

Joanna Połatyńska* 

Z PROBLEMATYKI WSPÓŁPRACY MIĘDZYNARODOWEJ NA PRZYKŁADZIE SPRAW PODATKOWYCH

Streszczenie. Przedmiotem artykułu są zagadnienia związane z kształtowaniem przez państwa swojej jurysdykcji w sprawach podatkowych. Wychodząc z prawnomiędzynarodowej koncepcji jurysdykcji państwa, autorka wskazuje, że wykonywanie przez państwa jurysdykcji podatkowej poddane jest – podobnie jak wykonywanie jurysdykcji w każdej innej dziedzinie aktywności państwowej – ograniczeniom wynikającym z norm prawa międzynarodowego, począwszy od zwyczajowej zasady sformułowanej w sprawie statku *Lotus* (*Lotus principle*), po indywidualne zobowiązania międzynarodowe przyjmowane przez państwa w postaci wielo- i dwustronnych traktatów dotyczących podatków, zwłaszcza umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Szczególną formą współpracy międzynarodowej w sprawach podatkowych są wielostronne porozumienia pomiędzy jurysdykcjami podatkowymi. Przykład dwóch z nich – konwencji z 1988 r. o udzielaniu wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych oraz konwencji z 2016 r. implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku – daje

* Dr hab. nauk prawnych, prof. UŁ, Katedra Prawa Międzynarodowego i Stosunków Międzynarodowych Uniwersytetu Łódzkiego, e-mail: jpolatynska@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0002-4522-7204>

asumpt do konstatacji, że państwa, przyjmując na siebie zobowiązania międzynarodowe, dążą z jednej strony do ujednoczenia i uszczelnienia systemów podatkowych, z drugiej zaś do coraz precyzyjniejszego wyznaczenia granic pomiędzy swoimi jurysdykcjami podatkowymi.

Słowa kluczowe: jurysdykcja państwa, współpraca międzynarodowa, unikanie podwójnego opodatkowania, postępowanie podatkowe, pomoc w sprawach podatkowych

1. WPROWADZENIE

Jednym z charakterystycznych atrybutów, przysługujących na gruncie prawa międzynarodowego w zasadzie wyłącznie państwom, jest kompetencja prawna do władczego kształtowania sytuacji faktycznej i prawnej osób i rzeczy, powszechnie określana mianem „jurysdykcji”. Oczywiście jest, że kompetencja ta nie ma charakteru absolutnego i doznaje wielu ograniczeń, w każdym jednak wypadku ograniczenia te muszą wyraźnie wynikać bądź z norm powszechnego prawa międzynarodowego, bądź ze zobowiązań zaciągniętych przez państwo¹. Jak stwierdził Stały Trybunał Sprawiedliwości Międzynarodowej w orzeczeniu w sprawie statku Lotus, pierwszym i najdalej idącym ograniczeniem, jakie nakłada na państwo prawo międzynarodowe, jest to, że nie może ono wykonywać swego władztwa w jakiegokolwiek formie na terytorium innego państwa. W tym sensie jurysdykcja jest oczywiście terytorialna; nie może być wykonywana przez państwo poza jego terytorium, z wyjątkiem przypadku reguły dopuszczającej jej wykonywanie, wywiedzionej ze zwyczaju międzynarodowego lub z konwencji². Ograniczeniem tej pełnej kompetencji będą jedynie zobowiązania prawo-międzynarodowe państwa, dotyczące np. praw człowieka, przywilejów dyplomatycznych czy szczególnych reżimów terytorialnych.

Obecnie *dictum* ze sprawy statku Lotus rozumie się w ten sposób, że państwo może objąć swoim prawem dane osoby lub zdarzenia wówczas, gdy istnieje pewien uznany przez prawo międzynarodowe łącznik jurysdykcyjny między nim a osobą lub zdarzeniem, do którego to prawo się odnosi. Łączniki jurysdykcyjne uznane przez prawo międzynarodowe ujęte są w formę zasad, które stanowią podstawę określania zakresu kompetencji danego państwa. Podstawowym łącznikiem jurysdykcyjnym pozostaje

¹ W tym zakresie zastosowanie ma sformułowana w 1927 r. przez Stały Trybunał Sprawiedliwości Międzynarodowej tzw. zasada LOTUS: „ograniczenia suwerenności państw nie można [...] domniemywać”. Por. orzeczenie Stałego Trybunału Sprawiedliwości Międzynarodowej z dnia 7 września 1927 r. w sprawie statku Lotus (Francja vs Turcja), P.C.I.J. Serie A, nr 10, s. 18.

