

**Marek Kudlicki**

## **Geneza i główne założenia Konwencji Wielostronnej OECD z 2016 roku implementującej środki traktatowego prawa podatkowego**

W artykule przedstawiona została geneza i mechanizmy stosowania Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku OECD z 2016 roku, zwanej MLI. Autor przedstawia przebieg procesów, których skutkiem było podjęcie prac nad Konwencją i w końcu jej podpisanie — głównie prac prowadzonych w ramach projektu BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) — oraz przeprowadza analizę prawną postanowień Konwencji mających na celu eliminację nadużyć podatkowych zdiagnozowanych w ramach prac OECD prowadzonych w latach 2013-2015.

### **1. Wprowadzenie**

W 2013 roku OECD, organizacja zrzeszająca największe gospodarki świata, zaapelowała do wszystkich państw o podjęcie działań zmierzających do uszczelnienia światowego systemu podatkowego. Skutkiem tego było rozpoczęcie prac nad projektem BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting* czyli Erozja podstawy opodatkowania i przenoszenie zysku), którego efekty obecnie są wprowadzane w porządku prawne wielu państw, jak na przykład nowy podatek od działalności cyfrowej w Unii Europejskiej. „Ukoronowaniem” projektu, ostatnim zaleceniem BEPS, było uchwalenie międzynarodowego instrumentu zmieniającego umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Właśnie one stały się ogniwem walki z nadużyciami podatkowymi, gdyż ich poszczególne postanowienia (np. klauzule *tax sparing*, nadużywające szeroko stosowaną metodę wyłączenia<sup>1</sup>) są jedną z przyczyn występowania tychże. Jednocześnie, ponieważ umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania są w zdecydowanej większości oparte o Konwencje Modelowe OECD i ONZ, będąc w ok. 80% z nimi tożsame<sup>2</sup>, regulacja zagadnienia na forum OECD przedstawiła się jako naturalna droga walki z nadużyciami. Tematem niniejszego opracowania jest efekt wyżej wspomnianych prac

<sup>1</sup> Zob. M. Jamroży (red.), *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*, Warszawa 2016, rozdz. 2.2.1.

<sup>2</sup> Reuven S. Avi-Yonah, Haixan Xu. *A Global Treaty Override? The New OECD Multilateral Tax Instrument and its limits*, „Public Law and Legal Theory Research Paper Series”, 2017, Paper No. 542, s. 2

- Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku z 24.11.2016 roku — jej geneza oraz wpływ na eliminację nadużyć podatkowych na świecie.

Według danych zespołu Komisji Europejskiej ds. Międzynarodowego unikania opodatkowania w państwach członkowskich (lipiec 2015 r.), straty samej tylko Polski w 2014 r. we wpływach z podatku od osób prawnych poniesione na skutek międzynarodowych nadużyć podatkowych (m in. w wyniku nadużywania niektórych postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania) mogły wynieść nawet 46 mld PLN<sup>3</sup>. W skali globalnej problem agresywnego planowania podatkowego przedsiębiorstw jest tak znaczący, że w prace nad omawianą Konwencją zaangażowało się ok. 100 państw.

## **2. Base Erosion and Profit Shifting**

### **2.1. Geneza projektu OECD mającego na celu unikanie erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysku (Base Erosion and Profit Shifting)**

W 1996 roku ministrowie państw członkowskich OECD zaapelowali do organizacji o „opracowanie środków mających na celu przeciwdziałanie szkodliwym wpływom szkodliwej konkurencji podatkowej na decyzje dotyczące inwestycji i finansowania oraz konsekwencje dla krajowych podstaw opodatkowania”, i złożenie raportu z tych działań w roku 1998. Wezwanie to zostało wsparte przez kraje grupy G7, co zyskało wyraz podczas szczytu grupy w Lyonie, również w 1996 r. Skutkiem wezwania było opublikowanie, zgodnie z życzeniem w 1998 r., raportu „*Harmful Tax Competition - An Emerging Global Issue*”<sup>4</sup>, zaadresowanego, tak jak powstałe wcześniej Konwencje Modelowe, zarówno do państw członkowskich OECD, jak i do państw nie będących jej członkami. W raporcie zauważono szybko postępujące procesy globalizacyjne, oraz fakt, że liberalizacja przepisów prawnych dotyczących handlu międzynarodowego i przyspieszenie inwestycji międzynarodowych stały się przyczyną dla zwiększania się poziomu życia w państwach rozwijających się. Intencją raportu było zwrócenie uwagi rządów państw na czynniki wstrzymujące wyżej wymienione procesy oraz zaproponowanie konkretnych rozwiązań tych problemów. Jak pokazała przyszła praktyka,

