

Agnieszka Grzelak

## Opinia prawna na temat możliwości zawarcia umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania między Rzeczpospolitą Polską a Tajwanem<sup>1</sup>

Legal opinion on the possibility of concluding an agreement on the avoidance of double taxation between the Republic of Poland and Taiwan: According to the view expressed in the opinion, currently Taiwan cannot be a party to an international agreement within the meaning of the existing Act on International Agreements of 2002. The conclusion of an agreement between the trade offices of both parties, which would be of private-law character, and which then would have influence on tax regulations in Poland and Taiwan, would have to result in changes in domestic statutory legislation. It is the only acceptable solution.

**Keywords:** Taiwan | international agreement

**Słowa kluczowe:** Tajwan | umowa międzynarodowa

Doktor nauk prawnych, adiunkt Szkoły Głównej Handlowej, ekspert ds. legislacji BAS;  
agnieszka.grzelak@sejm.gov.pl.

### Przedmiot opinii

Przedmiotem opinii jest odpowiedź na pytanie dotyczące prawnej możliwości zawarcia umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania między Rzeczpospolitą Polską a Tajwanem<sup>2</sup>.

Do pytania zostały dołączone opinia Rady Legislacyjnej przy Radzie Ministrów z 13 lutego 2015 r., pismo Sekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów z 8 kwietnia 2015 r., interpelacja poselska nr 22234 oraz odpowiedź na nią przygotowana 25 listopada 2013 r.

<sup>1</sup> Opinia sporządzona 24 czerwca 2015 r. na zlecenie Klubu Parlamentarnego Platforma Obywatelska; BAS-WAPEiM-1219/15.

<sup>2</sup> Na temat historii zob. R. Sławiński, *Historia Chin i Tajwanu*, Warszawa 2002; zob. też J. Szczudlik-Tatar, *Perspektywy normalizacji stosunków chińsko-tajwańskich*, „Biuletyn PISM” 2009, nr 64 (596).

Nie przedstawiono natomiast żadnego projektu porozumienia polsko-tajwańskiego dotyczącego unikania podwójnego opodatkowania, a także kopii pisma Ministra Spraw Zagranicznych z 24 listopada 2014 r., w którym – jak wynika z wyżej wymienionej opinii Rady Legislacyjnej – przedstawiona została dotychczasowa dyskusja na ten temat.

Jak wynika z powyższego, kwestia zawarcia umowy z Tajwanem jest przedmiotem toczącej się dyskusji na forum właściwych resortów.

## Status prawny Tajwanu

Tajwan jest specyficznym uczestnikiem stosunków międzynarodowych. Jego status prawnomiędzynarodowy na skutek uwarunkowań politycznych pozostaje od ponad 30 lat nieuregulowany.

Sytuacja Tajwanu jest skomplikowana z politycznego i prawnego punktu widzenia, ze względu na przyjętą przez Chińską Republikę Ludową (ChRL) zasadę „jednych Chin”. Chiny niewątpliwie dążą do gospodarczego uzależnienia Tajwanu.

Tajwan określany jest w doktrynie jako jednostka geopolityczna, kwalifikowana jako *non-State political entity* lub reżim *de facto*<sup>3</sup>. Lech Antonowicz uznaje, że Tajwan: *nie jest państwem samoistnym, lecz częścią państwa chińskiego, ale taką jego częścią, która wskutek splotu czynników wewnętrzpaństwowych i międzynarodowych ukształtowała się w postaci oddzielnej jednostki geopolitycznej, samodzielnie realizującej atrybuty podmiotowości prawnomiędzynarodowej*<sup>4</sup>. Tajwan posiada rząd *de facto*, efektywnie kontrolujący terytorium i wykonujący zwykle funkcje rządowe.

Jako reżim *de facto*, Tajwan jest ułomnym podmiotem prawa międzynarodowego: może być członkiem niektórych organizacji międzynarodowych czy też ponosić odpowiedzialność międzynarodową za działania sprzeczne z prawem. Chińską Republikę na Tajwanie (dalej: Tajwan) uznaje ok. 10% państw – członków ONZ<sup>5</sup>. Polska do nich nie należy. Jednak państwa, które traktują Tajwan jako reżim *de facto*, czyli nie uznają jego państwowości, utrzymują z nim stosunki międzynarodowe na poziomie niższym niż z państwami, nie zawie-

<sup>3</sup> Zob. B. Ahl, M. Planck, *Encyclopedia of Public International Law 2009*, <http://www.mpepil.com>.