² Ibidem, s. 19.

oczywiście terytorium (wyznaczające wspomnianą zasadę jurysdykcji terytorialnej), niemniej wskazuje się również łącznik obywatelstwa (zasada jurysdykcji personalnej) oraz szczególnie interes państwa (zasada jurysdykcji ochronnej). Inne przypadki sprawowania jurysdykcji przez państwo (np. jurysdykcji uniwersalnej) wynikają wprost z norm prawa międzynarodowego i jej wykonywanie nie wymaga wykazania istnienia zwyczajowego łącznika stanowiącego podstawę kompetencji państwa.

2. JURYSDYKCJA PAŃSTWA W SPRAWACH PODATKOWYCH

Jurysdykcja państwa w sprawach podatkowych jest tylko pewnym fragmentem jurysdykcji państwowej, wyodrębnionym ze względu na przedmiot regulacji, i obejmuje zarówno kompetencję do stanowienia przepisów prawa, jak i ich egzekucji oraz sprawowania wymiaru sprawiedliwości, obejmuje więc zarówno jurysdykcję legislacyjną, jak i wykonawczą oraz sędziowską.

Jak w każdym przypadku wykonywania przez państwo jurysdykcji, tak i w przypadku jurysdykcji podatkowej fundamentalne znaczenie ma zasada jurysdykcji terytorialnej. Państwo jest kompetentne do stanowienia przepisów podatkowych odnoszących się do wszelkiego rodzaju aktywności, zwłaszcza ekonomicznych, mających miejsce na ich terytorium niezależnie od przynależności państwowej podmiotów zaangażowanych w owe aktywności. Różnice mogą pojawiać się w zależności od tego, z jakim rodzajem podatku mamy do czynienia³, niemniej państwa skrupulatnie z tego korzystają, w sposób pełny regulując obowiązek podatkowy na swoim terytorium. Należy podkreślić, że rozciąganie swojej jurysdykcji podatkowej na osoby przebywające na terytorium państwa nie ma charakteru

³ Choć np. w przypadku regulacji polskich takiej różnicy nie widać, biorąc pod uwagę dwa najpopularniejsze podatki – zarówno w podatku dochodowym, jak i w podatku od towarów i usług (VAT) obowiązek podatkowy oparty jest głównie na zasadzie terytorialnej, tj. nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu podlegają rezydenci RP (por. art. 3 ust. 1a Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1128, dalej: u.p.d.o.f.)), a sprzedaż towarów i świadczenie usług podlega opodatkowaniu w państwie, w którym produkt jest nabywany, a usługa realizowana (por. np. art. 5 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 685, dalej: u.p.t.u.)). Zdarzają się jednak jurysdykcje, które obejmują obowiązkiem podatkowym także obywateli państwa zamieszkałych poza jego granicami – taki obowiązek obejmuje np. obywateli Stanów Zjednoczonych zamieszkałych poza terytorium tego państwa.

absolutnego – w praktyce państwa samoograniczają się, jeżeli chodzi o rozciąganie własnych praw na cudzoziemców w ten sposób, że nie nakładają niektórych obowiązków np. na turystów, którzy przebywają na ich terytorium przez krótki jedynie czas⁴.

Idealna jurysdykcja podatkowa oczywiście zakładałaby, że państwa ograniczają się do ustanawiania regulacji podatkowych wyłącznie na podstawie jednego łącznika jurysdykcyjnego (np. terytorium). W praktyce jednak ustawodawcy mają tendencję do rozszerzania obowiązku podatkowego poza swoje terytorium, np. obejmując podatkiem przychody rezydentów bez względu na miejsce położenia źródeł tych przychodów⁵, bądź też nakładając obowiązek podatkowy na swoich obywateli niezależnie od ich ustalonej rezydencji podatkowej⁶. W konsekwencji konieczne stało się opracowanie mechanizmów z jednej strony umożliwiających eliminowanie podwójnego opodatkowania, z drugiej zaś uniemożliwiających unikanie opodatkowania, w tym udzielania wzajemnej pomocy proceduralnej w sprawach podatkowych.

