

Bogumił Brzeziński* 

Krzysztof Lasiński-Sulecki** 

Wojciech Morawski*** 

ROLA ARTYKUŁU 3(2) MODELU KONWENCJI OECD W PROCESIE INTERPRETACJI MIĘDZYNARODOWYCH UMÓW W SPRAWIE UNIKANIA PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA

Streszczenie. Postanowienia Modelu Konwencji OECD (*Model Tax Convention on Income and on Capital*) zawierają wiele definicji pojęć, którymi dokument ten operuje. Ponieważ przepisy umów opartych na nim są stosowane w różnych jurysdykcjach, gdzie terminologia podatkowa dotycząca relewantnych pojęć może być odmienna, pojęcia tożsame ideowo mogą mieć inny zakres. Wspomniane definicje zawarte są w słowniczku pojęć użytych w treści Modelu (i w traktatach na nim wzorowanych), który dołączono do art. 3(1) Modelu Konwencji, bądź też w przepisach dotyczących rozmaitych kwestii merytorycznych. Artykuł 3(2) Modelu Konwencji OECD stanowi: „Przy stosowaniu niniejszej

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

** Doktor habilitowany, profesor UMK, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, e-mail: kls@umk.pl, <https://orcid.org/0000-0002-8380-8392>

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

konwencji przez umawiające się państwo, jeżeli z kontekstu nie wynika inaczej, każde określenie w niej niezdefiniowane będzie miało takie znaczenie, jakie ma ono w przepisach prawnych tego państwa w zakresie podatków, do których ma zastosowanie niniejsza konwencja, przy czym znaczenie wynikające z ustawodawstwa podatkowego tego państwa ma pierwszeństwo przed znaczeniem nadanym określeniu przez inne przepisy prawne tego państwa.” Artykuł poświęcony jest analizie cytowanego wyżej przepisu i konsekwencjom praktycznym, jakie pociąga za sobą jego stosowanie.

Słowa kluczowe: międzynarodowe prawo podatkowe, Model Konwencji OECD, art. 3(2) Modelu Konwencji OECD, wykładnia międzynarodowych umów podatkowych

I

Postanowienia Modelu Konwencji OECD (*Model Tax Convention on Income and on Capital*)¹ zawierają wiele definicji pojęć, którymi dokument ten operuje. Jest to o tyle ważne, że przepisy umów opartych na nim są stosowane w różnych jurysdykcjach, gdzie terminologia podatkowa dotycząca relewantnych pojęć może być odmienna (pomijając nawet różnicę języka), a pojęcia tożsame ideowo mogą mieć inny zakres. Wspomniane definicje zawarte są w słowniczku pojęć użytych w treści Modelu (i w traktatach na nim wzorowanych), który dołączono do art. 3(1) Modelu Konwencji, bądź też w przepisach dotyczących rozmaitych kwestii merytorycznych. W niektórych sytuacjach Model Konwencji nakazuje rozumienie określonych pojęć tak, jak są one rozumiane w prawie krajowym.

Znaczenie poruszanej tu problematyki wiąże się m.in. z tym, że sądy krajowe wykazują niekiedy skłonność do dokonywania wykładni międzynarodowego prawa podatkowego i należących do niego umów w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu poprzez stosowanie reguł wykładni właściwych dla prawa krajowego². Takie postępowanie może godzić w podstawową ideę wspomnianej kategorii umów, jaką jest zapobieganie (całkowite, w miarę możliwości) podwójnemu opodatkowaniu, ale i podwójnemu nieopodatkowaniu dochodów. Stosowanie nieadekwatnych do celu metod wykładni może podważać realizację wspomnianej idei.

¹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Paris 2017, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1 (dostęp: 11.09.2022), dalej: Model, Model Konwencji.

² Zob. T. Kardach, *Komentarz do art. 3 ust. 2, [w:] Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010; W. Morawski, A. Zalasinski, *Tax Treaty Interpretation in the Case Law of the Polish Courts*, „European Taxation” 2006, vol. 12, no. 11, s. 536.

