

EDWARD GEORGJEW

PROBLEMATYKA UMÓW ZAPOBIEGAJĄCYCH PODWÓJNEMU OPODATKOWANIU

I. MIĘDZYNARODOWE STOSUNKI FINANSOWE A PROBLEMATYKA PODATKOWA

ostatnich latach obserwuje się dynamiczny rozwój prawa jednolitego w dziedzinie międzynarodowego obrotu gospodarczego. W ramach ONZ, EWG i RWPG powołano organy, których zadaniem jest rozwój i koordynacja w zakresie ujednoczenia i zharmonizowania prawa dotyczącego współpracy gospodarczej.¹

Postępujące pogłębianie się międzynarodowego podziału pracy wymaga rozwoju jednolitego w skali międzynarodowej prawa regulującego stosunki o charakterze międzynarodowym osób fizycznych i prawnych². W tym względzie do szczególnie złożonych problemów należy konieczność harmonizacji obciążeń podatkowych, jaka musi mieć miejsce w ramach poszczególnych wspólnot gospodarczych zawiązywanych między różnymi krajami³.

Spośród wielu regulacji prawnych o charakterze międzynarodowym coraz bardziej kompleksowego charakteru w ostatnich latach nabierają normy prawa finansowego⁴, a w szczególności regulujące zasady unikania podwójnego opodatkowania⁵.

¹ Bulletin de Communautés Européennes 1968, s. 33-35; por. też G. A. Zaphirion, *Approximation of Company Law in the Common Market*, Journal of Business Law 1968, s. 280 - 285.

² J. Jakubowski, *Prawo jednolite w międzynarodowym obrocie gospodarczym*, Warszawa 1972, s. 30.

³ M. Waelbroeck, *Les instruments du rapprochement des législations dans la communauté économique européenne*, Bruxelles 1976, s. 9 i n.; D. Gotz-Kozierkiewicz, *Próby harmonizacji systemów podatkowych w EWG*, w: *Finanse gospodarki kapitalistycznej*, pod red. M. Kucharskiego, Warszawa 1986, s. 305-308.

⁴ M. Weralski, *Nowa dyscyplina finansowa — międzynarodowe prawo finansowe*. *Finanse* 1968, nr 10.

⁵ J. Głuchowski, *Kompleksowe działy prawa z udziałem prawa finansowego*, w: *System instytucji prawnofinansowych PRL*, t. I, *Instytucje ogólne*, Wrocław—Warszawa—Kraków—Gdańsk—Łódź 1982, s. 475 i n.

W skali międzynarodowej istotną rolę z ekonomicznego punktu widzenia odgrywa regionalno-integralne prawo podatkowe, które obowiązuje państwa sąsiadujące ze sobą na danym kontynencie⁶. Państwa te mogą zawierać między sobą umowy zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu⁷ lub porozumienia zobowiązujące je do świadczenia sobie pomocy prawnej w dziedzinie podatków⁸.

Międzynarodowe prawo podatkowe obecnie ulega znacznym przekształceniom na skutek zmian w narodowych systemach podatkowych, z drugiej zaś strony wzrasta jego rola ze względu na zawierane umowy podatkowe⁹. Szereg państw dążąc do integracji gospodarczej przywiązuje dużą wagę do harmonizacji przepisów podatkowych.

Dąży się do objęcia poszczególnych wspólnot gospodarczych typu EWG zbliżonymi systemami prawnopodatkowymi, do wymierzania podatków od zbliżonych podstaw, do stosowania podobnych stawek, wyłączeń i zwolnień.

W państwach Europy Zachodniej w wyniku przeprowadzonych reform podatkowych usunięto niektóre elementy konstrukcyjne istniejących podatków powodujące podwójne opodatkowanie. Ponadto w celu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu wprowadzono specjalny system zaliczkowy pobierania podatku oraz instytucję kredytu podatkowego¹⁰. Nie rozwiązało to w pełni zagadnienia, choć trochę posunęło proces unifikacji podatków.

