

Ziemowit Kukulski* 

NOWA BILATERALNA UMOWA PODATKOWA POLSKI Z GRUZJĄ W ŚWIETLE STANOWISKA POLSKI I GRUZJI WOBEC KONWENCJI WIELOSTRONNEJ ORAZ AKTUALIZACJI KONWENCJI MODELOWEJ OECD I KONWENCJI MODELOWEJ ONZ Z 2017 ROKU

Streszczenie. Artykuł dotyczy rozwiązań przyjętych w nowej bilateralnej umowie podatkowej, zawartej 7 lipca 2021 r. między Polską a Gruzją, która zastąpi umowę między tymi państwami z 5 listopada 1999 r. Zgodnie z wolą obu umawiających się stron nie została ona 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 antyabuzywnych oraz sposobów usprawniających rozwiązywanie sporów musiało nastąpić w drodze dwustronnych negocjacji. Autor analizuje wpływ Konwencji wielostronnej, Konwencji Modelowej OECD i Konwencji Modelowej ONZ na kształt zaadaptowanych w niej rozwiązań oraz ich znaczenie dla przyszłości polskiej praktyki traktatowej.

Słowa kluczowe: bilateralna umowa podatkowa, Polska, Gruzja, Konwencja wielostronna, Konwencja Modelowa OECD, Konwencja Modelowa ONZ, minimalny standard

* Doktor habilitowany nauk prawnych, profesor UŁ, Katedra Prawa Podatkowego, Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, 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 między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Gruzji w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, podpisana w Warszawie dnia 5 listopada 1999 r.¹, nie została objęta postanowieniami Konwencji wielostronnej implementującej środki prawa traktatowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzonej w Paryżu 24 listopada 2016 r.² Zarówno Polska, jak i Gruzja nie wskazały bowiem UPO PL-GE z 1999 r. 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-GE z 1999 r. nie została zmieniona za pomocą MLI. Wprowadzenie do UPO PL-GE z 1999 r. mechanizmów zapobiegających erozji podstawy opodatkowania i przeliczaniu zysków w ramach działania nr 15 projektu OECD/G20 BEPS (ang. *Base Erosion Profit Shifting*)⁴ wymagało zatem jej zastąpienia nową bilateralną umową między Rzeczpospolitą Polską a Gruzją w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania, sporządzoną w Tbilisi dnia 7 lipca 2021 r.⁵

Celem artykułu jest konfrontacja zmian wprowadzonych do UPO PL-GE z 2021 r. ze stanowiskiem obu umawiających się państw wobec Konwencji wielostronnej⁶ oraz porównanie ich z postanowieniami UPO PL-GE z 1999 r.

¹ Dz.U. z 2006 r. Nr 248, poz. 1820, dalej: UPO PL-GE z 1999 r.

² Dz.U. z 2018 r., poz. 1369, dalej: Konwencja wielostronna lub MLI, zob. też OECD, *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report*, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report_9789264241688-en#page1 (dostęp: 7.12.2021).

³ OECD, *Reservations and Notifications under the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mlt-position-georgia-instrument-deposit.pdf> (dostęp: 7.12.2021).

⁴ OECD, *Action 15: A Mandate for the Development of a Multilateral Instrument on Tax Treaty Measures to Tackle BEPS*, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-15-mandate-for-development-of-multilateral-instrument.pdf> (dostęp: 7.12.2021).

⁵ <https://www.podatki.gov.pl/media/7169/gruzja-tekst-pl-2021.pdf> (dostęp: 3.03.2021), dalej: UPO PL-GE z 2021 r.

⁶ Oświadczenie rządowe z dnia 6 czerwca 2018 r. w sprawie mocy obowiązującej Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na

W opracowaniu przeanalizowano także wpływ na UPO PL-GE z 2021 r. zaktualizowanych w 2017 r. Konwencji Modelowej OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku (dalej: KM OECD)⁷ oraz Konwencji Modelowej ONZ w sprawie unikania podwójnego opodatkowania między państwami rozwiniętymi a rozwijającymi się⁸ (dalej: KM ONZ)⁹.

2. STANOWISKO POLSKI I GRUZJI WOBEC KONWENCJI WIELOSTRONNEJ

Konwencja wielostronna wprowadza zupełnie nowy mechanizm zmian bilateralnych umów podatkowych (dalej: UPO)¹⁰. Polega on na wdrożeniu do umów objętych jej postanowieniami uregulowań zapobiegających erozji podstawy opodatkowania i przeliczaniu zysków zgodnie ze stanowiskiem państw-stron MLI, wyrażonym na specjalnym formularzu złożonym depozytariuszowi MLI. Niektóre uregulowania Konwencji wielostronnej zaliczane są do tzw. minimalnych standardów. Skutkują one dla państwa-sygnatariusza lub strony MLI obowiązkiem wdrożenia zawartych w nich rozwiązań do UPO, objętych – zgodnie z wolą tych państw – Konwencją wielostronną¹¹. Do minimalnych standardów MLI należą: art. 6 (preambuła do UPO), art. 7 (Zapobieganie nadużyciom traktatów) oraz art. 16

celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzonej w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r., Dz.U. z 2018 r., poz. 1370, dalej: oświadczenie rządowe w sprawie mocy obowiązującej Konwencji wielostronnej. Stanowisko Gruzji wobec Konwencji wielostronnej dostępne w: OECD, *Reservations and Notifications...*

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. OECD, *OECD Council approves the 2017 update to the OECD Model Tax Convention*, <https://www.oecd.org/tax/treaties/oecd-approves-2017-update-model-tax-convention.htm> (dostęp: 7.12.2021).

⁸ Por. United Nations, *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: 7.12.2021) oraz MNE Tax, *UN releases updated model tax treaty adding new technical services fees article*, 2018, <https://mnetax.com/un-releases-updated-model-tax-treaty-adding-new-technical-service-fees-article-27765> (dostęp: 7.12.2021).

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

¹⁰ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020, s. 126.

¹¹ M. Raińczuk, M. Leconte, *Konwencja Wielostronna – wpływ na umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez Polskę*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 1, s. 20–21.

(Procedura wzajemnego porozumiewania się)¹². Pozostałe uregulowania Konwencji wielostronnej nie mają charakteru obowiązkowego¹³. W ich przypadku państwa-sygnatariusze lub państwa-strony MLI dysponują swobodą przyjęcia lub nieprzyjęcia określonych w nich mechanizmów w ramach systemu zastrzeżeń i notyfikacji. Ponadto państwa-sygnatariusze lub państwa-strony MLI mogą dokonać wyboru w ramach tzw. opcji dotyczących fakultatywnych lub alternatywnych rozwiązań przewidzianych w Konwencji wielostronnej.

