

# Danuta Braneczka

---

## Niezgodność z konstytucją procedury ratyfikacji umów o unikaniu podwójnego opodatkowania : skutki w sferze prawa międzynarodowego i krajowego

---

Kwartalnik Prawa Publicznego 6/4, 179-192

---

2006

Artykuł został zdigitalizowany i opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej [bazhum.muzhp.pl](http://bazhum.muzhp.pl), gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Danuta Branecka \*

## NIEZGODNOŚĆ Z KONSTYTUCJĄ PROCEDURY RATYFIKACJI UMÓW O UNIKANIU PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA – SKUTKI W SFERZE PRAWA MIĘDZYNARODOWEGO I KRAJOWEGO

### 1. Uwagi wstępne

Sam fakt zawarcia przez państwo umowy międzynarodowej nie stanowi dostatecznej podstawy dla jej obowiązywania i stosowania w systemie prawa wewnętrznego<sup>1</sup>. Skuteczność umowy uzależniona jest od nie budzącego zastrzeżeń włączenia jej postanowień do krajowego porządku prawnego. Decydujące znaczenie w tym zakresie odgrywa regulacja prawna zawarta w konstytucji danego państwa. To jej postanowienia zawierają bowiem całą gamę przepisów, które rozstrzygają o tym w jakim trybie, przy zastosowaniu jakiej metody, oraz z udziałem jakich podmiotów będzie mieć miejsce wprowadzanie norm prawa międzynarodowego do porządku wewnętrznego. Dotychczas nie zastanawiano się nad konsekwencjami jakie pociąga za sobą naruszenie przepisów konstytucyjnych w zakresie dotyczącym procedury ratyfikacyjnej umów o unikaniu podwójnego opodatkowania na ich funkcjono-

---

\* Mgr Danuta Branecka – aplikantka radcowska, uczestniczka podyplomowych studiów (LL.M.) na Uniwersytecie w Leiden w Holandii.

<sup>1</sup> Zob. J. Makowski, *Podręcznik prawa międzynarodowego*, Warszawa 1948, s. 29.

wanie w obrocie międzynarodowym. Niniejszy artykuł poświęcony jest analizie tego zagadnienia na przykładzie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, jakie Polska zawarła z Islandią<sup>2</sup>, Bangladeszem<sup>3</sup> oraz Jordanią<sup>4</sup>. W punkcie drugim zostaną omówione metody służące włączaniu umów międzynarodowych do systemu prawa wewnętrznego. Punkt trzeci będzie koncentrował się na problematyce warunków wejścia w życie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. W punkcie czwartym i piątym zostaną przedstawione skutki jakie w sferze zarówno prawa międzynarodowego, jak i krajowego może wywołać niekonstytucyjność ratyfikacji umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Natomiast punkt szósty będzie stanowił podsumowanie poniższych rozważań.

## 2. Metody wprowadzania norm prawa międzynarodowego do systemu prawa wewnętrznego

Istnieją dwie klasyczne metody służące wprowadzaniu norm prawa międzynarodowego w sferę stosunków wewnątrzpaństwowych: recepcyjna oraz pozarecepcyjna<sup>5</sup>.

Zapewnienie skuteczności umowom międzynarodowym w porządku wewnętrznym państwa zazwyczaj polega na recepcji normy międzynarodowej do prawa krajowego. Umowa międzynarodowa stosowana jest wówczas pośrednio, poprzez normę krajową (tzw. powtórzenie) lub też może być stosowana bezpośrednio, czyli obowiązywać w systemie prawa krajowego jako element tego systemu (tzw. transformacja). W tym celu umowa musi nabyć formalną i materialną zdolność do wywoływania skutków w sferze prawa krajowego. Ujmując rzecz od strony formalnej, wyróżnia się dwa generalne modele. W pierwszym, tzw. monistycznym, traktaty nabywają status prawa wewnętrznego w zasadzie po ich ratyfikacji lub przyjęciu w inny sposób. Są one automatycznie inkorporowane do systemu prawa wewnętrznego w chwili, gdy zaczynają wywoływać skutki prawne w stosunku do państwa w sferze prawa międzynarodowego, chociaż dla wywoływania przez nie bezpośred-

---

<sup>2</sup> Dz. U. z 1999 r., Nr 79, poz. 890.

<sup>3</sup> Dz. U. z 2000 r., Nr 106, poz. 1121.

<sup>4</sup> Dz. U. z 1999 r., Nr 61, poz. 654.

<sup>5</sup> Zob. szerzej: M. Masternak-Kubiak, *Przestrzeganie prawa międzynarodowego w świetle Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Kraków 2003, s. 69–74; R. Kwiecień, *Miejsce umów międzynarodowych w porządku prawnym państwa polskiego*, Warszawa 2000, s. 49–63.

nich skutków w stosunku do osób fizycznych niezbędny jest w większości państw akt publikacji umowy w dzienniku urzędowym. Dzieje się tak np. w Austrii, Belgii, Francji, Hiszpanii, Holandii, Polsce, Portugalii, Szwajcarii, a także w Stanach Zjednoczonych oraz większości państw Ameryki Łacińskiej. Podkreślić jednak trzeba, że w tych państwach w procesie zawierania traktatu uczestniczy zazwyczaj władza ustawodawcza. Z faktu udzielenia zgody parlamentu na zawarcie umowy wywodzony jest następnie status traktatu jako prawa krajowego. W drugim modelu – dualistycznym – zawarty traktat nabywa skuteczność w sferze prawa wewnętrznego poprzez odpowiedni akt parlamentu. Tak przedstawia się co do zasady sytuacja w Wielkiej Brytanii, Irlandii, w wielu innych krajach *Commonwealthu* wzorujących się na praktyce brytyjskiej, państwach skandynawskich, do pewnego stopnia także we Włoszech i Niemczech. W tych państwach procedura wprowadzania traktatu do prawa krajowego jest dwustopniowa, tj. potrzebna jest ratyfikacja oraz dodatkowa ustawa implementacyjna<sup>6</sup>.