---

<sup>3</sup> Dane za 2014 rok, Zespół KE ds. Międzynarodowego unikania opodatkowania w państwach członkowskich (lipiec 2015), za: W. Wyrzykowski, P. Dębniak, *Agresywne planowanie podatkowe a klauzula obejścia prawa podatkowego*, „Przedsiębiorstwo we współczesnej gospodarce”, 2017 nr 4 (23).

<sup>4</sup> OECD (1998), *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264162945-en>. (dostęp 14.4.2018).

jednym z ważniejszych elementów raportu stało się wielokrotne zwracanie uwagi na potrzebę istnienia międzynarodowego instrumentu regulującego omawiane kwestie. Przykładowo, punkt 138. raportu zakończono słowami: „Indywidualne działania nie rozwiązują problemu, mogą jedynie go oddalić. W tym celu wymagane jest międzynarodowe podejście, a OECD jest najbardziej odpowiednim forum do podjęcia tego zadania”<sup>5</sup>.

Przełomowy moment przyszedł w roku 2012, kiedy to podczas szczytu w Meksyku przedstawiciele państw członkowskich grupy G20 podjęli decyzję o rozpoczęciu działania wymierzonego w unikanie opodatkowania na poziomie globalnym<sup>6</sup>. Był to początek prac nad projektem BEPS, który stał się jednym z najważniejszych punktów działalności OECD. Za jego najważniejsze cele uznano walkę z sytuacjami, w których międzynarodowe korporacje działające na styku jurysdykcji podatkowych wypracowują zysk nie podlegający opodatkowaniu, oraz zaprzestanie transferowania przez przedsiębiorstwa zysków do jurysdykcji o bardziej liberalnych przepisach w celu ograniczenia płaconych podatków.

W lutym 2013 r. OECD opublikowała założenia BEPS dotyczące luk w międzynarodowym prawie podatkowym i przepisach cen transferowych. W lipcu tego samego roku opublikowano raport BEPS dotyczący działania w zakresie erozji podstawy opodatkowania oraz przenoszenia zysków, a po dyskusjach na temat projektu na szczycie G20 w 2014 r., w październiku 2015 r. OECD opublikowała raport końcowy BEPS, zawierający projekt zaleceń mających na celu ukrócić agresywne planowanie podatkowe i transfer zysków.

## **2.2. Konwencja Wielostronna OECD z 2016 r. jako realizacja punktu BEPS nr 15**

Raport końcowy BEPS zawierał 15 punktów, będących właściwie oddzielnymi raportami, zawierających rekomendacje działań zarówno OECD, jak i poszczególnych państw. Ich głównym celem było wdrożenie przepisów umożliwiających walkę z agresywnym planowaniem podatkowym w skali globalnej<sup>7</sup>.

Autorzy opracowań zauważyli, że w wielu kwestiach związanych z BEPS, do osiągnięcia wymaganych przez OECD rezultatów wystarczą zmiany w prawie krajowym poszczególnych państw; podkreślono też jednak, że wprowadzenie zmian na poziomie międzynarodowym jest konieczne, by osiągnąć wszystkie zakładane efekty. W odpowiedzi

---

5 Tłum. własne.

6 G. Janowski, *Wpływ BEPS na polski system podatkowy*, Zeszyty Naukowe Wydziału Nauk Ekonomicznych Uniwersytetu Łódzkiego, 2015, s. 130.

7 OECD (2015), *Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD. [www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf).

na potrzebę jednolitego podejścia państw w kwestiach kluczowych dla zwalczania BEPS, określono minimalny standard zmian traktatowych, do wprowadzenia którego zobowiązały się państwa biorące udział w projekcie<sup>8</sup>. W raportach numer 6 i 14 wymieniono minimalne standardy zapobiegające nadużyciom, oraz minimalne standardy dotyczące poprawy rozwiązywania sporów.

