

Ziemowit Kukulski* 

PROTOKÓŁ ZMIENIAJĄCY BILATERALNĄ UMOWĘ PODATKOWĄ POLSKI Z HOLANDIĄ W ŚWIETLE STANOWISKA POLSKI WOBEC KONWENCJI WIELOSTRONNEJ ORAZ AKTUALIZACJI KONWENCJI MODELOWEJ OECD W SPRAWIE PODATKU OD DOCHODU I MAJĄTKU Z 2017 R.

Streszczenie. Artykuł dotyczy zmian wprowadzonych do zawartej w 2002 r. bilateralnej umowy podatkowej Polski z Holandią mocą Protokołu zmieniającego tę umowę podpisanego 29 października 2020 r. Umowa ta nie została objęta postanowieniami Konwencji wielostronnej implementującej środki prawa traktatowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku. W związku z tym wprowadzenie do niej klauzul antyabuzyjnych oraz rozwiązań usprawniających rozwiązywanie sporów musiało nastąpić w drodze dwustronnych negocjacji. Autor analizuje wpływ Konwencji wielostronnej, KM OECD oraz KM ONZ na kształt zaadaptowanych w nim rozwiązań oraz ich znaczenie dla przyszłości polskiej praktyki traktatowej.

Słowa kluczowe: protokół zmieniający, bilateralna umowa podatkowa, Polska, Holandia, Konwencja wielostronna, Konwencja Modelowa OECD, Konwencja Modelowa ONZ, klauzule antyabuzywne

* Doktor habilitowany nauk prawnych, prof. UŁ, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych, Katedra Prawa Podatkowego, e-mail: zkukulski@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0003-2843-8170>



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

Bilateralna umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatku od dochodu między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Niderlandów (dalej: UPO PL–NL)¹ nie została objęta postanowieniami Konwencji wielostronnej implementującej środki prawa traktatowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysku (dalej: Konwencja wielostronna lub MLI)². Holandia, odmiennie niż Polska, nie wskazała bowiem UPO PL–NL jako umowy podatkowej objętej postanowieniami Konwencji wielostronnej (ang. *Covered Tax Agreement*)³. Oznacza to, że zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a pkt ii Konwencji wielostronnej, UPO PL–NL nie zostanie zmieniona za pomocą MLI. Wprowadzenie do UPO PL–NL mechanizmów zapobiegających erozji podstawy opodatkowania i przerzucania zysków w ramach działania nr 15 projektu OECD/G20 BEPS (*Base Erosion Profit Shifting*)⁴ wymagało przeprowadzenia dwustronnych negocjacji. Ich owocem jest podpisany 29 października 2020 r. w Warszawie protokół o zmianie UPO PL–NL (dalej: Protokół)⁵.

Celem artykułu jest porównanie i ocena zmian wprowadzonych do UPO PL–NL przez Protokół ze stanowiskiem Polski wobec Konwencji

¹ Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Niderlandów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Warszawie dnia 13 lutego 2002 r. (Dz.U. z 2003 r., Nr 216, poz. 2120).

² Konwencja wielostronna implementująca środki prawa traktatowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu 24 listopada 2016 r. (Dz.U. z 2018 r., poz. 1369); zob. też https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report_9789264241688-en#page1 (dostęp: 3.03.2021).

³ <https://www.mondaq.com/withholding-tax/789832/multilateral-convention-ratified-by-the-netherlands> (dostęp: 3.03.2021).

⁴ <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-15-mandate-for-development-of-multilateral-instrument.pdf> (dostęp: 4.03.2021).

⁵ Protokół między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Niderlandów o zmianie Konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Niderlandów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisanej w Warszawie dnia 13 lutego 2002 r., <https://www.podatki.gov.pl/media/6444/protokol-tekst-polski.pdf> (dostęp: 3.03.2021).

wielostronnej⁶, a także tych, które wynikają z aktualizacji Konwencji Modelowej OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku dokonanej w 2017 r. (dalej: KM OECD)⁷. Tam, gdzie jest to konieczne, uwzględniony zostanie również wpływ Konwencji Modelowej ONZ w sprawie unikania podwójnego opodatkowania między państwami rozwiniętymi a rozwijającymi się⁸ (dalej: KM ONZ) w brzmieniu przyjętym w 2017 r. na UPO PL–NL⁹.

2. STANOWISKO POLSKI WOBEC KONWENCJI WIELOSTRONNEJ

Uregulowania Konwencji wielostronnej można podzielić na dwie grupy. Do pierwszej zaliczają się postanowienia MLI, które stanowią minimalny standard. Są to: art. 6 MLI (preambuła do UPO), art. 7 MLI (zapobieganie nadużyciom traktatów) oraz art. 16 MLI (procedura wzajemnego porozumiewania się)¹⁰; do drugiej zaś: art. 3 MLI (podmioty transparentne podatkowo), art. 4 MLI (podmioty o podwójnej siedzibie), art. 5 MLI (metody unikania podwójnego opodatkowania), art. 8 MLI (transgraniczna wypłata dywidend), art. 9 MLI (klauzula nieruchomościowa), art. 10 MLI (klauzula antyabuzywna dotycząca zakładów położonych na terytoriach trzech jurysdykcji), art. 11 MLI (zastrzeżenie przez umawiające się państwo prawa do opodatkowania osób mających rezydencję podatkową na jego terytorium), art. 12–15 MLI (unikanie statusu zakładu), art. 17 MLI (korekty

⁶ Oświadczenie rządowe z dnia 6 czerwca 2018 r. w sprawie mocy obowiązującej Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzonej w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r. (Dz.U. z 2018 r., poz. 1370).

⁷ *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version – 2017 and Key Features of Member Countries 2018*, red. A. Cracea, Amsterdam 2018, s. 11; por. <https://www.oecd.org/tax/treaties/oecd-approves-2017-update-model-tax-convention.htm> (dostęp: 3.03.2021) oraz <https://mnetax.com/un-releases-updated-model-tax-treaty-adding-new-technical-service-fees-article-27765> (dostęp: 3.03.2021).

⁸ Por. *United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries 2017 Update*, New York 2017, s. XIII–XIV, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (dostęp: 23.03.2021).

⁹ Szerzej na ten temat zob. Z. Kukulski, *Konwencja Modelowa OECD i Konwencja Modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Warszawa 2015, s. 18.

¹⁰ Z. Kukulski, *Antyabuzywne klauzule Konwencji wielostronnej – nowa rzeczywistość bilateralnych umów podatkowych zawartych przez Polskę*, [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka*, t. 1: *Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, red. J. Głuchowski, Warszawa 2019, s. 239–242.

współzależne) oraz art. 18–26 MLI (arbitraż)¹¹. Nie stanowią one minimalnego standardu MLI, w związku z czym państwa-strony Konwencji wielostronnej mają swobodę przyjęcia lub nieprzyjęcia określonych w nich rozwiązań w ramach systemu zastrzeżeń i notyfikacji.

Polska jest jednym z sygnatariuszy Konwencji wielostronnej i jednocześnie czwartą jurysdykcją podatkową, która złożyła 23 stycznia 2018 r. instrument ratyfikacyjny Depozytariuszowi MLI¹². Oznacza to, że stanowisko Polski w kwestii wdrożenia uregulowań MLI do UPO objętych jej postanowieniami obecnie jest ostateczne. Nie wyklucza to jednak możliwości wycofania przez Polskę w przyszłości zgłoszonych zastrzeżeń, zgodnie z procedurą określoną w art. 28 ust. 9 MLI¹³.

