

# Czy leci z nami pilot? – czyli o polskich wersjach językowych bilateralnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w obiegu prawnym w Polsce

## Wstęp

Przedmiotem analizy prawniczej jest praktyka stanowienia i stosowania prawa, pochodna posługiwania się językiem polskim jako językiem urzędowym w stosunkach traktatowych Polski w związku z inkorporowaniem umów międzynarodowych do prawa polskiego, czyli praktyka tłumaczenia umów na język polski<sup>1</sup>. Ograniczyłem się do wycinka problemu, jakim są błędy w promulgowanych tekstach w języku polskim bilateralnych umów międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania<sup>2</sup>, których stroną jest Polska. Błędy takie mają miejsce zarówno wtedy, kiedy język polski jest językiem autentycznym umowy, jak też wtedy, kiedy tekst umowy ogłoszony w języku polskim jest wyłącznie tekstem „informacyjnym”, gdyż zgodnie z umową nie została ona sporządzona w języku polskim. Analiza umów została przeprowadzona w ramach prawnych wyznaczonych uniwersalnym prawem traktatów (tzn. Konwencją wiedeńską o prawie traktatów – dalej: KPT)<sup>3</sup> oraz normami prawa zwyczajowego i praktyki międzynarodowej), prawem europejskim (w szczególności *acquis*) i prawem polskim (w szczególności Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.<sup>4</sup> i ustawą z dnia 14 kwietnia 2000 r. o umowach międzynarodowych<sup>5</sup>).

O wyborze materii zadecydowała jego waga praktyczna, negatywne skutki błędów dla podmiotów, które zaufały państwu, arogancja państwa po stwierdzeniu błędu i powtarzalność złej praktyki, a więc wszystko, co pozwala uznać praktykę za systemową. Podstawą uznania – a w konsekwencji wyboru analizowanych

---

\* Prof. dr hab. Jerzy Menkes, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Kolegium Gospodarki Światowej, ORCID: [0000-0002-7744-8167](https://orcid.org/0000-0002-7744-8167).

<sup>1</sup> Tłumaczeniu, gdyż umowy międzynarodowe nie są ani negocjowane, ani sporządzane w języku polskim.

<sup>2</sup> Nazwy umów różnią się, jednak ich istota jest wspólna, przedmiotem regulacji jest unikanie podwójnego opodatkowania i unikania opodatkowania.

<sup>3</sup> W stosunku do Polski weszła ona w życie 1 sierpnia 1990 r., Dz. U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439.

<sup>4</sup> Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.

<sup>5</sup> Dz. U. z 2000 r. Nr 39, poz. 443, t.j. ustawy obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 13 grudnia 2019 r., Dz. U. z 2020 r. poz. 127.

przypadków – jest oficjalna-urzędowa decyzja merytoryczna, prawne stwierdzenie, że wersja umowy w autentycznym języku polskim albo ogłoszone tłumaczenie są błędne – zostały przetłumaczone nieprawidłowo. Na fakt, że błędne było tłumaczenie, wskazuje organ dokonujący sprostowania błędów – to ten organ oświadcza również pośrednio, że faktycznym językiem, w którym zawierana była umowa i w którym procedowano zgodę na związanie Polski umową, był język inny niż język urzędowy w Polsce, tzn. język polski. Dowodzi tego fakt, że sprostowywana jest wersja umowy w języku polskim, a wzorcem jest wersja/są wersje w języku obcym/w językach obcych. To ograniczenie wynika z samoasekuracji (ograniczenie się do błędów oficjalnie stwierdzonych); nie jestem zainteresowany sporem, czy „rzeczywiście” w tłumaczeniu popełniono błąd i prowadzeniem pseudolingwistycznego sporu. To, że błąd popełniono, jest faktem prawnym – refleksem urzędowego stwierdzenia błędu. Ta samoasekuracja może ułatwić pracę rządu nad tym, co zrobić, żeby unikać błędów (w przyszłości) i wyeliminować ich negatywne skutki dla (jakiegokolwiek) jednostki.

## 1. Jakość tłumaczeń a jakość państwa

Jakość tłumaczeń umów międzynarodowych, zgodność wersji językowych umów jest funkcją (jakości) pracy administracji. Jakość tę tworzą – przede wszystkim – organy centralne administracji rządowej z przewagą (wynikającą z funkcji i kompetencji) Ministerstwa Spraw Zagranicznych. Jednak obciążanie wyłącznie tego resortu winą za błędy byłoby przyznaniem nienależnej nagrody – w postaci zwolnienia od odpowiedzialności zarówno innych, współdziałających centralnych organów administracji rządowej, organów naczelnych administracji rządowej (będących organami zwierzchnimi)<sup>6</sup>, Ministra Spraw Zagranicznych jako kierującego działem administracji rządowej – sprawy zagraniczne (i innych ministrów), jak i Prezesa Rady Ministrów (prawem powołanego do publikowania w Dzienniku Ustaw umów międzynarodowych) oraz Rządowego Centrum Legislacji (zobowiązanego do pomocy premierowi)<sup>7</sup>.

Jakość tłumaczeń jest trudno ilościowo mierzalnym elementem współtworzącym obraz-ocenę państwa wewnątrz i na zewnątrz. Błędy w tym zakresie wpływają na zaufanie do państwa ze strony każdego i wszystkich interesariuszy państwa (zarówno krajowych, jak i zagranicznych), współkształtują wizerunek państwa – są to efekty istotne. Relatywnie łatwiej wymiernym, a przede wszystkim wymiernym ilościowo efektem błędów są negatywne konsekwencje dla osób fizycznych i prawnych prawa krajowego oraz innych osób uczestniczących w krajowym obrocie prawnym. Takie negatywne konsekwencje są skutkiem zróżnicowania statusu podmiotów obrotu prawnego w Polsce i państwie-stronie umowy, niepewności prawa oraz zmianom prawa (jako efektowi „sprostowania” umów).

<sup>6</sup> W tym m.in. Kancelarię Prezesa Rady Ministrów.

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych, Dz. U. z 2019 r. poz. 1461.

Błędy w tłumaczeniach umów i wynikający z tego brak bezpieczeństwa prawnego – niestabilność prawa – przekładać się może m.in. na wielkość i charakter inwestycji zagranicznych. Jednym z czynników przyciągających inwestorów zagranicznych jest bezpieczeństwo prawne w państwie goszczącym, takiego bezpieczeństwa pozbawia potencjalnego inwestora praktyka sprostowywania umów i *modus operandi* stanowienia i stosowania prawa w tym zakresie. Praktyka w polskiej przestrzeni prawnej w odniesieniu do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w ogłoszonej polskiej wersji językowej łamie zasadę *in dubio pro tributare*; zgodnie z nią podatnika nie można obciążać negatywnymi skutkami złego prawa<sup>8</sup>.

Dobre praktyki państwa są nie tylko w interesie ich bezpośrednich „odbiorców”, są w interesie „całego” państwa jako beneficjenta napływu inwestycji zagranicznych. W praktyce nie jest możliwe uniknięcie błędów w tłumaczeniach, można jednak – a nawet państwo powinno – ograniczyć ich skalę i częstotliwość (szczególnie błędów powtarzalnych). Oznacza to obowiązek działania, niepopelniania błędów w tłumaczeniach. Znacznie łatwiejszym w realizacji obowiązkiem państwa (od niepopelniania błędów) jest powstrzymanie się od arogancji państwa w reagowaniu na stwierdzone błędy. Skutki błędu/błędów, złego wyniku/złych wyników pracy nie mogą być przenoszone na uczestników obrotu prawnego, w tym gospodarczego.

## 2. Język/języki w obrocie międzynarodowym

Państwo jako podmiot prawa międzynarodowego posiada wyłączne i nieograniczone prawo do wskazywania języka, którym posługuje się w międzynarodowym obrocie prawnym w zakresie zawierania traktatów. Ograniczenie w wykonywaniu tego prawa może nastąpić wyłącznie w formule samoograniczenia i nie może być domniemane<sup>9</sup>. Prawo państwa do posługiwania się własnym językiem w stosunkach traktatowych jest jego prawem *sui generis* przyrodzonym potwierdzonym prawem zwyczajowym.

W przestrzeni cywilizacji europejskiej język jest nierozdzielnie związany z narodem i państwem. Kształtowanie języka było wynikiem procesów narodowo-twórczych i ich katalizatorem. Język wyrażał i wzmacniał niezależność państwa.

---

<sup>8</sup> Zob. A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011; B. Brzeziński, *O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 4.

<sup>9</sup> Domniemanie wyłączono wyraźnie w uchwałach kongresów: akwizgrańskiego (Traité d'Aix-la-Chapelle 1748 r. <https://documentsdedroitinternational.fr/ressources/TdP/1748-10-18-TraitedAix-la-Chapelle.pdf>, dostęp 25.06.2022) i wiedeńskiego (art. 120: „La langue française ayant été exclusivement employée dans toutes les copies du présent Traité, il est reconnu par les Puissances qui ont concouru à cet acte, que l'emploi de cette langue ne tirera point à conséquence pour l'avenir; de sorte que chaque Puissance se réserve d'adopter, dans les négociations et conventions futures, la langue dont elle s'est servie jusqu'ici dans ses relations diplomatiques, sans que le Traité actuel puisse être cité comme exemple contraire aux usages établis”), Aktu końcowego, 1815, Acte final du Congrès de Vienne, <https://mjp.univ-perp.fr/traites/1815vienne.html> [dostęp 25.06.2022].

W przestrzeni pozaeuropejskiej rola i ranga języka była inna. W państwach kontynentu amerykańskiego oraz Australii i Nowej Zelandii językami narodowymi są języki kolonizatorów, które okazały się instrumentem narodotwórczym narodów państwowych (tworząc wspólną językową), język był katalizatorem w *melting pot*. W przypadku niektórych państw Afryki i Azji język, któremu nadaje się status języka narodowego, urzędowego demonstrował wolę dekolonizacji i stanowił spoiwo tworzonych narodów państwowych<sup>10</sup>. W przypadku cywilizacji chińskiej i indyjskiej rola języka była różna od wskazanych, gdyż w przestrzeniach tych cywilizacji nie powstawały państwa narodowe w europejskim rozumieniu<sup>11</sup>, w ich przypadku język nie spełnia funkcji spoiwa, czyli funkcji społecznej<sup>12</sup>. Cechą wspólną tych przypadków jest wewnętrzspołeczna i wewnętrzpaństwowa funkcja języka, jednak państwa wykonują tę funkcję również instrumentalnie, posługując się stosunkami międzynarodowymi.

