

RZECZYWISTY BENEFICJENT A PODATEK U ŹRÓDŁA

Błażej Kuźniacki

z przedmową Dagmary Dominik-Ogińskiej

Rozdział 1

KANONY WYKŁADNI PRAWA ADEKWATNE DLA ROZUMIENIA KONCEPCJI *BENEFICIAL OWNERSHIP*¹

1.1. Wstęp

Teoria i filozofia prawa w Polsce wyróżnia dwie fundamentalne koncepcje wykładni prawa: klaryfikacyjną i derywacyjną, wyrażane również za pomocą paremii *clara non sunt interpretanda* oraz *omnia sunt interpretanda*². Propagatorem tej pierwszej jest J. Wróblewski³, a twórcą drugiej M. Zieliński⁴, należący do najbardziej uznanych przedstawicieli polskiej nauki prawa w obszarze teorii wykładni. Mimo że koncepcje te są w określonym stopniu konkurencyjne, a spór wokół nich w polskiej doktrynie toczy się od ponad pół wieku⁵, w literaturze przedmiotu słusznie podnosi się, że różnice

¹ Dziękuję profesorowi Marcinowi Matczakowi za cenne uwagi dotyczące pierwszej wersji tego rozdziału.

² W literaturze określa się wspomniane koncepcje również mianem reguł (najczęściej i najtrafniej), a także zasad, maksym, czy też paremii. Zob. T. Grzybowski, *Spory wokół reguły clara non sunt interpretanda*, PiP 2012/9, s. 44.

³ Zob. w szczególności J. Wróblewski, *Wykładnia prawa a terminologia prawnicza*, PiP 1956/5–6; J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii wykładni prawa ludowego*, Warszawa 1959; J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988; J. Wróblewski, *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Ossolineum 1990. Celowo użyłem wyrażenia „propagatorem” a nie twórcą, ponieważ stanowisko stojące za koncepcją klaryfikacyjną nie było oryginalnym pomysłem J. Wróblewskiego. Otóż znacznie wcześniej jego ojciec – B. Wróblewski stał na stanowisku, że „wykładnia normy prawnej staje się aktualna dopiero wówczas, jeśli dany przepis jest niedokładny, niejasny, budzący wątpliwości przy ustalaniu jego znaczenia, nie daje bezpośredniego rozstrzygnięcia konkretnej sytuacji prawnej itp.” – zob. B. Wróblewski, *Studia z dziedziny prawa i etyki*, Warszawa 1934, s. 369.

⁴ Zob. w szczególności M. Zieliński, *Interpretacja jako proces dekodowania tekstu prawnego*, Poznań 1972; M. Zieliński, *Aspekty reguły clara non sunt interpretanda* [w:] S. Wronkowska, M. Zieliński, *Szkice z teorii prawa i szczegółowych nauk prawnych*, Poznań 1990; M. Zieliński, *Wyznaczniki reguł wykładni prawa*, RPEiS 1998/3–4, s. 1–20; M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2010; M. Zieliński, *Clara non sunt interpretanda – mity i rzeczywistość*, ZNSA 2012/6, s. 9–23.

⁵ Każda z tych koncepcji ma swoich zwolenników i krytyków. W tym zakresie, oprócz ww. publikacji J. Wróblewskiego i M. Zielińskiego, w szczególności zob. J. Woleński, *Logiczne problemy wykładni prawa*,

między nimi nie są radykalne i podporządkowane wyraźnym kryteriom⁶, a nawet można zaryzykować konstatację o ich komplementarności⁷.

Klaryfikacyjna koncepcja wykładni prawa ma na celu ustalenie znaczenia przepisu prawa i sprowadza się do twierdzenia, że nie podlega wykładni tekst prawny, który jest jasny, tj. w określonych okolicznościach jego znaczenie nie wymaga wykładni (ujęcie deskryptywne). Koncepcja ta występuje w wersji antyinicjującej, która zakazuje podejmowania wykładni tekstu prawnego, oraz wersji antykontynuacyjnej (*interpretatio cessat in claris*), zakazującej kontynuowania wykładni po osiągnięciu jasności⁸. W tej pierwszej wersji koncepcja klaryfikacyjna wiąże się z izomorfią w prawie, czyli bezpośrednim rozumieniem jasnego tekstu prawnego (ujęcie dyrektywne). Z kolei w drugiej wersji zakłada wyłączność wykładni językowej na tyle jasnego tekstu prawnego, że zastosowanie tylko wykładni językowej prowadzi do jednoznacznych rezultatów interpretacyjnych. Ta wersja koncepcji klaryfikacyjnej wprowadza prymat wykładni językowej nad innymi zasadami wykładni w tym sensie, że pozajęzykowe metody wykładni mają zastosowanie wtedy i tylko wtedy, gdy wykładnia językowa tekstu

ZNUJ – Prace Prawnicze 1972/56; K. Pleszka, T. Gizbert-Studnicki, *Dwa ujęcia wykładni prawa. Próba konfrontacji*, ZNUJ – Prace z Nauk Politycznych 1984/20; R. Sarkowicz, *Poziomowa interpretacja tekstu prawnego*, Kraków 1994; A. Kozak, *Pojmowanie prawa w teorii wykładni*, Wrocław 1997; K. Pleszka, *Językowe znaczenie tekstu prawnego jako granica wykładni* [w:] *Filozoficzno-teoretyczne problemy sądowego stosowania prawa*, red. M. Zirk-Sadowski, Łódź 1997; J. Skrzydło, *Doktryna „acte clair” w orzecznictwie Trybunału Wspólnot Europejskich i sądów państw członkowskich Unii Europejskiej*, PiP 1998/1, 49–58; J. Helios, *Pojmowanie wykładni prawa europejskiego w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości*, Wrocław 2002; E. Smoktunowicz, *Clara non sunt interpretanda w prawie administracyjnym* [w:] *Księga pamiątkowa profesora Eugeniusza Ochendowskiego*, Toruń 1999; L. Leszczyński, *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, Kraków 2001; W. Lang, *Zasada clara non sunt interpretanda w kontekście zasady ignorantia iuris nocet oraz zasady zaufania obywateli do prawa* [w:] *Polska kultura prawna a proces integracji europejskiej*, red. S. Wronkowska, Kraków 2005; M. Zieliński, Z. Radwański, *Wykładnia prawa cywilnego*, „Studia z Prawa Prywatnego” 2006/1, s. 1–40; M. Zirk-Sadowski, *Epistemologia prawa a teorie wykładni* [w:] *Prawo – władza – społeczeństwo – polityka. Księga jubileuszowa profesora Krzysztofa Pateckiego*, red. Maria Borucka-Arczowa i in., Kraków 2006; T. Spyra, *Granice wykładni prawa. Znaczenie językowe tekstu prawnego jako granica wykładni*, Kraków 2006; W. Jakimowicz, *Wykładnia w prawie administracyjnym*, Warszawa 2006; J. Leszczyński, *O charakterze dyrektyw wykładni prawa*, PiP 2007/3, s. 28–44; M. Romanowicz, *Clara... vs. omnia...*, czyli język a proces stosowania prawa [w:] *Prawo, język, etyka*, red. A. Mróz, A. Niewiadomski, M. Pawelec, Warszawa 2010; M. Zirk-Sadowski, *Wykładnia prawa a wspólnoty sędziów* [w:] *W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga jubileuszowa Profesora Macieja Zielińskiego*, red. A. Choduń, S. Czepita, Szczecin 2010; K. Pleszka, *Wykładnia rozszerzająca*, Warszawa 2010; L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010; A. Tomza, *Teoria wykładni prawa Jerzego Wróblewskiego a dyrektywalna koncepcja znaczenia Kazimierza Ajdukiewicza*, SPE 2010/82, s. 193–206; M. Zieliński, M. Zirk-Sadowski, *Klaryfikacyjność i derywacyjność w integrowaniu polskich teorii wykładni prawa*, RPEiS 2011/2, s. 99–111; A. Choduń, *Koncepcja wykładni prawa Macieja Zielińskiego*, RPEiS 2016/4, s. 57–67.

⁶ Zob. K. Pleszka, T. Gizbert-Studnicki, *Dwa ujęcia wykładni prawa...*, s. 80; A. Kozak, *Pojmowanie prawa...*, s. 38.

⁷ Zob. T. Grzybowski, *Spory wokół reguły...*, s. 55.

⁸ Zob. Z. Ziemiński, *Logika praktyczna*, Warszawa 1975, s. 238; L. Leszczyński, *Orzekanie przez sądy administracyjne a kontrola wykładni prawa*, ZNSA 2010/5–6, s. 275–277. Wersja *interpretatio cessat in claris* dotyczy stosowania kolejnych dyrektyw interpretacyjnych, a nie samego „wszczęcia” wykładni. Zob. J. Wróblewski, *Pragmatyczna jasność prawa*, PiP 1988/4, s. 13.

prawnego nie przyniesie zadowalających rezultatów⁹. W konsekwencji zastosowanie koncepcji klaryfikacyjnej ogranicza m.in. aktywność interpretacyjną sądów, premiując tzw. formalizm sędziowski, który przejawia się przede wszystkim w tym, że sądy zawężają pole działań interpretacyjnych wyłącznie lub głównie do wykładni językowej¹⁰.

Derywacyjna koncepcja wykładni prawa natomiast zmierza do odkodowania z tekstu prawnego zakodowanej w nim normy prawnej. Klaryfikacyjna koncepcja wykładni prawa jest z nią spójna lub wobec niej komplementarna w tym sensie, że ma na celu ustalenie znaczenia przepisu prawa nie innego niż to, które umożliwi zrekonstruowanie normy prawnej¹¹. Derywacyjna koncepcja wykładni prawa opiera się jednak na wyraźnie odmiennych założeniach niż klaryfikacyjna koncepcja, w szczególności wymaga zastosowania wszystkich możliwych zasad wykładni, a nie poprzestawania na wykładni językowej lub przyznawania jej prymatu nad innymi zasadami wykładni. Nie wprowadza gradacji zasad wykładni, lecz ich zupełność¹². W tym sensie koncepcja derywacyjna realizuje założenia „złotej reguły wykładni” w ujęciu współczesnym¹³, zgodnie z którą nie ma jednej jedynej złotej reguły wykładni poza tą, że należy korzystać „z bogatej palety kanonów wykładni zamiast redukcji myślenia prawniczego do zasady prymatu wykładni językowej i przekonania, że jasny tekst prawny nie wymaga wykładni”¹⁴.

⁹ W literaturze zauważa się, że ww. wersje koncepcji klaryfikacyjnej są często mylone. Zob. M. Zirk-Sadowski, *Pojęcie, koncepcje i przebieg wykładni prawa administracyjnego* [w:] *System Prawa Administracyjnego*, t. 4. *Wykładnia w prawie administracyjnym*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2012, s. 143, 146.

¹⁰ Zob. M. Matczak, *Summa Iniura: O błędzie formalizmu w stosowaniu prawa*, Warszawa 2007, s. 56 i n. oraz cytowana tam literatura. Autor w tej publikacji w przekonujący sposób krytykuje koncepcję stosowania prawa, nazywaną formalizmem, „która, najogólniej rzecz ujmując, polega na stosowaniu prawa ściśle według zapisów tekstu prawnego, nawet wtedy, gdy osiągnięte rozstrzygnięcie jest niesprawiedliwe lub sprzeczne ze zdrowym rozsądkiem”. Wydaje się, że zwolennikiem formalizmu sędziowskiego w pewnym stopniu był L. Morawski, m.in. preferując koncepcję klaryfikacyjną wykładni prawa. Zob. L. Morawski, *Zasady wykładni...*, rozdział 3; por. L. Morawski, *Zasada Trójpodziału Władzy. Trybunał Konstytucyjny i Aktywizm Sędziowski*, „Przegląd Sejmowy” 2009/4(93), s. 59–74.

¹¹ Zob. B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 23.

¹² Takie podejście do wykładni prawa nazwano *interpretatio cessat post applicationem trium typorum directionae*. Zob. M. Peno, M. Zieliński, *Koncepcja derywacyjna wykładni a wykładnia w orzecznictwie Izby Karnej i Izby Wojskowej Sądu Najwyższego* [w:] *Zagadnienia prawa dowodowego*, red. J. Godyń, M. Hudzik, L.K. Paprzycki, Warszawa 2011, s. 120.

¹³ W ujęciu tradycyjnym (oryginalnym) złota reguła wykładni (*golden rule of interpretation*) wyrażana jest za pomocą paremii *absurd a sunt vitanda* – należy zawsze unikać absurdów, niedorzeczności – i sprowadza się do wyboru takiego rezultatu wykładni prawa, który jest najmniej absurdalny lub niedorzeczny (węższy zakres) lub nawet do zmodyfikowania znaczenia językowego tekstu prawnego w celu uniknięcia absurdalnych lub niedorzecznych skutków zastosowania prawa (szerszy zakres). Zob. T. Stawecki, *Złota reguła wykładni* [w:] *W poszukiwaniu dobra...*, s. 114–115. Reguła ta, zwłaszcza w szerszym zakresie, budzi kontrowersje w szczególności ze względu na wkroczenie interpretatora (np. sędziego) w rolę ustawodawcy oraz ryzyko naruszenia zasady legalizmu (rządów prawa). Por. F. Crownie, A. Bradley, M. Burton, *English Legal System in Context*, „Oxford University Press” 2005, s. 131; R. Sullivan, *Statutory Interpretation*, Ontario 1997, s. 155.

¹⁴ Zob. T. Stawecki, *Złota reguła...*, s. 128. Cytując F.A.R. Benniona, „[d]yrektiw wykładni jest tysiąc i jeszcze jedna, mając różny status – jedne są po prostu regułami logiki formalnej, inne zostały wyrażone w ustawach, a jeszcze inne stanowią dorobek teorii, doktryny, czy szeroko rozumianej kultury prawnej.

Klaryfikacyjna koncepcja wykładni prawa bierze swe źródło z założenia dwupoziomości tekstu aktu prawnego – przepisu prawnego i normy prawnej – Z. Ziemińskiego w 1960 r.¹⁵ Dwupoziomość tekstów prawnych wymaga przejścia z poziomu przepisów na poziom norm. We współczesnej praktyce legislacyjnej niezwykle rzadko zdarza się, aby norma prawna zawarta była tylko w jednym przepisie i aby wyłącznie wykładnia językowa umożliwiła odtworzenie normy prawnej. Jak nadmieniał M. Zieliński, prawo jest „pisane” tekstami, a nie przepisami. Dlatego oprócz rozcłódkowania syntaktycznego tekstu prawnego mamy jeszcze rozcłódkowanie treściowe, które wymaga od interpretatora odszukania dla interpretowanego przepisu przepisów modyfikujących jego treść – ewidentnym przykładem jest tutaj koncepcja *beneficial ownership*. Precyzując, przepis prawa formułujący koncepcję *beneficial ownership* (głównie umów o UPO) modyfikuje treść krajowych przepisów dotyczących poboru WHT. Odkodowanie elementów składowych normy prawnej z poszczególnych przepisów prawnych, czyli przeprowadzenie według określonych dyrektyw wykładni prawa czynności w ramach tzw. fazy rekonstrukcyjnej normy prawnej, jest zarazem integralnym, a jednocześnie koniecznym etapem wykładni przepisów prawnych¹⁶. Derywacyjna koncepcja wykładni prawa zakłada więc zawsze konieczność przeprowadzania wykładni tekstów prawnych dla odtworzenia znaczenia norm prawnych w nich zawartych¹⁷.

Uważam, że założenia derywacyjnej koncepcji wykładni prawa są bardziej przekonujące, w szczególności biorąc pod uwagę specyfikę i potrzeby prawa podatkowego. Podstawowym celem stosowania prawa podatkowego jest bowiem ustalenie indywidualnej normy prawnej, która zobowiązuje określony podmiot do zapłaty określonej kwoty podatku. Prawo podatkowe jest tak skonstruowane, że realizacja jego podstawowego celu wymaga zdekodowania normy prawnej z wielu przepisów nierzadko znajdujących się w różnych ustawach podatkowych, a nawet w źródłach prawa podatkowego o różnej hierarchii. To oznacza, że odstąpienie od wykładni jednego z jasnych przepisów prawa podatkowego potrzebnego do zdekodowania normy prawnej, zgodnie z klaryfikacyjną koncepcją wykładni prawa, przy jednoczesnym braku jasności innych przepisów prawa podatkowego składających się na tę normę prawną, może z dużą dozą prawdopodobieństwa prowadzić do znaczących problemów w tych samych okolicznościach¹⁸.

Na szczęście nie stosujemy wszystkich tych dyrektyw jednocześnie, ale interpretator musi się z takim bogactwem zmierzyć. W taki tylko sposób możemy zbliżyć się do złotej reguły [interpretacji] i tylko tyle”. Zob. F.A.R. Bennion, *Bennion on Statutory Interpretation*, Londyn 2002, s. 3–4, cyt. za: T. Stawicki, *Złota reguła...*, s. 128.

¹⁵ Zob. Z. Ziemiński, *Przepis prawny i norma prawna*, RPEiS 1960/1, s. 105 i n.

¹⁶ Zob. A. Choduń, *Koncepcja wykładni...*, s. 59.

¹⁷ Jak zauważył M. Matczak, do tej pory w żadnej koncepcji wykładni prawa, wliczając w to literaturę światową z tego zakresu, nie zauważono konieczności przeprowadzenia takich czynności w ramach wykładni. To oznacza, że derywacyjna koncepcja wykładni prawa M. Zielińskiego jest *novum*, jeśli chodzi o wykładnię tekstów aktów prawnych. Zob. M. Matczak, *Dwupoziomość języka prawnego w derywacyjnej koncepcji wykładni i jej znaczenie dla współczesnych sporów w anglosaskiej teorii interpretacji prawniczej* [w:] *W poszukiwaniu dobra...*, s. 129–140.

¹⁸ Zob. B. Brzeziński, *Podstawy wykładni...*, s. 24–25.

W przypadku podatku dochodowego, którego częścią składową jest m.in. koncepcja *beneficial ownership*, trzeba zakładać, że nie można, bez wyraźnej regulacji ustawowej, pozbawiać podatnika możliwości pomniejszania opodatkowania np. przez pomniejszanie przychodów o związane z nimi koszty uzyskania¹⁹. *Per analogiam*, należy założyć, że bez wyraźnej regulacji ustawowej nie można pozbawiać podatnika możliwości zwolnienia z WHT lub skorzystania z obniżonych stawek WHT wynikających z prawa unijnego i międzynarodowego. W kontekście tego typu założeń znamienych dla prawa podatkowego B. Brzeziński trafnie zauważa, że:

Żałożenia te mogą zostać naruszone przez zbyt powierzchowne prowadzenie wykładni i ograniczanie się zaledwie do językowej warstwy prawa. Przepis interpretowany w izolacji od reszty tekstu prawnego może być jasny; problem jednak w tym, że zazwyczaj nie może on być traktowany jako samodzielna podstawa budowy normy prawnej. Nawet w sytuacji, gdy wszystkie przepisy niezbędne do rekonstrukcji normy prawnej są względnie jasne – nie ma gwarancji, że umożliwi to rekonstrukcję normy prawnej w sposób niebudzący zastrzeżeń. **W konsekwencji względnie rozwinięta współzależność treściowa przepisów prawa podatkowego powoduje, że do jego interpretacji bardziej przydatne jest podejście oferowane przez koncepcję derywacyjną wykładni.** Uznanie większej wartości koncepcji derywacyjnej wykładni oznacza przyjęcie reguły postępowania, w myśl której proces interpretacji przepisów prawa należy prowadzić przy wykorzystaniu wszystkich możliwych do wykorzystania metod i zasad wykładni – zarówno związanych z płaszczyzną językową, jak i innymi płaszczyznami interpretacji. Nawet wstępna ocena przepisu jako jasnego nie może stanowić przeszkody dla dalszych zabiegów interpretacyjnych²⁰ [podkr. aut.].

Można ponadto stwierdzić, że obecnie w narastającej globalizacji intensyfikuje się przenikanie różnych reżimów prawnych (krajowego, unijnego i międzynarodowego). Owa interoperacyjność różnych reżimów prawnych sprawia, że rekonstrukcja danej normy prawnej w określonych okolicznościach będzie najczęściej wymagać zastosowania nie tylko różnych metod wykładni, lecz także wykładni różnych źródeł prawa. Ma to szczególne znaczenie dla rozumienia koncepcji *beneficial ownership*, gdyż koncepcja ta ma zastosowanie tylko do sytuacji transgranicznych, mających związek ze źródłem dochodu w Polsce. W praktyce więc rozumienie tej koncepcji zawsze wymaga jednocześnie zastosowania co najmniej wykładni krajowego prawa podatkowego i prawa wynikającego z właściwych przepisów regulujących opodatkowanie transgranicznych przepływów dywidend, odsetek i należności licencyjnych. Niewątpliwie prawidłowa metodologia stosowania koncepcji *beneficial ownership* powinna uwzględniać możliwe wszystkie kanony²¹ wykładni prawa. Innymi słowy, przepis prawa formułujący

¹⁹ B. Brzeziński, *Podstawy wykładni...*, s. 25.

²⁰ B. Brzeziński, *Podstawy wykładni...*, s. 25. W zakresie prawa administracyjnego por. W. Jakimowicz, *Wykładnia w prawie...*, s. 546 i n., za: B. Brzeziński, *Podstawy wykładni...*, s. 26.

²¹ Mogłoby się wydawać, że sformułowanie „kanony” (wykładni prawa) jest kalką z angielskiego, ale przyjęło się w literaturze teoretycznoprawnej w Polsce. Zob. w szczególności T. Spyra, *Granice wykładni...*

koncepcję *beneficial ownership*, stanowiący przedmiot sporu lub przewidywaną podstawę rozstrzygnięcia, powinien być interpretowany w świetle maksymalnej liczby przesłanek interpretacyjnych adekwatnych dla rozumienia tej koncepcji²². Wybiórcze stosowanie metod wykładni w tym zakresie może doprowadzić do naruszenia prawa materialnego (ulg i zwolnień w WHT) przez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie. To z kolei jest podstawą do złożenia skargi na decyzje organów podatkowych do WSA oraz złożenia skargi kasacyjnej na wyroki WSA do NSA²³.

Koncentrując się na koncepcji *beneficial ownership*, warto przypomnieć, że jest ona zasadna z perspektywy Polski jako państwa źródła, wobec płatności w postaci dywidend, odsetek, należności licencyjnych²⁴. W praktyce można wyróżnić trzy najistotniejsze konstelacje płatności, które z terytorialnego punktu widzenia, pociągają za sobą zastosowanie koncepcji *beneficial ownership* na gruncie różnych reżimów prawnych:

- 1) płatności do zagranicznych podmiotów z państw członkowskich UE objętych podmiotowym zakresem zastosowaniem dyrektywy IR lub/oraz dyrektywy PS;
- 2) płatności do zagranicznych podmiotów z państw-stron umów o UPO objętych ich podmiotowym zakresem zastosowania;
- 3) płatności do pozostałych zagranicznych podmiotów²⁵.

W związku z tym, że problematyka publikacji dotyczy koncepcji *beneficial ownership*, występującej tylko w odniesieniu do płatności objętych zastosowaniem ww. unijnych dyrektyw i umów o UPO, dalszy wywód poświęcę wyłącznie pierwszej i drugiej konstelacji. Takie podejście ma również swoje uzasadnienie pragmatyczne. Łatwość w nabywaniu praw do korzyści z dyrektyw unijnych i umów o UPO sprawia, że w rzeczywistości inwestycyjnej i biznesowej²⁶ najczęściej nie dochodzi do sytuacji, w których zagraniczny podmiot w trzeciej konstelacji otrzymuje płatności bezpośrednio z Polski. Zatem najistotniejsze dla nauki i praktyki prawa podatkowego jest ustalenie właściwego rozumienia

Alternatywą są „standardy” (wykładni prawa), ale są one wieloznaczne (bardzo opisowe, szerokie i nienormatywne), albo dyrektywy, ale te brzmią nadto technicznie. Z tego względu w publikacji zdecydowałem się na używanie sformułowania „kanony” wykładni prawa, jako najbardziej precyzyjne wyznaczniki postępowania w określonych sytuacjach w procesie wykładni prawa, w określony sposób. Jest to sformułowanie obejmujące swym zakresem zasady, reguły oraz dyrektywy wykładni prawa. Por. B. Brzeziński, *Podstawy wykładni...*, s. 18.

²² Zob. sugestia 1 w zakresie metodologii stosowania prawa „Pełny kanon wykładni stosowany w każdej sprawie” w: M. Matczak, *Summa Iniuria...*, s. 218.

²³ Zob. art. 57a oraz art. 174 pkt 1 ustawy z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.).

²⁴ Zob. art. 3 ust. 2 i 3 w zw. z art. 21 ust. 1 pkt 1 oraz art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p. Por. *supra* pkt 2.1 wprowadzenia.

²⁵ Oczywiście może zdarzyć się, że płatności będą dokonywane do podmiotów, które jednocześnie będą objęte zakresem zastosowania dyrektyw unijnych a także umów o UPO. W takim przypadku zagraniczny podmiot (podatnik) będzie mógł wybrać zastosowanie rozwiązań z dyrektywy lub z umowy o UPO, w zależności od tego, które rozwiązanie będzie dla niego bardziej korzystne w konkretnych okolicznościach. Dlatego też na potrzeby obecnej analizy nie ma konieczności wyodrębniania tej czwartej, „mieszanej” konstelacji.

²⁶ Por. *supra* pkt 2.1 i 3.3 wprowadzenia.

koncepcji *beneficial ownership*, której źródłem jest prawo unijne i międzynarodowe, odpowiednio implementowane/ratyfikowane do prawa krajowego za pomocą ustaw (unijne dyrektywy/umowy o UPO). W tym celu konieczne jest omówienie kanonów wykładni prawa adekwatnych dla ustalania rozumienia koncepcji *beneficial ownership* z pierwszej i drugiej konstelacji. W tym kontekście należy zauważyć, że poza wprowadzoną do Ordynacji podatkowej zasadą rozstrzygania alternatywnych rezultatów wykładni prawa – *in dubio pro tributario*, obowiązującą od 1.01.2016 r., w Polsce nie ma uregulowanych prawnie wskazówek/reguł postępowania podczas nadawania znaczenia przepisom prawa podatkowego. Nie ma więc skodyfikowanych kanonów wykładni prawa podatkowego. Wypracowuje je doktryna i orzecznictwo m.in. z art. 217 Konstytucji RP²⁷. Natomiast kanony wykładni wynikające z art. 31 KWPT są bezpośrednio wiążące prawnie wyłącznie w zakresie wykładni umów międzynarodowych (art. 31 KWPT), w tym umów o UPO²⁸. Ponadto ogólna reguła wykładni wynikająca z ekwiwalentów art. 3 ust. 2 MK OECD w umowach o UPO ma oczywiście zastosowanie tylko do umów o UPO.

Bazując na powyższych ustaleniach, w pierwszej kolejności nawiążę do wykładni językowej oraz omówię kanon wykładni zgodnej z Konstytucją RP, który na gruncie prawa podatkowego materializuje się przede wszystkim w art. 217 Konstytucji RP poprzez zasadę ustawowej określoności zakresu opodatkowania. Dotyczy to m.in. ustalania i stosowania wyłączeń, zwolnień i ulg podatkowych w WHT, a więc obszaru zastosowania koncepcji *beneficial ownership*. Następnie przejdę do omówienia ogólnej reguły wykładni umów międzynarodowych z art. 31 KWPT, mającej zastosowanie m.in. do umów o UPO, w tym do rozumienia koncepcji *beneficial ownership* zawartej *expressis verbis* w znakomitej większości tych umów. W kolejnym podrozdziale poświęcę uwagę szczególnej zasadzie wykładni umów o UPO, polegającej na wyznaczeniu granic wyjaśniania pojęć użytych, ale niezdefiniowanych w umowach o UPO – np. rzeczywisty beneficjent, zgodnie z definicjami tych pojęć w krajowym prawie podatkowym (*renvoi clause* odpowiedników art. 3 ust. 2 MK OECD w umowach o UPO). W podrozdziale 1.5 zwrócę uwagę Czytelnika na stanowisko OECD, a w podrozdziale 1.6 – na kanon wykładni zgodnej z prawem unijnym, mającym największe znaczenie dla rozumienia koncepcji *beneficial ownership* na gruncie unijnych dyrektyw.

Przed rozpoczęciem przedmiotowego omówienia warto odnotować, że w polskiej praktyce rozumienia i stosowania koncepcji *beneficial ownership* organy podatkowe, niektóre sądy, a nawet przedstawiciele doktryny często ustalają rolę i znaczenie koncepcji *beneficial ownership* bez zachowania kanonów wykładni prawa. Zamiast

²⁷ Zob. B. Brzeziński, *Podstawy wykładni...*, s. 26.