### 3. Warunki wejścia w życie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania

Wyrażenie zgody na związanie państwa umową w procedurze międzynarodowej może nastąpić w trybie prostym (uproszczonym) bądź złożonym. Tryb uproszczony, jak wynika z samej nazwy, jest procedurą na ogół krótszą, wymagającą od państwa złożenia jednego oświadczenia woli. Podpisanie umowy oraz wymiana not tworzących umowę należą do najczęstszych sposobów zawarcia umowy w trybie prostym. W trybie złożonym procedura ma wyraźnie dwa etapy – umocowanie umowy (podpisanie) oraz wyrażenie zgody na związanie się umową (poprzez ratyfikację, zatwierdzenie, przyjęcie itp.) Państwo składa więc dwa oświadczenia woli, przy czym tylko drugie stanowi ostateczne wyrażenie zgody na związanie się umową<sup>7</sup>.

Do wejścia w życie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodzi w formie uproszczonej, w drodze dyplomatycznej wymiany not. Zazwyczaj moment otrzymania późniejszej z not stanowi moment wejścia w życie

---

<sup>6</sup> Zob. szerzej: A. Wyrozumska, *Formy zapewnienia skuteczności prawu międzynarodowemu w porządku krajowym*, [w:] *Prawo międzynarodowe i wspólnotowe w wewnętrznym porządku prawnym*, (pod red. M. Kruk), Warszawa 1997, s. 54–90.

<sup>7</sup> Zob. A. Wyrozumska, *Umowy międzynarodowe. Teoria i praktyka*, Warszawa 2006, s. 160–169.

umowy. Zdarzają się jednak umowy, które wchodzą w życie po upływie trzydziestu bądź sześćdziesięciu dni od daty otrzymania późniejszej z not<sup>8</sup>. Poprzez wymianę not umawiające się państwa stwierdzają wolę zaciągnięcia *hoc momento* ustalonych w umowie zobowiązań. Nie jest to więc prosta formalność, potwierdzająca jakiś akt już istniejący, ale czynność nowa, samodzielna, powołująca nową normę prawno-międzynarodową. Ma ona zatem charakter, nie deklaracyjny lecz konstytutywny. Oznacza to, że umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nabywają moc obowiązującą z chwilą wymiany not.

Jest oczywiste, że wymiana not może nastąpić dopiero po zakończeniu wewnętrznej procedury ratyfikacyjnej danej umowy. Należy zauważyć, że Konstytucja RP z 1997 r.<sup>9</sup> przewiduje dwie odmiany procedury ratyfikacyjnej: wymagającą i niewymagającą uprzedniej zgody wyrażonej przez Sejm w ustawie. W świetle art. 89 ust. 1 ratyfikacja umowy międzynarodowej wymaga zgody wyrażonej w ustawie, jeżeli umowa dotyczy m.in. „spraw uregulowanych w ustawie lub dla których Konstytucja wymaga ustawy”. Natomiast art. 217 Konstytucji RP stanowi, że „nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”. Co prawda umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie nakładają podatków, nie mogą również konstytuować podmiotów i przedmiotów opodatkowania, to jednak wskutek ich zawarcia następuje ograniczenie jurysdykcji podatkowej państw, co wywołuje efekt podobny do zwolnienia lub ulgi podatkowej. Te zaś są domeną ustawy<sup>10</sup>. Ograniczenie jurysdykcji podatkowej może polegać również na określeniu w umowach niższych niż przewidziane w prawie wewnętrznym stawek podatkowych. Ponieważ, zgodnie z Konstytucją RP, stawki podatkowe są również obszarem regulacji prawnej zarezerwowanym dla aktów o randze ustawy, prawidłowy jest wniosek, że dla ratyfikowania przez Prezydenta RP umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania niezbędna jest uprzednia zgoda Sejmu wyrażona w ustawie<sup>11</sup>.

---

<sup>8</sup> Zob. odpowiednio art. 28, art. 27 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania z Islandią i Jordanią.

<sup>9</sup> Dz. U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483.

<sup>10</sup> Zob. J. Banach, *Polskie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania*, Warszawa 2000, s. 423 – Autor twierdzi, iż „postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania są niczym innym jak ulgą lub zwolnieniem podatkowym; zgodnie natomiast z zasadą *nullum tributum sine lege*, art. 217 Konstytucji RP stanowi, że określenie zasad ulg i zwolnień podatkowych oraz kategorie podmiotów zwolnionych od podatku następują w drodze ustawy”.

<sup>11</sup> Zob. K. Knapik, Ł. Piwowarczyk, *Niekonstytucyjność wprowadzania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Glosa. Przegląd Prawa Gospodarczego” 2003, nr 12, s. 20.