Podpisując Konwencję wielostronną, Polska zgłosiła zastrzeżenia o niestosowaniu w całości następujących postanowień MLI: (1) klauzuli antyabuzywnej dotyczącej zakładów położonych na terytoriach trzecich jurysdykcji (art. 10 MLI), (2) klauzuli antyabuzywnej przeciwdziałającej sztucznemu unikaniu statusu zakładu poprzez umowy typu *commissionaire arrangements* i inne podobne działania (art. 12 MLI), (3) klauzuli antyabuzywnej przeciwdziałającej sztucznemu unikaniu statusu zakładu poprzez wykorzystanie włączeń określonych form działalności z definicji zakładu (art. 13), (4) klauzuli antyabuzywnej przeciwdziałającej sztucznemu unikaniu statusu zakładu poprzez sztuczne dzielenie umów (art. 14 MLI) oraz (5) klauzuli zawierającej definicję osoby ściśle powiązanej z przedsiębiorstwem (art. 15 MLI). Kolejnym obszarem Konwencji wielostronnej, do którego Polska nie przystąpiła, jest część VI MLI dotycząca arbitrażu wszczynanego w przypadku braku porozumienia przez właściwe organy w ramach procedury wzajemnego porozumiewania się (art. 18–26 MLI). Wymienione uregulowania zostaną wprowadzone do bilateralnych umów podatkowych w drodze dwustronnych negocjacji¹⁴.

¹¹ Ibidem, s. 242–245; por. A. Franczak, *Multilateral Convention (MLI) – The Evolution or Revolution*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2018, t. 27, nr 2, s. 9 i n.

¹² <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> (dostęp: 4.03.2021).

¹³ Por. M. Raińczuk, M. Leconte, *Konwencja Wielostronna – wpływ na umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez Polskę*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 1, s. 20–21.

¹⁴ Uzasadnienie do projektu ustawy ratyfikującej Konwencję wielostronną implementującą środki prawa traktatowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysku, sporządzonej w Paryżu 24 listopada 2016 r., druk sejmowy nr 1776/VIII kadencja, Warszawa, 18 lipca 2017 r., s. 45–47, 56–57, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/39B2431FBC225D03C12581670038E84D/%24File/1776.pdf> (dostęp: 4.03.2021).

Polska wdrożyła minimalne standardy MLI do UPO objętych jej postanowieniami. Jedynie w przypadku art. 16 (procedura wzajemnego porozumiewania się) Polska zastrzegła prawo do niestosowania art. 16 ust. 1 zd. 1 MLI (poprawa rozwiązywania sporów) na tej podstawie, że nie jest w stanie spełnić obecnie minimalnego standardu w tym zakresie¹⁵. Polska zamierza jednak w przyszłości wprowadzić do bilateralnych umów podatkowych system bilateralnych notyfikacji lub inny system konsultacji z właściwym organem drugiej umawiającej się jurysdykcji, co ma się przyczynić do poprawy skuteczności procedury wzajemnego porozumiewania się. W zakresie pozostałych postanowień art. 16 MLI Polska nie złożyła zastrzeżeń i przyjęła wskazane w nim regulacje.

Z kolei w odniesieniu do uregulowań MLI, które nie stanowią minimalnych standardów, Polska złożyła oświadczenie o stosowaniu rozwiązań przewidzianych w MLI do wszystkich UPO objętych MLI oraz dokonała wyboru przewidzianych w tym zakresie opcji. Ich szczegółowe omówienie wykracza poza ramy niniejszego opracowania. Niektóre z tych kwestii zostaną bliżej zaprezentowane przy okazji oceny zmian wprowadzonych przez Protokół do UPO PL–NL.

Analizując stanowisko Polski wobec Konwencji wielostronnej, bliższego omówienia wymagają dwie kwestie. Pierwsza dotyczy klauzuli zapobiegającej nadużyciu traktatów w ramach stanowiącego minimalny standard art. 7 MLI, druga zaś wyboru przez Polskę opcji C, przewidzianej w niestanowiącym minimalnego standardu art. 5 MLI poświęconym metodom eliminacji podwójnego opodatkowania¹⁶.

Celem art. 7 MLI jest wyposażenie bilateralnych umów podatkowych w klauzule pozwalające na zapobieganie nadużyciu traktatów¹⁷. Konwencja wielostronna pozwala sygnatariuszom i jurysdykcjom podatkowym przystępującym do MLI wybrać jedno z trzech przewidzianych w tym artykule rozwiązań. Są to: (1) klauzula testu celu głównego (ang. *Principal Purpose Test – PPT Rule*) lub (2) uproszczona wersja klauzuli ograniczającej korzyści traktatowe podmiotom nieuprawnionym (ang. *Limitation-on-Benefits-Clause, LOB-Clause*) w połączeniu z klauzulą typu *PPT-Rule*, lub (3) pełna klauzula ograniczająca korzyści traktatowe podmiotom nieuprawnionym,

¹⁵ Ibidem, s. 51.

¹⁶ M. Jamroży, *Metody unikania podwójnego opodatkowania w świetle wielostronnej konwencji implementującej środki traktatowego prawa podatkowego*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2018, t. 107, s. 11–32.

¹⁷ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020, s. 396 i n.

jaka wykształciła się pod wpływem praktyki traktatowej Stanów Zjednoczonych¹⁸. Polska wybrała klauzulę testu celu głównego jako rozwiązanie tymczasowe¹⁹. W przyszłości nasz kraj zamierza wdrożyć do UPO pełną klauzulę ograniczającą korzyści traktatowe podmiotom nieuprawnionym w drodze dwustronnych negocjacji²⁰. Oznacza to, że co do zasady Polska odmówi podatnikom korzyści wynikających z bilateralnej umowy podatkowej, w przypadku gdy ich uzyskanie było jednym z głównych celów utworzenia danej struktury lub zawarcia danej transakcji. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że rozwiązanie wybrane przez Polskę jest normatywnym odzwierciedleniem zasady zawartej od 2003 r. w Komentarzu do KM OECD, zgodnie z którą za sprzeczne z przedmiotem i celem odnosnych postanowień bilateralnej umowy podatkowej uznać należy przyznanie korzyści traktatowych, tj. przede wszystkim ochrony przed podwójnym opodatkowaniem w sensie prawnym dochodu lub majątku, jeżeli głównym celem transakcji lub utworzenia danej struktury było uzyskanie korzyści przewidzianych w danej UPO²¹.

Konwencja wielostronna pozwala jurysdykcjom podatkowym także na wybór jednej z trzech opcji przewidzianych w art. 5 MLI. Przepis ten ma na celu zapobieganie podwójnemu nieopodatkowaniu dochodu (majątku)²². W przedmiocie art. 5 MLI Polska wybrała opcję C zakładającą wprowadzenie metody zwykłego kredytu podatkowego w każdej UPO objętej postanowieniami MLI, w której przed zmianą stosowano metodę zwolnienia z zastrzeżeniem progresji²³. Oczywiście ostateczny skutek w postaci zmiany metody eliminacji podwójnego opodatkowania zależy od stanowiska w tym zakresie drugiego umawiającego się państwa²⁴.

Do tej pory polska praktyka traktatowa w tym względzie była dość spójna. Co do zasady Polska stosowała bowiem metodę zwykłego kredytu

¹⁸ <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/documents/treaty-us%20model-2016.pdf> (dostęp: 31.01.2019).

¹⁹ Uzasadnienie do projektu ustawy ratyfikującej Konwencję wielostronną..., s. 43.