²⁸ B. Brzeziński, *Podstawy wykładni...*, s. 27. Według mnie, ze względu na uniwersalność ogólnej reguły wykładni z art. 31 ust. 1 KWPT, można ją stosować w Polsce *per analogiam* do wszystkich reżimów prawa, w tym prawa krajowego i unijnego, z zastrzeżeniem zgodności takiego podejścia metodologicznego do rozumienia przepisów prawa z Konstytucją RP. Zob. jako postulat wprowadzenia zasady wykładni prawa podatkowego do Ordynacji podatkowej w: B. Kuźniacki, *Opodatkowanie zagranicznych spółek kontrolowanych (CFC). Konieczność reformy*, Warszawa 2017, s. 216–217. Zob. więcej *infra* podrozdziały 1.3 i 1.6.

uwzględnienia metodologii stosowania prawa w świetle kanonów jego wykładni, odnoszą się bowiem od początku procesu wykładni do niewiążących źródeł wykładni prawa, takich jak diskutowany w pkt 2.3 wprowadzenia projekt objaśnień do WHT z 2019 r., czy też (najczęściej) do stanowisk OECD²⁹. Zjawisko pomijania kanonów wykładni prawa nie jest oczywiście zarezerwowane jedynie do koncepcji *beneficial ownership*³⁰. Niemniej niezwykle uboga treść normatywna koncepcji *beneficial ownership* (rażąca niekompletność normy prawnej) w połączeniu z brakiem jakiegokolwiek tradycji prawnej w Polsce związanej z rozumieniem i stosowaniem tej koncepcji może powodować wzmożone występowanie ww. interpretacyjnego pójścia na tzw. skróty³¹ w porównaniu do innych, bardziej dookreślonych i samodzielnych koncepcji prawnych³². Takie zjawisko stoi w sprzeczności z przyjętą przeze mnie derywacyjną koncepcją wykładni prawa, która wymaga zastosowania możliwie wszystkich kanonów wykładni adekwatnych dla rozumienia i stosowania koncepcji *beneficial ownership*. Oprócz ryzyka niewłaściwego zrozumienia i zastosowania koncepcji *beneficial ownership*, ww. interpretacyjne pójście na skróty jest wysoce niepożądane, gdyż realnie uniemożliwia

²⁹ Dla orzecznictwa zob. wyroki WSA: w Gorzowie Wielkopolskich z 30.07.2020 r., I SA/Go 169/20, LEX nr 3047670; w Gliwicach z 4.03.2020 r., I SA/Gl 1488/19, LEX nr 2779869. Dla organów podatkowych zob. indywidualne interpretacje podatkowe Dyrektora KIS: z 21.08.2019 r., 0114-KDIP2-1.4010.239.2019.2.AJ, LEX nr 508896; z 29.09.2019 r., 0111-KDIB2-1.4010.344.2019.1.BKD, LEX nr 513699, a także rozumowanie i uzasadnienia zawarte w wynikach kontroli US i UCS, z którymi mam do czynienia w praktyce zawodowej. W doktrynie zob. F. Majdowski, *Instytucja rzeczywistego...*, s. 27 i n.

³⁰ Z badań naukowych dotyczących lat 1999–2006 wynika bowiem, że m.in. sądy administracyjne w Polsce bardzo rzadko korzystały z ogólnych zasad prawa wynikających z Konstytucji RP, prawa unijnego i prawa międzynarodowego (zob. D. Galligan, M. Matczak, *Strategie orzekania sądowego. O wykonywaniu władzy dyskrecyjnej przez sędziów sądów administracyjnych*, Warszawa 2005; M. Matczak, M. Bencze, Z. Kühn, *Constitutions, EU Law and Judicial Strategies in the Czech Republic, Hungary and Poland*, „Journal of Public Policy” 2010/4(30), s. 81–99). W późniejszym okresie ten niechlubny trend zmienił się i nastąpił zauważalny przyrost odwoływania się przez sądy administracyjne w Polsce do ogólnej zasady prawa wpływającej na właściwe stosowanie kanonów wykładni prawa, zwłaszcza na kanon wykładni zgodnej z prawem unijnym, co zapewne było spowodowane akcesją Polski do Unii Europejskiej w 2004 r. (zob. M. Matczak, M. Bencze, Z. Kühn, *EU Law and Central European Judges: Administrative Judiciaries in the Czech Republic, Hungary and Poland Ten Years after Accession* [w:] *Central European Judges Under the European Influence The Transformative Power of the EU Revisited*, red. M. Bobek, Bloomsbury 2015, rozdział 3). Ogólne zasady prawa mają istotny wpływ na wykładnię norm prawnych, w tym w sprawach z pogranicza optymalizacji i unikania opodatkowania (w odniesieniu do unijnej zasady proporcjonalności i wykładni przepisów anty-abuzywnych w krajowym prawie podatkowym Państw Członkowskich zob. A. Zalański, *Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ's Direct Tax Case Law*, „Intertax” 2007/35, s. 311). Zasady te funkcjonują według wzorca „mniej... lub bardziej...”, a więc, w przeciwieństwie do reguł i norm prawnych, które funkcjonują binarnie („albo... albo”), są stopniowalne. Zob. R. Alexy, *On the Structure of Legal Principles*, „Ratio Iuris” 2000/3, s. 294 i 297; J.R. Toubes Muñis, *Legal Principles and Legal Theory*, „Ratio Iuris” 1997/3, s. 267, 270 i 271. W określonych okolicznościach ich zastosowanie może prowadzić do nadania jednemu z kanonów wykładni prawa większej wagi niż innemu, jeśli ten jeden kanon zapewnia lepszą realizację ogólnej zasady prawa niż ten inny.

³¹ Chodzi przede wszystkim o czerpanie wprost z gotowych obserwacji OECD dotyczących koncepcji *beneficial ownership* bezkrytycznie i bez przeprowadzenia oddzielnego i całościowego procesu wykładni tej koncepcji.

³² W kontekście abuzywnego *treaty shoppingu* i *directive shoppingu* dotyczy to przede wszystkim klauzul GAAR, PPT oraz LOB. Zob. *infra* podrozdziały 5.2–5.4.

przekonujące uzasadnienie twierdzenia interpretacyjnego³³. To z kolei jest niemalże tak niepokojące, jak brak wykładni koncepcji *beneficial ownership* w ogólności, zastąpionej ustaleniami intuicyjnymi³⁴ bądź *prima facie* tezami OECD, na dodatek arbitralnie i wybiórczo zastosowanymi.

Przedstawienie i omówienie kanonów wykładni prawa adekwatnych dla rozumienia koncepcji *beneficial ownership* ma na celu wprowadzenie ładu metodologicznego dla analizy tej koncepcji w rozdziale 2 i kolejnych oraz zapewni źródło wskazówek interpretacyjnych, którymi może kierować się każdy interpretator. Wskazówki te są sporządzone z perspektywy wykładni koncepcji *beneficial ownership* przez modelowy podmiot poznający tę koncepcję, jakim jest profesjonalny interpretator (człowiek o określonym poziomie prawniczej kompetencji komunikacyjnej), który nie dobiera argumentów przemawiających za uprzednio przyjętą tezę, ale dąży do poznania prawa³⁵.

1.2. Wykładnia zgodna z Konstytucją RP

1.2.1. Wykładnia językowa jako gwarant realizacji zasady określoności i przewidywalności prawa podatkowego

Wykładnia językowa stanowi najbardziej fundamentalny kanon wykładni prawa w każdym systemie demokratycznego państwa prawa oraz w każdej gałęzi prawa zarówno w prawie krajowym, jak i międzynarodowym. Nie ma bowiem możliwości rekonstrukcji norm prawnych zakodowanych w przepisach prawa w oderwaniu od treści tych przepisów. Każda wykładnia prawa musi rozpocząć się od wykładni językowej, ponieważ nośnikiem prawa jest język wraz ze składającymi się na język słowami i gramatyką, które docierają do adresatów norm prawnych³⁶. Zatem poszukiwanie każdej normy prawnej, w tym tej zawartej w koncepcji *beneficial ownership*, zawsze należy rozpocząć od analizy tekstu, z którego składają się przepisy z zakodowaną w nich normą prawną.

³³ Obowiązek takiego uzasadnienia wynika wprost z jednej z dyrektyw ogólnych derywacyjnej koncepcji wykładni prawa: „(U) ZASADA: Każdą decyzję kończącą całą interpretację, a także decyzje kończące poszczególne fragmenty interpretacji należy uzasadnić (zarówno w wersji słabej, jak i w wersji mocnej)” – zob. M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2017, s. 278.

³⁴ Zob. T. Pietrzykowski, *Intuicja prawnicza. W stronę zewnętrznej integracji teorii prawa*, Warszawa 2012, s. 260–262.

³⁵ „Jako podmiot niezaangażowany w sprawy którejkolwiek ze stron (i w tym sensie bezstronny), zmierzając w procesie interpretacji do ustalenia treści prawa, które stanie się następnie, w procesie stosowania prawa, podstawą rozstrzygnięcia co do faktów będących przedmiotem sprawy” – w odniesieniu do tzw. sędziego-interpretatora zob. A. Choduń, M. Zieliński, *Uzasadnianie twierdzeń interpretacyjnych z perspektywy derywacyjnej koncepcji wykładni prawa*, „Archiwum Filozofii Prawa i Filozofii Społecznej” 2020/2, s. 12, <https://doi.org/10.36280/AFPiFS.2020.2.7>.

³⁶ Por. B. Brzeziński, *Podstawy wykładni...*, s. 39–41.

Fundamentalne znaczenie wykładni językowej w prawie podatkowym w polskim systemie prawa można wywieść z kanonu wykładni prawa w zgodzie z Konstytucją RP (wykładnia systemowa). Utrwalone orzecznictwo TK jasno wskazuje, że w Polsce obowiązuje prymat wykładni zgodnej z Konstytucją RP³⁷. Wykładnia zgodna z Konstytucją koresponduje z domniemaniem konstytucyjności ustaw oraz z nakazem respektowania hierarchii aktów prawnych³⁸. Kierując się wykładnią zgodną z Konstytucją, spośród dwóch lub więcej liczby hipotez interpretacyjnych interpretator poszukuje i wybiera takie znaczenie przepisów, aby w możliwie największym zakresie realizowane były wartości i zasady konstytucyjne, a odrzuca te, które są sprzeczne z Konstytucją³⁹. Jeśli np. rezultat wykładni językowej koncepcji *beneficial ownership* prowadzi do różnego rozumienia tej koncepcji, to należy wybrać takie rozumienie, które zapewnia zgodność z wartościami i zasadami konstytucyjnymi⁴⁰. Wykładnia zgodna z Konstytucją nie może jednak przyjmować postaci wykładni *contra legem*. To oznacza, że jasny i jednoznaczny rezultat wykładni językowej danego przepisu prawa potwierdzony wykładnią kontekstualną (systemową)⁴¹ i celowościową w sprzeczności z Konstytucją RP wymaga zmiany legislacyjnej tego przepisu dla zapewnienia jego konstytucyjności. Dlatego też wykładnia zgodna z Konstytucją ma największe znaczenie w odniesieniu do przepisów, których wykładnia językowa, kontekstualna i celowościowa prowadzą do niejednoznacznych lub różnorodnych rezultatów

³⁷ Dotyczy to zarówno orzecznictwa przed, jak i po wejściu w życie nowej Konstytucji RP z 2.04.1997 r. Zob. wyroki TK: z 4.10.1995 r., K 8/95, OTK 1995/2, poz. 8; z 28.04.1998 r., K 3/99, OTK 1999/4, poz. 73; z 5.01.1999 r., K 27/98, OTK 1999/1, poz. 1; uchwała TK z 15.05.1996 r., W 2/96, OTK 1996/3, poz. 23; postanowienie TK z 14.04.2004 r., SK 32/01, OTK-A 2004/4, poz. 35.

³⁸ Zob. orzecznictwo z przypisu bezpośrednio powyżej oraz uchwały NSA (7): z 4.07.2002 r., OPS 4/02, ONSA 2003/2, poz. 39; z 28.01.2008 r., I FPS 7/07, ONSAiWSA 2008/2, poz. 24. Zob. także L. Morawski, *Zasady wykładni...*, s. 127–130.

³⁹ Zob. B. Brzeziński, *Podstawy wykładni...*, s. 101.

⁴⁰ Por. wyrok TK z 10.07.2000 r., SK 12/99, OTK 2000/5, poz. 143.

⁴¹ W publikacji wykładnia kontekstualna i systemowa oznaczają tę samą metodę wykładni, uwzględniającą nie tylko założenia o spójności pionowej systemu prawa (akty prawa niższego rzędu powinny być interpretowane w zgodzie z aktami prawa wyższego rzędu), ale także niektóre założenia o spójności poziomej (odczytywanie przepisów prawa, biorąc pod uwagę kontekst, w jakim jest umieszczony interpretowany przepis, w tym reguły rozmieszczania poszczególnych przepisów w tekście prawnym). Zob. M. Zieliński i in., *Zintegrowanie Polskich Koncepcji Wykładni Prawa*, RPEiS 2009/9, s. 28–29. Wykładnia kontekstualna/systemowa obejmuje dyrektywy interpretacyjne, które nie mieszczą się w pojęciu wykładni językowej i celowościowej *sensu stricto*, lecz są z nimi ściśle związane. Normy prawa są bowiem powiązane ze sobą wieloma relacjami treściowymi, funkcjonalnymi i logicznymi, co dobrze wyraża NSA w wyroku z 4.05.2004 r., OSK 55/04, LEX nr 120788: „Żaden akt prawa powszechnie obowiązującego nie jest luźnym zbiorem przepisów, których znaczenia w każdym przypadku można się doszukać w oderwaniu od całokształtu rozwiązań prawnych w danej dziedzinie. Akt prawa powszechnie obowiązującego jest zbiorem współistniejących i wzajemnie od siebie zależnych przepisów prawa. Miejsce, jakie zajmuje konkretny przepis w akcie prawa powszechnie obowiązującego, nie jest przypadkowe”. Zob. więcej Morawski, *Zasady wykładni...*, s. 125; B. Brzeziński, *Podstawy wykładni...*, s. 95. Wyrażenie „wykładnia kontekstualna” wywodzi się z art. 31 ust. 1 KWPT i jest, *mutatis mutandis*, odpowiednikiem wykładni systemowej poziomej w ujęciu polskiego systemu prawa podatkowego. Zachowam użycie wyrażenia „wykładnia kontekstualna” dla spójności między polskim podejściem do wykładni prawa, a podejściem międzynarodowym oraz dla uniknięcia ciągłych powtórzeń „wykładnia kontekstualna (systemowa)”.

rozumienia przepisów prawa⁴². Dotyczy to m.in. koncepcji *beneficial ownership*, której rozumienie nie jest jednoznaczne i dlatego prowadzi do wielu sporów między organami podatkowymi i podatnikami oraz do daleko idących rozbieżności w orzecznictwie polskim i międzynarodowym⁴³.

Adekwatność i znaczenie wykładni zgodnej z Konstytucją dla rozumienia koncepcji *beneficial ownership* wynika także bezpośrednio z treści samej Konstytucji RP. Dotyczy to art. 84, który stanowi, że: „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”, oraz z art. 217, zgodnie z którym: „Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”. Przepisy art. 84 i 217 Konstytucji RP wyraźnie stanowią, że podatek może być nałożony tylko w drodze ustawy, co oznacza, że zgodnie z Konstytucją podatnicy i płatnicy są zobowiązani znać treść ustawowego prawa podatkowego w celu wypełnienia nałożonych na nich zobowiązań podatkowych. W konsekwencji, zdaniem B. Brzezińskiego, wykładnia językowa jest dominującą, implikowaną przez Konstytucję wykładnią prawa podatkowego, która powinna być znana i stosowana przez podatników i płatników. W tym kontekście można również zakładać, że wykładnia językowa prawa podatkowego w najważniejszy sposób zapewnia przewidywalność opodatkowania podatnikom i płatnikom⁴⁴.

Dominująca rola wykładni językowej, w świetle wykładni zgodnej z Konstytucją, nie jest jednak absolutna. Przede wszystkim odejście od prymatu wykładni językowej w prawie podatkowym w świetle Konstytucji nie tylko staje się możliwe, lecz także nawet niezbędne, w co najmniej w dwóch przypadkach. Po pierwsze, wykładnia ta prowadzi do niejednoznacznych rezultatów i po drugie, mimo jednoznacznych rezultatów, stoją one w sprzeczności z akceptowaną przez profesjonalnego interpretatora hierarchią wartości⁴⁵, w szczególności wyznaczonej ogólnymi zasadami prawa wynikającymi z Konstytucji.

Niewątpliwie zarówno prymat wykładni językowej, jak i odstępstwa od tego prymatu w świetle Konstytucji RP mają zastosowanie do rozumienia koncepcji *beneficial ownership*. Koncepcja ta bowiem ma decydujący wpływ na stosowanie niektórych elementów konstrukcyjnych podatku wymienionych w art. 217 Konstytucji RP, czyli ulg (obniżone stawki WHT w umowach o UPO) oraz zwolnień (przepisy implementujące unijne

⁴² Zob. postanowienie TK z 30.10.2007 r., P 28/2006, OTK-A 2007/9, poz. 109. Zob. więcej A. Bator, A. Kozak, *Wykładnia prawa w zgodzie z Konstytucją [w:] Polska kultura prawna...*, s. 43 i n.; M. Gutowski, P. Kardas, *Wykładnia i stosowanie prawa w procesie opartym na Konstytucji*, Warszawa 2017.

⁴³ Zob. *infra* rozdział 6.

⁴⁴ Zob. B. Brzeziński, *Podstawy wykładni...*, s. 40.

⁴⁵ B. Brzeziński, *Podstawy wykładni...*, s. 40.

dyrektywy i przepisy niektórych umów o UPO)⁴⁶. Zatem wykładnia językowa koncepcji *beneficial ownership*⁴⁷ stanowi dominującą metodę wykładni tej koncepcji w świetle Konstytucji. Inne metody wykładni koncepcji *beneficial ownership*, tj. wykładnia kontekstualna i celowościowa, stają się jednak tak ważne, jak sama wykładnia językowa, gdy występuje potrzeba ich zastosowania do rozwiania wątpliwości związanych z rozumieniem koncepcji *beneficial ownership*, w tym doprecyzowywania (uściślenia) tej koncepcji. Co do zasady jednak pozajęzykowe metody wykładni nie mogą prowadzić do skorygowania treści koncepcji *beneficial ownership* dla zawężenia prawa do skorzystania ze zwolnień i zredukowanych stawek WHT. Można założyć, że do takiej sytuacji może dojść, gdy koncepcja *beneficial ownership* jest rozumiana bardzo szeroko, jako klauzula antyabuzywna, prowadząc do znacznego zawężenia kręgu podmiotów, które mogą być uznane za rzeczywistych beneficjentów, wbrew dosłownemu znaczeniu słów składających się na tę koncepcję.

Zakaz korekty przepisów prawa podatkowego w drodze wykładni kontekstualnej lub celowościowej jest wyraźnie artykułowany przez orzecznictwo w sprawach podatkowych, wliczając w to sprawy dotyczące optymalizacji podatkowej, które mogłyby być uznane za unikanie opodatkowania w świetle GAAR. Na przykład NSA w wyroku z 17.02.2016 r., II FSK 3585/13⁴⁸, stwierdził, że:

Nie można zaakceptować sytuacji, w której w celu zapewnienia szczelności systemu podatkowego organy podatkowe w drodze wykładni prawa dokonują za ustawodawcę korekty unormowań podatkowych. Działania takie zgodnie z art. 217 Konstytucji RP – **należą do sfery wyłącznej kompetencji organów władzy ustawodawczej**. (...) To władza publiczna, a nie podległe jej podmioty, musi ponosić konsekwencje niedoskonałego ukształtowania regulacji podatkowej.

Kolejną istotną zasadą rozumienia prawa podatkowego wynikającą z Konstytucji RP jest zasada określoności i blisko spokrewniona z nią zasada przewidywalności konsekwencji podatkowych działań podatnika lub płatnika, np. otrzymywanie/wypłacanie dywidend, odsetek lub należności licencyjnych. Badając konstytucyjność poprzednio obowiązującej w Polsce klauzuli GAAR, TK w głośnym wyroku z 11.05.2004 r., K 4/03⁴⁹, odniósł się do zasady określoności prawa podatkowego w szerszym kontekście zasady przywoitej legislacji, wywodzonej z art. 2 i 7 Konstytucji RP:

⁴⁶ Są to kategorie ulg i zwolnień wynikających z prawa unijnego i międzynarodowego. W przypadku umów o UPO mamy do czynienia z ulgą lub zwolnieniem tylko z perspektywy Polski, jako państwa źródła. Natomiast z większej perspektywy, Polski jako państwa źródła i państwa rezydencji zagranicznego podatnika otrzymującego płatności z Polski, dochodzi do podziału alokacji prawa do opodatkowania między te państwa. Zob. W. Nykiel, *Ulg i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 38–39 oraz 53–54.

⁴⁷ Chodzi o koncepcję *beneficial ownership* zawartą zarówno w ustawie o CIT implementującej unijne dyrektywy, jak i w umowach o UPO ratyfikowanych przez Polskę za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie (zob. art. 89 ust. 1 pkt 5 Konstytucji RP).

⁴⁸ LEX nr 2026295.

⁴⁹ Dz.U. Nr 122, poz. 1288.

W odniesieniu do sfery praw związanych z ponoszeniem ciężarów publicznoprawnych (podatkowych), **na plan pierwszy wysuwa się tutaj unormowanie art. 217 Konstytucji**. Przepis ten stanowi fundament finansowego ustroju państwa, przede wszystkim w tym jego wymiarze, który wiąże się właśnie z respektowaniem konstytucyjnych uprawnień jednostki. Wymóg ustawowego określenia podstawowych elementów konstrukcyjnych podatków i innych danin publicznoprawnych konkretyzuje w tej sferze życia gospodarczego **zasadę określoności przepisów prawa, stanowiącą element składowy zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa**. Owa określoność nabiera ogromnego znaczenia w sferze stosunków daninowych, w których **obywatel ze szczególną wyrazistością narażony jest na zetknięcie się z władczym działaniem organów władzy publicznej**⁵⁰ [podkr. aut.].

Z zasady określoności prawa podatkowego TK dalej wywiódł konieczność osiągnięcia maksymalnej przewidywalności rozstrzygnięć podejmowanych na podstawie danego przepisu. W tym kontekście TK dopatrzył się zagrożenia takiej przewidywalności w trzech czynnikach:

Po pierwsze, gdy przesłanki rozumienia (interpretacji) danego zwrotu niedookreślonego determinowane są elementami subiektywnymi. Im większe pole do zindywidualizowanej interpretacji danego pojęcia, tym większa też groźba nieprzewidywalności rozstrzygnięć podejmowanych na jego podstawie. Po drugie, wykorzystywaniu zwrotów niedookreślonych powinna towarzyszyć konieczność nadania im takiej treści, która zagwarantuje jednolitość linii orzeczniczej (decyzji stosowania prawa). Po trzecie wreszcie, **konieczne jest zapewnienie, iż ustalenie treści pojęć nieostrych zastosowanych w danej regulacji nie stanie się udziałem organów stosujących te przepisy**, co prowadzić może w konsekwencji do niedozwolonego prawotwórstwa ze strony tych organów.

Mimo że TK wywiódł siostrzane zasady określoności i przewidywalności głównie w celu badania konstytucyjności ustawodawstwa, mają one również znaczenie w procesie wykładni zgodnej z Konstytucją RP. Dlatego też interpretując koncepcję *beneficial ownership*, należy dążyć do nadania takiego znaczenia tej koncepcji, by była jak najbardziej dookreślona, a rozstrzygnięcia zapadłe na jej gruncie były możliwie jak najbardziej przewidywalne i jednolite⁵¹.

Niezależnie od przypisywania największej wagi wykładni językowej w prawie podatkowym w Polsce w świetle Konstytucji RP, wykładnia językowa często nie wystarczy do nadania właściwego znaczenia przepisów prawa podatkowego. Dlatego wykładnia językowa przepisów podatkowych nawet w świetle Konstytucji powinna być uzupełniona

⁵⁰ Por. wyroki TK: z 22.05.2002 r., K 6/02, OTK-A 2002/3, poz. 33; z 13.02.2001 r., K 19/99, OTK 2001/2, poz. 30; z 10.11.1998 r., K 39/97, OTK 1998/6, poz. 99; z 20.11.2002 r., K 41/02, OTK-A 2002/6, poz. 83.

⁵¹ Por. M. Wilk, *Klauzula rzeczywistego...*, podrozdział 4.5.

wykładnią kontekstualną i celowościową, a także w niektórych przypadkach wykładnią *per analogiam*⁵². Konstytucja RP nie eliminuje bowiem możliwości pozajęzykowych metod wykładni prawa podatkowego, lecz wyznacza im ramy funkcjonowania specyficzne dla polskiego prawa podatkowego.

Zgodnie z poglądami doktryny można je sklasyfikować następująco:

- 1) kontekstualna i celowościowa wykładnia prawa podatkowego są dopuszczalne, o ile służą potwierdzeniu wyników wykładni językowej lub wyjaśnieniu niejednoznacznych jej rezultatów⁵³;
- 2) wykładnia celowościowa nie może odbiegać od treści prawa podatkowego w celu stworzenia zobowiązania podatkowego dla podatnika⁵⁴;
- 3) w polskim systemie prawnym nie ma miejsca na zwalczanie unikania opodatkowania wyłącznie poprzez wykładnię przepisów prawa podatkowego⁵⁵;
- 4) wykładnia z analogii jest dopuszczalna, ale nie może pogorszyć sytuacji podatnika lub też prowadzić do ustalenia podmiotowego zakresu opodatkowania, stawek podatkowych i innych czynników decydujących o obowiązku podatkowym. Nie ma natomiast przeszkód, by przeprowadzić wykładnię *per analogiam* na korzyść podatników⁵⁶.

1.2.2. Rozstrzyganie wątpliwości interpretacyjnych na korzyść podatników

Wszystkie wskazane powyżej zasady wykładni prawa podatkowego warunkowane Konstytucją RP sprowadzają się m.in. do tego, że wątpliwości dotyczące rozumienia przepisów prawa podatkowego po przeprowadzeniu ich właściwej wykładni powinny być rozstrzygane na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*). Ta zasada stosowania prawa początkowego została rozwinięta przez orzecznictwo i doktrynę⁵⁷. Następnie ustawodawca zdecydował się na jej wprowadzenie do polskiego prawa podatkowego 1.01.2016 r. za pośrednictwem art. 2a o.p., zgodnie z którym „niedające się usunąć

⁵² Zob. K. Pleszka, *Językowe znaczenie tekstu...*, s. 71–73.

⁵³ Zob. T. Gizbert-Studnicki, *Wykładnia celowościowa*, „*Studia Prawnicze*” 1985/3–4, s. 63.

⁵⁴ Zob. A. Malec, *Zarys teorii definicji prawniczej*, Warszawa 2000, s. 109; M. Zieliński, *Wyznaczniki regul...*, s. 17–18.

⁵⁵ Zob. M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, s. 151–152; D. Niestrzebski, *Instytucja obejścia prawa podatkowego*, „*Glosa*” 1999/12, s. 4; M.T. Zalewski, *Obejście ustawy podatkowej*, PP 1998/7, s. 7; B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Glosa do wyroku NSA z dnia 7 listopada 1991 r., SA/Po 1198/91*, OSP 1993/10, s. 479 i n.; B. Brzeziński, *Narodziny i upadek orzeczniczej doktryny obejścia prawa podatkowego*, POP 2004/1, s. 9 i n.

⁵⁶ Zob. B. Brzeziński, *Podstawy wykładni...*, s. 134–135.

⁵⁷ W orzecznictwie zob. m.in. wyroki TK: z 18.07.2013 r., SK 18/09, OTK-A 2013/6, poz. 80 oraz z 8.07.2014 r., K 7/13, OTK-A 2014/7, poz. 69. W doktrynie zob. B. Brzeziński, *Podstawy wykładni...*, s. 110; M. Kalinowski, *Granice legalności...*, s. 61 i 72. Zob. więcej na temat kanonu wykładni prawa podatkowego *in dubio pro tributario* w: A. Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011.

wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”. Według doktryny przepis ten odnosi się do wątpliwości, „których nie można usunąć w drodze wykładni językowej, systemowej i celowościowej”⁵⁸.

Konstytucja RP zdaje się więc implikować asymetrię w rozstrzyganiu wątpliwości interpretacyjnych poprzez zasadę *in dubio pro tributario*. Tylko jedna ze stron potencjalnego sporu interpretacyjnego – organ podatkowy, znajduje się bowiem na straconej pozycji w przypadku nierozstrzygniętych wątpliwości interpretacyjnych. Powstaje zatem pytanie, czy takie podejście jest słuszne w świetle Konstytucji RP w ujęciu szerszym. Wydaje się, że odpowiedź afirmatywna jest właściwa, co wynika ze specyfiki kontekstu wykładni prawa podatkowego, jakim jest zderzenie sfery prawa publicznego ze sferą prawa prywatnego. W tym kontekście można zidentyfikować co najmniej trzy obszary, w których organy podatkowe mają przewagę nad podatnikami ze względu na to, że organy te stanowią emanację państwa. Występowanie przewagi organów podatkowych nad podatnikami jest argumentem przemawiającym za potrzebą jej zrównoważenia poprzez rozstrzyganie wątpliwości interpretacyjnych prawa podatkowego na korzyść podatników. W praktyce to sądy administracyjne w sprawach podatkowych usuwają ww. brak równowagi między organami podatkowymi i podatnikami, odpowiednio interpretując prawo podatkowe, tj. zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario*, niezależnie od tego, czy wyrażą to wprost w swoich wyrokach.

Po pierwsze, podatnicy zasadniczo nie mają realnego i bezpośredniego wpływu na kształtowanie się polityki podatkowej i prawa podatkowego, podczas gdy organy podatkowe najwyższego szczebla, takie jak Ministerstwo Finansów, już tak. Ministerstwo Finansów posiada prawo do zainicjowania prac legislacyjnych, które mogą zakończyć się wniesieniem przez Radę Ministrów do Sejmu projektu ustawy zmieniającej ustawy podatkowe. Ministerstwo Finansów korzysta z tego prawa niezwykle często w ciągu ostatnich kilku lat, mocno koncentrując się na tzw. działaniach „uszczelniających” system podatkowy⁵⁹. Ich ekspresowy tryb uchwalania, bez odpowiedniego zaangażowania strony społecznej oraz właściwej, krytycznej refleksji przez parlament i prezydenta, doprowadził do pojawienia się w obiegu prawnym mnóstwa niejasnych, często wręcz nielogicznych i absurdalnych rozwiązań prawnych, z których jedno jest omówione wyżej w pkt 2.3 wprowadzenia, czyli kompleksowa zmiana w systemie poboru WHT, w tym krajowa definicja koncepcji *beneficial ownership*. Zmiany te budzą poważane wątpliwości co do ich zgodności z Konstytucją RP, prawem unijnym oraz

⁵⁸ B. Brzeziński, *O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika*, PP 2015/4, s. 18.