Niezależnie od faktu zastosowania rozmaitych definicji otwartą kwestią pozostaje rozumienie pojęć niezdefiniowanych w treści Modelu Konwencji, w wypadku których Model nie odsyła do prawa krajowego. Uzasadniona przy tym wydaje się teza, że definiowanie większej liczby pojęć byłoby nie do końca racjonalne, a może nawet wprost kontrproduktywne. Definicje użyte w Modelu mogą nie odpowiadać zakresowo pojęciom spotykanym w prawie krajowym, co uzasadniałoby rezygnację z ich wykorzystania w trakcie procesu negocjowania traktatu. W konsekwencji bardziej racjonalne jest ograniczenie Modelu do formułowania wskazówek ujednolicających metodykę poszukiwania znaczeń pojęć niezdefiniowanych, w sytuacji gdy znajdują się one w treści traktatu.

Model Konwencji OECD ma w swojej treści przepis odnoszący się do ustalania znaczeń terminów używanych w umowach, ale niezdefiniowanych w ich treści. Jest to art. 3(2), który stanowi: „Przy stosowaniu niniejszej konwencji przez umawiające się państwo, jeżeli z kontekstu nie wynika inaczej, każde określenie w niej niezdefiniowane będzie miało takie znaczenie, jakie ma ono w przepisach prawnych tego państwa w zakresie podatków, do których ma zastosowanie niniejsza konwencja, przy czym znaczenie wynikające z ustawodawstwa podatkowego tego państwa ma pierwszeństwo przed znaczeniem nadanym określeniu przez inne przepisy prawne tego państwa”.

Oznacza to, że znaczenie pojęć niezdefiniowanych w umowie w sprawie zapobiegania unikaniu opodatkowania określa się, biorąc pod uwagę kontekst oraz znaczenie, jakie dane pojęcie ma w przepisach prawnych danego państwa w zakresie podatków, do których ma zastosowanie dana umowa. Decydują tu więc znaczenia, jakie dane pojęcie ma w prawie podatkowym, i to w przepisach dotyczących podatków, do których odnosi się Model Konwencji. Te przepisy – nawet dotyczące podatków, ale innych niż te, do których umowy oparte na Modelu Konwencji mają zastosowanie – mogą odgrywać rolę, ale dopiero w dalszej kolejności.

II

Treść art. 3(2) Modelu Konwencji OECD znajduje zazwyczaj odzwierciedlenie w treści art. 3(2) poszczególnych traktatów opartych na tym wzorcu umowy. Są jednak sytuacje, w których przepis wspomnianej treści ma inny numer w traktacie³ bądź też art. 3(2) traktatu ma inną treść niż ta,

³ Art. II(3) traktatu w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu zawartego pomiędzy Nową Zelandią a Wielką Brytanią z 1966 r. (w wersji obowiązującej do 1984 r.).

którą zaleca przepis art. 3(2) Modelu Konwencji. To ostatnie spotkać można m.in. w umowie Polski ze Stanami Zjednoczonymi z 1974 r.⁴

Warte podkreślenia jest to, że przepis art. 3(2) Modelu Konwencji mówi o znaczeniu terminu, a nie o definicji pojęcia. To „znaczenie terminu” należy rozumieć jako odpowiednik treściowego zakresu pojęcia – tyle że rekonstruowanego, a nie formalnie zdefiniowanego. Istnienie definicji może upraszczać analizę, jednak konieczność poszukiwania znaczenia terminu niezdefiniowanego w prawie krajowym może czynić analizę bardziej elastyczną.

Obowiązywanie z jednej strony zasad wykładni umów międzynarodowych wynikających z art. 31–33 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów⁵, a z drugiej specyficznego uregulowania interpretacyjnego, zawartego w art. 3(2) Modelu Konwencji – przejmowanego przez konkretne umowy w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu – może być źródłem konfliktu reguł interpretacyjnych. Wydaje się, że w przypadku zaistnienia takiego konfliktu pierwszeństwo powinny mieć reguły zawarte w umowie, jako że to one w sposób najbardziej bezpośredni i pełny odzwierciedlają wolę stron umowy.

Trójstopniowy algorytm stosowania reguły z art. 3(2) Modelu Konwencji i z umów zawierających odpowiedniki tego przepisu został zbudowany przez B. Arnolda. Otóż w pierwszej kolejności należy zbadać, czy traktat zawiera definicję rozważanego pojęcia. W drugiej kolejności – jeśli definicji brakuje – należy zbadać, czy termin ma odpowiedni zakres pojęciowy w prawie krajowym (pojęcie niekoniecznie musi być formalnie

Zob. J. Prebble, *Interpretation of Double Taxation Conventions*, „Victoria University of Wellington Legal Research Papers” 2015, vol. 5, no. 16, s. 485.

