochodu. Celem umów o unikaniu

⁶⁸¹ Klaus Vogel *on Double Taxation Conventions*, op. cit., s. 1130 oraz s. 1221 ; zob. też A. Cloer, [w:] *Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Niemcami*, praca zbiorowa pod red. M. Jamrożego i A. Cloera, C. H. Beck, Warszawa 2007, s. 454.

⁶⁸² Klaus Vogel *on Double Taxation Conventions*, op. cit., s. 1174-75.

⁶⁸³ H. Hamaekers, [w:] H. Hamaekers, K. Holmes, J. Głuchowski, T. Kardach, W. Nykiel, *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, Warszawa 2006, s. 56.

⁶⁸⁴ Na podstawie *Code general des impôts* (preface de M. Cozian), LexisNexis Litec 2008.

podwójnego opodatkowania nie jest przecież unikanie podwójnego nieopodatkowania⁶⁸⁵. W literaturze przedmiotu wskazuje się niekiedy na to, że „celem umowy jest zapobieganie potencjalnemu (wirtualnemu) podwójnemu opodatkowaniu poprzez ograniczenie praw do opodatkowania. W rezultacie dla przyznania wyłączenia (zwolnienia) spod opodatkowania nie ma zasadniczo znaczenia to, czy dane państwo skorzysta z przyznanego prawa opodatkowania i faktycznie dochody opodatkuje”⁶⁸⁶. Państwa zawierając umowę kierują się swoimi interesami, które wiążą się z chęcią uniknięcia reperkusji gospodarczych lub społecznych związanych z istnieniem podwójnego opodatkowania. Państwo źródła nie ma jednak zasadniczo interesu w tym, by domagać się opodatkowania danej kategorii dochodów w państwie rezydencji. W przypadku zastosowania metody zaliczenia, państwo źródła może być zniechęcone do stosowania ulg podatkowych wobec podmiotów-rezydentów drugiego umawiającego się państwa, gdyż skutkowałyby one zwiększeniem dochodów podatkowych państwa rezydencji (trudno byłoby jednak odmówić państwu źródła prawa do udzielania takich ulg).

Można by się zastanawiać nad tym, czy udzielanie przez państwo rezydencji korzyści przekraczających te zagwarantowane umową międzynarodową nie nosi znamion szkodliwej konkurencji podatkowej. Państwa częstokroć starają się przyciągnąć inwestorów między innymi poprzez oferowanie im różnorodnych preferencji podatkowych. Pojawia się również pytanie, czy preferencje te mogą być również postrzegane jako zakazana pomoc publiczna w rozumieniu prawa Wspólnoty Europejskiej.

Zasygnalizowane powyżej problemy nie występują na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, gdyż te nie regulują ani kwestii szkodliwej konkurencji podatkowej, ani niedozwolonej pomocy publicznej. Głębsza analiza pojęcia szkodliwej konkurencji podatkowej prowadzi do konstatacji, że występuje ona zasadniczo w sytuacjach związanych z przyciąganiem inwestorów poprzez stosowanie zwolnień podatkowych w państwie źródła. Trudno zatem uznać brak opodatkowania danej kategorii dochodów w państwie rezydencji za pomoc publiczną czy też szkodliwą konkurencję podatkową.

Zupełnie nerelevantny wydaje się drugi z celów umowy – tj. zapobieżenie uchylaniu się od opodatkowania. Odstąpienie przez państwo rezydencji od opodatkowania pewnej kategorii

⁶⁸⁵ Zob. T. Kardach, *Wykładnia umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania – wybrane zagadnienia*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2004, Nr 4, s. 106; zob. też J. Banach, *Polskie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania*, wyd. 2, C. H. Beck, Warszawa 2002, s. 366.

⁶⁸⁶ Zob. A. Cloer, op. cit., s. 455 (uwaga sformułowana w kontekście konkretnej metody unikania opodatkowania).

dochodów nie koliduje w żaden sposób z możliwością osiągnięcia tego celu. Zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania oznacza podejmowanie działań służących zabezpieczeniu interesów finansowych państwa przed działaniami przez nie nieakceptowanymi. W sytuacji, gdy państwo samo rezygnuje z dochodów możliwych do osiągnięcia poprzez mechanizm opodatkowania, nie może być mowy o uchylaniu się od niego przez osoby, które skorzystają z istniejącej możliwości zmniejszenia ciężaru podatkowego.

