

EDWARD JUCHNIEWICZ

STOSOWANIE PRZEPISÓW UMOWY
MIĘDZY RZECZĄPOSPOLITĄ POLSKĄ
A CHIŃSKĄ REPUBLIKĄ LUDOWĄ W SPRAWIE
UNIKANIA PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA
I ZAPOBIEGANIA UCHYLANIU SIĘ OD OPODATKOWANIA
W ZAKRESIE PODATKÓW OD DOCHODU¹

Rzecz, którą najtrudniej w świecie zrozumieć, jest podatek dochodowy.
Albert Einstein

Wprowadzenie

We współczesnym świecie biznes staje się coraz bardziej międzynarodowy, a nawet globalny. Międzynarodowe korporacje istnieją już od dawna, a w czasach globalizacji i Internetu charakter podmiotu międzynarodowego może uzyskać także mały podmiot gospodarczy. Współcześnie naturalnym zjawiskiem jest funkcjonowanie różnych systemów prawnych², mechanizmów i instytucji prawnych dotyczących prowadzenia działalności gospodarczej, w szczególności funkcjonowanie diametralnie różnych systemów podatkowych. Nie chodzi tylko o stawki podatkowe, gdyż mogą się różnić nawet zasady prawa podatkowego i zasady opodatkowania³. Jako uzupełnienie przepisów krajowych w sprawach podatkowych w handlu międzynarodowym szczególne znaczenie odgrywają przepisy umów międzynarodowych zawartych między poszczególnymi państwami. Wśród tych umów szczególne znaczenie należałoby przyznać tym o unikaniu podwójnego opodatkowania. Zasadniczo są one zawierane jako między państwowe umowy dwustronne. Powszechnie uznano, że znacznie łatwiej uzyskać kompromis w sprawach podatkowych w relacjach jedynie dwóch krajów niż większego grona. Głównym celem tych porozumień jest

¹ Artykuł powstał przy wsparciu fundacji Center for Legal and Civic Education.

² Zob. więcej na temat systemów prawnych: S.S. Aleksiejew, *Prawo i prawowaja sistema*, „Prawowiedienije” 1980, nr 1, s. 31.

³ Zob. np. charakterystykę system podatkowego w Chinach: R.A. Szepienko, *Nalogowoje prawo Kitaja: istočniki i subiekty*, Moskwa 2004.

uniknięcie opodatkowania dochodu i majątku dwukrotnie⁴. W kategoriach współpracy międzynarodowej umowy takie należą w dużej mierze do jednego z aspektów szeroko pojętej gospodarczej współpracy międzypaństwowej.

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania są bardzo powszechne w stosunkach międzynarodowych. Do głównych celów zawarcia międzynarodowych umów podatkowych należałoby zaliczyć eliminowanie podwójnego opodatkowania oraz ochronę interesów wszystkich podmiotów krajowych (zarówno osób fizycznych, jak i prawnych) w handlu międzynarodowym. Do aspektów drugorzędnych, które są przedmiotem takich porozumień, można również zaliczyć przeciwdziałanie zjawisku unikania opodatkowania i uchylania się od niego⁵. Sygnatariusze porozumienia z jednej strony są zainteresowane wyeliminowaniem zjawiska podwójnego opodatkowania, natomiast z drugiej nie chcą dopuścić do sytuacji, w której podatek od dochodu bądź majątku nie zostałby zapłacony w żadnym z wybranych krajów. Dlatego formą realizacji postanowień umownych w tym zakresie jest instytucja wymiany informacji podatkowych między państwami.

W kategorii nadrzędnych celów porozumień o unikaniu podwójnego opodatkowania mieszczą się także mechanizmy dotyczące rozstrzygania sporów zachodzących pomiędzy podatnikami a państwami – stronami porozumień międzynarodowych.

Jednak należy podkreślić, że międzynarodowe umowy podatkowe nie tworzą nowych przepisów podatkowych ani międzynarodowych nowych tytułów podatkowych, są one jedynie uzupełnieniem poszczególnych krajowych regulacji podatkowych. W praktyce dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą na terytorium dwóch krajów oznacza to w szczególności potrzebę poznania zarówno podatkowych przepisów krajowych obu krajów, jak i wszystkich porozumień, jakie były zawarte pomiędzy tymi państwami w kwestiach podatkowych oraz których stronami są oba te kraje.