⁴ „Art. 3(2). Każde inne określenie użyte w niniejszej Umowie i w niej niezdefiniowane, jeżeli z kontekstu nie wynika inaczej, będzie miało takie znaczenie, jakie ono posiada zgodnie z prawem tego Umawiającego się Państwa, którego podatek jest ustalony. Bez względu na poprzednie zdanie, jeżeli znaczenie takiego określenia zgodnie z prawem jednego Umawiającego się Państwa jest różne od znaczenia, jakie temu określeniu nadaje prawo drugiego Umawiającego się Państwa, lub jeżeli ustalenie znaczenia takiego określenia w oparciu o prawo jednego z Umawiających się Państw nastęrcza trudności, właściwe władze Umawiających się Państw mogą w celu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu lub dla realizacji innego celu niniejszej Umowy ustalić wspólne znaczenie określenia dla celów tej Umowy”. Zob. też: K. Lasiński-Sulecki, *Komentarz do art. 3 ust. 2, [w:] Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010, s. 248–249.

⁵ Wiedeńska konwencja o prawie traktatów sporządzona we Wiedniu w dniu 23 maja 1969 r. (Dz.U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439), dalej: Konwencja wiedeńska.

zdefiniowane). W ostatniej kolejności należy sprawdzić, czy kontekst, w jakim występuje termin, nie wymaga przyjęcia innego znaczenia niezdefiniowanego w traktacie pojęcia niż to, które występuje w krajowym prawie podatkowym⁶. Te trzy kroki algorytmu wymagają szerszego komentarza.

Jeśli chodzi o kwestię zdefiniowania określonego pojęcia bądź braku definicji, to ten podział, z pozoru dychotomiczny, jest w rzeczywistości nieco bardziej zniuansowany. Są bowiem – jak wskazuje wspomniany wyżej autor – definicje o charakterze inkluzywnym, gdzie klasa obiektów objętych definicją określona jest przy zastosowaniu formuły ogólnej, ilustrowanej przykładami obiektów wchodzących w skład tej klasy. Tutaj może pojawić się cień wątpliwości co do tego, jakie to pozostałe obiekty, imiennie niewymienione, mieszczą się we wspomnianej formule ogólnej. Trudno jednak byłoby podzielić pogląd tego autora, że art. 3(2) powinien w takim wypadku służyć ustalaniu „zwyczajnego znaczenia terminu oznaczającego kategorię ogólną w prawie krajowym” – chociażby z tego powodu, że przepis ten odsyła do znaczeń w prawie podatkowym, a nie do „znaczeń zwyczajnych”. Trafne jest natomiast wskazanie, że definicje zbudowane są zazwyczaj z terminów i zwrotów niezdefiniowanych, co może otwierać dyskusję nad ich znaczeniem, a tym samym ograniczać ostrość znaczeniową każdej z nich⁷.

Również drugi krok algorytmu – poszukiwanie znaczenia terminu w krajowym prawie podatkowym – nie jest bezproblemowy. W polskim prawie podatkowym niektóre wyrażenia mają różne znaczenie w różnych ustawach podatkowych. Dotyczy to chociażby takich pojęć, jak „działalność gospodarcza” czy „gospodarstwo rolne”. Na dodatek niektóre definicje mają charakter metajęzykowy, co oznacza, że nie precyzują treści definiowanych pojęć (tak jak ma to miejsce w wypadku definicji intrajęzykowych), ale wskazują sposób posługiwania się określonym terminem w przepisach aktu prawnego. Te definicje powinny być *a priori* wykluczone z kategorii znaczeń (definicji), o których mowa w art. 3(2) Modelu Konwencji i wzorowanych na nim umów.

Innym problemem jest rozumienie sformułowania użytego w tym przepisie: „przy czym znaczenie wynikające z ustawodawstwa podatkowego tego państwa ma pierwszeństwo przed znaczeniem nadanym określeniu przez inne przepisy prawne tego państwa”. Problem bierze się z tego, że ta

⁶ B. Arnold, *An Introduction to Tax Treaties*, b.d., s. 14, https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-06/TT_Introduction_Eng.pdf (dostęp: 11.09.2022).