3. WSPÓŁPRACA MIĘDZYNARODOWA W DZIEDZINIE PODATKÓW

Tradycyjnie, mówiąc o współpracy międzynarodowej w dziedzinie podatków, pierwsze, co przychodzi na myśl, to umowy dotyczące unikania podwójnego opodatkowania. Umowy takie mają przede wszystkim charakter umów bilateralnych⁷. Potrzeba zawierania takich umów wynika ze

⁴ Por. np. art. 126 u.p.t.u.

⁵ Por. art. 3 ust. 1a u.p.d.o.f.

⁶ Obowiązek podatkowy oparty na obywatelstwie do 1996 r. stosowały tylko trzy państwa na świecie: Stany Zjednoczone, Erytrea i Filipiny. W 1996 r. Filipiny przyjęły model podatku dochodowego oparty na miejscu rezydencji podatkowej. Z kolei szczególnie, dwuprocentowy podatek nałożony na Erytrejczyków zamieszkujących poza granicami państwa (tzw. *diaspora tax*) znalazł się w ogniu krytyki międzynarodowej (m.in. z powodu przeznaczania zebranych środków na handel bronią), co znalazło swój wyraz w rezolucji Rady Bezpieczeństwa ONZ nr 2023/2011 potępiającej stosowanie wymuszeń, gróźb użycia przemocy, oszustw i innych nielegalnych środków w celu zebrania podatku (zob. UN Security Council, Report of the monitoring group on Somalia and Eritrea pursuant to the Security Council resolution 2244 (2015), October 31, 2016, S/2016/920). Obecnie tylko USA przyjmuje system podatkowy (*federal income tax*) oparty na obywatelstwie (za: Internal Revenue Service, Pub. 54(2019): Tax Guide for US Citizens and Resident Aliens Abroad), <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p54.pdf> (dostęp: 23.10.2021).

⁷ Z. Kukulski, *Konwencja modelowa OECD i konwencja modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Warszawa 2015.

szczególnie intensywnych stosunków gospodarczych między stronami, przekładających się również na liczbę potencjalnych podatników. Analizując polską praktykę w tym zakresie, trzeba stwierdzić, że Rzeczpospolita Polska zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z większością państw będących kierunkiem emigracji zarobkowej Polaków, w tym ze wszystkimi państwami Unii Europejskiej oraz Europejskiego Obszaru Gospodarczego (z wyjątkiem Liechtensteinu). Polskie umowy, podobnie jak większość umów tego typu zawieranych przez państwa, co do zasady wzorowane są na Modelowej Konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku⁸ wypracowanej w łonie Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (KM OECD). KM OECD wraz z odpowiadającą jej Konwencją Modelową Organizacji Narodów Zjednoczonych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania między państwami rozwiniętymi a rozwijającymi się (KM ONZ)⁹, w istocie nie są traktatami *per se*, stanowiąc wzór, z którego mogą korzystać państwa negocjujące między sobą docelowe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Tym samym obie konwencje mogą być postrzegane jako instrumenty ujednolicania międzynarodowych regulacji podatkowych¹⁰.

Ostatnie lata, a w szczególności druga dekada XXI w., wskazują na kolejny problem, z jakim zmagają się państwa, wykonując swą jurysdykcję podatkową. Problemem tym jest unikanie opodatkowania na znacznie większą skalę z powodu tzw. agresywnego międzynarodowego planowania podatkowego, które przybiera postać sztucznego przenoszenia zysków w miejsca, gdzie nie podlegają one opodatkowaniu lub opodatkowanie ich

⁸ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris 2019, <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en> (dostęp: 23.10.2021).

⁹ United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (dostęp: 23.10.2021).

