https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.03.01

Artykuły

Bogumił Brzeziński*

Prolegomena do problematyki wykładni międzynarodowego prawa podatkowego

Streszczenie. Międzynarodowe prawo podatkowe jest znaczącą dziedziną prawa międzynarodowego. Specyficznym przedmiotem regulacji prawnej jest tu w głównej mierze rozdział pomiędzy suwerennymi państwami kompetencji do opodatkowania tych samych zjawisk gospodarczych, a zwłaszcza osiąganego dochodu. Nie pozostaje to bez znaczenia dla wykładni jego przepisów. Umowy w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu są stosowane przede wszystkim w stosunkach między państwem a jednostkami poddanymi jego jurysdykcji podatkowej. Ten fakt determinuje powszechność stosowania przepisów tych umów. Konsekwencją tego stanu rzeczy jest potrzeba pogłębionej refleksji nad ich treścią, odtwarzaną w procesie interpretacji tych aktów prawnych, a w konsekwencji także nad zasadami wykładni przepisów międzynarodowego prawa podatkowego. Artykuł przedstawia najbardziej ogólne uwarunkowania społeczne i polityczne, w jakich tworzone jest i funkcjonuje międzynarodowe prawo podatkowe.

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, międzynarodowe prawo podatkowe, wykładnia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania

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

© by the author, licensee Łódź University – Łódź University Press, Łódź, 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/)

1. Wprowadzenie

Rozwój międzynarodowych stosunków gospodarczych nie pozostaje bez wpływu na systemy podatkowe poszczególnych państw. Stanęły one w pewnym okresie przed dylematem podwójnego opodatkowania dochodów osób fizycznych i korporacji w sytuacji, gdy aktywność gospodarcza tych podmiotów przekracza granice państw. Suwerenność poszczególnych państw i będąca jej rezultatem odrębność strukturalna systemów podatkowych prowadziły do podwójnego opodatkowania dochodów osiąganych przez obywateli (rezydentów) jednego państwa w innym państwie. Ten sam dochód mógł być opodatkowany zarówno w państwie źródła, jak i w państwie, którego obywatelem czy rezydentem była osoba dochód osiągająca. To samo zjawisko pojawiło się w przypadku korporacji, które miały siedzibę w jednym państwie, a część lub nawet całość ich działalności gospodarczej odbywa się na terytorium innego państwa. W ten sposób realizowały się oba – przedmiotowy i podmiotowy – aspekty suwerenności państwa. Rezultatem było podwójne opodatkowanie dochodu.

Świadomość tego stanu rzeczy, a w szczególności skutków gospodarczych podwójnego opodatkowania, pojawiła się już w XIX w. Natomiast wiek XX to stulecie intensywnych prac nad rozwiązaniem tego problemu – powszechne zawieranie międzynarodowych umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Te umowy to współcześnie trzon źródeł międzynarodowego prawa podatkowego. Nie jest to jedyna grupa źródeł międzynarodowego prawa podatkowego, gdyż są inne jeszcze umowy międzynarodowe związane z opodatkowaniem. W uproszczeniu można mówić o trzech grupach takich umów, biorąc pod uwagę zarówno ich znaczenie, jak i liczbę obowiązujących aktów tego rodzaju[1].

Grupa pierwsza to wspomniane umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania i unikania podatków. Umowy te służą dwóm celom: zapobieganiu międzynarodowemu podwójnemu opodatkowaniu oraz – współcześnie – zapobieganiu uchylaniu się od opodatkowania i unikania płacenia podatków.

Wracając na moment do uwag wstępnych, trzeba podkreślić, że istnienie zjawiska podwójnego opodatkowania jest wynikiem braku prawnomiędzynarodowych ograniczeń jurysdykcji podatkowej państw. W efekcie państwa mogą opodatkować nie tylko zdarzenia zaistniałe na ich terytorium, ale także

[1] B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, *Uwarunkowania systemowe wykładni międzynarodowego prawa podatkowego*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 2020, nr 2, s. 98.

za granicą. Problem dotyczy w szczególności podatków dochodowych. Ich konstrukcja może się bowiem opierać na połączeniu dwóch – pozornie przeciwstawnych – zasad, tj. zasady źródła, zgodnie z którą opodatkowaniu podlega tylko dochód osiągnięty ze źródeł znajdujących się w danym kraju, oraz zasady rezydencji, zgodnie z którą podatnik podlega opodatkowaniu w kraju, którego jest rezydentem, od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia. W mniejszym stopniu problem ten dotyczy także podatków od spadków oraz od posiadania majątku[2]. Podwójne opodatkowanie jest powszechnie uważane za zjawisko szkodliwe dla gospodarki światowej. Może stanowić poważne utrudnienie działalności gospodarczej dla podmiotów, które prowadzą działalność w kilku państwach[3]. Stąd też próby (całkiem udane) umownego ograniczenia tego zjawiska.

Współcześnie poszczególne państwa mają zawartych przeciętnie kilkadziesiąt tego rodzaju umów z innymi państwami. Umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania są bądź umowami bilateralnymi (znakomita większość), bądź umowami multilateralnymi. Te drugie są z reguły zawierane przez państwa powiązane interesami gospodarczymi, a czasami i politycznymi, zazwyczaj sąsiadujące ze sobą, a ich zawieranie jest wyrazem chęci standaryzacji (lub, jak uważają niektórzy, standardyzacji) relacji prawnych dotyczących tej samej materii i osiągnięcia – podobnie jak w przypadku umów bilateralnych – istotnego z gospodarczego punktu widzenia celu, jakim jest eliminacja podwójnego opodatkowania w stosunkach międzynarodowych.

Szczególnym dokumentem należącym do tej grupy umów jest tzw. Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku (ang. *Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties* – MLI)[4], której postanowienia zostały implementowane do krajowego porządku prawnego przez Polskę w dniu 29 września 2017 r. ustawą o ratyfikacji Konwencji implementującej środki traktatowego prawa

[2] Zob. K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 476.

[3] Zob. H. Hamaekers, K. Holmes, J. Głuchowski, T. Kardach, W. Nykiel, *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, Warszawa 2006, s. 42.

[4] Bliższa analiza tego dokumentu zob. A. Franczak, *Konwencja Wielostronna (MLI) – podatkowa ewolucja czy rewolucja?*, „Studia Iuridica Lublinensia" 2018, t. 27, nr 2, s. 9 i n.

podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku[5].