Prawo państwa do posługiwania się własnym językiem w obrocie międzynarodowym – równy status każdego języka narodowego jest sprzężony zwrotnie z równością państw; jest konsekwencją równości i tę równość wyraża i wzmacnia. Oparta na tym prawie praktyka międzynarodowa jest relatywnie nowa<sup>13</sup>. Powstała w wyniku zmiany/odrzućenia wcześniejszej praktyki; przez wieki pisanym i mówionym *lingua franca* w kontaktach pomiędzy władcami-państwami cywilizacji europejskiej była łacina, jej miejsce zajął język francuski, następnie ten monopol przełamały Wielka Brytania i USA, doprowadzając (począwszy od XIX w.) do duopolu, równoważności języków francuskiego i angielskiego<sup>14</sup>.

Te języki były określane kolokwialnie językami dyplomatycznymi. Karta Narodów Zjednoczonych została sporządzona w językach: angielskim, chińskim, francuskim, hiszpańskim i rosyjskim. 1 lutego 1946 r. ZO rezolucją 2(I) określiło te języki „językami oficjalnymi-urzędowymi”<sup>15</sup>, a status „języków roboczych” przypisało

<sup>10</sup> Ze zbliżonym zjawiskiem mamy do czynienia również na kontynencie europejskim, np. w Walii i Szkocji, jednak tam powrót do języka nie ma służyć budowie narodu państwowego, a wytworzeniu narodu politycznego.

<sup>11</sup> B. Anderson, *Wspólnoty wyobrażone. Rozważania o źródłach i rozprzestrzeleniu się nacjonalizmu*, Znak, Kraków 1997.

<sup>12</sup> W przypadku Chin takim spoiwem jest co najwyżej język pisany, który – w odróżnieniu od języka (a w rzeczywistości od języków) mówionego – jest jeden.

<sup>13</sup> Por. M. Rostworowski, *Prawo dyplomatyczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 1934, s. 54-57; J. Sutor, *Korespondencja dyplomatyczna*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1992, s. 15-19.

<sup>14</sup> Pakt Ligi Narodów przygotowany w Paryżu w grudniu 1924 r. (The Covenant of the League of Nations, [https://avalon.law.yale.edu/20th\\_century/leagcov.asp](https://avalon.law.yale.edu/20th_century/leagcov.asp), dostęp 25.06.2022) został sporządzony w językach angielskim i francuskim. Szerzej: Lord Brimelov, *English as a language of diplomacy. A story of steady expansion and displacement*, "The Commonwealth Journal of International Affairs" 1976, vol. 66, issue 261, s. 27-34.

<sup>15</sup> Katalog języków oficjalnych roboczych rozszerzono 18 grudnia 1973 r. o arabski (rezolucja 3190 (XXVIII)).

językom angielskiemu i francuskiemu<sup>16</sup>. Autentyczne-oficjalne języki Karty NZ<sup>17</sup> uzyskały status języków traktatów uniwersalnych sporządzanych na forum Systemu NZ. Praktyka rozszerzenia zakresu przedmiotowego statusu języków oficjalnych i roboczych nastąpiła w wyniku rozszerzającego stosowania Rez. 2(I) ZO ONZ, mocą której państwa członkowskie zdecydowały o objęciu regułą wszystkich organów Organizacji (z wyjątkiem MTS). W językach oficjalnych są udostępniane<sup>18</sup> dokumenty instytucji Systemu Narodów Zjednoczonych, języki robocze są używane do wewnętrznej komunikacji (niektóre z pozostałych języków oficjalnych są dodatkowymi językami roboczymi w komisjach regionalnych). Na analogicznej do Systemu NZ podstawie kwestie języków regulowane są w organizacjach międzynarodowych, tzn. na mocy norm statutów uzupełnianych *acquis*<sup>19</sup>.

Praktyka organizacji międzynarodowych jest zróżnicowana, odzwierciedla sprzężenie zwrotne pragmatyzmu i „polityki”. Terminem „pragmatyzm” określam posługiwanie się w pracach na forum organizacji międzynarodowej i stanowieniu *acquis* ograniczoną liczbą języków; to chroni organizację przed przekształceniem jej (a w istocie destrukcją) „efektem wieży Babel” i ogranicza/racjonalizuje osobowe i rzeczowe nakłady na tłumaczenia. Terminem „polityka” określam mieszanę (w różnych proporcjach) działań służących: nadaniu, podniesieniu, utrzymaniu rangi państwa w stosunkach międzynarodowych. Uznaje się, że ranga ta jest współzależna m.in. „międzynarodowości” języka. Refleks takiego poglądu jest łatwo zauważalny w praktyce np. Francji; nakłady na Instytut Francuski (Institut Français), propagowanie języka, obrona obecności języka w obiegu międzynarodowym są wyrazem oficjalnego przekonania, że zgoda na jego odmiędzynarodowienie (rezygnację ze statusu *de facto*) języka francuskiego byłaby przyznaniem się do/zgodą na utratę przez Francję statusu mocarstwa światowego. Przykłady postawy analogicznej można mnożyć. Uznaje się, że międzynarodowość (a przynajmniej wielonarodowość) języka rozumiana jako stan, w którym tym językiem posługują się inni oprócz natywnych użytkowników, sprzyja akceptowaniu interesów państwa, posługujący się danym językiem obcym utożsamiają się z kulturą danego państwa silniej i łatwiej niż nieposługujący się językiem. „Obrona” obecności (narodowego<sup>20</sup>) języka w przestrzeni międzynarodowej, w kontaktach, jest komunikatem wysyłanym przez rząd do wyborców: jesteśmy patriotami, bronimy interesu narodowego. Na rzecz sensowności tego przekonania przemawiają badania z zakresu marketingu politycznego (i intuicja polityczna),

<sup>16</sup> Stan ten uległ zmianie już w 1948 r., kiedy status języka roboczego przyznano hiszpańskiemu (rezolucje 247 (III) z 7 grudnia 1948 r. i 262 (III) z 10 grudnia 1948 r.), kolejno status ten nadano rosyjskiemu (rezolucja 2479 (XXIII) z 21 grudnia 1968 r.) i chińskiemu (rezolucja 3189 (XXVIII) z 18 grudnia 1973 r.). Zob. <http://ask.un.org/faq/14463> [dostęp 16.05.2020].

<sup>17</sup> Art. 111 Karty Narodów Zjednoczonych. Karta Narodów Zjednoczonych podpisana w San Francisco w dniu 25 czerwca 1945 r., Dz. U. z 1947 r. Nr 23, poz. 90.

<sup>18</sup> Sporządzane są w językach roboczych.

<sup>19</sup> Zob. A. Czubik, *Równouprawnienie języków dyplomatycznych na forum organizacji międzynarodowych*, „Problemy Współczesnego Prawa Międzynarodowego, Europejskiego i Porównawczego” 2015, vol. 13, s. 160-178.

<sup>20</sup> Aczkolwiek o sile języka angielskiego decyduje jego transnarodowość-transpaństwowość.

to te właśnie badania w połączeniu z intuicją są źródłem decyzji o machaniu chorągiewkami w barwach narodowych w kampaniach wyborczych i traktowaniu zarzutu braku patriotyzmu jako śmiercionośnego pocisku. Nie przeprowadzono naukowych badań efektywności tego przekazu, jednak postępowanie zgodne ze wskazanym schematem jest działaniem bezkosztowym dla polityków, zaś cena rezygnacji – w przypadku, gdyby była to prawda – byłaby bardzo duża. W konsekwencji populiści nie boją się etykiety nacjonalisty, zaś demokraci są gotowi etykietować się sami jako patrioci. Politycy w obecności mediów, pod „okiem” kamer, unikają posługiwania się obcym językiem nawet wtedy, kiedy w tym języku studiowali i uzyskiwali stopnie zawodowe lub naukowe (Franz Josef Strauss, Javier Solana, Jacques Chirac) lub jest/ był to ich nawet „drugi język” (Olaf Palme).

Konsekwencją jest proliferacja języków narodowych w praktyce organizacji międzynarodowych. Ta proliferacja ma miejsce nawet wtedy, kiedy koszty praktyki przekraczają granice zdrowego rozsądku<sup>21</sup>, a posługiwanie się językiem narodowym jest iluzją; skrajny jest przypadek Unii Europejskiej.

W praktyce międzynarodowej umowy (inne niż uniwersalne i wybrane pluri-lateralne) sporządzane są w językach stron lub w językach stron i w języku trzecim lub w wybranym języku. Taka praktyka jest efektem woli politycznej i nie podlega ocenie z punktu widzenia racjonalności prakseologicznej<sup>22</sup>. W odniesieniu do umów dwustronnych dwa pierwsze rozwiązania przeważają w praktyce, nie jest to jednak praktyka wyłączna. W przypadku dwóch wersji językowych strony najczęściej decydują, że są one równoprawne, w przypadku trzech każdej przypisują charakter autentyczny albo przypisują rolę rozstrzygającą spory wersji w języku trzecim. Ten język trzeci jest to najczęściej język wspólny stron notyfikowany przez MSZ-ety jako język tzw. techniczny. Kwestię tę reguluje art. 33 KPT<sup>23</sup>. Praktyka – zwyczaj międzynarodowy – nie jest w tym zakresie wyraźna, pozostawiając stronom swobodę regulacji, w konsekwencji umowa może być zawarta w wielu językach oficjalnych, jednak strony tylko niektórym mogą przyznać status języka autentycznego (ten status ma znaczenie w przypadku sporu interpretacyjnego, jeśli umowa wiąże charakter autentyczny wersji umowy we wskazanym języku z posługiwaniem się tą wersją przy rozstrzyganiu sporu związanego z jego interpretacją).

Na rzecz ograniczenia liczby języków w obrocie międzynarodowym korzystanie z *lingua franca* przemawiają zarówno racjonalność gospodarcza wydatków, jak i kon-trefektywność wielojęzyczności. W katalogu argumentów mieszczą się m.in. różnice pomiędzy wersjami językowymi tekstów międzynarodowych mogące zaburzać spójność prawa i praktyki nie niej opartej lub fakt, że sądy, trybunały międzynarodowe

<sup>21</sup> Zakładam, że zdrowy rozsądek istnieje i ma granice.

<sup>22</sup> Zob. A. Wyrzumska *Umowy międzynarodowe. Teoria i praktyka*, Prawo i Praktyka Gospodarcza, Warszawa 2006.

<sup>23</sup> Zob. Komentarz Komisji Prawa Międzynarodowego, Draft Articles on the Law of Treaties with commentaries. 1996, s. 224-226, [https://legal.un.org/ilc/texts/instruments/english/commentaries/1\\_1\\_1966.pdf](https://legal.un.org/ilc/texts/instruments/english/commentaries/1_1_1966.pdf) [dostęp 5.09.2022] oraz S.E. Nahlik, *Kodeks prawa traktatów*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1976.

i międzynarodowe trybunały arbitrażowe orzekają na podstawie stosowanych przez dany organ języków.

