

Bogumił Brzeziński* 

Krzysztof Lasiński-Sulecki** 

Wojciech Morawski*** 

PODSTAWOWE ŚRODKI INTERPRETACJI UMÓW MIĘDZYNARODOWYCH¹

Streszczenie. Autorzy analizują podstawowe środki interpretacji umów międzynarodowych. Rozważają znaczenie Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów dla wykładni postanowień umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Wypowiadają się w sprawie podstawowych problemów wykładni takich umów pojawiających się w literaturze zagranicznej – takich jak w szczególności znaczenie Komentarza do Modelu Konwencji OECD.

Słowa kluczowe: interpretacja, Model Konwencji OECD, Konwencja wiedeńska o prawie traktatów, dobra wiara

* Profesor nauk prawnych, Uniwersytet Jagielloński (*emeritus*), e-mail: bogumil.brzezinski@uj.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0003-3923-5627>

** Doktor habilitowany nauk prawnych, profesor Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, e-mail: kls@umk.pl, <https://orcid.org/0000-0002-8380-8392>

*** Doktor habilitowany, profesor Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, e-mail: wmoraw@umk.pl, <https://orcid.org/0000-0002-2396-9434>

¹ W wypadku Wojciecha Morawskiego i Krzysztofa Lasińskiego-Suleckiego publikacja powstała w ramach projektu badawczego nr 2019/35/B/HS5/00554 finansowanego przez Narodowe Centrum Nauki pt. „Wykładnia prawa podatkowego w kontekście upływu czasu”.



Received: 4.12.2025. Revised: 2.02.2026. Accepted: 30.04.2026.

© by the Authors, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

Funding information: Wojciech Morawski and Krzysztof Lasiński-Sulecki – research project no. 2019/35/B/HS5/00554, funded by the National Science Centre, entitled “Interpretation of Tax Law in the Context of the Passage of Time”. **Conflicts of interests:** None. **Ethical considerations:** The Authors assure of no violations of publication ethics and take full responsibility for the content of the publication. **The percentage share of the authors in the preparation of the work is:** B.B. 33,3%, K.L.-S. 33,3%, W.M. 33,3%. **Declaration regarding the use of GAI tools:** Not used.

THE BASIC MEANS OF INTERPRETING INTERNATIONAL TAX TREATIES

Abstract. The authors analyse the basic means of interpreting international treaties. They consider the significance of the Vienna Convention on the Law of Treaties for the interpretation of double taxation treaties. They comment on the fundamental issues of interpretation of such treaties that appear in the international literature, such as, in particular, the significance of the OECD Model Convention Commentary.

Keywords: interpretation, OECD Model Convention, Vienna Convention on the Law of Treaties, good faith

1. UWAGI OGÓLNE

Przed przystąpieniem do charakterystyki metodologii interpretacji traktatów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania trzeba zaznaczyć, że te traktaty same zawierają dyrektywy interpretacyjne. Są to przede wszystkim definicje pojęć w nich używanych. Najczęściej te definicje są odwzorowaniem definicji zawartych w Modelu Konwencji OECD. Tam, w art. 3 ust. 1 zdefiniowano takie terminy, jak „osoba”, „spółka”, „przedsiębiorstwo”, „przedsiębiorstwo jednego Umawiającego się Państwa”, „przedsiębiorstwo drugiego Umawiającego się Państwa”, „transport międzynarodowy”, „właściwy organ”, „obywatel” i „działalność zarobkowa”. To wymaga pewnego komentarza.

Po pierwsze, chociaż przepis mówi o terminach i wyrażeniach, chodzi tutaj o pojęcia traktatowe. Nie wskazuje on bowiem sposobu używania definiowanych terminów w tekście traktatu, ale o to, co dany termin oznacza treściowo (tj. o pojęcie). Wspomniane definicje mają więc charakter intra-językowy, a nie metajęzykowy.

Przykładowo, jeśli przepis definiuje „działalność zarobkową” jako wykonywanie wolnego zawodu lub innej aktywności o charakterze samodzielnym, to nie wprowadza konwencji terminologicznej na użytek danego traktatu, ale dekretuje określone rozumienie wyrażenia „działalność zarobkowa”, budując jej pojęcie. Inną kwestią jest to, że słowa i wyrażenia użyte w definicji też mogą domagać się sprecyzowania – czy to przez odniesienie do języka powszechnego, czy to do innej jeszcze definicji, czy też zespołu wyrażeń w tekście normatywnym pozwalających na rekonstrukcję (stworzenie) definicji operatywnej, uznanej za wiążącą w konkretnym wypadku.

To rozumowanie wspiera treść art. 3 ust. 2 Modelu Konwencji (i odpowiednio, opartych na nim traktatach). Stanowi on, że „przy stosowaniu

niniejszej Umowy [tj. konkretnego traktatu – przyp. autorów] przez Umawiające się Państwo (...) każde określenie w niej niezdefiniowane będzie miało takie znaczenie, jakie ma ono w przepisach prawnych danego państwa-strony umowy (...)”. Przepis art. 3 ust. 2 Modelu Konwencji nie wprowadza więc konwencji terminologicznej – bo tego nie byłby w stanie uczynić – ale nakazuje posługiwać się pojęciami wykształconymi w przepisach prawnych państwa-strony.

Po drugie, związanie państwa-strony definicjami z art. 3 ust. 1 ma charakter względny, gdyż definicje pojęć wiążą o tyle, o ile „z kontekstu nie wynika inaczej”. Kontekst ten powinien być dostatecznie wyrazisty, a wykazanie tego faktu obciąża interpretatora.

Po trzecie, jak wskazuje się w piśmiennictwie, słowniczek pojęć zawarty w art. 3 ust. 1 ma charakter niekompletny, gdyż szereg definicji pojęć (a nie – terminów) zawierają inne przepisy Modelu Konwencji (i, odpowiednio, traktatów). Dotyczy to przykładowo pojęcia „stały zakład”².

Po czwarte, szczególnym przepisem definicyjnym jest wspomniany wyżej art. 3 ust. 2 Modelu Konwencji, który wymaga odrębnego, poszerzonego komentarza.

Kończąc wstępną charakterystykę problematyki definicji jako dyrektyw interpretacyjnych w międzynarodowym prawie podatkowym, trzeba jeszcze dodać, że Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r. także zawiera – w art. 2 – definicję używanych w niej pojęć.

Konwencja wiedeńska o prawie traktatów dyrektywy wykładni prawa międzynarodowego zawiera w art. 31–32 i – w odniesieniu do kwestii interpretacji traktatów sporządzonych w wielu językach – w art. 33.

Artykuł 31 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów ma następujące brzmienie:

Artykuł 31

Ogólna reguła interpretacji

1. Traktat należy interpretować w dobrej wierze, zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w nim wyrazom w ich kontekście, oraz w świetle jego przedmiotu i celu.
2. Dla celów interpretacji traktatu kontekst obejmuje, oprócz tekstu, łącznie z jego wstępem i załącznikami:

² Zob. T. Kardach, K. Lasiński-Sulecki, *Komentarz do art. 3, [w:] Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010, s. 228.

- a) każde porozumienie dotyczące traktatu, osiągnięte między wszystkimi stronami w związku z zawarciem traktatu;
- b) każdy dokument sporządzony przez jedną lub więcej stron w związku z zawarciem traktatu, przyjęty przez inne strony jako dokument odnoszący się do traktatu.
3. Łącznie z kontekstem należy brać pod uwagę:
 - a) każde późniejsze porozumienie między stronami, dotyczące interpretacji traktatu lub stosowania jego postanowień;
 - b) każdą późniejszą praktykę stosowania traktatu, ustanawiającą porozumienie stron co do jego interpretacji;
 - c) wszelkie odpowiednie normy prawa międzynarodowego, mające zastosowanie w stosunkach między stronami.
4. Specjalne znaczenie należy przypisywać wyrazowi wówczas, gdy ustalono, że taki był zamiar stron.