⁷ Ibidem, s. 15.

formuła poprzedzona jest inną: „każde określenie w niej niezdefiniowane będzie miało takie znaczenie, jakie ma ono w przepisach prawnych tego państwa w zakresie podatków, do których ma zastosowanie niniejsza konwencja”. W konsekwencji występują tutaj trzy pojęcia o potencjalnie nakładających się zakresach znaczeniowych, tj.:

- 1) znaczenie określenia „jakie ma ono w przepisach prawnych tego państwa w zakresie podatków, do których ma zastosowanie niniejsza konwencja”;
- 2) znaczenie określenia „wynikające z ustawodawstwa podatkowego [...] państwa”;
- 3) znaczenie określenia „nadane [...] przez inne przepisy prawne tego państwa”.

Treść przepisu sama rodzi więc wiele problemów interpretacyjnych. Względnie proste jest ustalenie kategorii „przepisów prawnych [...] w zakresie podatków, do których ma zastosowanie [...] konwencja”. Nie można natomiast jednoznacznie stwierdzić, czy „ustawodawstwo podatkowe”, w rozumieniu art. 3(2) Modelu Konwencji to całe ustawodawstwo podatkowe, czy też należy raczej kontekstualnie przyjąć, że chodzi tylko o ustawodawstwo dotyczące „podatków, do których ma zastosowanie konwencja”. To ostatnie stanowisko eliminowałoby znaczenia pojęcia niezdefiniowanego w Modelu Konwencji, występujące w ustawach podatkowych innych niż te dotyczące podatków objętych, w konkretnym przypadku, traktatem. W konsekwencji nie wiadomo, czy wyrażenie „inne przepisy prawne tego państwa” oznacza wszystkie przepisy poza zawartymi w szeroko rozumianym ustawodawstwie podatkowym, czy też obejmuje także przepisy prawne państwa w zakresie podatków, do których traktat nie ma zastosowania i które nie mieszczą się w wąsko rozumianym pojęciu ustawodawstwa podatkowego. Złożoność tego problemu lingwistycznego uniemożliwia jego bliższą analizę w tym opracowaniu⁸. Można tylko zaznaczyć, że wzajemnie sprzeczne tezy formułują w tym zakresie nawet wybitni znawcy przedmiotu⁹. Określenie znaczenia terminu niezdefiniowanego może napotykać

⁸ Być może jest to kwestia, której źródłem są trudności w tłumaczeniu tekstu Modelu Konwencji na język polski.

⁹ „Article 3(2) explicitly recognizes that the domestic meaning of a term used in a treaty may be derived from the general domestic law rather than the domestic tax law. Where, however, the domestic tax law provides a meaning for an undefined treaty term, Article 3(2) provides that the meaning of the term under a country's tax law prevails over the meaning under other domestic laws” – B. Arnold, *An Introduction...*, s. 15.

trudności z tego choćby powodu, że może on mieć wiele znaczeń także w aktach normatywnych krajowego prawa podatkowego. Należy wtedy wybrać to spośród różnych znaczeń, które najbardziej odpowiada kontekstowi interpretacyjnemu¹⁰.

Ostatni krok algorytmu to zbadanie, czy kontekst, w jakim występuje termin, nie wymaga przyjęcia innego znaczenia niż to, w którym występuje on w krajowym prawie podatkowym (w ramach podatków objętych zakresem przedmiotowym traktatu)¹¹. Konstrukcja przepisu jest taka, że przeprowadzenie analizy kontekstualnej jest w każdym wypadku obowiązkowe. Może okazać się, że znaczenie terminu niezdefiniowanego w prawie krajowym odpowiada jego kontekstowemu znaczeniu – jest to sytuacja idealna.