Te argumenty mają jednak wartość jedynie w odniesieniu do umów regulujących stosunki pomiędzy podmiotami prawa międzynarodowego, inkorporowanie ich do prawa krajowego i bezpośrednie stosowanie w relacjach z podmiotami prawa krajowego diametralnie zmienia sytuację. Efektem stanowienia prawa poprzez promulgowanie umów międzynarodowych, w przypadku których język urzędowy, będąc językiem, nie jest jednak językiem *de facto* równoprawnym, a tym bardziej wtedy, kiedy ogłoszony tekst w języku urzędowym ma jedynie charakter informacyjny, gdyż umowa nie została sporządzona w języku urzędowym (a wyłącznie w jednym języku autentycznym), adresat praw i obowiązków nie ma możliwości poznania prawa. Państwo nie chroni adresata przed skutkami *ignoratio iuris nocet* i stosując regułę *ignorantia legis neminem excusat*, wywołuje błąd po stronie adresata.

Język polski jest w polskim języku prawnym określany jako urzędowy<sup>24</sup>. Z racji jego urzędowego charakteru na język polski tłumaczone są teksty międzynarodowe wprowadzane do obiegu prawnego na terytorium Polski i z udziałem Polski. Zgodnie bowiem z art. 6 ustawy o języku polskim umowy międzynarodowe zawierane przez Rzeczpospolitą Polską powinny mieć polską wersję językową, stanowiącą podstawę stosowania i wykładni, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej. Tłumaczenie tekstu umowy międzynarodowej, nawet urzędowe i zamieszczone we właściwym organie promulgacyjnym, nie może mieć pierwszeństwa przed rzeczywistym tekstem umowy. To umowa międzynarodowa, a nie jej tłumaczenie, jest źródłem prawa. Urzędowe tłumaczenie umowy międzynarodowej nie jest aktem normatywnym. Jednak stronami umów międzynarodowych są państwa jako podmioty prawa międzynarodowego. Zaś umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania regulują również stosunki wewnątrzpaństwowe, wyznaczają prawa i obowiązki w tychże. Podatnicy zgodnie z prawem informację o treści przepisów prawa będących źródłem ich uprawnień i obowiązków czerpią z tekstów aktów prawnych opublikowanych w organach promulgacyjnych i za ich pośrednictwem mają prawo być informowani o prawie obowiązującym i to w języku urzędowym. Państwo ma obowiązek chronić każdego, kto dopełnił obowiązku poznania prawa, przed skutkami *ignorantia iuris nocet* wtedy, kiedy *ignorantia* została przez państwo zawiniona. Przestrzeganie ogłoszonego prawa musi dawać poczucie bezpieczeństwa, mające za podstawę ustrojową zasadę państwa prawnego.

Tłumaczenia te niestety bardzo często są błędne. Przykładów błędów jest aż nadto; sprzeciw budzi fakt, że wbrew ich oczywistej błędności zaakceptowaliśmy kohabitację z nimi. Tytułem przykładu można przywołać:

- „suwerenną równość” zamiast równości i suwerenności lub równości (suwerennych) państw. Wydaje się oczywiste, że równe (zgodnie z prawem międzynarodowym) wobec prawa są państwa, które z samej swojej istoty są suwerenne. Suwerenna nie jest zaś równość, bo takową być nie może.

<sup>24</sup> Zob. art. 27 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Pozbawione sensu tłumaczenie może mieć za źródło przepis art. 2 Karty („The Organization is based on the Principle of the sovereign equality of all its Members”), w którym wytworzono *by-pass* rzeczywistości, tzn. przyznano równość wobec prawa wszystkim członkom Organizacji, również tym, którzy nie byli państwami i nie byli suwerenni. Jednak upłynęło wystarczająco dużo czasu – i zmieniła się rzeczywistość wewnątrz Organizacji, tzn. członkami nie są dominia – by naprawić błąd;

- „postępowy rozwój” zamiast „stopniowy”. W tym przypadku błędne tłumaczenie było usprawiedliwiane „socjalistycznym” charakterem PRL, przynależnością do bloku wschodniego w języku, dla którego to bloku przymiotnik „postępowy” był synonimem postępu społecznego. Jednak w art. 1 Statutu Komisji Prawa Międzynarodowego „stopniowy rozwój prawa” (*progressive development*) oznacza metodę tworzenia prawa, kolokwialnie rzecz ujmując – krok po kroku, a nie „rewolucyjną” zmianę prawa i takąż zmianę stosunków społecznych poprzez prawo<sup>25</sup>. Wbrew wszystkiemu „postępowy rozwój” żyje w polskim języku prawniczym prawa międzynarodowego;
- czy, a może przede wszystkim posługiwanie się jako nazwą własną organizacji nazwą Organizacja Narodów Zjednoczonych. Twórcy Organizacji w Preambule Karty napisali: „[...] do hereby establish an international organization to be known as the United Nations<sup>26</sup>”. Tłumaczenie polskie „utworzyć organizację międzynarodową pod nazwą Organizacji Narodów Zjednoczonych” stanowi oczywisty pleonazm i jest niepoprawne. No i co? No i... nic.

Czasami źródeł nieprawidłowego tłumaczenia można doszukiwać się w prymitywizmie lub chamstwie autorów czy kolejnych uczestników procesu, na którego końcu ogłoszono tłumaczenia. Ilustruje to przypadek polskiej wersji językowej Konwencji o prawach osób niepełnosprawnych<sup>27</sup>. Zarówno w tytule, jak i w treści Konwencji systematycznie używany jest termin „osoba niepełnosprawna” wbrew wersjom: angielskiej: „Persons with Disabilities”, francuskiej: „personnes handicapées”, hiszpańskiej: „las personas con discapacidad”, a zgodnie jedynie z wersją w języku rosyjskim „o prawach inwalidów”. Wyróżnienie odrębnej od „osoby=człowieka” kategorii „osoby”, którą jest „osoba niepełnosprawna”, powinno w Polsce budzić sprzeciw, bowiem właśnie w Polsce szczególnie dużo osób posługuje się terminem „osoba ludzka” (czyli różna od „osoby boskiej”).

<sup>25</sup> Wbrew zdrowemu rozsądkowi i prawu, gdyż termin zdefiniowano jednoznacznie w art. 15 Statutu: “In the following articles the expression «progressive development of international law» is used for convenience as meaning the preparation of draft conventions on subjects which have not yet been regulated by international law or in regard to which the law has not yet been sufficiently developed in the practice of States” (Statute of International Law Commission, 1947, <https://legal.un.org/ilc/texts/instruments/english/statute/statute.pdf>, dostęp 25.06.2022).

<sup>26</sup> Tekst francuski: „établissent par les présentes une organisation internationale qui prendra le nom de Nations Unies”; ros. “настоящим учреждают международную организацию под названием «Объединенные Нации»”, <https://www.un.org/en/about-us/un-charter> [dostęp 25.06.2022].

<sup>27</sup> Dz. U. z 2012 r. poz. 1169.



Zarazem nie podlega wątpliwości konieczność tłumaczenia – „pisania” tekstów prawnych w języku urzędowym, gdyż realizuje to prawo jednostki do znajomości prawa i jest czynnikiem sprzyjającym jednolitości prawa w praktyce organów stosujących prawo. Tym gorzej więc, jeśli ta jakość jest fatalna. W przypadku umowy „Program wymiany kulturalnej i naukowej między rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Islamskiej Republiki Iranu” podpisanej 7 stycznia 1993 r. w Warszawie<sup>28</sup> w polskiej wersji językowej opuszczono *ca.* 10% tekstu wersji angielskiej, wiele zdań jest niedokończonych, niepoprawnych gramatycznie *etc., etc.* Można jednak stwierdzić, że nic się nie stało, bo stosujący znali język angielski. Jednak już w przypadku polsko-niemieckiej umowy w sprawie popierania i wzajemnej ochrony inwestycji<sup>29</sup> niezrozumienie terminów „inne środki równoznaczne w skutkach z wyłączeniem lub nacjonalizacją” oraz „(wyłączenia lub) porównywalnych działań” w połączeniu z arogancją i odrzuceniem rządów prawa zaowocowało poważnym obciążeniem budżetu – wypłatą odszkodowania.

### 3. Polskie umowy bilateralne o unikaniu podwójnego opodatkowania – stan faktyczny i prawny

Według stanu aktualnego Polska jest stroną 90 umów bilateralnych o unikaniu podwójnego opodatkowania<sup>30</sup>. Wiążące Polskę umowy zostały zawarte w latach 1974 (umowa z Pakistanem<sup>31</sup>) – 2015 (umowa ze Sri Lanką<sup>32</sup>).

Pośród tych umów w 13 przypadkach w ogłoszonym tłumaczeniu tekstu umowy na język polski strona polska popełniła błąd/błędy, po stwierdzeniu którego tekst umowy w języku polskim został sprostowany i nowe przepisy zaczęły obowiązywać zobowiązanych do ich przestrzegania (pochodnego możliwości poznania) bez *vacatio*

---

<sup>28</sup> Tekst: Zbiór Dokumentów 1993, nr 1, s. 52-62. Jako źródło wskazuję Zbiór Dokumentów wydawany przez Polski Instytut Spraw Międzynarodowych, gdyż ta umowa („Program...”) nie została promulgowana i jej wersja w ZD jest jedyną dostępną. Umowa została sporządzona w trzech językach: polskim, perskim i angielskim. Strony zdecydowały, że „wszystkie teksty są jednakowo autentyczne. W przypadku różnic w interpretacji tekstów rozstrzygający będzie język angielski”. Jednak również w tym przypadku przedmiotem krytyki są różnice tekstów, a nie kwestie interpretacyjne. W analizie nie odnoszę się do wersji w języku perskim z powodu jego niezajomości. Umowa była ważna ze względu na czas jej zawarcia na przełomie 1992/1993 r. Polska była jedynym państwem zachodniej hemisfery (do niej aspirującym) utrzymującym poprawne stosunki z Iranem. Z jednej strony może to być argument przeciwko krytyce pod hasłem: „nie ważne co uzgodniliśmy, ważne, że podtrzymywaliśmy dialog” – bo nie o wymianę kulturową (a nie „kulturalną”) w tym chodziło. Z drugiej strony waga ówczesnych stosunków z Iranem tylko wzmacnia przekonanie o bylejakości pracy osób ją wykonujących, gdyż nawet wtedy nie chciano/nie potrafiono rzetelnie sporządzić umowy i brak było zarówno kontroli, jak i nadzoru nad pracą osób powołanych do wykonywania czynności związanych z umową.

<sup>29</sup> Z dnia 10 listopada 1989 r. Dz. U. z 1991 r. Nr 27 poz. 116.