W literaturze przedmiotu popularny jest podział dyrektyw interpretacyjnych zawartych w art. 31 i 32 Konwencji na podstawowe („ogólna reguła”) oraz uzupełniające środki interpretacji. Można ten podział przyjąć, ale wyłącznie *ad usum* – wiążąc „ogólną regułę” z treścią art. 31 Konwencji, a „uzupełniające środki interpretacji” – z treścią art. 32 tego aktu prawnego. W treści art. 31 spotkać można szereg dyrektyw interpretacyjnych, które trudno byłoby zredukować do jednej, ogólnej reguły. To samo dotyczy art. 32 Konwencji, ale użyta w jej tekście nazwa tego artykułu bliższa jest jego treści. Niniejsze opracowanie dotyczy zatem przede wszystkim art. 31 Konwencji, gdyż to ten artykuł reguluje podstawowe środki interpretacji.

Analizę przepisów dotyczących interpretacji międzynarodowego prawa podatkowego rozpocząć warto od filozoficznego w pewnym sensie sporu o przedmiot interpretacji. W pracach nad projektem Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów zastanawiano się nad tym, czym w istocie rzeczy jest traktat międzynarodowy. Ukształtowały się w tej kwestii dwie grupy poglądów³.

W myśl pierwszej koncepcji traktat rozumiany był jako porozumienie, *consens*, cel lub zespół celów, jakie strony zamierzały zgodnie osiągnąć. W konsekwencji tekst traktatu uznawano jedynie za formę werbalnego utrwalenia osiągniętego porozumienia, rzecz wtórną wobec samego traktatu. Przypominało to cywilistyczne pojęcie umów, gdzie umowa istnieje niezależnie od tego, czy ma formę pisemną bądź inną przez prawo dopuszczalną albo nakazaną czy też nie. Forma pisemna bądź równoważna ma

³ Zob. na ten temat m.in. R. Resch, *The Interpretation of Plurilingual Tax Treaties Theory, Practice, Policy*, Hamburg 2018, s. 35 i nast.

jedynie stabilizować, dokumentować treść porozumienia stron, które ma charakter pierwotny wobec sposobu jej utrwalenia. Ciężar interpretacji umów międzynarodowych leżałby więc na płaszczyźnie odtwarzania treści porozumienia, gdzie tekst byłby oczywiście ku temu pomocny, ale niekoniecznie decydujący.

W myśl koncepcji drugiej esencją traktatu był jego tekst, wyrażający wolę stron, które go podpisały. W tym ujęciu ciężar interpretacji leżał przede wszystkim na płaszczyźnie aktywności egzegetycznej, a ustalanie praw i obowiązków stron traktatu było zdeterminowane semantycznymi, syntaktycznymi i pragmatycznymi właściwościami tekstu traktatu. Interpretacja traktatów była zbliżona do tej, która ma zastosowanie przy interpretacji aktów normatywnych.

Obie te koncepcje dotyczące istoty traktatu znalazły określony wyraz w koncepcjach wykładni prawa podatkowego. Konsekwencją idei traktatu jako porozumienia jest przekonanie, że istotą wykładni traktatu jest znalezienie woli czy wspólnego zamiaru stron traktatu. Ten pogląd wyraził po raz pierwszy w XVI w. Grocjusz w swoim fundamentalnym dziele *O prawie wojny i pokoju* (Księga II, rozdz. XVI)⁴. Zyskało to nazwę subiektywistycznej teorii wykładni. W myśl tej koncepcji tekst traktatu jest tylko jednym z dowodów na intencje stron traktatu. Podejście takie nazwano subiektywistyczną teorią wykładni.

Konsekwencją idei traktatu jako dokumentu będącego przedmiotem interpretacji tej koncepcji jest nakierowanie zabiegów interpretacyjnych na tekst traktatu. Interpretacja to poszukiwanie znaczenia tekstu traktatu. Prekursorem takiego widzenia istoty traktatów był działający w XVIII w. E. de Vattel, który swoje poglądy zawarł w fundamentalnym dziele *Prawo narodów*⁵, a podejście takie nazwano obiektywistyczną teorią wykładni.

Powyższy spór został w zasadzie rozstrzygnięty na rzecz drugiej koncepcji, tj. obiektywistycznej teorii wykładni, chociaż śladem przywiązania do tej pierwszej mogą być te elementy tekstu Konwencji, które nawiązują do sfery subiektywnej i zachęcają w określonej mierze do poszukiwania woli stron w rozmaitych materiałach powiązanych czy to z procesem tworzenia traktatu, czy to z praktyką jego funkcjonowania.

Problemem o podobnym stopniu ogólności, pojawiającym się w piśmiennictwie z tego zakresu jest to, czy Konwencja wiedeńska o prawie

⁴ Wydanie polskie: H. Grotius, *O prawie wojny i pokoju*, t. I–II, Warszawa 1957.

⁵ Wydanie polskie: E. de Vattel, *Prawo narodów*, t. I–II, Warszawa 1959.

traktatów zawiera w Dziale III wiążące reguły wykładni prawa międzynarodowego, czy też zawiera jedynie wskazówki bądź też pragmatyczne sugestie co do sposobu prowadzenia procesu interpretacyjnego.

To ostatnie stanowisko dostrzec można np. w piśmiennictwie szwedzkim⁶. Nie wydaje się ono jednak uzasadnione. Można co najwyżej zaaprobować pogląd, że przepisy Działu III Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów (Interpretacja traktatów) nie tworzą zamkniętego katalogu dyrektyw wykładni, nie wspominając nawet o wielu użytecznych technikach interpretacyjnych, takich chociażby jak wnioskowanie *per analogiam*. Nie wspominają o nich, ale też ich nie wykluczają. Trudno jednak byłoby aprobować sytuację, w której interpretator odstępowałby od zasad wykładni wskazanych w art. 31–32 Konwencji wówczas, gdy problem można rozwiązać w oparciu o dyrektywę konwencyjne.

Taki pogląd nie stoi w sprzeczności z innym poglądem, w myśl którego Konwencja zawiera normy interpretacyjne o względnie ogólnym charakterze. Przekonanie o ogólnym charakterze norm Konwencji, a w konsekwencji o możliwości, a nawet potrzebie sięgania po metody bardziej wysublimowane w konkretnych sytuacjach wyraża między innymi K. Vogel⁷.

2. PODSTAWOWE DYLEMATY WYKŁADNI

Można postawić pytanie, jaką filozofię interpretacji prawa zakłada Konwencja – czy opiera ją na idei *interpretatio cessat in claris*, czy też na idei *omnia sunt interpretanda*. To pierwsze oznaczałoby, że uzyskanie dostatecznej jasności co do znaczenia tekstu byłoby równoznaczne z zakończeniem procesu interpretacji. To drugie zaś, że tekst interpretowanego traktatu podlega w każdym wypadku zabiegom interpretacyjnym przy wykorzystaniu wszystkich dostępnych w danej sytuacji środków interpretacji.

Poszukiwanie sensu mechanizmu interpretacyjnego przyjętego w art. 31–32 Konwencji nie może obyć się bez rozważenia relacji między tymi przepisami w kontekście wyboru jednej ze strategii interpretacji przepisów prawa – derywacyjnej bądź klaryfikacyjnej koncepcji (strategii) wykładni przepisów prawa. Zawężając rozważania do treści Konwencji,

⁶ Zob. U. Linderfalk, *When the International Lawyers Get to be Heard – The Story of Tax Treaty Interpretation as Told in Sweden*, „Nordic Tax Journal” 2016, nr 1, s. 8–9 i wskazana tam literatura.