¹⁰ Poza tymi dwoma najpopularniejszymi modelami, swój wzór opracowywały również liczne organizacje regionalne, m.in. Stowarzyszenie Narodów Azji Południowo-Wschodniej ASEAN, Karaibska Wspólnota i Wspólny Rynek CARICOM, Wspólnota Andyjska, a także Unia Europejska (w istocie adaptując do specyfiki porządku unijnego model OECD (zob. European Commission, *EC Law and Tax Treaties, Workshop of Experts' Working Paper*, Brussels 2005, https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-09/eclawtaxtreaties_en.pdf, dostęp: 23.10.2021) oraz Stany Zjednoczone (zob. United States Model Income Tax Convention 2006, <http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/hp16801.pdf>, dostęp: 23.10.2021). Por. szerzej Z. Kukulski, *Konwencja modelowa...*, s. 18.

jest ograniczone¹¹. Instrumentem wypracowanym przez OECD, który ma służyć eliminacji tego typu strategii podatkowych, jest Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, podpisana w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r.¹² Założeniem Konwencji MLI było zagwarantowanie, by zyski były opodatkowywane w miejscu, gdzie jest prowadzona zasadnicza działalność gospodarcza powodująca powstanie tych zysków (co poniekąd było również celem zawierania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania), ale jednocześnie stworzenia skutecznego mechanizmu implementacji Konwencji w sposób zsynchronizowany i efektywny w ramach sieci istniejących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu¹³. Konwencja MLI zmienia zatem istniejące umowy dwustronne o unikaniu podwójnego opodatkowania¹⁴ między stronami Konwencji bez potrzeby dwustronnego renegocjowania każdej z tych umów, przy jednoczesnym uwzględnieniu różnych polityk podatkowych każdego z państw-stron. Konwencja wprowadza także uzgodnione standardy minimalne zapobiegania nadużyciom traktatów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz usprawnienia mechanizmów rozstrzygania sporów powstających

¹¹ Praktyka agresywnego międzynarodowego planowania podatkowego opiera się na takiej interpretacji istniejących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu, by w istocie prowadziła do nieopodatkowania lub zmniejszonego opodatkowania dochodu.

¹² Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku z dnia 24 listopada 2016 r. (*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, dalej: Konwencja MLI). Polska ratyfikowała Konwencję MLI 23 stycznia 2018 r., konwencja została opublikowana w Dz.U. z 2018 r., poz. 1369, w stosunku do Polski weszła w życie 1 lipca 2018 r. Warto zauważyć, że stronami Konwencji jest obecnie 96 państw, nie tylko zatem te należące do OECD i EOG. Pełna lista stron Konwencji MLI dostępna jest na: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> (dostęp: 23.10.2021).

¹³ Konwencja MLI, Preambuła *in fine*.

¹⁴ Por. np. teza wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 23 lutego 2021 r., sygn. I SA/Gd 1081/20: „Konwencja MLI zmienia w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy Polską a Zjednoczonymi Emiratami Arabskimi metodę unikania podwójnego opodatkowania z metody wyłączenia z progresją na metodę proporcjonalnego odliczenia, w odniesieniu do dochodów uzyskiwanych przez polskich rezydentów od 2021 r. z tytułu pracy najemnej na statkach eksploatowanych w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo z faktycznym zarządem w Zjednoczonych Emiratach Arabskich”.

na tym tle. Jest jednocześnie instrumentem elastycznym¹⁵ i dynamicznym – kolejne państwa mogą do niej przystępować, obejmować nią dodatkowe umowy bądź wycofywać zgłoszone wcześniej zastrzeżenia, co niewątpliwie służy ujednocnieniu i uszczelnieniu regulacji podatkowych przyjmowanych w ramach różnych jurysdykcji. Nie ma więc wątpliwości, że państwa zdają sobie sprawę z konieczności zacieśniania współpracy między jurysdykcjami podatkowymi, co doprowadziło do wyodrębnienia się międzynarodowego prawa podatkowego¹⁶.

4. WZAJEMNA POMOC W SPRAWACH ADMINISTRACYJNYCH

O ile rzeczywiście w początkach międzynarodowej współpracy podatkowej tkwiło założenie potrzeby eliminowania podwójnego opodatkowania, o tyle wraz z intensyfikacją stosunków gospodarczych między państwami a przede wszystkim – zwłaszcza w kontekście integracji europejskiej – usuwaniem barier w swobodnym przepływie pracowników, usług, towarów i kapitału, przyniosły szybki rozwój instytucji prawnych służących zintensyfikowaniu międzynarodowej współpracy podatkowej¹⁷, także w jej aspekcie proceduralnym.