<sup>30</sup> Dane oficjalne dotyczące umów zawierają tytuł umowy, miejsce publikacji itd.: <https://www.podatki.gov.pl/podatkowa-wspolpraca-miedzynarodowa/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania/> [dostęp 25.06.2022].

<sup>31</sup> Dz. U. z 1976 r. poz. 74.

<sup>32</sup> Dz. U. z 2019 r. poz. 1334.

*legis*. W 12 przypadkach sprostowania błędów zostały dokonane jednostronnie, tzn. wyłącznie przez Polskę. Miało to miejsce w umowach z: Albanią<sup>33</sup>, Bułgarią<sup>34</sup>, Chorwacją<sup>35</sup> – 2 razy, Irlandią<sup>36</sup>, Kazachstanem<sup>37</sup>, Luksemburgiem<sup>38</sup>, Portugalią<sup>39</sup> – 2 razy, Szwajcarią<sup>40</sup>, Szwecją<sup>41</sup>, Ukrainą<sup>42</sup>, Węgrami<sup>43</sup>, Włochami<sup>44</sup> i Zjednoczonymi Emiratami Arabskimi<sup>45</sup>. Przypadki dwukrotnego sprostowania umów z Chorwacją i Portugalią wskazują na fakt, że nawet stwierdzenie błędu nie wywołuje skutku w postaci rzetelnej weryfikacji tłumaczenia; świadczy za to o tym, że sprostowanie błędu wynika z jednostkowej reakcji. Błędy niczego nie nauczyły powołanych do działania instytucji.

Jedynie w przypadku umowy z Chile sprostowania błędów albo jej zmiany dokonały (obie) strony umowy i dokonały tego w formie porozumienia (*Agreement*), mocą którego zmieniono tekst umowy („[...] the text of the Convention shall be read”)<sup>46</sup>. W tym przypadku na szczególne „uznanie” zasługuje fakt, że porozumienie zmieniające zostało zawarte wyłącznie w języku angielskim i niepromulgowane zgodnie z prawem polskim.

Współczynnik błędów wynosi *ca.* 16%. Równie znaczący jest czas stwierdzenia i sprostowania błędów – opóźnienie w stosunku do związania umową było następujące: z Albanią, w umowie z 1995 r.<sup>47</sup>, czynności tej dokonano w 2009 r. (jednak

<sup>33</sup> Obwieszczenie Ministra Spraw Zagranicznych z dnia 3 września 2009 r. o sprostowaniu błędu, Dz. U. z 2010 r. Nr 2, poz. 11.

<sup>34</sup> Obwieszczenie Ministra Spraw Zagranicznych z dnia 5 sierpnia 2020 r. o sprostowaniu błędu, Dz. U. z 2020 r. poz. 1416.

<sup>35</sup> Obwieszczenie Ministra Spraw Zagranicznych z dnia 15 lipca 2016 r. o sprostowaniu błędu, Dz. U. z 2016 r. poz. 1083 oraz obwieszczenie Ministra Spraw Zagranicznych z 21 lipca 2021 r. o sprostowaniu błędu, Dz. U. z 2021 r. poz. 1913.

<sup>36</sup> Obwieszczenie Ministra Spraw Zagranicznych z dnia 11 września 2019 r. o sprostowaniu błędu, Dz. U. z 2019 r. poz. 1733.

<sup>37</sup> Obwieszczenie Ministra Spraw Zagranicznych z dnia 16 lipca 2020 r. o sprostowaniu błędu, Dz. U. z 2020 r. poz. 1260.

<sup>38</sup> Obwieszczenie Ministra Spraw Zagranicznych z dnia 4 lipca 2019 r. o sprostowaniu błędu, Dz. U. z 2019 r. poz. 1244.

<sup>39</sup> Obwieszczenie Ministra Spraw Zagranicznych z dnia 7 czerwca 2017 r. o sprostowaniu błędu, Dz. U. z 2017 r. poz. 1101; obwieszczenie Ministra Spraw Zagranicznych z dnia 2 czerwca 2020 r. o sprostowaniu błędu, Dz. U. z 2020 r. poz. 993.

<sup>40</sup> Obwieszczenie Ministra Spraw Zagranicznych z dnia 2 lutego 2021 r. o sprostowaniu błędu, Dz. U. z 2021 r. poz. 262.

<sup>41</sup> Obwieszczenie Ministra Spraw Zagranicznych z dnia 20 listopada 2017 r. o sprostowaniu błędu, Dz. U. z 2017 r. poz. 2177.

<sup>42</sup> Obwieszczenie Ministra Spraw Zagranicznych z dnia 10 stycznia 2020 r. o sprostowaniu błędu, Dz. U. z 2020 r. poz. 41.

<sup>43</sup> Obwieszczenie Ministra Spraw Zagranicznych z dnia 13 lipca 2021 r. o sprostowaniu błędu, Dz. U. z 2021 r. poz. 1310.

<sup>44</sup> Obwieszczenie Ministra Spraw Zagranicznych z dnia 29 marca 2019 r. o sprostowaniu błędu, Dz. U. z 2019 r. poz. 597.

<sup>45</sup> Obwieszczenie Ministra Spraw Zagranicznych z dnia 24 października 2019 r. o sprostowaniu błędu, Dz. U. z 2019 r. poz. 2022.

<sup>46</sup> <https://www.podatki.gov.pl/media/1525/wzajemne-porozumienie.pdf> [dostęp 5.09.2022].

<sup>47</sup> Jako termin przyjąłem datę początkową obowiązywania umowy, która w każdym przypadku przypadła na dzień 1 stycznia danego roku.

ogłoszono w 2010 r.); z Bułgarią, w umowie z 1996 r., czynności dokonano w 2020 r.; z Chorwacją, w umowie z 1997 r., czynności dokonano w 2016 r.; z Irlandią, w umowie z 1996 r., czynności dokonano w 2019 r.; z Kazachstanem, w umowie z 1996 r., czynności dokonano w 2020 r.; z Luksemburgiem, w umowie z 1997 r., czynności dokonano w 2013 r.; z Portugalią, w umowie z 1999 r., błędy poprawiano dwukrotnie: w 2017 i 2020 r.; ze Szwajcarią, w umowie z 2012 r., czynności dokonano w 2021 r.; ze Szwecją, w umowie z 2006 r., czynności dokonano w 2017 r.; z Ukrainą, w umowie z 1995 r., czynności dokonano w 2020 r.; z Węgrami, w umowie z 1996 r., czynności dokonano w 2021 r.; z Włochami, w umowie z 1984 r., czynności dokonano w 2019 r.; ze Zjednoczonymi Emiratach Arabskimi, w umowie z 2016 r., czynności dokonano w 2022 r.

23 umowy zmieniano również protokołami; miało to miejsce w przypadku umów z Austrią, Belgią, Chile<sup>48</sup>, Cyprzem, Danią, Finlandią, Guernsey<sup>49</sup>, Holandią, Indiami, Iranem, Islandią, Koreą Płd., Luksemburgiem (umowę zmieniono „sprostowaniem” i protokołem), Maltą (dwukrotnie), Niemcami (dwukrotnie<sup>50</sup>), Norwegią, Słowacją, Szwajcarią (umowę zmieniono „sprostowaniem” i protokołem), Węgrami (umowę zmieniono „sprostowaniem” i protokołem) i Zjednoczonymi Emiratach Arabskimi (umowę zmieniono „sprostowaniem” i protokołem). Jednak w przypadku zmian na podstawie protokołów, inaczej niż w przypadku obwieszczeń o sprostowaniu błędu – a zgodnie z prawem – ustalano *vacatio legis* i termin wejścia w życie zmienionej umowy.

W żadnym z tych przypadków sprostowanie błędu nie wynikało z trudności interpretacyjnych, a z różnic pomiędzy tekstami; ogłoszone przepisy były jasne i mimo to zostały zmienione. Potwierdza to, że tekst nie był negocjowany w języku polskim i jego wersja nie oddaje intencji stron; acz intencje strony polskiej nie są znane, gdyż m.in. w ramach procedury wewnętrznej poprzedzającej związanie się Polski umową przedmiotem uzgodnień jest w praktyce wersja w języku polskim. Wybór języka/języków w zawieranych przez Polskę umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania jest nie tylko nieoczywisty, lecz także podlega zmianom, w konsekwencji których następuje rezygnacja z posługiwania się językiem polskim jako językiem umowy; miało to miejsce – w przywoływanym – wzajemnym porozumieniu z Chile i porozumieniach z Niemcami podpisanymi w Berlinie, kolejno 17 sierpnia 2015 r.<sup>51</sup> oraz w listopadzie 2020 r., które zostało zawarte w języku angielskim<sup>52</sup>, podobnie jak porozumienie o zakończeniu obowiązywania wcześniejszego porozumienia<sup>53</sup> – zawarte w 2022 r., również wyłącznie w języku angielskim. Porozumienia z Niemcami nie zostały promulgowane. Te porozumienia zmieniały podpisaną

<sup>48</sup> W tym przypadku posłużono się nazwą „wzajemne porozumienie”, jakby mogło być inne.

<sup>49</sup> *Ibidem*.

<sup>50</sup> *Ibidem*.

<sup>51</sup> Tekst: [https://www.podatki.gov.pl/media/1945/20150817\\_agreement\\_ca\\_niemcy.pdf](https://www.podatki.gov.pl/media/1945/20150817_agreement_ca_niemcy.pdf) [dostęp 5.09.2022].

<sup>52</sup> Tekst: <https://www.podatki.gov.pl/media/6433/agreement-ca-niemcy.pdf> [dostęp 5.09.2022].

<sup>53</sup> Tekst: <https://www.podatki.gov.pl/media/8194/mutual-termination-kopia.pdf> [dostęp 5.09.2022].

w Berlinie 14 maja 2003 r. Umowę w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku<sup>54</sup>, która to umowa główna sporządzona została – wyłącznie w dwóch językach – w językach polskim i niemieckim. Nad tą umową zresztą „ciąży klątwa”, gdyż już w dniu podpisania uzupełniona została o protokół do umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, mający charakter umowy interpretacyjnej; jedynie on został prawidłowo ogłoszony.

Sprostowania poszerzają zakres obowiązków zobowiązanych do przestrzegania prawa; różni to odnośną praktykę od uzusu międzynarodowego. Zarówno Stały Trybunał Sprawiedliwości Międzynarodowej w sprawie *Mavrommatis*<sup>55</sup>, jak i Międzynarodowy Trybunał Sprawiedliwości w sprawie *LaGrand*<sup>56</sup> opowiadały się za wersją węższą, co w tym analizowanym przypadku oznaczałoby polską wersję językową. Reguły te zostały szeroko wyartykułowane i umotywowane w wyroku arbitrażowym w sprawie *L'apurement des comptes entre le Royaume des Pays-Bas et la République Française en application du Protocole du 25 septembre 1991 additionnel à la Convention relative à la protection du Rhin contre la pollution par les chlorures du 3 décembre 1976*<sup>57</sup>.