W ostatnim, 15. punkcie raportu końcowego BEPS, zawarto rekomendację stworzenia wielostronnego instrumentu modyfikującego dwustronne umowy podatkowe<sup>9</sup>. Zauważono, że obecny system umów o unikaniu podwójnego opodatkowania funkcjonuje właściwie na zasadach ustalonych w latach 20-tych XX wieku przez Ligę Narodów, a dzisiejsza rzeczywistość wymaga innych rozwiązań niż te przyjmowane prawie sto lat wcześniej. Wprowadzenie zmian na taką skalę mogłoby być dokonane w sposób taki, jaki funkcjonował dotychczas, czyli przez wprowadzenie kolejnych zmian do Konwencji Modelowej OECD, na której opiera się zdecydowana większość umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Problemem jednak przy takim rozwiązaniu byłaby konieczność wprowadzenia zmian w tysiącach dwustronnych umów międzynarodowych, co byłoby procesem długotrwałym i kosztownym, a co najważniejsze, powolnym. W obliczu konieczności ciągłego dostosowywania międzynarodowego systemu finansowego do szybko postępujących zmian byłoby to podejście nieskuteczne.

Konwencja powstała w wyniku prac projektu BEPS miała być realizacją punktu 15. raportu końcowego, ale jej istota to w zasadzie realizacja innych działań<sup>10</sup>:

- Działania nr 2 - neutralizowanie skutków porozumień hybrydowych
- Działania nr 6 - zapobieganie przyznawaniu korzyści umownych w niewłaściwych okolicznościach
- Działania nr 7 - zapobieganie sztucznemu unikaniu statusu stałego zakładu
- Działania nr 14 - usprawnienie mechanizmów rozwiązywania sporów

Nowo powstający instrument miał więc za zadanie wprowadzenie w życie znaczną część zagadnień wskazanych w wyniku prac projektu BEPS. W odpowiedzi na te wyzwania, i na wyrażoną przez państwa członkowskie chęć wprowadzenia nowego rozwiązania podatkowego, Komitet Fiskalny OECD zatwierdził grupę *ad hoc* w celu powołania

---

8 M. Leconte, M. Raińczuk, *Konwencja Wielostronna (BEPS działanie nr 15) - omówienie najważniejszych zagadnień*, „Monitor Podatkowy” 2017, nr 5, s. 1.

9 OECD (2015), *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241688-en>.

10 M. Leconte, M. Raińczuk, op.cit. s. 3

wielostronnego instrumentu modyfikującego międzynarodowe umowy podatkowe. Grupa zaczęła pracę w maju 2015 r., a jej bezpośrednim celem było otwarcie wielostronnej umowy międzynarodowej do podpisania przez zainteresowane państwa do końca 2016 r. Członkostwo w grupie zostało otwarte dla „wszystkich zainteresowanych państw”, którym przydzielono równy status członka grupy, oraz dla jurysdykcji niepaństwowych — te dostały status obserwatora. W sumie w pracach nad stworzeniem Konwencji uczestniczyło 99 państw i terytoriów, z tym spoza OECD między innymi Cypr czy Chińska Republika Ludowa<sup>11 12</sup>. Grupa zdecydowała, że mająca powstać Konwencja powinna umożliwić wszystkim jej stronom spełnienie minimalnego standardu zmian określonych w punktach 6 i 14 projektu BEPS, będąc instrumentem na tyle elastycznym, by uwzględnić stanowiska jak największej liczby podmiotów.

W raporcie dotyczącym punktu 15. Projektu BEPS zauważono, że obecne rozwiązania prawne pozwalają na modyfikację ponad 3000 istniejących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, bez potrzeby ich każdorazowej renegotjacji<sup>13</sup>. Takie rozwiązanie nie wprowadzałoby żadnych niepotrzebnych powiązań pomiędzy państwami, które ratyfikowałyby umowę w sytuacji nieistnienia między nimi umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania; wtedy relacja między nimi nie byłaby zaburzona w żaden sposób.