<sup>4</sup> L. Antonowicz, *Status prawnomiędzynarodowy Republiki Chińskiej na Tajwanie* [w:] *Tajwan w stosunkach międzynarodowych*, E. Haliżak (red.), Warszawa 1997, s. 38–42.

<sup>5</sup> Za P. Czubik, *Dokumenty z państw nieuznanych w obrocie cywilnoprawnym*, „Problemy Współczesnego Prawa Międzynarodowego, Europejskiego i Porównawczego” 2009, t. VII, s. 124.

rają klasycznych umów międzynarodowych, a także nie utrzymują stosunków dyplomatycznych, lecz ustanawiają wyłącznie biura handlowe.

Tajwan nie jest obecnie członkiem Organizacji Narodów Zjednoczonych (ONZ), chociaż podejmuje próby powrotu do organizacji<sup>6</sup>, opierając się na art. 4 Karty Narodów Zjednoczonych, który stanowi, że w poczet członków ONZ może być przyjęte każde inne państwo miłujące pokój, które przyjmie zobowiązania zawarte w Karcie i, zdaniem ONZ, zdolne jest i pragnie zobowiązania te wykonywać. Jednak przyjęcie każdego państwa do ONZ następuje w drodze decyzji Zgromadzenia Ogólnego, powziętej na zalecenie Rady Bezpieczeństwa. Ze względu na obecność ChRL w Radzie Bezpieczeństwa ONZ spełnienie powyższych warunków nie wydaje się obecnie możliwe<sup>7</sup>. Tajwan jest natomiast członkiem Światowej Organizacji Handlu (WTO) – w tym wypadku jednak nie było przeszkód formalnych, bowiem członkostwo w WTO uzyskują odrębne terytoria celne, a takim bez wątpienia Tajwan obecnie jest – nawet jako państwo nieuznane<sup>8</sup>.

Polska nie uznaje Tajwanu za państwo, a bieżące relacje gospodarcze i prawne między Polską a Tajwanem rozwiązywane są w drodze *quasi*-dyplomatycznej, za pośrednictwem „biur gospodarczych i kulturalnych”. W Polsce działa przedstawicielstwo Tajwanu wyposażone w szczególne kompetencje, związane z promowaniem stosunków gospodarczych, handlowych i kulturalnych między Tajwanem i Polską – Biuro Gospodarcze i Kulturalne Taipei. Z kolei interesy polskie na Tajwanie reprezentuje Warszawskie Biuro Handlowe w Taipei. Nie mając dostępu do dokumentów ustanawiających te jednostki, trudno jest precyzyjnie określić, czy są to podmioty prawa publicznego, czy – jak się raczej wydaje – prywatnego, chociaż należy zaznaczyć, że Warszawskie Biuro Handlowe w Taipei posiada również określone kompetencje konsularne, przyznane przez Ministerstwo Spraw Zagranicznych. Porozumienia zawierane przez tego typu przedstawicielstwa mogą w swojej treści i formie często odpowiadać umowom międzynarodowym – w przypadku umów o unikaniu podwójnego opodatkowania mogą np. wzorować się na modelowej umowie OECD<sup>9</sup>. Trudno jest to jednak precyzyjnie ocenić, nie mając do dyspozycji treści samego porozumienia.

<sup>6</sup> Został z niej usunięty w 1971 r.

<sup>7</sup> Szerzej na temat podejmowanych działań zob. M. Burdelski, W.J. Dziak, *Republika Chińska na Tajwanie a ONZ*, Toruń 1999; C.W. Phil Chan, *The Legal Status of Taiwan. Chinese Journal of International Law* 2009, t. 8, nr 2, s. 455–492, <http://chineseejil.oxfordjournals.org>.

<sup>8</sup> P. Czubik, *Dokumenty*, *op. cit.*, s. 125.