IL PROBLEMATYKA PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA

Podwójne opodatkowanie może mieć charakter wewnętrzny i wystąpić w stosunkach międzynarodowych. Może również przybierać charakter ekonomiczny lub prawny¹¹. Ekonomiczny charakter podwójnego opodatkowania występuje wówczas, gdy ten sam dochód lub majątek jest dwukrotnie obciążony, podatkiem, lecz należy do różnych osób. Natomiast prawne podwójne opodatkowanie polega na dwukrotnym obciążeniu podatkiem dochodu lub majątku, który znajduje się w rękach

⁶ J. Głuchowski, *Międzynarodowe prawo finansowe*, Warszawa 1988, s. 84 i n.

⁷ Por. tenże, *Las internazionale Finanzrecht*, w: *IV Symposium Finansnich Prawniku Socjalistockych Zemi*, Praha 1980, s. 265; tenże, *Międzynarodowe umowy w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu*, Państwo i Prawo 1983, nr 2, s. 53 i-n.

⁸ D. Gotz-Koziarkiewicz, *Podatki w Europejskiej Wspólnocie Gospodarczej*, Warszawa 1975, s. 199 - 200.

⁹ K. Zabielski, *Stosunki finansowe Wschód-Zachód*, Warszawa 1978, s. 99-102.

¹⁰ M. Waluga, *Instytucja kredytu podatkowego*, *Finanse* 1983, nr 1, s. 26-31.

¹¹ J. Głuchowski, *Międzynarodowe umowy*, s. 55 - 56; *Fiscal Committee the OECD, The Elimination of Double Taxation*, Fourth Report 1961, s. 67.

tej samej osoby¹², co może mieć charakter wewnętrzny (krajowy) lub międzynarodowy. W skali międzynarodowej występuje ono wówczas, gdy osoba fizyczna lub prawna zobowiązana jest na mocy przepisów do uiszczania podatków opartych na tym samym przedmiocie opodatkowania, w tym samym okresie, w co najmniej dwu krajach.

Podwójne opodatkowanie wiąże się najczęściej z podatkami dochodowymi i majątkowymi, które obciążają wpływ z pracy i kapitału. Podatnym gruntem dla podwójnego opodatkowania jest przepływ siły roboczej i kapitału. Roszczenia podatkowe mogą być zgłaszane przez organy podatkowe krajów, w których uzyskuje się dochód, oraz przez organy podatkowe krajów, które są miejscem zamieszkania osób fizycznych lub są siedzibą osób prawnych uzyskujących owe dochody. Niektóre kraje stosują zasadę terytorialności i nakładają podatki na dochody uzyskiwane na ich obszarze, natomiast zwalniają od podatków dochody podmiotów krajowych pochodzące z zagranicy. Inne państwa obciążają podatkiem, cały dochód, pochodzący zarówno z kraju, jak i z zagranicy.

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

Z prawnego punktu widzenia podwójne opodatkowanie w skali międzynarodowej stanowi rezultat kolizji przepisów podatkowych w dwu lub większej liczbie krajów. Kolizja taka zachodzi przykładowo dlatego, że jeden i ten sam podmiot spełnia wymogi osobistej odpowiedzialności podatkowej jednocześnie w co najmniej dwu państwach. Podstawową przyczyną kolizji jest fakt, że każde państwo nakłada w zasadzie podatek na dochody osób fizycznych mających miejsce zamieszkania na jego terytorium bądź też przebywających przez określony czas na jego terytorium czy za granicą oraz na wszystkie dochody, których źródło znajduje się na terytorium państwa niezależnie od tego, czy osoba uzyskująca dochód znajduje się aktualnie na terenie kraju, czy też przebywa za granicą.

Zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu może polegać na jednostronnym, częściowym lub pełnym zrzeczeniu się przez państwo praw do ściągania podatków, na zawieraniu umów bilateralnych w sprawie podwójnego opodatkowania, które w znacznym stopniu eliminują podwójne opodatkowanie o charakterze ekonomicznym i prawnym, na zawieraniu wielostronnych umów, które musiałyby uwzględniać skompli-

¹² S. N. Fromel, *Taxation of Branches and Subsidiaries in Western Europe, Canada and the USA*, London 1978, s. 155.