Chiny – Hongkong – Makau

Dokonujący się współcześnie rozwój poszczególnych państw jest procesem szczególnie skomplikowanym, zachodzącym w różnych częściach świata. Liderem wzrostu gospodarczego oraz podmiotem relatywnie wpływającym na rozwój innych państw w skali światowej, w tym także Polski, stała się Azja. Jedną z największych

⁴ Więcej na temat zakresu zagadnień regulowanych porozumieniami o unikaniu podwójnego opodatkowania zob. J.A. Brian, *An overview of the issues involved in the application of double tax treaties*, [w:] *United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries*, red. A. Trepelkov, H. Tonino, D. Halka, New York 2013, s. 1–6.

⁵ Zob. różne definicje pojęć unikania opodatkowania i uchylania się od niego w: P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, Warszawa 2003.

gospodarek na świecie są Chiny. Stały wzrost gospodarczy, a równocześnie załamanie na rynkach finansowych (kryzys finansowy⁶) sprawiły, że znaczenie Chin na arenie międzynarodowej jeszcze bardziej wzrosło. O chińskiej obecności w świecie, w tym także w Polsce, możemy mówić w każdym wymiarze; nie ogranicza się ona już tylko do wymiany handlowej. Każda sfera potrzeb społecznych państw Unii Europejskiej jest przedmiotem zainteresowania Chin⁷, w tym także sfera szeroko pojętej edukacji na uczelniach wyższych. Z kolei każdy kraj, w tym Polska, traktuje Chiny jako ogromny potencjał dla rozwoju swojej działalności gospodarczej poza granicami państwa oraz potężny rynek zbytu swoich towarów. W ujęciu handlu międzynarodowego Państwo Środka budzi zainteresowanie zarówno z perspektywy eksportu polskich, jak i importu chińskich towarów. Mając na uwadze wieloaspektowość oraz skomplikowany charakter regulacji prawnych państw obcych, przedmiotem analizy i charakterystyki jest jedynie zakres stosowania przepisów umowy zawartej między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Chińskiej Republiki Ludowej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzonej w Pekinie dnia 7 czerwca 1988 r. (Dz. U. z 1989 r. Nr 13, poz. 65).

Chiński system prawny jest jednym z najstarszych na świecie. Chińskie prawo pojawiło się i rozwijało w ciągu tysięcy lat. Cechą charakterystyczną rozwoju i kształtowania się tego systemu prawnego jest brak jakichkolwiek wpływów zachodniej doktryny i myśli prawnej. Zachód jako cywilizacja w czasach jego rozwoju po prostu jeszcze nie istniał. Cechą charakterystyczną systemu prawa Chin jest traktowanie go nie w kategoriach zachodniej doktryny jako zbiór zasad, ale bardziej jako instytucję filozoficzną i prawną, która jest oparta na dwóch głównych wartościach – harmonii i sprawiedliwości. To właśnie w tych kategoriach należy rozumieć podstawowe zasady prawa w Chinach⁸.

Odnosząc się do dorobku prawnego w zakresie teorii prawa oraz ostatnich reform w systemie i polityce prawnej Chin, pojawia się wątpliwość co do właściwych określeń i charakterystyk w stosunku do tego systemu. Termin „system prawa” cechuje wieloznaczność. Zasadniczo określamy w ten sposób pewien układ uporządkowanych oraz powiązanych ze sobą zasad i norm prawnych obowiązujących w danym czasie i na danym terytorium. W klasycznym ujęciu mówimy, że dane państwo ma swój własny system prawny, który może współistnieć w pewnym

⁶ Więcej na temat kryzysów finansowych oraz bezpieczeństwa finansowego w kontekście prawa zob. A. Jurkowska-Zeidler, *Bezpieczeństwo rynku finansowego w świetle prawa Unii Europejskiej*, Warszawa 2008.

⁷ Więcej na temat tendencji rozwoju Chin zob. B. Góralczyk, *Miejsce Polski w strategii gospodarczej i polityce zagranicznej Chin po przekazaniu władzy na XVIII zjeździe KPCh*, Warszawa 2012, za: http://www.gochina.gov.pl/files/?id_plik=131 [23.08.2013].

⁸ Zob. więcej: A.H.Y. Chen, *An Introduction to the Legal System of the People's Republic of China*, Hong Kong 2011.

prawnym porządku międzynarodowym bądź regionalnym. Przykładem może być Polska, której system prawny jako państwa członkowskiego Unii Europejskiej został podporządkowany zasadom (wartościom) i dorobkowi UE. Powyższe rozumienie systemów prawnych nie zmienia się także w przypadku państw unitarnych czy złożonych (np. federacyjnych). Przykład współczesnych państw federacyjnych może pokazywać współistnienie odmiennych zasad prawnych, regulacji prawnych, polityk i systemu sądownictwa w poszczególnych jednostkach federacyjnych. Cały ten dorobek prawny poszczególnych części (np. regionów, stanów) danej federacji stanowi uzupełnienie systemu prawnego państwa jako federacji. W takim przypadku według kanonów prawnych charakteryzujemy system prawa federacyjnego, a w szczególności jego główne zasady przez pryzmat zasady pierwszeństwa tego prawa nad prawem na przykład stanowym.