⁵⁹ Swoją drogą, przedstawiciele doktryny słusznie krytykują używanie sformułowania „uszczelnienie” w odniesieniu do przepisów prawa podatkowego / systemu podatkowego, gdyż jest to określenie nieprecyzyjne w stopniu znacznym, „a przez skojarzenia z systemem wodociągowo-kanalizacyjnym wątpliw[e] także z estetycznego punktu widzenia. Można wobec tego postawić pytanie o lepszą propozycję terminologiczną”. Zob. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Poprawa efektywności polskiego systemu podatkowego w świetle zasad polityki podatkowej i tworzenia prawa*, POP 2020/6, s. 420.

prawem międzynarodowym⁶⁰. Głosy podatników i doradców podatkowych, by nie wprowadzać w życie ww. rozwiązań w taki sposób, w jaki proponowało to Ministerstwo Finansów, nie zostały wysłuchane przez ustawodawcę⁶¹. To ukazuje niezwykle istotną przewagę organów podatkowych nad podatnikami. W jej świetle rozstrzygnięcie wątpliwości interpretacyjnych prawa podatkowego na korzyść podatników wydaje się uzasadnione.

Zidentyfikowana powyżej przewaga organów podatkowych nad podatnikami jest z podobnych względów, do tych przedstawionych powyżej, uzasadniona w sferze międzynarodowego prawa publicznego, do której przynależą umowy o UPO, z których wywodzi się koncepcja *beneficial ownership*⁶². W doktrynie podaje się, że zasada *contra proferentem*⁶³ pozwala na rozstrzygnięcie wątpliwości interpretacyjnych przepisów umów międzynarodowych (szczególnie bilateralnych, którymi są m.in. umowy o UPO) na niekorzyść strony umowy, która narzuciła jej treść drugiej stronie⁶⁴. *Per analogiam*, wątpliwości związane z wykładnią umowy o UPO powinny być rozstrzygane na korzyść podatników, ponieważ to organy podatkowe w postaci właściwej umawiającej się władzy, delegowanej przez Ministra Finansów, są odpowiedzialne za negocjowanie treści i struktury umów o UPO zawieranych i ratyfikowanych przez Polskę, a nie podatnicy.

Podatnika nie mogą obciążać negatywne konsekwencje niedoskonałych, niedających się jednoznacznie zinterpretować przepisów prawa podatkowego. Im większy jest stopień skomplikowania prawa podatkowego i im niższa jest jakość stosowanej w nim techniki legislacyjnej, tym bardziej zasada *in dubio pro tributario* nabiera na sile⁶⁵.

Po drugie, funkcjonujące w sferze prawa publicznego organy podatkowe sprawują dyskrecjonalne władztwo (*imperium*) nad funkcjonującymi w sferze prawa prywatnego podatnikami w zakresie kwestii związanych z opodatkowaniem ich dochodu. Na etapie sporu podatkowego między organami podatkowymi i podatnikami występuje więc wyraźna przewaga organów podatkowych, mających szczególne uprawnienia dowodowe wobec podatników⁶⁶ oraz mogących zobowiązać i wymusić na podatnikach zapłatę

⁶⁰ Zob. *supra* pkt 2.3 wprowadzenia oraz *infra* pkt 3.2.2.

⁶¹ Zob. *supra* pkt 2.3 wprowadzenia oraz *infra* pkt 3.2.2.

⁶² Zob. *infra* rozdział 2.

⁶³ Zasadę tę uznaje się za jeden z uzupełniających środków wykładni zgodnie z art. 32 KWPT. Jej zastosowanie jest więc analogiczne jak omawianej zasady *in dubio pro tributario*, tj. dopiero gdy wykładnia językowa, kontekstualna i celowościowa nie przyniosą zadowalającego rezultatu interpretacyjnego, pozostawiając wątpliwości co do rozumienia interpretowanej normy prawnej.

⁶⁴ Zob. U. Linderfalk, *On the Interpretation of Treaties. The Modern International Law as Expressed in the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, „Springer” 2007, s. 284–286.

⁶⁵ Zob. B. Brzeziński, A. Tałasiewicz, *In dubio pro tributario (art. 2a o.p.) – czy było warto?*, IV Toruński Przegląd Orzecznictwa Podatkowego, 1–2.03.2019 r., s. 2, https://www.law.umk.pl/panel/wp-content/uploads/6_C_In-dubio-pro-tributario.pdf.

⁶⁶ Zob. rozdział 11 w dziale IV o.p.

podatku w formie ostatecznej decyzji podatkowej⁶⁷, co w praktyce może wystąpić wiele lat przed prawomocnym rozstrzygnięciem sądowym. Nawet jeśli na etapie sporu między podatnikami a organami podatkowymi w postępowaniu przed sądami administracyjnymi ich pozycja procesowa jest równa, trudno aby profesjonalny interpretator zapomniał o istniejącej przewadze między organami podatkowymi a podatnikami na wcześniejszym etapie sporu.

Po trzecie, wyłącznie organy podatkowe, w postaci Ministra Finansów, Szefa KAS i Dyrektora KIS, mają uprawnienia do wydawania różnego rodzaju interpretacji prawa podatkowego⁶⁸. Mimo że formalnie interpretacje te są wiążące tylko dla organów podatkowych, w praktyce wyznaczają kierunki stosowania przepisów podatkowych i ich konsekwencje oraz kształtują zachowania się podatników. Znając sposób interpretacji prawa przez organy podatkowe, podatnicy dostosowują się odpowiednio, tak by uniknąć negatywnych konsekwencji podatkowych i sporów z organami podatkowymi na tym tle. Przy czym jedyna, możliwa funkcja ochronna interpretacji podatkowych, którą może podatnik uzyskać w formie indywidualnej interpretacji podatkowej, jest wyłączona wobec przepisów mających „na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, które odnoszą się do nadużycia przepisów prawa podatkowego, prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej lub podejmowania działań w sposób sztuczny lub bez uzasadnienia ekonomicznego”⁶⁹. Do takich przepisów ustawodawca zaliczył w otwartym katalogu m.in. krajową definicję koncepcji *beneficial ownership* oraz środki ograniczające umowne korzyści⁷⁰ (chodzi o szczególne i ogólne klauzule antyabuzywne na gruncie umów o UPO)⁷¹. Biorąc pod uwagę antyabuzywne podejście organów podatkowych do rozumienia i stosowania koncepcji *beneficial ownership*⁷², ochronna funkcja gwarancyjna indywidualnych interpretacji podatkowych wydaje się całkowicie wyłączona w tym zakresie. Tym samym w praktyce podatnicy nie tylko nie mają żadnego wpływu na sposób wykładni koncepcji *beneficial ownership* przez

⁶⁷ Zob. rozdziały 13 i 16a w dziale IV o.p.

⁶⁸ Minister Finansów, dążąc do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, dokonuje ich interpretacji, z urzędu lub na wniosek, wydając interpretacje ogólne, lub wydaje z urzędu ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów (zob. 14a § 1 o.p.). Dyrektor KIS z kolei, na wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, interpretację przepisów prawa podatkowego zwaną interpretacją indywidualną (zob. art. 14b § 1 o.p.). Szef KAS i Dyrektor KIS mogą z urzędu zmienić, uchylić lub stwierdzić wygaśnięcie indywidualnej interpretacji podatkowej (zob. art. 14e § 1 i 1a o.p.). Szef KAS ma również wyłącznie uprawnienia do wydawania opinii zabezpieczających, w których dokonuje wykładni klauzuli GAAR z art. 119a i n. o.p. (zob. rozdział 4 w dziale IIIA o.p.).

⁶⁹ Zob. art. 14b § 2a pkt 2 o.p.

⁷⁰ Zob. art. 14b § 2a pkt 2 lit. b i d o.p.

⁷¹ Ustawodawca zdefiniował środki ograniczające umowne korzyści bardzo szeroko i w mocno nieodkreślony sposób jako „postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej lub inne środki ograniczające lub odmawiające korzyści wynikających z tych umów”.

⁷² Zob. *supra* pkt 2.3 wprowadzenia i *infra* pkt 2.10.5.3 i podrozdział 3.4.

organy podatkowe, lecz także nie mają prawa do uzyskania ochrony w tym zakresie w postaci indywidualnej interpretacji podatkowej⁷³.

Zatem implikowana przez Konstytucję RP asymetria w rozstrzygnięciu wątpliwości interpretacyjnych prawa podatkowego na korzyść podatników wydaje się być uzasadnioną przeciwwagą dla ww. przewagi organów podatkowych nad podatnikami występującej w: (i) kształtowaniu się polityki podatkowej i ustawodawstwa, (ii) sprawowaniu władztwa podatkowego oraz (iii) kształtowaniu się sposobu wykładni i stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe. Przewaga organów podatkowych nad podatnikami w ww. obszarach występuje na korzyść organów podatkowych kosztem praw i wolności podatników ze względu na przynależność tych pierwszych do sfery prawa publicznego, a tych drugich do sfery prawa prywatnego. Przy czym obecnie nie chodzi tylko o sam podział na sferę publiczną i prywatną oraz ww. przewagę organów podatkowych nad podatnikami, lecz o skalę i intensywność, z jaką organy podatkowe korzystają z tej przewagi na niekorzyść podatników, zwłaszcza w obszarze rzekomego „uszczelniania” systemu podatkowego, do którego kwalifikują koncepcję *beneficial ownership*. W ciągu ostatnich kilku lat pod hasłem „uszczelnianie systemu podatkowego” dokonano w Polsce niespotykanych jak dotąd antyabuzyjnych zmian legislacyjnych, w tym przyznających organom podatkowym jeszcze więcej władztwa niż kiedykolwiek wcześniej, a podatnikom odbierając lub ograniczając wiele ich praw i wolności. Wiele w tych zmian budzi uzasadnione wątpliwości konstytucyjne, ponieważ zmiany te znacząco zaburzyły równowagę między prywatnymi interesami podatników i ich indywidualnymi prawami i wolnościami a interesem publicznym reprezentowanym przez organy podatkowe. Ten ostatni jest rażąco faworyzowany przez ustawodawcę⁷⁴.

Obecnie więc w wertykalnej relacji państwo – obywatel, manifestującej się w prawie podatkowym jako relacja między organami podatkowymi a podatnikami, występuje wyraźna przewaga organów podatkowych na niekorzyść podatników. Przewaga ta w obszarze zasadnym dla wykładni koncepcji *beneficial ownership*, a więc w szeroko pojętym przez Ministerstwo Finansów i ustawodawcę „uszczelnianiu systemu podatkowego”, w mojej opinii jest tak duża, że narusza szereg ogólnych zasad konstytucyjnych. Dotyczy to omówionej zasady określoności prawa podatkowego i zasady maksymalnej przewidywalności decyzji organów podatkowych i wyroków sądów administracyjnych

⁷³ Jeśli uznać, że koncepcja *beneficial ownership* na gruncie umów o UPO i unijnych dyrektyw powinna być rozumiana w dominującym stopniu jako zasada doprecyzowująca alokację dochodu do podatnika (zob. *infra* rozdziały 2–7), wtedy nie powinna zawierać się w katalogu z art. 14b § 2a pkt 2 o.p. Tym samym podatnicy powinni mieć prawo uzyskania interpretacji podatkowej dotyczącej koncepcji *beneficial ownership* na potrzeby stosowania umów o UPO i unijnych dyrektyw. Podejście ustawodawcy nie jest jednak w tym zakresie jednoznaczne i raczej przeważa na korzyść podejścia antyabuzyjnego w rozumieniu koncepcji *beneficial ownership*, reprezentowanego przez organy podatkowe.

⁷⁴ W odniesieniu do klauzuli GAAR zob. B. Kuźniacki, *Poland's Implementation of EU GAAR Compromises Constitutional and EU Principles*, „Intertax” 2021/3(49), s. 252.

w sprawach podatkowych. Wiele z rzekomo „uszczelniających” rozwiązań podatkowych jest bowiem mocno niedookreślonych i dlatego przewidywalność oraz ocena konsekwencji ich zastosowania są znikome⁷⁵. Dotyczy to także nowej, krajowej koncepcji *beneficial ownership* i innych rozwiązań w zakresie WHT w Polsce⁷⁶. Rozwiązania te wydają się również niezgodne z konstytucyjną zasadą proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji RP), gdyż nie pozostają w proporcji do nałożonych przez nie na podatnika ciężarów i ograniczeń (proporcjonalność *sensu stricto*), a także ich adekwatność i konieczność dla ochrony interesu publicznego⁷⁷ – przeciwdziałanie nadużyciom podatkowym – są wątpliwe⁷⁸.

Brak dostatecznej określoności i proporcjonalności rozwiązań prawnych w systemie WHT w Polsce sprawia, że rozwiązania te nie sposób efektywnie ocenić z perspektywy zasady równości (zakazu dyskryminacji) opodatkowania, zwanej także zasadą sprawiedliwości opodatkowania, wywodzonej z art. 2, 32 i 84 Konstytucji RP⁷⁹. Zgodnie z orzecznictwem TK zasada równości oznacza, że:

Wszystkie podmioty charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relevantną) powinny być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących. **Jeżeli prawodawca różnicuje podmioty prawa, które charakteryzują się wspólną cechą istotną, to wprowadza odstępstwo od zasady równości.** Takie odstępstwo nie musi jednak oznaczać naruszenia art. 32 Konstytucji. Jest ono dopuszczalne, jeżeli zostały spełnione następujące warunki: 1) kryterium różnicowania pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią danej regulacji; 2) waga interesu, któremu różnicowanie ma służyć, pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego zróżnicowania; 3) kryterium różnicowania pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych⁸⁰.

⁷⁵ B. Kuźniacki, *Poland's Implementation of EU GAAR...*, s. 252. Zob. także *supra* pkt 2.3 wprowadzenia.

⁷⁶ Zob. *supra* pkt 2.3.2 wprowadzenia i *infra* pkt 3.2.2.

⁷⁷ Por. wyroki TK: z 27.04.1999 r., P 7/98, OTK 1999/4, poz. 72; z 14.06.2004 r., SK 21/03, OTK-A 2004/6, poz. 56; z 8.07.2008 r., K 46/07, OTK-A 2008/6, poz. 104; z 11.10.2011 r., P 18/09, OTK-A 2011/8, poz. 81; z 15.05.2012 r., P 11/10, OTK-A 2012/5, poz. 50.

⁷⁸ Zob. M. Wilk, *Znaczenie przesłanki...*, s. 25. Zob. *infra* pkt 3.2.2.

⁷⁹ Zasada sprawiedliwości podatkowej składa się z dwóch „mniejszych zasad”, tj. zasady powszechności opodatkowania oraz zasady zdolności do płacenia podatków. Zob. wyroki TK: z 20.11.2002 r., K 41/02, OTK-A 2002/6, poz. 83; z 22.10.2002 r., SK 39/01, OTK-A 2002/5, poz. 66; z 8.01.2009 r., P 6/07, OTK-A 2009/1, poz. 2. W literaturze zob. A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 34–60; J. Gluchowski, *Sprawiedliwość podatkowa: założenia teoretyczne i możliwości aplikacyjne* [w:] *System podatkowy. Stan, kierunki reformy, wpływ na wzrost gospodarczy*, red. J. Mujżel, S. Owsiak, E. Mączyńska, Warszawa 1999, s. 39.

⁸⁰ Zob. wyrok TK z 22.05.2007 r., SK 36/06, OTK-A 2007/6, poz. 50; por. wyrok TK z 5.11.1997 r., K 22/97, OTK1997/3–4, poz. 41.

Trybunał Konstytucyjny dalej wskazał, że „[p]odstawowe znaczenie dla rozważania zasady równości ma zatem w pierwszym rzędzie ustalenie «cechy istotnej», która przesądza o uznaniu porównywalnych podmiotów za podobne lub odmienne”. W kontekście przepisów dotyczących unikania opodatkowania za „cechę istotną” porównywalnych podatników uznaje się zaangażowanie danej grupy podatników w unikania opodatkowania. Ta grupa podatników nie jest porównywalna do tej, w której podatnicy nie angażują się w unikanie opodatkowania, i dlatego ustawodawcę może traktować inaczej jedną i drugą grupę, postępując zgodnie z zasadą równości opodatkowania⁸¹. Jeśli rozwiązania w zakresie WHT w Polsce mają zastosowanie wyłącznie wobec podatników zaangażowanych w unikanie opodatkowania w formie abuzywnego *treaty shopping* oraz *directive shopping*, wtedy rozwiązania te są zgodne z zasadą równości opodatkowania. Niemniej jednak, jak wskazałem powyżej, daleko idąca niedookreśloność tych rozwiązań nie pozwala na stwierdzenie, czy są one ograniczone tylko do takich podatników. Z analizy tych rozwiązań wynika raczej coś przeciwnego. Zatem rozwiązań tych albo nie sposób precyzyjnie ocenić z perspektywy zasady równości, albo można je uznać za niezgodne z tą zasadą, ponieważ ich treść i struktura nie ograniczają ich stosowania tylko do podatników zaangażowanych w unikanie opodatkowania w formie abuzywnego *treaty shopping* oraz *directive shopping*.

Identyfikacja ww. przewagi organów podatkowych nad podatnikami na korzyść organów podatkowych i interesu publicznego (fiskalizm) kosztem podatników i ich prywatnych interesów oraz praw i wolności potwierdza, że zasada *in dubio pro tributario* ma w Polsce solidne oparcie w kanonie wykładni zgodnej z Konstytucją. Obserwacja ta ma szczególne znaczenie w zakresie przepisów dotyczących systemu WHT w Polsce, w tym koncepcji *beneficial ownership*, ze względu na występowanie poważnych wątpliwości co do zgodności tych przepisów z konstytucyjnymi zasadami określoności, przewidywalności, proporcjonalności oraz sprawiedliwości opodatkowania. Zasady te przechylają więc znacząco szalę rozstrzygnięcia wątpliwości interpretacyjnych na korzyść podatnika w procesie wykładni koncepcji *beneficial ownership* przy zastosowaniu kanonu wykładni zgodnej z Konstytucją.

Tak ujęty kanon wykładni zgodnej z Konstytucją RP może być jednak inaczej zastosowany przez profesjonalnego interpretatora, w szczególności sędziego, gdy ten będzie chciał rozstrzygnąć wątpliwości interpretacyjne na niekorzyść podatnika ze względu na okoliczności faktyczne, ewidentnie wskazujące na zaangażowanie podatnika w abuzywny *treaty shopping* lub *directive shopping*. W takim przypadku profesjonalny interpretator (sędzia) da więcej wagi uzasadnieniu nad interpretacją niż samej interpretacji, co zbliży podejmowanie przez niego decyzji interpretacyjnej do decyzji z obszaru polityki podatkowej. Nastąpi wtedy odwrócenie sekwencji rozumowania profesjonalnego

⁸¹ W odniesieniu do przepisów o CFC zob. B. Kuźniacki, *Controlled Foreign Companies and Tax Avoidance. International and Comparative Perspectives with Specific Reference to Polish Tax and Constitutional Law, EU Law and Tax Treaties*, Warszawa 2020, s. 222–224.

interpretatora: najpierw podejmowana jest decyzja, następnie zaś poszukiwana jest odpowiednio prowadząca do niej ścieżka interpretacyjna⁸². Decyzja ta wynika z argumentu uwzględniającego konsekwencje faktyczne, empirycznie identyfikowalne, które według profesjonalnego interpretatora nie powinny wystąpić, gdyż są niepożądane⁸³, tj. unikanie opodatkowania w postaci abuzywnego *treaty shopping* lub *directive shopping*. I przeciwnie, jeśli okoliczności faktyczne wskazują, że nie mamy do czynienia abuzywnym *treaty shopping* lub *directive shopping*, to profesjonalny interpretator (sędzia) nie będzie się wahał w rozstrzygnięciu wątpliwości interpretacyjnych na korzyść podatnika.

Uzasadnianie decyzji interpretacyjnych przez ich konsekwencje może oczywiście towarzyszyć wykładni koncepcji *beneficial ownership* niezależnie od tego, jakim kanonem wykładni kieruje się profesjonalny interpretator⁸⁴. Niemniej ukazanie tego podejścia ma istotne znaczenie w świetle kanonu wykładni zgodnej z Konstytucją RP, gdyż ujawnia ryzyko pragmatycznego przełamania jednej z jej istotnych zasad, jakim jest zasada *in dubio pro tributario*. Przełamanie to w świetle kanonu wykładni zgodnej z Konstytucją jest nieuprawnione. Po zastosowaniu wykładni językowej, kontekstualnej i celowościowej koncepcji *beneficial ownership* pozostające wątpliwości interpretacyjne należy bowiem rozstrzygnąć na korzyść podatnika niezależnie od skutków takiego rozstrzygnięcia. Jeśli doprowadzi ono lub może doprowadzić do abuzywnego *treaty shopping* lub *directive shopping*, profesjonalny interpretator (tutaj: sędzia) powinien zakomunikować niepożądany rezultat interpretacyjny. Takie działanie będzie pełnił funkcję sygnalizującą dla organów podatkowych i ustawodawcy, że interpretowana norma prawna nie jest adekwatna do przeciwdziałania niepożądanemu zjawisku. Dobrym przykładem takiego działania jest wyrok WSA w Szczecinie z 31.03.2020 r., I SA/Sz 944/19⁸⁵, w którym sąd z dezaprobatą podszedł do zastosowania przez organy podatkowe art. 199a o.p. w celu zapobieżenia unikania opodatkowania, jednocześnie komunikując nieudolność prawodawcy w tym obszarze w stanie prawnym obowiązującym w 2014 r.:

⁸² Zob. *Wykładnia konstytucji. Inspiracje, teorie, argumenty*, red. T. Stawicki, J. Winczorek, LEX 2014, część I „Inspiracje”, podrozdział 4.3 z referencją do B. Tripković, *A Constitutional Court in transition: Making sense of constitutional adjudication in postauthoritarian Serbia* [w:] A.R. Brewer-Carias, *Constitutional courts as positive legislators. A comparative law study*, Cambridge 2011, s. 754.

⁸³ Zob. K. Pleszka, *Uzasadnienie decyzji interpretacyjnych przez ich konsekwencje*, Kraków 1996, s. 76–77, 101–103; K. Pleszka, *Następstwa decyzji w sądowym stosowaniu prawa*, PiP 1988/12, s. 69–70.

⁸⁴ Uzasadnianie decyzji interpretacyjnych przez ich konsekwencje można odnotować wśród niektórych wyroków sądów administracyjnych. Zob. np. wyroki NSA: z 26.07.2012 r., II OSK 1360/12, LEX nr 1271778; z 29.11.2013 r., II OSK 1539/12, LEX nr 1616514; z 13.11.2012 r., I OSK 2626/12, LEX nr 1247155. Zob. także wyrok WSA w Gliwicach z 4.03.2013 r., IV SA/GL 749/12, LEX nr 1321056. W literaturze zob. K. Łuczak, *Konsekwencje faktyczne w sądowej wykładni prawa*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2014/1–2, s. 27–32.

⁸⁵ LEX nr 2977803.

Organy wskazywały *de facto* na naruszenie przepisów prawa, w tym art. 199a O.p., polegające na takim ukształtowaniu treści czynności prawnych, że z formalnego punktu widzenia nie sprzeciwiały się one przepisom prawa, ale w rzeczywistości zmierzały do osiągnięcia celów zakazanych przez prawo, tj. ominięcia opodatkowania, co samo w sobie nie stanowi o przesłankach do zastosowania art. 199a O.p. Jednakże Sąd zauważa, że stosowanie prawa nie jest „celem zakazanym” przez prawo, jak również tym celem nie jest. **To do zadań Prawodawcy należy takie ukształtowanie prawa, zwłaszcza prawa daninowego, by osiągnąć zakładany przez niego cel. Obciążanie Strony konsekwencjami niedołności prawodawcy w tym zakresie wykracza poza ramy dozwolonego luzu przyznanego przy działaniu organów państwa w celu realizacji działania budzącego zaufanie obywateli.** Żeby możliwe było postulowane przez organy zastosowanie art. art. 30a ust. 1 pkt 4, u.p.d.o.f. musiałyby zająć (w stanie faktycznym i prawnym) przesłanki zastosowania tych przepisów, co z uwagi na stan faktyczny sprawy, (zgodność z prawem krajowym, słowackim i cypryjskim) działań Strony – nie miało miejsca a organ w związku z art. 199a O.p. nie wykazał aby było inaczej [podkr. aut.].

Do analogicznych wniosków może dojść profesjonalny interpretator wobec koncepcji *beneficial ownership*, zarówno stosując zasadę *in dubio pro tributario*, jak i nawet bez odniesienia się do tej zasady, jak zrobił to WSA w Szczecinie w wyżej cytowanym wyroku wobec art. 199a o.p.⁸⁶ Profesjonalny interpretator może bowiem w wyniku zastosowania kanonów wykładni właściwych dla rozumienia koncepcji *beneficial ownership* w danych okolicznościach nie mieć wątpliwości, że ta koncepcja nie nadaje się do przeciwdziałania abuzywnemu *treaty shopping* i *directive shopping*⁸⁷. W jednym i drugim scenariuszu, aczkolwiek z nieco innych przyczyn, profesjonalny interpretator (tutaj: sędzia) zasygnalizuje organom podatkowym zastosowanie niewłaściwej podstawy prawnej, a ustawodawcy potrzebę zmiany przepisów prawa, jeśli w obrocie prawnym nie ma odpowiedniej antyabuzywnej normy prawnej.

W odniesieniu do koncepcji *beneficial ownership*, oprócz ww. przypadków unikania opodatkowania lub jego braku, uzasadnianie decyzji interpretacyjnych przez ich konsekwencje z pewnością będzie odgrywać istotną rolę w procesie wykładni

⁸⁶ Warto zauważyć, że art. 199a o.p., podobnie jak koncepcja *beneficial ownership*, nie zawiera przesłanek antyabuzywnych, znamienych dla klauzul antyabuzywnych. Zob. *infra* podrozdziały 5.2–5.3. Precyzując, art. 199a § 1 o.p. stanowi dyrektywę odczytywania treści czynności prawnej zgodnie z zamiarem stron i celu tej czynności. Przepis ten ma zastosowanie jedynie, gdy organ podatkowy w toku ustalania stanu faktycznego dostrzeże ewidentne rozbieżności między zamiarem stron i celem czynności a dosłownym brzmieniem oświadczeń woli złożonych przez strony tych czynności. Przepis ten nie jest więc normą prawną, która umożliwia kwestionowanie skutków podatkowych czynności prawnych, których treść i cel są zgodne i prowadzą do osiągnięcia korzyści podatkowych (to samo dotyczy art. 199a § 2 o.p.). Taką normą prawną jest tylko ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Tak np. wyroki NSA: z 15.01.2016 r., II FSK 3162/13, LEX nr 1968885; z 27.06.2017 r., I FSK 1832/15, LEX nr 2312910. Zob. także W. Nykiel, M. Wilk, *Nieprzydatność art. 199a § 2 ordynacji podatkowej w walce z unikaniem opodatkowania a następstwa czynności pozornych*, PP 2014/12, s. 20–23.

⁸⁷ Por. *infra* rozdziały 2–5.

kontekstualnej i celowościowej w ramach ogólnej reguły wykładni traktatów międzynarodowych⁸⁸ oraz w konkretnych przypadkach wykładni umów o UPO i unijnych dyrektyw⁸⁹. W każdym z tych przypadków wskazane podejście z dużą dozą prawdopodobieństwa może być zastosowane przez profesjonalnego interpretatora (najczęściej sędziego) dla uniknięcia negatywnych konsekwencji w postaci podwójnego opodatkowania. Będzie to działanie zgodne z zasadą *in dubio pro tributario* (jeśli pojawi się w takim kontekście), gdyż eliminacja podwójnego opodatkowania jest korzystna dla podatników.

1.3. Ogólna reguła wykładni międzynarodowych traktatów

1.3.1. Wykładnia w dobrej wierze oraz zintegrowana wykładnia językowa, kontekstualna i celowościowa

Biorąc pod uwagę, że koncepcja *beneficial ownership* wywodzi się z umów o UPO⁹⁰, ogólna reguła wykładni międzynarodowych traktatów, w tym umów o UPO⁹¹, skodyfikowana w art. 31 KWPT, ma bardzo ważne znaczenie dla wykładni tej koncepcji⁹². Dlatego warto ją przytoczyć *in extenso*:

⁸⁸ Zob. *infra* pkt 1.3.3.

⁸⁹ Zob. *infra* podrozdziały 1.4–1.6.

⁹⁰ Zob. więcej *infra* rozdział 2.

⁹¹ Zob. art. 2 ust. 1 lit. a KWPT: „W rozumieniu niniejszej konwencji: a) «traktat» oznacza międzynarodowe porozumienie między państwami, zawarte w formie pisemnej i regulowane przez prawo międzynarodowe, niezależnie od tego, czy jest ujęte w jednym dokumencie, czy w dwóch lub więcej dokumentach, i bez względu na jego szczególną nazwę”. Mimo że umowy o UPO mają cechy odróżniające je od innych traktatów międzynarodowych (są bilateralne; odsyłają do prawa krajowego; są negocjowane przez delegatów z ministerstw finansów raczej niż z ministerstw spraw zagranicznych), niewątpliwie zawierają się w ww. definicji „traktatu” z KWPT. Zob. J. Wouters, M. Vidal, *The International Law Perspective* [w:] *Tax Treaties and Domestic Law*, red. G. Maisto, IBFD 2006, s. 14–16.

⁹² Warto zauważyć, że KWPT stanowi kodyfikację norm prawa zwyczajowego, obowiązujących na gruncie międzynarodowego prawa publicznego. Zasady w niej zawarte obowiązują więc wszystkie państwa, niezależnie od tego, czy ją ratyfikowały, czy nie, oraz niezależnie kiedy ją ratyfikowały. Zob. wyrok ICJ z 13.12.1999 r. w sprawie Kasikili / Sedudu Island, ICJ Reports 1999, s. 1059 oraz wyrok ECHR z 21.02.1975 r. w sprawie Golder przeciwko the United Kingdom, 57 ILR, s. 213–214. To oznacza, że KWPT ma zastosowanie do wszystkich umów o UPO ratyfikowanych przez Polskę, a nie tylko do tych ratyfikowanych po ratyfikacji KWPT przez Polskę. Zob. np. wyrok NSA z 8.12.2006 r., II FSK 1427/05, LEX nr 296326, dotyczący polsko-chińskiej umowy o UPO z 1988 r. Zob. także art. 9 Konstytucji RP, z którego wynika obowiązek organów państwowych i sądów dokonywania wykładni polskiego prawa w sposób zgodny z prawem międzynarodowym, a więc i z przepisami KWPT. W literaturze zob. W. Morawski, *Zasady wykładni umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania a konwencja wiedeńska o prawie traktatów*, PP 2010/4, s. 60; W. Morawski, *Wykładnia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w orzecznictwie sądów polskich*, POP 2004/4, s. 313–314. Por. K. Vogel, R.G. Prokisch, *General Report: Interpretation of Double Taxation Conventions*, „Cahiers de droit fiscal international”, vol. 78a, IFA Congress in Florence 1993, s. 66.