<sup>9</sup> Tak jest np. w przypadku umowy zawartej między biurami handlowymi Niemiec i Tajwanu w 2012 r., [http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales\\_Steuerrrecht/Staatenbezogene\\_Informationen/Laender\\_A\\_Z/Taiwan/2012-10-08-Taiwan-Abkommen-DBA-Englisches-Fassung.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=5](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Taiwan/2012-10-08-Taiwan-Abkommen-DBA-Englisches-Fassung.pdf?__blob=publicationFile&v=5).

## Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania

Umowy dotyczące kwestii unikania podwójnego opodatkowania czy też wymiany informacji w sprawach podatkowych należą do grupy podatkowych umów międzynarodowych. Podwójne opodatkowanie polega na nałożeniu porównywalnych podatków w dwu państwach na tego samego podatnika z tego samego tytułu i za taki sam okres. W wypadku prowadzenia działalności za granicą podatnicy narażeni są na niebezpieczeństwo poniesienia większych obciążeń podatkowych niż podmioty, które koncentrują swoją aktywność tylko w jednym państwie. Podstawowym celem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jest zatem wyeliminowanie międzynarodowego podwójnego opodatkowania za pomocą ustalonych przez strony umowy norm prawnych.

Rozwój współpracy międzynarodowej w zakresie zawierania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania wspierany jest pracami podejmowanymi przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), na forum której wypracowano Modelową konwencję OECD w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, stanowiącą wzór dla zawieranych umów dwustronnych.

Rzeczpospolita Polska zawiera umowy międzynarodowe z podmiotami prawa międzynarodowego – państwami. Wykaz obowiązujących umów międzynarodowych, zawartych przez Polskę w obszarze podwójnego opodatkowania, znajduje się na stronach internetowych Ministerstwa Finansów<sup>10</sup>. Z tego wykazu wynika, że tego typu umowy obowiązują w relacji z ok. 90 podmiotami prawa międzynarodowego – państwami, co do których państwowości nie ma wątpliwości. Należy jedynie zwrócić uwagę na umowy zawarte przez Polskę z Jersey, Guernsey i Wyspą Man, które są terytoriami zależnymi Wielkiej Brytanii i mają szeroką autonomię<sup>11</sup>. Możliwość zawarcia takich umów międzynarodowych z tymi podmiotami wynikała z analizy wieloletniej praktyki, która wskazuje na to, że umowy międzynarodowe zawierane są przez Wielką Brytanię w imieniu Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej oraz ewentualnie tych terytoriów zależnych, które chcą, by dany instrument miał do nich zastosowanie<sup>12</sup>. To rząd Wielkiej Brytanii jest odpowiedzialny za obronę i reprezentację terytoriów zależnych na arenie międzynarodowej,

<sup>10</sup> <http://www.finanse.mf.gov.pl/abc-podatkow/umowy-miedzynarodowe/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania>.

<sup>11</sup> Więcej informacji na temat organizacji rządu w Baliwacie Guernsey można znaleźć w brytyjskim dokumencie rządowym *Background briefing on the Crown Dependencies: Jersey, Guernsey and the Isle of Man*, udostępnionym na stronie brytyjskiego Ministerstwa Sprawiedliwości: [http://www.justice.gov.uk/downloads/about/moj-our-responsibilities/Background\\_Briefing\\_on\\_the\\_Crown\\_Dependencies2.pdf](http://www.justice.gov.uk/downloads/about/moj-our-responsibilities/Background_Briefing_on_the_Crown_Dependencies2.pdf).

<sup>12</sup> Szczegółowe informacje na temat procedury konsultacji z terytoriami zależnymi można znaleźć na stronie rządu Wielkiej Brytanii: <https://www.gov.uk/govern->

w tym zawieranie umów międzynarodowych w imieniu tych terytoriów. Dopuszcza się, by w określonych okolicznościach terytoria zależne – Guernsey, Jersey i Wyspa Man – mogły zawierać samodzielnie umowy międzynarodowe na podstawie tzw. powierzenia uprawnień (ang. *process of entrustment*). W szczególności okazało się, że rząd brytyjski wydaje tzw. listy powierzające (ang. *Letter of Entrustment*), zezwalające na samodzielne zaciąganie zobowiązań międzynarodowych w zakresie wymiany informacji podatkowych i negocjowania oraz zawierania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania z państwami. W przypadku Tajwanu analogiczna sytuacja jednak nie zachodzi.