²⁰ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 420.

²¹ Ibidem, s. 396.

²² Z. Kukulski, *Art. 6 Konwencji Wielostronnej jako dyrektywa wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania*, [w:] *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, red. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Warszawa 2019, s. 510 i n.

²³ M. Jamroży, *Metody unikania podwójnego opodatkowania...*, s. 11–32; H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 379.

²⁴ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 379–380.

podatkowego w odniesieniu do dochodów (przychodów) z dywidend, odsetek i należności licencyjnych, a w pozostałym zakresie – w zależności od partnera traktatowego – metodę zwolnienia z zastrzeżeniem progresji lub metodę zwykłego kredytu podatkowego²⁵. Analiza trendów w polskiej praktyce traktatowej, zwłaszcza z państwami należącymi do Unii Europejskiej, wskazywała wyraźnie preferowanie metody zwolnienia z zastrzeżeniem progresji²⁶. Jest to jedna z najbardziej doniosłych konsekwencji dotyczących niektórych polskich rezydentów podatkowych związanych z wejściem w życie Konwencji wielostronnej²⁷. Całości dopełniają zmiany wprowadzone od 1 stycznia 2021 r. do art. 27g ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych²⁸. Istotnemu ograniczeniu uległa przewidziana w tym przepisie tzw. ulga abolicyjna²⁹.

Reasumując, będąca następstwem wyboru przez Polskę opcji C w ramach art. 5 MLI zmiana w wielu UPO metody zwolnienia z zastrzeżeniem progresji na metodę zwykłego kredytu oraz wprowadzenie kwotowego limitu odliczenia podatku zapłaconego za granicą w ramach tzw. ulgi abolicyjnej oznacza, w moim przekonaniu, istotne pogorszenie sytuacji polskich rezydentów osiągających dochody w państwach, których modyfikacja ta dotyczy³⁰.

3. PROTOKÓŁ ZMIENIAJĄCY UMOWĘ POLSKI Z HOLANDIĄ A MINIMALNE STANDARDY KONWENCJI WIELOSTRONNEJ

Jedną ze zmian wynikających z podpisania Protokołu do UPO PL–NL jest modyfikacja tytułu umowy oraz wprowadzenie preambuły do niej. Zgodnie z jej nowym tytułem UPO PL–NL ma na celu nie tylko eliminowanie

²⁵ Ibidem, s. 379.

²⁶ Z. Kukulski, *Trendy w polskiej praktyce traktatowej po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2015, nr 1, s. 39–62.

²⁷ <https://www.podatki.gov.pl/podatkowa-wspolpraca-miedzynarodowa/konwencja-mli/wyjasnienia-dla-osob-fizycznych/> (dostęp: 4.03.2021).

²⁸ Ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r., poz. 2123).

²⁹ <https://www.pit.pl/aktualnosci/mf-wyjasnia-przepisy-dotyczace-ulgi-abolicyjnej-beda-dotyczyc-dochodow-za-2021-r-1002852> (dostęp: 4.03.2021); por. H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 383–386.

³⁰ Por. H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 386.

podwójnego opodatkowania w sensie prawnym i ekonomicznym w zakresie podatku od dochodu, ale także zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania i unikaniu opodatkowania. Cele te korespondują w pełni z treścią nowej preambuły do umowy. Uchylenie się od opodatkowania lub unikanie opodatkowania, w tym podwójne nieopodatkowanie przy wykorzystaniu umowy, jest równoznaczne z nadużyciem jej postanowień, co stanowić może podstawę do odmowy przyznania podatnikowi korzyści umownych. Za nadużycie umowy preambuła uznaje też przyznanie korzyści umownych pośrednio osobom będącym rezydentami państw trzecich (ang. *treaty shopping*). Uregulowania preambuły do UPO PL–NL odpowiadają brzmieniu art. 6 ust. 1 MLI. Ponadto Polska i Holandia zdecydowały się, zgodnie z art. 6 ust. 3 MLI, włączyć do tekstu preambuły fragment wskazujący na wolę umawiających się państw rozwijania dwustronnych relacji ekonomicznych i wzmacniania współpracy w zakresie spraw podatkowych, jako *ratio legis* umowy³¹. Zmiany te niewątpliwie wpłyną na sposób wykładni postanowień UPO PL–NL³².

Zgodnie ze stanowiskiem Polski wobec Konwencji wielostronnej Protokół nadaje nowe brzmienie art. 29 UPO PL–NL. Przepis ten wprowadza do tej umowy wzorowaną na art. 7 ust. 1 MLI klauzulę testu celu głównego. Zarówno Polska, jak i Holandia mogą na jego podstawie odmówić podatnikom korzyści przewidzianych w UPO PL–NL, tj. ochrony przed podwójnym opodatkowaniem w sensie prawnym i ekonomicznym oraz określonych praw o charakterze proceduralnym przysługujących osobom, których UPO dotyczy, m.in. w ramach procedury wzajemnego porozumiewania się. Klauzula testu celu głównego znajdzie zastosowanie, jeżeli: (1) doszło do utworzenia jakiegokolwiek struktury lub zawarcia jakiegokolwiek transakcji, (2) u podatnika wystąpiła bezpośrednio lub pośrednio w związku z tą strukturą lub transakcją korzyść podatkowa, (3) uzyskanie tychże korzyści było jednym z głównych celów utworzenia danej struktury lub zawarcia określonej transakcji oraz (4) przyznanie korzyści w danych okolicznościach jest sprzeczne z przedmiotem i celem odpowiednich postanowień umowy³³. Jeżeli spełnione zostaną przywołane przesłanki, umawiające się państwa mogą odmówić podatnikowi korzyści przewidzianych w UPO PL–NL w odniesieniu do części dochodu bez względu na inne postanowienia umowy.

³¹ Z. Kukulski, *Art. 6 Konwencji Wielostronnej...*, s. 510–511.

³² *Ibidem*.

³³ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 397.

Ciekawe uregulowanie proceduralne, nieobecne w Konwencji wielostronnej, zawiera art. 29 ust. 2 UPO PL–NL. Dotyczy ono sposobu rozwiązywania ewentualnego sporu między umawiającymi się państwami w przypadku, gdy jedno z nich odmawia podatnikowi korzyści przewidzianych w umowie na podstawie klauzuli testu celu głównego. W takiej sytuacji właściwy organ drugiego umawiającego się państwa, który przyznałby podatnikowi taką korzyść, ma obowiązek traktować tego podatnika jako osobę uprawnioną do korzyści umownych, jeżeli po analizie wszelkich faktów i okoliczności mających znaczenie dla sprawy ustali, że korzyści umowne zostałyby takiemu podatnikowi przyznane w sytuacji braku transakcji lub struktury. Postępowanie w tej sprawie wszczynane jest na wniosek osoby, której odmówiono prawa do korzyści umownych. Przepis art. 29 ust. 2 nakłada na organ umawiającego się państwa obowiązek skontaktowania się z właściwym organem drugiego umawiającego się państwa przed odmową uwzględnienia wniosku złożonego w tej sprawie.