kowe zróżnicowanie systemów podatkowych. To zróżnicowanie systemów podatkowych wynika z faktu, iż poszczególne państwa w ciągu swej historii rozwinęły systemy opodatkowania z wielką ilością wzajemnie się uzupełniających lub sprzecznych ze sobą podatków. Ta zróżnicowana struktura systemów podatkowych poszczególnych krajów, zróżnicowany udział podatków w dochodzie narodowym, niejednakowy udział poszczególnych grup podatków w dochodach budżetowych poszczególnych krajów, stwarza znaczne utrudnienia przy zawieraniu między państwowych umów podatkowych, a w szczególności jest to znaczne utrudnienie przy realizacji szeroko współcześnie postulowanej harmonizacji podatkowej. Ukształtowane w wyniku historycznego rozwoju systemy podatkowe w małym bowiem stopniu nadają się do radykalnych zmian i z tego względu praktyczna realizacja pełnej harmonizacji podatkowej różnych systemów podatkowych powinna dokonywać się stopniowo w drodze ewolucyjnej.

III. UMOWY ZAPOBIEGAJĄCE PODWÓJNEMU OPODATKOWANIU

Obecnie obowiązują nie tylko stare umowy zawarte przed II wojną światową¹³, ale i nowsze z lat późniejszych, głównie z lat siedemdziesiątych, zawarte w oparciu o model wzorcowy umowy zapobiegającej podwójnemu opodatkowaniu wydanej w 1977 r. przez OECD (Organization for Economic Cooperation and Development)¹⁴ Umowy zawierane na podstawie ramowego wzoru opracowanego przez OECD są odpowiednio modyfikowane stosownie do układu wzajemnych stosunków gospodarczych z danym państwem, jak również specyfiki systemów podatkowych. Umowy te z reguły dotyczą podatków pobieranych od dochodów i majątku.

Dla problematyki opodatkowania zagranicznych osób istotne znaczenie mają dochody związane z zyskiem, dywidendami oraz w pewnym zakresie należności licencyjne, obciążone podatkami dochodowymi. Na podstawie art. 7 Konwencji Modelowej OECD dochody przedsiębiorstw mogą być opodatkowane tylko w tym państwie, w którym dany podmiot działa, chyba że wykonuje on działalność również na terenie drugiego państwa przez założony tam zakład. Dochody z zakładu położonego w drugim państwie mogą być opodatkowane w tym państwie tylko w takim zakresie, w jakim można je temu zakładowi przypisać. Tego rodzaju rozwiązania mają charakter normy kolizyjnej określającej państwo władne

¹³ Por. np. konwencję zawartą między Rzeczypospolitą Polską a Królestwem Węgierskim w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków bezpośrednich, podpisaną w Warszawie 12 maja 1928 r. (Dz.U.R. 1931, nr 75, poz. 604), czy też umowę w tej samej kwestii podpisaną z Republiką Czechosłowacką w Warszawie 23 kwietnia 1925 r. (Dz.U.R. 1926, nr 14, poz. 82).

¹⁴ *Model Double Taxation Convention on Income and Capital*, OECD, Paris 1977.

opodatkować zysk osoby zagranicznej stosując własne prawo podatkowe materialne i proceduralne.

Jeszcze bardziej złożony mają charakter postanowienia konwencyjne stanowiące o opodatkowaniu dywidend. Są tam zawarte nie tylko normy kolizyjne, ale także normy prawa materialnego określające wysokość podatku.

Opodatkowanie dywidend może mieć miejsce w dwóch państwach: w państwie miejscu zamieszkania odbiorcy dywidendy oraz w państwie, w którym znajduje się siedziba spółki wypłacającej dywidendy. W pierwszym państwie opodatkowanie jest nieograniczone, w drugim zaś pobór podatku może być przeprowadzony tylko do pewnej wysokości. Stopa podatkowa jest w tym drugim przypadku zwykle zróżnicowana w zależności od wysokości udziału odbiorcy dywidendy w kapitale zakładowym spółki. Niezależnie też od opodatkowania dywidend wypłacanych przez spółki występuje opodatkowanie zysków, z których płacone są dywidendy.

Dochody z opłat licencyjnych, praw autorskich, patentów, metod produkcji, znaków towarowych mogą być opodatkowane tak, jak w państwie, w którym ma miejsce zamieszkania osoba otrzymująca te należności, jak i w państwie, w którym są one wypłacane. Opodatkowanie jednak dochodów w państwie, z którego pochodzą, nie powinno przekraczać 10% należności brutto.