Projekt Konwencji został opublikowany 24.11.2016 r., a jej podpisanie nastąpiło 7.6.2017 r.<sup>14</sup>. Wtedy to jej stroną stała się m. in. Polska, która jako jedno z pierwszych państw przystąpiła do wprowadzania przepisów proponowanych przez OECD na grunt prawa krajowego. Ustawa o ratyfikacji Konwencji Wielostronnej implementującej elementy traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, zwana MLI (ang. *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*; ew. *Multilateral Instrument*) została przyjęta przez Sejm 29.9.2017 roku. 9.11.2017 r. została podpisana przez Prezydenta RP, a 24.11.2017 r. opublikowana w Dzienniku Ustaw<sup>15</sup>. Uczyniło to Polskę jedną z pierwszych jurysdykcji, która przyjęła/ratyfikowała Konwencję. 23.1.2018 r. oficjalnie

---

11 Ibidem, s. 1

12 Przemówienie Sekretarza Generalnego OECD Angela Gurrí z 24.11.2016 r.: <http://www.oecd.org/tax/beps/remarks-at-adoption-ceremony-of-the-beps-treaty.htm>, dostęp: 30.5.2018 r.

13 OECD (2015), *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241688-en>, s. 20.

14 OECD, *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS* [online] <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>.

15 Dz. U. z 2017 poz. 2104.

złożono do Depozytariusza Konwencji dokumenty potwierdzające przyjęcie jej przez Polskę, jako czwartą jurysdykcję na świecie<sup>16</sup>.

### 3. Ramowa struktura Konwencji MLI

Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku składa się z preambuły i 39 artykułów przedstawionych w 7 Częściach.

W preambule określono cel spisania Konwencji. Przypomniano misję projektu BEPS, podjętego na skutek stosowania na szeroką skalę agresywnego planowania podatkowego, które przybiera postać sztucznego przenoszenia zysków w miejsca, gdzie nie podlegają one opodatkowaniu lub opodatkowanie ich jest ograniczone<sup>17</sup>, a misję Konwencji określono jako szybkie i, przede wszystkim, skuteczne wdrożenie zaleceń wypracowanych w ramach projektu BEPS.

Część I Konwencji zawiera określenie zakresu stosowania jej przepisów poprzez zdefiniowanie pojęć. Artykuł 1 Konwencji MLI informuje, że strony podpisujące umowę mogą wybrać, które konkretnie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zostaną nią objęte. Jest to kluczowy aspekt stosowania Konwencji, który zostanie rozwinięty w dalszej części opracowania.

Części II, III, IV, V i VI Konwencji są poświęcone zmianom prawnym mającym na celu realizację zaleceń różnych punktów raportu końcowego BEPS. Są sednem Konwencji, a przepisy każdej z nich, oprócz Części VI, mają podobną strukturę, w szczególności obejmującą następujące elementy<sup>18</sup>:

- Realizacja konkretnego zalecenia raportu końcowego BEPS, którego dotyczy dany przepis - Komentarz do Konwencji MLI podaje, że realizacja każdego działania projektu BEPS w Konwencji polega na przytoczeniu odpowiednich przepisów Konwencji Modelowej OECD, powstałych na skutek prac nad projektem BEPS. Przepisy te nie są przytaczane dosłownie, ponieważ niektóre sformułowania użyte

---

16 OECD, Signatories and parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting, Status as of 5 June 2018 [online] <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-signatories-and-parties.pdf>.

17 Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu 24.11.2016 r. [online], <https://traktaty.msz.gov.pl/getFile.php?action=getfile;1&iddok=23381> (dostęp 3.5.2018), s. 2.

18 OECD (2016), *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, <http://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>, s. 4 i n.

w KM OECD zostały zastąpione przez inne, lepiej oddające misję Konwencji MLI. Na przykład, zamiast stosowanego w Konwencji Modelowej sformułowania „Umowa Międzynarodowa” (ang. „*Convention*”), w odniesieniu do modyfikowanych traktatów w Konwencji MLI stosuje się termin „Umowy Podatkowej, do której zastosowanie ma niniejsza Konwencja” (ang. „*Covered Tax Agreement*”), który ma szersze znaczenie, i zwiększa możliwości stosowania przepisów w stosunku do terytoriów niepaństwowych.