Należy zauważyć, że wymóg w postaci uzyskania przez Prezydenta RP uprzedniej zgody na ratyfikację, wyrażonej przez Sejm w ustawie, pojawił się w odniesieniu do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dopiero w Konstytucji z 1997 roku. Jednocześnie Konstytucja RP przesądziła również o statusie umów międzynarodowych, w tym umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, ratyfikowanych przed wejściem w życie Konstytucji z 1997 r., na podstawie obowiązujących w czasie ich ratyfikacji przepisów konstytucyjnych i ogłoszonych w Dzienniku Ustaw. Z mocy art. 241 ust. 1 uzyskały one w hierarchii źródeł prawa rangę równą umowom ratyfikowanym za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie.

W związku z powyższym, wydawałoby się, że kwestię obowiązywania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, zarówno tych ratyfikowanych przed, jak i po wejściu w życie Konstytucji RP można uznać za zamkniętą. Pogląd taki jest jednak całkowicie nieuzasadniony. W praktyce okazuje się bowiem, że istnieją umowy ratyfikowane już po wejściu w życie Konstytucji, ale z naruszeniem jej postanowień, tj. bez uzyskania uprzedniej zgody wyrażonej przez Sejm w ustawie. Do wyżej wskazanego naruszenia przepisów konstytucyjnych doszło w trakcie ratyfikacji umów, jakie Polska zawarła z Islandią, Bangladeszem oraz Jordanią<sup>12</sup>. Nie przeszkodziło to jednak stronie polskiej w poinformowaniu tych państw, o spełnieniu konstytucyjnych wymogów, niezbędnych dla wejścia w życie umów. Ponadto, nie sposób nie zauważyć, że umowa z Bangladeszem doczekała się, co prawda, urzędowej publikacji w Dzienniku Ustaw, ale stało się to dopiero 5 grudnia 2000 r. Uniemożliwiło to zainteresowanym podmiotom zapoznanie się z oficjalną treścią umowy przez blisko rok.

Należy zwrócić uwagę na fakt, że tryb, w jakim zawierane są umowy międzynarodowe, nie pozostaje bez wpływu na ich rangę i skuteczność w systemie prawa wewnętrznego. Konstytucja RP gwarantuje wyłącznie umowom międzynarodowym ratyfikowanym za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie pierwszeństwo przed ustawą, w sytuacji gdy nie można ich pogodzić z ustawą. Jednakże na tej podstawie nie wydaje się możliwe przyjęcie, że umowom zawartym z Islandią, Bangladeszem i Jordanią można przyznać rangę niższą niż ustawa. Akceptacja takiego założenia stanowiłaby zbyt daleko idące uproszczenie problemu. Wydaje się bowiem, że wyodrębnienie pewnych kategorii umów wymagających uprzedniej zgody Sejmu wyrażonej w ustawie

---

<sup>12</sup> Umowy te zostały ratyfikowane odpowiednio: 10.5.1999 r., 23.12.1998 r., 23.12.1998 r., i zostały opublikowane w Dz.U. z 1.10.1999 r., 5.12.2000 r., 15.7.1999 r. weszły zaś w życie: 20.6.1999 r., 28.1.1999 r., 22.4.1999 r., a obowiązują w prawie krajowym od 1.1.2000 r.

było zabiegiem celowym i całkowicie uzasadnionym. W doktrynie zwrócono uwagę na fakt, że koncepcja trybu zawierania umów międzynarodowych przeszła ewolucję, kiedy: „w miarę szerzenia się konstytucjonalizmu, a z nim podziału władzy, pojawiła się tendencja, aby działalność naczelnych organów wykonawczych poddawać kontroli ciała przedstawicielskiego [...], tak, że głowa państwa na ratyfikację bądź wszystkich traktatów, bądź określonych ich grup, musiała uzyskiwać zgodę takiego ciała”<sup>13</sup>. Pojawienie się systemów parlamentarnych znalazło swój wyraz w konstytucjach, które formułują postanowienia gwarantujące udział organu przedstawicielskiego w tworzeniu norm traktatowych. Jedną z form tego udziału jest instytucja ratyfikacji za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie, która w praktyce ma również służyć za jeden ze środków kontroli parlamentarnej nad polityką traktatową.

W związku z powyższym powstaje zasadnicze pytanie: czy naruszenie norm prawa wewnętrznego może stanowić podstawę do podważenia skuteczności umowy na płaszczyźnie międzynarodowej? Z punktu widzenia podatnika powyższy problem nabiera szczególnego znaczenia. Uznanie umowy za nieważną oznaczałoby przecież nic innego, jak utratę przez podatników korzystnych dla nich uprawnień wynikających z umowy.

#### 4. Skutki nieprawidłowej procedury ratyfikacji umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w sferze prawa międzynarodowego

Rozstrzygnięcia wskazanej wyżej kwestii należy poszukiwać w Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów (dalej: KWPT) z 1969 roku<sup>14</sup>. Kwestionowanie ważności traktatu lub zgody na związanie się nim przez państwo może mieć miejsce wyłącznie w oparciu o jej postanowienia<sup>15</sup>. Co więcej, asumpt do podważenia skuteczności umowy może stanowić tylko zaistnienie jednej z przesłanek enumeratywnie wyliczonych w art. 46–53 KWPT<sup>16</sup>.

<sup>13</sup> Zob. S. E. Nahlik, *Kodeks prawa traktatów*, Warszawa 1976, s. 129–130.

<sup>14</sup> Konwencja Wiedeńska o prawie traktatów sporządzona w Wiedniu dnia 23.5.1969 r., Dz.U. z 1990, Nr 74, poz. 439.