Dochody ze sprzedaży majątku nieruchomego oraz majątku ruchomego należącego do wyposażenia zakładu mogą być opodatkowane w państwie, w którym majątek jest położony. Natomiast dochody ze sprzedaży pozostałego majątku mogą być opodatkowane tylko w państwie, w którym osoba sprzedająca majątek ma miejsce zamieszkania lub siedzibę.

W przypadku podatków majątkowych umowa wzorcowa zwalnia od opodatkowania majątek ruchomy nie należący do zakładu, jak również i samoloty. Natomiast majątek ruchomy oraz należący do zakładu może być również opodatkowany w państwie, w którym jest położony.

W umowach o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu zawarta jest zasadnicza klauzula, iż przedsiębiorstwo lub obywatel danego państwa nie może być w drugim państwie traktowany gorzej w zakresie zobowiązań podatkowych niż przedsiębiorstwo lub obywatel tego państwa, albo przedsiębiorstwo lub obywatel państwa, z którym nie została zawarta umowa. Państwa zawierające umowę dostosowują postanowienia konwencji modelowej do specyfiki własnych systemów podatkowych. Ponadto przewidziana jest procedura wzajemnego porozumiewania się. Jeżeli osoba fizyczna lub prawna jest zdania, że zarządzenia państwa lub państwa strony umowy wprowadziły lub wprowadzą dla niej opodatkowanie, które nie odpowiada treści zawartej umowy, wówczas zainteresowany podmiot może zwrócić się do właściwych organów tego państwa,

w którym ma miejsce zamieszkania lub siedzibę i przedłożyć swoje zastrzeżenia. Jeżeli właściwa władza uzna zarzut za zasadny, ale nie może sama spowodować zadowalającego rozwiązania, wówczas czyni ona starania, aby przypadek ten uregulować po porozumieniu się z właściwą władzą drugiego kraju, tak aby zapobiec opodatkowaniu niezgodnemu z treścią umowy o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu. Właściwe władze państw zawierających umowę zobowiązują się ponadto do wzajemnej wymiany informacji, które mogą być przydatne do właściwego wykonywania postanowień umowy.

Państwa socjalistyczne, a w tym i Polska, w drugiej połowie lat siedemdziesiątych zawarły wiele umów zapobiegających podwójnemu opodatkowaniu z większością rozwiniętych państw kapitalistycznych, charakteryzujących się tym, że oparte są na wzorcowej umowie OECD. W stosunkach dwustronnych państw socjalistycznych zagadnienia podatkowe od lat siedemdziesiątych regulowane były najczęściej w drodze dwustronnych umów i były to regulacje oparte głównie na zasadach międzynarodowego prawa dotyczące przede wszystkim ulg podatkowych, z których korzystały organy i organizacje RWPG. Jednakże z chwilą rozpoczęcia realizacji kompleksowego programu dotyczącego dalszego pogłębiania więzi integracyjnych krajów członkowskich RWPG, rozpoczął się okres rozwoju prawa podatkowego znajdujący wyraz w zawieraniu porozumień dotyczących opodatkowania osób fizycznych i prawnych.

W 1977 r. opracowano w Miszkolcu porozumienie dotyczące opodatkowania dochodów i majątku osób fizycznych, którego stronami stały się kraje członkowskie RWPG¹⁵.

W odniesieniu do osób prawnych kraje RWPG w maju 1978 r. podpisały umowę dotyczącą podwójnego opodatkowania dochodów i majątku osób prawnych¹⁶. W stosunku do osób prawnych państw członkowskich RWPG w zakresie rodzajów i form opodatkowania mogą istnieć różne rozwiązania.

Organizacje wspólne mogą być zwalniane od opodatkowania, można ustalić dla nich specjalne podatki lub opodatkować je na identycznych zasadach, jak organizacje gospodarcze danego kraju, na terenie którego działają. W praktyce to ostatnie rozwiązanie jest najczęściej stosowane w odniesieniu do organizacji i przedsiębiorstw mieszanych¹⁷.