Na mocy Protokołu nowe brzmienie otrzymał art. 26 ust. 5 UPO PL–NL. Przepis ten reguluje postępowanie arbitrażowe w ramach procedury wzajemnego porozumiewania się³⁴. Uregulowania w tym zakresie pojawiły się przy okazji aktualizacji KM OECD w 2008 r. i KM ONZ w 2011 r.³⁵ Postępowanie to przewidziane jest również w art. 16 ust. 1 Konwencji wielostronnej. Arbitraż, o którym mowa, stanowi obecnie najważniejszy mechanizm umożliwiający rozwiązywanie sporów związanych z interpretacją lub stosowaniem bilateralnych umów podatkowych. Uregulowania tego rodzaju należą jednak do rzadkich w polskiej praktyce traktatowej, a UPO PL–NL przed zmianami wynikającymi z podpisania Protokołu była jedną z nielicznych umów, w których arbitraż ten został przewidziany³⁶. Zmiany wprowadzone przez Protokół dostosowują brzmienie UPO PL–NL nie tylko do art. 16 ust. 1 MLI, ale także do aktualnego brzmienia rekomendacji KM OECD i KM ONZ w tym zakresie. Warto zaznaczyć, że postępowanie arbitrażowe regulowane jest też przez przepisy prawa Unii Europejskiej, w tym przez Konwencję arbitrażową w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw

³⁴ Ibidem, s. 552–556.

³⁵ Z. Kukulski, *Konwencja Modelowa OECD i Konwencja Modelowa ONZ...*, s. 161–162.

³⁶ Ibidem, s. 307.

powiązanych³⁷ oraz przez dyrektywę arbitrażową³⁸. Przepisy tej ostatniej implementowano na grunt polskiego prawa wewnętrznego mocą Ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych³⁹. Szczegółowa analiza regulowanej w tym przepisie problematyki wykracza poza ramy niniejszego opracowania.

4. PROTOKÓŁ ZMIENIAJĄCY UMOWĘ POLSKI Z HOLANDIĄ A POSTANOWIENIA KONWENCJI WIELOSTRONNEJ NIESTANOWIĄCE MINIMALNYCH STANDARDÓW MLI

Nie wszystkie postanowienia Konwencji wielostronnej niestanowiące minimalnych standardów zostały wdrożone do UPO PL–NL mocą Protokołu zmieniającego. Dotyczy to art. 8 MLI (transakcje wypłat dywidend), art. 10 MLI (klauzula antyabuzywna dotycząca zakładów położonych na terytoriach trzecich jurysdykcji), art. 11 MLI (stosowanie przepisów UPO w celu zastrzeżenia prawa strony do opodatkowania osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę na jej terytorium) oraz art. 17 MLI (korekty współzależne). Z wyjątkiem art. 8 i 11 MLI rozwiązanie to zgodne jest ze stanowiskiem Polski wobec Konwencji wielostronnej, gdyż Polska, o czym była już mowa, zastrzegła sobie prawo do niestosowania art. 10 MLI. Podobne zastrzeżenie zgłoszono do art. 17 MLI, ale tylko w odniesieniu do UPO, które zawierają uregulowania dopuszczające korektę współzależną. Korekta, o której mowa, przewidziana jest w art. 9 ust. 2 UPO PL–NL w jej dotychczasowym brzmieniu⁴⁰.

³⁷ Konwencja nr 90/436/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych (Dz. Urz. WE L 225 z dnia 20 sierpnia 1990 r.); zob. A. Biegalski, *Konwencja Arbitrażowa – nowe rozwiązania prawne dla przedsiębiorców powiązanych*, https://sip.lex.pl/#/publication/151054941/biegalski-adam-konwencja-arbitrazowa-nowe-rozwiazania-prawne-dla-przedsiębiorców-powiazanych?keyword=Konwencja%20w%20sprawie%20eliminowania%20podwójnego%20opodatkowania%20w%20przypadku%20korekty%20zysków%20przedsiębiorstw%20powiązanych&unitId=passage_3 (dostęp: 5.03.2021).

³⁸ Dyrektywa Rady (UE) 2017/1852 z dnia 10 października 2017 r. w sprawie mechanizmów rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE L 265/1 z dnia 14 października 2017 r.); zob. H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 556–558.

³⁹ Dz.U. z 2019 r., poz. 2200.

⁴⁰ Uzasadnienie do projektu ustawy ratyfikującej Konwencję wielostronną..., s. 54–55.

Protokół dostosowuje zakres podmiotowy UPO PL–NL oraz przewidzianą w niej normę rozwiązyującą problem podwójnej rezydencji podatkowej osób niebędących osobami fizycznymi do brzmienia art. 3 ust. 1 i odpowiednio art. 4 ust. 1 MLI. Zaadaptowane rozwiązania zgodne są ze stanowiskiem Polski wobec Konwencji wielostronnej. W UPO PL–NL w art. 1 ust. 2 pojawia się klauzula dotycząca podmiotów transparentnych podatkowo. Zgodnie z jej brzmieniem dochód uzyskany przez lub za pośrednictwem podmiotu lub struktury, które są uznawane w całości lub w części za transparentne podatkowo zgodnie z prawem któregośkolwiek z umawiających się państw, będzie uważany za dochód rezydenta danego państwa, ale tylko w zakresie, w jakim dochód ten dla celów opodatkowania jest traktowany przez to państwo jako dochód rezydenta tego państwa⁴¹. Natomiast kwestia podwójnej rezydencji osób niebędących osobami fizycznymi nie będzie już rozstrzygana, jak dzieje się to do tej pory, na podstawie kryterium miejsca faktycznego zarządu takiej osoby. Zgodnie z nowym brzmieniem art. 4 ust. 3 UPO PL–NL właściwe organy umawiających się państw powinny podjąć starania zmierzające do rozstrzygnięcia kwestii rezydencji podatkowej osoby innej niż osoba fizyczna w ramach procedury wzajemnego porozumiewania się, uwzględniając miejsce położenia jej faktycznego zarządu, miejsce utworzenia lub inny sposób jej ustanowienia oraz wszelkie inne mające znaczenie kryteria. W razie braku porozumienia osoba nie będzie uprawniona do korzyści wynikających z UPO PL–NL, chyba że w zakresie oraz w sposób, które mogą zostać uzgodnione przez właściwe organy obu umawiających się państw.

Do ważnych zmian wprowadzonych mocą Protokołu należy zaliczyć wprowadzenie do UPO PL–NL klauzuli nieruchomościowej⁴². Rozwiązanie zaadaptowane przez Polskę i Holandię wzorowane jest na art. 9 ust. 4 MLI. Klauzula ta pozwala na opodatkowanie w państwie położenia nieruchomości dochodów z przeniesienia własności udziałów (akcji) w spółkach kapitałowych, spółkach osobowych lub trustach pod warunkiem,

⁴¹ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 86–87; por. *OECD Model Tax Convention...*, s. 55–59.

⁴² Z. Kukulski, *Klauzula nieruchomościowa w bilateralnych umowach podatkowych zawartych przez Polskę jako mechanizm zapobiegający międzynarodowemu unikaniu opodatkowania*, [w:] *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, red. D. Gajewski, Warszawa 2017, s. 144–150; por. P. Baker, T. Liao, *Improper Use of Tax Treaties: The New Commentary on Article 1 and the Amended Article 13(5)*, „*Bulletin for International Taxation*” 2012, t. 66, nr 11, s. 601–602.