- Klauzule kompatybilności - opisujące związek Konwencji MLI z Umowami Podatkowymi, do których będzie ona miała zastosowanie.
- Klauzule określające możliwość składania zastrzeżeń - wprowadzone zgodnie z zaleceniami raportów BEPS, które proponowały bardzo szerokie możliwości składania zastrzeżeń i dowolności stosowania przepisów Konwencji MLI, aby maksymalnie zwiększyć zasięg jej stosowania. Zastrzeżenia mają precyzować stanowiska stron co do stosowania/niestosowania przepisów Konwencji MLI do wszystkich lub konkretnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.
- Klauzule notyfikacyjne - opisujące możliwości notyfikacji Depozytariuszowi Konwencji umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub ich konkretnych przepisów do objęcia przepisami Konwencji.

Część VI Konwencji zawiera przepisy zbudowane inaczej niż te w poprzednich częściach. Jak podaje Komentarz do Konwencji MLI, jest ona wynikiem prac Podgrupy do Spraw Arbitrażu, przedstawiającym obowiązkowe procedury osiągnięcia porozumienia w sytuacji, kiedy właściwe władze nie będą w stanie dojść do niego w ustalonym okresie czasu. Część VI Konwencji została przewidziana jako jedno autonomiczne postanowienie arbitrażowe, z tego powodu poszczególne artykuły nie zawierają klauzul kompatybilności, a przepisy, które by się na nie składały, są umieszczone w Artykule 26.

Część VII Konwencji zawiera przepisy końcowe, które dotyczą następujących kwestii:

- Składania zastrzeżeń (art. 28)
- Składania notyfikacji (art. 29)
- Późniejszej zmiany umów podatkowych objętych Konwencją (art. 30)
- Powołania Konferencji Stron (art. 31)
- Interpretacji, stosowania i ewentualnej zmiany przepisów Konwencji (art. 32, 33)
- Mechanizmu wejścia w życie Konwencji (art. 34)
- Stosowania przepisów Konwencji - z oddzielnie zaznaczoną Częścią VI (art. 35, 36)

- Wypowiedzenia Konwencji, składaniu protokołów uzupełniających (art. 37, 38)
- Określenia Depozytariusza Konwencji i jego roli (art. 39).

### 3.1. Mechanizmy stosowania przepisów Konwencji MLI i jej wejścia w życie

Jak przedstawiono wyżej, przepisy Konwencji MLI zawierają precyzyjne ustalenia co do zakresu i możliwości stosowania Konwencji. Dotyczą one: przedmiotu postanowień Konwencji (określenia właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania), sprecyzowania wpływu Konwencji na te umowy, oraz określenia możliwości stron Konwencji w ustalaniu zakresu jej stosowania i interpretacji.

Część I Konwencji — Zakres i interpretacja pojęć — wprowadza pojęcie „Umowy Podatkowej, do której zastosowanie ma niniejsza Konwencja”, które stanowi podstawowe określenie przedmiotu umowy. Pod tym sformułowaniem należy rozumieć umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania w odniesieniu do podatków od dochodu, która obowiązuje pomiędzy co najmniej dwiema lub większą liczbą stron umowy oraz/lub „jurysdykcji lub terytoriów, które są stronami umowy (...), i za których sprawy międzynarodowe odpowiedzialna jest dana Strona”. Żeby taka umowa była przedmiotem Konwencji, musi być ona wymieniona w notyfikacji złożonej Depozytariuszowi umowy przez każdą z jej stron<sup>19</sup>. Oznacza to, że państwo lub terytorium będące stroną Konwencji ma prawo dowolnie wybrać, które umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania będą nią objęte, i stanie się tak tylko wtedy, kiedy wszystkie strony danej umowy zgłoszą ją do objęcia Konwencją. Również po wejściu Konwencji w życie, zgodnie z art. 2 ust. 1, poszczególne strony mogą rozszerzyć listę umów objętych Konwencją, składając w dowolnym czasie stosowną notyfikację, natomiast Konwencja nie reguluje procedury wyłączenia danej umowy z listy umów objętych Konwencją. Mechanizm ten jest zgodny z misją Konwencji, określoną w raportach BEPS oraz w jej preambule, która zakłada przede wszystkim położenie nacisku na zachęcenie do stania się stroną Konwencji jak największej podmiotów - tak, aby mogły one w znacznym stopniu zabezpieczać swoje interesy<sup>20</sup>. O szczegółach składania stosownych notyfikacji i zastrzeżeń mówi Część VII Konwencji.