Problematyka dotycząca opodatkowania zagranicznych osób fizycznych i prawnych prowadzących działalność gospodarczą na terytorium jednego państwa, a mających siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium drugiego państwa zawsze była złożona i budziła wiele

¹⁵ Dz.U. 1979, nr 10, poz. 66.

¹⁶ Dz.U. 1979, nr 10, poz. 68.

¹⁷ K. Szczepański, *Wspólne przedsiębiorstwa socjalistyczne w PRL typu joint ventures*, *Finanse* 1979, nr 11; M. Waluga, *Opodatkowanie przedsiębiorstw obcych i przedsiębiorstw wspólnych typu joint ventures w Polsce*, *Finanse* 1981, nr 7-8.

kontrowersji. Wydaje się, iż kwestie te stały się wyraźniejsze z chwilą opracowania w 1977 r. modelowej konwencji przez OECD w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, która stała się wzorem dla państw zawierających dwustronne lub bilateralne umowy w sprawach podatkowych.

IV. MIĘDZYNARODOWE UMOWY PODATKOWE A ZAGADNIENIE HARMONIZACJI SYSTEMÓW PODATKOWYCH

Proces ujednoczenia podatków występuje w regionalnych ugrupowaniach gospodarczych, a w szczególności w EWG i znany jest pod nazwą harmonizacja podatkowa. W poszczególnych formach podatkowych harmonizacja oznacza różny stopień zbliżenia do ujednoczenia poszczególnych elementów podatków i systemów ich stosowania. Jest to proces dynamiczny, w którym poszczególne elementy opodatkowania przechodzą przez różne stopnie zbliżenia. Teoretycznie proces harmonizacji powinien zakończyć się unifikacją niektórych rodzajów podatków.

Do harmonizacji systemów podatkowych i form podatkowych w EWG przystąpiono po 1967 r., czyli po likwidacji barier celnych i innych ograniczeń w ruchu towarów między krajami członkowskimi. Proces harmonizacji rozpoczął się od zbliżenia konstrukcji podatków pośrednich, czyli podatków od obrotu. Podatki obrotowe występują w bardzo różnych postaciach, mogą to być powszechnie obowiązujące ogólne podatki obrotowe oraz specjalne podatki od konsumpcji zwane akcyzami. W państwach kapitalistycznych stosowane są trzy zasadnicze odmiany podatku obrotowego, wyróżniane w zależności od podstawy opodatkowania, a mianowicie: podatek wielofazowy od transakcji, podatek jednofazowy od sprzedaży-zakupu i podatek od wartości dodanej¹⁸.

Podatek wielofazowy, obciążający kolejne fazy obrotów handlowych i usług prowadzi do znacznego wzrostu obciążeń podatkowych. Wielokrotność opodatkowania różnych stadiów obrotu powoduje także deformację cen towarów w różnych gałęziach produkcji. Z powodu szeregu negatywnych skutków tej formy obciążeń wiele państw wprowadziło inną formę, jaką jest podatek od wartości dodanej.

W przeciwieństwie do podatku wielofazowego, podatek od wartości dodanej opiera się na podstawie wymiaru netto, z której wyłącza się wszystkie obroty opodatkowane we wcześniejszych fazach produkcji lub wymiany lub też potrąca się z podatku obliczonego od całości obrotów sumy pobrane w poprzednich fazach. Stosowanie podatku od wartości dodanej powoduje wyeliminowanie istniejącej przy systemie o-

¹⁸ Por. D. Gotz-Kozierkiewicz, *Podatki*, s. 92; N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1986, s. 221.

datkowania brutto wielokrotności obciążenia obrotów w ramach jednego kraju oraz podwójnego opodatkowania w wymianie międzynarodowej, umożliwiając tym samym ustalenie prawidłowej relacji cen i kosztów wytwarzania.

Podatek od wartości dodanej został wprowadzony we wszystkich państwach należących do EWG i jego wprowadzenie jest wyrazem harmonizacji podatków pośrednich zmierzającej w przyszłości do ich ujednolicenia.

Istotne znaczenie posiada również harmonizacja podatków bezpośrednich, czyli podatków typu dochodowego, a w szczególności od zysku i dochodów przedsiębiorstw, podatku od dochodu z papierów wartościowych oraz harmonizacja opodatkowania dochodów obywateli.