Zarówno Polska, jak i Gruzja są sygnatariuszami Konwencji wielostronnej. Polska złożyła instrument ratyfikacyjny depozytariuszowi MLI 23 stycznia 2018 r. jako czwarta jurysdykcja podatkowa na świecie¹⁴. Gruzja uczyniła to rok później – 29 marca 2019 r.¹⁵ Jednakże w odróżnieniu od Polski stanowisko Gruzji wobec Konwencji wielostronnej uznać należy za skrajnie minimalistyczne. Polska zgłosiła zastrzeżenie o niestosowaniu w całości zaledwie kilku postanowień MLI. Należą do nich: art. 10 (Klauzula antyabuzywna dotycząca zakładów położonych na terytoriach trzecich jurysdykcji), art. 12–15 (Klauzule zapobiegające sztucznemu unikaniu statusu zakładu) oraz art. 18–26 (Arbitraż)¹⁶.

Zakres zastrzeżeń Gruzji wobec MLI jest zdecydowanie szerszy i obejmuje obok wymienionych wyżej także pozostałe postanowienia MLI niestanowiące

¹² 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.

¹³ A. Franczak, *Multilateral Convention (MLI) – The Evolution or Revolution?*, „*Studia Iuridica Lublinensia*” 2018, t. 27, nr 2, s. 9 i nast., <https://doi.org/10.17951/sil.2018.27.2.9>; por. Z. 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.*, „*Kwartalnik Prawa Podatkowego*” 2020, nr 1, s. 57–58, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2020.01.04>

¹⁴ OECD, *Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-signatories-and-parties.pdf> (dostęp: 7.12.2021).

¹⁵ OECD, *Reservations and Notifications...*

¹⁶ Zob. szerzej na ten temat w uzasadnieniu 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, Warszawa, 18 lipca 2017, s. 45–47, 56–57, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/39B2431FBC225D03C12581670038E84D/%24File/1776.pdf> (dostęp: 7.12.2021).

minimalnych standardów. Ponadto Gruzja, odmiennie od Polski, nie dokonała wyboru żadnej z trzech opcji przewidzianych w art. 5 MLI (Stosowanie metod unikania podwójnego opodatkowania)¹⁷. Oznacza to, że o ile w przypadku Polski dotychczas stosowana w większości UPO objętych postanowieniami MLI metoda eliminacji podwójnego opodatkowania – zwolnienie z zastrzeżeniem progresji – zastąpiona zostanie mniej korzystną dla polskich rezydentów metodą zwykłego kredytu podatkowego, zgodnie z wybraną przez Polskę opcją C art. 5 MLI¹⁸, o tyle w przypadku Gruzji kwestia reakcji m.in. na ryzyko niezamierzonego podwójnego nieopodatkowania, będącego efektem rozdzielenia roszczeń podatkowych między umawiające się państwa i zastosowania metody zwolnienia z zastrzeżeniem progresji w państwie rezydencji podatnika, pozostanie bez zmian¹⁹.

Zarówno Polska, jak i Gruzja wdrożyły minimalne standardy MLI do UPO objętych – zgodnie z ich wolą – MLI, o czym będzie mowa szerzej w dalszej części niniejszego opracowania. W przypadku art. 16 MLI (Procedura wzajemnego porozumiewania się) Polska zastrzegła sobie 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 zakresie²⁰. Docelowo Polska zamierza wprowadzić do UPO, których jest stroną, 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. Podobnie Gruzja, działając na podstawie art. 16 ust. 6 lit. a MLI, notyfikowała zawarte przez nią UPO objęte MLI, zawierające postanowienie, o którym mowa w art. 16 ust. 4 lit. a punkt i – będące odpowiednikiem art. 25 ust. 1 KM OECD²¹. Ponadto w ocenie Gruzji notyfikowane przez nią UPO objęte MLI, z wyjątkiem UPO z Wielką Brytanią i Irlandią Północną, zawierają uregulowania

¹⁷ M. Jamroży, *Metody unikania podwójnego opodatkowania w świetle wielostronnej konwencji implementującej środki traktatowego prawa podatkowego*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2018, t. 107, s. 11–32; H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 379.

¹⁸ Por. Z. Kukulski, *Protokół...*, s. 60–61.

¹⁹ Zob. szerzej na ten temat: 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 nast.

²⁰ Z. Kukulski, *Protokół...*, s. 59.

²¹ Por. *OECD Model Tax Convention...*, s. 431 i nast.

odnoszące się do terminu, w jakim sprawa w ramach procedury wzajemnego porozumiewania się powinna być przedstawiona do rozpatrzenia właściwym władzom umawiających się państw (co najmniej 3 lata od dnia pierwszego zawiadomienia o czynności powodującej opodatkowanie niezgodne z postanowieniami UPO)²². Oprócz tego Gruzja, działając na podstawie art. 35 ust. 6 MLI, zastrzegła sobie prawo niestosowania art. 35 ust. 4 MLI. Oznacza to, że regulujący procedurę wzajemnego porozumiewania się art. 16 MLI nie będzie stosowany w odniesieniu do UPO objętych MLI do sprawy przedstawionej właściwemu organowi umawiającego się państwa w dniu lub po dniu późniejszej z dat, z którą MLI wchodzi w życie w każdym z tych państw. Nie dotyczy to spraw, w których od tego dnia nie zostały spełnione warunki dla ich przedstawienia zgodnie z UPO objętą MLI, w brzmieniu sprzed modyfikacji dokonanej przez MLI, bez względu na okres podatkowy, którego dana sprawa dotyczy. Problematyka związana z rozstrzygnięciem sporów w ramach procedury wzajemnego porozumiewania się zostanie omówiona w dalszej części niniejszego opracowania – przy okazji analizy zmian wprowadzonych do regulującego tę procedurę art. 25 UPO PL-GE z 2021 r.

3. MINIMALNE STANDARDY KONWENCJI WIELOSTRONNEJ W UPO PL-GE Z 2021 R.

Mimo że UPO PL-GE z 1999 r. nie została zgodnie z wolą obu umawiających się państw objęta postanowieniami MLI, podpisana 7 lipca 2021 r. nowa umowa Polski z Gruzją zawiera uregulowania spełniające minimalne standardy Konwencji wielostronnej. Dowodzi to wpływu Konwencji wielostronnej na aktualną politykę traktatową zarówno Polski, jak i Gruzji. Jako źródło inspiracji wskazać należy aktualne brzmienie tożsamy z MLI rekomendacji KM OECD i KM ONZ w omawianym zakresie²³.

Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Gruzją w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania, sporządzona w Tbilisi dnia 7 lipca 2021 r., zawiera zmodyfikowaną w myśl art. 6 MLI i rekomendacji

²² OECD, *Reservations and Notifications...*

²³ Z. Kukulski, *Nowe klauzule antyabuzywne w Konwencji Modelowej OECD i Konwencji Modelowej ONZ*, [w:] *Uszczelnianie systemu podatkowego w Polsce*, red. D.J. Gajewski, Warszawa 2020, s. 255 i nast.

KM OECD oraz KM ONZ preambułę. Zgodnie z jej treścią podstawowym celem UPO PL-GE z 2021 r. jest eliminacja podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu. Realizacja tego celu nie może jednak stwarzać podatnikom (ściślej osobom, których UPO dotyczy w rozumieniu art. 1 UPO PL-GE z 2021 r.) możliwości nieopodatkowania bądź obniżonego opodatkowania poprzez uchylanie się od opodatkowania lub unikanie opodatkowania, włączając w to nabywanie korzyści umownych przez osoby nieuprawnione (ang. *treaty-shopping*) – zachowania mające na celu uzyskanie ulg przewidzianych w tej umowie (tj. korzyści traktatowych) pośrednio z korzyścią dla osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytoriach państw trzecich²⁴. Takie podejście odpowiada w pełni stanowisku zarówno Polski, jak i Gruzji do Konwencji wielostronnej²⁵.

Podobnie ocenić należy wprowadzenie do UPO PL-GE z 2021 r. art. 25 (Uprawnienie do korzyści umownych), odpowiadającego treści art. 7 ust. 1 Konwencji wielostronnej. Tym samym nowa umowa Polski z Gruzją wyposażona została w traktatową klauzulę ogólną, pozwalającą na zapobieganie nadużyciom. Rozwiązanie przyjęte na gruncie art. 25 UPO PL-GE z 2021 r. recypuje bowiem na grunt tej umowy klauzulę testu celu głównego (ang. *Principal Purpose Test – PPT Rule*)²⁶. Zgodnie z jego brzmieniem umawiające się państwa mogą, bez względu na inne postanowienia umowy, odmówić korzyści traktatowych (m.in. ochrony przed podwójnym opodatkowaniem) w odniesieniu do części dochodu, jeżeli można racjonalnie przyjąć, uwzględniając wszelkie mające znaczenie fakty i okoliczności, że uzyskanie tej korzyści było jednym z głównych celów utworzenia jakiejkolwiek struktury lub zawarcia jakiejkolwiek transakcji, które spowodowały bezpośrednio lub pośrednio powstanie tej korzyści, chyba że ustalono, iż przyznanie tej korzyści w danych okolicznościach byłoby zgodne z przedmiotem i celem odpowiednich postanowień umowy. Nowe rozwiązanie jest w pełni zgodne ze stanowiskiem zarówno Polski, jak i Gruzji, zakomunikowanym depozytariuszowi MLI. Przypomnieć należy, że w przypadku Polski klauzula testu celu głównego jest rozwiązaniem doraźnym, Polska zamierza bowiem w przyszłości wdrożyć do UPO, których jest stroną, pełną

²⁴ Z. Kukulski, *Art. 6 Konwencji...*, s. 510 i nast.

²⁵ Por. oświadczenie rządowe w sprawie mocy obowiązującej Konwencji wielostronnej oraz OECD, *Reservations and Notifications...*

²⁶ Zob. szerzej na ten temat: H. Litwińczuk, *Prawo podatnika do korzyści umownych i jego ograniczenia*, [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, Warszawa 2021, s. 217–234.

klauzulę ograniczającą korzyści traktatowe podmiotom nieuprawnionym w drodze dwustronnych negocjacji²⁷. Nie zmienia to faktu, że pojawienie się tego rodzaju uregulowania w UPO PL-GE z 2021 r. jest krokiem miłym w porównaniu z brzmieniem UPO PL-GE z 1999 r., w której brakowało normy pozwalającej na skuteczne zwalczanie praktyk określanych mianem nadużycia traktatów²⁸.

Najmniej zmian dokonano w art. 23 UPO PL-GE z 2021 r. regulującym procedurę wzajemnego porozumiewania się, co jest zgodne ze stanowiskiem obu umawiających się państw wobec art. 16 MLI. W zasadzie są one kosmetyczne i polegają raczej na doprecyzowaniu brzmienia omawianych regulacji niż na ich dostosowaniu do aktualnych rekomendacji KM OECD w omawianym zakresie²⁹. I tak przykładowo: użyty na gruncie art. 26 ust. 1 UPO PL-GE z 1999 r. zwrot „Jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Umawiającym się państwie jest zdania, że czynności jednego lub obu Umawiających się Państw...” zastąpiono w art. 25 ust. 1 UPO PL-GE z 2021 r. sformułowaniem „Jeżeli osoba jest zdania, że działania jednego lub obu Umawiających się Państw...”.

Procedura wzajemnego porozumiewania się w UPO PL-GE z 2021 r. nie odpowiada aktualnemu brzmieniu rekomendacji art. 25 ust. 5 KM OECD i odpowiednio art. 25B ust. 5 KM ONZ, gdyż nie przewiduje postępowania arbitrażowego³⁰. Postępowanie to regulowane jest także w art. 16 ust. 1 MLI i stanowi ważny mechanizm umożliwiający rozwiązywanie sporów związanych z interpretacją lub stosowaniem bilateralnych umów podatkowych³¹. Unormowania dopuszczające postępowanie arbitrażowe należały do rzadkich w polskiej praktyce traktatowej. Polska związana jest postanowieniami zarówno Konwencji nr 90/436/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych³², jak i dyrektywy Rady (UE) 2017/1852 z dnia 10 października 2017 r. w sprawie mechanizmów rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w Unii Europejskiej³³. Przepisy tej ostatniej implementowano na grunt polskiego prawa

²⁷ Uzasadnienie do projektu ustawy ratyfikującej Konwencję wielostronną, s. 35 i nast.

²⁸ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 389 i nast.

²⁹ Por. *OECD Model Tax Convention...*, s. 44–45.

³⁰ *Ibidem*, s. 552–556.

³¹ Zob. szerzej na tej temat: Z. Kukulski, *Protokół...*, s. 63.

³² Dz.Urz. WE L 225 z dnia 20 sierpnia 1990 r.