⁷ K. Vogel, *Double Tax Treaties and Their Interpretation*, „International Tax and Business Lawyer” 1986, t. 4, nr 1, s. 33.

należałoby zapytać, czy w każdym wypadku niezbędne jest stosowanie wszystkich dostępnych metod interpretacji przepisów prawa wskazanych zarówno w art. 31, jak i w art. 32 Konwencji (co odpowiadałoby koncepcji derywacyjnej), czy też w sytuacji, gdy wykładnia oparta o treść art. 31 daje odpowiedź oczywistą i niewątpliwą (dla interpretatora), należałoby poprzestać na jej rezultacie (koncepcja klaryfikacyjna).

Chociaż dominuje pogląd, że w wypadku wewnętrznego (krajowego) prawa podatkowego większą wartość ma współcześnie koncepcja derywacyjna wykładni, to w przypadku tutaj analizowanym zastanawiać może struktura przepisów zawierających dyrektywy interpretacyjne, a zwłaszcza relacje między art. 31 a art. 32 Konwencji.

Artykuł 32 Konwencji stanowi, że można odwoływać się do uzupełniających środków interpretacji, łącznie z pracami przygotowawczymi do traktatu oraz okolicznościami jego zawarcia, aby potwierdzić znaczenie przepisu wynikające z zastosowania art. 31 lub aby ustalić znaczenie, gdy interpretacja oparta na art. 31 daje rezultaty niezadowalające ze względu na brzmienie art. 32 *in fine*.

W pierwszej kolejności zwraca uwagę to, że zastosowanie art. 32 ma postać warunkowego zezwolenia, o czym świadczy słowo „można”. W skrajnym ujęciu oznaczałoby to, że nawet istotne trudności w ustaleniu znaczenia słów traktatu w oparciu o art. 31 Konwencji nie powodują konieczności sięgania do dyrektyw wskazanych w art. 32 tejże. To jest werbalnie tylko, w takiej sytuacji, możliwe, ale o skorzystaniu z tej możliwości decydowałby interpretator, skoro to do niego skierowana jest dyspozycja art. 32 Konwencji. Pojawia się więc problem, czy nie mamy tu do czynienia z koncepcją *claritas* jako formalnej granicy procesu wykładni traktatu.

Wydaje się, że taka interpretacja przepisów Konwencji byłaby jednak niewłaściwa. Jej akceptacja prowadziłaby do tego, że interpretator mógłby zakończyć proces interpretacji nawet wówczas, gdyby jego rezultatem był praktyczny absurd. A przecież art. 32 Konwencji ma przyjęciu takich rezultatów zapobiegać. Co więcej, prawodawca dopuszcza stosowanie dyrektyw wskazanych w art. 32 Konwencji nawet dla potwierdzenia rezultatów otrzymanych po zastosowaniu wykładni na podstawie dyrektyw ujętych w art. 31 Konwencji. Rozumując *a minori ad maius*, jeśli dopuszczalne jest stosowanie dyrektyw z art. 32 li tylko dla potrzeb potwierdzenia oczywistych – jak można rozumieć – rezultatów zastosowania dyrektyw z art. 31 Konwencji, to tym bardziej uzasadnione, a więc i zalecane powinno być stosowanie art. 32 Konwencji w sytuacji, w której trzeba uniknąć absurdalności,

wyeliminować niejasność, dwuznaczność czy cechę braku rozsądku, a nawet absurdalność przyjętej ostatecznie hipotezy interpretacyjnej.

Prowadzi to do wniosku, że użyty w art. 32 Konwencji wyraz „może” powinien być rozumiany nie jako pozostawienie decyzji swobodnemu aktowi woli interpretatora, ale jako hipoteza co prawda otwarta, ale zdeterminowana okolicznościami – takimi właśnie, jak wskazane w tym przepisie *in fine*.

W odniesieniu do tej kwestii odmienne stanowisko zajmuje U. Linderfalk. Argumentem dla niego jest brzmienie art. 33 ust. 4 Konwencji, który mówi wyraźnie o sytuacji, w której interpretacja w oparciu o reguły art. 31 i 32 Konwencji nie usunęła różnic w rozumieniu postanowień traktatu (i co należy wówczas czynić). Ten pierwszy przepis tworzy więc swoisty próg-warunek dla możliwości kontynuacji procesu interpretacji (sytuacja niemożności usunięcia różnic w rozumieniu postanowień traktatu). Tym niemniej nie rozważa on znaczenia argumentu przeciwnego, jaki wynika z art. 32 Konwencji *ab initio*, który stanowi, że można odwoływać się do uzupełniających środków interpretacji, łącznie z pracami przygotowawczymi do traktatu oraz okolicznościami jego zawarcia, aby potwierdzić znaczenie wynikające z zastosowania art. 31. Wykładnia potwierdzająca może być stosowana do osiągniętych, relatywnie klarownych rezultatów interpretacji, dokonanej przy wykorzystaniu metod wykładni – co najmniej – językowej i celowościowej (o nich mowa w art. 31 ust. 1 Konwencji).

Decydując się na poszukiwanie argumentów potwierdzających rezultaty wykładni osiągnięte przy zastosowaniu dyrektyw wskazanych w art. 31, interpretator może takowe w konkretnym przypadku znaleźć, ale może równie dobrze doprowadzić do wykrycia argumentów sprzeciwiających się wynikom przyjętej na wstępie koncepcji interpretacyjnej. W każdym razie jest to kontynuacja procesu interpretacji mimo osiągniętej (na etapie wcześniejszym) jednoznaczności rezultatów. Taki stan rzeczy może być rozumiany jako rodzaj aprobaty dla idei *omnia sunt interpretanda*. Stąd wspomniana wyżej teza U. Linderfalka wydaje się dyskusyjna.

3. SUBIEKTYWNA I OBIEKTYWNA INTERPRETACJA TRAKTATÓW

W literaturze formułowany jest niekiedy pogląd, że art. 31 Konwencji ma na celu stabilizację językowego znaczenia tekstu traktatu, co nawiązuje do koncepcji interpretacji obiektywnej. Natomiast celem art. 32 Konwencji jest zapewnienie uwzględnienia w procesie wykładni intencji stron traktatu

(echo teorii interpretacji subiektywnej). Wyciąga się z tego wniosek, że tekst traktatu ma pierwszeństwo przed intencjami jego stron⁸.

Sensowności operowania kategoriami interpretacji obiektywnej oraz subiektywnej i łączenia tego z układem i treścią art. 31 i 32 zaprzecza U. Linderfalk. Wyraża on trafny – w naszej ocenie – pogląd, że art. 31 Konwencji z jednej strony, a art. 32 z drugiej dają asumpt do zróżnicowanego podejścia do interpretacji traktatów, zwłaszcza przez to, że art. 32 Konwencji, odwołując się do pomocniczych metod interpretacji, umożliwia – jego zdaniem – oddanie w lepszy sposób intencji stron niż sam tekst traktatu powoływaniu w art. 31 Konwencji⁹.

Poglądowi temu nie sposób odmówić racji. Idąc za tokiem rozumowania wspomnianego autora, można zauważyć, że oba przepisy wyznaczają jednocześnie granice interpretacji traktatów, czyniąc to na dwa sposoby. Pierwsze ograniczenie bierze się z faktu, że te przepisy dopuszczają stosowanie tylko określonych, wskazanych w ich treści typów materiałów interpretacyjnych. Materiały te nazywane są środkami interpretacji. W świetle art. 31 Konwencji normy traktatu formułowane powinny być w oparciu o zwykłe językowe znaczenie tego tekstu, kontekst oraz przedmiot i cel traktatu. Niekiedy określa się to jako pierwotne środki interpretacji (ang. *the primary means of interpretation*). Artykuł 32 Konwencji dopuszcza wykorzystywanie, w określonych warunkach (dwuznaczność, niejasność czy też absurdalność bądź nierozsądnosc rezultatów), pomocniczych środków interpretacji (ang. *the secondary means of interpretation*), takich jak materiały z prac przygotowawczych nad traktatem czy też okoliczności jego zawarcia¹⁰.