### Pojęcie umowy międzynarodowej

Odpowiadając na zadane pytania, należy wyjść od pojęcia „umowa międzynarodowa”. Jest to bowiem jedno z najważniejszych pojęć prawa międzynarodowego.

Na gruncie prawa polskiego należy wskazać, że Konstytucja RP z 1997 r. zawiera postanowienia dotyczące miejsca umów w porządku prawnym Rzeczypospolitej Polskiej (art. 87, 91, 241), przepisy kompetencyjne (art. 131, 146), a także określające elementy procedury wewnętrznej (art. 89 czy 90). W art. 89 ust. 3 Konstytucji zawarto delegację do wydania ustawy, która ma regulować zasady oraz tryb zawierania, ratyfikowania i wypowiedzania umów międzynarodowych.

Ustawa z 14 kwietnia 2000 r. o umowach międzynarodowych (Dz.U. nr 39, poz. 443, ze zm.; dalej: u.u.m., ustawa) określa zasady oraz tryb zawierania, ratyfikowania, zatwierdzania, ogłaszania, wykonywania, wypowiedzania i zmian zakresu obowiązywania umów międzynarodowych (art. 1 u.u.m.). Zgodnie art. 2 pkt 1 u.u.m. w rozumieniu ustawy umowa międzynarodowa oznacza porozumienie między Rzeczpospolitą Polską a innym podmiotem lub podmiotami prawa międzynarodowego, regulowane przez prawo międzynarodowe, niezależnie od tego, czy jest ujęte w jednym dokumencie czy w większej liczbie dokumentów, bez względu na jego nazwę oraz bez względu na to, czy jest zawierane w imieniu państwa, rządu czy ministra kierującego działem administracji rządowej właściwego do spraw, których dotyczy umowa międzynarodowa. Zgodnie zatem z tą definicją umowę międzynarodową charakteryzuje istnienie łącznie:

- porozumienia między podmiotami prawa międzynarodowego,
- porozumienia mającego na celu wywołanie skutków prawnych w sferze prawa międzynarodowego oraz
- dokumentu pisanego.

To oznacza, że przepisy zawarte w ustawie znajdą zastosowanie wyłącznie do pisemnych umów międzynarodowych, zawartych z podmiotami prawa międzynarodowego i nie dotyczą żadnych innych porozumień międzynarodowych, które nie są uznane za umowę międzynarodową w świetle powyższych rozważań i na gruncie prawa międzynarodowego publicznego.

Według powszechnie przyjętej w doktrynie definicji, umowa międzynarodowa to zgodne oświadczenie woli dwu lub więcej podmiotów prawa międzynarodowego, które rodzi prawa i obowiązki skuteczne w prawie międzynarodowym. Ten charakter umowy międzynarodowej oddaje art. 38 ust. 1 pkt a Statutu Międzynarodowego Trybunału Sprawiedliwości (MTS), wskazując na konwencje międzynarodowe ogólne bądź partykularne, ustanawiające normy wyraźnie uznane przez państwa spór wiodące. O istnieniu umowy międzynarodowej przesądza zatem treść aktu, wystarczająca jasność i precyzja określenia praw i obowiązków, a także zamiar zawarcia wiążącego porozumienia, a nie jego forma.