<sup>54</sup> Dz. U. z 2003 r. Nr 12, poz. 90.

<sup>55</sup> *Mavromatis Palestine Concession (Greece vs. Britain)*, “Permanent Court of International Justice” 1924, series B, No. 3.

<sup>56</sup> W kontekście prowadzonych rozważań MTS w sprawie *Germany vs U.S.* stwierdził, że “101. Finding itself faced with two texts which are not in total harmony, the Court will first of all note that according to Article 92 of the Charter, the Statute «forms an integral part of the present Charter». Under Article 111 of the Charter, the French and English texts of the latter are «equally authentic». The same is equally true of the Statute. In cases of divergence between the equally authentic versions of the Statute, neither it nor the Charter indicates how to proceed. In the absence of agreement between the parties in this respect, it is appropriate to refer to paragraph 4 of Article 33 of the Vienna Convention on the Law of Treaties, which in the view of the Court again reflects customary international law. This provision reads «when a comparison of the authentic texts discloses a difference of meaning which the application of Articles 31 and 32 does not remove the meaning which best reconciles the texts, having regard to the object and purpose of the treaty, shall be adopted». The Court will therefore now consider the object and purpose of the Statute together with the context of Article 41” – “International Court of Justice Reports” 2001, <https://www.icj-cij.org/files/case-related/104/104-20010627-JUD-01-00-EN.pdf> [dostęp 5.09.2022].

<sup>57</sup> Na temat art. 33 Konwencji wiedeńskiej: „78. Il reste à considérer le statut en droit coutumier de l'article 33 de la Convention de Vienne. Cette disposition traite de l'interprétation de traités authentifiés en plusieurs langues (tels que le Protocole). L'article 33 est ainsi libellé: Art. 33: Interprétation de traités authentifiés en deux ou plusieurs langues 1) Lorsqu'un traité a été authentifié en deux ou plusieurs langues, son texte fait foi dans chacune de ces langues, à moins que le traité ne dispose ou que les parties ne conviennent qu'en cas de divergence un texte déterminé l'emportera. 2) Une version du traité dans une langue autre que l'une de celles dans lesquelles le texte a été authentifié ne sera considérée comme texte authentique que si le traité le prévoit ou si les parties en sont convenues. 3) Les termes d'un traité sont présumés avoir le même sens dans les divers textes authentiques. 4) Sauf le cas où un texte déterminé l'emporte conformément au paragraphe 1, lorsque la comparaison des textes authentiques fait apparaître une différence de sens que l'application des articles 31 et 32 ne permet pas d'éliminer, on adoptera le sens qui, compte tenu de l'objet et du but du traité, concilie le mieux ces textes. 79. Les deux Parties invoquent l'article 33 aux fins de leur argumentation. Pour des motifs qui apparaîtront ultérieurement (voir paragraphe 89), le Tribunal ne juge pas nécessaire

#### 4. Błędy w polskich umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania

W polskich umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania strona polska po stwierdzeniu, że ogłoszona polska wersja językowa jest różna od przepisu w obcej wersji językowej, zmienia stan prawny, posługując się *praeter legem* – o czym dalej – wehikułem, jakim jest „Obwieszczenie o sprostowaniu błędów”. Punktem wyjścia ocen jest katalog sprostowań:

- w umowie z Chorwacją z 1994 r.<sup>58</sup> opuszczony został fragment tekstu „[...] lub urzędnika przemysłowego, handlowego, lub naukowego”. W umowie tej przyznano tekstowi angielskiemu charakter rozstrzygający w odniesieniu do rozbieżności<sup>59</sup>. W obwieszczeniu z 2016 r. o sprostowaniu nie określono terminu wejścia w życie sprostowania;
- w umowie z Irlandią z 1995 r.<sup>60</sup> – pomimo faktu, że towarzyszył jej, ogłoszony jako towarzyszący umowie, protokół o charakterze umowy interpretacyjnej zastąpiono, w 2019 r. wyrazy „z tytułu jej wcześniejszego zatrudnienia” wyrazami „z tytułu wcześniejszego zatrudnienia”. Umowa została sporządzona w dwóch językach autentycznych i żadnemu nie przypisano wagi szczególnej. Ten przypadek można uznać równoważny ze sprostowaniem oczywistej pomyłki pisarskiej. W obwieszczeniu nie wskazano terminu wejścia w życie sprostowania;
- w umowie z Luksemburgiem z 2012 r.<sup>61</sup> zmieniono w 2019 r. w polskim tytule konwencji i całym jej tekście wyrazy „podwójnego opodatkowania” wyrazami „podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania”. Umowa została sporządzona w dwóch językach autentycznych i żadnemu nie przypisano wagi szczególnej. Terminu wejścia w życie poprawek nie wskazano w obwieszczeniu;
- w umowie z Portugalią z 1995 r.<sup>62</sup> błędy poprawiono dwukrotnie, a mianowicie w roku 2017 i w 2020. Obwieszczeniem z 2017 r. w art. 12. ust. 3 skreślono wyrazy „programami komputerowymi”, czyli zawężono zakres regulacji. Jeszcze dalej strona polska poszła w sprostowaniu błędów w obwieszczeniu z 2020 r.; już na pierwszy rzut oka „efektem sprostowania błędów” była inna – w stosunku do zawartej – umowa. Tę umowę sporządzono w trzech językach, przypisując znaczenie rozstrzygające tekstowi

---

de discuter ici du statut de cet article en droit coutumier. Il est toutefois à noter que la Cour internationale de Justice a récemment observé que le paragraphe 4 de l'article 33 de la Convention de Vienne reflétait le droit international coutumier (Affaire LaGrand, précitée, paragraphe 101)”, <https://pcacases.com/web/sendAttach/76> [dostęp 5.09.2022].

<sup>58</sup> Sporządzona w Warszawie 19 października 1994 r., Dz. U. z 1996 r. poz. 370.

<sup>59</sup> Zob. STSM w sprawie *Mavromatis (Greece vs. U.K.*, “Permanent Court of International Justice” 1926, Series A, No. 2).

<sup>60</sup> Sporządzona w Madrycie 13 listopada 1995 r., Dz. U. z 1996 r. poz. 129.

<sup>61</sup> Sporządzona w Luksemburgu 14 czerwca 1995 r., Dz. U. z 1996 r. poz. 527.

<sup>62</sup> Sporządzona w Kijowie 12 stycznia 1993 r., Dz. U. z 1994 r. Nr 63, poz. 269.

- w języku angielskim. W tym przypadku nie określono również terminu wejścia w życie zmiany;
- w umowie z Ukrainą z 1993 r. błędy poprawiono w 2020 r. Dokonano zmian: w formule sprostowania błędów – znaczących ilościowo i jakościowo (1) w art. 13 w ust. 2 w lit. b zamiast wyrazów: „odsetek z udziału w spółce osobowej lub powierniczej, których dochód pochodzi głównie z nieruchomości położonych w drugim Umawiającym się Państwie lub z akcji określonych pod literą a)”, powinny być wyrazy: „udziału w spółce osobowej lub powierniczej, której aktywa składają się głównie z majątku nieruchomego położonego w drugim Umawiającym się Państwie lub z akcji określonych pod literą a)”, 2) w art. 24 w ust. 2 w lit. a zamiast wyrazów: „zgodnie z postanowieniami lit. b) i ustępów 3 i 4,” powinny być wyrazy: „zgodnie z postanowieniami ustępów 3 i 4,” 3) w art. 25 w ust. 1 w zdaniu drugim zamiast wyrazów: „bez względu na postanowienia artykułu” powinny być wyrazy: „bez względu na postanowienia artykułu 1”). Jednak merytorycznie istotna była poprawka z 2008 r., pozornie interpunkcyjna, a w rzeczywistości ograniczająca zakres podmiotowy stosowania regulacji umownej art. 15 ust. 4. W przypadku tych zmian dostosowała *de facto* treść umowy do wersji ukraińskiej. Umowa miała dwie równoprawne wersje językowe;
  - w umowie z Włochami z 1985 r.<sup>63</sup> błąd sprostowano w 2019 r. Zmiana była istotna, jednak miała charakter liberalizacji, bo zastąpiono „stałe miejsce zamieszkania” – „miejscem zamieszkania”, tak jak w wersji angielskiej. Umowa została sporządzona w trzech językach, rozstrzygające znaczenie przypisano wersji anglojęzycznej;
  - w umowie ze Zjednoczonymi Emirataми Arabskimi z 1993 r.<sup>64</sup> błędy poprawiono w 2019 r. Umowa została sporządzona w trzech językach, rozstrzygające znaczenie przypisano wersji anglojęzycznej.

Wnioski z badania przypadków są jednoznaczne, „sprostowania błędów” nie wiązały się z trudnościami w interpretacji umów, spowodowanymi sporządzeniem umów w wielu językach (dwóch albo trzech). Badanie wykazało, że błędy były (w każdym przypadku) wynikiem braku należytej staranności osób odpowiedzialnych za sporządzanie i ogłaszanie umów, a mianowicie nieprzetłumaczona została część umów lub przetłumaczono niektóre przepisy błędnie. Niedotłumaczenie tekstu umowy dowodzi braku należytej staranności, stanowi *culpa lata*.

Sprostowania nie są efektem systematycznych i systemowych weryfikacji, a działań *ad casum*. Jest to szczególnie widoczne w przypadku umowy z Ukrainą, w której poprawki wprowadzono dwukrotnie. Zarazem „sprostowania błędów” nie mają charakteru ani „prostowania omyłki pisarskiej” w reżimie prawa polskiego, ani poprawek w umowach międzynarodowych z punktu widzenia art. 40 KPT w reżimie prawa międzynarodowego.

<sup>63</sup> Sporządzona w Rzymie 21 czerwca 1985 r., Dz. U. z 1989 r. poz. 374.

<sup>64</sup> Sporządzona w Abu Zabi 31 stycznia 1993 r., Dz. U. z 1994 r. Nr 81, poz. 373.

Poszczególne przypadki są podobne i różne, tzn. podobny był *modus operandi* Polski i podobne zmiany, których nie można uznać za błąd w rozumieniu dopuszczalnym dla sprostowania przez prawo polskie<sup>65</sup>, zaś różne były zmiany w umowach.