Reasumując, intencje stron oddaje przed wszystkim tekst traktatu. Pomocnicze środki interpretacji mają w założeniu wyklarować znaczenie tekstu, a nie równoważyć jego rzekomo obiektywnego znaczenia możliwością wzięcia pod uwagę elementów subiektywnych, wyrażanych przez artefakty wskazane kategorialnie w art. 32 Konwencji. Można postawić tezę, że przepisy interpretacyjne mają na celu harmonijne, finezyjne w wystarczającym stopniu rozwiązanie problemu prawnego. Nie chodzi więc o konkurencję przepisów, ale harmonijne kojarzenie dyrektyw z nich wynikających.

Ograniczenie drugie wynika z hierarchicznej organizacji środków interpretacji. Jeśli wykładnia prowadzona na podstawie art. 31 prowadzi do

⁸ U. Linderfalk, *When the International Lawyers...*, s. 6.

⁹ *Ibidem*, s. 7–8.

¹⁰ *Ibidem*, s. 7.

rezultatów wykluczających zastosowanie art. 32 Konwencji, interpretowany traktat będzie rozumiany w sposób dyktowany dyrektywami z art. 31. Nie oznacza to jednak, że tekst traktatu ma pierwszeństwo przed intencją stron traktatu. Wszystkie środki interpretacji – łącznie z tekstem traktatu – służą bowiem odtworzeniu intencji stron¹¹.

Ulokowanie dyrektyw wykładni międzynarodowego prawa podatkowego w art. 31–32 Konwencji (art. 33 dotyczy kwestii ważnej, ale pobocznej w kontekście rozważań niniejszego artykułu) wywołuje niekiedy pytanie o znaczenie kolejności przepisów dla oceny wagi wskazanych w nich środków argumentacji. Argument „z kolejności”, nawiązujący do systemowych aspektów legislacji, ma oczywiście swoją wagę, ale przeciwstawić mu można argument „ze szczególności”. Ten ostatni nawiązuje do dosyć oczywistego faktu porządkowania treści przepisów od najbardziej ogólnych do coraz bardziej szczegółowych. Jeśli istnieją przesłanki zastosowania szczególnej dyrektywy interpretacyjnej, to przepis ją zawierający ma przewagę nad przepisem regulującym dyrektywy ogólne.

Ta okoliczność prowadzi niekiedy do uznania, że wymienione w art. 32 Konwencji materiały przygotowawcze z okresu prac nad stworzeniem projektu traktatu mają relatywnie dużą wagę w zestawieniu z tekstem interpretowanego traktatu. Ta ostatnia koncepcja jest jednak słusznie krytykowana w piśmiennictwie¹².

4. ANALIZA DOGMATYCZNOPRAWNA ART. 31 KONWENCJI

4.1. Art. 31 Konwencji – założenia ideowe i kategorie pojęciowe

Poniżej dokonana zostanie próba dogmatycznoprawnej analizy art. 31 Konwencji, ze szczególnym uwzględnieniem zagadnień dyskusyjnych czy też spornych.

¹¹ Pogląd ten jest współcześnie dosyć mocno akcentowany w nauce prawa: zob. Z. Tobor, *W poszukiwaniu intencji prawodawcy*, Warszawa 2013 i przytaczana tam literatura.

¹² Zob. U. Linderfalk, *Is the Hierarchical Structure of Articles 31 and 32 of the Vienna Convention Real or Not? Interpreting the Rules of Interpretation*, „Netherlands International Law Review” 2007, t. 54, nr 1, s. 133 i nast.

4.2. Interpretacja traktatu w dobrej wierze

Umowa międzynarodowa (traktat) dotycząca unikania podwójnego opodatkowania powinna być (podobnie jak inne traktaty) interpretowana w dobrej wierze (art. 31 ust. 1 Konwencji). Dobra wiara wyklucza podstępność działania, forsowanie interpretacji ekstremalnych i jednocześnie godzących w interesy drugiej strony traktatu etc.

Tak rozumiana dobra wiara różni się od pojęcia dobrej wiary wykształconego na gruncie cywilistyki, gdzie bycie w dobrej wierze oznacza jedynie brak świadomości określonego stanu rzeczy u jednej ze stron stosunku prawnego, wyłączający poniesienie przez nią niekorzystnych skutków sytuacji, w której ona się znalazła, poprzez wyłączenie możliwości podnoszenia w tym zakresie roszczeń przez drugą stronę stosunku prawnego.

Akcentowanie zasady działania w dobrej wierze w strukturze analizowanego przepisu nie wydaje się mieć uzasadnienia konstrukcyjnego (merytorycznego), a jedynie aksjologiczne (perswazyjne). Zostało ono w tym miejscu użyte najprawdopodobniej dlatego, że w literaturze uważa się zasadę dobrej wiary za jedną z podstawowych zasad ogólnych prawa międzynarodowego.

Jeśli strony zgadzają się co do znaczenia tekstu przepisów traktatu, to, logicznie rzecz biorąc, okoliczność, czy czynią to z przekonania czy też z jakichś przyczyn koniunkturalnych nie ma istotnego znaczenia. Dopiero w sytuacji, w której powstałby spór interpretacyjny, zarzut niedziałania w dobrej wierze mógłby być argumentem jednej ze stron traktatu na rzecz podważenia stanowiska interpretacyjnego drugiej strony. Tutaj pojawia się kwestia znaczenia ewentualnego zarzutu „niedziałania” w dobrej wierze w trakcie dialogu interpretacyjnego.

Z przepisu wynika, że to interpretacja powinna być prowadzona (przez obie strony traktatu) w dobrej wierze. Zarzut niedziałania w dobrej wierze nie jest przy tym argumentem interpretacyjnym, ale raczej metaargumentem mającym doprowadzić do określonego rozstrzygnięcia sporu prawnego. Nie wiadomo bowiem, na czym miałyby polegać owo działanie bądź też niedziałanie w dobrej wierze. Czy można je wiązać np. z fazą pertraktacji prowadzących finalnie do ustanowienia i wejścia w życie traktatu? Stro-
na, którą wprowadzono w błąd, np. zyskując jej zgodę na przyjęcie rozwiązań oczywiście dla niej niekorzystnych (bez jej świadomości takiego stanu rzeczy), mogłaby stawiać drugiej stronie traktatu zarzut działania w złej wierze. Tyle tylko, że art. 31 ust. 1 Konwencji mówi o dobrej wierze

w kontekście interpretacji przepisu obowiązującego, a nie w kontekście negocjacji w sprawie jego kształtu. Czy można kwestionować oczywiste brzmienie przepisu, wysuwając argument niedziałania drugiej strony traktatu w dobrej wierze? *Ergo* – działania w złej wierze?

Wydaje się, że zasada działania w dobrej wierze stwarza trudności także specjalistom międzynarodowego prawa podatkowego¹³. Przykładowo L. Ehrlich pisze, że „z zasady dobrej wiary, tj. z zasady, że państwo jest związane swoją wolą i tylko swoją wolą, wynika niedopuszczalność tzw. interpretacji rozszerzającej i ścieśniającej, jeżeli przez nią rozumiemy nadanie zobowiązaniu większego lub mniejszego zasięgu niż wynika z woli stron, czyli przypisanie postanowieniu znaczenia czy szerszego, czy ciśniejszego od tego, które mu chciały nadać strony”¹⁴.