Kontekst przeważa w sytuacji, gdy argumenty z niego wynikające będą dostatecznie mocne. Aprioryczne ustalenie ich wagi nie wydaje się możliwe. Konieczność określenia relacji między rezultatami poszukiwań w ramach znaczenia terminów w prawie krajowym a kontekstem interpretacyjnym wymaga, aby nawet w wypadku mocnych *prima vista* argumentów kontekstowych nie zaniechać analizy znaczenia terminów niezdefiniowanych w prawie krajowym. Jeśli pojęcie niezdefiniowane w umowie nie ma swojego jednoznacznego zakresu ani w krajowym prawie podatkowym w zakresie odnoszącym się do podatków objętych traktatem, ani też w innych dziedzinach prawa tego kraju, punktem odniesienia powinno być przyjęte w języku powszechnym rozumienie terminu, który je oznacza¹².

Podobnie jak ma to miejsce w wypadku wielu innych mechanizmów interpretacji międzynarodowego prawa podatkowego, takich jak np. stosowanie Komentarza do Modelu Konwencji OECD jako źródła argumentów interpretacyjnych, tak i tutaj pojawia się problem znaczenia zmian kształtu instytucji prawnych w czasie i sposobu podejścia do faktu tej ewolucji. Sprowadza się to do pytania, czy poszukiwanie znaczenia terminu w prawie krajowym (czy to podatkowym, czy w innych dziedzinach prawa) ma dotyczyć stanu istniejącego w momencie wejścia traktatu w życie, czy też w momencie prowadzenia zabiegów interpretacyjnych na gruncie art. 3(2) Modelu Konwencji i jego odpowiednika w opartym na tym modelu traktacie.

¹⁰ Ibidem.

¹¹ Ibidem, s. 14

¹² Ibidem, s. 15.

Wiele argumentów przemawia za tym, iż należy preferować interpretację dynamiczną i współczesne znaczenia słów w prawie krajowym. Taką wskazówkę dają zarówno treść zmienionego w roku 1995 art. 3(2) Modelu Konwencji OECD, jak i zmieniony w 2001 r. odpowiedni przepis Modelu Konwencji ONZ (*United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*)¹³. Podobnie Komitet do Spraw Podatkowych OECD wyraża pogląd, że w wypadku, gdy miała miejsce zmiana znaczenia pojęcia, od momentu, w którym umowa została podpisana, do chwili, gdy jej postanowienia mają być zastosowane, przyjmować należy znaczenia aktualne¹⁴.

Pozytywnym skutkiem przyjęcia tej koncepcji interpretacyjnej jest możliwość adaptowania zmian w systemach krajowych bez potrzeby negocjowania traktatu. Zagrożeniem może być natomiast możliwość zmiany przez strony traktatu zakresu swoich zobowiązań międzynarodowych w drodze manipulacji brzmieniem przepisów prawa krajowego¹⁵. Jedyne wyraźne, ostentacyjne działania tego rodzaju mogłyby narazić państwo na zarzut naruszenia zasady dotrzymywania umów (*pacta sunt servanda*) z art. 26 Konwencji wiedeńskiej¹⁶.

Dla prawidłowego zastosowania art. 3(2) Modelu Konwencji istotne znaczenie ma wspomniane wyżej pojęcie kontekstu. Trudny do zakwestionowania byłby pogląd, że skoro Model Konwencji służy jako wzorzec konstrukcji traktatów międzynarodowych, to zarówno interpretacja postanowień tego wzorca, jak i traktatów na nim opartych powinna być prowadzona z uwzględnieniem Konwencji wiedeńskiej¹⁷. Ta konwencja operuje pojęciem kontekstu,

¹³ Aktualna wersja: United Nations, *Model Double Taxation Convention United Nations between Developed and Developing Countries 2021*, New York 2021, https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-03/UN%20Model_2021.pdf (dostęp: 11.09.2022). Zob. też: P.J. Wattel, O. Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, „European Taxation” 2003, July/August, s. 223.

¹⁴ Zob. T. Kardach, *Wykładnia umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 4, s. 114.

¹⁵ B. Arnold, *An Introduction...*, s. 16.

¹⁶ W. Morawski, *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana*, Warszawa 2012, s. 129 i nast.