³³ Dz.Urz. UE L 265/1 z dnia 14 października 2017 r.

wewnętrznego mocą ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych³⁴. Pozostaje mieć nadzieję, że zarówno Polska, jak i Gruzja podejmą starania zmierzające do poprawy rozwiązywania sporów w ramach procedury wzajemnego porozumiewania się, co być może skutkuje w przyszłości zmianą UPO PL-GE z 2021 r. za pomocą protokołu zmieniającego w omawianym zakresie.

4. POZOSTAŁE NAJWAŻNIEJSZE ZMIANY WPROWADZONE DO UPO PL-GE Z 2021 R.

Jedną ze zmian wprowadzonych w UPO PL-GE z 2021 r. jest zawężenie zakresu przedmiotowego umowy w porównaniu do UPO PL-GE z 1999 r. W odróżnieniu od UPO PL-GE z 1999 r. nowa umowa, zgodnie z jej tytułem, dotyczy wyłącznie podatków od dochodu, nie zaś zarówno podatków od dochodu, jak i majątku³⁵. W konsekwencji pominięto w UPO PL-GE z 2021 r. odpowiednik art. 22 KM OECD i art. 22 KM ONZ, zawierający normę rozdzielającą rozszczenia podatkowe między umawiające się państwa w odniesieniu do majątku. Pociągnęło to za sobą także konieczność dostosowania treści art. 2 UPO PL-GE 2021 r. (Podatki, których umowa dotyczy) do aktualnego tytułu tej umowy.

Ponadto najważniejszymi zmianami wprowadzonymi w UPO PL-GE z 2021 r., korzystnie wpływającymi na wysokość obciążeń podatkowych rezydentów umawiających się państw, są: redukcja stawek podatku u źródła od dywidend z 10% do 5% kwoty dywidendy brutto (art. 10 ust. 2), stawki podatku u źródła od odsetek z 8% do 5% kwoty odsetek brutto (art. 11 ust. 2) oraz należności licencyjnych z 8% do 5% ich kwoty brutto (art. 12 ust. 2). Przy okazji w omawianych artykułach wprowadzono jednolity dla współczesnej polskiej praktyki traktatowej termin „rzeczywistego beneficjenta” wyżej wymienionych dochodów (przychodów), rezygnując z nieprecyzyjnych tłumaczeń angielskiego terminu *beneficial owner*, którymi posługiwała się UPO PL-GE z 1999 r. na określenie tego podmiotu. Były to m.in. „faktyczny właściciel” (art. 10 ust. 2 i art. 11 ust. 2 UPO PL-GE z 1999 r.) oraz „odbiorca i faktyczny właściciel” (art. 12 ust. 2 UPO PL-GE z 1999 r.). Zmiana ta niewątpliwie przyczyni się do ujednoczenia wykładni i stosowania bilateralnych

³⁴ Dz.U. z 2019 r., poz. 2200.

³⁵ *OECD Model Tax Convention...*, s. 15–18.

umów podatkowych³⁶. Przy tej okazji rozszerzono ust. 3 art. 11 UPO PL-GE z 2021 r. o nowe podmioty, do których zastosowanie ma zawarta w nim klauzula zwalniająca odsetki z podatku u źródła. Na gruncie UPO PL-GE z 1999 r. zwolnienie, o którym mowa, przysługiwało wyłącznie rządowi lub bankowi narodowemu (centralnemu) umawiającego się państwa, o ile podmioty te były odbiorcami i faktycznymi właścicielami odsetek. W nowym brzmieniu przewidziana w art. 11 ust. 3 UPO PL-GE z 2021 r. klauzula zwalniająca odsetki z podatku w państwie źródła dotyczy rządu umawiającego się państwa, o ile jest ich rzeczywistym beneficjentem. Określenie „rząd umawiającego się państwa” użyte na gruncie tego artykułu oznacza w przypadku Gruzji: Rząd Gruzji lub jej władzę lokalną, Narodowy Bank Gruzji, wszelkie inne agencje rządowe, organy samorządowe oraz gruzińskie instytucje, które mogą zostać wskazane i ustalone w drodze wymiany not między właściwymi organami umawiających się państw. W przypadku Polski są to: Rząd RP lub jej władza lokalna, Narodowy Bank Polski oraz wszelkie inne agencje rządowe, organy samorządowe lub polskie instytucje, które mogą zostać wskazane lub ustalone w analogiczny do wyżej wymienionego sposób. Omawiana klauzula występuje powszechnie w wielu bilateralnych umowach podatkowych, których stroną jest nasz kraj³⁷.

Pozostałe zmiany wprowadzone do art. 10, 11 i 12 UPO PL-GE z 2021 r. mają charakter porządkujący i wynikają głównie z pominięcia w niej odpowiednika art. 14 KM OECD w wersji sprzed 2000 r., dotyczącego wolnych zawodów.

Obok klauzuli rzeczywistego beneficjenta dywidend, odsetek i należności licencyjnych ważnym uregulowaniem szczególnym, zapobiegającym nadużyciom traktatu, jest klauzula nieruchomościowa regulowana w art. 13 ust. 4 KM OECD i odpowiednio w art. 13 ust. 4 KM ONZ³⁸. Klauzula ta występowała w UPO PL-GE z 1999 r., choć jej normatywny kształt odbiegał od rekomendacji przewidzianych w KM ONZ, która jest

³⁶ Zob. szerzej na temat rozumienia pojęcia rzeczywistego beneficjenta w międzynarodowym prawie podatkowym w: M. Wilk, *Koncepcja rzeczywistego beneficjenta (beneficial ownership) w międzynarodowym prawie podatkowym*, Warszawa 2015, s. 167 i nast.

³⁷ Z. Kukulski, *Konwencja...*, s. 294–299.