Wynika z tego, że zasada działania w dobrej wierze miałaby oznaczać związanie państwa swoją wolą. To objaśnienie nie wydaje się przekonujące. Strona domagająca się zastosowania przepisów bądź przepisy stosująca w sposób rozszerzający bądź zawężający ma na uwadze swój interes, a dobra bądź zła wiara nie ma z tym nic wspólnego. Jedyna sytuacja, do której można by je odnieść w praktyce interpretacyjnej, to zajęcie przez stronę traktatu stanowiska w sprawie interpretacji jego przepisu innego niż stanowisko zajmowane w trakcie negocjacji. Wtedy można byłoby powiedzieć, że strona zmieniająca pogląd nie działa w dobrej wierze – w rozumieniu wywodów tego autora.

Tyle tylko, że nie ma to znaczenia dla bieżącego sporu interpretacyjnego. W sytuacji, gdy przepis jest relatywnie jasny, zajęcie stanowiska odpowiadającego normatywnej treści tego przepisu będzie zasadne nawet wówczas, gdyby zajmowała ona inne stanowisko co do jego rozumienia w trakcie prac nad traktatem. W sytuacji, gdy stanowisko strony sporu – państwa – nie odpowiada „zwykłemu znaczeniu” słów użytych w tekście, to pierwszy poziom argumentacji odmiennej polegać będzie na przedstawieniu kontrpropozycji rozumienia tych słów, a następnie – sięgnięciu do innych środków interpretacji. Nie wiadomo, jaką rolę miałby tu odegrać argument ze „złej wiary”.

Trzeba też dodać, że działanie w dobrej wierze nie ma nic wspólnego – jak to sugerował L. Ehrlich – z rozszerzającą czy też zawężającą wykładnią

¹³ Zob. G. Nayak, *Good Faith in Application and Interpretation of Double Taxation Agreements* https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1973493 (dostęp: 30.06.2026) i podjęta tam bezowocna próba objaśnienia tego pojęcia.

¹⁴ Zob. L. Ehrlich, *Interpretacja traktatów*, Warszawa 1957, s. 213.

prawa. Jeżeli jedna ze stron traktatu stosuje rozszerzającą interpretację traktatu, a druga strona *explicite* to akceptuje, a na dodatek umożliwia to osiągnięcie celów traktatu, to nie da się tego ocenić w kategoriach dobrej wiary czy też jej braku. Co więcej – nawet gdyby rozszerzająca interpretacja przepisów traktatu przez jedną z jego stron była niekorzystna dla drugiej strony bądź dla obywateli państwa będącego drugą stroną traktatu, to wykazanie w relacjach międzypaństwowych, że taka interpretacja jest wyrazem złej wiary byłoby niezwykle trudne, jeśli nie wręcz niemożliwe. To wszystko powoduje, że przepis Konwencji odwołujący się do dobrej wiary zbliża się swoim charakterem do *lex imperfectae* i jest raczej apelem o przyzwoitość w stosunkach międzynarodowych niż normą prawną.

Trzeba jednak zaznaczyć, że w piśmiennictwie dobra wiara jako dyrektywa interpretacyjna jest nadal postrzegana jako „granica przyzwoitości” w zakresie swobody interpretacji traktatu przez jego strony¹⁵.

W wypadku umów dotyczących unikania podwójnego opodatkowania w grę wchodzi jeszcze jedna okoliczność. Otóż spory prawne pociągające za sobą interpretację umowy międzynarodowej mają praktycznie miejsce między podatnikiem i administracją podatkową, nie zaś między państwami-stronami umowy. Na czym miałyby polegać interpretacja umowy w dobrej wierze, na czym w tym wypadku miałyby polegać dobra wiara i jakie byłyby skutki jej braku?

Odpowiedzi na te pytania nie są znane – co więcej, trudno nawet byłoby spekulować na ten temat. Jedną z hipotez interpretacyjnych byłoby uznanie, że ta dyrektywa ma zastosowanie jedynie w relacjach umownych między państwami. Natomiast w stosunkach wewnętrznych, w relacji państwo-jednostka podniesienie zarzutu działania organów państwa w złej wierze jest w istniejących realiach prawnych wykluczone.

Reasumując, dyrektywa wykładni traktatów w dobrej wierze wydaje się być pozbawiona charakteru normatywnego i jedyne znaczenie, jakie można jej przypisać, to perswazja wobec stron traktatów, aby w procesie ich interpretacji możliwie zgodnie dążyły one do uzgodnienia wspólnego stanowiska oraz ich organy orzecznicze nie zajmowały stanowiska *contra legem* w sporach, w których normy traktatowe wchodzi w grę.

Należy jednak podkreślić, pomimo powyższych uwag, że dobra wiara państw-stron bywała ostatnimi laty wykorzystywana w orzecznictwie sądowym w sprawach podatkowych. W wyroku z dnia 2 września 2021 r.

¹⁵ U. Linderfalk, *When the International Lawyers...*, s. 14.

w sprawie *Molinos Rio de la Plata S.A. c/Direction General Impositiva*¹⁶ Sąd Najwyższy Argentyny wykorzystał zasadę dobrej wiary na poparcie szerokiej, celowej interpretacji argentyńsko-chilijskiej umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. W istocie sąd stwierdził, że Chile nie działało w dobrej wierze, gdy – po zawarciu umowy – zmieniło swoje prawo krajowe, tworząc podmioty platformowe (zwolnione z opodatkowania), które były wykorzystywane przez podatnika do osiągnięcia podwójnego nieopodatkowania. Skutek podwójnego nieopodatkowania był „absurdalny” i „nierozsądny” w rozumieniu art. 31 Konwencji wiedeńskiej. Aby zapobiec takiemu rezultatowi, odpowiednie postanowienie umowy, które przyznało wyłączne prawo do opodatkowania państwu źródła, musi być rozumiane i stosowane wyłącznie w celu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu¹⁷.

Z kolei w wyroku Sądu Najwyższego Kanady w sprawie *Canada v. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*¹⁸ zasada dobrej wiary została zastosowana, aby zapobiec temu, by Kanada wykorzystała krajowe przepisy GAAR do nadania korporacyjnej „rezydencji” szerszego znaczenia, obejmującego obecność ekonomiczną lub do zmiany wyniku umowy (tj. Kanada skutecznie zgodziła się zrezygnować z prawa do opodatkowania niektórych podmiotów zarejestrowanych w Luksemburgu w zamian za miejsca pracy i możliwości ekonomiczne, które promowałaby umowa, niezależnie od tego, czy podmioty te są opodatkowane od dochodów uzyskanych w Kanadzie)¹⁹.

4.3. Zwykłe znaczenie wyrazów użytych w tekście traktatu

Artykuł 31 ust. 1 Konwencji stanowi, że „Traktat należy interpretować (...) zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w nim wyrazom (...)”. Kluczowym elementem jest tutaj formuła „zwykłego znaczenia” wyrazów użytych w tekście traktatu. Odpowiada to postulatowi znanemu z wykładni prawa krajowego – przypisywania wyrazom i wyrażeniom takiego znaczenia, jakie mają one w języku powszechnym, tj. w rejestrze języka etnicznego w jego wersji oficjalnej, ale jednocześnie powszechnie zrozumiałej (nie wchodzą w grę gwary, slangi i języki specjalistyczne).

¹⁶ CAF 1351/2014/CA1-CS1 CAF 1351/2014/1/RH.

¹⁷ E. Furuseth, J. Li, *Improper use of tax treaties and source taxation*, „Cahiers de Droit Fiscal” 2025, t. 109b oraz prezentacji z 77. Kongresu International Fiscal Association – IFA.

¹⁸ [2021] SCC 49.

¹⁹ E. Furuseth, J. Li, *Improper use of tax treaties...* i prezentacja z 77. Kongresu International Fiscal Association – IFA.