Ramy prawne prostowania przez Polskę błędów w umowach międzynarodowych wyznacza ustawa z dnia 14 kwietnia 2000 r. o umowach międzynarodowych<sup>66</sup>. Zgodnie z dyspozycją art. 18b ustawy „Błędy w umowie międzynarodowej polegające na niezgodności między wersjami językowymi, w których umowę sporządzono, błędy w tłumaczeniu umowy międzynarodowej na język polski polegające na niezgodności tłumaczenia z umową międzynarodową w języku obcym, w którym umowę sporządzono, oraz błędy w oświadczeniu rządowym dotyczącym tej umowy prostuje, w formie obwieszczenia, minister, który występował z wnioskiem o ogłoszenie tej umowy w dzienniku urzędowym”.

Zawarte w dyspozycjach obwieszczeń o sprostowaniu błędów różnice nie są różnicami interpretacyjnymi i nie wiążą się z rozbieżnościami pomiędzy stronami. Zmiany tekstu polskiego – prawa polskiego – były dokonywane po uznaniu, że Polska ogłosiła tekst ustawy zawierający błąd, bo taki był charakter aktów prawnych, mocą których dokonywano inkorporacji umów do polskiego porządku prawnego. Zmiany treści dyspozycji norm nie miały charakteru „oczywistego błędu pisarskiego”, a były zmianą prawa<sup>67</sup>.

W tym kontekście istotne jest, że umowy obowiązują i są stosowane w dwóch wymiarach, a mianowicie: międzypaństwowym i krajowym (a właściwie dwóch, w przypadku stosunków wynikających z władztwa osobowego poszczególnych państw). W wymiarze międzypaństwowym stwierdzenie błędu w ogłoszonym w Polsce tekście w języku polskim i zmiana prawa w konsekwencji jego stwierdzenia nie zmienia stanu prawnego. W stosunkach pomiędzy państwami Polska (strony) była zobowiązana i uprawniona do stosowania prawa w wersji nie obciążonej „błędem”.

W wymiarze krajowym obwieszczenie zmienia stan prawny, tyle że nie jest oczywisty moment początkowy skutku prawnego. Niezależnie od teoretycznych wątpliwości, czy do zmiany prawa w analizowanym zakresie wystarczającym narzędziem jest obwieszczenie i wyjaśnienie zmiany błędem, to zmiana prawa nastąpiła i zmienione prawo może być stosowane (do czasu przeciwnego rozstrzygnięcia przez Trybunał Konstytucyjny lub sąd w konkretnej sprawie). Prawo polskie dopuszcza sprostowanie błędu/błędów w umowie międzynarodowej – sprostowanie ma

<sup>65</sup> Takie „sprostowanie” dotyczy bowiem wyłącznie „oczywistej” omyłki pisarskiej i rachunkowej (czyli nie dotyczącej treści materialnej tekstu prawnego) i widocznej na pierwszy rzut oka; potwierdził to SO w Warszawie w wyroku z 10 grudnia 2002 r., V Ca 1514/02. Takie ramy prawne wyznaczają art. 105 k.p.k., 350-353 k.p.c. i 111 oraz 113 k.p.a. Precyzyjnie wypowiedział taki pogląd SN w wyroku z 13 kwietnia 2016 r., II PK 77/15, stwierdzając: „omyłkę pisarską może stanowić tylko taki błąd literowy lub pisarski, który jest oczywisty, ale nie prowadzi ani nie zmienia merytorycznej treści, istoty ani rozumienia tekstu pisanego, zwłaszcza i tym bardziej wtedy, gdy uznanie «omyłki pisarskiej» ma zasadnicze znaczenie prawne dla dokonania prawidłowego osądu sporu”.

<sup>66</sup> Dz. U. z 2000 r. Nr 39, poz. 443 z późn. zm.

<sup>67</sup> Uznanie, że wersja ogłoszona powstała pod wpływem błędu, jedynie ułatwia stosunki zagraniczne, zwalnia z obowiązku zmiany Konwencji.

ustawową podstawę prawną – jednak posłużenia się w tym celu „obwieszczeniem” nie jest wystarczające. W przypadku bowiem umów, w których język polski był językiem autentycznym, polska wersja językowa była równoprawna, sprostowań błędów dokonywano zgodnie z § 111-112 Zasad techniki prawodawczej. Taki tryb procedowania znajduje zastosowanie do błędów normatywnych, tj. instytucji uregulowanej w ustawie o ogłaszaniu aktów normatywnych. Zgodnie jednak z art. 17(1) ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych, sprostowanie nie może jednak prowadzić do merytorycznej zmiany tekstu aktu prawnego. Ten zakaz w odniesieniu do aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych, a wśród nich umów międzynarodowych, sformułowano również w ustawie o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych dyspozycją art. 17: „[...] Sprostowanie nie może prowadzić do merytorycznej zmiany tekstu aktu prawnego”. W tym sensie sprostowanie błędu może mieć jedynie charakter techniczny.

Zmiany stanowiące przedmiot obwieszczeń Ministra Spraw Zagranicznych ingerowały natomiast w istotnym zakresie w treść przepisów. Zmiany ograniczały/pozbawiały praw podatnika. Nowe *de facto* dyspozycje umów w przypadku ich retroakcyjnego stosowania ograniczały możliwość korzystania z praw słuszenie nabytych i ograniczenie takie wprowadzały niezgodnie z określonym dyspozycją art. 31 ust. 3 Konstytucji wymogiem posługiwania w takim celu wyłącznie ustawą. Zasada ochrony praw słuszenie nabytych ma swoją podstawę w art. 2 Konstytucji.

Zmiana w treści umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania jest rzecz jasna możliwa. Ustawodawca ma niewątpliwie swobodę kształtowania materialnych treści prawa podatkowego. Zmiana może być jednak dokonywana wyłącznie z poszanowaniem konstytucyjnych standardów demokratycznego państwa prawnego, a należy do nich „ochrona interesów w toku”<sup>68</sup>. Analizowane zmiany odnoszą się zaś bezpośrednio do praw podmiotowych i ekspektatyw tych praw. W przypadku ustanawiania obowiązków podatkowych w Polsce obowiązuje konstytucyjny – wyznaczony art. 84 – obowiązek posługiwania się w tym celu wyłącznie ustawą. Dodatkowo w ujęciu czasowym odnosi się do interesów z przeszłości – okresu sprzed sprostowania.

W rezultacie należy uznać, że Minister, wydając każde pojedyncze obwieszczenie, działał poza zakresem swoich kompetencji, a obwieszczenia obarczone były wadą prawną. Stosowanie zmienionych przepisów do faktów z przeszłości uchyliłoby stosowanie konstytucyjnej zasady ochrony jednostki do państwa i stanowionego przez państwo prawa<sup>69</sup>.

<sup>68</sup> Zob. wyrok TK z 25 listopada 2010 r., K 27/09, OTK ZU z 2010 r., nr 9/A, poz. 109.

<sup>69</sup> TK w wyroku z 14 czerwca 2000 r. orzekł: „Jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego, jak też oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa a także prognozowanie działań własnych”. W związku z tym do naruszenia wartości, które znajdują się u podstaw zasady ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, dochodzi w sytuacji, gdy rozstrzygnięcie ustawodawcy „jest dla jednostki zaskoczeniem, bo w danych okolicznościach nie mogła [...] go przewidzieć, szczególnie zaś wtedy, gdy przy jego



Odrębną kwestią jest data wejścia w życie nowej normy (normy istotnie różnej od normy wyznaczającej stan poprzedni). Nie ulega również wątpliwości, że zmiana nie obowiązuje wstecz, zgodnie z ogólną zasadą prawa *lex retro non agit* i ochrony praw nabytych. W zakresie ochrony zaufania jednostki do państwa dyspozycje norm prawa polskiego i europejskiego oraz europejska tradycja konstytucyjna są jednoznaczne – przesądając w sposób wskazany. Potencjalnie przedmiotem wątpliwości może być kwestia, czy nowy przepis obowiązuje od dnia obwieszczenia, późniejszego w stosunku do niego dnia ogłoszenia czy jeszcze później ze względu na wymóg *vacatio legis*.

Pierwotna i podstawowa jest kwestia zmiany treści normatywnej prawa-ustawy poprzez obwieszczenie. Obwieszczenie nie figuruje w konstytucyjnym, zamkniętym katalogu źródeł prawa powszechnie obowiązującego. Konstytucyjny katalog powszechnie obowiązujących źródeł prawa jest regulacją ustrojową, przesądza to o tym, że zmiana wprowadzona do treści umowy poprzez obwieszczenia nie nadaje nowej normie charakteru powszechnie obowiązującego.

## 5. W poszukiwaniu usprawiedliwienia

W przypadku niektórych zmian, pomimo że strona polska – „ustawodawca pod piracką banderą”<sup>70</sup> – nie wskazała celu zmian treści umów, to intencja ta jest oczywista. Polska chciała uniemożliwić tzw. optymalizację podatkową poprzez posługiwanie się instrumentem *law shopping*. Jednak ten instrument (popularny szczególnie w wersji *forum shopping*) jest wykorzystywany powszechnie, przede wszystkim w obrocie gospodarczym, i akceptowany przez krajowe ustawodawstwa i krajowe organy ochrony prawnej. W samym dążeniu zainteresowanych do optymalizacji podatkowej (a nie do uniknięcia obowiązku podatkowego) poprzez *law shopping* nie można doszukać się ani próby naruszenia prawa, ani jego obejścia. Nie jest to czyn zabroniony – zachowanie prawnie naganne, nie jest to nawet zachowanie moralnie naganne. Każdy podmiot obrotu prawnego dokonuje wyboru prawa i sądu „pożądanego”. Czynią to zarówno osoby fizyczne i prawne prawa krajowego, jak i instytucje państwa (oczywiście również w Polsce; praktyka taka jest powszechna).

Faktem są, oczywiście, działania podejmowane w celu ograniczenia praktyk *shopping*, jednak ani nie doszło do ich zakazania w jakimkolwiek systemie prawnym, ani formuła ograniczająca takie praktyki nie odnosi się do analizowanego przypadku<sup>71</sup>.

---

podejmowaniu prawodawca mógł przypuszczać, że gdyby jednostka przewidywała zmianę prawa, byłaby inaczej zdecydowała o swoich prawach”; P 3/00, OTK ZU z 2000 r., nr 5, poz. 138.

<sup>70</sup> Odsyłam w tym przypadku do intencji formalnego decydenta, czyli ustawodawcy, mimo że w oczywistym wymiarze była to decyzja władzy wykonawczej. Jednak istotne jest, że materia regulowana umową jest ustawową materią wyłączną.

<sup>71</sup> Jest nią *Erie Doctrine* (wyznaczyło ją rozstrzygnięcie US Supreme Court w sprawie *Erie Railroad Co vs. Tompkins* z 25 kwietnia 1938 r., <https://caselaw.findlaw.com/us-supreme-court/304/64.html> [dostęp 5.09.2022]).