---

19 Artykuł 2 lit. a) pkt ii) Konwencji MLI mówi, że w notyfikacji strona musi wymienić „zarówno samą umowę, jak i wszelkie instrumenty zmieniające lub towarzyszące (zidentyfikowane po tytule, nazwach stron, dacie podpisania i dacie wejścia w życie, jeśli ma ona zastosowanie na moment notyfikacji), jako umowę, którą planuje objąć niniejszą Konwencją”.

20 Komentarz do Konwencji MLI, [online] <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>, s. 8.



Drugim obliczem realizacja misji Konwencji poprzez „otwarcie” jej na potrzeby jak największej liczby państw/terytoriów, jest wprowadzenie w wielu miejscach przepisów pozwalających na wybiórcze stosowanie jej konkretnych artykułów. Strona Konwencji nie tylko więc może zgłosić do objęcia przez nią wybrane umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, ale też ma możliwość sprecyzowania, które artykuły Konwencji będą stosowane i w jakim zakresie. Tylko trzy artykuły Konwencji są obowiązkowe do uwzględnienia przy podpisaniu Konwencji, stanowią bowiem one minimalny standard wdrożenia określony przez OECD. Są to artykuły: 6, 7, i 16. Nie jest możliwe w jakikolwiek sposób odstępianie od ich stosowania<sup>21</sup>.

Część VII Konwencji określa sposób jej wejścia w życie. Artykuł 27 mówi, że z dniem 31.12.2016 r. Konwencja została otwarta do podpisu przez państwa i jurysdykcje uprawnione do stania się jej stroną, oraz że podlega ona ratyfikacji, przyjęciu lub zatwierdzeniu. Natomiast Artykuł 34 Konwencji informuje, że wejdzie ona w życie pierwszego dnia miesiąca po upływie trzech miesięcy od daty zdeponowania piątego instrumentu ratyfikacji, przyjęcia, lub zatwierdzenia, czyli do wejścia w życie Konwencja wymaga ratyfikację/przyjęcie/zatwierdzenie przez pięć państw/terytoriów.

Dnia 22.3.2018 roku Słowenia stała się piątym podmiotem związanym Konwencją, po Polsce, Austrii, Wyspie Man oraz Jersey<sup>22</sup>. Zgodnie z art. 34 Konwencja weszła więc w życie w odniesieniu do tych pięciu stron 1.7.2018 r.

#### **4. Postanowienia Konwencji mające na celu zwalczanie nadużyć podatkowych**

##### **4.1. Neutralizowanie skutków porozumień hybrydowych**

Punkt nr 2 raportu końcowego BEPS (neutralizowanie skutków porozumień hybrydowych) jest tematem części II Konwencji MLI. Dotyczy ona sytuacji, w których ten sam podmiot lub transakcja są różnie traktowane na dwóch lub więcej terytoriach, co skutkuje rozbieżnościami w stawkach opodatkowania. Stwarza to warunki do zaniżania stawek opodatkowania osób fizycznych i prawnych - nawet do zera, czego skutkiem jest powstające

---

21 Uzasadnienie do projektu Ustawy o ratyfikacji Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzonej w Paryżu 24.11.2016 r., [online], [http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/Projekty/8-020-645-2017/\\$file/8-020-645-2017.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/Projekty/8-020-645-2017/$file/8-020-645-2017.pdf) [dostęp: 12.5.2018].