Takie ujęcie zwykłego znaczenia wyrazów użytych w traktacie wyklucza teoretycznie możliwe do wzięcia pod uwagę znaczenie rozumiane jako wspólny pogląd negocjatorów na określoną kwestię, znajdujący następnie wyraz w przepisach traktatu, jak i znaczenie *stricte* subiektywne, jakie przypisywać może postanowieniom traktatu każdy jego interpretator.

Nie oznacza to jednak aprobaty postawy ściśle tekstualistycznej, jako że przepisy nakazują wprost brać pod uwagę okoliczności spoza tekstu – takie przykładowo jak przedmiot i cel traktatu. Wskazuje na to między innymi K. Vogel²⁰.

Warto podkreślić, że formuła zwykłego znaczenia nie wyklucza całkowicie przyjęcia znaczenia wyrażen spotykanych w językach specjalistycznych i specjalistycznego rozumienia wyrazów. Jeśli w traktacie użyto wyrazu bądź wyrażenia specjalistycznego, to w sytuacji, gdy nie występują one w języku powszechnym, należy przyjąć ich znaczenie z tego obszaru językowego, na którym dany wyraz znaczenie w ogóle posiada. Dyrektywa „zwykłego znaczenia” to w istocie dyrektywa wyboru między znaczeniami i preferencje dla zwykłego znaczenia w sytuacji, gdy wyraz ma inne jeszcze znaczenie. Wydaje się przy tym, że dyrektywa ta nie ma charakteru absolutnego i podobnie jak ma to miejsce w procesie wykładni krajowego prawa podatkowego dostatecznie mocne argumenty mogą doprowadzić do uznania znaczenia innego niż „zwykłe” – za właściwe w konkretnej sytuacji faktycznej.

4.4. Kontekst użycia wyrazów w treści traktatów

Na wstępie należy zasygnalizować pewne wątpliwości natury językowej, jakie da się zidentyfikować w trakcie lektury art. 31 Konwencji.

Pierwsze z nich spotkać można w art. 31 ust. 1 Konwencji, który stanowi, że „traktat należy interpretować (...) zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w nim wyrazom w ich kontekście (...)”. Z kolei ust. 2 tego artykułu stanowi, że „dla celów interpretacji traktatu kontekst obejmuje, oprócz tekstu [podkr. autorów], łącznie z jego wstępem i załącznikami (...)”.

Prima vista formuła słowna ust. 2 obarczona jest – przynajmniej w polskiej wersji językowej Konwencji (ale też w angielskiej, która stanowi jedną z wersji oryginalnych tej Konwencji) – błędem logicznym. Uznaje się

²⁰ K. Vogel, *Double Tax Treaties...*, s. 35.

bowiem *implicite*, że elementem kontekstu jest także... interpretowany tekst przepisu traktatu. Złamano tu oczywistą dychotomię tych pojęć.

Do rozważenia jest także hipoteza, że legislator, pisząc o „interpretacji traktatu”, miał na myśli interpretację jego pojedynczego przepisu (lub też szeregu przepisów funkcjonalnie powiązanych, relewantnych w konkretnej sprawie). Przy takim założeniu dałoby się z powodzeniem bronić tezy, w myśl której kontekstem interpretowanego przepisu jest m.in. treść innych przepisów, a nawet treść całego traktatu. Tak zdaje się postrzegać to K. Vogel, wskazując to, co jest niemal niedostrzegane w literaturze przedmiotu (albo przeciwnie – uznawane za tak oczywiste, że nie zasługuje nawet na wzmiankę), że kontekstem interpretacyjnym rozważanego przepisu są, a przynajmniej mogą być wszystkie pozostałe przepisy traktatu²¹. Odpowiada to paradygmatowi wykładni systemowej przepisów prawa. Sytuacja byłaby klarowna, gdyby wyrażenie „oprócz tekstu” było zastąpione np. wyrażeniem „oprócz pozostałych partii tekstu”.

Niedociągnięcie drugie wiąże się z brzmieniem art. 31 ust. 3 Konwencji, w myśl którego:

Łącznie z kontekstem należy brać pod uwagę:

- a) każde późniejsze porozumienie między stronami, dotyczące interpretacji traktatu lub stosowania jego postanowień;
- b) każdą późniejszą praktykę stosowania traktatu, ustanawiającą porozumienie stron co do jego interpretacji;
- c) wszelkie odpowiednie normy prawa międzynarodowego, mające zastosowanie w stosunkach między stronami.

Wskazane wyżej artefakty w postaci różnego rodzaju dokumentów, praktyki traktatowej i rozmaitych norm prawa międzynarodowego nie są niczym innym jak tylko kontekstem interpretacyjnym. Skoro są one kontekstem, to nie można brać ich pod uwagę „łącznie z kontekstem”... Można byłoby – logicznie rzecz ujmując – mówić co najwyżej o kontekście bliższym (art. 31 ust. 2 Konwencji) oraz o kontekście dalszym (art. 31 ust. 3 Konwencji). To sugerowałby układ przepisów nawiązujących do kwestii związanych z kontekstem i zakresem jego normatywnych desygnatów.

W literaturze przedmiotu rozważana jest kwestia znaczenia Modelu Konwencji OECD jako kontekstu interpretacyjnego w rozumieniu art. 31 Konwencji. Przeważa pogląd aprobujący fakt takiego (kontekstowego) znaczenia. W Australii, w często powoływanym w piśmiennictwie światowym wyroku

²¹ *Ibidem*.

Sądu Najwyższego w sprawie *Thiel v. FCT* stwierdzono, że nie ma żadnych powodów, aby nie uznawać Modelu Konwencji wraz z Komentarzem za kontekst w rozumieniu Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów²².

4.5. Przedmiot i cel traktatu

Brian Arnold trafnie wskazuje możliwość wyodrębnienia celów traktatów w rozumieniu szerokim jako zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu oraz zapobieganie unikaniu opodatkowania przez tzw. podwójne nieopodatkowanie czy też uchylanie się od opodatkowania. Mieszczą się tu też cele bardziej szczegółowe, w jakimś sensie poboczne, takie jak zapobieganie dyskryminacji przez krajowy system podatkowy nierezydentów oraz obywateli innych państw. To samo dotyczy stwarzania podstaw prawnych do współpracy między administracjami podatkowymi państw-stron traktatu w zakresie wymiany informacji, pomocy w procesie pobierania podatków oraz rozwiązywania sporów podatkowych. Cele traktatów szerzej rozumiane obejmują oprócz tego wspomaganie międzynarodowego obrotu gospodarczego oraz usuwanie przeszkód w swobodnym przepływie inwestycji²³. Inną sprawą jest to, czy te cele są w rzeczywistości przez traktaty efektywnie realizowane.

Philip Baker podkreśla, że cel traktatów w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu może być różnie postrzegany w zależności od tego, czy przyjąć punkt widzenia administracji podatkowej czy też podatnika. Z punktu widzenia władz podatkowych na pierwsze miejsce wysuwa się kwestia współpracy z administracją podatkową innych państw oraz zapobieganie unikania opodatkowania. Zdaniem tego autora likwidacja dyskryminacji podatkowej to także cel administracji podatkowej, choć ta teza może być dyskusyjna. Z punktu widzenia podatnika identyfikowalnym, oczywistym wręcz celem jest ograniczenie jego obciążenia podatkowego, spowodowanego nakładaniem się jurysdykcji podatkowych²⁴. Relacje między koniunktywnie wskazanymi okolicznościami (przedmiot i cel traktatu), które powinny być brane pod uwagę w procesie interpretacji traktatu, nie są

²² *Thiel v Federal Commissioner of Taxation* [1990] HCA 37; 171 CLR 338; 94 ALR 647; 21 ATR 534.