Druga grupa umów to konwencje dotyczące przedstawicielstwa dyplomatycznego i konsularnego w kontekście przywilejów podatkowych dotyczących urzędników należących do każdego z tych korpusów[6]. Takie przywileje, polegające na zwolnieniu od opodatkowania pewnych rodzajów dochodu, majątku czy też konsumpcji, są wyrazem wzajemnego poszanowania suwerenności państw. Przepisy zawierające przywileje podatkowe przedstawicielstw dyplomatycznych i służb konsularnych oraz osób wykonujących funkcje z tym związane zawarte są w przepisach Konwencji wiedeńskiej o stosunkach dyplomatycznych (1961)[7] oraz Konwencji wiedeńskiej o stosunkach konsularnych (1963)[8].

Trzecia grupa postanowień podatkowych rozproszona jest w rozmaitych umowach międzynarodowych, w których kwestie podatkowe mają charakter incydentalny. Jako przykład służyć tu mogą przepisy aktów założycielskich organizacji międzynarodowych oraz umowy dotyczące kwestii współpracy międzynarodowej w sprawach podatkowych, np. wymiany informacji między administracjami podatkowymi czy udzielania pomocy prawnej[9]. Również niektóre regulacje prawa handlu międzynarodowego można uznać za część międzynarodowego prawa podatkowego. Dotyczy to przykładowo regulacji prawnych wypracowanych w ramach GATT i WTO zakazujących stosowania subsydiów eksportowych, za które to subsydia mogą być także uznane niektóre ulgi i zwolnienia podatkowe[10].

Liczba traktatów w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu przekroczyła już dosyć dawno trzy tysiące. Znakomita ich większość oparta jest na Modelu Konwencji OECD (*Model Tax Convention on Income and on Capital*). Konsekwencją jest ich bardzo zbliżona struktura,

[5] Dz.U. z 2018 r., poz. 1369.

[6] Zob. M. Budnicki, *Zwolnienia podatkowe w prawie dyplomatycznym*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego" 2010, nr 2, s. 97 i n.

[7] Konwencja wiedeńska o stosunkach dyplomatycznych sporządzona w Wiedniu dnia 18 kwietnia 1961 r. (Dz.U. z 1965 r., Nr 37, poz. 232).

[8] Konwencja wiedeńska o stosunkach konsularnych sporządzona w Wiedniu dnia 24 kwietnia 1963 r. (Dz.U. z 1982 r., Nr 13, poz. 98).

[9] B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 177–178. Na temat przepisów zawartych w trzeciej kategorii umów międzynarodowych zob. *Tax Rules in Non-Tax Agreements*, red. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, A. Storck, Amsterdam 2012; w tej publikacji odnośnie do umów polskich zob. K. Lasiński-Sulecki, *Poland*, s. 597 i n.

[10] Por. K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, s. 475.

założenia merytoryczne, a nawet słownictwo[11]. R. Avi-Yonah szacuje, że umowy są identyczne treściowo w ok. 80% (pomijając kwestię zróżnicowania językowego ich tekstów)[12].

Organem OECD odpowiedzialnym za kształt Modelu (ale także Komentarza do Modelu) jest Komitet Spraw Fiskalnych, składający się z przedstawicieli rządów państw członkowskich oraz wyznaczonych przez te rządy ekspertów, nierzadko uczestników rokowań w sprawie traktatów tego rodzaju. Chociaż skład Komitetu uwidacznia przewagę czynnika rządowo-administracyjnego, podkreśla się, że relatywnie duży wpływ na rezultaty jego prac mają przedstawiciele sektora prywatnego[13].

Liczba i znaczenie umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania powoduje, że w dyskursie naukowym dotyczącym interpretacji międzynarodowego prawa podatkowego są one traktowane jako prawo międzynarodowe *per se*: takie stanowisko jest z wielu względów uzasadnione i w tym opracowaniu przyjęto takie właśnie – uproszczone siłą rzeczy, ale dopuszczalne – założenie. Międzynarodowe prawo podatkowe będzie więc rozumiane jako zespół umów międzynarodowych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.

Dla funkcjonowania systemu prawa międzynarodowego zasadnicze znaczenie mają dyrektywy jego interpretacji czy też wykładni, zawarte w Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów sporządzonej we Wiedniu dnia 23 maja 1969 r.[14] Nie jest przy tym jasne – ze względu na istniejącą w piśmiennictwie, zwłaszcza polskim, rozbieżność poglądów – czy mianem wykładni określać w sposób szeroki zarówno proces interpretacji tekstu, jak i późniejsze siłą rzeczy zabiegi korygujące jej rezultat, czy też wyrażenie to stosować wyłącznie na określenie sfery zabiegów korygujących rezultaty aktywności interpretacyjnej[15]. Dopuszczalne wydaje się – w świetle

[11] R. Avi-Yonah, *International Tax as International Law*, Oxford 2007, s. 3.

[12] R. Avi-Yonah, *Does Customary International Tax Law Exsist?*, The SSRN Electronic Paper Collection, https://doi.org/10.2139/SSRN.3382203

[13] R. Vann, *Interpretation of tax treaties in New Holland*, [w:] *A Tax Globalist: Essays in Honour of Maarten J. Ellis*, red. H. van Arendonk, F. Engelen, S. Jansen, Amsterdam 2005, s. 158.

[14] Dz.U. z 1990 r., Nr 74, poz. 439, dalej: Konwencja; Konwencja Wiedeńska.

[15] W podręcznikach prawa podatkowego państw Ameryki Południowej wyraźnie akcentuje się odrębność procesu interpretacji przepisów oraz procesu „integracji" normy prawnej, w którym mieszczą się takie zabiegi, jak stosowanie analogii *legis* czy odwoływanie się do zasad prawa; zob. np. L. Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, Saraiva 2004, s. 201 i n.; S. Coêlho, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro 2005, s. 684 i n.

istniejącej praktyki języka prawniczego w Polsce – synonimiczne używanie terminów „interpretacja" oraz „wykładnia".

Umowy mogą oddziaływać na stosunki wewnątrzkrajowe w dwojaki sposób. Po pierwsze, ich postanowienia mogą być inkorporowane do prawa wewnętrznego danego kraju w drodze uchwalenia specjalnej ustawy (bądź modernizacji postanowień ustaw już istniejących) odzwierciedlającej w swej treści postanowienia umowy. Po drugie – jak ma to miejsce w Polsce – umowa międzynarodowa może być jako integralna całość włączona do krajowego porządku prawnego w drodze ratyfikacji.