Chiński przykład inspiruje do uzyskania odpowiedzi na pytanie o możliwość współistnienia kilku systemów prawnych w jednym państwie unitarnym. Rene David twierdził, że we współczesnym świecie każde państwo ma swój system prawny (prawo), ale dopuszczalne jest, aby w tym samym państwie funkcjonowało kilka konkurujących między sobą systemów prawnych⁹. Nie wyjaśnił on samego pojęcia systemu prawa (prawa kraju) ani nie podał żadnych przykładów państw, w których mogą konkurować między sobą systemy prawne.

Jeden kraj, dwa systemy

Przykład Chin pokazuje oraz potwierdza tezę Rene Davida, że jednoczesne współistnienie kilku systemów może wystąpić nie tylko w państwie federalnym, ale także w państwie unitarnym. Na przykład, jak wynika z art. 30 Konstytucji Chińskiej Republiki Ludowej¹⁰, Chiny są krajem unitarnym, podzielonym na prowincje, regiony autonomiczne i miasta, które podlegają rządowi centralnemu. Artykuł 31 Konstytucji ChRL pozwala na tworzenie specjalnych jednostek (regionów) administracyjnych. Przykładem realizacji postanowień konstytucji jest dołączenie do Chin Hongkongu i Makao.

Należy pamiętać, że historia Hongkongu nie rozpoczęła się wraz z pojawieniem się tam Brytyjczyków. Jednak to Brytyjczykom zawdzięczamy szybki rozwój tego terytorium. Należałoby wymienić wiele wydarzeń i dat mających wpływ na prawo i status Hongkongu. Na osi chronologicznej data 1 lipca 1997 r. jest szczególnie

⁹ R. Dawid, *Osnovnyje prawnyje sistemy sovremennosti*, pieriewod z francuzskowo doktora juridycznych nauk prof. W.A. Tumanowa, wg wydania: Moskwa 1988, <http://www.lib.ru/PRA-WO/rene.txt> [23.08.2013].

¹⁰ Constitution of the people's republic of China (Adopted on December 4, 1982), za: <http://english.people.com.cn/constitution/constitution.html> [23.08.2013].

ważna, gdyż wówczas na mocy porozumienia nastąpiło oficjalne przekazanie suwerenności Hongkongu przez Wielką Brytanię na rzecz Chińskiej Republiki Ludowej¹¹. Hongkong stał się pierwszym specjalnym administracyjnym regionem, tym samym realizującym doktrynę (zasadę, politykę) „jeden kraj, dwa systemy” (国两制)¹². Idea tej doktryny została sformułowana i przedstawiona przez Deng Xiaopinga¹³ w latach 80. ubiegłego wieku. Podstawowym jej założeniem jest możliwość dopuszczenia i dołączenia obszarów z ustrojem kapitalistycznym (zarówno w ujęciu politycznym, jak i ekonomicznym) do Chin, w których nadal funkcjonowałby system socjalistyczny. Głównym celem tej doktryny jest zjednoczenie kraju, mając na uwadze takie terytoria, jak Hongkong, Makau i Tajwan¹⁴. Zgodnie z tą zasadą każdy z trzech regionów może nadal mieć swój własny system polityczny, prawny, własną politykę gospodarczą i system finansowy. Każdy z tych regionów również uzyskał samodzielne uprawnienia w zakresie członkostwa w organizacjach międzynarodowych oraz kształtowania polityki zagranicznej, w tym także w formie zawierania umów międzynarodowych.

Wkład w rozwój Makau należy przypisać Portugalczykom. Pomijając szczegóły w historii Makau, należy przypomnieć, że porozumienie podobne do tego, jakie później zawarto z Hongkongiem, zostało podpisane przez władze Portugalii w Pekinie dnia 13 kwietnia 1987 r.¹⁵ Formalne zwierzchnictwo Chin nad Makau zaczęło obowiązywać od 20 grudnia 1999 r.¹⁶

¹¹ Zob. Porozumienie – formalna nazwa Wspólna Deklaracja Rządu Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej z Rządem Chińskiej Republiki Ludowej w kwestii Hongkongu, treść deklaracji dostępna on-line: <http://www.cmab.gov.hk/en/issues/jd2.htm> [23.09.2013].