System podatków dochodowych zajmuje istotną pozycję wśród konstrukcji podatkowych wielu państw z racji tego, iż stanowi ostateczną formę opodatkowania wyników gospodarczych osiągniętych przez poszczególne podmioty w danym okresie. Jest to instrument, który służy ostatecznemu rozliczeniu i zsynchronizowaniu wszystkich obciążeń, a także daje podstawy do skontrolowania całości działalności różnych podmiotów gospodarczych. Stąd na całym świecie przywiązuje się do podatku dochodowego wielką wagę.

W odniesieniu do opodatkowania w krajach kapitalistycznych zysków rozdzielonych i nie rozdzielonych istotne znaczenie posiada instytucja kredytu podatkowego eliminująca w stosunkach wewnętrznych oraz w stosunkach między państwami podwójne opodatkowanie¹⁹.

W stosunkach między państwami w sytuacji, kiedy brak jest umowy zapobiegającej podwójnemu opodatkowaniu albo kiedy zawarte umowy przyznają prawo do opodatkowania zarówno państwu siedziby, jak i państwu miejsca pochodzenia dochodu czy majątku, niezbędne staje się zastosowanie metody eliminującej podwójne opodatkowanie. Symbolem eliminacji jest kredyt podatkowy, którego stosowanie w stosunkach między państwami polega na tym, że państwo miejsca zamieszkania podatnika oblicza podatek na podstawie całego dochodu podatnika, niezależnie od miejsca jego pochodzenia, włączając w to również dochód powstały i opodatkowany w drugim państwie. W następnej fazie zostaje potrącona z podatku płaconego w państwie miejsca zamieszkania część odpowiadająca podatkowi płaconemu w państwie pochodzenia dochodu.

W państwach RWPG w przyszłości w odniesieniu do podatków⁷ dochodowych zakłada się pełne zbliżenie form podatkowych i stawek opodatkowania w poszczególnych krajach, aż do całkowitej ich unifikacji. Dla unifikacji warunków podatkowych duże znaczenie posiada zbliże-

¹⁹ W. D. Goodman, *International Double Taxation of Estates and Inheritances*, London 1978, s. 98 i n.; B. Dafflon., L. Weber, *Le financement du secteur public*, Paris 1984, s. 88 i n.

nie metod określenia pewnych elementów wpływających na koszty produkcyjne i zysk podlegający opodatkowaniu. Do elementów tych należą odpisy amortyzacyjne, rezerwy przedsiębiorstw i inne. Rozwiązanie tych problemów posiada istotne znaczenie dla zmniejszenia różnic kosztów produkcyjnych w poszczególnych krajach i ujednoczenia podatków od dochodu²⁰. Tym niemniej, jak się wydaje, a co potwierdza literatura, proces w praktyce jest stosunkowo wolny i nieprędko zostanie zakończony.

W państwach należących do RWPG obserwuje się znaczną różnorodność konstrukcji podatkowych, mimo posiadania przez te państwa podobnych systemów społeczno-gospodarczych. Wydaje się, iż różnorodność konstrukcji podatkowych spowodowana jest przyjęciem przez poszczególne państwa odmiennych koncepcji zarządzania gospodarką narodową. Ponadto porównując podobne konstrukcje podatkowe zaobserwować można szereg elementów różniących je między sobą. Porównując chociażby podatki obrotowe od sektora uspołecznionego widoczne są odmienności konstrukcyjne poszczególnych elementów podatku, jak np. stawki podatkowe. Różne są także koncepcje miejsca poboru podatku obrotowego²¹. Różnice występują także w odniesieniu do form opodatkowania wyników finansowych przedsiębiorstw, które w jednych państwach przybierają formę wpłat do budżetu z zysku, w innych oprocentowania zysku, a w jeszcze innych, jak np. w Polsce, przybierają postać podatku dochodowego.

Podobne odmienności występują w odniesieniu do podatków od majątku i wydatków. W tej grupie podatków dają się zauważyć w jednych państwach konstrukcje podatkowe nie znajdujące odpowiednika w innych krajach socjalistycznych, takie jak wprowadzony na Węgrzech i w Polsce podatek od ponadnormatywnych wypłat, wynagrodzeń²².