Trzeba podkreślić, że większość opracowań analitycznych dotyczących interpretacji Wiedeńskiej Konwencji o Prawie Traktatów i jej zastosowania do wykładni aktów prawa międzynarodowego ma kontekst podatkowy. Może to wynikać ze skali, w jakiej stosunki podatkowoprawne kształtowane są przez bilateralne traktaty znajdujące zastosowanie w praktyce funkcjonowania krajowych systemów podatkowych. Może to też być konsekwencją rozbieżności interesów stron stosunków podatkowoprawnych[16] (tj. państwa i obywatela) prowadzących do konfliktów interpretacyjnych, co z kolei skłania do pogłębionej analizy zasad wykładni międzynarodowego prawa podatkowego, a ściślej – przepisów je kształtujących.

Umowy międzynarodowe dotyczące kwestii podatkowych wymagają interpretacji. Interpretacji podlega – co należy podkreślić – tekst umowy. Interpretacja prowadzi do ustalenia norm międzynarodowego prawa podatkowego. Stąd występujące często sformułowanie: „wykładnia międzynarodowego prawa podatkowego" jest wyłącznie skrótem myślowym, gdyż prawo jako takie jest rezultatem interpretacji (wykładni), a nie jej przedmiotem.

W przypadku najbardziej znaczącej kategorii umów, tj. umów w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania i unikaniu podatków, cele sprecyzowane są w sposób dostatecznie jasny w ich tytułach. Jeżeli celem umowy jest zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu, to aktualizuje się taka dyrektywa interpretacyjna, by przyjmować rozumienie przepisów umowy w sposób, który najpełniej do realizacji tego celu prowadzi.

Cele umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania mogą zostać osiągnięte jedynie wówczas, gdy państwa-strony umowy dokonują

[16] Tę cechę prawa podatkowego podkreślam w pracy *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 284.

wykładni jej przepisów w sposób jednolity. W praktyce nie jest to zadanie łatwe. Umowy zawierają bowiem wiele pojęć, których zakres znaczeniowy nie został w nich wyczerpująco określony, co może prowadzić do różnych rezultatów wykładni w odniesieniu do tej samej kategorii stanów faktycznych. Przyczyna takiego stanu rzeczy jest związana ze zróżnicowaniem krajowych systemów prawa podatkowego[17].

Międzynarodowe prawo podatkowe i umowy będące jego źródłami to w polskim systemie prawa podatkowego wyjątkowa sytuacja, w której obowiązują przepisy interpretacyjne (tj. służące interpretacji innych przepisów). Są to przepisy art. 31–33 Konwencji oraz przepisy zamieszczone w poszczególnych umowach podatkowych, zawartych na podstawie Modelu Konwencji OECD, umiejscowione w art. 3 ust. 2 tego Modelu oraz poszczególnych umów.

Wykładnia umów międzynarodowych różni się od wykładni krajowego prawa podatkowego z kilku powodów. Po pierwsze, podczas gdy krajowe ustawodawstwo podatkowe realizuje głównie cele fiskalne, umowy międzynarodowe mają na celu zapobieżenie podwójnemu opodatkowaniu dochodu – realizują więc w pewnym sensie cel „antyfiskalny". Po drugie, krajowe ustawodawstwo podatkowe zawiera terminy wywodzące się prawie wyłącznie z prawa krajowego, podczas gdy umowy międzynarodowe posługują się w znacznym stopniu pojęciami mającymi swój własny zakres znaczeniowy, wypracowany w międzynarodowej praktyce podatkowej, co pozwala mówić o autonomii pojęciowej międzynarodowego prawa podatkowego. Po trzecie, przepisy umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania wyrażają wolę i zamiary stron umowy; krajowe przepisy podatkowe wyrażają wolę tylko jednej ze stron stosunku podatkowoprawnego – państwa reprezentowanego tu przez ustawodawcę[18].

U. Linderfalk zauważa, że reguły interpretacji międzynarodowego prawa podatkowego mają w istocie rzeczy charakter *ius dispositivum* – w tym sensie, że znajdują zastosowanie pod warunkiem, iż strony traktatu nie dojdą do wniosku, że problem interpretacyjny ma być rozwiązany w inny sposób[19]. Ten pogląd wydaje się trafny w odniesieniu do tej kategorii sytuacji, gdy w grę wchodzi dyskurs interpretacyjny między państwami-stronami

[17] Zob. W. Nykiel, *Wykładnia prawa podatkowego wewnętrznego, międzynarodowego i prawa podatkowego Unii Europejskiej (wybrane zagadnienia)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego" 2004, nr 4, s. 133.

[18] Ibidem, s. 132–133.

[19] Zob. U. Linderfalk, *On the Interpretation of Treatises*, Dordrecht 2007, s. 360.

umowy; byłby jednak zupełnie nieadekwatny do sytuacji, w której istnieje spór prawny między państwem a jednostką (np. podatnikiem), w grę zaś wchodzi wykładnia przepisów umowy międzynarodowej.

2. Charakterystyka ogólna międzynarodowych umów podatkowych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania

Signum specificum międzynarodowego prawa podatkowego jest powszechność stosowania jego przepisów, co bez wątpienia dotyczy umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Odróżnia to umowy międzynarodowe tej kategorii od wielu innych umów, np. traktatów rozbrojeniowych, których normy dotyczą kilku, kilkunastu czy też co najwyżej kilkudziesięciu podmiotów (państw).

Postanowienia umów międzynarodowych są skuteczne nie tylko w stosunkach międzynarodowych (prawo międzynarodowe), ale i – co ma zazwyczaj miejsce w odniesieniu do umów dotyczących problematyki unikania podwójnego opodatkowania – wewnątrzkrajowych. To ostatnie – tj. możliwość oddziaływania umowy międzynarodowej na stosunki krajowe – nadaje w istocie rzeczy sens zawieranej umowie.

Trzeba zauważyć, że intensywność stosowania przepisów umów międzynarodowych dotyczących podwójnego opodatkowania w stosunkach wewnątrzkrajowych jest znacznie większa niż w stosunkach międzypaństwowych. Stosowanie przepisów umów przy ustalaniu obciążeń podatkowych jednostek (osób fizycznych i korporacji) jest co najmniej tysiące razy częstsze niż stosowanie tychże umów w relacjach między państwami[20]. To ostatnie sprowadzałoby się do prowadzenia sporów natury arbitrażowej przez administracje podatkowe poszczególnych państw-stron umów między sobą (co przewidują wspomniane umowy). Takie spory zdarzają się rzadko i są – jak wskazuje obserwacja praktyki – mało efektywne[21].

Ewentualny konflikt między postanowieniami umowy międzynarodowej a prawem krajowym (ustawą) w Polsce rozwiązuje Konstytucja Rzeczypospolitej[22]. W myśl art. 91 ust. 2 tego aktu prawnego umowa

[20] B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, *Uwarunkowania systemowe*…, s. 99.