<sup>15</sup> Zob. art. 42 ust. 1 KWPT

<sup>16</sup> Zob. szerzej: M. N. Shaw, *International Law*, Cambridge 2003, s. 845–851; M. D. Evans, *International Law*, Oxford 2003, s. 180–181; zob. M. Frankowska, *Prawo traktatów*, Warszawa 1997, s. 133–146; J. Sandorski, *Nieważność umów międzynarodowych*, Poznań 1978; S. E. Nahlik, op.cit., s. 263–269; J. Białocerkiewicz, *Prawo międzynarodowe publiczne*, Olsztyn 2003, s. 72–74; W. Czaplinski, A. Wyrozumka, *Prawo międzynarodowe publiczne. Zagadnienia systemowe*, Warszawa 2004, s. 493–504; A. Klafkowski, *Prawo międzynarodowe publiczne*, Warszawa 1981, s. 104–108.

Jedną z nich jest naruszenie norm prawa wewnętrznego dotyczących kompetencji organów państwa do zawierania traktatów.

W nauce prawa międzynarodowego, jak i w samej Komisji Prawa Międzynarodowego<sup>17</sup> zarysowała się daleko idąca rozbieżność stanowisk co do znaczenia prawa wewnętrznego dla problemu nieważności umów międzynarodowych<sup>18</sup>. Różnice poglądów wiążą się z powstaniem dwóch odmiennych koncepcji: formalnej oraz ekscepcji konstytucyjnej<sup>19</sup>. Zwolennicy koncepcji formalnej<sup>20</sup>, przyjmujący dualistyczną konstrukcję zależności zachodzących pomiędzy systemami prawa międzynarodowego i prawa wewnętrznego, przeczą jakimkolwiek wpływowi prawa wewnętrznego na ważność międzynarodowych aktów prawnych. Myśl przewodnią tej koncepcji sprowadza się do twierdzenia, że traktat zawarty z naruszeniem przepisów konstytucyjnych jest ważny w sferze prawa międzynarodowego. Z kolei protagoniści koncepcji ekscepcji konstytucyjnej, wywodzącej swój rodowód z teorii monistycznych, zakładali, że prawo międzynarodowe i prawo wewnętrzne tworzą jeden wspólny system prawny. Prowadzi to do konkluzji, że umowa jest ważna, o ile nie nastąpiło w związku z jej zawieraniem naruszenie ograniczeń konstytucyjnych.

Na tym tle rozwiązanie przyjęte na gruncie Konwencji Wiedeńskiej stanowi niewątpliwie formułę kompromisową. Zgodnie z art. 46 KWPT: „Państwo nie może powołać się na to, że jego zgoda na związanie się traktatem jest nieważna, ponieważ została wyrażona z naruszeniem postanowienia jego prawa wewnętrznego dotyczącego kompetencji do zawierania traktatów, chyba że to pogwałcenie było oczywiste i dotyczyło normy jego prawa wewnętrznego o zasadniczym znaczeniu”<sup>21</sup>. Konstrukcja tego przepisu, w świetle której

<sup>17</sup> Zob. S. E. Nahlik, *op.cit.*, s. 263–269.

<sup>18</sup> Zob. I. Brownlie, *Principles of Public International Law*, Oxford 1998, s. 589.

<sup>19</sup> Zob. J. Sandorski, *op.cit.*, s. 33; zob. W. Czapliński, A. Wyrozumska, *Prawo...*, s. 320.

<sup>20</sup> Koncepcja formalna bazowała na ustaleniach P. Heilborna, *Das System des Völkerrechts*, Berlin 1896, s. 144–146, a przede wszystkim na wywodach, które opublikował w 1899 r. H. Triepel, *Völkerrecht und Landesrecht*, Lipsk 1899, s. 11 i n. Jego dualistyczna koncepcja oparta na założeniu, że prawo wewnętrzne jest prawem obcym dla prawa międzynarodowego i *vice versa*, stanowiła punkt wyjścia do rozważań o braku podstaw dla unieważnienia umowy międzynarodowej na tle sprzeczności z prawem wewnętrznym. Koncepcję formalną lansował G. Fitzmaurice, *Do Treaties Need Ratification?*, „British Yearbook of International Law” 1934, s. 113–137. W nauce polskiej na rzecz koncepcji formalnej dowodził J. Makowski, *O zawieraniu umów międzynarodowych*, Warszawa 1937, s. 30–41; L. Ehrlich nie wspominał o sprzeczności z prawem wewnętrznym jako o przyczynie nieważności umów międzynarodowych – tenże, *Prawo międzynarodowe*, Warszawa 1958, s. 254, na stanowisku koncepcji formalnej stanął też wyraźnie i kategorycznie A. Klafkowski, *Zarys prawa międzynarodowego*, (pod red. M. Muszkata), t. II, Warszawa 1955, s. 114.

<sup>21</sup> Polska jest stroną KWPT od 1990 r., natomiast Islandia, Bangladesz i Jordania nie przystąpiły do Konwencji Wiedeńskiej. Nie zmienia to faktu, że normy identyczne jak Konwencji



możliwość powołania się na przepisy prawa wewnętrznego jest wyjątkiem, a nie zasadą, stanowi całkowicie uzasadnioną barierę ochronną dla zasady dobrej wiary i nienaruszalności umów.