¹⁷ S. Bagaria, *The Nature and Purposes of Double Taxation Agreements and the Issues Which the Interpretation of Such Agreements May Give Rise*, 2012, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2018859>

stanowiąc w art. 31(2), że „[d]la celów interpretacji traktatu kontekst obejmuje, oprócz tekstu, łącznie z jego wstępem i załącznikami: 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”. Ponadto art. 31 ust. 3 Konwencji stanowi, że łącznie z kontekstem należy brać pod uwagę:

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

Obok wąskiego rozumienia pojęcia kontekstu w piśmiennictwie można spotkać jego rozumienie szersze. Nawiązuje ono do pełnej treści art. 31 i 32 Konwencji i obejmuje także treść materiałów z prac przygotowawczych, historię prac nad traktatem oraz okoliczności jego zawarcia, a nawet socjologiczne uwarunkowania traktatu. Można podzielić pogląd J. Avery'ego Jonesa, w myśl którego zasadne jest szerokie rozumienie pojęcia „kontekst” i uznanie, że w jego treści znajdują się wszystkie elementy i okoliczności relewantne dla interpretacji traktatu¹⁸.

Szerokie rozumienie kontekstu proponuje również B. Arnold, sugerując objęcie nim także rezultatów porównywania znaczeń „podatkowych” wyrażen ze znaczeniami z innych dziedzin prawa i znaczeniami języka powszechnego, porównywanie znaczeń „podatkowych” spotykanych w innych systemach prawa, analizę celu przepisów traktatu (zarówno zawierających poddawane interpretacji wyrażenie, jak i innych relewantnych w konkretnym przypadku), a także materiałów zewnętrznych, takich jak Komentarz do Modelu Konwencji OECD czy Komentarz do Modelu Konwencji Narodów Zjednoczonych¹⁹. Za kontekst uznaje się też reguły interpretacyjne Konwencji wiedeńskiej. Trzeba jednak zaznaczyć, że przeciwko nazbyt szerokiemu rozumieniu kontekstu, o którym mowa w analizowanym przepisie (materiały przygotowawcze, treść innych traktatów, wyroki sądów innych jurysdykcji etc.), opowiada się J. Prebble²⁰.

¹⁸ J. Avery Jones, *The Interpretation of Tax Treaties With Particular Reference to Article 3(2) of the OECD Model*, „British Tax Review” 1984, s. 104.

¹⁹ B. Arnold, *An Introduction...*, s. 15.

²⁰ J. Prebble, *Interpretation...*, s. 488.

Dotychczasowe ustalenia pozwalają na sformułowanie takiej uwagi, że czym innym jest odpowiedź na pytanie, co jest kontekstem w rozumieniu art. 3(2) Konwencji i odpowiadających mu przepisów traktatów, a czym innym znaczenie kontekstu (niezależnie od założonego zakresu tego pojęcia) w procesie ustalania znaczenia pojęć niedookreślonych w traktatach. W tym ostatnim przypadku uznanie kontekstu za drugoplanowy element analizy prawniczej²¹ wydaje się słabo uzasadnione, skoro w każdym przypadku ten kontekst może zaważyć na rozstrzygnięciu i w każdym wypadku – o czym była już mowa – musi być brany pod uwagę.

Poszukiwanie znaczenia zawartych w traktatach pojęć niedookreślonych w prawie krajowym może być źródłem jeszcze innych trudności. Te poszukiwania, w świetle art. 3(2) Modelu Konwencji, są skoncentrowane na znaczeniach wywodzonych z prawa krajowego. Ponieważ w każdym przypadku w grę wchodzi interakcja między rozwiązaniami prawnymi dwóch systemów prawnych, koncentracja na znaczeniach prawa krajowego może powodować rozdźwięk w ocenie sytuacji prawnej tego samego podmiotu w obu jurysdykcjach podatkowych i prowadzić do podwójnego opodatkowania bądź do podwójnego nieopodatkowania.

Ponieważ ocena sytuacji podatkowoprawnej danego podmiotu nie jest dokonywana symultanicznie, pojawia się propozycja, aby punktem wyjścia była kwalifikacja dokonana przez to państwo-stronę traktatu, które będzie interpretować traktat w pierwszej kolejności. Praktycznie będzie to państwo źródła dochodu. Konsekwencją będzie oczekiwanie, że państwo rezydencji tak wymodeluje swoje „roszczenia” podatkowe, aby cel umowy został zrealizowany, tj. aby wyeliminować podwójne opodatkowanie, ale jednocześnie nie dopuścić do powstania efektu podwójnego nieopodatkowania²².