[21] Ibidem.

[22] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 ze zm.), dalej: Konstytucja RP.

międzynarodowa ratyfikowana za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową. Ten przepis buduje prosty algorytm interpretacyjny, w myśl którego w pierwszym kroku interpretacji należy zbadać, czy postanowienia umowy międzynarodowej oraz ustawy krajowej nie budzą wątpliwości co do zgodności. Jeżeli takich wątpliwości nie ma, należy moim zdaniem stosować przepisy prawa krajowego, a nie umowy międzynarodowej, jako że są one pierwotnym w pewnym sensie składnikiem systemu prawa.

Jeżeli jednak porównanie prowadzi do wniosku, że w konkretnym stanie faktycznym możliwe jest stwierdzenie niezgodności treści umowy i ustawy, należy podjąć próbę takiego zinterpretowania zarówno umowy, jak i ustawy, aby niezgodność znikła. Wymaga to zazwyczaj odnalezienia mniej typowych znaczeń i kontekstów wyrazów oraz zwrotów użytych w obu aktach prawnych. Jeśli ten zabieg interpretacyjny nie da rezultatu, w grę wchodzi dyrektywa interpretacyjna zawarta we wspomnianym przepisie Konstytucji RP. W konsekwencji sprawa rozstrzygana jest na podstawie przepisu umowy, a nie ustawy.

Można się przy tym zastanawiać, czy art. 91 ust. 1 Konstytucji RP zawiera dyrektywę wykładni prawa czy dyrektywę stosowania prawa. Danie pierwszeństwa umowie międzynarodowej ma miejsce wówczas, gdy zawiodły wysiłki interpretatorskie – nie udało się sformułować takich hipotez interpretacyjnych, które pozwalałyby uznać zgodność ustawy z umową międzynarodową. Prowadzi to do wniosku, że przywoływana dyrektywa konstytucyjna wchodzi w grę tylko wówczas, gdy interpretacja nie dała zadowalających rezultatów. *Ergo* – jest ona dyrektywą stosowania prawa, nie zaś jego wykładni.

W konsekwencji wykładnia przepisów umów w sprawie unikania opodatkowania odbywa się na dwóch poziomach. Interpretowane są one bowiem zarówno jako przepisy prawa międzynarodowego, jak i jako przepisy prawa krajowego[23]. Dotyczy to zwłaszcza sytuacji, gdy przepisy takich umów inkorporowane są do systemu prawa krajowego w drodze – jak odbyło się to m.in. w Polsce – ratyfikacji[24]. Nieco inaczej przedstawia się ta sytuacja w państwach, w których konsekwencją umowy międzynarodowej jest odpowiednia, pozostająca w zgodzie z taką umową, modyfikacja – jeśli to niezbędne – prawa krajowego[25].

[23] B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, *Uwarunkowania systemowe…*, s. 99.

[24] Zob. art. 91 ust. 1 Konstytucji RP.

[25] B. Brzeziński, *Human Rights Act (1998) jako instrument ochrony praw podatnika w Zjednoczonym Królestwie Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej*, [w:] *Księga Pamiątkowa ku czci Profesora Jana Białocerkiewicza*, t. 1, red. T. Jasudowicz, M. Balcerzak, Toruń 2009, s. 65 i n.

Jeśli wykładnia dokonywana jest w relacjach międzypaństwowych, do jej prowadzenia wskazane jest obligatoryjne stosowanie zasad wykładni właściwych dla prawa międzynarodowego, ujętych w Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów z 1969 r. (chyba że strony umowy zgodzą się na inne niż oparte na zasadach Konwencji rozumienie spornych postanowień umowy). Obligatoryjność dotyczy oczywiście tylko tych państw, które Konwencję ratyfikowały bądź w inny sposób prawnie się nią związały. Gdyby spór istniał między państwami, z których jedno jest stroną Konwencji, a drugie nią nie jest, to niezależnie od skłonności tego drugiego do respektowania przepisów Konwencji jako skodyfikowanego, zwyczajowego prawa międzynarodowego, prawnego obowiązku respektowania postanowień interpretacyjnych Konwencji trudno byłoby się doszukiwać.

Interesująca teoretycznie jest sytuacja, w której dokonywana jest wykładnia umowy międzynarodowej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w stosunkach wewnętrznych, w relacjach między podatnikami i administracją podatkową. W tym ostatnim przypadku stosuje się umowę międzynarodową jako akt należący (przez inkorporację) do systemu prawa wewnętrznego.

Dylemat polega tu na ustaleniu, czy interpretacja umowy międzynarodowej w stosunkach wewnątrzkrajowych powinna być prowadzona tak jak interpretacja prawa krajowego, wewnętrznego, czy też obowiązują zasady wykładni umów międzynarodowych. Można bez większego ryzyka popełnienia błędu zająć stanowisko, że w grę wchodzi drugi człon alternatywy – przemawia za tym przede wszystkim wymóg koherencji wykładni dokonywanej w różnych jurysdykcjach podatkowych, zdeterminowanej jednak wspólnym celem, tj. uniknięciem podwójnego opodatkowania. Wykładnia dokonywana na podstawie tych samych zasad konwencyjnych daje większe gwarancje osiągnięcia celu niż wykładnia dokonywana na podstawie różnych, historycznie i kulturowo zdeterminowanych, zasad wykładni właściwych dla systemów różnych państw.

Wykładnia umów w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu ma siłą rzeczy cechy charakterystyczne zarówno dla wykładni aktów normatywnych, jak i umów; paradygmatem tego drugiego jest wykładnia umów prawa prywatnego[26].

Podobieństwo wykładni postanowień umów międzynarodowych dotyczących kwestii podatkowych do wykładni aktów normatywnych wyraża

[26] B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, *Uwarunkowania systemowe*…, s. 100.

się w tym, że zastosowanie znajdują tu wszystkie znane metody i techniki wykładni prawa. Podobieństwo wykładni umów międzynarodowych do wykładni umów prawa prywatnego wyraża się w tym, że przywiązuje się tutaj ponadprzeciętną wagę do woli stron, które umowę zawarły, oraz do celu, jaki im przyświeca – czy to w momencie zawierania umowy, czy to w momencie jej interpretowania. Trzeba wyraźnie podkreślić, że umowy międzynarodowe jako takie są aktami międzynarodowego prawa publicznego[27].