Jak z powyższego wynika, warunkiem *sine qua non* dla unieważnienia traktatu jest kumulatywne spełnienie dwóch przesłanek: po pierwsze musi dojść do naruszenia normy prawa wewnętrznego o zasadniczym znaczeniu w zakresie zawierania traktatów, a po drugie pogwałcenie to musi być oczywiste. Zdając sobie sprawę, że operowanie pojęciami nieostrymi, a za takie można uznać „pogwałcenie oczywiste”, stwarza szerokie pole do manewrów interpretacyjnych, w art. 46 ust. 2 podjęto próbę jego wyjaśnienia. W świetle tego przepisu „pogwałcenie oczywiste” to takie, które jest obiektywnie widoczne dla każdego państwa postępującego w danej sprawie zgodnie z normalną praktyką i w dobrej wierze<sup>22</sup>.

Jan Sandorski twierdzi, że niekwestionowane przypadki „oczywistego pogwałcenia” przepisów prawa wewnętrznego, których konieczność interpretacji można byłoby z góry wykluczyć, nie istnieją<sup>23</sup>. Natomiast M. Frankowska<sup>24</sup> jako przykład takiego „oczywistego pogwałcenia” podaje zgodę Stanów Zjednoczonych wyrażoną przez Prezydenta w formie ratyfikacji bez wiedzy i zgody 2/3 Senatu. Wydaje się, że w polskiej praktyce traktatowej można znaleźć co najmniej jeden przypadek „oczywistego pogwałcenia” prawa wewnętrznego. Doszło do niego wskutek niezachowania procedury wewnętrznej przy zawieraniu Porozumienia pomiędzy RP a Konfederacją Szwajcarską w sprawie odszkodowania z tytułu interesów szwajcarskich w Polsce z 1949 r. Po pierwsze, samo Porozumienie przewidywało ratyfikację, po drugie, obowiązek ratyfikacji wynikał z obowiązującej wówczas Konstytucji z 1947 r. Porozumienie powinno zostać ratyfikowane przez Prezydenta za zgodą Sejmu. Mała Konstytucja utrzymywała bowiem w mocy art. 49 Konstytucji Marcowej z 1921 r. stanowiący m.in., że „umowy, które stale obciążają pań-

---

obowiązują te państwa jako normy zwyczajowe. KWPT jest bowiem w części kodyfikacją norm prawa zwyczajowego. Zob. Klaus Vogel on Double Taxation Convention. A Commentary for the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital, Kluwer Law International 1998, s. 21 oraz 35, Autor powołuje orzecznictwo MTS i sądów krajowych: wyrok MTS *Namibia Case*, First Advisory Opinion, ICJ Reports 1971; wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, *Golder Case*, 18 series A 14; wyrok Izby Lordów w sprawie *Fothergill v. Monarch Airlines*, 3 WLR 209, 224 (1980), wyrok High Court of Australia w sprawie *Thiel v. FCT*, 21 ATR 531, 541 (1990).

<sup>22</sup> Zob. szerzej: J. Sandorski, op.cit., s. 64–70.

<sup>23</sup> Ibidem, s. 65.

<sup>24</sup> Zob. M. Frankowska, *Umowy międzynarodowe. Wprowadzenie do prawa traktatów*, Warszawa 1972, s. 117.

stwo pod względem finansowym albo zawierają przepisy prawne obowiązujące obywateli" wymagają zgody Sejmu. Porozumienie zostało tylko zatwierdzone przez Radę Ministrów. W konsekwencji stronie szwajcarskiej przedstawiono dokumenty zatwierdzenia zamiast dokumentów ratyfikacji. Zostały one zaakceptowane przez stronę szwajcarską jako dokumenty wyrażające wolę państwa polskiego na związanie się umową międzynarodową. Naruszenie prawa wewnętrznego było zatem oczywiste dla drugiej strony i można chyba przyjąć także złą wiarę kontrahenta<sup>25</sup>.

W świetle tego co zostało wyżej powiedziane, należy się zastanowić, czy naruszenie art. 89 ust. 1 pkt 5 Konstytucji RP spełnia przesłanki z art. 46 ust 1 i 2 KWPT, a co za tym idzie stawia ważność umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę z Islandią, Bangladeszem i Jordanią pod znakiem zapytania?

Cały wachlarz argumentów przemawia za zajęciem negatywnego stanowiska w tej sprawie. Po pierwsze, w przypadku nieważności względnej, a z taką mamy do czynienia na gruncie art. 46 państwo może, lecz nie jest zobowiązane, powołać się na nieważność<sup>26</sup>. Ponadto godne podkreślenia wydaje się być to, że art. 46 KWPT nie przyznaje prawa drugiej stronie umowy (ani tym bardziej jakiegokolwiek innemu państwu trzeciemu) do powoływania uchybień proceduralnych partnera traktatowego w celu uwolnienia się od zobowiązań wynikających z umowy. Tylko strona, której prawo zostało naruszone może powołać naruszenie postanowień prawa wewnętrznego jako przesłankę nieważności. Z orzecznictwa międzynarodowego wynika, że państwa rzadko powołują się na nieważność wynikającą z ograniczeń konstytucyjnych<sup>27</sup>. Dzieje się tak ponieważ każde państwo, zdaje sobie sprawę, że jest to zabieg ryzykowny, który nie tylko rzuca cień na stosunki wewnętrzne w nim panujące, ale co więcej, grozi utratą zaufania w relacjach z drugą stroną umowy oraz powoduje, że dane państwo postrzegane jest na arenie międzynarodowej jako niesolidny partner. Gdyby jednak na taki krok zdecydowała się Polska to i tak szanse na skuteczne wykazanie, że naruszenie norm prawa wewnętrznego było obiektywnie widoczne dla drugiej strony umowy wydają się być wysoce wątpliwe. Po pierwsze, dlatego, że umowy zostały ratyfikowane przez Prezydenta RP, a zatem osobę, którą konstytucje większości państw umocowują do wyrażenia zgody na związanie państwa umową. Po drugie, trudno wymagać, aby państwa przed zawarciem każdej umowy dokonywały szcze-

<sup>25</sup> Zob. W. Czaplinski, A. Wyrozumska, *Prawo...*, s. 497.