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:
 - 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 [podkr. aut.].

Ogólna reguła wykładni międzynarodowych traktatów składa się więc z kilku zasad. Najważniejsze trzy to wykładnia traktatu międzynarodowego: (i) w dobrej wierze; (ii) w zgodzie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w traktacie sformułowaniom (wykładnia językowa); (iii) w ich (zwykłym znaczeniu słów) kontekście oraz w świetle przedmiotu i celu traktatu (wykładnia kontekstualna i celowościowa). Między tymi trzema zasadami celowo nie ma narzuconej formalno-prawnej hierarchii⁹³, ponieważ intencją Komisji Prawa Międzynarodowego (International Law Commission, ILC), czyli autorów KWPT, było stworzenie jednej ogólnej reguły wykładni międzynarodowych traktatów składającej się ze ściśle zintegrowanej zasady wykładni w dobrej wierze, zasady wykładni językowej oraz kontekstualnej i celowościowej⁹⁴. Takie zintegrowane (holistyczne) podejście do wykładni odzwierciedlało (i nadal odzwierciedla) metodologię wykładni traktatów międzynarodowych przez ICJ⁹⁵.

⁹³ Natomiast taka hierarchia występuje w Konstytucji RP w odniesieniu do hierarchii źródeł prawa obowiązującego w Polsce: 1) Konstytucja; 2) prawo unijne; 3) umowy międzynarodowe ratyfikowane za zgodą wyrażoną w formie ustawy; 4) ustawy; 5) rozporządzenia; 6) akty prawa miejscowego (zob. art. 8 i 9 oraz rozdział III Konstytucji RP).

⁹⁴ Zob. ILC, *Draft Articles on the Law of Treaties with Commentaries 1966*, „Yearbook of the International Law Commission” 1966, vol. II, s. 219–221; ILC, *Draft Conclusions on Subsequent Agreements and Subsequent Practice in Relation to the Interpretation of Treaties 2013*, ILC Report 2013 UN Doc A/68/10, s. 19.

⁹⁵ Zob. S. Torres Bernardez, *Interpretation of Treaties by the International Court of Justice Following the Adoption of the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties* [w:] *Liber Amicorum Professor I. Seidl-Hohenveldern*, red. G. Hafner i in., Kluwer Law International 1998, s. 744 oraz 747–748.

Mimo braku formalnej hierarchii między tymi zasadami w praktyce międzynarodowej, również odzwierciedlonej w jurysprudenencji ICJ, dominującą rolę przypisuje się wykładni językowej w tym znaczeniu, że wykładnia kontekstualna i celowościowa nie mogą zmieniać jasnego rozumienia tekstu wynikającego z wykładni językowej⁹⁶. W procesie wykładni traktatów międzynarodowych chodzi bowiem o jak najpełniejsze zrealizowanie wspólnej intencji państw-stron danego traktatu międzynarodowego. Zgodnie z jurysprudencją ICJ intencje stron międzynarodowego traktatu są odzwierciedlone w tekście traktatu i powinny być ustalone zgodnie ze wszystkimi zasadnymi dla interpretacji czynnikami (*de iure* wskazane w art. 31–32 KWPT)⁹⁷. Najbardziej fundamentalną metodą wykładni, prowadzącą do ustalenia i realizacji intencji stron jest wykładnia językowa, koncentrująca się przede wszystkim na tekście traktatu, niemniej zawsze uwzględniając jego kontekst i cel⁹⁸. Taką zintegrowaną regułę wykładni dla ustalenia intencji stron umów o UPO stosują też sądy w sprawach podatkowych⁹⁹. Reasumując, za intencję stron w traktatach międzynarodowych przyjmuje się rezultat prawidłowo zastosowanej ogólnej reguły wykładni z art. 31 (i uzupełniająco art. 32) KWPT¹⁰⁰.

1.3.2. Wykładnia w dobrej wierze

Najsilniejsze umocowanie prawne wykładni w dobrej wierze znajduje się w art. 26 KWPT, wyrażającym wprost zasadę międzynarodowego prawa *pacta sunt servanda*: „Każdy będący w mocy traktat wiąże jego strony i powinien być przez nie wykonywany w dobrej wierze”. Wykładnia w dobrej wierze stanowi rdzeń wykładni traktatów międzynarodowych w tym sensie, że towarzyszy całemu procesowi wykładni. Oznacza obowiązek szczerzej, sprawiedliwej i racjonalnej wykładni, prowadzącej do realizacji wspólnej intencji państw-stron międzynarodowego traktatu¹⁰¹. Zasada ta ma silne

⁹⁶ Zob. R. Gardiner, *Treaty Interpretation*, „Oxford University Press” 2008, s. 190; R. Weeramantry, *Treaty Interpretation in Investment Arbitration*, „Oxford University Press” 2012, § 3.70–3.71.

⁹⁷ Zob. wyrok ICJ z 13.07.2009 r. w sprawie Dispute regarding Navigational and Related Rights (Costa Rica przeciwko Nicaragua), Judgment, I.C.J. Reports 2009, § 213 i 237, s. 46.

⁹⁸ Zob. G. Guillaume, *Methods and Practice of Treaty Interpretation by the International Court of Justice* [w:] *The WTO at Ten: The Contribution of the Dispute Settlement System*, red. G. Sacerdoti, A. Yanovich, J. Bohanes, „Cambridge University Press” 2006, s. 472–473. W odniesieniu do umów o UPO zob. H. Pijl, *The Theory of the Interpretation of Tax Treaties, with Reference to Dutch Practice*, BIT 1997/12, s. 539.

⁹⁹ Zob. w szczególności słynny wyrok Federal Court of Australia z 20.08.1997 r. w sprawie *Lamesa Holding BV przeciwko Commissioner of Taxation*, 1997 (ATR) 589, 97 ATC 4752. Ten sąd użył sformułowania „holistyczne podejście do interpretacji umowy o UPO”. Dla przedstawienia i analizy tego wyroku zob. R. Vann, *Interpretation of Tax Treaties in New Holland* [w:] *A Tax Globalist: Essays in Honour of Maarten J. Ellis*, red. H. van Arendonk i in., IBFD 2005, s. 144 i n.

¹⁰⁰ Zob. E. Bjorge, *The Evolutionary Interpretation of Treaties*, „Oxford University Press” 2014, s. 63; Draft Report of the International Law Commission on the Work of Its Sixty-Fifth Session, A/CN.4/L.819/Add.1, s. 17–18.

¹⁰¹ W odniesieniu do umów o UPO zob. F. Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, IBFD – Doctoral Series 2005/7, s. 131–132.

znaczenie na gruncie do umów o UPO ze względu na to, że umowy te są zawierane tylko między dwoma państwami (łatwiej jest odtworzyć wspólną intencję dwóch niż więcej stron) najczęściej na podstawie jednego modelu umów o UPO – MK OECD (z odpowiednimi modyfikacjami)¹⁰².

Z zasady wykładni w dobrej wierze wywodzi się zasada efektywności prawa międzynarodowego – *ut res magis valeat quam pereat*, która wymaga takiej wykładni traktatów międzynarodowych, by zapewnić skuteczność ich przepisów w jak najpełniejszy sposób¹⁰³. Należy zauważyć, że zasada ta jest wyrażona w art. 9 Konstytucji RP, zgodnie z którym Rzeczpospolita Polska przestrzega wiążącego ją prawa międzynarodowego. Orzecznictwo TK oraz doktryna wskazują, że art. 9 Konstytucji RP towarzyszy nakaz respektowania i przychylności wobec obowiązujących w Polsce unormowań prawa międzynarodowego, w tym przepisów KWPT oraz umów o UPO. Wynika z tego również obowiązek organów państwowych i sądów dokonywania wykładni polskiego prawa w sposób zgodny z prawem międzynarodowym¹⁰⁴. Z analogii do orzecznictwa TK dotyczącego stosowania przepisów prawa krajowego w zgodzie z prawem unijnym¹⁰⁵ można stwierdzić, że wykładnia prowadząca do zastosowania przepisów prawa krajowego w sprzeczności z przepisami KWPT i umów o UPO stanowi pośrednie naruszenie Konstytucji. Wynika to także z konstytucyjnej hierarchii aktów prawnej, zgodnie z którą zarówno KWPT, jak i umowy o UPO są wyżej w hierarchii źródeł prawa niż krajowe ustawy podatkowego¹⁰⁶.

¹⁰² Por. R. Vann, *Interpretation of Tax Treaties...*, s. 147. W Polsce znakomita większość umów o UPO wzoruje się właśnie na MK OECD z pewnymi zmianami zaczerpniętymi z MK ONZ, z których najważniejsza dla przedmiotowej tematyki to objęcie prawem do poboru WHT przez państwo źródła wypłat należności licencyjnych (w MK OECD państwo źródła takiego prawa nie posiada). Dla przeglądu oraz analizy polskiej praktyki traktatowej w odniesieniu do odpowiedników art. 10, 11 i 12 MK OECD w polskich umowach o UPO zob. H. Litwińczuk, *Międzynarodowe...*, rozdział 12. Zob. więcej na temat wpływu MK OECD oraz MK ONZ na polską praktykę umów o UPO w: Z. Kukulski, *Konwencja modelowa OECD i konwencja modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, LEX 2015.

¹⁰³ „Of particular importance is the principle of effectiveness: *ut res magis valeat quam pereat*. The relevance of effectiveness is in relation to the object and purpose of a treaty; at the same time this does not entitle a Tribunal to revise a treaty” [pol. „Szczególne znaczenie ma zasada efektywności: *ut res magis valeat quam pereat*. Zasadność efektywności przejawia się w przedmiocie i celu traktatu; jednocześnie zastosowanie tej zasady nie uprawnia Trybunału do korygowania traktatu”]. Zob. *Award in the Arbitration regarding the Iron Rhine ('Ijzeren Rijn') (Railway between the Kingdom of Belgium and the Kingdom of the Netherlands)*, 25.05.2005 r., vol. 27, RIAA, § 49, s. 64.

¹⁰⁴ Zob. wyrok TK z 16.11.2011 r., SK 45/09, OTK-A 2011/9, poz. 97, pkt 2.6. W doktrynie zob. A. Wróbel, *Stosowanie prawa międzynarodowego i prawa Unii Europejskiej przez sądy RP* [w:] *Otwarcie Konstytucji RP na prawo międzynarodowe i procesy integracyjne*, red. K. Wójtowicz, Warszawa 2006, s. 219–220; A. Wyrozumska, *Prawo międzynarodowe oraz prawo Unii Europejskiej a konstytucyjny system źródeł prawa* [w:] *Otwarcie Konstytucji...*, s. 33–34.

¹⁰⁵ Zob. wyrok TK z 28.01.2003 r., K 2/02 (Dz.U. Nr 24, poz. 202).

¹⁰⁶ Zob. art. 91 ust. 2 w zw. z art. 89 ust. 1 pkt 5 Konstytucji RP. Relację umowy o UPO do krajowej ustawy podatkowej można przedstawić nie tylko jako *lex superior derogat legi inferiori*, lecz także jako *lex specialis derogat legi generali*. Por. wyrok SN z 19.02.2003 r., I KZP 47/02, LEX nr 74808, oraz wyrok NSA z 25.10.2006 r., I FSK 146/06, LEX nr 263139. W doktrynie zob. L. Morawski, *Zasady wykładni...*, s. 142; B. Brzeziński, *Podstawy wykładni...*, s. 103.

Zasada efektywności nakazuje stosować wykładnię traktatów międzynarodowych: 1) zapewniającą im skuteczność oraz 2) w jak najpełniejszym zakresie urzeczywistniającą jego cele i 3) zarazem zakazuje stosowania wykładni czyniącej postanowienia traktatu bezskutecznymi lub niemożliwymi do zastosowania w praktyce. Zasada efektywności sprowadza się więc do tego, by uznać, że każde postanowienie traktatu międzynarodowego ma jakieś znaczenie (zakaz wykładni *per non est*)¹⁰⁷ oraz odzwierciedla jakiś cel¹⁰⁸. Stanowi ona jedno z najbardziej istotnych narzędzi interpretacyjnych zapewniających prawidłową realizację wspólnej intencji stron traktatów międzynarodowych, w tym umów o UPO.

Zasada wykładni w dobrej wierze ma bardzo istotne znaczenie dla rozumienia przepisów traktatów międzynarodowych, w tym postanowień umów o UPO zasadnych dla koncepcji *beneficial ownership*. Dwie fundamentalne wytyczne rozumienia tej koncepcji wynikające z zasady wykładni w dobrej wierze to:

- 1) spośród różnych rezultatów wykładni koncepcji *beneficial ownership* należy wybrać takie jego rozumienie, które najpełniej odzwierciedla wspólną intencję stron. Zatem należy odrzucić takie rozumienie koncepcji *beneficial ownership*, które jest zgodne tylko z intencją Polski, np. zwiększenie wpływów budżetowych poprzez pobór WHT, będąc jednocześnie sprzeczne z intencją drugiego państwa-strony umowy o UPO z Polską, np. eliminacją podwójnego opodatkowania poprzez alokację prawa do opodatkowania wyłącznie do tego państwa (tj. w Polsce brak prawa do poboru WHT);
- 2) koncepcję *beneficial ownership* należy rozumieć tak, by zapewnić skuteczność przepisów umowy o UPO w najpełniejszy sposób, każde z jej pojęć uznając za istotne oraz w jak najpełniejszym zakresie urzeczywistniając cele umowy o UPO.

1.3.3. Wykładnia językowa

Drugą zasadą, składającą się na ogólną regułę wykładni traktatów międzynarodowych, jest zasada wykładni językowej, która stanowi, że traktat międzynarodowy należy interpretować „zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w nim wyrazom”. Takie wyizolowane przedstawienie zasady wykładni językowej – koncentrujące się na „zwykłym znaczeniu słów” – byłoby jednak wadliwe. W art. 31 KWPT zasada wykładni językowej jest bowiem przedstawiona w sposób ściśle związany z wykładnią w dobrej wierze oraz z wykładnią kontekstualną i celowościową.

Niemniej jednak specyfika relacji między tymi zasadami wykładni sprowadza się do dominacji wykładni językowej w tym znaczeniu, że: (i) wspólną intencję stron traktatu

¹⁰⁷ Dlatego też wykładnia czyniąca tekst traktatu międzynarodowego niewykonalnym, zbytecznym, absurdalnym lub nierozsądnym jest sprzeczna z ogólną regułą wykładni. Por. art. 32 lit. b KWPT.

¹⁰⁸ Zob. M. Fitzmaurice, *The Practical working of the Law of the Treaties* [w:] *International Law*, red. M. Evans, „Oxford University Press” 2003, s. 189–190.

międzynarodowego wywodzi się przede wszystkim z tekstu traktatu¹⁰⁹; (ii) kontekst traktatu również wywodzi się przede wszystkim z tekstu traktatu¹¹⁰; (iii) wreszcie cel traktatu także wywodzi się przede wszystkim z tekstu traktatu¹¹¹. W drugą stronę ta relacja natomiast nie ma zastosowania, tzn. tekstu traktatu nie wywodzi się z intencji stron, kontekstu i celu traktatu. To również oznacza, że w procesie identyfikacji intencji stron oraz ustalania kontekstu i celu traktatu międzynarodowego nie może dojść do zmiany jego tekstu, np. przez dodanie do niego wymogu jego zastosowania, który nie znajduje się w jego tekście. Tę zasadę już prawie 100 lat temu jasno wyartykułował Permanent Court of International Justice (PCIJ) w opinii doradczej z 15.09.1923 r. w sprawie *Acquisition of Polish Nationality*:

Nałożenie dodatkowego warunku nabycia obywatelstwa polskiego, warunku nieprzewidzianego w traktacie z 28 czerwca 1919 r., **byłoby równoznaczne; nie z interpretacją tego traktatu, ale z jego rekonstrukcją**¹¹² [podkr. aut.].

Zakaz dodawania wymogów zastosowania traktatów międzynarodowych, które nie istnieją w ich tekście, potwierdza – jako wykładnię *contra legem*, sprzeczną z ogólną regułą wykładni z KWPT – utrwalona jurisprudence międzynarodowych trybunałów¹¹³, ILC¹¹⁴ oraz doktryna¹¹⁵. Analogiczne podejście do wykładni językowej wynika z kanonu wykładni prawa podatkowego zgodnej z Konstytucją RP¹¹⁶.

¹⁰⁹ Zob. *supra* pkt 1.3.1.

¹¹⁰ Zob. art. 31 ust. 2 KWPT: „Dla celów interpretacji traktatu kontekst obejmuje, **oprócz tekstu**, łączenie z jego wstępem i załącznikami”. Użycie wyrażenia „**oprócz tekstu**” oznacza, że tekst samego traktatu jest podstawowym źródłem kontekstu traktatu międzynarodowego. Zob. F. van Brunschot, *The Judiciary and the OECD Model Tax Convention and its Commentaries*, BIFD 2005/1, s. 8. W odniesieniu do umów o UPO „wstęp” i „załączniki” to preambuła i protokoły do umowy o UPO, które uważa się za immanentną część tekstu samej umowy o UPO. Zob. L. De Broe, *International Tax Planning...*, s. 244. Pozostałe źródła kontekstu zgodnie z art. 31 ust. 2 lit. a i b KWPT to: a) każde porozumienie dotyczące traktatu, osiągnięte między wszystkimi stronami w związku z zawarciem traktatu oraz b) każdy dokument sporządzony przez jedną lub więcej stron w związku z zawarciem traktatu, przyjęty przez inne strony jako dokument odnoszący się do traktatu.

¹¹¹ W odniesieniu do umów o UPO zob. K. Vogel, R.G. Prokisch, *General Report...*, s. 72; D. Bloom, *Australian Report: Interpretation of Double Taxation Conventions*, „Cahiers de droit fiscal international”, vol. 78a, IFA Congress in Florence 1993, s. 186; D.A. Ward, *Ward's Tax Treaties 1996–1997*, Toronto 1996, s. 25.

¹¹² W oryg.: „**To impose an additional condition** for the acquisition of Polish nationality, a condition not provided for in the Treaty of June 28th, 1919, **would be equivalent; not to interpreting the Treaty, but to reconstructing it**”. Zob. *Acquisition of Polish Nationality*, Advisory Opinion, 1923 P.C.I.J. (ser. B) No. 7 (Sept. 15), s. 21.

¹¹³ Zob. opinia doradcza ICJ 18.07.1950 r. w sprawie *Interpretation of Peace Treaties (Second Phase) (Advisory Opinion)* [1950] ICJ Rep 221, 229; wyrok ICJ z 27.08.1952 r. w sprawie *Rights of Nationals of the United States of America in Morocco (France przeciwko United States of America)* [1952] ICJ Rep 1952 176, 196.

¹¹⁴ ILC, *Draft Articles on the Law of Treaties...*, § 6 i 11, s. 219 i 221.

¹¹⁵ J. Sinclair, *The Vienna Convention on the Law of Treaties*, „Manchester University Press” 1984, s. 118. W odniesieniu do umów o UPO zob. F. Engelen, *Interpretation of Tax Treaties...*, s. 172–185.

¹¹⁶ Zob. *supra* podrozdział 1.2.

Powyższe obserwacje dotyczące zasady wykładni językowej należy uzupełnić o znaczenie ustalania wspólnej intencji stron w drodze wykładni językowej, która zawsze musi być uzupełniona wykładnią kontekstualną i celowościową. Otóż wykładnia językowa traktatów międzynarodowych nie oznacza wykładni językowej ścisłej, zwanej również wykładnią literalną, która ogranicza się do ustalenia zwykłego znaczenia słów. Wręcz przeciwnie, taki rodzaj wykładni językowej nie jest zgodny z ogólną regułą wykładni z KWPT, która *de iure* implikuje, że zwykłe znaczenie słów jest funkcjonalnym nośnikiem wspólnej intencji stron oraz kontekstu i celu traktatu międzynarodowego¹¹⁷. Ustalenie i realizacja wspólnej intencji stron może być, i w praktyce często bywa, bardzo trudne wyłącznie na podstawie zwykłego znaczenia słów¹¹⁸. Dlatego też wykładnia językowa traktatów międzynarodowych jest tak mocno związana z wykładnią kontekstualną i celowościową, których wspólne i spójne zastosowanie ma prowadzić do właściwego ustalenia i realizacji wspólnej intencji stron. Innymi słowy, mimo dominującej roli wykładni językowej w znaczeniu przedstawionym w powyższym akapicie, omawiana zasada wykładni nie powinna być rozumiana wąsko, jako poleganie jedynie lub głównie na zwykłym znaczeniu słów. Przeciwnie, wykładnia językowa zawsze powinna uwzględniać kontekst i cel traktatu międzynarodowego¹¹⁹.

Stosowanie wykładni językowej zgodnie z ogólną regułą wykładni traktatów międzynarodowych jest więc nieco odmienne o podejścia krajowego, które przywiązuje większą wagę do wykładni językowej ścisłej. Na gruncie sprawy dotyczącej koncepcji *beneficial ownership* dobrze obrazuje to NSA w wyroku z 11.03.2015 r., II FSK 215/13¹²⁰. W piśmiennictwie wskazuje się, że:

¹¹⁷ Por. w szerszym ujęciu, tj. w odniesieniu do wykładni prawa w ogólności: „zrozumienie tekstu prawnego nie jest możliwe bez uwzględnienia przesłanek interpretacyjnych wynikających z kontekstu, w jakim tekst ten został opracowany lub w którym jest interpretowany. (...) Terminy językowe pełnią funkcję, która polega na wyłapywaniu istotnych cech z rzeczywistości. Używamy terminów językowych, aby zasygnalizować, że te cechy występują. Żadne podejście do interpretacji, które aspiruje do bycia skutecznym narzędziem dekodowania zwykłego znaczenia, nie może pomijać tych funkcjonalnych i celowych aspektów języka” [w oryg.: „understanding a legal text is not possible without taking into consideration interpretative premises derived from the context in which that text was developed or in which it is interpreted. (...) Linguistic terms have a function, which is to pick up relevant features from reality. We use linguistic terms for the purpose of signalling that those features occur. No approach to interpretation that aspires to be an effective tool of decoding ordinary meaning can neglect those functional and purposive aspects of language”]. Zob. M. Matczak, *Why Judicial Formalism is Incompatible with the Rule of Law*, „Canadian Journal of Law & Jurisprudence” 2018/1(31), s. 74, odwołując się do A. Barak, *Purposive Interpretation in Law*, „Princeton University Press” 2005, s. 26 oraz S. Fish, *There Is No Textualist Position*, „San Diego Law Rev” 2005/1(42), s. 629.

¹¹⁸ Zob. D. Akande, *International Organizations* [w:] *International Law*, red. M.D. Evans, „Oxford University Press” 2014, s. 258–260.

¹¹⁹ Zob. wyrok Permanent Court of Arbitration (PCA) z 12.03.2004 r. w sprawie *The Rhine Chlorides Arbitration concerning the Auditing of Accounts (The Netherlands/France)*, 25 RIAA, § 63, s. 291–293; wyrok ICJ z 3.02.1994 r. w sprawie *Territorial Dispute (Libyan Aruh Jamuhiriyu/Chad)*, Judgment, I.C.J. Reports 1994, § 41, s. 21–22. Zob. w literaturze A. Orakhelashvili, *The Interpretation of Acts and Rules in Public International Law*, „Oxford University Press” 2008, s. 341–342.

¹²⁰ LEX nr 1666139.

Z samej natury umów o unikaniu podwójnego opodatkowania – w szczególności dlatego, że ich tekst sporządzany jest w różnych językach i zawierane są między państwami mającymi różne systemy podatkowe (różne orzecznictwo i kultura prawna) oraz nierzadko przynależącymi do różnych rodzin prawnych – ich sformułowania muszą często być bardziej niedookreślone niż w krajowym prawie podatkowym państw-stron tych umów. Z tych względów podczas interpretacji umów o unikaniu podwójnego opodatkowania **przywiązuje się większe znaczenie do wykładni kontekstualnej i celowościowej niż przy interpretacji krajowego prawa podatkowego**. Kontekst i cel umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania powinny być brane pod uwagę do potwierdzenia rezultatów interpretacji językowej oraz znalezienia odpowiedniego znaczenia sformułowania, które jest niejasne i wieloznaczne w świetle wykładni językowej. **Nie mogą natomiast zmieniać znaczenia sformułowania wynikającego z tekstu umowy**¹²¹.

Znacznie większy wpływ wykładni kontekstualnej i celowościowej na gruncie umów o UPO w porównaniu do wykładni krajowego prawa podatkowego podkreśla również polska i zagraniczna doktryna¹²². Z tego powodu dla rozróżnienia wykładni językowej w prawie krajowym od tej w prawie międzynarodowym niektórzy przedstawiciele doktryny posługują się nazwą „wykładnia tekstualna” wobec tej ostatniej¹²³.

W odniesieniu do rozumienia koncepcji *beneficial ownership* należy zatem pamiętać o dominującej roli wykładni językowej w tym znaczeniu, że spełnienie statusu rzeczywistego beneficjenta nie może być uzależnione od wymogów, które nie są zawarte w tekście danej umowy o UPO. Wykładnia kontekstualna i celowościowa w tym zakresie mogą prowadzić do ustalenia takiego rozumienia koncepcji *beneficial ownership*, która jest zgodna ze wspólną intencją państw-stron umowy o UPO. Takie ustalenie nie może jednak prowadzić do zmiany treści koncepcji *beneficial ownership* zawartej w umowie o UPO lub do dopisania tej koncepcji do umowy o UPO, gdy ta koncepcja nie jest w umowie o UPO zawarta wprost. Chyba że owe dopisanie nie doprowadziłoby do odmiennego zastosowania umowy o UPO niż w to, które zaistniałoby bez dopisania. Podnosi się bowiem w literaturze, że koncepcja *beneficial ownership* „niczego nie zmienia” w umowach o UPO, jeśli przyjąć, że stanowi ona podstawowy element podatku dochodowego w postaci alokacji dochodu do właściwego podmiotu (podatnika)¹²⁴.

¹²¹ Zob. B. Kuźniacki, *Polskie CFC rules...* (2), s. 43.

¹²² Zob. W. Morawski, A. Zalasinski, *Tax Treaty Interpretation in the Case Law of the Polish Courts*, „European Taxation” 2006/10, s. 535; M. Wilk, *Klauzula rzeczywistego...*, pkt 2.3.3.1; K. Vogel, R.G. Prokisch, *General Report...*, s. 68; J. Wilson, J. Welch, *The GAAR and Canada's Tax Treaties: Which is Trump?* [w:] *Special Seminar on Canadian Tax Treaties: Policy and Practice*, red. B.J. Arnold, J. Sasseville, Kingston: International Fiscal Association, Canadian Branch 2001, s. 6:13–14.

¹²³ L. De Broe, *International Tax Planning...*, s. 246–247.

¹²⁴ Zob. B.J. Arnold, *International – Tax Treaty News*, BIT 2010/6, s. 308. Zob. więcej *infra* rozdziały 2–5.

1.3.4. Wykładnia kontekstualna i celowościowa

Ogólna reguła wykładni wskazuje, że tekst traktatu międzynarodowego należy rozumieć nie tylko „zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w nim wyrazom”, ale i w ich kontekście, oraz w świetle jego przedmiotu i celu” (art. 31 ust. 1 KWPT). Już z analizy z pkt 1.3.1–1.3.3 powyżej wynika istotny wpływ kontekstu oraz przedmiotu i celu traktatu międzynarodowego na ustalenie intencji stron danego traktatu. Należy więc najpierw ustalić czym jest „przedmiot” i „cel” traktatu międzynarodowego, a następnie wskazać, jak należy stosować wykładnię kontekstualną i celowościową zgodnie z ogólną regułą wykładni.

W prawie międzynarodowym za „przedmiot traktatu” uznaje się prawnie wiążący efekt zastosowania przepisów traktatu, a za „cel traktatu” przyjmuje się zamiar stron traktatu, który ma być osiągnięty zgodnie z ich wspólną intencją¹²⁵. Zarówno przedmiot, jak i cel traktatu międzynarodowego wywodzą się i są ściśle związane ze wspólną intencją jego stron, która jest wyartykułowana w tekście traktatu lub którą można wywieść z tego tekstu¹²⁶. Dlatego też pojęcia przedmiotu i celu są często używane zamiennie. W odniesieniu do umów o UPO¹²⁷, zwłaszcza z perspektywy Polski¹²⁸, najczęściej używa się odniesienia do celu, obejmując tym pojęciem jednocześnie przedmiot umowy o UPO. W dalszej analizie będę używał wyłącznie wyrażenia „cel”, utożsamiając go z „celem i przedmiotem traktatu międzynarodowego”, w tym umów o UPO¹²⁹.

Mimo że ważnym miejscem odzwierciedlenia celu traktatu międzynarodowego jest jego preambuła¹³⁰, w doktrynie i jurysprudence prawa międzynarodowego przyjmuje się, że najważniejszym miejscem, w którym cel traktatu powinien być odnaleziony, jest

¹²⁵ Zob. E. Bjorge, *The Evolutionary Interpretation...*, s. 113; por. wyrok PCIJ z 6.04.1935 r. w sprawie *Minority Schools in Albania*, 935 P.C.I.J. (ser. A/B) No. 64 (Apr. 6), § 49, s. 17.

¹²⁶ Zob. sędzia M. Fitzmaurice w wyroku ECHR z 27.10.1975 r. w sprawie *National Union of Belgian Police przeciwko Belgium*, (1979–80) 1 EHRR 578 (4464/70) [1975].

¹²⁷ Zob. L. De Broe, *International Tax Planning...*, s. 247; D.A. Ward, *Ward's Tax Treaties...*, s. 25; K. Vogel, R. Prokisch, *General Report...*, s. 72.