Taki stan rzeczy powoduje, że wykładnia przepisów umowy przez organy podatkowe lub sądy umawiających się państw jest dokonywana zazwyczaj z punktu widzenia realizacji interesów fiskalnych państwa będącego stroną umowy[28]. Ponadto w procesie wykładni umów nie jest możliwe uniknięcie odwołania się w przepisach umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania do uregulowań wewnętrznych państw – ich stron[29]. Otwiera to np. pole dyskusji nad tym, czy w konkretnej sytuacji pojęcie występujące w prawie krajowym ma taki sam zakres znaczeniowy co pojęcie użyte w umowie, czy też z jakichś względów pojęcie umowne (chociażby ze względu na autonomiczny charakter międzynarodowego prawa podatkowego) ma kształt inny niż pojęcie spotykane w prawie krajowym.

3. Podwaliny systemu dyrektyw interpretacyjnych międzynarodowego prawa podatkowego

Znaczenie wykładni prawa dla jego funkcjonowania, a więc realizacji jego założonych funkcji, ma charakter zasadniczy. Analiza tekstu prawnego – w poszukiwaniu norm prawnych zeń wynikających – zasługuje na nazwę interpretacji. Tekst prawny, podobnie jak każdy artefakt, może i powinien być odczytywany zgodnie z regułami, na podstawie których normy prawne zostały w nim „zakodowane". Potrzeba uelastycznienia prawa powoduje, że do rozstrzygania problemów – zwłaszcza aksjologicznych – ujawniających się w procesie konfrontacji wyprowadzonej w drodze interpretacji normy prawnej ze stanem faktycznym sprawy stosuje się *quasi*-logiczne, dopuszczalne na gruncie określonej kultury prawnej rozumowania mające na celu

[27] B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, s. 178.

[28] B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, *Uwarunkowania systemowe*…, s. 100.

[29] Zob. T. Kardach, *Wykładnia umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego" 2004, nr 4, s. 108.

nadanie normie ostatecznie zastosowanej w sprawie kształtu optymalnego z punktu widzenia przyjętej przez interpretatora hierarchii wartości.

Współcześnie bezsporne jest to, że zasady i reguły interpretacji (wykładni) mają nieomal takie znaczenie jak poddawany wykładni tekst[30]. Tekst ma „przewagę" o tyle, że bez niego wykładania byłaby pozbawiona swojego przedmiotu. Stąd też bierze się waga zasad i reguł wykładni, ale także potrzeba budowania uporządkowanego systemu interpretacyjnego, zawierającego takie zasady i reguły. System ów powinien porządkować relacje między tymi elementami, wskazywać preferencje i ewentualne ograniczenia w ich stosowaniu, hierarchizować ich wagę, czy nawet budować w tym zakresie algorytmy działań interpretacyjnych.

Sprawa tworzenia systemu zasad i reguł (inaczej – dyrektyw) wykładni prawa jest dosyć złożona, gdyż w piśmiennictwie wysuwane są zarówno argumenty przemawiające za budową takiego systemu, jak i argumenty przeciwne.

Zwolennicy rozwiązań systematyzujących wykładnię prawa, nawołujący do stworzenia – ale także ujawnienia (deklarowania) – przyjętych przez sądy w tej mierze poglądów, podkreślają, że znajomość stosowanych w praktyce, możliwie jednolitych zasad wykładni prawa jest warunkiem *sine qua non* pewności prawa w aspekcie przewidywalności jego zastosowania do określonych kategorii stanów faktycznych. Brak pewności prawa pozbawia je możliwości realizacji jednej z podstawowych funkcji prawa jako mechanizmu społecznej regulacji, tj. przewidywalności skutków jego działania[31].

Przeciwnicy rozwiązań systematyzujących wykładnię wskazują, że gorset legalnych ograniczeń nakładanych na zabiegi interpretacyjne nieuchronnie ograniczy elastyczność prawa z dającymi się przewidzieć negatywnymi skutkami takiej sytuacji albo – co gorsza – wywoła rozdźwięk między deklarowanymi przez sądy zasadami postępowania interpretacyjnego a rzeczywistą, ukrytą treścią przesłanek prowadzących do pożądanego i podjętego ostatecznie rozstrzygnięcia prawnego.

[30] Zob. Z. Tobor, *Strategia interpretacyjna jako środek komunikacji prawodawcy i sądów*, „Państwo i Prawo" 2019, z. 2, s. 48 i n.; wcześniej B. Brzeziński, *O potrzebie sformułowania sądowej strategii interpretacji ustaw podatkowych*, [w:] *Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980–2005*, red. J. Góral, R. Hauser, J. Trzciński, Warszawa 2011, s. 44 i n.

[31] B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, *Uwarunkowania systemowe…*, s. 97.

W międzynarodowym prawie podatkowym sytuacja jest zasadniczo inna. Wynika to z tego, że źródłami międzynarodowego prawa podatkowego są umowy międzynarodowe (głównie, choć nie tylko, umowy dotyczące unikania podwójnego opodatkowania). Wykładnia przepisów międzynarodowego prawa podatkowego dokonywana jest na podstawie zasad i dyrektyw sprecyzowanych w Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów. Tutaj skodyfikowano (a raczej – znormatywizowano) podstawowe dyrektywy wykładni prawa międzynarodowego – w tym podatkowego. Międzynarodowe prawo podatkowe nie jest przy tym w żaden sposób wyróżnione.

W Komisji Prawa Międzynarodowego, pracującej w swoim czasie nad projektem Konwencji, ścierały się rozmaite poglądy na potrzebę wyrażenia i formę dyrektyw interpretacyjnych; ostatecznie przyjęty kształt rozwiązań prawnych jest uważany powszechnie za kompromis zawarty przez członków tego gremium. Nie mieli oni intencji pełnej kodyfikacji reguł interpretacji, chodziło im raczej o nadanie ogólnego kierunku procesom interpretacyjnym[32]. Trzeba jednak podkreślić, że aspekt historyczny tworzenia interpretacyjnych przepisów Konwencji nie ma obecnie istotnego znaczenia; co prawda pisze się o tym względnie często, ale trudno byłoby wyprowadzić z tego faktu jakieś jednoznaczne konkluzje i wskazania dla współczesnej praktyki interpretacyjnej.

Nawet pobieżna lektura tekstu art. 31–33 Konwencji pozwala na sformułowanie wniosku, że Dział III Konwencji koncentruje się na trzech istotnych kwestiach, odnosząc się kolejno do: (a) ogólnej reguły interpretacji, (b) uzupełniających środków interpretacji oraz (c) problematyce interpretacji traktatów, których tekst został ustalony w dwóch lub większej liczbie języków.