że większa niż określona w danej UPO część majątku takiej spółki (trustu) składa się z majątku nieruchomego (nieruchomości) położonego w danym umawiającym się państwie. Zgodnie z brzmieniem art. 13 ust. 3a UPO PL–NL, dodanego do niej mocą Protokołu zmieniającego, klauzula nieruchomościowa znajdzie zastosowanie, jeżeli w jakimkolwiek momencie w okresie 365 dni poprzedzających przeniesienie własności udziałów (akcji) lub porównywalnych praw ich wartość pochodziła bezpośrednio lub pośrednio w więcej niż 75% z majątku nieruchomego (nieruchomości) położonego na terytorium drugiego umawiającego się państwa. Zwraca uwagę w UPO PL–NL wyższy próg wartości udziałów (akcji) pochodzących z majątku nieruchomego położonego w drugim umawiającym się państwie, po przekroczeniu którego klauzula nieruchomościowa znajdzie zastosowanie. Zarówno w art. 9 ust. 4 KM OECD, jak i w art. 13 ust. 4 KM OECD oraz odpowiednio art. 13 ust. 4 KM ONZ próg ten określony został na 50%. Mimo tej różnicy wprowadzona do UPO PL–NL zmiana zgodna jest ze stanowiskiem Polski wobec Konwencji wielostronnej.

Protokół nie wprowadza istotnych zmian do art. 23 UPO PL–NL regulującego metody eliminacji podwójnego opodatkowania. Oznacza to, że w odniesieniu do polskich rezydentów nadal stosowana będzie – w zależności od rodzaju dochodu – albo metoda zwykłego kredytu podatkowego (art. 23 ust. 5 UPO PL–NL), albo metoda zwolnienia z zastrzeżeniem progresji (art. 23 ust. 6 UPO PL–NL). Odbiega to od stanowiska Polski wobec Konwencji wielostronnej. Nowością w UPO PL–NL jest przewidziana w art. 23 ust. 7 klauzula pozwalająca Holandii na zmianę metody zwolnienia z zastrzeżeniem progresji na metodę zwykłego kredytu podatkowego, co ma zapobiegać podwójnemu nieopodatkowaniu dochodów uzyskiwanych przez rezydentów tego państwa w Polsce, w przypadku gdy nasz kraj zwalnia te dochody z opodatkowania na podstawie umowy lub stosuje do nich przepisy art. 10 ust. 2 (maksymalne stawki podatku u źródła od dywidend) lub art. 11 ust. 2 (stawka podatku u źródła od odsetek). Szkoda, że nie wprowadzono analogicznego rozwiązania, które umożliwiłoby także Polsce zmianę w podobnej sytuacji metody eliminacji unikania podwójnego opodatkowania.

Umowa Polski z Holandią jest pierwszą umową w polskiej praktyce traktatowej, do której wprowadzono niektóre klauzule zapobiegające sztucznemu unikaniu statusu zakładu. Są to: wzorowana na opcji B art. 13 MLI oraz art. 5 ust. 4 KM OECD w wersji z 2017 r. klauzula zapobiegająca sztucznemu unikaniu statusu zakładu poprzez wykorzystanie wyłączenia określonych form

działalności z definicji zakładu oraz klauzula zapobiegająca sztucznemu unikaniu statusu zakładu poprzez umowy typu *commissionaire arrangements* i inne podobne działania, o której mowa w art. 12 MLI oraz art. 5 ust. 5 KM OECD w wersji z 2017 r. Wyjątkiem w omawianym zakresie jest przewidziana w art. 13 MLI klauzula zapobiegająca sztucznemu dzieleniu kontraktów. Warto podkreślić, że klauzula ta nie została także zaadaptowana przez KM OECD i KM ONZ przy okazji aktualizacji obu wzorców w 2017 r. Dlatego można przyjąć, że stanowisko Polski w tym zakresie jest zgodne z punktem widzenia innych państw członkowskich OECD.

Klauzulę zapobiegającą sztucznemu unikaniu statusu zakładu poprzez wykorzystanie wyłączenia określonych form działalności z definicji zakładu przewiduje art. 5 ust. 4 UPO PL–NL w brzmieniu nadanym mocą Protokołu. Przepis ten zawiera tzw. negatywną listę placówek nieuznawanych za zakład. Określenie „zakład” nie obejmuje: (1) użytkowania placówek, które służą wyłącznie do składowania, wystawiania lub dostawy dóbr (towarów) należących do przedsiębiorstwa, (2) utrzymywania zapasów dóbr (towarów) należących do przedsiębiorstwa, wyłącznie w celu składowania, wystawiania lub dostawy, (3) utrzymywania zapasów dóbr (towarów) należących do przedsiębiorstwa wyłącznie w celu przetworzenia przez inne przedsiębiorstwo, (4) utrzymywania stałej placówki wyłącznie w celu zakupu towarów (dóbr) albo zbierania informacji dla przedsiębiorstwa, (5) utrzymywania stałej placówki wyłącznie w celu prowadzenia dla przedsiębiorstwa jakiejkolwiek innej działalności oraz (6) utrzymywania stałej placówki wyłącznie w celu łącznego prowadzenia jakiejkolwiek z wyżej wymienionych form działalności. Warunkiem nieuznania wskazanych placówek za zakład jest przygotowawczy lub pomocniczy charakter prowadzonej w nich przez przedsiębiorstwo działalności. Ponadto w UPO PL–NL w art. 5 ust. 5 pojawia się odpowiednik art. 5 ust. 4.1 KM OECD w wersji z 2017 r., którego zadaniem jest przeciwdziałanie zjawiskom fragmentaryzacji spójnej operacji gospodarczej na kilka mniejszych operacji przez przedsiębiorstwo lub grupę blisko powiązanych z nim przedsiębiorstw w celu udowodnienia, że każda z nich jest zaangażowana jedynie w działalność przygotowawczą lub pomocniczą⁴³. Definicję przedsiębiorstwa lub osoby blisko związanej z przedsiębiorstwem zawiera art. 5 ust. 8 UPO PL–NL. Odpowiada ona zarówno treści art. 15 MLI, jak i art. 5 ust. 8 KM OECD w wersji z 2017 r.

⁴³ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 202.

Z kolei klauzula zapobiegająca sztucznemu unikaniu statusu zakładu poprzez umowy typu *commissionaire arrangements* i innym podobnym działaniom zawarta jest w art. 5 ust. 6 UPO PL–NL w brzmieniu nadanym przez Protokół. Przepis ten dotyczy statusu zależnego przedstawiciela (agenta) jako zakładu. Zakład typu agencyjnego powstaje, jeżeli w drugim umawiającym się państwie działa osoba, która podejmuje tam czynności na rzecz zagranicznego przedsiębiorstwa i która czyniąc tak, zwyczajowo zawiera umowy lub zwyczajowo odgrywa główną rolę w doprowadzeniu do zawarcia umów, które są rutynowo zawierane bez istotnych zmian dokonywanych przez to przedsiębiorstwo. Wymaga się ponadto, by umowy, o których mowa, były zawierane: a) w imieniu przedsiębiorstwa lub w celu przeniesienia własności, lub w celu przyznania prawa do użytkowania majątku posiadanego przez to przedsiębiorstwo, lub w stosunku do którego przedsiębiorstwo posiada prawo do jego użytkowania, lub b) w celu świadczenia usług przez to przedsiębiorstwo. Zakład typu agencyjnego nie powstanie w sytuacji, gdy wskazane czynności ograniczają się do czynności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym, o których mowa w art. 5 ust. 4 UPO PL–NL, a które, gdyby były wykonywane przez stałą placówkę (inną niż stała placówka, do której ma zastosowanie art. 5 ust. 5 UPO PL–NL), nie pozwalałyby na uznanie tej placówki za zakład⁴⁴.