¹²⁸ Wynika to głównie z tego, że w Polsce powszechnie jest odnoszenie się do celu ustawy podatkowej i jej przepisów, ale relatywnie obce jest odnoszenie się do przedmiotu ustawy i jej przepisów. Por. A. Oleśńska [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Oleśńska, Gdańsk 2017, s. 636. Zatem przedstawiciele doktryny słusznie krytykowali „kalkę” językową z dyrektywy ATA do polskiego porządku prawnego poprzez dodanie do klauzuli GAAR wyrażenia „przedmiotu lub celu”. Zob. W. Nykiel, *Nowe przepisy dotyczące klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania – wybrane aspekty legislacyjne* [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego – teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. 1, red. J. Głuchowski, LEX 2019, pkt 2 i 3; B. Kuźniacki, *Dekodowanie hipotezy GAAR... (1)*, s. 35.

¹²⁹ Stąd też analizuję wykładnię celowościową, a nie wykładnię przedmiotowo-celowościową.

¹³⁰ Zob. wyrok ICJ z 20.06.1959 r. w sprawie *Sovereignty over Certain Frontier Land*, [1959] ICJ Rep 209, 221 oraz wyrok ECHR z 21.02.1975 r. w sprawie *Golder przeciwko United Kingdom*, (1975) 57 ILR 226, § 34.

tekst traktatu¹³¹. Analogiczne podejście jest właściwe do ustalania kontekstu traktatu międzynarodowego, co wynika wprost z art. 31 ust. 1–2 KWPT¹³². To oznacza, że wykładnia kontekstualna i celowościowa ani nie „rozciągają”, ani nie „liberalizują” wykładni językowej, lecz służą nadaniu jej rezultatów znaczenia najbardziej sprzyjającego realizacji wspólnej intencji stron danego traktatu międzynarodowego (ww. *effect utile*)¹³³. W konsekwencji wykładnia kontekstualna i celowościowa nie mogą prowadzić ani do zmiany postanowień traktatu, ani do wypełniania jego luk¹³⁴, lecz do takiego rozumienia tekstu traktatu, by cel traktatu został zrealizowany w jego kontekście¹³⁵. Takie podejście do ustalania kontekstu i celu jest adekwatne także w odniesieniu do umów o UPO¹³⁶.

W odniesieniu do umów o UPO, doktryna słusznie zauważa, że mimo użycia w art. 31 ust. 1 KWPT wyrażenia „cel” w liczbie pojedynczej, nie chodzi tylko o jeden cel, ale o każdy cel relewantny dla umowy o UPO¹³⁷. Według Komentarza do MK OECD z 2017 r. (i wcześniejszych wersji), nadrzędny (ogólny) cel umów o UPO to promocja transgranicznej wymiany towarów, usług oraz przemieszczania się kapitałów i osób,

¹³¹ Zob. M.E. Villiger, *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, Martinus Nijhoff 2009, s. 428; I. Buffard, K. Zemanek, „*The Object and Purpose*” of a Treaty: An Enigma?, „*The Austrian Review of International and European Law*” 1998/3, s. 312–313.

¹³² Por. *supra* pkt 1.3.1–1.3.3. Poza samym tekstem traktatu, jego preambułą oraz załącznikami, jako najważniejszymi źródłami odszukiwania jego kontekstu, KWPT wskazuje w art. 31 ust. 2, że: „Dla celów interpretacji traktatu kontekst obejmuje” także „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”. W art. 31 ust. 3 KWPT wskazuje dalej, że: „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”. Kwestię uznania MK OECD i jej komentarzy oraz raportów OECD za „kontekst” na gruncie art. 31 KWPT, lub inny rodzaj źródła wykładni umów o UPO, przedstawię poniżej, w podrozdziale 1.5.

¹³³ Zob. wyrok ICJ z 18.07.1966 r. w sprawie South West Africa, Second Phase (Judgment), [1966] ICJ Rep 6, § 91.

¹³⁴ Zob. ILC, *Draft Articles on the Law of Treaties...*, § 6 i 11, s. 219 i 221.

¹³⁵ Zob. J. Crawford, *Sovereignty as a Legal Value* [w:] *The Cambridge Companion to International Law*, red. J. Crawford, M. Koskeniemi i S. Ranganathan, „Cambridge University Press” 2011, s. 123.

¹³⁶ Zob. F. Engelen, *Interpretation of Tax Treaties...*, s. 172 i n. W praktyce jednak sądy krajowe podchodzą rozmaicie do wykładni kontekstualnej i celowościowej umów o UPO. Na przykład sądy brytyjskie bywały skłonne do stosowania wyłącznie wykładni językowej umów o UPO dla ustalenia intencji państw-stron umowy o UPO, nawet jeśli prowadziło to do ustalenia intencji w sposób niedający się pogodzić z kontekstem i celem danej umowy (zob. J.F. Avery Jones, *Interpretation of Double Taxation Conventions*, Cahiers de droit fiscal international, vol. 78a, IFA Congress in Florence 1993, s. 604 i n.), podczas gdy sądy amerykańskie stosowały w tym celu nie tylko wykładnię językową, lecz także kontekstualną i celowościową (zob. A. Aust, *Modern Treaty Law and Practice*, „Cambridge University Press” 2004, s. 160 i n.).

¹³⁷ Zob. A. Bullen, *Arm’s Length Transaction Structures: Recognizing and Restructuring Controlled Transactions in Transfer Pricing*, IBFD Doctoral Series 2011/20, s. 30; B.J. Arnold, *The Interpretation of Tax Treaties: Myth and Reality*, BIT 2010/2; A. Skaar, *Permanent Establishment. Erosion of a Tax Treaty Principle. Series on International Taxation*, Deventer 1992, s. 42.

tj. promocja międzynarodowego handlu i inwestycji. Natomiast głównym operacyjnym celem umów o UPO, którego rolą jest zmaterializowanie się ogólnego celu umów o UPO na poziomie większości ich poszczególnych przepisów, jest eliminacja podwójnego międzynarodowego opodatkowania. To właśnie eliminacja podwójnego opodatkowania, od początku funkcjonowania umów o UPO, była i jest głównym źródłem realizacji ogólnego celu umów o UPO, prowadzącym do promocji międzynarodowego handlu i inwestycji między państwami stronami umów o UPO¹³⁸. Począwszy od 2003 r., Komentarz do MK OECD wskazuje również na zapobieganie unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania, jako jeden z głównych operacyjnych celów umów o UPO. Dopiero jednak w 2017 r. wszystkie te cele operacyjne zostały wyrażone wprost w nowej preambule do MK OECD oraz w art. 6 ust. 1 Konwencji MLI w następujący sposób:

Mając na celu eliminowanie podwójnego opodatkowania w odniesieniu do podatków objętych [niniejszą Konwencją – zm. aut.], bez stwarzania możliwości nieopodatkowania lub obniżonego opodatkowania poprzez uchylanie się lub unikanie opodatkowania (włączając w to nabywanie korzyści umownych przez osoby nieuprawnione (*treaty shopping*), mające na celu uzyskanie ulg przewidzianych w [Konwencji – zm. aut.] pośrednio na korzyść osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytoriach trzecich jurysdykcji).

Jurisprudencja międzynarodowego prawa podatkowego zauważa, że zarówno ogólny cel umów o UPO, jak i ich preambuły są zazwyczaj zbyt ogólne, aby samodzielnie stanowiły podstawę do realizacji celu umowy UPO. Do tego potrzebna jest treść konkretnych przepisów umowy o UPO i ustalenie konkretnego celu tych przepisów. Na przykład dla komprehensywnej eliminacji zjawiska *treaty shopping* konieczne jest dodanie do umowy o UPO klauzuli LOB, obok klauzuli PPT, gdyż sama preambuła artykułująca taki cel, bez jego właściwej materializacji w przepisach umowy o UPO, nie wystarczy by wyeliminować szczególnie przypadki *treaty shopping*, które nie są objęte klauzulą PPT. J. Schwarz wskazuje, że nowa preambuła nie jest adekwatna dla wykładni wszystkich przepisów umowy o UPO w celu zapobiegania abuzywnego *treaty shopping*, a jedynie w odniesieniu do klauzuli PPT oraz metod eliminacji podwójnego opodatkowania¹³⁹. Preambuła, czy też ogólny cel umów o UPO, nie mają bowiem mocy sprawczej w postaci zmiany tekstu umowy o UPO¹⁴⁰. Na takim stanowisku w odniesieniu do innych traktatów międzynarodowych stoją również międzynarodowe trybunały¹⁴¹.

¹³⁸ Zob. komentarz do art. 1 MK OECD, § 54.

¹³⁹ Zob. J. Schwarz, *The Impact of the New Preamble...*, pkt 5.3. Por. wyrok UK Court of Appeal (CA) z 23.03.2011 r. w sprawie Bayfine UK przeciwko Commissioners for HM Revenue & Customs, [2011] EWCA Civ 304.

¹⁴⁰ Zob. stanowisko sędziego Hogana w wyroku Kanadyjskiego Sądu Apelacyjnego z 12.02.2020 r. w sprawie Canada przeciwko Alta Energy Luxembourg S.A.R.L., 2020 FCA 43, <https://www.canlii.org/en/ca/fca/doc/2020/2020fca43/2020fca43.html>.

¹⁴¹ Zob. wyrok ICS z 12.03.1991 r. w sprawie Maritime Delimitation between Guinea-Bissau and Senegal (Guinea-Bissau przeciwko Senegal), 1991 I.C.J. Reports 53 oraz wyrok ICJ z 19.12.2000 r. w sprawie The United States of America and the Federal Reserve Bank of New York przeciwko The Islamic

W istocie zarówno preambuła, jak i ogólny/nadrzędny cel umów o UPO są zbyt ogólne, aby być instrumentalne w rozumieniu konkretnych przepisów umów międzynarodowych¹⁴², w tym umów o UPO, a tym samym w ustalaniu celów tych przepisów¹⁴³.

Z powyższego wynika, że dla ustalania właściwego rozumienia koncepcji *beneficial ownership* decydujący będzie konkretny cel przepisów, w których koncepcja ta jest zawarta, a który to (cel) powiązany jest z jednym z ww. celów operacyjnych ostatecznie służących ogólnemu celowi umowy o UPO¹⁴⁴. Nie może to natomiast nastąpić wyłącznie lub głównie na podstawie preambuły do umowy o UPO lub innych materiałów, niestanowiących tak istotnego kontekstu umowy o UPO jak jej tekst.

Odpowiedniki przepisów art. 10, 11 i 12 MK OECD w polskich umowach o UPO, w których zwykle znajduje się koncepcja *beneficial ownership*, to rodzaj norm dystrybucyjnych, które decydują o alokacji praw do opodatkowania dochodu z dywidend, odsetek i należności licencyjnych pomiędzy państwo źródła i państwo rezydencji. W przypadku polskiej praktyki traktatowej ww. przepisy stanowią normy dystrybucyjne o skutkach otwartych, tj. przyznają one prawo do opodatkowania obu państwom, przy czym w państwie źródła zastosowanie mają albo zwolnienia, albo zredukowane stawki WHT¹⁴⁵. To ukazuje, że konkretnym celem koncepcji *beneficial ownership*, widzianym na poziomie przepisów, w których się znajduje, jest eliminacja podwójnego opodatkowania poprzez właściwą alokację prawa do opodatkowania między państwo rezydencji a państwo źródła. Wobec tego ostatniego, tj. Polski z perspektywy badanego zjawiska *treaty shopping*, celem koncepcji *beneficial ownership* jest zastosowanie zwolnienia lub zredukowanej stawki WHT wobec właściwego odbiorcy płatności dywidend, odsetek lub należności licencyjnych. Właściwego odbiorcy, czyli takiego, do którego alokowany jest dochód z ww. źródeł na potrzeby opodatkowania w państwie rezydencji tego odbiorcy.

Republic of Iran and Bank Markazi Iran, IUSCT Case No. A28. Zob. także wyrok Trybunału Arbitrażowego z 26.09.2016 r. powołanego *ad hoc* zgodnie z procedurą ICSID w sprawie ICSID nr ARB/10/7, Philip Morris przeciwko Republic of Uruguay, <https://www.italaw.com/cases/460>.

¹⁴² Zob. J.R. Weeramantry, *Treaty Interpretation in Investment Arbitration*, 2nd edition, Oxford 2012, § 3.80.

¹⁴³ Zob. P.F. Kaka, *From the Avoidance of Double Taxation to the Avoidance of Double Non-Taxation: The Changing Objectives of Tax Treaties*, BIT 2021/11/12, rozdział 2.

¹⁴⁴ Por. F. van Brunschot, *The Judiciary and the OECD Model...*, s. 8; A. Skaar, *Norway – National Report: Interpretation of Double Taxation Conventions*, „Cahiers de droit fiscal international”, vol. 78a, IFA Congress in Florence 1993, s. 502.

¹⁴⁵ Zob. H. Litwińczuk, *Międzynarodowe...*, pkt 12.1.1 i n.

1.4. Ogólna reguła wykładni umów o UPO: *renvoi clause* do prawa krajowego i znaczenie wykładni autonomicznej

Wzorując się na art. 3 ust. 2 MK OECD, znakomita większość umów o UPO na świecie, w tym umowy o UPO ratyfikowane przez Polskę, zawiera następującą regułę wykładni umów o UPO:

Przy stosowaniu niniejszej Konwencji przez Umawiające się Państwo, **jeżeli z kontekstu nie wynika inaczej** [lub właściwe władze Umawiających się Państw nie ustaliły odmiennego znaczenia w procedurze wzajemnego porozumienia się zgodnie z art. 25]¹⁴⁶, **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 [podkr. aut.].

Mimo że art. 3 ust. 2 MK OECD jest ogólną regułą wykładni umów o UPO, w porównaniu do ogólnej reguły wykładni traktatów międzynarodowych art. 3 ust. 2 MK OECD¹⁴⁷ stanowi *lex specialis*. To oznacza, że co do zasady wykładnia określenia niezdefiniowanego w umowie o UPO w pierwszej kolejności powinna być dokonana zgodnie z zasadami zawartymi art. 3 ust. 2 MK OECD¹⁴⁸. Jednocześnie ogólna reguła wykładni z KWPT ma w pełni zastosowanie do wykładni samego art. 3 ust. 2 MK OECD oraz innych przepisów umów o UPO¹⁴⁹.

Reguła wykładni zawarta w art. 3 ust. 2 MK OECD ma bardzo wąskie zastosowanie. Obejmuje tylko sytuacje, w których dane określenie lub koncepcja jest użyta, ale nie zdefiniowana w umowie o UPO, np. koncepcja *beneficial ownership*. Nie ma więc zastosowania do wykładni całych przepisów (taką kompetencją posiada art. 31 KWPT) lub do wypełniania luk w przepisach umów o UPO za pomocą krajowych koncepcji. Ogranicza się również zasadniczo do rozumienia pojęć na gruncie krajowego prawa podatkowego, regulującego podatki objęte zakresem zastosowania umów o UPO¹⁵⁰. Mimo ww. ograniczeń zagadnienie właściwego stosowania art. 3 ust. 2 MK OECD jest niezwykle istotne dla ustalenia znaczenia koncepcji *beneficial ownership*, gdyż określenie

¹⁴⁶ Ta część art. 3 ust. 2 MK OECD została dodana do MK dopiero w 2017 r. i obecnie nie występuje w polskich umowach o UPO, nawet tych zmienionych przez ratyfikację konwencji MLI. Dlatego też w dalszej analizie nie będę odnosił się do tej części art. 3 ust. 2 MK OECD.

¹⁴⁷ Chodzi o odpowiedniki art. 3 ust. 2 MK OECD zawarte w umowach o UPO ratyfikowanych przez Polskę, a więc o wiążącą prawnie regulację. Dla uproszczenia, w głównym tekście nie będę za każdym razem powoływał się na to odniesienie.

¹⁴⁸ Zob. A. Rust, *Article 3 [w:] Klaus Vogel...*, § 110, s. 207.

¹⁴⁹ Zob. J.F. Avery Jones, *Treaty Interpretation – Global Tax Treaty Commentaries*, IBFD 2017, podrozdział 4.1.

¹⁵⁰ Zob. A. Rust, *Article 3...*, § 111, s. 207. Por. wyrok High Court of Australia z 22.08.1990 r. w sprawie Thiel przeciwko Federal Commissioner of Taxation, 21 ATR 531, 532 (1990).

beneficial owner jest używane, ale nie definiowane w art. 10, 11 i 12 MK OECD¹⁵¹, w tym w ich ekwiwalentach na gruncie polskich umów o UPO¹⁵².

Chociaż art. 3 ust. 2 MK OECD wywołuje kontrowersje wśród doktryny¹⁵³, to należy zgodzić się z poglądem, zgodnie z którym owa reguła wykładni zawiera ważne wskazówki interpretacyjne specyficzne dla sposobu rozumienia i stosowania umów o UPO. Dlatego też nie jest zbędna w świetle art. 31 KWPT, lecz stanowi istotne wsparcie dla właściwej wykładni umów o UPO¹⁵⁴. Wynika to ze specyficznej relacji między prawem krajowym a umowami o UPO, która jest zasadniczo niespotykana na gruncie innych traktatów międzynarodowych, wobec których zastosowanie ma art. 31 KWPT. Otóż podstawową funkcją umów o UPO jest odpowiednia alokacja praw do opodatkowania pomiędzy państwami. W tym celu umowy o UPO funkcjonują w ścisłym związku z krajowym prawem podatkowym państw-stron tych umów, niejako „podążając” za sposobem alokacji dochodu do podatnika wynikającym z prawa każdego z tych państw¹⁵⁵. Pożądaný efekt funkcjonowania danej umowy o UPO ma miejsce, gdy zakres znaczeniowy pojęć w przepisach umowy o UPO (znaczenia autonomiczne) alokującej prawo do opodatkowania do jednego lub obu państw pokrywa się z tymi zawartymi w przepisach krajowych (znaczenia krajowe). W przeciwnym bowiem razie, np. gdy zakres pojęcia dochodu z odsetek w prawie krajowym będzie szerszy od tego z umowy o UPO, część tego dochodu nie skorzysta z rozwiązań przewidzianych w umowie o UPO, w szczególności z eliminacji podwójnego opodatkowania. Z drugiej strony, te same pojęcia mogą mieć różne znaczenia w prawie krajowym państw-stron umowy o UPO, co może prowadzić do rozbieżności w ich kwalifikacji. Rozbieżności te mogą skutkować podwójnym opodatkowaniem lub podwójnym nieopodatkowaniem. Właściwe zastosowanie art. 3 ust. 2 MK OECD pozwala uniknąć wspomnianych niedopasowań i rozbieżności przez ustalenie, kiedy kontekst umowy o UPO wymaga zastosowania autonomicznego znaczenia danego pojęcia na gruncie umowy o UPO zamiast znaczenia wynikającego z prawa krajowego państwa-strony stosującej

¹⁵¹ Zob. L. De Broe, *International Tax Planning*..., s. 295.

¹⁵² Zob. *infra* podrozdział 4.2.

¹⁵³ Niektórzy uważają ten przepis za zbędny, gdyż wykładnia kontekstualna z art. 31 ust. 1 KWPT doprowadziłaby do tych samych rezultatów. Ponadto interakcja między art. 3 ust. 2 MK OECD a art. 31 KWPT budzi wątpliwości metodologiczne. Zob. M. Lang, *Introduction to the Law*..., s. 56; M. Lang, *The Interpretation of Tax Treaties and Authentic Languages* [w:] *Essays on Tax Treaties. A Tribute to David A. Ward*, red. G. Maisto, A. Nikolakakis, J. Ulmer, Toronto 2013, s. 30; P. Lakshminarayanan, *Interpretation of Tax Treaties Following the OECD/OEEC Model and the Relevance* [w:] *History of Tax Treaties. The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties*, red. T. Ecker, G. Ressler, Wien 2011, s. 112–113.

¹⁵⁴ Zob. M. Wilk, *Klauzula rzeczywistego*..., podrozdział 1.5; L. De Broe, *International Tax Planning*..., s. 261–264.

¹⁵⁵ Jak wskazuje H. Litwińczuk: „Postanowienia umów podatkowych ograniczają uprawnienia umawiających się państw, pozbawiają ich uprawnień lub utrzymują ich pełne uprawnienia do opodatkowania w sytuacjach, które zgodnie z prawem krajowym rodzą obowiązek podatkowy. **Same umowy nie określają, jakie sytuacje faktyczne i prawne rodzą obowiązek podatkowy, jest to domeną wyłącznie prawa krajowego**” [podkr. aut.] – zob. H. Litwińczuk, *Międzynarodowe*..., podrozdział 7.3.

umowę o UPO¹⁵⁶. W tym przypadku kontekst jest kompasem wyznaczającym kierunek metodologii stosowania umów o UPO, tak by jak najpełniej zrealizować cel tych umów, a więc i wspólną intencję jej stron. W zależności od okoliczności będzie to możliwe albo przez odniesienie się do krajowego rozumienia pojęć niezdefiniowanych w umowie o UPO, albo przez wzięcie pod uwagę znaczenia autonomicznego wyłącznie z umowy o UPO.

Sformułowanie „przy stosowaniu niniejszej Konwencji przez Umawiające się Państwo” należy rozumieć szeroko jako każdą decyzję organu podatkowego lub sądu, która uwzględnia daną umowę o UPO. W tym znaczeniu Polska może być państwem stosującym umowę o UPO zarówno jako państwo źródła, ograniczając prawo do poboru WHT zgodnie z art. 10, 11 i 12 MK OECD¹⁵⁷ (i innymi przypisami), jak i jako państwo rezydencji, gdy stosuje metodę eliminacji podwójnego opodatkowania na podstawie art. 23A i 23B MK OECD¹⁵⁸. Przy czym, jak wyjaśnia OECD, właściwa jest wykładnia dynamiczna, czyli taka, która uwzględnia rozumienie danego pojęcia w krajowym prawie podatkowym na moment stosowania umowy o UPO¹⁵⁹. Oczywiście kontekst może wymagać, by zastosować wykładnię statyczną, czyli taką, która odnosi się do rozumienia danego pojęcia w krajowym prawie podatkowym na moment zawarcia umowy o UPO. W każdym przypadku chodzi o to, by rozumienie pojęcia na gruncie krajowego prawa podatkowego było jak najbardziej zbieżne z zakresem zastosowania umowy o UPO, tak by zrealizować jej cele zgodnie ze wspólną intencją stron (w dobrej wierze)¹⁶⁰. Częściej niż wykładnia statyczna doprowadzi do tego wykładnia dynamiczna ze względu na ewolucję znaczeń danych pojęć na gruncie krajowego prawa podatkowego, które zmienia się znacznie częściej niż umowy o UPO¹⁶¹. Co więcej, wyrażenia użyte w umowach o UPO, i w innych umowach międzynarodowych, celowo często używają pojemnych (elastycznych) sformułowań po to, by umożliwić ich dynamiczną wykładnię, najlepiej realizującą wspólną intencję stron na moment ich stosowania zgodnie z aktualną rzeczywistością prawną, społeczną i ekonomiczną¹⁶². Umowy

¹⁵⁶ Zob. A. Rust, *Article 3...*, § 109, s. 206.

¹⁵⁷ W odniesieniu do Polski, koncepcja *beneficial ownership* mogłaby więc „teoretycznie” być rozumiana na gruncie umów o UPO zgodnie z art. 4a pkt 29 u.p.d.o.p. Jednak z powodów podanych poniżej byłoby to wadliwym zastosowaniem art. 3 ust. 2 MK OECD, a więc i całej umowy o UPO.

¹⁵⁸ Zob. A. Rust, *Article 3...*, § 116, s. 209.

¹⁵⁹ Zob. pkt 11 Komentarza do art. 3 MK OECD z 2017 r. Odpowiednia zmiana w treści art. 3 ust. 2 MK OECD, artykułująca wprost zasadę wykładni dynamicznej, została dodana w 1995 r. do MK OECD i do Komentarza do MK OECD z 1995 r.

¹⁶⁰ Zob. L. De Broe, *International Tax Planning...*, s. 272–273.

¹⁶¹ Por. W. Studer, R. Lenz, *General Report: The Interpretation of double-taxation conventions*, „Cahiers de Droit Fiscal International”, vol. 42, Bazylea, IFA 1960, s. 294 i 297.

¹⁶² Zob. E. Bjorge, *The Evolutionary Interpretation...*, s. 9–12; G. Fitzmaurice, *The Law and Procedure of the International Court of Justice: Treaty Interpretation and Certain other Treaty Points*, „British Yearbook of International Law” 1951/1(28), s. 8; M. Sørensen, *Do the Rights Set forth in the European Convention on Human Rights have the Same Significance in 1975? Report presented by Max Sørensen to the Fourth International Colloquy about the European Convention of Human Rights*, Rzym 5–8.11.1975 [w:] *Max Sørensen: A Bibliography*, „Aarhus University Press” 1988, s. 54–55.

międzynarodowe, w tym umowy o UPO, są bowiem żywymi instrumentami, które co do zasady podlegają wykładni w świetle warunków dnia dzisiejszego¹⁶³. Przy czym należy zgodzić się z poglądem, że wykładnia dynamiczna nie oznacza wyjścia poza granice wykładni językowej¹⁶⁴, lecz zawiera się w jej granicach, nadając tekstom prawnym ich właściwe znaczenie na moment stosowania prawa zgodnie z powiedzeniem „prawo zawsze mówi”¹⁶⁵.

W odniesieniu do stosowania art. 3 ust. 2 MK OECD wobec koncepcji *beneficial ownership* najważniejsze są dwa zagadnienia: (i) rozumienie kontekstu w tym przepisie oraz (ii) kiedy i czy w ogóle kontekst będzie wymagał, aby koncepcja *beneficial ownership* była rozumiana autonomicznie, czy też zgodnie z prawem państwa-strony umowy o UPO stosującej tę umowę, np. zgodnie z polskim prawem podatkowym (tj. art. 4a pkt 29 u.p.d.o.p.).

Kontekst w na gruncie art. 3 ust. 2 MK OECD należy rozumieć bardzo szeroko, znacznie szerzej niż w świetle art. 31 KWPT, co nie oznacza, że najważniejszym kontekstem umowy o UPO nie jest tekst samej umowy. Przepis art. 3 ust. 2 MK OECD nie zmienia bowiem znaczenia definicji kontekstu zawartej w art. 31 KWPT, lecz rozszerza ją o obszar specyficzny tylko dla umów o UPO. Zatem kontekst wskazany w art. 3 ust. 2 MK OECD oznacza wszelkie materiały, które stanowią kontekst traktatu międzynarodowego zgodnie z art. 31 KWPT, czyli przede wszystkim tekst, preambułę i protokoły do umowy o UPO oraz wszelkie inne materiały stanowiące kontekst konkretnej umowy o UPO. Będzie to przede wszystkim cel konkretnych przepisów umowy o UPO (np. art. 10, 11 i 12 MK OECD), treść przepisów krajowego prawa podatkowego istotna dla stosowania umowy o UPO (np. treść przepisów alokujących dochód z dywidendy,

¹⁶³ Zob. w odniesieniu do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka wyrok ECHR z 25.04.1978 r. w sprawie Tyrer przeciwko United Kingdom (1978) 58 ILR 339, s. 353.

¹⁶⁴ O tym, że wykładnia dynamiczna z konieczności musi oznaczać wyjście poza granice wykładni językowej, zob. W. Jr. Eskridge, *Dynamic Statutory Interpretation*, „Faculty Scholarship Series” 1987, s. 1484, https://digitalcommons.law.yale.edu/fss_papers/1505/. W mojej opinii takie stanowisko jest błędne. Zob. także przypis bezpośrednio poniżej.

¹⁶⁵ Zob. M. Matczak, *A Theory that Beats the Theory? Lineages, the Growth of Signs, and Dynamic Legal Interpretation* [w:] *Normativity and Variety of Speech Actions*, red. M. Witek, I. Witczak-Plisiecka, „Poznań Studies in the Philosophy of the Sciences and the Humanities”, 2018, vol. 112, s. 181–203. Autorstwo zacytowanego powiedzenia przypisuje się angielskiemu adwokatowi (*barrister*) G. Cood, który w swojej rozprawie naukowej dotyczącej pisania tekstów ustaw z 1845 r. rekomendował używanie czasu teraźniejszego w ustawodawstwie, twierdząc, że „język opisujący sprawę jako istniejącą teraz lub jako zaistniałą teraz jest zgodny z założeniem, że prawo zawsze mówi”. Zob. N. Goldfarb, „*Always speaking*”? *Interpreting the present tense in statutes*, „Canadian Journal of Linguistics” 2013/1(58), s. 71. Stosowanie wykładni dynamicznej wynika także z obserwacji, zgodnie z którą prawo zostało stworzone w przeszłości, ale jego zadaniem jest odpowiadać na pytania w teraźniejszości. Dlatego wykładnia prawa jest nieustającym dialogiem między testem prawa a jego interpretatorem zarówno statycznie, jak i dynamicznie. Ze względu na często bardziej dynamiczną ewolucję rzeczywistości w stosunku do ewolucji prawa nie może dziwić, że nierzadko tekst prawny niesie ze sobą znaczenie w przyszłości, którego to znaczenia autorzy tego tekstu nie przewidzieli. Zob. A. Barak, *Purposive Interpretation...*, s. 57–58.

odsetek lub należności licencyjnych do podatnika) znana państwom-stronom umowy o UPO na moment zawierania i/lub stosowania tej umowy oraz treść MK OECD i Komentarzy OECD do MK OECD¹⁶⁶. Ze względu na to, że to właśnie w Komentarzach do różnych wersji MK OECD znajduje się zbiór najszerzej zakrojonych wskazówek co do rozumienia koncepcji *beneficial ownership*, poświęcę analizie tych materiałów oddzielny podrozdział poniżej.