<sup>26</sup> Zob. szerzej: A. Wyrozumska, *Umowy międzynarodowe...*, s. 414-419.

<sup>27</sup> Zob. J. Sandorski, *op.cit.*, s. 33.

gółowej analizie przepisów konstytucyjnych w celu weryfikowania cudzych kompetencji. Poza tym, ogólnie przyjętą tendencją jest zakładanie przez państwa *a priori*, że władze wykonawcze partnerów traktatowych, które reprezentują ich na zewnątrz działają zgodnie ze swoimi kompetencjami. Ponadto, w odniesieniu do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania państwa zobowiązane są poinformować się wzajemnie w drodze wymiany not o spełnieniu konstytucyjnych wymogów dla wejścia w życie umowy. Uzyskanie takiej informacji dodatkowo umacnia w przekonaniu, że procedura ratyfikacyjna przebiegła u partnera zgodnie z prawem.

Koronnego argumentu przemawiającego za skutecznością zawartych umów na płaszczyźnie międzynarodowej dostarcza art. 45 KWPT. Otóż zgodnie z nim państwo nie może powoływać się na względne przyczyny nieważności (art. 46–50) oraz podstawy wygaśnięcia i zawieszenia działania traktatu (art. 60 i 62), jeżeli po uzyskaniu wiadomości o tych faktach, wyraźnie zgodziło się, że traktat jest ważny, pozostaje w mocy lub ma nadal działać, bądź z jego zachowania się należy sądzić, że uznało ważność traktatu, jego utrzymanie w mocy lub w działaniu. Wydaje się, że w przypadku umów zawartych przez Polskę mamy do czynienia z doskonałym przykładem działania w praktyce zawartej w art. 45 zasady *acquiescence* (milczącego uznania)<sup>28</sup>. Wykonując zobowiązania wynikające z umów przez 8 lat, bo tyle upłynęło od wejścia ich w życie, państwo polskie zgodziło się na ich obowiązywanie *per facta concludentia*. W ten sposób doszło do konwalidacji czynności prawnej jaką było ratyfikowanie umów z naruszeniem przepisów konstytucyjnych i Polska utraciła bezpowrotnie prawo do powołania się na względną przyczynę nieważności z art. 46 KWPT. Zbliżone funkcje do zasady milczącej akceptacji spełnia zasada *estoppel*<sup>29</sup> – zasada nieprzeczenia sobie. Prawo międzynarodowe przejęło ją z prawa anglosaskiego, jednakże jest ona znana także w innych systemach prawnych (w prawie rzymskim: *non concedit venire contra factum proprium* – co oznacza: nie odstępować od tego, co wynika ze stworzonych przez siebie faktów)<sup>30</sup>. Zarówno zasada *estoppel*, jak i zasada *acquiescence* wywodzą się z zasad dobrej wiary i słuszności<sup>31</sup>. Z orzecnictwa Międzynarodowego Trybunału Sprawiedliwości wynika, że pomimo, iż

<sup>28</sup> Zob. szerzej: hasło „*Acquiescence*”, [w:] *Encyclopedia of public international law*, t. VII, (pod. red. R. Bernhardt), North-Holland 1986, s. 5–7.

<sup>29</sup> Zob. szerzej: hasło „*Estoppel*”, [w:] *ibidem*, s. 79–81.

<sup>30</sup> Zob. szerzej: W. Czapliński, A. Wyrozumska, *Prawo...*, s. 102–104.

<sup>31</sup> Zob. I. Brownlie, *op.cit.*, s. 152–153.

warunki powoływania się na powyższe zasady są podobne to jednak *estoppel* znajduje przede wszystkim zastosowanie w przypadkach sporów terytorialnych<sup>32</sup>, np. słynne orzeczenie w sprawie *świątyni Preah Vihear*<sup>33</sup>.

## 5. Skutki nieprawidłowej procedury ratyfikacji umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w sferze prawa krajowego

Jest sprawą bezdyskusyjną, że samo zaistnienie zdarzenia, wskutek którego doszło nawet do ewidentnego naruszenia przepisów Konstytucji RP nie prowadzi *ipso facto* do automatycznej utraty mocy wiążącej aktu normatywnego. W konsekwencji każdy taki akt normatywny, o ile tylko został opublikowany, obowiązuje i na jego podstawie mogą zapadać rozstrzygnięcia, których uznanie za niezgodne z prawem byłoby bezpodstawne. Stan taki trwa do czasu uruchomienia, przewidzianych w Konstytucji RP na wypadek takich sytuacji, mechanizmów mających na celu zbadanie konstytucyjności danego aktu normatywnego. W świetle Konstytucji, jedynym organem władnym do orzekania m.in. w sprawach zgodności ustaw i umów międzynarodowych z Konstytucją RP jest Trybunał Konstytucyjny (dalej: TK, Trybunał)<sup>34</sup>.