Warto zauważyć, że sama Konwencja ma tzw. słowniczek wyrażeń użytych w konwencji (art. 2 Konwencji). Zawiera on definicje pojęć spotykanych w Konwencji, z tym że na mocy art. 1 tego aktu prawnego i zastosowania Konwencji „do traktatów między Państwami" definicje te wiążą także na całym obszarze traktatowym. Definicje z art. 2 Konwencji mają więc charakter intrajęzykowy[33].

Znaczenie Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów dla funkcjonowania systemu umów międzynarodowych jest oczywiste, nawet w tych

[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, s. 10–12.

[33] Zob. A. Malec, *Zarys teorii definicji prawniczej*, Warszawa 2000, s. 29 i n.

państwach, które jak np. Stany Zjednoczone nie ratyfikowały Konwencji, lecz w praktyce orzeczniczej jej postanowień interpretacyjnych przestrzegają, a w najgorszym razie ich nie kontestują[34]. Niemniej ten swoisty respekt dla Konwencji Wiedeńskiej nie zawsze znajduje tam odzwierciedlenie w praktyce orzeczniczej, co tłumaczy się tym, że Konwencja – zdaniem części komentatorów – preferuje wykładnię językową, a w amerykańskiej tradycji orzeczniczej dominuje podejście funkcjonalne i celowościowe raczej niż ściśle językowe[35]. Epizod z nowym tekstualizmem[36] jako ideą orzeczniczą wydaje się zamknięty, a co najmniej zawieszony, jeśli chodzi o jego znaczenie w dyskursie prawniczym.

Podobnie jak w Stanach Zjednoczonych, także we Francji, która nawet nie podpisała Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów, przyjmuje się powszechnie, że zasady wykładni prawa międzynarodowego wyrażone w jej art. 31–33 są jedynie skodyfikowaniem już obowiązujących zwyczajowych dyrektyw wykładni i – jako element zwyczaju międzynarodowego – są obowiązujące również dla sądów francuskich[37].

Teza, że art. 31–33 Konwencji odzwierciedlają ukształtowaną wcześniej przez zwyczaj międzynarodową praktykę wykładni, jest dosyć powszechnie wyrażana w piśmiennictwie wielu krajów, m.in. we Francji i Szwecji[38]. Oznacza to w konsekwencji zasadność stosowania dyrektyw konwencyjnych przy interpretacji umów zawartych jeszcze przed powstaniem Konwencji. Zakłada się przy tym, że po wejściu w życie Konwencji interpretacja traktatów zawartych wcześniej powinna już być dokonywana

[34] J. Townsend, *Tax treaty interpretation*, „Tax Lawyer" 2001–2002, t. 55, nr 1, s. 222; U. Linderfalk, M. Hilling, *The use of OECD commentaries as interpretative aids – The static/ambulatory–approaches debate considered from the perspective of international law*, „Nordic Tax Journal" 2015, nr 1, s. 36.

[35] J. Townsend, *Tax treaty interpretation*, s. 279.

[36] Zob. B. Brzeziński, *Poglądy sędziego Antonina Scalii na wykładnię prawa i ich odbiór w amerykańskiej doktrynie prawniczej*, [w:] *Przemiany doktrynalne i systemowe prawa publicznego. Studia dedykowane Profesorowi Wincentemu Bednarkowi*, red. J. Dobkowski, W. Pływaczewski, S. Pikulski, Olsztyn 2002, s. 58–62.

[37] Zob. E. Bjorge, *„Contractual" and „statutory" treaty interpretation in domestic courts? Convergence around the Vienna Rules*, [w:] *The Interpretation of International Law by Domestic Courts*, red. H. Aust, G. Nolte, Oxford 2016, s. 57.

[38] Zob. np. 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. 5 i przytaczana w przyp. 12 literatura.

z wykorzystaniem jej przepisów, a nie zwyczajowych dyrektyw respektowanych powszechnie w okresie poprzedzającym jej podpisanie[39].

Trudno jednoznacznie stwierdzić, czy dyrektywy wykładni prawa zamieszczone w Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów rzeczywiście stanowiły wyłącznie skodyfikowanie zwyczajowych reguł wykładni prawa międzynarodowego, czy też wnosiły do tej wykładni jakieś nowe elementy. W tej kwestii są wyrażane rozbieżne poglądy[40], chociaż, jak już wskazano, przeważają odpowiedzi skłaniające się ku tej drugiej możliwości. Bez wątpienia natomiast pogląd ten jest użytecznym uzasadnieniem odwoływania się do konwencyjnych reguł interpretacyjnych przez sądy w tych krajach, które nie ratyfikowały Konwencji albo do niej nie przystąpiły.

4. Szczególne cechy międzynarodowego prawa podatkowego

Procesy interpretacji (wykładni) prawa są w istotnej mierze uwarunkowane specyfiką materii, której normy będące rezultatem interpretacji mają dotyczyć. W piśmiennictwie odnoszącym się do krajowego prawa podatkowego wskazuje się na wiele specyficznych cech norm tej dziedziny prawa[41], sugerując jednoznacznie ich wpływ na proces wykładni prawa[42].

Nie powinno być – jak się wydaje – wątpliwości co do tego, że analogicznie można także postawić pytanie o specyfikę wykładni międzynarodowego prawa podatkowego. Ta dziedzina prawa składa się z licznych dziedzin szczegółowych, które z opodatkowaniem są w różny sposób – bardziej lub mniej ściśle – powiązane. Była już mowa o tym, że najważniejszą dziedziną międzynarodowego prawa podatkowego jest obszar regulacji prawnych mających na celu zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu. Nie należy też zapominać, że w najszerszym znaczeniu do międzynarodowego prawa podatkowego można by zaliczyć także przepisy Europejskiej Konwencji Praw Człowieka i dokumentów podobnych – o tyle, o ile służą ochronie praw podatników, a pośrednio sprzyjają prawidłowemu funkcjonowaniu krajowych systemów podatkowych.

Zagadnieniem dyskusyjnym jest to, na ile krajowa praktyka interpretacyjna ma, może mieć czy powinna mieć wpływ na praktykę interpretacyjną

[39] Ibidem, s. 5–6.

[40] Ibidem.

[41] B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*…, s. 275–286.