Ścisłe związane z zakresem kontekstu wskazanego w art. 3 ust. 2 MK OECD jest ustalenie tego, kiedy kontekst będzie **wymagał** zastosowania rozumienia autonomicznego pojęcia niezdefiniowanego w umowie o UPO, tj. wynikającego z kontekstu umowy o UPO, zamiast rozumienia tego pojęcia zgodnie z krajowym prawem podatkowym państwa stosującego umowę o UPO. Celowo użyłem pogrubienia, pisząc słowo „**wymagał**” zamiast „**wynika inaczej**”, gdyż to ostatnie wyrażenie jest rezultatem błędnego tłumaczenia z języka angielskiego (lub francuskiego) oryginalnej wersji MK OECD wyrażenia *unless the context otherwise requires* na język polski¹⁶⁷. Jest to bardzo ważna uwaga, gdyż, jak podkreśla doktryna, w tym J. Avery Jones:

„Wymaga” to rozsądnie mocne słowo, które wskazuje, że musi istnieć silny powód, aby zmienić znaczenie zdefiniowane w umowie o UPO lub znaczenie wynikające z prawa krajowego. Oznacza to ni mniej ni więcej, niż to, że w przypadku gdy znaczenie zdefiniowane w umowie o UPO lub w prawie krajowym będzie porównywalne do znaczenia wynikającego z kontekstu umowy o UPO, pierwszeństwo ma znaczenie zdefiniowane lub znaczenie wynikające z prawa krajowego. W praktyce jest to mało prawdopodobne i **obie alternatywy muszą być wazone przez sądy**¹⁶⁸ [podkr. aut.].

To oznacza, że odejście od rozumienia krajowego pojęcia niezdefiniowanego na gruncie umowy o UPO albo od rozumienia pojęcia częściowo, a nawet całkowicie zdefiniowanego na gruncie umowy o UPO, **wymaga silnych argumentów**, wyraźnie

¹⁶⁶ Zob. pkt 12 Komentarza do art. 3 MK OECD z 2017 r. oraz w literaturze A. Rust, *Article 3...*, § 123, s. 212. Jak zatem słusznie spostrzega M. Wilk, nawet jeśli dokumenty historyczne, w tym ewolucja MK OECD i komentarzy do jej różnych wersji oraz raporty OECD, nie stanowią środka wykładni traktatu międzynarodowego w świetle art. 31 KWPT, „to dzięki szczególnej normie wynikającej z art. 3 ust. 2 KM OECD stanowią kontekst danej umowy i powinny być uznane za jedno ze źródeł wykładni umów o UPO” – zob. M. Wilk, *Klauzula rzeczywistego...*, podrozdział 1.5. B.J. Arnold również słusznie zwraca uwagę na to, że zawężenie kontekstu umowy o UPO tylko do materiałów wskazanych w art. 31 KWPT byłoby szkodliwe dla prawidłowego stosowania tej umowy ze względu na jej specyfikę, w tym ścisłe relacje z krajowym prawem podatkowym oraz daleko idące wzorowanie się praktyki negocjacyjnej państw na MK OECD i materiałach jej towarzyszących. Dotyczy to również praktyki stosowania umów o UPO. Zob. B.J. Arnold, *The Interpretation...*, s. 14.

¹⁶⁷ Tak również M. Wilk, *Klauzula rzeczywistego...*, podrozdział 1.5.

¹⁶⁸ W oryg.: „«Requires» is a reasonably strong word that conveys that **there must be a good reason to displace the defined meaning or the domestic law meaning**. This means no more than if both possibilities are equally probable, the defined meaning or domestic law will prevail. In practice, this is highly unlikely and the two alternatives have to be weighed judicially” – zob. J.F. Avery Jones, *Treaty Interpretation...*, podrozdział 5.1.1.

przeważających na rzecz rozumienia autonomicznego, wynikającego z szerokokorzystanego **kontekstu** umowy o UPO¹⁶⁹. W praktyce, jak wcześniej wskazałem, chodzi o wybranie takiego rozumienia pojęcia użytego w umowie o UPO w świetle reguły wykładni z art. 3 ust. 2 MK OECD, by jak pełniej zrealizować cel przepisu umowy o UPO, w którym znajduje się to pojęcie, zgodnie ze wspólną intencją stron.

Biorąc pod uwagę powyższe oraz stosowne źródła, w kilku przypadkach **kontekst** będzie **wymagał** tego, by odstąpić od krajowego rozumienia danego pojęcia użytego w umowie o UPO na rzecz rozumienia autonomicznego. Na jeden z takich przypadków wskazuje wprost pkt 13 Komentarza do art. 3 ust. 2 MK OECD:

Treść art. 3 ust. 2 zapewnia zadowalającą równowagę między, z jednej strony, koniecznością zapewnienia trwałości zobowiązań podjętych przez państwa przy podpisywaniu konwencji (**ponieważ Państwo nie powinno mieć możliwości unieważnienia konwencji w części poprzez wprowadzenie późniejszych zmian w prawie krajowym, które zmieniają zakres znaczeniowy pojęć niezdefiniowanych w Konwencji**), z drugiej zaś strony potrzeba możliwości wygodnego i praktycznego stosowania Konwencji w czasie (należy unikać odwoływania się do przestarzałych pojęć)¹⁷⁰ [podkr. aut.].

Powyższy Komentarz jest wyrazem „ważenia” wykładni statycznej z dynamiczną oraz autonomiczną z krajową: jeśli w wyniku tego „ważenia” okaże się, że zastosowanie krajowego rozumienia danego pojęcia na moment stosowania umowy o UPO uczyni tę umowę częściowo nieefektywną, to kontekst będzie wymagał odrzucenia takiego rozumienia na rzecz rozumienia autonomicznego. Dotyczy to głównie sytuacji, w których wprowadzenie lub modyfikacja danego pojęcia w krajowym prawie podatkowym zostało dokonane już po zawarciu umowy o UPO głównie lub jedynie po to, by zmienić zakres zastosowania norm dystrybutywnych dla uzyskania lub zwiększenia prawa do

¹⁶⁹ J.F. Avery Jones, *Treaty Interpretation...*, podrozdział 5.1.1. Zob. Również A. Rust, *Article 3...*, § 123, s. 212; L. De Broe, *International Tax Planning...*, s. 277; D.A. Ward, *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*, IBFD 2001, s. 31; J. Li, D. Sandler, *The Relationship Between Domestic Antiavoidance Legislation and Tax Treaties*, „Canadian Tax Journal” 1997, s. 908. Trudno więc zgodzić się z obserwacją H. Litwińczuk, zgodnie z którą: „Z treści art. 3 ust. 2 Modelu Konwencji OECD wynika bowiem, że kontekst umowy jest w procesie wykładni decydujący, przy czym koncepcja kontekstu powinna być rozumiana w świetle art. 31 konwencji wiedeńskiej. Odwołanie do prawa krajowego jest możliwe tylko wtedy, gdy uwzględnienie wszystkich metod interpretacji prawa międzynarodowego nie prowadzi do zadowalającego rezultatu” – zob. H. Litwińczuk, *Międzynarodowe...*, podrozdział 7.3. Zacytowana obserwacja autorki nie wydaje się w dostateczny sposób uwzględniać relacji *lex specialis* art. 3 ust. 2 MK OECD wobec *lex generalis* art. 31 KWPT dla wykładni umów o UPO oraz silnego wyrażenia „kontekst wymaga inaczej” (*the context otherwise requires*) użytego wprost w treści art. 3 ust. 2 MK OECD.

¹⁷⁰ W oryg.: „the wording of paragraph 2 provides a satisfactory balance between, on the one hand, the need to ensure the permanency of commitments entered into by States when signing a convention (**since a State should not be allowed to make a convention partially inoperative by amending afterwards in its domestic law the scope of terms not defined in the Convention**) and, on the other hand, the need to be able to apply the Convention in a convenient and practical way over time (the need to refer to outdated concepts should be avoided)” [podkr. aut.].

opodatkowania na gruncie umowy o UPO przez to państwo¹⁷¹. Do takiej zmiany można zaliczyć modyfikacje koncepcji *beneficial ownership* w art. 4a pkt 29 u.p.d.o.p. w 2019 r. i następnie w 2022 r., które znacząco zawęziły zakres znaczeniowy podmiotów mogących być uznanymi za rzeczywistych beneficjentów. To zawężenie prowadzi do rozszerzenia prawa Polski do poboru WHT na gruncie umów o UPO (oraz *per analogiam* unijnych dyrektyw), jeśli doszłoby do zastosowania polskiego rozumienia koncepcji *beneficial ownership*¹⁷². Z tego powodu kontekst polskich umów o UPO będzie więc wymagał odwrócenia rozumienia koncepcji *beneficial ownership* na gruncie art. 4a pkt 29 u.p.d.o.p.

Kontekst będzie również wymagał odstąpienia od krajowego rozumienia pojęcia z umowy o UPO, gdy zastosowanie krajowego pojęcia: (i) znacząco odbiega od zwykłego znaczenia tego pojęcia na gruncie umowy o UPO (nie chodzi więc o znaczenie potoczne)¹⁷³, (ii) doprowadziłoby do podwójnego opodatkowania (nieuprawniona odmowa korzyści) lub (iii) do podwójnego nieopodatkowania w sytuacji abuzywnej (nieuprawnione przyznanie korzyści)¹⁷⁴. Ze względu na to, że status rzeczywistego beneficjenta jest w polskim ustawodawstwie rozumiany skrajnie wąsko, zastosowanie polskiej koncepcji *beneficial ownership* w wielu przypadkach może prowadzić do podwójnego opodatkowania, co będzie stanowić nieuprawnioną odmowę korzyści z umowy o UPO. Kontekst będzie więc z tego powodu wymagał zamiast definicji polskiej stosowania definicji wynikającej z kontekstu umowy o UPO. Skrajnie wąskie rozumienie koncepcji *beneficial ownership* może też odbiegać od zwykłego rozumienia tej koncepcji na gruncie umów o UPO¹⁷⁵, co wymaga odrębnej, dogłębnej analizy, którą przeprowadzę w kolejnych rozdziałach.

Podsumowując, zastosowanie art. 3 ust. 2 MK OECD przyjmuje postać następującego algorytmu warunkującego kolejność etapów wykładni umów o UPO:

- 1) najpierw należy zastosować szczególne definicje istniejące na gruncie umowy o UPO, np. „stały zakład” (reguła szczególna);

¹⁷¹ Zob. np. wyrok Sądu Najwyższego w Holandii (*Hoge Raad*) z 19.06.2009 r. w sprawach nr 43.978, 07/13267, 08/02288, Tax Treaty Case Law IBFD; wyrok Sądu Najwyższego w Belgii (*Hof van Cassatie*) z 5.12.2003 r. w sprawie nr F.J.F. 2004.63 oraz wyrok the UK Divisional Court z 1.03.1982 r. w sprawie IRC przeciwko Exxon Corporation [1982], STC 356.

¹⁷² Por. H. Litwińczuk, *Międzynarodowe...*, pkt 12.3.6 oraz 16.1.2.

¹⁷³ Dotyczy to głównie tzw. krajowych fikcji prawnych, np. fikcji wytworzenia/uzyskania dochodu. Zob. L. De Broe, *International Tax Planning...*, s. 272–273.

¹⁷⁴ Zob. A. Rust, *Article 3...*, § 124, s. 213.

¹⁷⁵ Termin „rzeczywisty właściciel” w rozumieniu przedstawionym w art. 4a pkt 29 u.p.d.o.p. znacząco odbiega od zwykłego znaczenia słów „rzeczywisty” i „właściciel”, ale kontekst co do zasady nie może wymagać odmowy zastosowania polskiej definicji z tego powodu, gdyż koncepcja *beneficial ownership* jest koncepcją ściśle prawną, której nie należy utożsamiać ze zwykłym rozumieniem słów, z których się składa (rozumienie potoczne), lecz ze zwykłym rozumieniem słów na gruncie umowy o UPO (rozumienie międzynarodowego prawa podatkowego). Chodzi o rozumienie typowe tylko dla języka towarzyszącego umowom o UPO. Stąd też potrzeba oddzielnej analizy dla ustalenia zwykłego rozumienia koncepcji *beneficial ownership* na gruncie języka międzynarodowego prawa podatkowego, który jest materiałem konstrukcyjnym umów o UPO. Zob. *infra* podrozdział 1.5.

- 2) jeśli ww. definicja nie ma zastosowania w rozważanej sytuacji, należy ustalić, czy krajowe prawo podatkowe dotyczące podatków, które obejmuje umowa o UPO, przewiduje szczególne znaczenie dla pojęcia użytego w umowie o UPO. Takie samo pytanie należy zadać na tym etapie, jeśli interpretowane pojęcie nie jest zdefiniowane w umowie o UPO w sposób wyczerpujący, lub gdy kontekst wymaga, aby nie stosować tej szczególnej krajowej definicji;
- 3) jeśli krajowe prawo podatkowe przypisuje temu pojęciu szczególne znaczenie, to trzeba ustalić, czy inne znaczenie tego pojęcia można wywieść z kontekstu umowy o UPO oraz czy wspomniany kontekst wymaga zastosowania tego innego (autonomicznego) znaczenia, czy też nie (ważenie znaczenia krajowego i autonomicznego);
- 4) jeśli dokonując działań wskazanych w etapie drugim, okaże się, że rozważane pojęcie nie ma określonego znaczenia w krajowym prawie podatkowym oraz pojęcie to nie jest wyczerpująco zdefiniowane na gruncie umowy o UPO, lub jest, ale kontekst wymaga, by nie było zastosowane, to należy użyć ogólnej reguły wykładni z art. 31 KWPT w celu ustalenia znaczenia tego pojęcia¹⁷⁶.

Możliwość zastosowania polskiej koncepcji *beneficial ownership* należy odrzucić na trzecim ze wskazanych etapów. Wynika to z dwóch niezależnych od siebie prawnie, ale powiązanych funkcjonalnie powodów. Po pierwsze, koncepcja ta znacząco rozszerza prawo do poboru WHT w Polsce, jako w państwie źródła, względem stanu prawnego z okresu zawierania umów o UPO. Po drugie, ze względu na to, że koncepcja ta określa status rzeczywistego beneficjenta skrajnie wąsko, jej zastosowanie rodzi ryzyko podwójnego opodatkowania. Jedna i druga sytuacja zagraża stosowaniu umów o UPO zgodnie z ich celem, w tym szczególnym celem przepisów, w których koncepcja *beneficial ownership* jest zawarta, co z kolei rodzi znaczne ryzyko stosowania umów o UPO przez Polskę w złej wierze (naruszając zasadę *pacta sunt servanda*). Natomiast ta druga sytuacja może również prowadzić do konieczności odrzucenia polskiego rozumienia koncepcji *beneficial ownership* ze względu na to, że znacząco odbiega ona od zwykłego rozumienia tego pojęcia na gruncie umów o UPO. Będzie to przedmiotem odrębnej analizy poniżej, w podrozdziałach 1.5 i 4.2.

¹⁷⁶ Zob. A. Rust, *Article 3...*, § 126, s. 213. Inaczej przedstawia tę kolejność H. Litwińczuk (odwołując się do H. Schaumburg, *Internationales Steuerrecht*, Köln 2017, s. 769–772): „poszukując znaczenia określonych pojęć w procesie wykładni umów, należy zachować następującą kolejność 1) definicje pojęć zawarte w samej umowie, 2) kontekst, 3) siatka pojęciowa prawa krajowego. Nakaz uwzględniania kontekstu wynikający z art. 3 ust. 2 Modelu Konwencji OECD jest równoznaczny z wykładnią celowościową (teleologiczną) umowy i uniemożliwia ingerencję w proces jej wykładni prawa krajowego tak długo, jak długo wynik wykładni jest możliwy do wyprowadzenia z samej umowy” – zob. H. Litwińczuk, *Międzynarodowe...*, podrozdział 7.3.

1.5. Komentarze i raporty OECD dotyczące Modelu Konwencji

Z poprzedniego podrozdziału wynika, że komentarze do MK OECD stanowią kontekst umowy o UPO zgodnie z art. 3 ust. 2 MK OECD¹⁷⁷. Status kontekstu w świetle art. 3 ust. 2 w MK OECD można również przypisać raportom OECD, które wyjaśniają genezę i sposób funkcjonowania określonych pojęć, używanych, ale niedefiniowanych na gruncie MK OECD. W odniesieniu do koncepcji *beneficial ownership* dotyczy to głównie Raportu OECD o Spółkach Conduit z 1986 r. oraz Raportu OECD o Spółkach Osobowych z 1999 r.¹⁷⁸ Raporty te zawierają bowiem istotne obserwacje dotyczące ewolucji rozumienia koncepcji *beneficial ownership* oraz wskazówki, co do zakresu stosowania tej koncepcji oraz jej celu¹⁷⁹.

Na przestrzeni blisko 50 lat OECD dość obszernie próbuje wyjaśnić znaczenie koncepcji *beneficial ownership* w ww. raportach oraz różnych wersjach Komentarzy do MK OECD, począwszy do tego z 1977 r., a obecnie skończywszy na tym z 2017 r. To oznacza, że stanowisko OECD w odniesieniu do rozumienia koncepcji *beneficial ownership* stanowi ścisły kontekst tej koncepcji na gruncie art. 3 ust. 2 MK OECD. Kontekst ten nadaje autonomiczne (międzynarodowe) rozumienie koncepcji *beneficial ownership*, które – w przeciwieństwie do krajowych definicji – zmierza do zapewnienia jednolitego stosowania tej koncepcji. W konsekwencji w doktrynie słusznie przyjmuje się, że koncepcja *beneficial ownership* ma *stricte* międzynarodowe (podatkowe) znaczenie. Natomiast krajowe definicje koncepcji *beneficial ownership* nie są zasadne dla rozumienia i stosowania tej koncepcji na gruncie umów o UPO w świetle art. 3 ust. 2 MK OECD¹⁸⁰.

¹⁷⁷ Zob. szerzej o znaczeniu dokumentacji OECD dla wykładni umów o UPO – W. Morawski, *Metody wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania – znaczenie Modelu Konwencji OECD i Modelu Konwencji ONZ*, PP 2011/7, s. 56.

¹⁷⁸ OECD, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, 1999, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-application-of-the-oecd-model-tax-convention-to-partnerships_9789264173316-en. Tezy z tego raportu krytykuje M. Lang [w:] M. Lang, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships A Critical Analysis of the Report Prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs*, Linde: Vienna 2000. Jego krytyka jednak nie wpłynęła na zmianę treści MK OECD i komentarzy OECD oraz została odrzucona przez znakomitą większość doktryny.

¹⁷⁹ Por. L. De Broe, *International Tax Planning...*, s. 274, 660 i 683. Zob. także M. Waters, *The Relevance of the OECD Commentaries in the interpretation of Tax Treaties* [w:] *Praxis des internationalen Steuerrechts – Festschrift für Helmut Loukota zum 65. Geburtstag*, red. M. Lang, H. Jirousek, Linde: Vienna 2005, s. 675 i n. Komentarze do MK OECD z 2017 r. odnoszą się wprost do Raportu o Spółkach Conduit z 1986 r. (zob. Komentarz do art. 10, 11 i 12 MK OECD z 2017 r., odpowiednio § 12.3, 10.1 i 4.2) oraz do Raportu o Spółkach Osobowych z 1999 r. (zob. Komentarz do art. 1 MK OECD z 2017 r., § 4). Zatem ich zawartość można traktować na równi z Komentarzem do MK OECD. Por. M. Lang, *Introduction to the Law...*, s. 54–55.

¹⁸⁰ Zob. P. Baker, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, Sweet & Maxwell, 2001, 10 B-13 i 14; W. Morawski, *Właściciel (beneficial owner) dywidendy. Wyroki Tax Court of Canada z 22.04.2008 r. oraz Federal Court of Appeal z 26.02.2009 r. w sprawie Prevost Car Inc.*, PP 10/2010, s. 53. E. Kemmeren zauważa, że krajowe znaczenie koncepcji *beneficial ownership* jest relewantne na gruncie umów o UPO, ale tylko w takim stopniu, w jakim jest zgodne z międzynarodowym rozumieniem tej koncepcji, wywiezionym z właściwego Komentarza do MK OECD. Zob. E. Kemmeren, *Preface to Arts 10 to 12* [w:] *Klaus*

Największe zagrożenie dla właściwego rozumienia koncepcji *beneficial ownership* płynie ze strony krajowych definicji tych koncepcji o silnym zabarwieniu antyabuzywnym. Dotyczy to krajowego traktowania koncepcji *beneficial ownership* jako środka skierowanego przeciwko unikaniu opodatkowania, przyznającego organom podatkowym dużą dyskrejonalność w jego stosowaniu¹⁸¹. Takie podejście do rozumienia koncepcji *beneficial ownership* prowadzi do niezgodnego z międzynarodowym prawem publicznym *treaty overriding* lub *treaty dodging* i historycznie było praktykowane najbardziej przez USA pod postacią krajowych przepisów skierowanych przeciwko podmiotom *conduit*¹⁸². Obecnie w doktrynie zauważa się również, że publikowana przez chińską administrację podatkową (State Administration of Taxation, SAT) rządowa wykładnia koncepcji *beneficial ownership* oparta na szerokim podejściu antyabuzywnym przewagi treści nad formą znacząco odbiega od międzynarodowego rozumienia tej koncepcji, wynikającego ze stanowiska OECD¹⁸³. Ze względu na podobieństwo polskiej koncepcji *beneficial ownership* do chińskiej (nie chodzi o podobieństwo lingwistyczno-strukturalne, lecz celowościowe, tj. mające na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, które odnosi się do prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej)¹⁸⁴ można domniemywać, że polski ustawodawca najprawdopodobniej zainspirował się chińskim podejściem¹⁸⁵. Rozumienie koncepcji *beneficial ownership* w polskim prawie podatkowym najprawdopodobniej pociąga za sobą te same ryzyka co w chińskiej praktyce urzędniczej, tj. podwójne opodatkowanie, utrudnianie międzynarodowego handlu i inwestycji, a w konsekwencji i stosowanie umów o UPO niezgodnie ze wspólną intencją państw-stron. Będzie to przedmiotem pogłębionej analizy w kolejnych rozdziałach, w szczególności w rozdziałach 2 i 3.

Obecna analiza natomiast wzmacnia konkluzje z poprzedniego podrozdziału o tym, że kontekst z art. 3 ust. 2 MK OECD wymaga odrzucenia polskiego rozumienia koncepcji *beneficial ownership* i zastosowania rozumienia międzynarodowego, wynikającego przede wszystkim ze stanowiska OECD wyrażonego w komentarzach do MK OECD. Konkluzji tej nie zmienia to, że komentarze do MK OECD nie są źródłem prawa, a więc nie mają mocy wiążącej¹⁸⁶. Kontekst umowy o UPO z art. 3 ust. 2 MK OECD nie ogranicza się bowiem do wiążącego prawa *per se*.

Vogel..., § 31, s. 720. W efekcie krajowe rozumienie koncepcji *beneficial ownership* nie może zmienić jej rozumienia międzynarodowego.

¹⁸¹ Zob. L. De Broe, *International Tax Planning...*, s. 670; P. Baker, *Double Taxation Conventions...*, 10 B-13 i 14.

¹⁸² Zob. J. Wheeler, *The Attribution of Income to a Person for Tax Treaty Purposes*, BIFD 2005/11(59), s. 478–479; J.D. Oliver i in., *Beneficial Ownership*, BiFD 2000/7(54), s. 314; S. van Weeghel, *The Improper Use...*, s. 199–204.

¹⁸³ Zob. N.C. Sharkey, *China's Tax Treaties and Beneficial Ownership: Innovative Control of Treaty Shopping or Inferior Law Making Damaging To International Law?* BIT 2011/12(65), s. 655–661.

¹⁸⁴ Nawiązuje do tego ustawodawca wprost w art. 14b § 2a pkt 2 lit. b o.p. Zob. więcej *infra* pkt 3.2.2.

¹⁸⁵ Tak trafnie K. Knawa, M. Wilk, *Nowy system poboru...*, s. 24.

¹⁸⁶ Chyba że z tekstu umowy o UPO lub protokołu stanowiącego do niej aneks wynika coś innego. Na przykład art. 1 protokołu do polsko-austriackiej umowy o UPO wskazuje wprost, że postanowienia tej

Ponadto, mimo rozbieżności doktrynalnych co do kwalifikacji komentarzy do MK OECD jako źródeł wykładni umów o UPO na gruncie KWPT¹⁸⁷, wydaje się, że najtrafniejsze są kwalifikacje tych materiałów albo jako kontekstu z art. 31 ust. 1 KWPT¹⁸⁸, albo – przynajmniej – jako źródła „specjalnego znaczenia” wyrazów użytych w umowach o UPO z art. 31 ust. 4 KWPT¹⁸⁹. Uznanie Komentarzy do MK OECD jedynie jako jednego z uzupełniających środków wykładni umów o UPO z art. 32 KWPT¹⁹⁰ umożliwiłoby stosowanie tych materiałów do wykładni pojęć użytych w umowach o UPO tylko do potwierdzenia znaczenia tych pojęć wynikającego z zasad wykładni z art. 31 KWPT, lub do ustalenia znaczenia tych pojęć tylko wtedy, gdy zastosowanie ww. zasad pozostawiałoby znaczenie tych pojęć dwuznacznym lub niejasnym albo prowadziło do rezultatów wyraźnie absurdalnych lub nierozsądnych. Taka kwalifikacja nie uwzględniałaby ogromnego znaczenia Komentarzy do MK OECD w praktyce stosowania umów o UPO, zwłaszcza wobec koncepcji *beneficial ownership*¹⁹¹. Byłoby to również niespójne ze szczególną regułą wykładni umów o UPO, która pozwala na zakwalifikowanie Komentarzy do MK OECD jako kontekstu umowy o UPO, a więc stosowanie ich do ustalania znaczenia niezdefiniowanych pojęć na gruncie umów o UPO w procesie zintegrowanej wykładni językowej, kontekstualnej i celowościowej w dobrej wierze¹⁹².

W samym Komentarzu do MK OECD można przeczytać, że mimo braku mocy wiążącej Komentarze do MK OECD mają szczególne znaczenie dla rozwoju międzynarodowego prawa podatkowego i są bardzo pomocne w stosowaniu i interpretacji umów o UPO, zwłaszcza w sprawach spornych¹⁹³. Organy podatkowe państw-stron umów o UPO rutynowo odnoszą się do Komentarzy do MK OECD podczas wykładni umów o UPO¹⁹⁴. Materiały te są również konsultowane przez podatników, a także

umowy będą miały takie znaczenie, jakie jest wyrażone w Komentarzu do MK OECD. Nadania Komentarzowi do MK OECD statusu wiążącego źródła wykładni umowy o UPO jest jednak wyjątkiem i dotyczy tylko austriackiej praktyki traktatowej. Praktyka austriacka jest jednak dość osobliwa i w znakomitej większości państw na świecie, w tym w Polsce, nie występuje w praktyce zawierania umów o UPO.

¹⁸⁷ Dla dogłębnej i przekrojowej analizy różnych poglądów doktryny w tej mierze zob. M. Nieminen, *Dual Role of the OECD Commentaries – Part 1 & 2*, „Intertax” 2015/11–12(43).

¹⁸⁸ Zob. J.F. Avery Jones, *Treaty Interpretation...*, pkt 3.11.2.1; A. Skaar, *Permanent Establishment...*, s. 48; K. Bany, *Interpretacja dwustronnych konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania (1)*, PP 2005/6, s. 24.

¹⁸⁹ Taka klasyfikacja komentarzy do MK OECD w świetle KWPT sprowadza się do tego, że materiały te można uznawać za swoistego rodzaju „słownik pojęć międzynarodowego języka podatkowego”. Zob. K. Vogel, R. Prokisch, *General Report...*, s. 62; K. Vogel, *The influence of the OECD commentaries on treaty interpretation*, BIFD 2000/12(54), s. 614–615; H.J. Ault, *The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax treaties* [w:] *Essays on International Taxation*, red. H.H. Alpert, K. van Raad, Netherlands: Zuidpoolingel 1993, s. 65; K. van Raad, *International coordination of tax treaty interpretation and application* [w:] *International and comparative taxation: essays in honour of Klaus Vogel*, red. K. Lehner i in., The Hague–New York 2002, s. 224; M. Waters, *The Relevance of the OECD Commentaries...*, s. 677 i n.

¹⁹⁰ Tak np. N. Shelton, *Interpretation and Application of Tax Treaties*, London 2004, s. 187.

¹⁹¹ Por. M. Wilk, *Klauzula rzeczywistego...*, podrozdział 1.5.

¹⁹² Zob. *supra* podrozdziały 1.3 i 1.4.

¹⁹³ Zob. Komentarz do Wprowadzenia do MK OECD z 2017 r., § 29.

¹⁹⁴ Komentarz do Wprowadzenia do MK OECD z 2017 r., § 29.1.

zyskują coraz większą uwagę sądów w orzekaniu w sprawach dotyczących stosowania umów o UPO¹⁹⁵. Właśnie ze względu na ogromne znaczenie praktyczne Komentarzy do MK OECD w procesie wykładni umów o UPO¹⁹⁶ niektórzy przedstawiciele doktryny kwalifikują je jako kontekst umów o UPO w świetle art. 31 KWPT¹⁹⁷.

Ponadto, uznanie Komentarzy do MK OECD za kontekst umów o UPO wzorowanych na MK OECD w świetle art. 31 KWPT może wynikać z analogii do innych dokumentów, które są uznawane za kontekst traktatów międzynarodowych, mimo że nie są wiążące prawnie. Dotyczy to w szczególności Raportu Wyjaśniającego do Konwencji o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych (Explanatory Report to Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters)¹⁹⁸. Historycznie, twórcy wersji roboczej MK OECD z 1963 r. zakładali, że MK OECD może stanowić podstawę do międzynarodowego traktatu między grupą państw z Europy lub, do celowo, między wszystkimi państwami członkowskimi OECD¹⁹⁹. Zatem cel Komentarzy do MK OECD był pierwotnie zbieżny z celem Raportu Wyjaśniającego do Konwencji MAATM, tj. miał stanowić materiał wyjaśniający znaczenie postanowień traktatu międzynarodowego opartego na MK OECD²⁰⁰. Jeśli więc dana umowa o UPO wzoruje się na MK OECD, to zdaniem J.F. Avery Jones można z analogii do ww. Raportu Wyjaśniającego uznać, że Komentarz do MK OECD stanowi kontekst tej umowy z art. 31 KWPT²⁰¹. Precyzując, według J.F. Avery Jones Komentarz do MK OECD może być

¹⁹⁵ Komentarz do Wprowadzenia do MK OECD z 2017 r., § 29.2–29.3.