¹² Zob. A.H.Y. Chen, *The Rule of Law Under 'One Country, Two Systems': The Case of Hong Kong 1997–2009* (17.09.2009), za: <http://ssrn.com/abstract=1474748>; <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1474748> [23.09.2013].

¹³ Deng Xiaoping (22.08.1904–19.02.1997) – polityk chiński; w okresie od 1978 do 1989 r. faktyczny przywódca Chińskiej Republiki Ludowej, inicjator reform społeczno-gospodarczych oraz otwarcia Chin na świat. Jeden z najważniejszych polityków w dwudziestowiecznej historii Chin.

¹⁴ Zob. np. odpowiedź Ambasady Chińskiej Republiki Ludowej w Stanach Zjednoczonych z dnia 28 lipca 2005 r. w kontekście systemu politycznego Tybetu i zasady „jeden kraj, dwa systemy”, <http://www.china-embassy.org/eng/zt/zgxz/t265334.htm> [25.09.2013].

¹⁵ Zob. tekst deklaracji: Joint declaration of the Government of the People's Republic of China and The Government of the Republic of Portugal on the question of Macao, za: <http://bo.io.gov.mo/bo/i/88/23/dc/en/> [23.09.2013].

¹⁶ Zob. A.M. Gonçalves, *Macao Autonomy – Looking for a Fresh Awakening* (22.06.2009), za: <http://ssrn.com/abstract=1423704>; <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1423704> [23.09.2013].

Zakończenie

W świetle problematyki niniejszego artykułu potencjalny przedsiębiorca, który planuje swoją działalność bądź współpracę na terytorium Chin, Hongkongu oraz Makao, powinien być świadomy współistnienia odrębnych systemów prawnych. Oznacza to zupełnie odmienne gałęzie i zasady prawa. Warto również pamiętać, że wpływ na rozwój systemów prawnych tych regionów specjalnych miało, odpowiednio, angielskie i portugalskie prawo, a nie prawo chińskie. W istocie oznacza to, że współczesne Chiny są krajem, w którym współistnieją trzy rodzajowo różne systemy prawne (system *common law*, system prawa kontynentalnego oraz system prawa socjalistycznego¹⁷).

Konstytucję ChRL stosuje się na terytorium całego kraju. W odniesieniu do specjalnych regionów administracyjnych prawnie wiążące są te postanowienia Konstytucji ChRL, które chronią suwerenność, jedność państwa i nienaruszalność swojego terytorium. Pozostałe konstytucyjne normy prawne, należące do innych obszarów regulacji, na terytorium Makao i Hongkongu nie znajdują zastosowania, a także nie mają pierwszeństwa w przypadku kolizji norm prawnych specjalnych regionów z normami konstytucji.

Na przykładzie Polski oraz uprawnień Hongkongu i Makao dotyczących umów międzynarodowych, w kontekście spraw podatkowych, należy potwierdzić, że żaden z tych regionów specjalnych nie zawarł umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Brak jest również innych regulacji prawnych, które rozszerzałyby obowiązywanie zawartej pomiędzy Polską a Chinami umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Podsumowując, trzeba przyznać, że polski przedsiębiorca prowadzący działalność gospodarczą na terytorium Makao i Hongkongu w zakresie eliminowania podwójnego opodatkowania ma mało efektywne instrumenty prawne, jakimi są polskie przepisy krajowe oraz przepisy prawne specjalnych regionów administracyjnych mające na celu unikanie podwójnego opodatkowania.

¹⁷ Więcej w ujęciu porównawczym o różnych systemach prawnych zob. W.I. Łafitskij, *Sravnitelnoje pravowiedienije w obrazach prava*, Moskwa 2010, t. 1, s. 200–275, za: http://nib29.ucoz.ru/_ld/1/132_lafitsky.pdf [23.09.2013].

SUMMARY

APPLICATION OF THE PROVISIONS OF THE AGREEMENT BETWEEN THE REPUBLIC OF POLAND AND THE PEOPLE'S REPUBLIC OF CHINA FOR THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION AND THE PREVENTION OF FISCAL EVASION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME

Modern business world is becoming more international and even more global. Multinational corporations have been around for a long time, and in the era of globalization and the Internet every small business entity can become an international player. Consequently, natural existence of the modern business world is the operation at different legal and tax systems. Moreover, it is not just about tax rates. Various states have even different principles of tax law and tax rules. This article presents potential problems in the context of double taxation for Polish entrepreneur who is planning its business activities in the territory of China, Hong Kong and Macao. Based on business examples Author explains tax consequences of a constitutional principle formulated by Deng Xiaoping – One China, Two Systems.