Dla celów Konwencji o prawie traktatów (KPT, konwencja)<sup>13</sup>, traktatem jest porozumienie zawarte między państwami w jednym lub kilku instrumentach pisanych, bez względu na ich nazwę, regulowane prawem międzynarodowym. Istotnym elementem umowy międzynarodowej jest zatem wymóg, by porozumienie było zawarte między państwami. Artykuł 2 ust. 1 pkt a KPT wyraźnie wskazuje, że forma umowy nie jest istotna dla określenia jej charakteru prawnego, aczkolwiek konwencję stosuje się wyłącznie do umów w formie pisemnej. Zakres zastosowania KPT jest ograniczony do „traktatów zawartych między państwami” i nie ma zastosowania do porozumień między państwami a innymi podmiotami prawa międzynarodowego ani do porozumień między tymi a innymi podmiotami prawa międzynarodowego, co nie oznacza, że zawieranie takich umów jest wykluczone. Konwencja ma zastosowanie do: *wzajemnych stosunków między państwami, opartych na porozumieniach międzynarodowych, których stronami są również inne podmioty prawa międzynarodowego*, a ponadto KPT stosuje się do umów zawartych między państwami po wejściu jej w życie. W wypadku innych umów międzynarodowych oraz porozumień zastosowanie znajdzie prawo zwyczajowe.

Wyraźnie zatem widać, że w świetle prawa międzynarodowego dla stwierdzenia istnienia umowy międzynarodowej konieczne jest, by zawarta była ona między podmiotami prawa międzynarodowego. Zawarcie umowy międzynarodowej z podmiotem nieuznanym wcześniej za podmiot prawa międzynarodowego oznaczać będzie *de facto* jego uznanie.

<sup>13</sup> Konwencja o prawie traktatów, przyjęta w Wiedniu 23 maja 1969 r. – Polska ratyfikowała konwencję 2 lipca 1990 r.; konwencja weszła w życie w stosunku do Polski 1 sierpnia 1990 r.

## **Możliwość zawarcia umowy międzynarodowej z Tajwanem na podstawie obowiązujących przepisów prawa polskiego**

W świetle powyższych rozważań dotyczących pojęcia „umowa międzynarodowa” należy zaznaczyć, że możliwość zawarcia porozumienia, które zostałoby uznane za umowę międzynarodową w rozumieniu obowiązującej ustawy o umowach międzynarodowych uzależniona jest od tego, czy Tajwan jest podmiotem prawa międzynarodowego lub od tego, czy Polska jako państwo chce uznać Tajwan za podmiot prawa międzynarodowego.

Zgodnie z klasyczną koncepcją istnieją trzy atrybuty państwa: określone terytorium, ludność zamieszkująca dany obszar oraz władza sprawująca kontrolę nad ludnością i terytorium. Są to elementy, które pomagają ustalić, czy dany podmiot może zostać uznany za państwo. Zgodnie z art. 1 konwencji z Montevideo z 1933 r.<sup>14</sup>, która wskazuje na wciąż aktualne kryteria państwowości, państwo jako podmiot prawa międzynarodowego powinno posiadać następujące elementy: 1) stałą ludność, 2) własne władze, 3) określone terytorium oddzielone od innych granicą, 4) zdolność wchodzenia w relacje międzynarodowe. Przy spełnieniu powyższych warunków państwo może – o ile zostanie uznane – uzyskać zdolność prawnomiędzynarodową. Uznanie jednak nie jest tylko kwalifikacją związaną ze spełnieniem tych przesłanek, lecz ma charakter faktyczny.

Nie ma tu miejsca na przedstawianie wszystkich teorii pojęcia „państwo” oraz koncepcji „suwerenności”, które pojawiają się w literaturze<sup>15</sup>. Rozważania dotyczące spełnienia przez Tajwan powyższych kryteriów nie mają bowiem znaczenia dla oceny sytuacji z punktu widzenia możliwości zawarcia umowy międzynarodowej z Tajwanem przez Polskę, ponieważ Rzeczpospolita Polska nie uznaje w chwili obecnej państwowości Tajwanu, a to wyklucza możliwość zawarcia umowy, która uznana zostałaby za międzynarodową w rozumieniu obecnych przepisów ustawy o umowach międzynarodowych. Należy dodać, że zawarcie umowy międzynarodowej między Rzeczpospolitą Polską a Tajwanem *de facto* mogłoby oznaczać uznanie podmiotowości prawnomiędzynarodowej Tajwanu.

<sup>14</sup> Konwencja była umową regionalną, ograniczającą się do niektórych państw Ameryki Południowej, ale jej zasady stały się elementem międzynarodowego prawa zwyczajowego.