4. UMOWY WOBEC KSZTAŁTU KRAJOWYCH SYSTEMÓW PODATKOWYCH

Warto podkreślić, że umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie narzucają modelu opodatkowania dochodu, który miałby być stosowany przez państwa-strony umowy. Każde z państw prowadzi samodzielną politykę podatkową. Normy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania służą jedynie określeniu zasad podziału dochodów podatkowych między poszczególne państwa. Nie wydaje się przy tym, że państwo musi opodatkować wszystko to, co ma prawo opodatkować w kontekście postanowień umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Przyjęcie zasady swoistego „obowiązku” nałożenia podatku prowadziłyby do wielu problemów praktycznych. Przykładowo, skoro art. 11 Konwencji z dnia 20 lipca 2006 r. między Rzeczpospolitą Polską a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobieganiu uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od zysków majątkowych (nowa umowa polsko-brytyjska)⁶⁸⁷ przyznaje państwu źródła (założmy, że jest nim Polska) prawo do opodatkowania dochodów z odsetek wypłacanych do innego państwa (założmy, że jest nim Zjednoczone Królestwo), to akceptacja „obowiązku” opodatkowania tych odsetek uniemożliwiłaby np. likwidację tzw. podatku Belki od odsetek wypłacanych nierezydentom. Ponadto, polskie przepisy w tym zakresie, chociaż zgodne z nową umową polsko-brytyjską, mogłyby pozostawać w sprzeczności z Dyrektywą Rady 2003/48/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek⁶⁸⁸. Dyrektywa ta przewiduje opodatkowanie odsetek, co do zasady, w państwie rezydencji ich odbiorcy. W art. 21 nowej umowy polsko-

⁶⁸⁷ Dz. U. z 2006 r. Nr 250, poz. 1840.

⁶⁸⁸ Dz. U. UE, polskie wydanie specjalne, 09/ t. 1, s. 369 i nast. ze zm.

brytyjskiej przyznano natomiast państwu źródła wyłączne prawo do opodatkowania wszystkich dochodów swojego rezydenta, które nie zostały wymienione w artykułach poprzedzających. Nie sposób jednak przyjąć, że takie dochody muszą być opodatkowane i nie można stosować w ich wypadku zwolnień podatkowych. W umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania zawieranych przez Polskę zasadniczo używa się zwrotu, że dany dochód „może być opodatkowany” w danym państwie. Umowy stwarzają więc tylko „uprawnienie” do czerpania dochodów podatkowych z danej kategorii dochodów. Państwa-strony wspólnie zgadzają się na ograniczenie swej swobody kształtowania przepisów prawa podatkowego, aby osiągnąć cel w postaci uniknięcia podwójnego opodatkowania. Uwzględniając rzeczony ograniczenie, państwa-strony przyznają sobie „uprawnienie” do opodatkowania danej kategorii dochodów czy też danej części dochodów. Umowy te nie nakładają jednak na państwa-strony obowiązku opodatkowania określonych kategorii dochodów. Tym bardziej zaś nie są one źródłem obowiązku zapłaty podatku dla samych podatników.

Rozumowanie zaprezentowane powyżej znajduje potwierdzenie w Komentarzu do Modelu Konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku, zgodnie z którym państwo rezydencji musi przyznać zwolnienie niezależnie od tego, czy państwo źródła skorzystało z prawa do opodatkowania⁶⁸⁹.

5. PRAKTYKA STOSOWANIA UMÓW W WYBRANYCH KRAJACH

Warto na problem spojrzeć też przez pryzmat praktyki stosowania umów w innych krajach. Sama praktyka może się okazać oczywiście niezgodna z treścią umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, ale może stanowić pewien argument w rozwiązaniu problemu. Trzeba bowiem pamiętać, że umowy należy interpretować zgodnie z celem zakładanym przez strony umowy. Jeżeli istniałaby praktyka dopuszczania do korzystania przez podatników z rozwiązań korzystniejszych niż przewidziane w umowach, to można byłoby zakładać, że właśnie taka była wola stron umowy.

H. Hamaekers wskazuje, że w Stanach Zjednoczonych obywatel ma prawo zażądać zastosowania w stosunku do niego postawień prawa krajowego, gdy są dla niego korzystniejsze

⁶⁸⁹ Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona, lipiec 2005, tłum. K. Bany, Warszawa 2006, pkt 34 komentarza do art. 23 A i 23 B, s. 277. Por. pkt 35 komentarza.

niż postanowienia umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania⁶⁹⁰. Identyczne poglądy prezentują sądy niemieckie⁶⁹¹.

6. WNIOSKI

Państwo-strona nie jest uprawnione do jednostronnej zmiany metody unikania podwójnego opodatkowania przewidzianej w umowie bilateralnej, gdyż takie działanie naruszałoby umowę. Nie ma jednak przeszkód ku temu, by państwo rezydencji dało podatnikowi możliwość wyboru – na gruncie prawa krajowego – odmiennej metody, która byłaby dla niego korzystniejsza niż wynikająca z umowy. Rozwiązanie takie nie narusza postanowień umowy ani nie uniemożliwia osiągnięcia jej celu. Nie uderza również w interes drugiego państwa-strony. Jest przy tym zgodne z praktyką wykładni umów istniejącą w innych państwach.

⁶⁹⁰ H. Hamaekers, op. cit. s. 56.

⁶⁹¹ Ibidem, s. 56. Autor ten stwierdza wprost, że „Większość państw stosuje podobną zasadę”.