³⁸ Zob. szerzej na ten temat: 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.

pierwowzorem jej obecnego brzmienia³⁹. Warto nadmienić, że klauzula ta została dodana do KM OECD w 2003 r., a więc cztery lata po podpisaniu przez Polskę UPO z Gruzją w 1999 r.⁴⁰ Zgodnie z brzmieniem art. 13 ust. 4 UPO PL-GE z 1999 r. zyski osiągnięte przez rezydenta umawiającego się państwa z przeniesienia własności akcji lub innych praw w spółce, której mienie składa się – bezpośrednio lub pośrednio – w większości z majątku nieruchomości położonego w drugim umawiającym się państwie, mogą być opodatkowane w tym drugim państwie. Klauzula nieruchomościowa na gruncie art. 13 ust. 4 UPO PL-GE z 2021 r. zawdzięcza swój normatywny kształt aktualnemu brzmieniu art. 13 ust. 4 zarówno w KM OECD, jak i KM ONZ. Zgodnie z tym przepisem państwo położenia nieruchomości ma prawo opodatkować zyski z przeniesienia własności udziałów lub akcji bądź porównywalnych praw, takich jak prawa w spółce osobowej lub truście, jeżeli w jakimkolwiek momencie w okresie 365 dni poprzedzających przeniesienie własności tych udziałów lub akcji bądź porównywalnych praw ich wartość pochodziła w więcej niż 50% bezpośrednio albo pośrednio z majątku nieruchomości położonego na terytorium tego państwa. Zmiana ta zasługuje w pełni na aprobatę, ponadto zgodna jest ze stanowiskiem Polski wobec Konwencji wielostronnej i z dotychczasową praktyką traktatową Polski w omawianym zakresie.

Podobnie ocenić należy brzmienie art. 4 ust. 3 UPO PL-GE z 2021 r. Wprowadza on mechanizm pozwalający na rozwiązanie problemu podwójnej rezydencji podatkowej podatnika niebędącego osobą fizyczną. Dotychczas w jego odpowiedniku na gruncie UPO PL-GE z 1999 r. wskazywano na miejsce faktycznego zarządu jako kryterium rozstrzygające tę kwestię (art. 4 ust. 3 UPO PL-GE z 1999 r.). Obecnie, za KM OECD, KM ONZ oraz art. 4 Konwencji wielostronnej, jeżeli osoba inna niż osoba fizyczna ma siedzibę na terytorium obu umawiających się państw, ich właściwe organy zobowiązane są podjąć starania do określenia w drodze wzajemnego porozumienia, w którym umawiającym się państwie będzie się uważać, że osoba ta ma siedzibę do celów UPO. W tym celu należy wziąć pod uwagę miejsce położenia jej faktycznego zarządu, miejsce utworzenia lub inny sposób jej ustanowienia oraz wszelkie inne mające znaczenie czynniki. Brak porozumienia w tym przedmiocie skutkuje, zgodnie z aktualnymi rekomendacjami KM OECD i KM ONZ, odmową przyznania korzyści traktatowych,

³⁹ Z. Kukulski, *Konwencja...*, s. 343–347.

⁴⁰ *Ibidem*, s. 206.

a co za tym idzie – głównie ochrony przed podwójnym opodatkowaniem w sensie prawnym i ekonomicznym.

Nowe brzmienie, zgodne z KM OECD i KM ONZ po ich aktualizacjach w 2017 r., otrzymał także art. 8 UPO PL-GE z 2021 r. dotyczący transportu międzynarodowego. Zmiana art. 8 w KM OECD i KM ONZ spowodowana była odejściem od miejsca faktycznego zarządu jako kryterium rozstrzygającego problem podwójnej rezydencji podatkowej osób niebędących osobami fizycznymi i skreślenia dotychczasowego ust. 2 w art. 8 KM OECD i odpowiednio ust. 2 w art. 8A i 8B KM ONZ. Warto jednak zaznaczyć, że art. 8 w UPO PL-GE z 2021 r. ma szerszy zakres przedmiotowy w porównaniu z KM OECD i KM ONZ oraz z UPO PL-GE z 1999 r., gdyż dotyczy nie tylko zysków przedsiębiorstwa umawiającego się państwa z eksploatacji statków morskich oraz statków powietrznych, ale także zysków z eksploatacji pojazdów drogowych lub kolejowych w transporcie międzynarodowym.

Podobnej modyfikacji poddano art. 13 ust. 3 UPO PL-GE z 2021 r., który zawiera normę dystrybutywną w odniesieniu do zysków z przeniesienia przez przedsiębiorstwo umawiającego się państwa własności statków morskich, powietrznych, pojazdów drogowych lub kolejowych eksploatowanych w transporcie międzynarodowym. Zmiany wprowadzone do UPO PL-GE z 2021 r. są zatem ze sobą spójne w porównaniu z UPO PL-GE z 1999 r. Ta bowiem zawierała jedynie unormowania dotyczące opodatkowania zysków z przeniesienia własności m.in. środków transportu samochodowego lub kolejowego (art. 13 ust. 3 UPO PL-GE z 1999 r.), natomiast kwestia, które umawiające się państwo mogło opodatkować zyski przedsiębiorstwa pochodzące z eksploatacji tych środków transportu, rozstrzygana była nie na podstawie art. 8 (Transport międzynarodowy), ale art. 7 (Zyski przedsiębiorstw). Oznaczało to możliwość opodatkowania tych zysków także w państwie ich źródła, o ile przedsiębiorstwo eksploatujące wyżej wymienione środki transportu miało w drugim umawiającym się państwie zakład w rozumieniu art. 5 UPO PL-GE z 1999 r. W myśl UPO PL-GE z 2021 r. istnienie zakładu nie skutkuje dla państwa jego położenia prawem do opodatkowania tych zysków. Zgodnie bowiem z art. 8 UPO PL-GE z 2021 r. zyski te podlegają opodatkowaniu wyłącznie w państwie rezydencji przedsiębiorstwa.

W tym samym duchu zmieniono normę dystrybutywną dotyczącą emerytur (art. 17 UPO PL-GE z 2021 r.). W UPO PL-GE z 1999 r. uregulowanie to zawierał art. 18. Przepis ten – wzorem KM ONZ – przyznawał wyłączone i bezwarunkowe prawo do opodatkowania tych dochodów państwu

ich źródła, co niewątpliwie jest rozwiązaniem korzystnym z perspektywy nasilającego się zjawiska migracji⁴¹. W ostatniej dekadzie w niektórych państwach należących do OECD zauważono wyraźny trend zaznaczający się odejściem od rekomendacji KM OECD w omawianym zakresie i przyjęcie rozwiązań proponowanych przez KM ONZ⁴². Konwencja Modelowa ONZ, w odróżnieniu od KM OECD, przyznaje prawo do opodatkowania emerytur, rent i innych podobnych świadczeń obu umawiającym się państwom albo na zasadzie wyłączności tylko państwu źródła, o ile świadczenia te pochodzą ze środków publicznych tego państwa. Z tego względu dziwić może brzmienie art. 17 UPO PL-GE z 2021 r., gdyż przyjęta w nim norma dystrybucyjna przyznaje – wzorem art. 18 KM OECD – wyłączne prawo do opodatkowania emerytur, rent i innych podobnych świadczeń państwu rezydencji beneficjenta tych świadczeń. Rozwiązanie to może okazać się niekorzystne zwłaszcza dla Polski, która stała się państwem masowej emigracji zarobkowej z państw byłego ZSRR, w tym Gruzji, może zatem w przyszłości stać się państwem źródła świadczenia emerytalnego wypłacanego osobie, która po uzyskaniu prawa do emerytury zdecyduje się na powrót do kraju swego pochodzenia. Dla Polski oznaczać to będzie utratę prawa do jego opodatkowania. Zagadnienie rozdzielania roszczeń podatkowych w UPO w odniesieniu do tej kategorii dochodu uwzględniającego interesy fiskalne Polski powinno stać się jednym z priorytetów polskiej praktyki traktatowej.