Kontrola konstytucyjności i legalności prawa może być dokonywana przez Trybunał Konstytucyjny zarówno pod względem materialnym, jak i formalnym. Do takiej konstatacji prowadzi wykładnia art. 42 ustawy o TK<sup>35</sup>, z której wynika, że w zależności od potrzeb konkretnego przypadku, Trybunał może badać zarówno treść umowy, jak też kompetencje oraz dochowanie wymaganego przepisami prawa trybu do zawarcia i ratyfikacji umowy międzynarodowej. Co więcej, stwierdzenie uchybienia w którejkolwiek z tych płaszczyzn stanowi samodzielną podstawę do wydania orzeczenia o niezgodności ratyfikowanej umowy międzynarodowej z Konstytucją RP<sup>36</sup>.

W przypadku umów o unikaniu podwójnego opodatkowania mogłoby niewątpliwie dojść do wszczęcia przez uprawnione podmioty kontroli abstrakcyjnej<sup>37</sup>, dokonywanej niezależnie od stosowania aktu normatywnego w kon-

<sup>32</sup> Zob. W. Czaplinski, *Pojęcie estoppel w prawie międzynarodowym publicznym*, „Sprawy Międzynarodowe” 1984, nr 9, s. 119–125.

<sup>33</sup> ICJ Reports 1962, s. 6.

<sup>34</sup> Zob. art. 188 Konstytucji RP z 1997 r.

<sup>35</sup> Dz.U. z 1997 r., Nr 102, poz. 643.

<sup>36</sup> Zob. M. Masternak-Kubiak, *Ustawa o TK*, Warszawa 1998, s. 24.

<sup>37</sup> Zob. szerzej: B. Banaszak, *Prawo konstytucyjne*, Warszawa 2001, s. 132–135.

kretniej sprawie i bez związku z jakąkolwiek toczącą się sprawą. Nie można też wykluczyć, że w trakcie toczącego się procesu z taką inicjatywą w formie pytania prawnego nie wystąpi wojewódzki sąd administracyjny czy Naczelny Sąd Administracyjny. Kontrola konkretna, mająca za punkt odniesienia indywidualną sprawę, na tle której powstała wątpliwość co do konstytucyjności aktu normatywnego będzie uzasadniona wyłącznie w sytuacji, gdy od odpowiedzi na pytanie prawne będzie zależało rozstrzygnięcie konkretnej sprawy<sup>38</sup>.

Niezależnie od tego w jaki sposób procedura kontrolna została by wszczęta, to i tak Trybunał stanąłby przed ogromnym dylematem. Na tle omawianej sytuacji dochodzi bowiem do kolizji dwóch zasad konstytucyjnych, tj. wyrażonej w art. 9 zasady przestrzegania przez RP wiążącego ją prawa międzynarodowego oraz najwyższej mocy Konstytucji wynikającej z art. 8. Rozwiązanie tego konfliktu poprzez wydanie i następnie opublikowanie orzeczenia stwierdzającego sprzeczność wymienionych umów z Konstytucją prowadziłoby do utraty przez nie mocy obowiązującej, czego następstwem musiałoby stać się zaprzestanie ich stosowania w prawie wewnętrznym. Należy z całą mocą podkreślić, że orzeczenia wydane przez organy wewnętrzne, a do takich należy TK, nie rozciągają swej skuteczności na płaszczyznę międzynarodową<sup>39</sup>. A zatem pomimo wyeliminowania umowy międzynarodowej z prawa wewnętrznego będzie ona nadal obowiązywać w sferze prawa międzynarodowego<sup>40</sup>. Mając to na uwadze nie sposób nie zauważyć, że zaprezentowane powyżej rozstrzygnięcie tak naprawdę nie rozwiązuje problemu, a wprost przeciwnie prowadzi do daleko idących i niekorzystnych dla Polski konsekwencji w sferze międzynarodowo-prawnej. Mianowicie, strona polska odmawiając stosowania postanowień ważnego i wciąż wiążącego ją traktatu złamałaby fundamentalną zasadę *pacta sunt servanda*<sup>41</sup> ustanowioną w art. 26 KWPT oraz dopuściłaby się naruszenia art. 27 KWPT, który jednoznacznie stanowi, że „strona nie może powoływać się na postanowienia swojego prawa wewnętrznego (w tym również na Konstytucję) dla usprawiedliwienia niewykonywania przez nią traktatu”.

Wydaje się raczej niemożliwe, aczkolwiek, *a priori*, takiego obrotu wydarzeń wykluczyć nie można, że TK mógłby przyznać prymat zasadzie

<sup>38</sup> Zob. art. 193 Konstytucji RP z 1997 r.

<sup>39</sup> Zob. M. Masternak-Kubiak, *Przestrzeganie prawa międzynarodowego w świetle Konstytucji RP*, Kraków 2003, s. 202.

<sup>40</sup> Zob. B. Banaszak, *Prawo konstytucyjne*, Warszawa 2001, s. 134.

<sup>41</sup> Zob. szerzej: hasło „*Pacta sunt servanda*”, [w:] *Encyclopedia of public international law*, t. VII, (pod red. R. Bernhardt), North-Holland 1986, s. 364–371.

respektowania wiążących zobowiązań międzynarodowych nad zasadą nadrzędności Konstytucji w hierarchii źródeł prawa czego logicznym następstwem byłoby wydanie orzeczenia o zgodności umów ratyfikowanych bez zgody sejm z Konstytucją. Należy zauważyć, że takie rozstrzygnięcie służyłoby z pewnością zapewnieniu maksymalnej efektywności w prawie krajowym zaciągniętym zobowiązaniom międzynarodowym<sup>42</sup>.