Potrzebę opracowania wielostronnej umowy międzynarodowej poświęconej międzynarodowej współpracy w sprawach podatkowych uzasadnia się dwiema podstawowymi przyczynami¹⁸. Po pierwsze, współpraca oparta na dwustronnych podatkowych umowach międzynarodowych dotyczy przede wszystkim podatków dochodowych i ma głównie charakter materialnoprawny, co powoduje, że ewentualne udzielanie pomocy w sprawach podatkowych odbywa się na podstawie właściwych przepisów

¹⁵ Znajduje to swój wyraz w szerokiej możliwości wyboru opcji stosowania umowy przez państwo-stronę, por. np. art. 5 Konwencji MLI.

¹⁶ Choć nazwa ta jest nieco myląca, skoro nie istnieje „podatek międzynarodowy”, powszechnie przyjmuje się, że pojęcie *international tax law* obejmuje umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, inne umowy dotyczące wykonywania przez państwa jurysdykcji podatkowej oraz prawo krajowe w takim zakresie, w jakim dotyczy ono opodatkowania cudzoziemców lub obcych osób prawnych, a także przychodów uzyskanych za granicą. Por. szerzej, *International Taxation*, w: C. Coleman i in., *Principles of Taxation Law 2016*, Thomson Reuters, 9th ed., 2016, s. 356.

¹⁷ D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015, s. 33.

¹⁸ K. Bany, *Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych. Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych państw członkowskich Rady Europy i OECD*, Warszawa 1999, s. 8.

proceduralnych prawa krajowego. Po drugie, coraz większa świadomość konieczności ochrony praw podstawowych sprawiła, że istotną rolę w postępowaniu podatkowym zaczęły odgrywać prawa podatników. Dlatego też sporządzona pod auspicjami Rady Europy i OECD Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych z dnia 25 stycznia 1988 r.¹⁹ już w preambule wskazuje, że skoordynowany wysiłek podejmowany przez państwa jest konieczny w celu zacieśnienia wszelkich form pomocy administracyjnej w zakresie każdego rodzaju podatków, ale przy jednoczesnym zabezpieczeniu właściwej ochrony praw podatników i zapewnieniu pomocy podatnikowi w zabezpieczeniu jego praw²⁰. Cele stawiane przez Konwencję nie mogą być zatem osiągnięte za wszelką cenę. Stosowanie przepisów Konwencji ma zapewnić w szczególności ochronę praw i słusznym interesów podatnika oraz zapewnić ochronę przed dyskryminacją i podwójnym opodatkowaniem. Warto zauważyć, że Protokół Paryski z 2010 r. zmieniający Konwencję MAA dodał jeszcze zasadę, że państwa powinny podejmować działania lub dostarczać informacje, biorąc pod uwagę konieczność ochrony poufności informacji i uwzględniając międzynarodowe akty w zakresie ochrony praw osobistych i przepływu danych osobowych²¹.

Konwencja MAA ma bardzo szerokie zastosowanie, strony zobowiązują się zapewnić wzajemną pomoc administracyjną w przypadku praktycznie każdego podatku²², bez względu na to, czy dana osoba (podatnik) jest obywatelem danej Strony lub drugiego Państwa lub czy ma miejsce zamieszkania albo siedzibę w danym lub w innym Państwie²³. Sama pomoc administracyjna jest rozumiana jako wymiana informacji, w tym jednoczesna kontrola podatkowa i udział w jednoczesnej kontroli podatkowej za granicą; pomoc w egzekucji, w tym działania zabezpieczające; i dostarczanie

¹⁹ Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych, sporządzona w Strasburgu dnia 25 stycznia 1988 r. (*Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, dalej: Konwencja MAA), ratyfikowana przez Polskę 19 maja 1997 r., opublikowana w Dz.U. z 1998 r., Nr 141, poz. 913. Konwencja w 2010 r. została zmieniona Protokołem Paryskim, ratyfikowanym przez Rzeczpospolitą Polską 25 maja 2011 r. (Dz.U. z 2011 r., Nr 180, poz. 1071).

²⁰ Konwencja MAA, Preambuła, zd. 4–5.

²¹ Ibidem, zd. 7.

²² Pełny katalog podatków, do których stosuje się zasady wzajemnej pomocy administracyjnej, znajduje się w art. 2 Konwencji MAA.