Analizując zasady i formy opodatkowania przedsiębiorstw w krajach socjalistycznych można przekonać się o braku harmonizacji podatkowej. Harmonizacja, wbrew postulatam literatury i praktyki, występuje w szerszej skali makroekonomicznej, obejmującej całe ugrupowanie gospodarcze, jakim jest RWPG. Systemy podatkowe poszczególnych państw stanowią pewne samodzielne zbiory przepisów prawnych mało harmonizujących ze sobą w koncepcjach i rozwiązaniach podatkowych. W przeciwieństwie do EWG, gdzie od lat już istnieje dużo dalej posunięta harmonizacja poszczególnych narodowych systemów podatko-

²⁰ B. Dimowa, *Formy podatkowe w ekonomicznym mechanizmie EWG*, w: *Ekonomiczne i polityczne mechanizmy integracji kapitalistycznej*, pod red. J. Bartosika i Z. Nowaka, Wrocław—Warszawa—Kraków—Gdańsk—Łódź 1979, s. 193 i n.

²¹ Por. N. Gajl, *Instrumenty finansowe w zarządzaniu gospodarką narodową*, Warszawa 1979, s. 135 i n.; W. Jaworski, H. Sochacka-Krysiak, *Finanse krajów socjalistycznych*, Warszawa 1982, s. 221 i n.

²² Por. E. Cichowski, w: *Finanse* 1986, nr 2, s. 1 i n.

wych, a także harmonizacja poszczególnych rodzajów podatków na szczeblu wspólnoty jako całości, brak dostatecznej harmonizacji podatkowej w ramach RWPG jest bardzo odczuwalny. Jest to po części wynikiem różnic w koncepcjach zarządzania oraz zasadach systemu finansowego przedsiębiorstw. Różnice te w związku z nierównomiernymi i opartymi o różne przesłanki ekonomiczne i prawne rozwiązaniami państw socjalistycznych, a w szczególności Polski i Węgier, mogą coraz bardziej utrudniać proces harmonizacji podatkowej. Tym niemniej, w moim przekonaniu, należałoby zmierzać do ustalenia, niezależnie od różnic w koncepcjach zarządzania, bardziej zsynchronizowanych pomiędzy sobą obciążeń podatkowych. Temu celowi natomiast w sposób najbardziej pozytywny mogłyby służyć międzynarodowe umowy podatkowe, dzięki którym można koordynować, harmonizować czy unifikować systemy podatkowe poszczególnych państw, a także różnych wspólnot gospodarczych.

THE PROBLEMS OF AGREEMENTS TO PREVENT DOUBLE TAXATION

Summary

Undertaking economic activity by natural and legal persons on territories of foreign countries brings about many legal and organizational problems, connected mostly with double taxation.

Double taxation may appear in internal and international relations. It may be of economic or legal character.

Preventing double taxation may consist in unilateral, partial or full, renouncement by the State of the rights to collect taxes, in concluding bilateral agreements with respect to double taxation, the agreements which to a considerable extent eliminate double taxation of economic and legal character, and in concluding multilateral agreements which have to take into account complicated diversification of tax systems of various countries.

The first agreements to prevent double taxation were concluded in the 1920s and 1930s. However, the majority of such agreements were concluded in the 1970s, on the basis of a model form of agreement to prevent double taxation worked out by the OECD. The agreements based on the above model are adequately modified according to the arrangement of mutual economic relations and the specificity of tax systems of respective countries.

Nowadays the process of tax unification within regional economic systems may be observed. In particular, in the EEC countries the said process is known under the name of „tax harmonization“.

In the CMEA countries, a great diversity of tax constructions may be observed, despite similarities in socio-economic systems of those countries. It seems that the above diversity has been caused by the adoption of different formulae of managing the national economy in various countries. However, it may be supposed that irrespective of those formulae, an attempt to harmonize tax burdens between the CMEA countries will be undertaken in the future. The most efficient tool to meet the above aim seems to be international tax agreements through which the co-ordination harmonization or unification of tax systems of various countries might best be achieved.