Warto dodać, że w piśmiennictwie toczy się interesująca dyskusja nad relacją między zasadami wykładni prawa międzynarodowego wynikającymi z art. 31–33 Konwencji wiedeńskiej a regułami wynikającymi z art. 3(2) Modelu Konwencji²³. Trzeba zaznaczyć, że analiza dotyczyć powinna nie

²¹ K. Vogel, R. Prokisch, *General Report: Interpretation of Double Tax Conventions*, „Cahiers de droit Fiscal International” 1993, vol. 78a, s. 81.

²² B. Arnold, *An Introduction...*, s. 16.

²³ Zob. przykładowo D.O. Corredor Velásquez, *Tax Treaty Interpretation: Interaction Between Article 3(2) Organisation for Economic Co-Operation and Development Model Convention and Article 31 Vienna Convention*, „Intertax” 2016, vol. 44(12), s. 960 i nast., <https://doi.org/10.54648/TAXI2016089>

Konwencji oraz Modelu, ale Konwencji i reguł już obowiązującego traktatu, zawierającego odpowiednik przepisu art. 3(2) Modelu Konwencji. Obowiązuje bowiem konkretny traktat, a nie model traktatu. Ta różnica nie zawsze jest dostatecznie akcentowana w piśmiennictwie.

BIBLIOGRAFIA

- Arnold B., *An Introduction to Tax Treaties*, b.d., https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-06/TT_Introduction_Eng.pdf (dostęp: 11.09.2022).
- Avery Jones J., *The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3(2) of the OECD Model*, „British Tax Review” 1984.
- Bagaria S., *The Nature and Purposes of Double Taxation Agreements and the Issues Which the Interpretation of Such Agreements May Give Rise*, 2012, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2018859>
- Corredor Velásquez D.O., *Tax Treaty Interpretation: Interaction Between Article 3(2) Organisation for Economic Co-Operation and Development Model Convention and Article 31 Vienna Convention*, „Intertax” 2016, vol. 44(12), <https://doi.org/10.54648/TAXI2016089>
- Kardach T., *Komentarz do art. 3 ust. 2, [w:] Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010.
- Kardach T., *Wykładnia umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 4.
- Lasiński-Sulecki K., *Komentarz do art. 3 ust. 2, [w:] Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010.
- Morawski W., *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana*, Warszawa 2012.
- Morawski W., Zalański A., *Tax Treaty Interpretation in the Case Law of the Polish Courts*, „European Taxation” 2006, vol. 12, no. 11.
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Paris 2017, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1 (dostęp: 11.09.2022).
- Prebble J., *Interpretation of Double Taxation Conventions*, „Victoria University of Wellington Legal Research Papers” 2015, vol. 5, no. 16.
- United Nations, *Model Double Taxation Convention United Nations between Developed and Developing Countries 2021*, New York 2021, https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-03/UN%20Model_2021.pdf (dostęp: 11.09.2022).
- Vogel K., Prokisch R., *General Report: Interpretation of Double Tax Conventions*, „Cahiers de droit Fiscal International” 1993, vol. 78a.
- Wattel P.J., Marres O., *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, „European Taxation” 2003, July/August.

THE ROLE OF ARTICLE 3(2) OF THE OECD MODEL TAX CONVENTION
IN THE INTERPRETATION OF INTERNATIONAL TAX TREATIES ON THE AVOIDANCE
OF DOUBLE TAXATION

Summary. The provisions of the OECD Model Convention (Model Tax Convention on Income and on Capital) contain a number of definitions of the concepts that the model uses. As the provisions of contracts based on the Model will be applied in different jurisdictions, where the tax terminology of relevant concepts may be different, ideologically identical concepts may have a different scope. The aforementioned definitions are included either in the glossary of terms used in the content of the Model (respectively – in treaties modeled on it), which was included in Art. 3(1) of the Convention Model, or in the regulations on various substantive issues. Article 3(2) of the OECD Model Convention states: “As regards the application of this Convention by a contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning which it has under its tax law, to which this Convention applies, whereby the meaning under the tax laws of that State shall take precedence over the meaning given to the term by other laws of that State”. The paper is devoted to the analysis of the above-mentioned provision and the practical consequences of its application.

Keywords: international tax law, OECD Model Convention, Art. 3(2) OECD Model Convention, interpretation of international tax treaties