²³ B. Arnold, *An introduction to tax treaties*, https://www.un.org/esa/ffd/****/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Eng.pdf (dostęp: 30.06.2026), s. 10.

²⁴ P. Baker, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, London 1994, s. 10–13.

w pełni jasne. Poza sporem wydaje się fakt, że celem traktatu jest unikanie podwójnego opodatkowania dochodu w stosunkach międzynarodowych. Co jednak miałyby być – odrębnym od tego celu – przedmiotem traktatu?

Na gruncie języka polskiego da się obronić pogląd o synonimiczności obu tych terminów, a co najmniej o dopuszczalności takiego ich potraktowania jako jednej z wielu możliwości interpretacyjnych. Można też postawić hipotezę, że przedmiotem traktatu jest redukcja obciążeń podatkowych jednostki w sytuacji, gdy są one nadmierne ze względu na zjawisko podwójnego opodatkowania.

Dążenie do celu, jakim jest unikanie podwójnego opodatkowania, wyraża już sam traktat. Dyrektywa wykładni zgodnej z jego celem może w związku z tym oznaczać tyle, co wybór takiej hipotezy interpretacyjnej – jeśli rysuje się ich większa liczba – która w najpełniejszy sposób realizuje cel.

Ten dylemat z pewnością rozwiązuje K. Vogel, zdaniem którego „przedmiot i cel traktatu” to „jeden i ten sam zintegrowany koncept” odnoszący się do traktatu jako całości²⁵. Ten sam autor zaznacza, że cel traktatu nie jest niezależnym, samoistnym środkiem interpretacji, ale służy „oświeceniu” znaczenia tekstu²⁶.

W literaturze międzynarodowego prawa podatkowego prowadzi się rozważania dotyczące znaczenia słowa „strony”, użytego w art. 31 ust. 3 Konwencji. Tradycyjnie interpretuje się ten termin jako „wszystkie strony interpretowanego traktatu”. Współcześnie jest on rozumiany szerzej, jako „dwie lub większa liczba stron konkretnej debaty interpretacyjnej”. Są jednak poważne argumenty za interpretacją pierwotną, węższą, jest ona bowiem zgodna ze zwykłym znaczeniem formuły słownej art. 31 ust. 3 lit. c) Konwencji. Przemawiają też za nią – to wykładnia potwierdzająca – inne środki interpretacyjne (a ściślej – źródła argumentów interpretacyjnych), takie jak kontekst, przedmiot i cel traktatu oraz przebieg prac przygotowawczych²⁷.

²⁵ *Introduction*, [w:] *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Alphen aan den Rijn 1997, s. 37.

²⁶ K. Vogel, *Double Tax Treaties...*, s. 35.

²⁷ Tak U. Linderfalk, *Who Are 'The Parties'? Article 31 § 3(c) of the 1969 Vienna Convention, and the 'Principle of Systemic Integration' Revisited*, „*Netherlands International Law Review*” 2008, nr 55, s. 343 i nast.

4.6. Specjalne znaczenie w rozumieniu art. 31 ust. 4

W literaturze spotkać można zróżnicowanie poglądów co do „specjalnego znaczenia” terminów użytych w traktacie. Wiąże się to z art. 32 ust. 4. Konwencji, w myśl którego specjalne znaczenie należy przypisywać wyrazowi wówczas, gdy ustalono, że taki był zamiar stron. Problem w skrócie polega na tym, czy to „specjalne znaczenie” wiązać należy ze sferą znaczeń języka prawniczego, w szczególności języka specjalistów międzynarodowego prawa podatkowego. Tymczasem uzasadniona zdaje się być teza, że w grę wchodzi także wybór między różnymi znaczeniami tego samego wyrazu w języku powszechnym, a także przyjęcie znaczenia zupełnie innego, niż dany wyraz ma w języku powszechnym. W każdym wypadku strona zamierzająca odwołać się w procesie interpretacji do „specjalnego znaczenia” wyrazu interpretowanego tekstu przepisu powinna to dostatecznie przekonująco uzasadnić – wykazując istnienie zamiaru stron w tym zakresie²⁸. Przy tym w piśmiennictwie spotkać można pogląd, że obowiązuje tutaj względnie wysoki poziom wymaganej argumentacji przemawiającej za specjalnym znaczeniem wyrazu w interpretowanym przepisie²⁹.

4.7. Praktyka traktatowa

Praktyka, o której mowa w art. 31 ust. 3 lit. b) Konwencji, to praktyka ukształtowana już po zawarciu traktatu³⁰. Wydaje się, że na gruncie umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania przejawem takiej praktyki mogą być ustalenia czynione w ramach procedury wzajemnego porozumiewania, w szczególności gdy mają charakter abstrakcyjny tj. nabierają, przez swoją powtarzalność, charakteru zasady postępowania. Nie wydaje się jednak, aby zasadne było przypisywanie praktyce administracyjnej jakiegś szczególnej wagi. Mogłoby to bowiem negatywnie wpłynąć na możliwość osiągnięcia jednego z kluczowych celów umów w sprawie unikania opodatkowania, jakim jest ochrona praw jednostki³¹.

²⁸ Tak U. Linderfalk, *The Story of Tax Treaty Interpretation...*, s. 11.

²⁹ M. Shaw, *The Law of Treaties*, Cambridge 2018, s. 711.

³⁰ Zob. M. Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Wien–Amsterdam 2010, s. 39.

³¹ *Ibidem*.

4.8. Interpretacja statyczna czy dynamiczna?

Od wielu lat przedmiotem dyskusji jest kwestia wyboru (bądź pogodynienia w określony sposób) dwóch paradygmatów interpretacji, tj. interpretacji statycznej oraz dynamicznej. Interpretacja statyczna opiera się na odniesieniu w procesie interpretacji do sytuacji prawnej, jaka miała miejsce w momencie wejścia traktatu w życie. Interpretacja dynamiczna opiera się na nawiązywaniu do sytuacji prawnej istniejącej w momencie dokonywania wykładni.

Trzeba zaznaczyć, że wątek interpretacji statycznej bądź dynamicznej może być odnoszony do różnych obiektów. W pierwszym rzędzie będzie to interpretacja samego traktatu: tu pojawia się problem, czy należy go rozumieć tak, jak – w uproszczeniu – rozumiały go strony w okresie negocjacyjno-ratyfikacyjnym, czy też tak, jak rozumieją go strony współcześnie, tj. w momencie stosowania jego przepisu. Ten problem w zasadzie nie wystąpi w pierwszych latach obowiązywania traktatu; sytuacja może się zmienić po kilkudziesięciu latach jego obowiązywania, gdy zmienił się kontekst zewnętrzny, w jakim traktat funkcjonuje, jak też mogło zmienić się znaczenie słów użytych w jego treści (np. niekwestionowane powszechne znaczenie użytego w nim wyrazu przestało być tak powszechne, jak to miało miejsce niegdyś). Trzeba zauważyć, że Komentarz OECD wyraża preferencję dla interpretacji dynamicznej, chyba że co innego wynika z treści traktatu (Wprowadzenie, § 35).

I tu pojawia się drugi aspekt wykładni statycznej bądź dynamicznej – tym razem w kontekście Komentarza do Modelu Konwencji OECD. Powstaje bowiem problem, jak należy traktować zmiany w Komentarzu i jakie jest ich znaczenie w zależności od tego, kiedy zostały wprowadzone. Ten problem wymaga odrębnego omówienia.

5. ZAKOŃCZENIE

Przy wykładni umów międzynarodowych zastosowanie znajdują wszystkie metody i techniki wykładni; żadna z nich nie wydaje się *a limine* wykluczona. Tym niemniej jest rzeczą oczywistą, że wykładnia celowościowa ma w tym wypadku rangę zasadniczo większą niż w wypadku wykładni krajowego prawa podatkowego.