¹⁹⁶ Dotyczy to zarówno polskiej, jak i zagranicznej praktyki stosowania umów o UPO. Dla polskiej praktyki zob. np. wyroki NSA: z 19.06.2009 r., II FSK 276/08, LEX nr 563454; z 11.03.2015 r., II FSK 214/13, LEX nr 1666138. W doktrynie zob. W. Knap, P. Wójciak, *Rola komentarza do Konwencji Modelowej OECD w interpretacji umów o unikaniu podwójnego opodatkowania*, FDP 2006/12, s. 35–36; B. Brzeziński, *O prawach podatnika i środkach ich ochrony*, FDP 2005/1, s. 23–25. Międzynarodowo m.in. w zakresie używania komentarzy do MK OECD przez sądy w Australii, Kanadzie, Danii, Niemczech, Nowej Zelandii, Norwegii, Szwecji, Wielkiej Brytanii i Stanach Zjednoczonych zob. A. Bullen, *Arm's Length Transaction...*, s. 32, przypisy 101–109.

¹⁹⁷ Zob. J.F. Avery Jones, *Treaty Interpretation...*, pkt 3.11.2.1; A. Skaar, *Permanent Establishment...*, s. 48; K. Bany, *Interpretacja dwustronnych...*, s. 24.

¹⁹⁸ Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych, sporządzona w Strasburgu 25.01.1988 r. (Dz.U. z 1998 r. Nr 141, poz. 913 ze zm.) oraz Protokół zmieniający tę Konwencję sporządzony w Paryżu 27.05.2010 r. (Dz.U. z 2011 r. Nr 180, poz. 1071). Treść Raportu Wyjaśniającego do Konwencji MAAT jest dostępna pod linkiem: http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Explanatory_Report_ENG_%2015_04_2010.pdf.

¹⁹⁹ Zob. OECD, *Introduction to the Draft, Possibilities Concerning the Implementation of the Draft Convention III.B*, Paris 1963, § 57–61.

²⁰⁰ Por. J. Sasseville, *Court decisions and the commentary to the OECD Model Convention [w:] Courts and tax treaty law*, red. G. Maisto, IBFD 2007, s. 191.

²⁰¹ Zob. J.F. Avery Jones, *Treaty Interpretation...*, pkt 3.11.1.1, 3.11.1.2 oraz 3.11.2.1. Warto również zauważyć, że jurejurisprudencja ICJ implikuje, iż materiały wyjaśniające, które nie zostały pierwotnie opracowane dla celów konkretnego traktatu międzynarodowego, lecz dla innego instrumentu prawnego, mogą stanowić źródło wspólnej intencji stron traktatu międzynarodowego, jeżeli traktat ten zawiera postanowienia z tego innego instrumentu. Zob. wyrok ICJ z 27.06.2001 r. w sprawie LaGrand (Germany przeciwko United States of America), Judgement, I.C.J. Reports 2001, § 105–107. W tym wyroku ICJ dokonał wykładni swojego własnego statutu (*The Statute of the International Court of Justice annexed to the Charter*

uznany z analogii do Raportu Wyjaśniającego do Konwencji MAATM za kontekst umowy o UPO zgodnie z art. 31 ust. 2 lit. b KWPT²⁰².

Komentarze do MK OECD oraz ww. Raporty OECD dość obszernie odnoszą się do koncepcji *beneficial ownership*. Natomiast na samej płaszczyźnie językowej w tekście umów o UPO koncepcja *beneficial ownership* jest niezwykle skąpa, ograniczając się do kilku słów²⁰³. W związku z tym w międzynarodowej doktrynie trafnie zauważa się, że koncepcja *beneficial ownership* na gruncie umów o UPO stanowi pojęcie międzynarodowego języka podatkowego, którego najbardziej autonomiczne, międzynarodowe znaczenie znajduje się właśnie w ww. materiałach OECD. Można więc uznać, że materiały te, przynajmniej w odniesieniu do koncepcji *beneficial ownership*, zawierają „specjalne znaczenie”²⁰⁴ tej koncepcji, a więc kwalifikują się do środka interpretacji umów o UPO zgodnie z art. 31 ust. 4 KWPT²⁰⁵.

Powyzsza kwalifikacja komentarzy do MK OECD, jako źródeł wykładni umów o UPO w świetle art. 31 KWPT, nie jest oczywiście pozbawiona wątpliwości²⁰⁶. Niemniej na potrzeby dalszej analizy należy uznać, że najtrafniejsze, przynajmniej ze względów pragmatycznych, jest uznanie Komentarzy do MK OECD za kontekst umów o UPO wzorowanych na MK OECD w świetle art. 31 KWPT. Ponadto, w przypadku koncepcji *beneficial ownership*, Komentarze można uznać za źródło specjalnego, międzynarodowego znaczenia tej koncepcji zgodnie z art. 31 ust. 4 KWPT. Przy czym ustalenia te należy uzupełnić o kilka zastrzeżeń.

of the United Nations, San Francisco, 26.06.1945 r.), odnosząc się do materiałów przygotowawczych do statutu swojego poprzednika, czyli PCIJ (*The Statute of the Permanent Court of International Justice*, Geneva, 13.12.1920 r.). Statut PCIJ posłużył jako model do statutu ICJ. Podobną wykładnię ICJ zastosował w wyroku z 15.12.2004 r. w sprawie *Legality of Use of Force (Serbia and Monténégro przeciwko Germany)*, Preliminary Objections, Judgment, I.C.J. Reports 2004, § 101. Niemniej jednak tych wyroków nie można uznać za wystarczające źródło prawa dla uznania Komentarzy do MK OECD za kontekst umów o UPO wzorowanych na MK OECD ze względu na istotne różnice w historii tworzenia statutu ICJ na podstawie statutu PCIJ w porównaniu do zawierania umów o UPO na podstawie MK OECD. Zob. M. Nieminen, *Dual Role... (Part 2)*, s. 778.

²⁰² Czyli „dokument sporządzony przez jedną lub więcej stron w związku z zawarciem traktatu, przyjęty przez inne strony jako dokument odnoszący się do traktatu”. Wprost, a nie z analogii, za kontekst wskazany w art. 31 ust. 2 lit. b KWPT wobec Konwencji MLI należy uznać *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting* z 26.11.2016 r., <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>.

²⁰³ Zob. *infra* rozdział 4.

²⁰⁴ Przy czym nie chodzi o „wyjątkowe znaczenie”, lecz o „określone” znaczenie wyrosłe na gruncie określonego źródła prawa międzynarodowego, np. umowy o UPO. Dobrze oddaje to oryginalna, francuska wersja KWPT, która posługuje się wyrażeniem *un sens particulier*, co oznacza „znaczenie określone”. Zob. J.F. Avery Jones, *Treaty Interpretation...*, pkt 3.4.11.

²⁰⁵ Zob. L. De Broe, *International Tax Planning...*, s. 295; por. J.F. Avery Jones, *Treaty Interpretation...*, pkt 3.11.2.6.

²⁰⁶ Kwestia ta jest przedmiotem nieustannej debaty w nauce i praktyce międzynarodowego prawa podatkowego. Zob. M. Nieminen, *Dual Role...*

Po pierwsze, późniejsze wersje Komentarzy do MK OECD, tj. takie, których treść nie była znana państwowi zawierającym umowę o UPO podczas jej negocjacji, nie zawsze można uznać za kontekst takiej umowy lub za źródło „specjalnego znaczenia” koncepcji w niej zawartych²⁰⁷. Można to zrobić, tylko gdy późniejsze wersje Komentarzy do MK OECD jedynie doprecyzowują znaczenia pojęć, które dało się wyinterpretować bez większych trudności na podstawie wcześniejszych wersji Komentarzy do MK OECD w zgodzie z celem umowy o UPO²⁰⁸.

Po drugie, jeśli państwo-strona umowy o UPO złożyła zastrzeżenia lub obserwacje, przyjmując inne rozumienie określonych pojęć i przepisów w umowie o UPO niż to wyartykułowane w Komentarzu do MK OECD, wtedy Komentarza do MK OECD nie można uznać za kontekst tej umowy lub źródło „specjalnego znaczenia” pojęć użytych w tej umowie w zakresie objętym tymi zastrzeżeniami lub obserwacjami. W tym zakresie bowiem Komentarz do MK OECD nie może stanowić wyrazu wspólnej intencji stron umowy o UPO²⁰⁹.

Finalnie należy pamiętać, że niezależnie od statusu materiałów OECD w świetle art. 31–32 KWPT, są to materiały interpretacyjne o największym znaczeniu praktycznym przede wszystkim dla organów podatkowych²¹⁰. Nawet jeśli są uznawane za kontekst danej umowy o UPO, to nie stanowią jej najważniejszego kontekstu, który wynika zawsze bezpośrednio z jej tekstu. W konsekwencji podatnicy i sądy mogą odstąpić od znaczenia nadanego np. koncepcji *beneficial ownership* w Komentarzu do MK OECD, gdy w konkretnych okolicznościach znaczenie to nie odzwierciedlałoby wspólnej intencji stron umowy o UPO wynikającej z jej tekstu²¹¹. Dotyczy to w szczególności sytuacji, w których zastosowanie znaczenia koncepcji *beneficial ownership* z Komentarza do MK OECD w konkretnych okolicznościach byłoby sprzeczne z celem przepisów, w których koncepcja ta znajduje się, doprowadzając do podwójnego opodatkowania. W praktyce najczęściej dotyczyć to może sytuacji, w których organy podatkowe będą opierać się na Komentarzach do MK OECD dla stosowania koncepcji

²⁰⁷ Zob. M. Lang, *Introduction to the Law...*, s. 50–54; por. P. Wattel, O. Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, „European Taxation” 2003/7–8(43), s. 234. Zob. także stanowisko Special Commissioners z 7.06.2005 r. w sprawie UBS AG vs. HM Revenue and Customs, ICLR 2005/7, s. 893.

²⁰⁸ Zob. H.J. Ault, *The Role of the OECD...*, s. 65; D.A. Ward, *Ward’s Tax Treaties...*, s. 37–41.

²⁰⁹ Zob. L. De Broe, *International Tax Planning...*, s. 294.

²¹⁰ Wynika to wprost z rekomendacji Rady OECD, zgodnie z którymi organy podatkowe państw członkowskich OECD będą stosowały komentarze do MK OECD przy interpretacji postanowień umów o UPO wzorowanych na MK OECD. Zob. *Recommendation of the OECD Council concerning the Model Tax Convention on Income and on Capital*, adopted by the Council on 23 October 1997 under the written procedure [C/M(97)21/PROV]), pkt I.3, [https://one.oecd.org/document/C\(97\)195/FINAL/en/pdf](https://one.oecd.org/document/C(97)195/FINAL/en/pdf). Warto także pamiętać, że OECD jest organizacją zrzeszającą m.in. wyższych urzędników administracji podatkowej na szczeblu rządowym jej państw członkowskich i dlatego organizacja ta miewa skłonności do profiskalnego rozumienia pojęć związanych ze stosowaniem umów o UPO. Zob. *supra* pkt 3.2 wprowadzenia *in fine*.

²¹¹ Por. J.F. Avery Jones, *Treaty Interpretation...*, pkt 3.11.2.4; L. De Broe, *International Tax Planning...*, s. 294; M. Waters, *The Relevance of the OECD Commentaries...*, s. 685.

beneficial ownership dla celów antyabuzyjnych²¹². Natomiast stosowanie Komentarzy do MK OECD dla wypracowania wspólnego i jednolitego rozumienia koncepcji *beneficial ownership* przez umawiające się państwa, zgodnie z ich wspólną intencją dla realizacji celów danej umowy o UPO, jest jak najbardziej wskazane²¹³.

1.6. Wykładnia zgodna z prawem unijnym

Wykładnia koncepcji *beneficial ownership* w zgodzie z prawem unijnym (wykładnia prounijna) ma bezpośrednie znaczenie dla stosowania przepisów ustawy o CIT, za pomocą których polski ustawodawca zaimplementował postanowienia dyrektywy IR oraz dyrektywy PS. W związku z tym, że TSUE w wyroku w sprawach duńskich dotyczących dyrektywy IR dokonał wykładni koncepcji *beneficial ownership* we wspomnianym wyżej zakresie²¹⁴, poświęcę temu wyrokowi oddzielną analizę w bardziej zaawansowanej części publikacji dotyczącej rozumienia koncepcji *beneficial ownership* w juryspruden-
cji²¹⁵. Natomiast w niniejszym podrozdziale zwięźle przedstawię najbardziej fundamentalne zasady wykładni prawa unijnego, którymi kieruje się TSUE oraz podstawy wykładni prounijnej z perspektywy Polski.

Zgodnie z art. 91 ust. 3 Konstytucji RP prawo unijne jest stosowane bezpośrednio, mając pierwszeństwo w przypadku kolizji z ustawami, a więc i z ustawą o CIT oraz zawartą w niej krajową definicją koncepcji *beneficial ownership*. Ten przepis Konstytucji razem z właściwym orzecnictwem TSUE stanowią źródło zasady wykładni prawa polskiego w zgodzie z prawem unijnym²¹⁶. Trybunał Konstytucyjny stwierdził także, że wykładnia prowadząca do zastosowania przepisów prawa krajowego w sprzeczności z prawem unijnym stanowi pośrednie naruszenie Konstytucji RP²¹⁷. Ponadto, z zasady lojalności zawartej w art. 4 ust. 3 TUE oraz z właściwego orzecnictwa TSUE wynika, że nakaz wykładni zgodnej z prawem unijnym dotyczy nie tylko prawa krajowego, lecz

²¹² Geneza i ewolucja koncepcji *beneficial ownership* ukazuje, że OECD nie sugeruje antyabuzynnego podejścia do koncepcji *beneficial ownership* jako dominującego. Zob. *infra* rozdział 2. Niemniej jednak wyjaśnienia OECD co do zakresu zastosowania i celu tej koncepcji często nie są jasne i spójne, przypisując tej koncepcji elementy antyabuzynne, zwłaszcza w Komentarzu do MK OECD wydanym w 2003 r (zob. *infra* podrozdział 2.8). Dlatego też organy podatkowe mogą w praktyce wybierać te fragmenty Komentarza OECD (w tym z najbardziej profesjonalnej i antyabuzynnej wersji, tj. tej z lat 2003–2010), które implikują jego antyabuzynną rolę, pomijając inne. W efekcie mogą stosować koncepcję *beneficial ownership* jak ogólną klauzulę antyabuzynną, wbrew intencjom OECD.

²¹³ Por. M. Wilk, *Klauzula rzeczowego...*, podrozdział 1.5.

²¹⁴ C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, pkt 84–94.

²¹⁵ Zob. *infra* podrozdział 6.9.

²¹⁶ Zob. wyroki TSUE: z 15.07.1964 r., C-6/64, Flaminio Costa przeciwko E.N.E.L., EU:C:1964:66; z 9.03.1978 r., C-106/77, Amministrazione delle Finanze dello Stato przeciwko Simmenthal SpA, EU:C:1978:49, pkt 29. Por. w literaturze w odniesieniu do prawo podatkowego państw członkowskich Unii Europejskiej M. Helminen, *EU Tax Law – Direct Taxation*, Amsterdam, IBFD 2020, pkt 1.8.2.

²¹⁷ Zob. wyrok TK z 28.01.2003 r., K 2/02 (Dz.U. Nr 24, poz. 202); por. wyrok TK z 7.10.2021 r., K 3/21, LEX nr 3231776.

także traktatów międzynarodowych, w tym umów o UPO²¹⁸. Dlatego też zasady wykładni prawa unijnego oddziałują nie tylko na wykładnię prawa krajowego w zgodzie z prawem unijnym, lecz także na wykładnię umów o UPO państwa członkowskiego UE w zgodzie z prawem unijnym, zwłaszcza gdy stronami tej umowy są państwa członkowskie.

Z kolei z art. 267 TFUE wynika, że TSUE jest jedynym sądem właściwym dla wiążącej prawnie wykładni prawa unijnego, w tym dotyczącej zgodności prawa krajowego państw członkowskich z pierwotnym i wtórnym prawem unijnym oraz o zgodności wtórnego prawa unijnego z prawem pierwotnym. Dlatego też dla właściwego stosowania wykładni zgodnej z prawem unijnym bardzo ważne jest wzięcie pod uwagę kanonów wykładni prawa unijnego wypracowanych przez TSUE w orzecznictwie. Zasady wykładni prawa unijnego wypracowane przez TSUE mają szczególne znaczenie w zakresie wykładni przepisów dotyczących podatków bezpośrednich, np. poboru WHT na gruncie ustawy o CIT, gdyż jest to obszar tylko częściowo zharmonizowany na poziomie UE za pomocą unijnych dyrektyw. Częściowa harmonizacja w bezpośrednich podatkach sprawia, że rezultat wykładni prawa unijnego przez TSUE w tym obszarze *de facto* prowadzi do harmonizacji przepisów krajowych dotyczących podatków bezpośrednich z prawem unijnym poprzez wykładnię tego prawa²¹⁹.

Mimo braku formalnego statusu wyroków TSUE, jako powszechnie obowiązującego prawa unijnego (brak zasady *stare decisis*)²²⁰, wyroki te mają status precedensu *de facto*²²¹. To oznacza, że poza formalno-prawną mocą wiążącą wyroków TSUE dla sądów państw członkowskich UE, które wystąpiły do TSUE z pytaniem prejudycjalnym o wykładnię prawa unijnego na podstawie art. 267 TFUE, wyroki TSUE mają również faktyczną moc

²¹⁸ Zob. wyroki TSUE: z 28.01.1986 r., C-270/83, Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Francuskiej, EU:C:1986:37, pkt 26; z 4.10.2001 r., C-294/99, Athinaiki Zythopoiia AE przeciwko Elliniko Dimosio, EU:C:2001:505, pkt 32. W literaturze zob. M. Helminen, *EU Tax Law...*, pkt 1.8.2.

²¹⁹ W doktrynie taki proces nazywany jest harmonizacją negatywną (sądową), która uzupełnia proces harmonizacji pozytywnej (poprzez dyrektywy unijne przez organy ustawodawcze UE). Harmonizacja negatywna w zakresie podatków bezpośrednich wynika ze wspomnianego wyżej nadania prawu unijnemu prymatu nad prawem krajowym dotyczącym opodatkowania dochodu, tj. ustawodawca krajowy musi dążyć do zapewniania zgodności prawa krajowego z prawem unijnym, a TSUE stoi na straży tej zgodności. Zob. M. Helminen, *EU Tax Law...*, pkt 1.8.1; F.C. De Hosson, *On the Controversial Role of the European Court in Corporate Tax Cases*, „Intertax” 2006/6–7(34), s. 294–307; P. Selera, *Międzynarodowe a unijne prawo podatkowe w kontekście opodatkowania zysków przedsiębiorstw*, Warszawa 2010, s. 174–182.

²²⁰ W art. 288 TFUE nie ma wymienionych wyroków TSUE jako aktów prawnych UE.

²²¹ Zob. T.T. Koncewicz, *O wyrokach Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich*, „Palestra” 2003/9–10, s. 205; Z. Brodecki, T.T. Koncewicz, *Precedensy jako podstawa piramidy [w:] Europa sędziów*, red. Z. Brodecki, Warszawa 2007, s. 34; T.T. Koncewicz, *Zasada jurysdykcji powierzonej Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich. Dynamiczna koncepcja wspólnotowego wymiaru sprawiedliwości*, Warszawa 2006, s. 136; J. Helios, W. Jedlecka, *Wykładnia prawa Unii Europejskiej ze stanowiska teorii prawa*, „Prace Naukowe Wydziału Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego” 2018/118, s. 43–44, https://repozytorium.uni.wroc.pl/Content/89794/PDF/Wykladnia_prawa_Unii_Europejskiej_ze_stanowiska_teorii_prawa.pdf.

wiążącą wobec pozostałych sądów w sprawach, które dotyczą zagadnień już definitywnie i jasno rozstrzygniętych przez TSUE w dotychczasowym orzecznictwie. Wynika to wprost z doktryn *acte éclairé* oraz *acte clair* ukształtowanych przez orzecznictwo TSUE²²².

Poza doktrynami *acte éclairé* oraz *acte clair*, orzecznictwo TSUE jest również źródłem ogólnych zasad prawa unijnego, które są uznawane za dodatkowe źródła pierwotnego prawa unijnego²²³. Należy jednak pamiętać, że w państwach członkowskich, w których ramy konstytucyjne wymagają przepisów ustawowych np. do nakładania podatków i wszystkich elementów składowych opodatkowania, jak art. 217 Konstytucji RP, sądy mogą odrzucić moc wiążącą wyroków TSUE i ogólnych zasad prawa unijnego z niego wynikających, jeśli ich zastosowanie byłoby sprzeczne z ww. przepisem Konstytucji RP, tj. prowadziłyby do opodatkowania bez podstawy prawnej w formie ustawy²²⁴. W ogólności jednak, jak słusznie zauważa D. Dominik (obecnie: D. Dominik-Ogińska), wyroki TSUE są wiążące dla polskich sądów administracyjnych, co oznacza, że sąd nie może przyjąć odmiennej wykładni niż ta dokonana wcześniej przez TSUE, gdyż wtedy przywłaszczyłby sobie wyłączne kompetencje do wykładni prawa unijnego²²⁵. Autorka ta słusznie także zauważyła, że zgodnie z orzecznictwem TSUE w przypadku wydania przez sąd krajowy ostatniej instancji (np. NSA) orzeczenia sprzecznego z prawem unijnym, państwa członkowskie są „zobowiązane do wyznaczenia właściwych sądów oraz przyjęcia zasad procesowych, umożliwiających jednostkom uzyskanie efektywnej ochrony przysługujących im uprawnień” poprzez prawo do dochodzenia odszkodowania od państwa za naruszenie przepisów prawa unijnego²²⁶.

²²² Doktryny *acte éclairé* oraz *acte clair* mają zastosowanie, gdy podniesiona kwestia jest materialnie identyczna z kwestią, która była już przedmiotem orzeczenia prejudycjalnego w podobnej sprawie przez TSUE oraz gdy poprzedni wyrok TSUE rozstrzygnął już sporne zagadnienie prawne niezależnie od natury postępowania, w którym ono zapadło, nawet jeśli pytania, jakie pojawiły się w kolejnym postępowaniu, nie są dosłownie identyczne. Zob. J. Helios, W. Jedlecka, *Wykładnia prawa Unii...*, s. 47. Dla rozwoju tych doktryn zob. wyroki TSUE: z 27.03.1967 r. C-28/62, C-29/62 oraz C-30/62, *Da Costa en Schaake NV, Jacob Meijer NV, Hoechst-Holland NV* przeciwko Netherlands Inland Revenue Administration, EU:C:1963:6; z 6.10.1985 r., C-283/81, *Srl CILFIT and Lanificio di Gavardo SpA*, EU:C:1982:335, pkt 13–14; z 11.09.2008 r., C-428/06 do C-434/06, *Unión General de Trabajadores de la Rioja (UGT-Rioja)* i inni przeciwko *Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya* i inni, EU:C:2008:488, pkt 42. W literaturze zob. C. Baudenbacher, *The Implementation of Decisions of the ECJ and of the EFTA Court in Member States' Domestic Legal Orders*, „Texas International Law Journal” 2005/40, s. 397; S. van Thiel, *Justifications in Community Law for Income Tax Restrictions on Free Movement: Acte Clair Rules That Can Be Readily Applied by National Courts – Part 2*, „European Taxation” 2008/7, s. 279–290.

²²³ Źródła prawa Unii Europejskiej, 13.03.2020 r., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:l14534&from=EN>.

²²⁴ Dla przykładu zob. wyrok WSA w Poznaniu z 23.02.2021 r., I SA/Po 630/20, LEX nr 3168411, który odrzucił zastosowanie zasady ogólnej prawa unijnego zakazu nadużycia, wynikającej z orzecznictwa TSUE, ze względu na to, że zasada ta nie ma formy ustawy. Zob. więcej *infra* pkt 6.9.4.4.

²²⁵ Zob. D. Dominik, *Orzecznictwo polskich sądów administracyjnych po wyrokach Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, „Przegląd Podatkowy” 2010/1, s. 10. Por. P. Dąbrowska, *Skutki orzeczenia wstępnego Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Warszawa 2003, s. 81 i nast.

²²⁶ Zob. D. Dominik, *Orzecznictwo polskich sądów...*, s. 14. Autorka nawiązuje w tym kontekście do wyroku TSUE z 30.09.2003 r., C-224/01, *Gerhard Köbler* przeciwko Republik Österreich, EU:C:2003:513,

Ogólne zasady prawa unijnego ustanowione przez orzecznictwo TSUE są wykorzystywane m.in. dla potrzeb wykładni zgodnej z prawem unijnym niejako w oderwaniu od stanu faktycznego, jaki miał miejsce w precedensowej sprawie²²⁷. Niemniej owo oderwanie, analogicznie jak w anglosaskich sprawach precedensowych, nie jest absolutne. Elementy stanu faktycznego w konkretnej sprawie zawsze mają wpływ na rozumienie i stosowanie prawa, w tym w wyrokach TSUE, które są źródłem ogólnych zasad prawa unijnego. Wyroki TSUE kształtujące ogólne zasady prawa unijnego wynikają z łańcuchów orzeczeń, które połączone są zawsze jednym wspólnym mianownikiem prawnym i faktycznym, decydującym o kwalifikacji danego orzeczenia do wybranego łańcucha tworzącego ogólną zasadę prawa unijnego. Pojawienie się nowego orzeczenia TSUE może albo dodać nowe ogniwa do łańcucha, albo wzmocnić już istniejące ogniwa²²⁸. Na przykład wyroki TSUE w sprawach duńskich należą do tych, które dodają nowe ogniwa do łańcucha orzeczeń kształtujących ogólną zasadę prawa UE, zgodnie z którą podmioty prawa nie mogą powoływać się na przepisy przyznające prawa (korzyści) UE w sposób noszący znamiona nadużycia (zasada ogólna prawa unijnego zakazu nadużycia). Należy zauważyć, że zasada ogólna prawa unijnego zakazu nadużycia odgrywa istotną rolę w sprawach dotyczących struktur i płatności zasadnych dla stosowania koncepcji *beneficial ownership*. W szczególności konieczna jest stosowna demarkacja między zasadą ogólną prawa unijnego zakazu nadużycia a koncepcją *beneficial ownership*, bez której te zagadnienia mogą zostać splątane ze szkodą dla jednolitości i przewidywalności w stosowaniu prawa krajowego zgodnie z prawem unijnym²²⁹.

w którym TSUE w konkluzji (pkt 127 ppkt 1) stwierdził, że: „Zasada, zgodnie z którą państwa członkowskie są zobowiązane do naprawienia szkody wyrządzonej jednostkom wskutek przypisywanego im naruszenia prawa wspólnotowego [obecnie: unijnego, przyp. aut.] znajduje również zastosowanie, gdy rozpatrywane naruszenie wynika z orzeczenia sądu orzekającego w ostatniej instancji, jeżeli naruszona norma prawa wspólnotowego [obecnie: unijnego, przyp. aut.] jest dla jednostek źródłem uprawnień, naruszenie jest wystarczająco istotne i istnieje bezpośredni związek przyczynowy między naruszeniem a poniesioną przez poszkodowanego szkodą. W celu ustalenia, czy naruszenie jest wystarczająco istotne, gdy rozpatrywane naruszenie wynika z takiego orzeczenia, właściwy sąd krajowy powinien, mając na uwadze specyfikę funkcji sądowniczej, zbadać, czy to naruszenie posiada oczywisty charakter. Do porządku prawnego każdego państwa członkowskiego należy wskazanie sądu właściwego do rozstrzygania sporów dotyczących tego odszkodowania”. Przepisem, który wydaje się właściwy do dochodzenia odszkodowania w ww. sytuacjach, jest art. 417¹ § 2 k.c., zgodnie z którym: „Jeżeli szkoda została wyrządzona przez wydanie prawomocnego orzeczenia lub ostatecznej decyzji, jej naprawienia można żądać po stwierdzeniu we właściwym postępowaniu ich niezgodności z prawem, chyba że przepisy odrębne stanowią inaczej. Odnosi się to również do wypadku, gdy prawomocne orzeczenie lub ostateczna decyzja zostały wydane na podstawie aktu normatywnego niezgodnego z Konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową lub ustawą”. Należy jednak zauważyć, że przepis ten, w przeciwieństwie do ww. wyroku TSUE w sprawie *Köbler*, przewiduje wymóg uprzedniego stwierdzenia niezgodności orzeczenia z prawem w specjalnym postępowaniu dla ustalenia odpowiedzialności odszkodowawczej władzy publicznej. W konsekwencji ww. przepis zawiera przesłankę odpowiedzialności za naruszenie przepisów prawa unijnego przez Polskę, które nie wynika z orzecznictwa TSUE. Zatem można powątpiewać, czy przewidziany w Polsce system odszkodowawczy zapewnia jednostce wskazaną w ww. wyroku TSUE efektywną ochronę (zob. D. Dominik, *Orzecznictwo polskich sądów...*, s. 14).

²²⁷ J. Helios, W. Jedlecka, *Wykładnia prawa Unii...*, s. 33.

²²⁸ Por. T.T. Koncewicz, „*Unijna ścieżka precedensu*”. Nie „czy”, ale „jak” [w:] *Precedens w polskim systemie prawa*, red. A. Śledzińska-Simon, M. Wyrzykowski, Warszawa 2010, s. 191–192.

²²⁹ Zob. więcej *infra* podrozdział 6.9.

W związku z tym, że zasady wykładni prawa unijnego wypracowane przez TSUE mają bezpośrednie znaczenie dla rozumienia koncepcji *beneficial ownership*, funkcjonującej na poziomie tylko częściowo zharmonizowanego obszaru prawa unijnego z prawem krajowym, oraz pośrednie znaczenie dla rozumienia tej koncepcji w umowach o UPO, warto zwięźle przedstawić dwie najważniejsze zasady.