W związku z powyższym przeobrażeniom uległ także przepis regulujący status niezależnego przedstawiciela (obecny art. 5 ust. 7 UPO PL–NL). Zgodnie z jego aktualnym brzmieniem klauzula zapobiegająca sztucznemu unikaniu statusu zakładu poprzez umowy typu *commissionaire arrangements* i innym podobnym działaniom nie znajduje zastosowania w przypadku, gdy przedstawiciel (agent) zagranicznego przedsiębiorstwa działa w zakresie swojej zwykłej działalności jako agent niezależny⁴⁵. Zasada ta doznaje jednak poważnego ograniczenia. Stanowi ono swoiste *novum* w porównaniu z pierwotnym brzmieniem UPO PL–NL. Działalność niezależnego agenta może zostać uznana za zakład, jeżeli osoba ta działa wyłącznie lub prawie wyłącznie w imieniu jednego lub większej liczby przedsiębiorstw, z którymi jest ściśle powiązana. Protokół recypuje zatem na grunt UPO PL–NL aktualne brzmienie rekomendacji KM OECD i odpowiednio KM ONZ w tym zakresie. Warto wspomnieć, że podobne do omawianego

⁴⁴ Ibidem, s. 205–206.

⁴⁵ Ibidem, s. 208–209.

uregulowanie zawarte było w pierwotnych wersjach art. 5 ust. 7 KM ONZ⁴⁶. Rzadko jednak stosowano to rozwiązanie w polskiej praktyce traktatowej⁴⁷.

Reasumując, wprowadzone do UPO PL–NL zmiany dotyczące definicji zakładu potwierdzają stanowisko Polski wobec Konwencji wielostronnej, zgodnie z którym wszelkie modyfikacje przepisów dotyczące opodatkowania zakładu w UPO powinny zostać wprowadzone w drodze dwustronnych negocjacji⁴⁸.

5. POZOSTAŁE ZMIANY UMOWY POLSKI Z HOLANDIĄ

Protokół nadał nowe brzmienie ust. 2–4 art. 7 UPO PL–NL, dostosowując tym samym zasady przypisywania zysków zakładowi do rekomendacji KM OECD z 2010 r. i późniejszych⁴⁹. Tym samym UPO PL–NL jest obok umowy Polski ze Stanami Zjednoczonymi z 2013 r.⁵⁰ drugą umową w polskiej praktyce traktatowej, której uregulowania w tym zakresie odzwierciedlają aktualne podejście OECD do tej problematyki. Zmiana polega na zastosowaniu podejścia do zakładu jako do funkcjonalnie odrębnej jednostki (ang. *Functionally Separate Entity Approach* lub *Authorised OECD Approach*)⁵¹. Zgodnie z nowym brzmieniem art. 7 ust. 2 UPO PL–NL dla celów rozdzielenia roszczeń podatkowych między umawiające się państwa w odniesieniu do zysków przedsiębiorstw (art. 7 UPO PL–NL) oraz prawidłowego stosowania przewidzianych w umowie metod eliminacji podwójnego opodatkowania (art. 23 UPO PL–NL) zakładowi zagranicznego przedsiębiorstwa można przypisać w każdym z umawiających się państw tylko te zyski, które mógłby on osiągnąć, w szczególności w transakcjach z innymi częściami przedsiębiorstwa, gdyby był samodzielny i niezależnym przedsiębiorstwem zaangażowanym w taką samą lub podobną działalność prowadzoną w takich samych lub podobnych warunkach. W tym

⁴⁶ Z. Kukulski, *Konwencja Modelowa OECD i Konwencja Modelowa ONZ...*, s. 179.

⁴⁷ *Ibidem*, s. 326.

⁴⁸ *Uzasadnienie do projektu ustawy ratyfikującej Konwencję wielostronną...*, s. 46.

⁴⁹ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 230–231.

⁵⁰ Por. art. 7 Konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Stanami Zjednoczonymi Ameryki w sprawie podwójnego opodatkowania oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisanej w Warszawie 13 lutego 2013 r. (nieratyfikowanej); zob. też Z. Kukulski, *Konwencja Modelowa OECD i Konwencja Modelowa ONZ...*, s. 332.

⁵¹ Z. Kukulski, *Konwencja Modelowa OECD i Konwencja Modelowa ONZ...*, s. 230.

celu należy wziąć pod uwagę wykonywane funkcje, zaangażowane środki oraz ryzyko ponoszone przez przedsiębiorstwo poprzez zakład oraz poprzez inne części przedsiębiorstwa. Ustęp 3 art. 7 UPO PL–NL w brzmieniu nadanym mocą Protokołu wprowadza, wzorem KM OECD, obowiązek dokonania korekty odpowiadającej przez drugie umawiające się państwo w zakresie koniecznym dla uniknięcia podwójnego opodatkowania zysków zakładu. Obowiązek ten powstaje w przypadku, gdy to państwo uznaje korektę pierwotną za zgodną z zasadami określonymi w art. 7 ust. 2. W razie rozbieżności umawiające się państwa zobowiązane są do wyeliminowania niezgodnego z UPO podwójnego opodatkowania w drodze procedury wzajemnego porozumiewania się. Ostatni ustęp art. 7 dotyczy relacji tego przepisu do innych postanowień umowy także dotyczących zysków przedsiębiorstw⁵². Odpowiada on treści art. 7 ust. 4 KM OECD⁵³. Zgodnie z jego brzmieniem, jeżeli zyski zakładu obejmują kategorie dochodów, które zostały odrębnie uregulowane w innych artykułach UPO PL–NL, tj. w art. 10 ust. 6 (dywidendy faktycznie związane z działalnością zakładu), art. 11 ust. 6 (odsetki faktycznie związane z zakładem) oraz w art. 12 ust. 5 (należności licencyjne faktycznie związane z zakładem), postanowienia przywołanych przepisów nie będą naruszane przez art. 7 UPO PL–NL.

Protokół wprowadza także definicję uznanego funduszu emerytalnego umawiającego się państwa do UPO PL–NL (ang. *recognized pension fund*). Odpowiada ona brzmieniu art. 3 ust. 1 pkt i KM OECD w wersji z 2017 r.⁵⁴ Określenie to oznacza, zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt j UPO PL–NL, podmiot lub strukturę ustanowioną w umawiającym się państwie, która jest uznawana za odrębną osobę zgodnie z prawem tego państwa i która: (1) została utworzona i działa wyłącznie lub prawie wyłącznie w celu administrowania lub dostarczania świadczeń emerytalnych i świadczeń uzupełniających lub związanych ze świadczeniami emerytalnymi na rzecz osób fizycznych i jest uznawana zgodnie z prawem tego państwa lub jednej z jego jednostek terytorialnych lub organów lokalnych za fundusz emerytalny, lub (2) została utworzona i działa wyłącznie lub prawie wyłącznie w celu inwestowania środków na rzecz podmiotów lub struktur, o których mowa w pkt 1. Fundusz taki ma status rezydenta umawiającego się państwa, co oznacza, że jest osobą uprawnioną do korzyści wynikających z UPO PL–NL⁵⁵.

⁵² Ibidem, s. 235.

⁵³ *OECD Model Tax Convention...*, s. 193–195.

⁵⁴ Ibidem, s. 99–102.

⁵⁵ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 90.