Istotnym problemem praktycznym stosowania dyrektyw wykładni międzynarodowego prawa podatkowego zawartych w Konwencji wiedeńskiej

jest podejście sądów do wykładni umów w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu. Należy podkreślić, że interpretacja umów ma miejsce w różnych krajach i w różnym czasie. Sądy orzekające w oparciu o postanowienia umów funkcjonują „na co dzień” w różnych kulturach prawnych, których składniki są najczęściej historycznie ukształtowane.

W piśmiennictwie podkreśla się to, że sądy krajowe interpretują traktaty przez pryzmat sędziowskich doświadczeń zdobytych na gruncie prawa krajowego. W skrajnych sytuacjach sędziowie nie są świadomi istnienia Konwencji, bądź też świadomie ją pomijają³².

Sytuacją idealną byłoby identyczne rozwiązywanie problemów interpretacyjnych przez sądy różnych krajów. Jest to jednak ideał trudny do osiągnięcia. W literaturze podkreśla się przykładowo, że sądy francuskie długo kierowały się językowym znaczeniem postanowień traktatów, a sądy angielskie skłaniały się wyraźnie ku interpretacji celowościowej³³. To pierwsze podejście zbliżało wykładnię traktatów do wykładni umów prawa cywilnego, a to drugie – do wykładni ustaw. Jednak takie zróżnicowane podejście – trzeba podkreślić – miało miejsce jeszcze przed wejściem w życie Konwencji wiedeńskiej. Ten akt prawny znacząco zunifikował sposób wykładni traktatów międzynarodowych³⁴.

Co prawda trudno byłoby współcześnie spotkać w wyrokach wyrazy otwarcie niekiedy deklarowanej bezradności wobec postanowień umów³⁵, ale – obserwując sytuację w Polsce – można powiedzieć, że obszar interpretacji międzynarodowych umów w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu to najśłabsza strona orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego. W polskiej, dosyć skromnej literaturze przedmiotu, znaleźć można stwierdzenie, że polskie sądy odwołują się dosyć często do Komentarza do Modelu Konwencji, nie czując się jednak bezwzględnie związane jego тезami³⁶.

³² Zob. M. Waibel, *Principles of Treaty Interpretation. Developed for and Applied by National Courts?*, [w:] *The Interpretation of International Law by Domestic Courts*, Oxford 2016.

³³ E. Bjorge, „Contractual” and „Statutory” Treaty Interpretation in Domestic Courts? *Convergence around the Vienna Rules*, [w:] *The Interpretation of International Law by Domestic Courts*, ed. H. Aust, G. Nolte, Oxford 2016, s. 49 i nast. i przytoczona tam literatura.

³⁴ *Ibidem*, s. 71.

³⁵ „Nasze poszukiwania właściwej odpowiedzi [na problem interpretacyjny – przyp. autorów] przypominało w jakiejś mierze poszukiwanie św. Graala przez Sir Galahada”. *Tseng v El Al. Israel Airlines, Ltd*, 122 F.3d 99, 100 (2d Cir. 1997).

³⁶ Zob. K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009,

Interesujące i jednocześnie trafne wydaje się spostrzeżenie, że podejście sądów do Konwencji uzależnione jest w określonej mierze od rzeczywistej pozycji ustrojowej i sądów – tam, gdzie ta pozycja jest mocna, skłonność do wspierania się argumentacją wyprowadzaną z Konwencji jest mniejsza. Tam natomiast, gdzie na skutek zawirowań politycznych pozycja sądów jest słabsza – jest odwrotnie. Charakterystyczny jest przywoływany w literaturze przykład Sądu Najwyższego Meksyku, gdzie stabilizacja systemu politycznego i pozycji ustrojowej tego Sądu doprowadziła do zmniejszenia skłonności do wykorzystywania argumentacji wynikającej z Konwencji jako determinantów rozstrzygnięć³⁷.

Ciekawego spostrzeżenia dokonano w literaturze szwedzkiej. Znalazło się tam stwierdzenie, że w dyskusjach nad problemami prawa podatkowego w Szwecji pomija się międzynarodowy obieg poglądów prawniczych, koncentrując się na wewnętrznym dialogu szwedzkich badaczy prawa podatkowego³⁸. Krytyka tego stanu rzeczy wydaje się ze wszech miar uprawniona, a doświadczenia polskie są zbliżone do szwedzkich – z jedną różnicą, taką mianowicie, że w ostatnich latach w odróżnieniu od Szwecji, taki dialog toczy się w formie szczątkowej. Stąd należy postulować zasadnicze poszerzenie dialogu prawniczego, skoncentrowanego wokół wykładni międzynarodowego prawa podatkowego, a ściślej – szersze włączenie polskich środowisk naukowych i orzeczniczych w międzynarodowy dyskurs prawniczy.

BIBLIOGRAFIA

- Baker P., *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, London 1994.
 Borge E., „Contractual” and „Statutory” Treaty Interpretation in Domestic Courts Convergence around the Vienna Rules, [w:] *The Interpretation of International Law by Domestic Courts*, ed. H. Aust, G. Nolte, Oxford 2016.
 de Vattel E., *Prawo narodów*, t. I–II, Warszawa 1959.
 Ehrlich L., *Interpretacja traktatów*, Warszawa 1957.
 Furuseth E., Li J., *Improper use of tax treaties and source taxation*, „Cahiers de Droit Fiscal” 2025, t. 109b.
 Grotius H., *O prawie wojny i pokoju*, t. I–II, Warszawa 1957.

s. 478; W. Morawski, A. Zalasinski, *Tax Treaty Interpretation in the Case Law of Polish Courts*, „European Taxation” 2006, nr 11, s. 534 i nast.

³⁷ Zob. M. Waibel, *Principles of Treaty Interpretation...*, s. 15–16.

³⁸ Zob. U. Linderfalk, *When the International Lawyers...*, s. 4.

- Introduction*, [w:] *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Alphen aan den Rijn 1997.
- Kardach T., Lasiński-Sulecki K., *Komentarz do art. 3*, [w:] *Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010.
- Lang M., *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Wien–Amsterdam 2010.
- Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009.
- Linderfalk U., *Is the Hierarchical Structure of Articles 31 and 32 of the Vienna Convention Real or Not? Interpreting the Rules of Interpretation*, „Netherlands International Law Review” 2007, t. 54, nr 1, <https://doi.org/10.1017/S0165070X07001337>
- Linderfalk U., *When the International Lawyers Get to be Heard – The Story of Tax Treaty Interpretation as Told in Sweden*, „Nordic Tax Journal” 2016, nr 1, <https://doi.org/10.1515/ntaxj-2016-0004>
- Linderfalk U., *Who Are ‘The Parties’? Article 31 § 3(c) of the 1969 Vienna Convention, and the ‘Principle of Systemic Integration’ Revisited*, „Netherlands International Law Review” 2008, nr 55, <https://doi.org/10.1017/S0165070X08003434>
- Morawski W., Zalasinski A., *Tax Treaty Interpretation in the Case Law of Polish Courts*, „European Taxation” 2006, nr 11.
- Resch R., *The Interpretation of Plurilingual Tax Treaties Theory, Practice, Policy*, Leiden 2018.
- Shaw M., *The Law of Treaties*, Cambridge 2018.
- Tobor Z., *W poszukiwaniu intencji prawodawcy*, Warszawa 2013.
- Vogel K., *Double Tax Treaties and Their Interpretation*, „International Tax and Business Lawyer” 1986, t. 4, nr 1.
- Waibel M., *Principles of Treaty Interpretation. Developed for and Applied by National Courts?*, [w:] *The Interpretation of International Law by Domestic Courts*, Oxford 2016, <https://doi.org/10.2139/ssrn.2595681>