Najrozsądniejszą drogą, jaką powinien obrać TK, byłoby jednak wydanie orzeczenia stwierdzającego sprzeczność umów o unikaniu podwójnego opodatkowania z Konstytucją i jednocześnie wyznaczenie okresu niezbędnego na usunięcie tej niezgody w drodze wydania przez Sejm, *post factum*, ustaw upoważniających Prezydenta RP do ratyfikacji tych umów.

Należy dodać, że orzeczenie TK, jakie zapadłoby w tej sprawie miało by moc powszechnie obowiązującą i byłoby ostateczne, co oznaczałoby, że jakiegokolwiek środki odwoławcze nie byłyby dopuszczalne<sup>43</sup>.

Pozostaje do wyjaśnienia jeszcze jedna kwestia. Mianowicie, jaki podmiot powinien zostać obciążony konsekwencjami wynikającymi z faktu niedochowania prawidłowego trybu ratyfikacji umowy? Wydaje się uzasadnionym twierdzenie, że powinien być to nie kto inny, jak Prezes Rady Ministrów. Do zajęcia takiego stanowiska skłania treść art. 144 ust. 2 Konstytucji RP. Wynika z niego jednoznacznie, że akty rządowe Prezydenta RP wymagają dla swej ważności kontrasygnaty Prezesa Rady Ministrów, który przez podpisanie takiego aktu ponosi odpowiedzialność przed Sejmem. W art. 144 ust. 3 wyraźnie wymieniono akty rządowe Prezydenta RP zwolnione od wymogu uzyskania kontrasygnaty. Wśród nich nie znajdziemy ratyfikacji umów międzynarodowych, co oznacza, że akt rządowy w postaci ratyfikacji wymaga współpodpisu Prezesa Rady Ministrów. Prezes Rady Ministrów w ten sposób bierze na siebie odpowiedzialność za akt ratyfikacji i może być z tego tytułu pociągnięty do odpowiedzialności konstytucyjnej<sup>44</sup>.

## 6. Wnioski

Bezsprzecznie sytuacja, jaką możemy obserwować w przypadku zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania z Is-

---

<sup>42</sup> Zob. W. Czapliński, A. Wyrozumska, *Sędzia krajowy wobec prawa międzynarodowego*, Warszawa 2001, s. 135.

<sup>43</sup> Zob. art. 190 Konstytucji RP z 1997 r.

<sup>44</sup> Zob. M. Masternak-Kubiak, *Umowa międzynarodowa w prawie konstytucyjnym*, Warszawa 1997, s. 45-46.

landią, Bangladeszem oraz Jordanią nie zasługuje na aprobatę. Nie będzie przesady w stwierdzeniu, że do takiego stanu rzeczy dojść mogło wyłącznie na skutek nieznajomości lub nieumiejętności interpretacji elementarnych postanowień Konstytucji RP. Świadczy to również o zaniku poczucia jakiegokolwiek odpowiedzialności na szczeblach najwyższych władz państwowych.

Wydaje się jednak, że pomimo szeregu nieprawidłowości jakie towarzyszyły wprowadzaniu umów do systemu prawa wewnętrznego, wynikające z nich uprawnienia, które są korzystniejsze dla podatników w porównaniu do prawa wewnętrznego, wciąż im przysługują, a nabytym do tej pory przez nich prawom nie grozi w przyszłości uchylenie. Za zajęciem takiego stanowiska przemawiają następujące argumenty. Po pierwsze, wskutek działania zasady *acquiescence* doszło do konwalidacji umów na płaszczyźnie międzynarodowo-prawnej, co wyklucza skuteczne kwestionowanie ich mocy obowiązującej. Po drugie, jak wynika z art. 27 KWPT, Polska nie może odmawiać wykonywania wynikających z umowy zobowiązań międzynarodowych usprawiedliwiając się tym, że postępując w ten sposób narusza normy swojego prawa wewnętrznego, choćby nawet o randze konstytucyjnej. Przyznanie państwom tego rodzaju uprawnienia mogłoby spowodować, że normy prawa międzynarodowego stawałyby się nierzadko czystą fikcją i nie zapewniały ochrony obywatelom<sup>45</sup>. Po trzecie, co prawda, do uprawnień Trybunału Konstytucyjnego należy uchylenie mocy obowiązującej umowy międzynarodowej, lecz wyłącznie w granicach prawa wewnętrznego. Trzeba bowiem pamiętać, że żadne orzeczenie organu krajowego nie rozciąga swej skuteczności na sferę prawa międzynarodowego. Poza tym należy podkreślić, że umowy zawarte przez Polskę z Islandią, Bangladeszem i Jordanią korzystają z domniemania konstytucyjności do czasu ewentualnego stwierdzenia przez Trybunał Konstytucyjny ich sprzeczności z Konstytucją RP. Dodatkową gwarancję stanowi zasada *pacta sunt servanda*, którą Polska, o ile chce być postrzegana jako solidny partner traktatowy na arenie międzynarodowej, powinna w najwyższym stopniu respektować.

---

<sup>45</sup> Zob. M. Frankowska, *Prawo...*, Warszawa 1997, s. 104.