²³ Artykuł 1.3 Konwencji MAA.

dokumentów²⁴. Taka pomoc może, w razie potrzeby, oznaczać podjęcie działań przez organy orzekające²⁵.

Należy jednak podkreślić, że w przeciwieństwie do Konwencji MLI Konwencja MAA w żaden sposób nie ogranicza stosowania zawartych wcześniej umów bilateralnych ani nie wpływa na możliwość zawierania takich umów w przyszłości²⁶.

5. PODSUMOWANIE

Niezwykłe dynamiczny rozwój gospodarczy, zachodzące procesy integracyjne, a przede wszystkim wykształcenie się nowych sposobów prowadzenia działalności gospodarczej i świadczenia pracy oraz postępująca globalizacja wymuszają na państwach współpracę w skali nieznanego stosunkom międzynarodowym jeszcze sto lat temu. Nic więc dziwnego, że współpraca ta obejmuje również sprawy podatkowe. Z jednej strony podyktowane jest to ochroną interesów fiskalnych państw – wzajemna pomoc pomiędzy poszczególnymi jurysdykcjami podatkowymi w dziedzinie wymiany szeroko rozumianych informacji podatkowych jest jednym ze środków zwalczania oszustw podatkowych i uchylania się od opodatkowania. Z drugiej strony nie można zapominać, że eliminacja podwójnego opodatkowania dochodu i inwestycji ma współcześnie decydujące znaczenie jako czynnik wpływający stymulująco na procesy globalizacji światowej gospodarki.

Przedstawione opracowanie to zaledwie wycinek działalności państw w zakresie międzynarodowego prawa podatkowego, wybrany ze względu na charakterystyczne instrumenty prawnomiędzynarodowe służące precyzyjnemu wyznaczaniu granic pomiędzy poszczególnymi jurysdykcjami podatkowymi. Wykorzystanie w tym celu dostępnych w prawie międzynarodowym mechanizmów prawa traktatów należy ocenić pozytywnie – stanowiąc dla państw zobowiązania o charakterze międzynarodowym, reguły wykonywania jurysdykcji podatkowej mają charakter transparentny, przyczyniając się tym samym do większej pewności prawa także po stronie podatników.

²⁴ Artykuł 1.2 Konwencji MAA.

²⁵ Artykuł 1.1 Konwencji MAA.

²⁶ US Senate Report, *Council of Europe-OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, Washington 1990, s. 3.

BIBLIOGRAFIA

- Bany K., *Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych. Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych państw członkowskich Rady Europy i OECD*, Warszawa 1999.
- Coleman C. i in., *Principles of Taxation Law 2016*, Thomson Reuters, 9th ed., 2016.
- European Commission, *EC Law and Tax Treaties, Workshop of Experts' Working Paper*, Brussels 2005.
- Kukulski Z., *Konwencja modelowa OECD i konwencja modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Warszawa 2015.
- Mączyński D., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015.
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris 2019.
- UN Security Council, Report of the monitoring group on Somalia and Eritrea pursuant to the Security Council resolution 2244 (2015), October 31, 2016, S/2016/920.
- US Internal Revenue Service, *Tax Guide for US Citizens and Resident Aliens Abroad*, Pub. 54/2019.
- US Senate Report, *Council of Europe-OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, Washington 1990.

ON THE ISSUES OF INTERNATIONAL COOPERATION ON THE EXAMPLE OF TAX MATTERS

Summary. This paper tackles some issues concerning the scope of state's jurisdiction in tax matters. Starting with the concept of state jurisdiction under international law, it is shown that state jurisdiction in tax matters – as in case of state jurisdiction in any other matter – is subject to the limitations stemming from the broad range of norms of international law, both of general and of particular nature. The most common source of those limitations are bilateral treaties concerning elimination of double taxation. In this context some peculiar multilateral instruments on mutual assistance are emerging. Two of them – namely the 1988 Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters and the 2016 Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting are good examples of current practice of States. It may be concluded that States undertake their international obligations in order to uniform and tighten their tax systems on the one hand, on the other to delineate precise confines between tax jurisdictions around the world.

Keywords: jurisdiction of states, international cooperation, elimination of double taxation, tax procedure, mutual assistance in tax matters