<sup>15</sup> Zob. np. R. Bierzanek, J. Symonides, *Prawo międzynarodowe publiczne*, Warszawa 2002, s. 79.

## Inne możliwości zawarcia z Tajwanem porozumienia o charakterze międzynarodowym dotyczącego unikania podwójnego opodatkowania

Ponieważ Polska nie uznaje podmiotowości prawnomiędzynarodowej Tajwanu, to ewentualne porozumienie dotyczące unikania podwójnego opodatkowania nie może być obecnie klasyczną umową międzynarodową w rozumieniu przepisów Konstytucji RP oraz ustawy o umowach międzynarodowych. Skoro jednak interes Polski przemawiałby za celowością zawierania z takimi podmiotami porozumień, które można by wprowadzić do polskiego porządku prawnego, przy jego pełnym poszanowaniu, konieczne jest znalezienie stosownych rozwiązań prawnych.

Zawarcie porozumienia o charakterze prywatnoprawnym między dwoma przedstawicielstwami, czyli Warszawskim Biurem Handlowym w Taipei, a także Biurem Gospodarczym i Kulturalnym Taipei, o ile podmioty te mają charakter prywatnoprawny, jest dopuszczalne. Pojawia się jednak kilka związanych z tym problemów, w szczególności odnośnie do wyboru prawa właściwego, a także celu zawarcia takiego porozumienia. Należy przecież pamiętać, że umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania mają na celu wywarcie skutków w prawie wewnętrznym i mogą być stosowane bezpośrednio.

Zawarcie porozumienia między biurami handlowymi, które miałyby charakter prywatnoprawny, a w założeniu miałyby wpływać na prawo krajowe obu stron, wiąże się też z problemem pozycji takiego porozumienia w porządku wewnętrznym. Nie jest również jasne, w jakiej procedurze miałyby ono zostać zawarte. Przepisy zawarte w ustawie o umowach międzynarodowych znajdują zastosowanie wyłącznie do pewnej kategorii umów międzynarodowych (zawartych w formie pisemnej) i nie będą dotyczyły wprost porozumień międzynarodowych, które nie są uznane za umowę międzynarodową w świetle powyższych rozważań i na gruncie prawa międzynarodowego publicznego.

Niektórzy autorzy dopuszczają możliwość analogicznego stosowania przepisów ustawy o umowach międzynarodowych w sytuacjach, w których nie chodzi o umowę międzynarodową w rozumieniu art. 2 u.u.m. W. Czapliński, analizując umowy zawierane przez Wspólnotę Europejską (a zatem również nieobjęte zakresem ustawy), wskazywał na bezzasadność bezpośredniego stosowania ustawy, ale nie wykluczył odpowiedniego stosowania niektórych jej przepisów. Inni autorzy, jak np. A. Wyrozumska, w odniesieniu do porozumień, które nie są umową międzynarodową w rozumieniu ustawy, wskazują na wykształconą praktykę, polegającą na konsultowaniu projektów porozumień co najmniej z Ministrem Spraw Zagranicznych<sup>16</sup>. Trzeba jednak podkreślić,

<sup>16</sup> Por. np. W. Czapliński, *Opinia członków Rady Legislacyjnej w sprawie stosowania ustawy o umowach międzynarodowych do umów zawieranych przez Wspólnotę Europejską*, „Przegląd Legislacyjny” 2004, nr 3, s. 160.



że takie propozycje mogą zostać uznane za niezgodne z Konstytucją RP, bowiem jej art. 7 wyraźnie stanowi o zasadzie legalizmu, zgodnie z którą organy władzy publicznej mogą działać wyłącznie na podstawie i w granicach prawa. To normy prawne muszą określać kompetencje, zadania i tryb postępowania organów władzy publicznej, wyznaczając tym samym granice ich aktywności. W chwili obecnej nie ma podstawy prawnej, która dopuszczałaby odpowiednie stosowanie przepisów ustawy o umowach międzynarodowych do innych porozumień, które nie mogą być uznane za umowę międzynarodową.