Na pozytywną ocenę zasługują modyfikacje niektórych postanowień art. 5 w UPO PL-GE z 2021 r., zawierającego definicję zakładu. Co do zasady definicja zakładu zawarta w UPO PL-GE z 2021 r. nie odbiega – z jednym wyjątkiem – od rozwiązań obowiązujących na gruncie UPO PL-GE z 1999 r. Chodzi o jeden z podtypów rzeczywistego zakładu, a mianowicie zakład budowlany, o którym mowa w art. 5 ust. 3 tej umowy. Na gruncie UPO PL-GE z 1999 r. plac budowy lub prace budowlane albo instalacyjne, lub związana z nimi działalność nadzorcza i doradcza stanowią zakład tylko wtedy, gdy trwają dłużej niż 6 miesięcy. W UPO PL-GE z 2021 r. nie tylko wydłużono z 6 do 9 miesięcy okres, po upływie którego plac budowy, prace konstrukcyjne lub instalacyjne stają się zakładem, ale skreślono z jego definicji rekomendowaną przez art. 5 ust. 3 pkt b KM ONZ działalność

⁴¹ Z. Kukulski, *Konwencja...*, s. 214 i nast.

⁴² Por. W. Wijnen, J. de Goede, *UN Model in practice 1997–2013*, „Bulletin for International Taxation” 2014, t. 68, nr 3, s. 137.

nadzorcą nad wyżej wymienionymi oraz działalność doradczą w tym zakresie, świadczoną przez przedsiębiorstwo umawiającego się państwa⁴³. Tym samym złagodzone wymogi, których spełnienie skutkuje powstaniem w drugim umawiającym się państwie zakładu typu budowlanego, co upodabnia to uregulowanie do KM OECD w wersji sprzed 2017 r. Pozostałe zmiany wprowadzone w art. 5 UPO PL-GE z 2021 r. mają charakter precyzujący. Dotyczą one terminologii użytej w art. 5 ust. 4 lit. a tej umowy (tzw. negatywna lista placówek nieuznawanych za zakład) oraz w art. 5 ust. 6 (definicja niezależnego przedstawiciela)⁴⁴. Brak w art. 5 UPO PL-GE z 2021 r. nowych uregulowań zapobiegających nadużywaniu statusu zakładu zgodny jest ze stanowiskiem zarówno Polski, jak i Gruzji do Konwencji wielostronnej.

Podobnie ocenić należy zmiany wprowadzone do art. 14 UPO PL-GE z 2021 r., regulującego eliminację podwójnego opodatkowania dochodów z pracy najemnej. Analogicznie jak ma to miejsce w przypadku zakładu typu budowlanego, wydłużono w art. 14 ust. 2 lit. a UPO PL-GE z 2021 r. z 90 do 183 dni okres pobytu pracownika w drugim umawiającym się państwie, po upływie którego i przy spełnieniu pozostałych warunków określonych w tym ustępie otrzymywane przez niego wynagrodzenie w związku z wykonywaniem pracy najemnej w drugim umawiającym się państwie będzie podlegało opodatkowaniu wyłącznie w państwie jego rezydencji. Rozwiązanie to jest zgodne z rekomendacją art. 15 KM OECD i odpowiednio art. 15 KM ONZ.

Kolejną zmianą jest pominięcie w UPO PL-GE z 2021 r. dwóch norm rozdzielających rozszczenia podatkowe między umawiające się państwa. Są to: art. 14 UPO PL-GE z 1999 r., regulujący eliminację podwójnego opodatkowania dochodów z tytułu wykonywania wolnych zawodów oraz art. 21 UPO PL-GE z 1999 r., dotyczący wynagrodzeń uzyskiwanych przez profesorów, nauczycieli lub pracowników naukowo-badawczych.

Brak w UPO PL-GE z 2021 r. normy dystrybutywnej odnoszącej się do dochodów z tytułu wykonywania wolnych zawodów wynika z dostosowania jej postanowień do aktualnego brzmienia KM OECD w omawianym zakresie. Artykuł 14 KM OECD został bowiem skreślony z KM OECD w 2000 r.⁴⁵ Na gruncie KM OECD eliminacja podwójnego opodatkowania dochodów z tytułu wykonywania wolnych zawodów odbywa się na

⁴³ Zob. szerzej na ten temat: W. Wijnen, J. de Goede, A. Alessi, *The Treatment of Services in Tax Treaties*, „Bulletin for International Taxation” 2012, nr 1, s. 29–31.

⁴⁴ Por. H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 199–202 i 208–209.

⁴⁵ *OECD Model Tax Convention...*, s. 304; por. Z. Kukulski, *Konwencja...*, s. 194–196.

zasadach przewidzianych w art. 7 KM OECD, który dotyczy zysków przedsiębiorstw. Takie rozwiązanie przyjęto także w UPO PL-GE z 2021 r. Pociągnęło to za sobą konieczność uzupełnienia treści art. 3 ust. 1 UPO PL-GE z 2021 r. (Definicje ogólne) o definicję działalności gospodarczej, zgodnie z rekomendacjami KM OECD. I tak, zgodnie z brzmieniem art. 3 ust. 1 pkt k UPO PL-GE z 2021 r. określenie „działalność gospodarcza” obejmuje także wykonywanie wolnych zawodów i innej działalności o niezależnym charakterze. Rozwiązanie przyjęte w omawianym zakresie w UPO PL-GE z 2021 r. jest wyraźnie rysującym się trendem w polskiej praktyce traktatowej⁴⁶.