Nie jest to jedyna korzyść, jaka wynika z objęcia uznanych funduszy emerytalnych zakresem podmiotowym UPO PL–NL. Zgodnie z art. 10 ust. 2 lit. a UPO PL–NL w brzmieniu nadanym mocą Protokołu stawka podatku u źródła od dywidend wypłacanych uznanemu funduszowi emerytalnemu została zredukowana do 0%, pod warunkiem że ma on status rzeczywistego beneficjenta otrzymanych z tego tytułu płatności. Podobne przywileje podatkowe przyznano uznanemu funduszowi emerytalnemu na gruncie art. 11 ust. 3 pkt f UPO PL–NL w ramach tzw. klauzuli zwalniającej niektóre kategorie odsetek z podatku u źródła oraz w art. 13 ust. 3a UPO PL–NL. Przepis ten wyłącza zastosowanie klauzuli nieruchomościowej do dochodów ze zbycia udziałów (akcji) objętych w zamian za wkład w postaci majątku nieruchomego (nieruchomości) przez uznany fundusz emerytalny umawiającego się państwa. W efekcie wprowadzonych zmian uznane fundusze emerytalne umawiających się państw korzystają z dobrodziejstw tzw. zamierzonego podwójnego nieopodatkowania, gdyż co do zasady są one także zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych w państwie ich utworzenia.

Protokół modyfikuje też postanowienia protokołu końcowego o UPO PL–NL, który został podpisany w tej samej dacie co UPO PL–NL i stanowi jej integralną część. Po postanowieniu IV protokołu końcowego dodano nowe postanowienie V, z którego wynika m.in., że dochód uzyskiwany w związku z (częściową) likwidacją spółki lub nabyciem własnych akcji (udziałów) przez spółkę będzie traktowany dla celów opodatkowania jak dochód z akcji (udziałów). Taki sam sposób kwalifikacji prawnej dotyczy również dochodów uzyskiwanych w związku z wypłatami z tytułu certyfikatów lub jednostek uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym. W obu przypadkach zastosowanie znajdują odpowiednie postanowienia art. 10 UPO PL–NL regulujące zasady unikania podwójnego opodatkowania dywidend.

Protokół wprowadza ponadto zmiany do art. 18 UPO PL–NL regulującego zasady rozdzielenia roszczeń podatkowych między umawiające się państwa w odniesieniu do dochodów z emerytur i podobnych świadczeń z ubezpieczenia społecznego. Rozszerza zakres stosowania tego przepisu także na renty kapitałowe, pod pojęciem których, zgodnie z art. 18 ust. 4 UPO PL–NL, rozumie się określoną kwotę wypłacaną okresowo w ustalonych terminach, dożywotnio lub przez wskazany bądź ustalony czas, zgodnie ze zobowiązaniem do dokonywania takich wypłat w zamian za odpowiednie świadczenie pieniężne lub mające wartość pieniężną.

Uregulowania art. 18 UPO PL–NL zarówno przed, jak i po zmianie wynikającej z podpisania Protokołu nie opierały się na rekomendacjach

KM OECD, lecz na art. 18A ust. 2 oraz art. 18B ust. 3 KM ONZ⁵⁶. W odróżnieniu od KM OECD, KM ONZ przyznaje prawo do opodatkowania emerytur, rent i innych podobnych świadczeń wypłacanych ze środków publicznych w ramach publicznego systemu ubezpieczenia społecznego państwu źródła. Rozwiązanie to zastosowano w art. 18 ust. 2 UPO PL–NL, który stanowi, że wypłacone emerytury i renty oraz inne wypłaty realizowane zgodnie z przepisami prawa o ubezpieczeniach społecznych umawiającego się państwa osobie mającej miejsce zamieszkania w drugim umawiającym się państwie mogą być opodatkowane w państwie ich źródła. Użycie zwrotu „mogą być opodatkowane” oznacza, że prawo państwa źródła do ich opodatkowania nie ma charakteru wyłącznego, jak to wynika z rekomendacji KM ONZ. Reakcja państwa rezydencji beneficjenta świadczenia emerytalnego na opodatkowanie emerytur i innych podobnych świadczeń w państwie źródła zależy od przyjętej w umowie metody eliminacji podwójnego opodatkowania, o czym była mowa w pkt 4 niniejszego opracowania. Przyjęte w UPO PL–NL rozwiązanie w zakresie emerytur i innych podobnych świadczeń należy ocenić pozytywnie. Stanowi ono przykład kierunku, w którym powinna pójść polityka traktatowa naszego kraju, jeśli chodzi o opodatkowanie tej kategorii dochodów⁵⁷. Dowodzi wagi, jaką współcześnie przywiązują państwa należące do OECD do zbalansowanego rozdzielenia roszczeń podatkowych w przypadku emerytur, rent i innych podobnych świadczeń.

Ponadto art. 18 ust. 3 precyzuje, kiedy emerytura, renta i inne podobne świadczenie lub renta kapitałowa uważane są za powstające w umawiającym się państwie. KM ONZ nie zawiera żadnych rekomendacji w tym zakresie, pozostawiając umawiającym się państwom swobodę uregulowania tej kwestii w drodze dwustronnych negocjacji. Zgodnie z art. 18 ust. 3 UPO PL–NL wymienione dochody uważa się za powstające w umawiającym się państwie, jeżeli składki lub wypłaty związane z emeryturą, rentą (rentą kapitałową) lub innym podobnym świadczeniem bądź uprawnienia wynikające z tych świadczeń kwalifikują się do ulgi podatkowej w tym państwie. Ponadto przeniesienie emerytury, renty (renty kapitałowej) lub innego podobnego świadczenia z funduszu emerytalnego lub innego podmiotu prowadzącego działalność ubezpieczeniową w umawiającym się państwie do funduszu emerytalnego (innego podmiotu prowadzącego działalność

⁵⁶ Z. Kukulski, *Konwencja Modelowa OECD i Konwencja Modelowa ONZ...*, s. 216.

⁵⁷ *Ibidem*, s. 350–351.

ubezpieczeniową) nie ogranicza w żaden sposób praw państwa źródła do opodatkowania tego dochodu. Ponadto, zgodnie z art. 18 ust. 5 UPO PL–NL w brzmieniu nadanym mocą protokołu zmieniającego, art. 18 tej umowy znajduje zastosowanie do ryczałtowej wypłaty w zamian za emeryturę, rentę (rentę kapitałową) lub inne podobne świadczenie.

Protokół modernizuje także UPO PL–NL w zakresie dwóch ważnych form współpracy w sprawach podatkowych, tj. wymiany informacji (art. 27) oraz pomocy w poborze podatków (art. 28)⁵⁸. Treść art. 27 UPO PL–NL wzbogacona została o kolejne ustępy regulujące problematykę ograniczeń w wymianie informacji (art. 27 ust. 3 UPO PL–NL), interesu wewnętrznego państwa proszonego w kontekście obowiązku udzielenia informacji (art. 27 ust. 4 UPO PL–NL) oraz informacji posiadanych przez bank lub inną instytucję finansową (art. 27 ust. 5 UPO PL–NL)⁵⁹. Zmiany te odpowiadają aktualnemu brzmieniu KM OECD w tym zakresie. Podobny zabieg zastosowano też w przypadku art. 28 UPO PL–NL. Przepis ten określa zasady, na jakich umawiające się państwa mogą się zgodzić na udzielenie pomocy w poborze podatku. Warto podkreślić, że zarówno Polska, jak i Holandia są państwami członkowskimi UE, a zatem kwestie współpracy między obu krajami w omawianym zakresie reguluje ponadto Dyrektywa Rady 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń⁶⁰ oraz implementująca ją na grunt polski Ustawa z dnia 11 marca 2013 r. o wzajemnej pomocy przy dochodzeniu podatków, należności celnych i innych należności pieniężnych⁶¹. Szczegółowe omówienie tego zagadnienia wykracza jednak poza ramy niniejszego opracowania.