[42] Tak B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, s. 11 i n.

obecną w innych jurysdykcjach. Spójność interpretacyjna w stosunkach horyzontalnych – a takie kształtują międzynarodowe umowy w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu – ma oczywiście istotne znaczenie z punktu widzenia sprawności funkcjonowania mechanizmu, który temu służy. Krajowe systemy interpretacji prawa zawierają wyrażoną bądź *implicite*, bądź *explicite* zasadę wykładni w poszanowaniu prawa międzynarodowego. Powstaje tylko problem, czy zasada ta rozumiana jest także jako poszanowanie interpretacji dokonanej przez sądy państwa-drugiej umawiającej się strony. Jest przy tym faktem, że istnieje międzynarodowy obieg informacji o znaczących rozstrzygnięciach sądów krajowych obejmujących wykładnię przepisów umów międzynarodowych[43].

W piśmiennictwie dotyczącym wykładni międzynarodowego prawa podatkowego wskazuje się, że dyrektywy wynikające z Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów, ze względu na swoją uniwersalność i znaczny mimo wszystko stopień ogólności, powinny być uzupełniane dyrektywami bardziej szczegółowymi, korespondującymi z przedmiotem regulacji prawnej. Jako przykład takiej dziedziny stosunków międzynarodowych, która wymaga odrębnego podejścia do kwestii wykładni przepisów jej dotyczących, wskazuje się dziedzinę praw człowieka i akty prawne chroniące te prawa[44].

Skoro uznaje się, że każda dziedzina prawa międzynarodowego, w zależności od tego, co jest jej przedmiotem, ma pewne cechy charakterystyczne mogące mieć wpływ na sposób jego wykładni, to można wskazać wiele cech międzynarodowego prawa podatkowego, które nie są unikatowe w zestawieniu z innymi dziedzinami tego prawa. Dobrym przykładem uwypuklającym te cechy może być dziedzina ochrony praw człowieka.

Po pierwsze, międzynarodowe prawo podatkowe jest obszerną dziedziną regulacji prawnej. Składa się na nią kilka tysięcy umów międzynarodowych (bezdyskusyjnie w istotnej mierze o standaryzowanej treści). W zestawieniu z kilkoma, a co najwyżej kilkunastoma dokumentami międzynarodowymi dotyczącymi ochrony praw człowieka można tu dostrzec różnicę wręcz jakościową.

[43] Zob. zwłaszcza specjalistyczne czasopismo „International Tax Law Reports" oraz wiele czasopism wydawanych przez International Bureau of Fiscal Documentation w Amsterdamie.

[44] Zob. C. Mik, *Metodologia interpretacji traktatów z dziedziny ochrony praw człowieka*, „Toruński Rocznik Praw Człowieka i Pokoju" 1993, z. 1, s. 11 i n.

Po drugie, międzynarodowe prawo podatkowe jest – paradoksalnie – stosowane w ogromnej mierze w systemach prawa krajowego, w relacjach państwo–jednostka. W przywołanym jako przykład prawie ochrony praw człowieka przepisy też mogą znaleźć zastosowanie w stosunkach wewnętrznych, ale spory jednostka–państwo rozstrzygane są ponadto na forum zewnętrznym – przed Europejskim Trybunałem Praw Człowieka w Strasburgu, a wyroki tego międzynarodowego sądu mają znaczącą rolę w wykładni Europejskiej Konwencji Praw Człowieka.

Po trzecie, międzynarodowe prawo podatkowe nie ma jednego, wiodącego ośrodka decyzji interpretacyjnych. Wykładnię kształtuje praktyka orzecznicza znacznej liczby sądów krajowych wielu państw. W przypadku prawa ochrony praw człowieka funkcję organu ujednolicającego wykładnię pełni Europejski Trybunał Praw Człowieka. Można jedynie dodać, że w piśmiennictwie pojawia się postulat powołania Międzynarodowego Trybunału Podatkowego, którego autorytet z pewnością wpłynąłby na sposób wykładni przepisów umów międzynarodowych. Chociaż postulat taki sformułowano po raz pierwszy w 1928 r., to – biorąc pod uwagę obecną sytuację geopolityczną oraz dominujące kierunki myślenia o świecie i polityce – nic nie wskazuje na to, żeby w dającej się przewidzieć przyszłości postulat ten miał szansę realizacji[45].

Po czwarte, międzynarodowe prawo podatkowe charakteryzuje się – podobnie jak krajowe prawo podatkowe – znaczną rozbieżnością interesów stron stosunków podatkowoprawnych. Jest to immanentna cecha tych stosunków. W zakresie prawa ochrony praw człowieka sprzeczność pojawia się w konkretnych przypadkach naruszeń – rzeczywistych bądź mniemanych – praw człowieka. Zasadą jest bowiem dążenie przez państwa-strony Europejskiej Konwencji Praw Człowieka do respektowania praw człowieka, a wyrazem tego dążenia jest ratyfikacja Konwencji oraz niekontestowanie przez wspomniane państwa – przynajmniej w sposób wyraźny – jej postanowień. Naruszenia praw człowieka postrzegane są raczej w kategoriach ekscesu, nie zaś normalności.

W przypadku międzynarodowego prawa podatkowego – można postawić taką hipotezę – sytuacja jest nieco inna. Presja fiskalna na wykładnię prawa, zarówno krajowego, jak i międzynarodowego, ma charakter permanentny. Dlatego ze strony administracji podatkowej, ale w pewnym stopniu

[45] Zob. np. J. Azzi, *Tackling tax treaty tensions: Time to think about International Tax Court*, „Bulletin for International Fiscal Documentation" 1998, nr 8–9, s. 344 i n.

także sądów, można się spodziewać tendencji (uświadomionej, albo i nie) do asymetrii w wykładni przepisów umów międzynarodowych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Ta hipoteza wymaga weryfikacji, przekracza to jednak ramy tego opracowania.

Zróżnicowane strategie orzecznicze sądów krajowych w sprawach z zakresu umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania – niezależnie od ich genezy – grożą zaistnieniem partykularyzmów prawnych, niekorzystnie wpływających na spójność funkcjonowania systemu umów. Jako przykład podaje się amerykańską praktykę interpretacyjną, w zakresie której tendencja do traktowania umów międzynarodowych jako przedmiotu interpretacji analogicznego do umów prawa cywilnego oddala – zdaniem niektórych – krajową interpretację od głównego nurtu przekonań interpretacyjnych na świecie[46].

Interesującym zabiegiem w zakresie porządkowania interpretacji traktatów międzynarodowych jest to, co zrobiono w Kanadzie. Obowiązuje tam ustawa pod nazwą *Income Tax Convention Interpretation Act* (1984)[47]. Jej treścią jest zbiór definicji terminów spotykanych w umowach międzynarodowych. Taka praktyka ujednolica niewątpliwie zasady stosowania przepisów umów, ale jednocześnie usztywnia wykładnię i eliminuje z niej elementy intersubiektywne (jeśli w ogóle miałyby one odgrywać rolę w wykładni).