22 M. Szulc, Ł. Zalewski, „Konwencja MLI startuje w lipcu. Ale nie jest tak straszna, jak ją przedstawiano” [online], <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1122868,konwencja-mli-w-lipcu-unikanie-podwojnego-opodatkowania.html>, 11.5.2018 r. [dostęp 12.5.2018 r.].

podwójne nieopodatkowanie. Raport końcowy z działania BEPS nr 2 wymienia i dogłębnie analizuje kilkadziesiąt przykładów takich sytuacji, za każdym razem zalecając stosowanie jednego z rozwiązań zmieniających prawo wewnętrzne państw lub Konwencję Modelową OECD<sup>23</sup>. Rozwiązania te są wymienione w raporcie w dwunastu punktach, a część II Konwencji MLI zawiera zapisy wprowadzające je w życie.

Artykuł 3 Konwencji jest poświęcony „podmiotom transparentnym podatkowo”. Zawiera on postanowienie (punkt 1) zakładające, że dochód podmiotu uznawanego za transparentny podatkowo którejkolwiek ze stron danej umowy, „będzie uznany za dochód osoby będącej rezydentem jednej z Umawiających się Jurysdykcji w zakresie, w jakim ten dochód jest traktowany do celów opodatkowania przez tę stronę jako dochód jej rezydenta”. Zapis ten jest realizacją zaleceń raportów BEPS w zakresie doprecyzowania sposobów korzystania z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w przypadku osiągnięcia dochodów z wykorzystaniem podmiotów transparentnych podatkowo<sup>24</sup>. Artykuł 3 punkt 1 Konwencji MLI jest właściwie kopią zmienionego na skutek raportu BEPS nr 2 art. 1 punkt 2 Konwencji Modelowej OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku<sup>25</sup>. Stosowanie art. 3 Konwencji MLI nie jest obligatoryjne, a będzie zachodziło na zasadzie składanych przez strony umowy zastrzeżeń, o czym mówi pkt. 5 tego artykułu. Możliwa jest zatem sytuacja, w której podmiot będący stroną umowy nie będzie stosował art. 3 do żadnej z umów objętych Konwencją.

Artykuł 4 Konwencji reguluje działalność podmiotów o podwójnej rezydencji podatkowej. Dotychczas, w sytuacjach, kiedy podmiot niebędący osobą fizyczną był rezydentem według obu państw zawierających umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, faktyczne miejsce rezydencji tego podmiotu było określane automatycznie za pomocą mechanizmów przewidzianych między innymi przez Konwencję Modelową OECD<sup>26</sup>. Konwencja MLI wprowadza na miejsce tego mechanizmu zasadę rozstrzygnięcia każdego przypadku wątpliwej rezydencji podatkowej indywidualnie, w celu zminimalizowania wykorzystania rozbieżności w ustalaniu tej kwestii przez poszczególne państwa. Artykuł 4 zawiera, podobnie jak art. 3, przepis (punkt 3) pozwalający na złożenie zastrzeżenia przez państwo będące stroną Konwencji, w celu niestosowania przepisów o podwójnej rezydencji podatkowej do określonych umów w całości lub w części.

---

23 OECD (2015), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en>.

24 M. Leconte, M. Raińczuk, op.cit., s. 3.

25 Komentarz do Konwencji MLI, [online] <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>, s. 12.

26 M. Leconte, M. Raińczuk, op.cit., s. 3.

Artykuł 5 Konwencji MLI zawiera przepisy, których celem jest ograniczenie korzyści wynikających ze stosowania metody wyłączenia (zwolnienia), będącej jedną z podstawowych metod rozwiązywania podwójnego opodatkowania. W wielu przypadkach prowadzi ona do zmniejszenia stawek opodatkowania w sposób uznawany za stosowanie szkodliwej konkurencji podatkowej<sup>27</sup>. Podążając za zaleceniami raportu nr 2 BEPS, Konwencja określa trzy drogi (A, B i C) na rozwiązanie problemów wynikających ze stosowania metody wyłączenia (zwolnienia). Właściwie każda z nich jest zastąpieniem tej metody przez metodę zaliczenia. Opcja C wprowadza w szerokim zakresie metodę zaliczenia proporcjonalnego<sup>28</sup>, opcja A jest nieco bardziej ograniczona, zaś opcja B skupia się wyłącznie na dochodzie uznawanym za dywidendy.