6. WNIOSKI

Zakres zmian wprowadzonych Protokołem do UPO PL–NL jest duży zarówno w kontekście ilościowym, jak i jakościowym. Ich głównym celem jest przede wszystkim wyposażenie tej umowy w skuteczne mechanizmy zapobiegające erozji podstawy opodatkowania i przerzucania zysków.

⁵⁸ D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015, s. 129; por. H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 520 i n.

⁵⁹ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 525–528; por. *OECD Model Tax Convention...*, s. 508–516.

⁶⁰ Dz. Urz. UE L 84/1 z 31 marca 2010 r.

⁶¹ Dz.U. z 2013 r., poz. 1289 ze zm.

UPO PL–NL odzwierciedla zatem punkt widzenia obu umawiających się państw na rekomendacje zaproponowane przez OECD i G20 w ramach planu BEPS.

Protokół zmieniający UPO PL–NL nie został jeszcze ratyfikowany. Zgodnie z brzmieniem art. 28 Protokołu jego postanowienia wejdą w życie ostatniego dnia trzeciego miesiąca następującego po miesiącu, w którym zostanie otrzymana późniejsza z notyfikacji o spełnieniu przez oba umawiające się państwa konstytucyjnych warunków formalnych wymaganych do jego stosowania. Postanowienia Protokołu będą miały zastosowanie dla lat podatkowych i okresów rozpoczynających się oraz zdarzeń powodujących powstanie opodatkowania mających miejsce w pierwszym dniu lub po pierwszym dniu stycznia roku kalendarzowego następującego po roku, w którym Protokół wejdzie w życie. Może to nastąpić najwcześniej 1 stycznia 2022 r.⁶²

Nie ulega wątpliwości, że wpływ Konwencji wielostronnej oraz KM OECD na kształt rozwiązań zaadaptowanych na grunt tej umowy jest znaczący. Zmiany te co do zasady pokrywają się ze stanowiskiem Polski wobec Konwencji wielostronnej. Dotyczy to zarówno tych uregulowań MLI, które stanowią minimalne standardy, jak i tych, które mają charakter fakultatywny. Można wszakże wskazać nieliczne wyjątki od wskazanej reguły, np. brak zmiany metody eliminacji podwójnego opodatkowania, zgodnie z opcją C art. 5 wybraną przez Polskę, czy wreszcie wprowadzenie do UPO PL–NL – wbrew zastrzeżeniu Polski – większości klauzul antyabuzyjnych zapobiegających sztucznemu unikaniu statusu zakładu. Należy jednak pamiętać, że Polska zajęła w tym zakresie stanowisko, zgodnie z którym wprowadzenie do UPO owych klauzul powinno nastąpić w drodze dwustronnych negocjacji. Protokół zmieniający UPO PL–NL potwierdza ten punkt widzenia.

Pozostałe zmiany wprowadzone do UPO PL–NL czerpią głównie z rekomendacji KM OECD w brzmieniu nadanym temu wzorcowi w 2017 r., ale także z wcześniejszych aktualizacji. Dotyczy to w szczególności rewizji postanowień art. 7 UPO PL–NL (zyski przedsiębiorstw), art. 27 UPO PL–NL (wymiana informacji) oraz art. 28 UPO–PL NL (pomoc w poborze podatków). W odróżnieniu od KM OECD wpływ KM ONZ na kształt

⁶² <https://home.kpmg/pl/pl/home/insights/2020/11/tax-alert-protokol-zmieniajacy-umowe-z-krolestwem-niderlandow-w-sprawie-unikania-podwojnego-opodatkowania.html> (dostęp: 7.03.2021).

rozwiązania UPO PL–NL jest niewielki. Jedynym przykładem normy inspirowanej rekomendacjami KM ONZ w tej umowie jest art. 18 regulujący opodatkowanie emerytur, rent, rent kapitałowych oraz świadczeń z ubezpieczenia społecznego, przyznający państwu źródła tych dochodów prawo do ich opodatkowania. Pozostaje mieć nadzieję, że UPO PL–NL po zmianach wyznaczy szlak, którym podąży w przyszłości polska praktyka traktatowa z państwami należącymi do OECD.

BIBLIOGRAFIA

- Baker P., Liao T., *Improper Use of Tax Treaties: The New Commentary on Article 1 and the Amended Article 13(5)*, „Bulletin for International Taxation” 2012, t. 66, nr 11.
- Biegalski A., *Konwencja Arbitrażowa – nowe rozwiązania prawne dla przedsiębiorców powiązanych*, https://sip.lex.pl/#/publication/151054941/biegalski-adam-konwencja-arbitrazowa-nowe-rozwiazania-prawne-dla-przedsiębiorców-powiązanych?keyword=Konwencja%20w%20sprawie%20eliminowania%20podwójnego%20opodatkowania%20w%20przypadku%20korekty%20zysków%20przedsiębiorstw%20powiązanych&unitId=passage_3 (dostęp: 5.03.2021).
- Franczak A., *Multilateral Convention (MLI) – The Evolution or Revolution*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2018, t. 27, nr 2, <https://doi.org/10.17951/sil.2018.27.2.9>
- Jamróży M., *Metody unikania podwójnego opodatkowania w świetle wielostronnej konwencji implementującej środki traktatowego prawa podatkowego*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2018, t. 107.
- Kukulski Z., *Antyabuzyjne klauzule Konwencji wielostronnej – nowa rzeczywistość bilateralnych umów podatkowych zawartych przez Polskę*, [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka*, t. 1: *Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, red. J. Głuchowski, Warszawa 2019.
- Kukulski Z., *Art. 6 Konwencji Wielostronnej jako dyrektywa wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania*, [w:] *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, red. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Warszawa 2019.
- Kukulski Z., *Klauzula nieruchomościowa w bilateralnych umowach podatkowych zawartych przez Polskę jako mechanizm zapobiegający międzynarodowemu unikaniu opodatkowania*, [w:] *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, red. D. Gajewski, Warszawa 2017.
- Kukulski Z., *Konwencja Modelowa OECD i Konwencja Modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Warszawa 2015.
- Kukulski Z., *Trendy w polskiej praktyce traktatowej po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2015, nr 1.
- Litwińczuk H., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020.
- Mączyński D., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015.
- OECD *Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version – 2017 and Key Features of Member Countries 2018*, red. A. Cracea, Amsterdam 2018.

Raińczuk M., Leconte M., *Konwencja Wielostronna – wpływ na umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez Polskę*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 1.
United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries 2017 Update, New York 2017, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (dostęp: 23.03.2020).

AMENDING PROTOCOL TO THE BILATERAL TAX TREATY BETWEEN POLAND AND THE NETHERLANDS IN THE LIGHT OF POLAND’S POSITION TO THE MULTILATERAL CONVENTION AND THE 2017 UPDATE OF THE OECD MODEL CONVENTION ON INCOME AND CAPITAL

Summary. The article deals with the changes introduced to the 2002 bilateral tax treaty between Poland and the Netherlands under the Protocol amending the agreement signed on October 29, 2020. Polish–Dutch tax treaty is not a Covered-Tax-Agreement within the meaning of the provisions of the Multilateral Convention implementing tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting. Therefore, the introduction of anti-abusive clauses and solutions to improve dispute resolution had to be carried out through bilateral negotiations. The author analyzes and evaluates the impact of the MLI, but also the impact of the OECD and UN Models on the shape of the solutions adopted therein and their significance for the future of Polish treaty practice.

Keywords: amending protocol, bilateral tax treaty, Poland, the Netherlands, Multilateral Convention, OECD Model Convention, UN Model Convention, anti-abuse clauses