Na marginesie analizowanych zmian warto zaznaczyć, że nie uległa zasadniczej modyfikacji treść art. 7 UPO PL-GE z 2021 r., regulującego unikanie podwójnego opodatkowania zysków przedsiębiorstw (ust. 1) oraz zasady przypisywania zysków do zakładu (ust. 2–6). Artykuł ten, podobnie jak jego odpowiednik w UPO PL-GE z 1999 r., bazuje na brzmieniu art. 7 KM OECD w wersji z 2008 r., czyli przed wprowadzeniem w 2010 r. przez OECD koncepcji przypisywania zysków do zakładu, opartej na podejściu funkcjonalnie odrębnej jednostki (ang. *Functionally Separate Entity Approach* lub *Authorized OECD Approach*)⁴⁷. Jediną zmianą wprowadzoną do UPO PL-GE z 2021 r. jest brak odpowiednika art. 7 ust. 4 UPO PL-GE z 1999 r., regulującego metodę podziału zysków między zakład a macierzyste przedsiębiorstwo według zwyczajowo stosowanej w umawiającym się państwie formuły alokacyjnej⁴⁸. Podkreślić należy, że zarówno w Polsce, jak i w Gruzji formuły takiej nie stosowano⁴⁹. Pominięcie tej metody w art. 7 UPO PL-GE z 2021 r. odbędzie się zatem bez szkody dla rezydentów obu umawiających się państw.

Odmienne ocenić należy brak w UPO PL-GE z 2021 r. odrębnego artykułu regulującego eliminację podwójnego opodatkowania wynagrodzeń uzyskiwanych przez profesorów, nauczycieli lub pracowników naukowo-badawczych, którą przewidywał art. 21 UPO PL-GE z 1999 r. Zgodnie z jego brzmieniem wynagrodzenia wyżej wymienionych osób, które bezpośrednio przed przybyciem do jednego umawiającego się państwa miały miejsce zamieszkania w drugim umawiającym się państwie, a przebywają w pierwszym państwie wyłącznie w celu nauczania lub prowadzenia prac

⁴⁶ Z. Kukulski, *Konwencja...*, s. 335–337.

⁴⁷ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 230–236.

⁴⁸ Ibidem, s. 225 i 227–230.

⁴⁹ Ibidem, s. 229; zob. także: IBFD – Tax Research Platform, https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/gtha/html/gtha_ge_s_006.html (dostęp: 8.12.2021).

badawczych na uniwersytecie, w szkole wyższej lub zakładzie oświatowym bądź placówce badawczej uznanej przez rząd pierwszego umawiającego się państwa, przez okres nieprzekraczających dwóch lat, nie podlegają opodatkowaniu w tym państwie. Zasada ta nie znajdowała zastosowania do dochodów z prac badawczych, jeżeli prace te nie były podejmowane w interesie publicznym, a głównie w celu osiągnięcia osobistych korzyści przez określoną osobę lub osoby. Ani KM OECD, ani KM ONZ nie zawierają rekomendacji w omawianym zakresie, z wyjątkiem obszernego fragmentu komentarza do art. 20 (Studenci) KM ONZ⁵⁰. Niemniej jednak uwzględnienie odrębnego artykułu poświęconego tej szczególnej kategorii dochodów jest powszechne w polskiej praktyce traktatowej. Rozwiązanie to występuje bowiem w 73% bilateralnych umów podatkowych, których stroną jest nasz kraj⁵¹. Brak osobnego artykułu poświęconego tej kwestii skutkuje tym, że dochody z tytułu wynagrodzeń uzyskiwanych przez profesorów, nauczycieli lub pracowników naukowo-badawczych będą w UPO PL-GE z 2021 r. opodatkowane na zasadach ogólnych, tj. art. 14 (Dochód z pracy najemnej) lub art. 20 (Inny dochód) – w zależności od okoliczności faktycznych. Nie w każdym przypadku może okazać się to korzystne dla podatnika.

Pozostałe zmiany wprowadzone do UPO PL-GE z 2021 r. mają charakter porządkujący lub dostosowujący jej treść do aktualnych rekomendacji KM OECD i KM ONZ. Przykładowo: regulujący wymianę informacji art. 27 UPO PL-GE z 1999 r. składał się z dwóch rozbudowanych ustępów. W nowej umowie wymianę informacji w sprawach podatkowych między Polską i Gruzją wzbogacono o unormowania regulujące:

- 1) ograniczenia wymiany informacji;
- 2) interes wewnętrzny państwa proszonego a obowiązek przekazania informacji;
- 3) zasady przekazywania informacji posiadanych przez bank lub inną instytucję finansową.

Uzupełnienie UPO PL-GE z 2021 r. o wyżej wymienione kwestie niewątpliwie przyczyni się do usprawnienia procedur bilateralnej współpracy w sprawach podatkowych między umawiającymi się państwami, co zasługuje na pozytywną ocenę.

⁵⁰ United Nations, *United Nations...*, s. 452–454.

⁵¹ Z. Kukulski, *Konwencja...*, s. 311.

5. WNIOSKI

Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Gruzji w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, podpisana w Warszawie dnia 5 listopada 1999 r., zawiera rozwiązania charakterystyczne dla starszych wersji KM OECD i KM ONZ. Umowa ta została podpisana niedługo po przystąpieniu Polski do OECD w 1996 r., ale przed akcesją naszego kraju do Unii Europejskiej, przez co odzwierciedla ówczesne standardy praktyki traktatowej⁵². Podobnie ocenić można tę umowę z perspektywy Gruzji, która faktycznie rozpoczęła transformację systemu podatkowego, w tym rozbudowę sieci bilateralnych umów podatkowych, po Rewolucji Róż w 2003 r.⁵³ Największą wadą tej umowy jest brak mechanizmów zapobiegających nadużyciom traktatów oraz przestarzałe brzmienie norm regulujących bilateralną współpracę w sprawach podatkowych.

Nową bilateralną umowę podatkową, sporządzoną 7 lipca 2021 r., czeka jeszcze proces ratyfikacji przez oba umawiające się państwa. Wyposażono ją w uregulowania wdrażające minimalne standardy Konwencji wielostronnej, zgodnie ze stanowiskiem zarówno Polski, jak i Gruzji, przedłożonym depozytariuszowi MLI w odniesieniu do pozostałych UPO objętych zgodnie z wolą obu państw MLI. Zmiana ta ma charakter jakościowy i w zasadzie zasługuje na pozytywną ocenę. Dotyczy to zwłaszcza treści nowej preambuły do UPO PL-GE z 2021 r. i zawartej w art. 25 UPO PL-GE (Uprawnienie do korzyści umownych) traktatowej klauzuli ogólnej przeciwko nadużyciom traktatu. Gorzej wypada w UPO PL-GE z 2021 r. recepcja minimalnego standardu MLI w odniesieniu do procedury wzajemnego porozumiewania się. Rozwiązania zawarte w regulującym tę procedurę art. 23 UPO PL-GE z 2021 r. nie zawierają bowiem procedury arbitrażowej, rekomendowanej zarówno przez art. 16 ust. 1 Konwencji wielostronnej, jak i art. 25 ust. 5 KM OECD i art. 25B KM ONZ. Brzmienie art. 23 UPO PL-GE z 2021 r. odzwierciedla jednak zachowawcze stanowisko Polski i Gruzji wobec procedury arbitrażowej, przedstawione depozytariuszowi MLI.