Po pierwsze, TSUE zauważa, że każde pojęcie użyte w prawie unijnym ma autonomiczne, unijne (ponadnarodowe) znaczenie, które należy wywodzić z kontekstu i celu przepisów, w których to pojęcie jest zawarte. Autonomia pojęciowa prawa unijnego ma prowadzić do jak najpełniejszej realizacji unijnych celów w zgodzie z zasadami przyświecającymi funkcjonowaniu UE. Zasada unijnej autonomii pojęciowej ma również na celu zapewnienie jednolitego stosowania tego prawa we wszystkich państwach członkowskich. Jeśli więc unijne, autonomiczne znaczenie danego pojęcia różni się od krajowego znaczenia tego pojęcia, prymat należy przyznać znaczeniu unijnemu²³⁰. Zasada unijnej autonomii pojęciowej pełni więc podobną funkcję w prawie unijnym jak zasada wykładni w dobrej wierze zawarta w ogólnej regule wykładni międzynarodowych traktatów w KWPT w prawie międzynarodowym właściwej dla umów o UPO²³¹ – jak najpełniejsza realizacja wspólnej intencji stron (państw członkowskich) prowadząca do efektywnej realizacji celów prawa unijnego. W konsekwencji zasada jest również źródłem zasady efektywności prawa unijnego i dyrektywy *effet utile*²³².

Warto zauważyć, że nawet jeśli występuje dokładna zgodność wersji językowych danego pojęcia, zdaniem TSUE prymat unijnego, autonomicznego znaczenia tego pojęcia nie przestaje obowiązywać. Trybunał stwierdził bowiem słusznie, że pojęcia prawne nie mają koniecznie tego samego znaczenia w prawie unijnym i w poszczególnych systemach prawa krajowego państw członkowskich UE, mimo użycia tożsamyh słów do ich określenia²³³. *A fortiori*, gdy nie ma zgodności w wersjach językowych przepisów prawa unijnego wobec danego pojęcia, tym bardziej konieczne jest przestrzeganie zasady autonomii pojęciowej prawa unijnego. W przeciwnym bowiem razie mogłoby dojść do skrajnie heterogenicznego stosowania przepisów prawa unijnego implemowanego do prawa krajowego państw członkowskich. Przykładem pojęcia różnie przedstawianego w różnych wersjach językowych prawa unijnego jest *beneficial owner*. W pkt 10 wyroku w sprawach duńskich TSUE zauważył, że wyrażenie *beneficial owner* użyte w art. 1 ust. 1 dyrektywy IR:

²³⁰ Zob. wyrok TSUE z 6.10.1985 r., C-283/81, Srl CILFIT and Lanificio di Gavardo SpA, pkt 19–20. W literaturze zob. A. Doczekalska, *Interpretacja wielojęzycznego prawa Unii Europejskiej*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2006/5, s. 20. W odniesieniu do pojęć zasadnych dla prawa podatkowego zob. J. Monsenego, *Taxation of Foreign Business...*, s. 23.

²³¹ Zob. *supra* pkt 1.3.1.

²³² Por. opinia RG E. Sharpston przedstawiona 9.10.2008 r. w sprawie C-407/07, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing przeciwko Staatssecretaris van Financiën, EU:C:2008:554, pkt 13.

²³³ Tak TSUE w wyroku z 6.10.1985 r., C-283/81, Srl CILFIT and Lanificio di Gavardo SpA, pkt 19.

W zależności od wersji językowej, to „beneficjent” [w języku bułgarskim (бенефициерът), języku francuskim (bénéficiaire), łotewskim (beneficiārs) i rumuńskim (beneficiarul)], „rzeczywisty beneficjent” [w języku hiszpańskim (beneficiario efectivo), czeskim (skutečný vlastník), estońskim (tulusaaja), angielskim (beneficial owner), włoskim (beneficiario effettivo), litewskim (tikrasis savininkas), maltańskim (sid benefiċjarju), portugalskim (beneficiário efectivo) i fińskim (tosiasiallinen edunsaaja)], „właściciel”/„ten, kto ma prawo korzystać” [w języku niemieckim (der Nutzungsberechtigte), duńskim (retmæssige ejer), greckim (ο δικαιούχος), chorwackim (ovlašteni korisnik), węgierskim (haszonhúzó), polskim (właściciel), słowackim (vlastník požitkov), słoweńskim (upravičeni lastnik) i szwedzkim (den som har rätt till)], czy też „ten, kto jest ostatecznie uprawniony” [w języku niderlandzkim (de uiteindelijk gerechtigde)].

Dlatego też konieczność autonomicznego rozumienia koncepcji *beneficial ownership* w prawie unijnym jest ewidentna. Na taką konieczność zwrócił uwagę sam TSUE, stwierdzając w pkt 84 ww. wyroku, że koncepcja *beneficial ownership* w art. 1 ust. 1 dyrektywy IR, „nie może odnosić się do pojęć prawa krajowego o różnych zakresach”. To ukazuje kolejną zbieżność między kanonem wykładni prawa unijnego i prawa międzynarodowego, tutaj w szczególności wobec rozumienia koncepcji *beneficial ownership*: zarówno w prawie unijnym, jak i na gruncie umów o UPO²³⁴, koncepcja *beneficial ownership* powinna być rozumiana autonomicznie w kontekście tych reżimów prawnych. Ani w prawie unijnym, ani w międzynarodowym prawie podatkowym nie ma więc miejsca na krajowe rozumienie koncepcji *beneficial ownership*, które zagrażałoby efektywnej realizacji celów prawa unijnego i międzynarodowego.

Po drugie, w wyniku analizy orzecznictwa TSUE wielu autorów doszło do wniosku, że wykładnia prawa stosowana przez TSUE jest wyjątkowa w tym znaczeniu, iż w jej procesie dominującą rolę odgrywa metoda wykładni celowościowej²³⁵. Ich zdaniem jest to rola ważniejsza niż w prawie międzynarodowym, co ukazuje odmienność

²³⁴ Zob. *supra* podrozdziały 1.3–1.5.

²³⁵ J.H.H. Weiler po analizie wyroku TSUE z 31.03.1971 r., C-22/70, Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Radzie Wspólnot Europejskich, EU:C:1971:32, stwierdził, że wykładnia stosowana przez TSUE jest bardziej liberalna, celowościowa niż wykładnia międzynarodowych traktatów przez międzynarodowe trybunały. Zob. J.H.H. Weiler, *The Transformation of Europe*, „Yale Law Journal” 1991/100, s. 2403 i 2416. Podobnie J. Klabbers, *An Introduction to International Institutional Law*, „Cambridge University Press” 2009, s. 87–88; N. Fennelly, *Legal Interpretation at the European Court of Justice*, „Fordham International Law Journal” 1997/20, s. 667. W polskiej doktrynie L. Morawski stwierdza nawet, że „w prawie wspólnotowym dyrektywy odstępstwa stosuje dużo bardziej liberalnie niż w prawie wewnętrznym państw członkowskich i w przypadku, gdy dochodzi do konfliktu sensu językowego przepisu z aktualnymi celami i zadaniami Unii ETS [TSUE] nie waha się odstąpić od sensu językowego po to, by móc zrealizować założone cele”. Autor ten jednak później słusznie modyfikuje tę obserwację, zauważając, że błędne jest uznanie, iż wykładnia celowościowa odgrywa priorytetową rolę w prawie unijnym. Gdyby tak było, pisze L. Morawski, „to ETS [TSUE – przyp. aut.] mógłby w nieograniczony sposób odstępować od tekstów prawa unijnego, a to trudno byłoby pogodzić z zasadą państwa prawa, na której przecież opiera się porządek unijny. Wykładnia celowościowa, to jednak niewątpliwie jedna z najczęściej stosowanych metod wykładni przepisów prawa unijnego” – zob. L. Morawski, *Zasady wykładni...*, s. 302 i 310. Podobnie J. Helios, W. Jedlecka, *Wykładnia prawa Unii...*, s. 200–201.

wykładni stosowanej przez TSUE od ogólnej reguły wykładni międzynarodowych traktatów z KWPT²³⁶. O ile można się zgodzić z obserwacją, zgodnie z którą TSUE stosuje metodę wykładni celowościowej znacznie częściej niż sądy państw członkowskich, w tym w sprawach dotyczących wykładni krajowego prawa podatkowego²³⁷, o tyle nie wydaje się słuszne akceptowanie aberracji w wykładni TSUE od reguły wykładni z KWPT stosowanej przez międzynarodowe trybunały.

Nawet jeśli TSUE nie zawsze odnosi się wprost do art. 31 ust. 1 KWPT, to nie oznacza, że nie stosuje on w swoim orzecznictwie reguły wykładni tam zawartej²³⁸. Były Rzecznik Generalny G. Tesauro zauważył, że za błędne należy uznać postrzeganie wykładni prawa unijnego stosowanej przez TSUE jako niezależnej od ogólnej reguły wykładni z KWPT, lub jako bardziej celowościowej (wręcz teleologicznej), niż mogłoby to wynikać z tej reguły, lub jako odbiegającej od kanonu wykładni stosowanego przez PCIJ²³⁹. Inni wybitni przedstawiciele doktryny prawa międzynarodowego i europejskiego potwierdzają, że kanon wykładni prawa unijnego stosowany przez TSUE jest spójny ze kanonem wykładni międzynarodowych traktatów przez PCIJ oraz ICJ, którego skodyfikowanym źródłem jest art. 31 KWPT²⁴⁰. Manifestacją przywiązania się międzynarodowych trybunałów do stosowania ogólnej reguły wykładni międzynarodowych traktatów jest wprost zacytowanie art. 31 ust. 1 KWPT. Taki cytat możemy odnaleźć w pkt 14 opinii TSUE z 14.12.1991 r., 1/91, w sprawie Projektu porozumienia między Wspólnotą z jednej strony a państwami członkowskimi Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu z drugiej strony o Europejskim Obszarze Gospodarczym²⁴¹:

Identyczność sformułowań postanowień porozumienia oraz odpowiadających im postanowień prawa wspólnotowego [unijnego – przyp. aut.] nie oznacza, że muszą one być interpretowane w identyczny sposób. Umowę międzynarodową należy bowiem interpretować nie tylko na podstawie treści jej postanowień, lecz także w świetle jej

²³⁶ Rolę wykładni celowościowej w prawie międzynarodowym zob. *supra* pkt 1.3.3.

²³⁷ Zob. wyroki TSUE: z 6.10.1985 r., C-283/81, Srl CILFIT and Lanificio di Gavardo SpA, pkt 20; z 17.10.1996 r., C-283/94, C-291/94 i C-292/94, Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV and Voormeer BV przeciwko Bundesamt für Finanzen, EU:C:1996:387, pkt 24 i 26; z 8.06.2000 r., C-375/98, Ministério Público and Fazenda Pública przeciwko Epson Europe BV, EU:C:2000:302, pkt 22 i 24; z 3.04.2008 r., C-27/07, Banque Fédérative du Crédit Mutuel przeciwko Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, EU:C:2008:195, pkt 22; z 1.10.2009 r., C-247/08, Gaz de France – Berliner Investissement SA przeciwko Bundeszentralamt für Steuern, EU:C:2009:600, pkt 26. W literaturze zob. M. Helminen, *EU Tax Law...*, podrzdział 1.8.1; J. Monsenego, *Taxation of Foreign Business...*, s. 22; B. Kuźniacki, *Controlled Foreign Companies...*, s. 22–23.

²³⁸ Tak R. Gardiner, *Treaty Interpretation...*, s. 120–125.

²³⁹ Zob. G. Tesauro, *Diritto comunitario*, Casa editrice dott. Antonio Milani, 2003, s. 90–91, cyt. za: E. Borge, *The Evolutionary Interpretation...*, s. 38.

²⁴⁰ Zob. J. Crawford, *Brownlie's Principles of Public International Law*, wydanie ósme, „Oxford University Press” 2012, s. 368; F. Berman, *Community Law and International Law: How Far Does Either Belong to the Other?* [w:] *The Clifford Chance Lectures Volume I: Bridging the Channel*, red. B.S. Markesinis, „Oxford University Press” 1996, s. 269.

²⁴¹ EU:C:1991:490.

celów. **Artykuł 31 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów z dnia 23 maja 1969 r. stwierdza w tym zakresie, że traktat powinien być interpretowany w dobrej wierze, zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w nim wyrazom w ich kontekście, oraz w świetle jego przedmiotu i celu [podkr. aut.].**

Odniesienie się przez TSUE wprost do ogólnej reguły wykładni z art. 31 KWPT, przez jej cytowanie, nie jest rzadkością w orzecznictwie tego Trybunału²⁴². Co więcej, w pkt 42–43 wyroku z 25.02.2009 r. w sprawie Brita²⁴³ TSUE wprost uznał, że zasady skodyfikowane w KWPT wiążą instytucje UE [wtedy: Wspólnoty] oraz stanowią *acquis communautaire*:

Trybunał orzekł już, że **jakkolwiek konwencja wiedeńska nie wiąże ani Wspólnoty [UE], ani wszystkich państw członkowskich, to szereg jej postanowień odzwierciedla zasady zwyczajowego prawa międzynarodowego, które jako takie wiążą instytucje Wspólnoty [UE] i wchodzi w zakres wspólnotowego [unijnego] porządku prawnego**²⁴⁴. Zgodnie z art. 31 konwencji wiedeńskiej 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. W tym zakresie należy łącznie z kontekstem uwzględnić wszelkie odpowiednie normy prawa międzynarodowego mające zastosowanie w stosunkach między stronami [podkr. aut.].

Warto też odnieść się do jednego z najbardziej fundamentalnych wyroków TSUE w historii jego orzecznictwa, tj. w wyroku z 5.02.1963 r. w sprawie Van Gend & Loos²⁴⁵, w którym TSUE stwierdził, że Wspólnota (teraz: UE) stanowi nowy porządek prawnomiędzynarodowy, na rzecz którego państwa członkowskie ograniczyły w określonym zakresie swoje suwerenne prawa. Wyrok ten miał fundamentalne znaczenie dla ustanowienia zasady bezpośredniej skuteczności prawa wspólnotowego (teraz: unijnego)²⁴⁶. Zastosowanie ogólnej reguły wykładni z art. 31 KWPT w tym wyroku przez TSUE było ewidentne, mimo że TSUE nie zacytował wprost art. 31 KWPT. Ewidentność ta wynika ze stwierdzenia TSUE, zgodnie z którym rozważany przepis należy interpretować „zgodnie z duchem, systematyką i brzmieniem Traktatu”.

²⁴² Zob. np. wyroki TSUE: z 1.07.1993 r., C-312/91, Procedural issue relating to a seizure of goods belonging to Metalsa Srl. Reference for a preliminary ruling: Tribunale di Milano – Italy, EU:C:1993:279, pkt 14; z 2.03.1999 r., C-416/96, Nour Eddline El-Yassini przeciwko Secretary of State for Home Department, EU:C:1999:107, pkt 47; z 20.11.2001 r., C-268/99, Aldona Malgorzata Jany and Others przeciwko Staatssecretaris van Justitie, EU:C:2001:616, pkt 35.

²⁴³ Wyrok TSUE z 25.02.2009 r., C-386/08, Firma Brita GmbH przeciwko Hauptzollamt Hamburg-Hafen, EU:C:2010:91.

²⁴⁴ Podobnie wyrok TSUE z 16.06.1998 r., C-162/96, A. Racke GmbH & Co. przeciwko Hauptzollamt Mainz, EU:C:1998:293, pkt 24, 45–46.

²⁴⁵ Wyrok TSUE z 5.02.1963 r., C-26/62, NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos przeciwko Nederlandse administratie der belastingen, EU:C:1963:1.

²⁴⁶ Zob. więcej J. Maliszewska-Nienartowicz, *Porządek prawny Unii Europejskiej*, Toruń 2005, s. 66–69; A. Łazowski, A. Zawadzka-Łojek, *Podręcznik prawa Unii Europejskiej*, Warszawa 2018, s. 573–574.

W konsekwencji tych obserwacji należy zgodzić się z E. Bjorge, że postulaty o specjalnym, celowościowym kanonie wykładni TSUE są bardziej imponujące z dystansu, ale ich blask blednie przy bliższym zbadaniu²⁴⁷. Postulaty te zdają się mylić styl wykładni TSUE z kanonami wykładni, które stosuje Trybunał. Szeroka kognicja TSUE, obejmująca całe terytorium UE, sprawia, że rozstrzygając konkretną sprawę, Trybunał bierze pod uwagę nie tylko *acquis communautaire*, często składające się z bardzo szerokich norm prawnych²⁴⁸, lecz także ogólne zasady prawne obowiązujące w systemach prawnych państw członkowskich, zwłaszcza zasady konstytucyjne²⁴⁹. Szerokość kognicji i obszerność unijnych norm prawnych (często daleko idąca elastyczność i pojemność tych norm) niejako wymusza na TSUE przyjęcie celowościowego stylu wykładni z elementami komparatystycznymi²⁵⁰. W konsekwencji TSUE jest bardziej otwarty na celowościowe podejście do wykładni prawa niż inne sądy lub trybunały. Nie oznacza to jednak, że w wykładni TSUE metoda wykładni celowościowej dominuje nad innymi, w szczególności nad wykładnią językową.

W rzeczywistości TSUE stosuje kanon wykładni prawa, który ma swoje odzwierciedlenie w ogólnej regule wykładni z art. 31 KWPT: zintegrowana wykładnia językowa, kontekstualna i celowościowa w dobrej wierze. Występuje więc daleko idąca konwergencja w kanonach wykładni prawa unijnego przez TSUE oraz tych stosowanych przez międzynarodowe trybunały, co jest wartością samą w sobie, gdyż przyczynia się do stabilności i jednolitości wykładni prawa w sprawach transgranicznych²⁵¹. Zjawisko to ma wspólne źródło w art. 31 KWPT, który jest częścią *acquis communautaire*. Ostatecznym celem wykładni stosowanej przez TSUE jest realizacja wspólnej intencji państw członkowskich, wyartykułowanej w tekście pierwotnego i wtórnego prawa unijnego, w sposób jak najpełniej realizujący cele interpretowanych przepisów oraz aktów prawnych UE, w których te przepisy są zawarte. Zasady wykładni stosowane przez TSUE nie pozwalają więc na dodawanie wymogów zastosowania prawa unijnego, które nie istnieją w jego treści. Byłoby to sprzeczne nie tylko ogólną regułą wykładni z art. 31 KWPT, lecz także z kanonem wykładni prawa podatkowego zgodnej z Konstytucją RP²⁵².

Koncepcja *beneficial ownership* nie może być więc dodana do przepisów prawa unijnego, np. do unijnej dyrektywy, w wyniku wykładni tych przepisów zgodnej z kanonami

²⁴⁷ Zob. E. Bjorge, *The Evolutionary Interpretation...*, s. 39; por. A. Arnall, *The European Union and its Court of Justice*, „Oxford University Press” 2006, s. 607–621.

²⁴⁸ Zob. np. istotny dla transgranicznych spraw podatkowych art. 63 ust 1 TFUE, który stanowi, że „zakazane są **wszelkie ograniczenia** w przepływie kapitału”.

²⁴⁹ Por. M. Kiikeri, *Comparative legal reasoning and European law*, „Kluwer Academic Publishers” 2001, s. 102; M. Fryźlewicz, *Znaczenie komparatystyki językowej w wykładni sądów luksemburskich* [w:] *Wykładnia prawa Unii Europejskiej*, red. C. Mik, Toruń 2008, s. 37 i n.

²⁵⁰ Por. G.A. Bermann, *Comparative Law in the New European Community*, „Hastings International & Comparative Law Review” 1998/21, s. 865–869.

²⁵¹ Zob. więcej na temat konwergencji w prawie międzynarodowym *A Farewell to Fragmentation: Reassertion and Convergence in International Law*, red. M. Andenas, E. Bjorge, „Cambridge University Press” 2015.

²⁵² Zob. *supra* podrozdział 1.2 i pkt 1.3.2.

wykładni prawa unijnego, jeśli koncepcja nie jest zawarta w tekście tych przepisów. Można jednak dodać (wyinterpretować) koncepcję *beneficial ownership* z treści prawa unijnego, która nie używa wyrażenia *beneficial owner*, jeśli nie doprowadzi to do odmiennego zastosowania tego prawa niż to, które zaistniałoby bez dodania tej koncepcji. Dotyczy to sytuacji, w których koncepcja *beneficial ownership* rozumiana jest jako zasada doprecyzowująca alokację dochodu do właściwego podmiotu (podatnika)²⁵³. Analogiczna wykładnia i zastosowanie prawa są zasadne wobec umów o UPO²⁵⁴. Zasady wykładni koncepcji *beneficial ownership* na gruncie prawa unijnego są bowiem bardzo zbliżone do tych, które mają zastosowanie do wykładni tej koncepcji w umowach o UPO. W związku z tym, że koncepcja *beneficial ownership* wywodzi się z praktyki zawierania i stosowania umów o UPO, konwergencję w kanonach wykładni tej koncepcji w świetle unijnego i międzynarodowego reżimu prawnego należy uznać za zjawisko pożądane i warte kultywowania.

1.7. Wnioski

Wszystkie omówione kanony wykładni mają jeden wspólny mianownik: wykładnia językowa stanowi punkt wyjścia oraz jest dominująca w procesie wykładni zgodnej z Konstytucją RP, KWPT oraz prawem unijnym, w tym sensie, że wykładnia kontekstualna i celowościowa nie mogą zmieniać jasnego znaczenia przepisu prawa wynikającego z rezultatu jego wykładni językowej. Powinny natomiast być stosowane zawsze razem z wykładnią językową dla ustalenia właściwego znaczenia interpretowanych przepisów prawa, które najpełniej realizuje cele tych przepisów w określonych okolicznościach. Wykładnia językowa, kontekstualna i celowościowa składają się więc w jeden, zintegrowany proces wykładni prawa realizujący cel interpretowanych przepisów prawa.

Spośród wszystkich przeanalizowanych kanonów wykładni kanon wykładni zgodnej z Konstytucją RP kładzie największy nacisk na dookreśloność rozumienia koncepcji *beneficial ownership*, tak by było możliwe stosowanie jej w sposób jednolity i przewidywalny. To właśnie wykładnia zgodna z Konstytucją jest również najważniejszym strażnikiem stosowania koncepcji *beneficial ownership* przede wszystkim na podstawie wykładni językowej, zakazując modyfikowania jej rezultatów przez wykładnię kontekstualną i celowościową na niekorzyść podatnika. Kanon wykładni zgodnej z Konstytucją wprowadza także nakaz rozstrzygnięcia nierozstrzygniętych wykładnią językową, kontekstualną i celowościową wątpliwości interpretacyjnych na korzyść podatnika. W Polsce zasada ta ma obecnie niezwykle istotne znaczenie, szczególnie w zakresie przepisów „uszczelniających” (antyabuzywnych) system podatkowy, do których ustawodawca (kontrowersyjnie) zaliczył koncepcję *beneficial ownership*.

²⁵³ Zob. *infra* podrozdział 4.4.

²⁵⁴ Zob. *supra* pkt 1.3.3.

Kanony wykładni zasadne dla umów o UPO i prawa unijnego również przypisują wykładni językowej niezwykle istotną rolę. Jednocześnie jednak umożliwiają rozumienie koncepcji *beneficial ownership* przez pryzmat kontekstu i celu źródeł prawa, w których ta koncepcja się znajduje, bardziej ekspansywnie niż wykładnia zgodna z Konstytucją RP, tj. nie tylko lub nie głównie dla asymetrycznego rezultatu korzystnego dla podatnika. W praktyce jednak owa ekspansywność, co do zasady, nie będzie kolidować z konstytucyjną zasadą *in dubio pro tributario*. Zasadniczym celem zarówno międzynarodowego, jak i unijnego prawa podatkowego, realizowanych na poziomie koncepcji *beneficial ownership*, jest eliminacja podwójnego opodatkowania dla zwiększenia lub/i ochrony międzynarodowego handlu i przepływu kapitałów²⁵⁵. Biorąc pod uwagę, że zintegrowana wykładnia językowa, kontekstualna i celowościowa międzynarodowego i unijnego prawa podatkowego zmierza do realizacji ww. celu, który jest korzystny dla podatników, przestrzeń na rozstrzyganie wątpliwości interpretacyjnych wobec koncepcji *beneficial ownership* na niekorzyść podatnika jest niezwykle mała²⁵⁶. To ukazuje, że kanony wykładni unijnego i międzynarodowego prawa podatkowego są w znakomitym stopniu spójne z kanonem wykładni zgodnej z Konstytucją RP, w szczególności wobec wykładni koncepcji *beneficial ownership*.

Ze wszystkich kanonów wykładni prawa w odniesieniu do koncepcji *beneficial ownership* wynika więc, że koncepcji tej nie można modyfikować w drodze wykładni tak, by zawęzić lub rozszerzać prawo do skorzystania ze zwolnień i zredukowanych stawek WHT sprzecznie z celem przepisów, w których ta koncepcja jest zawarta. Do tego konieczna jest zmiana treści samych przepisów kształtujących funkcjonalny zakres zastosowania koncepcji *beneficial ownership*. Przy czym zasada autonomiczności pojęć prawa unijnego oraz konieczność stosowania międzynarodowego rozumienia koncepcji *beneficial ownership*²⁵⁷ sprawiają, że zmiana przepisów prawa krajowego nie może wpływać na zmianę rozumienia tej koncepcji w prawie unijnym i międzynarodowym. W tym celu wymagana jest zmiana przepisów prawa unijnego (dyrektywy IR i dyrektywy PS) oraz zmiana przepisów umów o UPO. Analogiczne wnioski wynikają z zasad *lex superior* i/lub *lex specialis*, ponieważ zarówno prawo unijne, jak i umowy UPO są nadrzędne (*lex superior*) w stosunku do krajowych ustawowych przepisów podatkowych²⁵⁸ oraz stanowią

²⁵⁵ Zob. *infra* rozdział 2 i podrozdziały 4.3 i 4.4.

²⁵⁶ Nawet jeśli od kilku lat istotnym celem operacyjnym w unijnym i międzynarodowym prawie podatkowym jest przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, to nie zmienia to powyższych obserwacji, ponieważ cel ten jest realizowany za pomocą dedykowanych do tego klauzul antyabuzyjnych, a nie za pomocą koncepcji *beneficial ownership*. Wykładnia dynamiczna koncepcji *beneficial ownership* przemawia raczej za tym, że jej właściwe użycie powinno przede wszystkim eliminować podwójne opodatkowanie, a nie zapobiegać unikaniu opodatkowania, czemu służą typowe przeznaczone do tego środki prawne. Zob. *infra* podrozdziały 2.11–2.13 oraz 4.3–4.4 i 5.2–5.4.

²⁵⁷ Zob. *supra* podrozdziały 1.3 i 1.6.

²⁵⁸ Zob. art. 91 ust. 2 w zw. z art. 89 ust. 1 pkt 5 Konstytucji RP. Zob. także uchwała SN z 19.02.2003 r., I KZP 47/02, LEX nr 74808, oraz wyrok NSA z 25.10.2006 r., I FSK 146/06, LEX nr 263139. W literaturze zob. L. Morawski, *Zasady wykładni...*, s. 142; B. Brzeziński, *Podstawy wykładni...*, s. 103.

zbiór norm prawnych o charakterze *lex specialis* w porównaniu do ich krajowych odpowiedników²⁵⁹.

Powyższe konkluzje wzmacnia również cecha wspólna kanonów wykładni prawa międzynarodowego i unijnego, jaką jest wymóg wyboru takiego rozumienia koncepcji *beneficial ownership*, spośród różnych rezultatów wykładni tej koncepcji, które najpełniej odzwierciedla wspólną intencję stron, tj. państw członkowskich lub państw-stron umów o UPO. Odrzucić więc należy rozumienie koncepcji *beneficial ownership*, które jest zgodne tylko z intencją Polski, np. zwiększanie wpływów budżetowych poprzez pobór WHT, będąc jednocześnie sprzeczne z intencją drugiego państwa-strony umowy o UPO z Polską lub z intencją ustawodawcy unijnego kodyfikującego wolę państw członkowskich, tzn. eliminacja podwójnego opodatkowania dywidend, odsetek lub należności licencyjnych poprzez ich zwolnienia z WHT lub obniżone opodatkowanie w Polsce.

Mimo że zostało to wyrażone głównie w części analizy dotyczącej kanonów wykładni międzynarodowego prawa podatkowego, warto zauważyć, że wobec każdego z omówionych kanonów wykładni najczęściej zasadne będzie dynamiczne raczej niż statyczne podejście do wykładni koncepcji *beneficial ownership*. Takie podejście bowiem najlepiej gwarantuje rozumienie i zastosowanie tej koncepcji, tak by zrealizować cel przepisów, w których się znajduje. Przemawia za tym ewolucja znaczeń pojęć użytych w tych źródłach prawa, a także w prawie krajowym, oraz jeszcze bardziej dynamiczna ewolucja rzeczywistości, w której ww. źródła prawa mają zastosowanie. Wykładnia dynamiczna koncepcji *beneficial ownership* nie oznacza wyjścia poza granice jej wykładni językowej, lecz nadanie jej właściwego, aktualnego znaczenia w jej granicach.

W praktyce podmioty interpretujące koncepcję *beneficial ownership* najczęściej i w największym stopniu szukają znaczenia tej koncepcji w stanowiskach wyrażonych przez OECD w jej dokumentacji, głównie w Komentarzach do MK OECD. Właściwa dokumentacja OECD stanowi również międzynarodowy kontekst koncepcji *beneficial ownership*, będąc źródłem genezy i ewolucji tej koncepcji²⁶⁰. W konsekwencji warto omówić kompleksywnie tę materię w kolejnym rozdziale.

²⁵⁹ Międzynarodowo, zob. *New Perspectives on the Divide Between National and International Law*, red. J. Nijman, A. Nollkaemper, „Oxford University Press” 2007, s. 3; V. Vereshchetin, *Some Reflections on the Relationship Between International Law and National Law in the Light of the New Constitutions [w:] Constitutional Reform and international Law in Central and Eastern Europe*, red. R. Müllerson, M. Fitzmaurice, M. Andenas, The Hague–Boston 1998, s. 6–7; G. Fitzmaurice, *The General Principles of International Law Considered from the Standpoint of the Rule of Law*, Recueil des Cours, The Hague Academy of International Law 1957/92, s. 69, 79–80.

²⁶⁰ Zob. *supra* podrozdziały 1.4 i 1.5.