Radykalnie odwrotnie oceniam posłużenie się przez organy państwa instrumentem, jakim jest „sprostowanie błędu”, dla realizacji celu prawnego niezrealizowanego z winy tegoż prawodawcy.

## 6. Istota i cel umów o unikaniu podwójnego opodatkowania

W zakresie celu, istoty i metod regulacji umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania powtarzają standard regulacyjny i nie odbiegają od *quasi*-standardu uniwersalnego<sup>72</sup>. Polski standard krajowy nie jest pochodną przyjętego modelu<sup>73</sup>, brak takiego modelu jest zauważalny już w nazwach umów, które raz są nazywane „konwencjami”, a raz – „umowami”; różne są rodzaje umowy ze względu na podstawę prawną organu występującego w imieniu państwa: raz są to umowy międzypaństwowe, a raz – międzyrządowe; różne są zwroty/terminy stosowane w umowach: umowa może być sporządzona, ale może być też podpisana. Brak modelu może być jedną z przyczyn błędów w umowach. Standard uniwersalny<sup>74</sup> wyznaczają konwencje modelowe<sup>75</sup>: OECD (wraz z komentarzami)<sup>76</sup> i ONZ<sup>77</sup>, a także – w stosunku do stron<sup>78</sup> – Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku<sup>79</sup> (Multilateral Instrument of Modify Bilateral

<sup>72</sup> Szerzej R. Mason, *The Transformation of International Tax*, „American Journal of International Law” 2020, vol. 114, Issue 3, s. 353 i n.

<sup>73</sup> W tym zakresie brak jest w polskiej praktyce traktatowej odpowiednika znanych w praktyce wielu państw BIT-ów modelowych. Na temat praktyki polskiej zob. Z. Kukulski, *Konwencja Modelowa OECD i Konwencja Modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2016.

<sup>74</sup> Państwa nie zdecydowały się na zawarcie multilateralnej konwencji podatkowej, istnieją jednak plurilateralne konwencje, np. nordycka z 1983 r. Szerzej zob. P. Pistone, *General Report*, [w:] M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Startinger (eds.), *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*, Cambridge University Press, Cambridge 2012, s. 1-36.

<sup>75</sup> Początek dały im konwencje modelowe sporządzane w okresie międzywojennym na forum Ligi Narodów; zob. M. Lennard, *The Purpose and Current Status of the United Nations Tax Work*, „Asia-Pacific Tax Bulletin” 2008, s. 23 i n.; zob. również Ch. Freiherr von Roenne, *The very beginning-the first tax treaties*, [w:] T. Ecker, G. Ressler (eds.), *History of tax treaties. The relevance of the OECD documents for the interpretation of tax treaties*, Linde, Wien 2011, s. 17-40 oraz R.S. de Castelo Branco, *The history and relevance of model tax conventions*, [w:] T. Ecker, G. Ressler (eds.), *History of tax treaties...*, s. 41-56.

<sup>76</sup> Początek konwencjom modelowym OECD dała Konwencja z 1963 r., aktualna pochodzi z 2017 r., [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version\\_g2g972ee-en#page1868](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1868) [dostęp 5.09.2022].

<sup>77</sup> Konwencja modelowa ONZ ([https://www.un.org/esa/ffd//wp-content/uploads/2018/05/MDT\\_2017.pdf](https://www.un.org/esa/ffd//wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf), dostęp 5.09.2022) formalnie stanowi model umów państwo rozwinięte – państwo rozwijające się. Konwencja modelowa ONZ czerpała ze wzoru Konwencji OECD (w Konwencji na to źródło wskazano wyraźnie).

<sup>78</sup> Polska dokonała ratyfikacji w 2017 r., wskazując na objęcie modyfikacją 78 umów (zrealizowała więc w ten sposób obowiązek nałożony Konwencją), wśród nich umowy ze Szwecją. Konwencja weszła w życie 1 lipca 2018 r.

<sup>79</sup> Dz. U. z 2018 r. poz. 1369.

Tax Treaties)<sup>80</sup>. Państwa członkowskie OECD<sup>81</sup> posługują się konwencją modelową jako *de facto* gotowym wzorem<sup>82</sup>.

Konwencje modelowe (zarówno OECD, jak i ONZ) nie regulują materii języka/ języków umów bilateralnych ani terminów wejścia w życie umów; pozostawiają to regulacjom bilateralnym w związku z prawem krajowym.

Tytułem prawnym objęcia obowiązkiem podatkowym są krajowe przepisy podatkowe, umowy o unikaniu opodatkowania nie są źródłem tego obowiązku. Celem umów jest eliminowanie kolizji właściwych norm prawnych; zarówno kolizji pozytywnej, czyli „podwójnego” opodatkowania, jak i negatywnej, tzn. nieopodatkowania (oraz nierównego traktowania). Ten cel jest często wskazywany już w tytule umów: „[...] w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania [...]”. W odniesieniu do zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu umowy zapobiegać mają podwójnemu opodatkowaniu w sensie prawnym, czyli dwukrotnemu opodatkowaniu tego samego podmiotu<sup>83</sup>. Umowy bilateralne uzupełniają w odnośnym zakresie regulacje prawa krajowego (a w odniesieniu do państw-stron również umowy plurilateralne). Umowy te normują obowiązki podatkowe osób fizycznych, osób prawnych prawa krajowego i jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej<sup>84</sup>.

## 7. Język/języki umów i językowe kwestie interpretacji

Cechą polskich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jest brak standardu w zakresie języka umów. Umowy są sporządzane: w językach stron (tzn. w dwóch językach); w językach stron i języku angielskim albo francuskim, albo rosyjskim<sup>85</sup>; wyłącznie w języku innym niż polski<sup>86</sup> (polska wersja językowa takiej umowy jest wyłącznie tłumaczeniem); w formule mieszanej. W przypadku umowy z Niemcami sama umowa (oraz protokół do niej) została sporządzona w językach polskim i niemieckim, jednak wzajemne porozumienia zmieniające umowę zostały sporządzone – jak wskazałem – wyłącznie w języku angielskim. To zróżnicowanie dopełnia również brak standardu – jednolitej i ciągłej praktyki w zakresie przypisania w umowie mocy wiążącej wersji językowej umowy. Niektóre umowy traktują wszystkie wersje językowe jako równoprawne (w przypadku dwóch albo trzech wersji językowych), niektóre umowy przypisują moc rozstrzygającej wersji angielskiej. Przypisanie przez

<sup>80</sup> Celem Konwencji jest uniemożliwienie tzw. optymalizacji podatkowej.

<sup>81</sup> W praktyce jednak z modelu korzystają również inne państwa.

<sup>82</sup> Stworzyła ona więc model-schemat powielony w paru tysiącach umów.

<sup>83</sup> Innym przypadkiem podwójnego opodatkowania jest ten sam dochód.

<sup>84</sup> Umowy nie normują kwestii statusu prawnego osób innych niż fizyczne oraz „jednostek”, są one regulowane prawem krajowym.

<sup>85</sup> Język angielski jest notyfikowanym przez polski MSZ tzw. językiem roboczym; szerzej S. Nick, *Use of Language in Diplomacy*, [w:] J. Kurbalija, H. Slavik (eds.), *Language and Diplomacy*, Academic Training Institute, Malta 2001, s. 39 i n.

<sup>86</sup> Był to język angielski.

strony umowy mocy rozstrzygającej w odniesieniu do wątpliwości interpretacyjnych tekstowi angielskiemu wskazuje jednoznacznie, że zgodnie z wolą stron potencjalne rozbieżności przy interpretacji nie są pochodnymi wykładni językowej<sup>87</sup>. Treść umowy z punktu widzenia wykładni językowej została – *a priori* – uznana za jednoznaczną.

Brak jest przesłanek pozwalających stwierdzić istnienie klucza do podejmowania decyzji – praktyka przemawia na rzecz uznania, że decyzje są podejmowane *ad hoc* lub wynikają z oczekiwań drugiej strony umowy.

## 8. Umowy międzynarodowe w polskim porządku prawnym

Kwestia miejsca umów międzynarodowych, jak też szerzej norm prawa międzynarodowego w polskim porządku prawnym, została uregulowana w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.<sup>88</sup> – w art. 87 ust. 1 w związku z art. 9. Zgodnie z jego dyspozycją „Źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe [podkr. – J.M.] oraz rozporządzenia” i państwo – Polska – jest zobowiązane do „przestrzegania” tych umów („art. 9: Rzeczpospolita Polska przestrzega wiążącego ją prawa międzynarodowego”). Treść terminu „przestrzeganie umowy” jest oczywisty i oznacza obowiązki jej implementacji w dobrej wierze (w formule łączącej zasadę prawa międzynarodowego *pacta sunt servanda* z „ogólną zasadą prawa narodów cywilizowanych”, jaką jest *bona fides*).

Umowy – podobnie jak też ustawy – obowiązują bezpośrednio. Bezpośrednie obowiązywanie nie oznacza zarazem, że w każdym przypadku umowy mogą być bezpośrednio stosowane. Warunkiem koniecznym obowiązywania jest promulgacja regulowana konstytucyjnie i ustawowo<sup>89</sup>. Ustawa o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych potwierdza również obowiązek państwa do respektowania normy regulującej *vacatio legis*. Zgodnie z art. 4 ustawy „Akty normatywne, zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych wchodzi w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy”. „Sprostowanie błędu” objęte obwieszczeniem jest aktem normatywnym zawierającym – o czym przesądza treść – przepisy powszechnie obowiązujące. Tak więc wejście w życie obwieszczenia zgodnie z prawem może nastąpić po minimalnym *vacatio legis*. Ustawodawca przewidział przypadki, kiedy termin *vacatio legis* jest krótszy albo bez zwłoki, jednak obwarował go surowymi i określonymi warunkami: „2. W uzasadnionych przypadkach akty normatywne, z zastrzeżeniem ust. 3, mogą wchodzić w życie w terminie krótszym niż czternaście dni, a jeżeli ważny interes państwa wymaga

<sup>87</sup> Zgodnie z regułami wykładni wykładnia językowa jest przeprowadzana zgodnie z regułami zwyczajnymi rozumienia wypowiedzi w języku naturalnym i języku prawnym.

<sup>88</sup> Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.