⁵² Por. Z. Kukulski, *Trendy w polskiej praktyce traktatowej przed przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 4, s. 61–82.

⁵³ T. Diasamidze, *Transformation of tax system in Georgia – 25 years of experience and future challenges – National Report*, [w:] *Transformation of Tax Systems in the CEE and BRICS Countries – 25 years of experience and future challenges*, red. W. Nykiel, Z. Kukulski, Łódź 2018, s. 125 i 138–140.

Pozostałe zmiany wprowadzone do UPO PL-GE z 2021 r. co do zasady zasługują na pozytywną ocenę. Podkreślić należy, że mimo zastrzeżeń Gruzji wobec niestanowiących minimalnych standardów postanowień Konwencji wielostronnej udało się wyposażyć UPO PL-GE z 2021 r. w odpowiadający art. 4 MLI mechanizm rozwiązywania problemu podwójnej rezydencji podatkowej osób niebędących osobami fizycznymi. Rozwiązanie to koresponduje także ze zmianami wprowadzonymi w art. 4 ust. 3 KM OECD i art. 4 ust. 3 KM ONZ w 2017 r. i rzutuje na treść normy rozdzielającej roszczenia podatkowe między umawiające się państwa w odniesieniu do transportu międzynarodowego (art. 8 UPO PL-GE z 2021 r.). Korzystnie wypada również normatywny kształt klauzuli nieruchomościowej w art. 13 ust. 5 UPO PL-GE z 2021 r., odpowiadający w pełni zarówno aktualnym rekomendacjom KM OECD i KM ONZ, jak i art. 9 Konwencji wielostronnej. Klauzula ta niewątpliwie stanie się skutecznym narzędziem zapobiegającym nadużyciom traktatu.

Wątpliwości budzić może jedynie pominięcie w UPO PL-GE z 2021 r. ważnego z perspektywy polskiej praktyki traktatowej przepisu regulującego unikanie podwójnego opodatkowania wolnych zawodów oraz wynagrodzeń profesorów, nauczycieli i pracowników naukowo-badawczych (art. 21 UPO PL-GE z 1999 r.). Zastrzeżenia budzi także zasadność rezygnacji w przypadku emerytur, rent i innych podobnych świadczeń z rozwiązania rekomendowanego przez KM ONZ i przyjęcie rekomendowanego przez KM OECD, co skutkuje całkowitym pozbawieniem państwa źródła tych dochodów prawa do ich opodatkowania.

BIBLIOGRAFIA

- Diasamidze T., *Transformation of tax system in Georgia – 25 years of experience and future challenges – National Report*, [w:] *Transformation of Tax Systems in the CEE and BRICS Countries – 25 years of experience and future challenges*, red. W. Nykiel, Z. Kukulski, Łódź 2018.
- 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>
- IBFD – Tax Research Platform, https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/gtha/html/gtha_ge_s_006.html (dostęp: 8.12.2021).
- Jamróży M., *Metody unikania podwójnego opodatkowania w świetle wielostronnej konwencji implementującej środki traktatowego prawa podatkowego*, „*Studia Prawno-Ekonomiczne*” 2018, t. 107.
- Kukulski Z., *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.
- 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., *Nowe klauzule antyabuzywne w Konwencji Modelowej OECD i Konwencji Modelowej ONZ*, [w:] *Uszczelnianie systemu podatkowego w Polsce*, red. D.J. Gajewski, Warszawa 2020.
- Kukulski Z., *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.*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2020, nr 1, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2020.01.04>
- Kukulski Z., *Trendy w polskiej praktyce traktatowej przed przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 4.
- Litwińczuk H., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020.
- Litwińczuk H., *Prawo podatnika do korzyści umownych i jego ograniczenia*, [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, Warszawa 2021.
- MNE Tax, *UN releases updated model tax treaty adding new technical services fees article*, 2018, <https://mnetax.com/un-releases-updated-model-tax-treaty-adding-new-technical-service-fees-article-27765> (dostęp: 7.12.2021).
- OECD, *Action 15: A Mandate for the Development of a Multilateral Instrument on Tax Treaty Measures to Tackle BEPS*, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-15-mandate-for-development-of-multilateral-instrument.pdf> (dostęp: 7.12.2021).
- OECD, *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report*, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report_9789264241688-en#page1 (dostęp: 7.12.2021).
- OECD *Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version – 2017 and Key Features of Member Countries 2018*, red. A. Cracea, Amsterdam 2018.
- OECD, *OECD Council approves the 2017 update to the OECD Model Tax Convention*, <https://www.oecd.org/tax/treaties/oecd-approves-2017-update-model-tax-convention.htm> (dostęp: 7.12.2021).
- OECD, *Reservations and Notifications under the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-georgia-instrument-deposit.pdf> (dostęp: 7.12.2021).
- OECD, *Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> (dostęp: 7.12.2021).

- Raińczuk M., Leconte M., *Konwencja Wielostronna – wpływ na umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez Polskę*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 1.
- United Nations, *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: 7.12.2021).
- Wijnen W., Goede J. de, *UN Model in practice 1997–2013*, „Bulletin for International Taxation” 2014, t. 68, nr 3.
- Wijnen W., Goede J. de, Alessi A., *The Treatment of Services in Tax Treaties*, „Bulletin for International Taxation” 2012, nr 1.
- Wilk M., *Koncepcja rzeczywistego beneficjenta (beneficial ownership) w międzynarodowym prawie podatkowym*, Warszawa 2015.

NEW BILATERAL TAX TREATY BETWEEN POLAND AND GEORGIA IN THE LIGHT OF POLAND’S AND GEORGIA’S POSITIONS TO THE MULTILATERAL CONVENTION AND THE 2017 UPDATE OF THE OECD AND THE UN MODELS

Summary. The article deals with solutions adopted in the new bilateral tax treaty between Poland and Georgia concluded on July 7, 2021, which will replace the tax treaty of November 5, 1999. This agreement, in accordance with the will of both contracting states, was not considered as 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 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: bilateral tax treaty, Poland, Georgia, Multilateral Convention, the OECD Model, the UN Model, minimum standard