5. Podsumowanie

Przeprowadzone rozważania prowadzą do wniosku, że międzynarodowe prawo podatkowe jest istotną częścią składową prawa międzynarodowego jako całości. Specyficzny przedmiot regulacji prawnej, którym jest w głównej mierze rozdział kompetencji do opodatkowania tych samych zjawisk gospodarczych pomiędzy suwerennymi państwami, co dotyczy zwłaszcza osiąganego dochodu, nie pozostaje bez znaczenia dla wykładni jego przepisów. Powszechność zastosowania umów nie tyle w stosunkach międzynarodowych (w rozumieniu relacji między państwami), ile w stosunkach między państwem a jednostkami poddanymi jego jurysdykcji podatkowej, powoduje, że przepisy międzynarodowych umów w sprawie zapobiegania

[46] Tak E. Criddle, *The Vienna Convention on the Law of Treaties in U.S. Treaty interpretation*, „Virginia Journal of International Law" 2004, t. 44, nr 2.

[47] An Act respecting the interpretation of Canada's international conventions relating to income tax and the Acts implementing those conventions R.S.C., 1985, c. I-4 L.R.C., 1985, Ch. I-4.

podwójnemu opodatkowaniu stały się nieomalże prawem życia codziennego, co implikuje intensywną ich „eksploatację" w formie urzędowych interpretacji, decyzji podatkowych i wyroków sądów administracyjnych. To z kolei wymusza w pewnym sensie przemyślenia dotyczące sposobu interpretacji czy też wykładni tych przepisów oraz poszerza skalę operacji intelektualnych w tym zakresie.

Bibliografia

Amaro L., *Direito Tributário Brasileiro*, Saraiva 2004.

Avi-Yonah R., *Does Customary International Tax Law Exist*? The SSRN Electronic Paper Collection, https://doi.org/10.2139/SSRN.3382203

Avi-Yonah R., *International Tax as International Law*, Oxford 2007, https://doi.org/10.1017/CBO9780511511318

Azzi J., *Tackling tax treaty tensions: Time to think about International Tax Court*, „Bulletin for International Fiscal Documentation" 1998, nr 8–9.

Bjorge E., *„Contractual" and „statutory" treaty interpretation in domestic courts? Convergence around the Vienna Rules*, [w:] *The Interpretation of International Law by Domestic Courts*, red. H. Aust, G. Nolte, Oxford 2016, https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780198738923.003.0004

Brzeziński B., *Human Rights Act (1998) jako instrument ochrony praw podatnika w Zjednoczonym Królestwie Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej*, [w:] *Księga Pamiątkowa ku czci Profesora Jana Białocerkiewicza*, red. T. Jasudowicz, M. Balcerzak, t. 1, Toruń 2009.

Brzeziński B., *O potrzebie sformułowania sądowej strategii interpretacji ustaw podatkowych*, [w:] *Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980–2005*, red. J. Góral, R. Hauser, J. Trzciński, Warszawa 2011.

Brzeziński B., *Poglądy sędziego Antonina Scalii na wykładnię prawa i ich odbiór w amerykańskiej doktrynie prawniczej*, [w:] *Przemiany doktrynalne i systemowe prawa publicznego. Studia dedykowane Profesorowi Wincentemu Bednarkowi*, red. J. Dobkowski, W. Pływaczewski, S. Pikulski, Olsztyn 2002.

Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.

Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.

Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., *Uwarunkowania systemowe wykładni międzynarodowego prawa podatkowego*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 2020, nr 2.

Budnicki M., *Zwolnienia podatkowe w prawie dyplomatycznym*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego" 2010, nr 2.

Coêlho S., *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro 2005.

Criddle E., *The Vienna Convention on the Law of Treaties in U.S. Treaty interpretation*, „Virginia Journal of International Law" 2004, t. 44, nr 2.

Franczak A., *Konwencja Wielostronna (MLI) – podatkowa ewolucja czy rewolucja?*, „Studia Iuridica Lublinensia" 2018, t. 27, nr 2, https://doi.org/10.17951/sil.2018.27.2.9

Hamaekers H., Holmes K., Głuchowski J., Kardach T., Nykiel W., *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, Warszawa 2006.

Kardach T., *Wykładnia umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego" 2004, nr 4.
Lasiński-Sulecki K., *Poland*, [w:] *Tax Rules in Non-Tax Agreements*, red. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, A. Storck, Amsterdam 2012.
Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009.
Linderfalk U., *On the Interpretation of Treatises*, Dordrecht 2007.
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., Hilling M., *The use of OECD commentaries as interpretative aids – The static/ambulatory–approaches debate considered from the perspective of international law*, „Nordic Tax Journal" 2015, nr 1, https://doi.org/10.1515/ntaxj-2015-0003
Malec A., *Zarys teorii definicji prawniczej*, Warszawa 2000.
Mik C., *Metodologia interpretacji traktatów z dziedziny ochrony praw człowieka*, „Toruński Rocznik Praw Człowieka i Pokoju" 1993, z. 1.
Nykiel W., *Wykładnia prawa podatkowego wewnętrznego, międzynarodowego i prawa podatkowego Unii Europejskiej (wybrane zagadnienia)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego" 2004, nr 4.
Tax Rules in Non-Tax Agreements, red. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, A. Storck, Amsterdam 2012.
Tobor Z., *Strategia interpretacyjna jako środek komunikacji prawodawcy i sądów*, „Państwo i Prawo" 2019, z. 2.
Townsend J., *Tax treaty interpretation*, „Tax Lawyer" 2001–2002, t. 55, nr 1.
Vann R., *Interpretation of tax treaties in New Holland*, [w:] *A Tax Globalist: Essays in Honour of Maarten J. Ellis*, red. H. van Arendonk, F. Engelen, S. Jansen, Amsterdam 2005.
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

A prolegomenon to the problematics of interpretation of international tax law

Summary. International tax law is a significant part of international law. The specific subject of legal regulation here is, to a large extent, the division between sovereign states of competence to tax the same economic phenomena, especially the income obtained. It is not without significance for the interpretation of its provisions. Treaties on the prevention of double taxation (DTA) are primarily used in relations between a state and entities an persons under its tax jurisdiction. This fact determines the general application of the provisions of these agreements. A consequence of this state of affairs is the need for in-depth reflection on their content, as the consequence of interpreting these legal acts, and, consequently, also on the principles of interpreting the provisions of international tax law. The article presents the most general social and political conditions in which international tax law is created and operated.

Keywords: tax law, international tax law, interpretation of double tax agreements