<sup>89</sup> Ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych, Dz. U. z 2019 r. poz. 1461.

natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie, dniem wejścia w życie może być dzień ogłoszenia tego aktu w dzienniku urzędowym. 3. Przepisy porządkowe wchodzi w życie po upływie trzech dni od dnia ich ogłoszenia. W uzasadnionych przypadkach przepisy porządkowe mogą wchodzić w życie w terminie krótszym niż trzy dni, a jeżeli zwłoka w wejściu w życie przepisów porządkowych mogłaby spowodować nieodwracalne szkody lub poważne zagrożenia życia, zdrowia lub mienia, można zarządzić wejście w życie takich przepisów z dniem ich ogłoszenia”. Wskazany sposób regulacji *vacatio legis* potwierdza, że polski ustrojodawca – bo norma ustanawiająca *vacatio legis* jest normą ustrojową ustroju państwa rządów prawa – traktuje *vacatio legis* jako normę o randze zasady prawa stanowiącej wartość ustrojową. Niewątpliwie rezygnacja z *vacatio legis* do „sprostowanie błędu” w umowie nie jest uzasadniona ani ważnym interesem państwa, ani norma/normy objęte sprostowaniem nie są „przepisami porządkowymi”. Rezygnacji, a nawet skróceniu, w tym przypadku *vacatio legis*, stoją na przeszkodzie „zasady demokratycznego państwa prawnego”. *Vacatio legis* jest również jedną z zasad współtworzących katalog zasad „zasady poprawnej legislacji”. Zasady te mają rangę zasad ustrojowych potwierdzonych w orzecznictwie polskim i europejskim<sup>90</sup>.

Jeśli niedopuszczalna jest rezygnacja, a nawet skrócenie minimalnego-ustawowego czasu *vacatio legis* (tzn. 14 dni), to tym bardziej niedopuszczalne jest retroakcyjne działanie sprostowania; w takim bowiem przypadku nadaniu aktowi normatywnemu wstecznej mocy prawnej stoją na przeszkodzie „zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 4 Ustawy)”. Praktyka jednak była inna, w wielu przypadkach obwieszczenia o sprostowaniu błędów skutkowały działaniem prawa wstecz. Taka praktyka *contra legem* była stosowana zarówno do obwieszczeń, jak i do samych umów.

Ilustruje to przypadek Konwencji polsko-szwedzkiej. Wątpliwa prawnie jest kwestia terminu jej wejścia w życie. Konwencja została opublikowana w Dzienniku Ustaw z 17 lutego 2006 r., w tym również Dzienniku Ustaw zostało opublikowane Oświadczenie rządowe z 19 grudnia 2005 r. o wejściu w życie Konwencji<sup>91</sup>, w Oświadczeniu jako datę wejścia w życie Konwencji wskazano jednak 15 października 2005 r., czyli termin przypadający przed jej ogłoszeniem w Dzienniku Ustaw. W przypadku Obwieszczenia o sprostowaniu błędu Minister nie wskazał terminu wejścia w życie tego aktu prawnego, mimo że obwieszczenie z 20 listopada zostało ogłoszone 27 listopada. Jednak na mocy prawa polskiego początek biegu, minimalnego, 14-dniowego terminu *vacatio legis* rozpoczyna się wraz z dniem ogłoszenia tekstu aktu prawnego. W Dzienniku Ustaw z 27 listopada 2017 r. pod poz. 2177 zostało opublikowane Obwieszczenie Ministra Spraw Zagranicznych z 20 listopada 2017 r. „o sprostowaniu błędu”. W obwieszczeniu wskazano, że w polskim tekście art. 11 ust. 1

<sup>90</sup> Zob. T. Zalasinski, *Zasada prawidłowej legislacji w poglądach Trybunału Konstytucyjnego*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2008.

<sup>91</sup> Dz. U. z 2006 r. Nr 26, poz. 194.

Konwencji została zawarta błędna dyspozycja i dyspozycję tę zmieniono, doprowadzając do zgodności tekstu polskiego z tekstem angielskim.

W polskiej praktyce sądowej Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 26 listopada 2001 r.<sup>92</sup> uznał, że do czasu wprowadzenia zmiany tłumaczenia umowa powinna być stosowana zgodnie z treścią ogłoszoną w Dzienniku Ustaw. NSA wskazał na pewien dualizm prawny regulacji – przedmiotowe umowy powinny bowiem być pomiędzy stronami stosowane na podstawie wersji nieobarczonej błędem, jednak dla „jednostek” wiążący jest ogłoszony tekst w języku polskim<sup>93</sup>. Podobnie w wyroku WSA w Warszawie z 7 października 2009 r.<sup>94</sup> w sprawie, w której przedmiotem sporu była treść polsko-węgierskiej Konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku<sup>95</sup>. Spór wiązał się z tym, że polskie organy skarbowe wobec rozbieżności pomiędzy polskim i węgierskim tekstem Konwencji w przypadku trudności interpretacyjnych, a w rzeczywistości różnic tekstów, za rozstrzygający na podstawie art. 30 Konwencji wiedeńskiej uznały tekst autentyczny, tzn. tekst w języku angielskim. Wynikało to z faktu, że strony Konwencji zrezygnowały z jej sporządzenia w językach narodowych. Tak więc jeżeli w żadnym innym języku niż angielski konwencja nie została sporządzona i podpisana, jest oczywiste, że tekstem mogącym stanowić jej podstawę interpretacji jest tekst angielski. Z zasady urzędowej promulgacji wynika jednak zasada pewności prawa. Konsekwencją tego jest uznanie, że wbrew temu, iż *prima facie* ogłoszony w Dzienniku Ustaw w języku polskim tekst pełni tylko funkcję informacyjną, to przemawia na jego rzecz domniemanie zgodności z tekstem autentycznym. Domniemanie to jest wzruszalne; może być obalone poprzez wskazanie, że z tekstu autentycznego wynika inna treść danego przepisu niż w treści tłumaczenia. Minister Spraw Zagranicznych mógł więc i może sprostować błędy w ogłoszonych tekstach umów międzynarodowych, ale sprostowanie to może mieć charakter formalny, a nie merytoryczny. Rozbieżność opublikowanego w Dzienniku Ustaw tłumaczenia art. 15 ust. 3 Konwencji polsko-węgierskiej na język polski i brzmienia tego przepisu w języku angielskim ma charakter merytoryczny. Tak więc sprostowanie nie było właściwym sposobem procedowania, powinien zostać ogłoszony nowy tekst tłumaczenia. Z drugiej jednak strony, w obiegu wewnętrznym z udziałem osób fizycznych i prawnych w Polsce obowiązywać mogą wyłącznie akty prawne w języku urzędowym. Nie można przyznać pierwszeństwa stosowania w odniesieniu do tekstu autentycznego.

<sup>92</sup> I SA/Ka 1843/00.

<sup>93</sup> NSA wypowiedział ten pogląd w odniesieniu do języka nieautentycznego, tym bardziej więc będzie stosowana w odniesieniu do języka autentycznego.

<sup>94</sup> SA/Wa 101/09.

<sup>95</sup> Z 23 września 1992 r., Dz. U. z 1995 r. Nr 12, poz. 602 z późn. zm.

## 9. Standard prawny prawa europejskiego w przypadku różnic wersji językowych

Europejski schemat postępowania w przypadku różnic pomiędzy wersjami językowymi tekstu prawnego, którego adresatami są osoby fizyczne i prawne prawa krajowego Unii Europejskiej, wyznaczył Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z dnia 12 listopada 1969 r., 26/69, w sprawie *Erich Stauder vs. Miasto Ulm, Sozialamt*. Trybunał rozstrzygał spór związany z różnicami pomiędzy wersjami językowymi aktu prawnego. W opinii Trybunału „[...] when a single decision is addressed to all the member states the necessity for uniform application and accordingly for uniform interpretation makes it impossible to consider one version of the text in isolation but requires that it be interpreted on the basis of both the real intention of its author and the aim he seeks to achieve, and in the light in particular of the versions in all four languages. [...] in a case like the present one, the most liberal interpretation must prevail, provided that it is sufficient to achieve the objectives pursued by the decision in question. It cannot, moreover, be accepted that the authors of the decision intended to impose stricter obligations in some member states than in others<sup>96</sup>”.

Będące przedmiotem analizy przypadki co do istoty są identyczne, tzn. cel regulacji w postaci wyeliminowania sytuacji, w której jakkolwiek podmiot zostanie poddany podwójnemu opodatkowaniu albo uniknie obowiązku podatkowego, zostanie zrealizowany niezależnie od wersji językowej. To przemawia na rzecz dopuszczenia wykładni z wykorzystaniem najbardziej liberalnej wersji językowej. Z punktu widzenia prawa europejskiego nic nie przemawia na rzecz wyboru określonej wersji językowej przy wykładni umowy w sytuacji, gdy wybór ten nie ma szczególnej podstawy prawnej w postaci dyspozycji umownej, a na dodatek wersje różnią się liberalizmem.

Powyższa interpretacja wyroku TS czyni z niego, *sui generis, umbrella clause*; posługiwanie się takimi klauzulami jest ogólnie akceptowanym standardem.

## 10. Konkluzje

W tytule tekstu postawiłem pytanie: czy leci z nami pilot?, które to pytanie odniosłem do wyznaczonych przedmiotowo ram badania. To pytanie w odniesieniu do praktyki państwa powinno być – przed lekturą – uznane za, w najlepszym

---

<sup>96</sup> „[...] w przypadku, w którym jedna decyzja jest skierowana do wszystkich państw członkowskich, konieczność jednolitego stosowania, a co za tym idzie – jednolitej wykładni sprawia, że niemożliwe jest rozpatrywanie jednej wersji tekstu w oderwaniu od innych, ale wymaga, by była ona interpretowana zarówno na podstawie rzeczywistej intencji jej autora, jak i celu, do którego dąży, a w szczególności w świetle wersji we wszystkich czterech językach. [...] W takim przypadku, jak niniejszy, musi przeważać najbardziej liberalna interpretacja, pod warunkiem, że jest ona wystarczająca do osiągnięcia celów, do których zmierza przedmiotowa decyzja. Ponadto nie można przyjąć, że autorzy decyzji zamierzali nałożyć w niektórych państwach członkowskich bardziej rygorystyczne zobowiązania niż w innych [tłumaczenie własne – J.M.]”.

przypadku, marny żart. Niestety wnioski z analizy wskazują na to, że pilot, czyli instytucje państwa, od czasu do czasu opuszcza kokpit, a od czasu do czasu, będąc za sterami, łamie procedury, narusza prawo (materialne i proceduralne). W tych momentach – i wtedy, kiedy nie ma pilota, i wtedy, kiedy pilot łamie procedury – państwo „dryfuje w powietrzu”. Każdy dryf państwa – instytucji państwa – jest niebezpieczny dla osób (fizycznych i prawnych) znajdujących się na jego terytorium, obywateli i państwa. Dryf państwa narusza prawa obywateli – obywatele mają prawo do sprawnego państwa. Zarazem obywatele nie powinni ograniczać swojej roli do roli obserwatora, obywatele nie powinni akceptować dryfowania państwa – państwa w dryfie.