Dopuszczalne jest jednak odrębne uregulowanie procedur zawierania porozumień międzynarodowych o charakterze prywatnoprawnym lub publicznoprawnym, o dowolnej formie, które nie stanowiłyby umowy międzynarodowej w rozumieniu prawa międzynarodowego publicznego, Konstytucji RP i ustawy o umowach międzynarodowych. Umożliwiłyby to Radzie Ministrów podjęcie stosownych procedur, w tym związanych z nadzorem nad negocjowaną treścią takiego porozumienia<sup>17</sup>.

Najbardziej poprawną formułą powinno być zatem rozciągnięcie stosowania przepisów ustaw krajowych, regulujących kwestie unikania podwójnego opodatkowania, na Tajwan, przy założeniu wzajemności. Wymagałoby to dokonania zmian w ustawach krajowych. W tym konkretnym przypadku zapewne chodziłoby o przepisy podatkowe, w szczególności o zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, a także w innych ustawach, w których pojęcie podatnika odnoszone jest do państwa lub do ratyfikowanych umów międzynarodowych. Umożliwiłyby to zapewnienie skuteczności konkretnemu porozumieniu, jednak efektywność takiego rozwiązania oparta jest na założeniu przyjęcia stosownych regulacji przez drugą stronę w jej prawie wewnętrznym, w szczególności dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych. Wymagałoby to zatem wprowadzenia odpowiednich procedur związanych z zasadą wzajemności, a zmiany musiałyby odzwierciedlać treść zawartego porozumienia. Trzeba też podnieść zastrzeżenie, że nie jest to rozwiązanie doskonałe. Przykładowo, późniejsze zmiany prawa krajowego mogą wpływać na stosowanie również tych uchwalonych wcześniej przepisów. Ponadto nie rozwiązuje to problemów związanych z podstawą prawną do wymiany informacji między Polską i Tajwanem i innych, które można byłoby bardziej dokładnie wskazać w sytuacji znajomości tekstu planowanego porozumienia. Trzeba też zaznaczyć, że skoro do tego typu porozumień nie ma obecnie zastosowania ustawa o umowach międzyarodo-

<sup>17</sup> Opinia A. Wyrozumskiej z 20 kwietnia 2012 r. na temat sposobu nadania skuteczności w prawie polskim umowie w sprawie unikania podwójnego opodatkowania z Tajwanem oraz umowie w sprawie zabezpieczenia społecznego z Quebeciem, s. 6 (niepubl.).

wych w obecnym kształcie, to pojawiają się problemy i wątpliwości dotyczące samej procedury zawarcia takiego porozumienia, np. w odniesieniu do obowiązku przeprowadzenia konsultacji międzyresortowych i społecznych odnośnie do negocjowanej przez biura handlowe treści itp.

W obecnym stanie prawnym inne rozwiązania prawne nie wydają się dopuszczalne, w szczególności ze względu na definicję umowy międzynarodowej, wynikającą z prawa międzynarodowego publicznego oraz z przepisów ustawy o umowach międzynarodowych.

Trzeba jeszcze dodać, że Rada Legislacyjna w opinii z 13 lutego 2015 r. przedstawiła propozycję przyjęcia odrębnej ustawy transponującej umowę między biurami handlowymi do prawa polskiego i zapewniającej jej wykonanie w prawie polskim, pod warunkiem wzajemności<sup>18</sup>. Ta propozycja jednak ponownie wiąże się z koniecznością udzielenia odpowiedzi na pytania dotyczące procedur prowadzących do związania się porozumieniem i jego skutków w prawie wewnętrznym.

Podsumowując, należy zauważyć, że w relacjach gospodarczych i prawnych z państwami nieuznanymi istotną rolę odgrywają względy polityczne. Jest tak również w przypadku Polski. Decyzja w tym względzie należy do Rady Ministrów, która prowadzi politykę zagraniczną Rzeczypospolitej Polskiej.

<sup>18</sup> W opinii Rady Legislacyjnej to rozwiązanie przedstawione zostało jako najwłaściwsze; zob. opinię z 13 lutego 2015 r. Trzeba jednak podkreślić, że to rozwiązanie zostało skrytykowane w dołączonym piśmie Sekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów J. Cichonia z 8 kwietnia 2015 r.