Każda ze stron może wybrać stosowanie wyłącznie jednej z wyżej wymienionych opcji, lub nie stosować żadnej z nich. W przypadku, kiedy strony danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania wybrały różne opcje lub jedna z nich nie wybrała żadnej, każda ze stron będzie stosowała wybrane przez siebie rozwiązanie w stosunku do osób mających siedzibę lub miejsce zamieszkania na jej terytorium.

#### **4.2. Zapobieganie przyznawaniu korzyści umownych w niewłaściwych okolicznościach**

Część III Konwencji MLI poświęcona jest zwalczaniu nadużywania przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Wprowadzone w niej rozwiązania były zaproponowane w raporcie z działania BEPS nr 6 — *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*<sup>29</sup>.

Artykuł 6 Konwencji zakłada wprowadzenie zmian w preambułach umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, poprzez zawarcie w nich wskazania na cel zawieranej umowy: „Mając na celu eliminowanie podwójnego opodatkowania w odniesieniu do podatków objętych niniejszą umową, bez stwarzania możliwości nieopodatkowania lub obniżonego opodatkowania poprzez uchylanie się lub unikanie opodatkowania (włączając w to nabywanie korzyści umownych przez osoby nieuprawnione (*treaty shopping*), mające na celu uzyskanie

---

27 zob. T. Lipowski. *Raje podatkowe. Charakterystyka i sposoby wykorzystania*, Gdańsk 2002, s. 13-31

28 Odpowiedź Ministra Rozwoju i Finansów na interpelację poselską nr 15510 z dnia 9 października 2017 r. [online], <http://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47F0/%24FILE/i15510-o1.pdf>.

29 OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241695-en>.

ulg przewidzianych w tej umowie pośrednio lub na korzyść osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytoriach trzecich jurysdykcji)”.<sup>30</sup>

Strony umowy mogą odstąpić od włączenia tego sformułowania w preambułę umowy podatkowej tylko wtedy, kiedy zawiera ona przepisy o analogicznym znaczeniu. Zasada ta koresponduje z potrzebą określoną w preambule Konwencji, której przedostatni akapit zawiera analogiczne postanowienie. Artykuł 6 (1) ma być potwierdzeniem, że Strony Konwencji będą interpretować zmieniane umowy podatkowe zgodnie z jej misją<sup>30</sup>, z tego względu jest on częścią minimalnego standardu wdrożenia, i jego stosowanie jest dla stron Konwencji jednoznacznie obligatoryjne. Jak wspomniano we wcześniejszej części opracowania, przepis ten nie rodzi potrzeby renegotjacji każdej z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, wprowadzając zmiany w sposób automatyczny.

Artykuł 6 w jego dalszej części wprowadza propozycję wprowadzenia do preambuł umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zdania podkreślającego misję Konwencji („Pragnąc rozwijać relacje ekonomiczne i wzmocnić współpracę w zakresie spraw podatkowych (...)). W przeciwieństwie do pierwszej z wprowadzanych zmian w preambułach, ta nie jest częścią minimalnego standardu wdrożenia.

Artykuł 7 Konwencji MLI jest jej najobszerniejszym artykułem. Został on oparty o art. X Konwencji Modelowej OECD, który jest bezpośrednim wynikiem prac nad projektem BEPS. Wprowadza on mechanizm nazywany testem celu podstawowego (*principal purpose test*, inaczej klauzula PPT)<sup>31</sup>. Jest to mechanizm przemawiający w zasadzie do sedna problemu, jakim jest nadużywanie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. W przypadku, kiedy biorąc pod uwagę całość okoliczności zawarcia i stosowania danej umowy, zajdzie uzasadnione przypuszczenie, że podstawowym celem transakcji dokonywanych na jej podstawie było uzyskanie pewnej korzyści, na mocy przepisów Konwencji ta korzyść nie będzie przyznana, chyba że udzielenie tej korzyści byłoby zgodne z przedmiotem i celem odpowiedniego przepisu danej umowy. Klauzula PPT opisana w art. 7 jest, podobnie jak przepisy art. 6, częścią minimalnego standardu wdrożenia Konwencji, i jego stosowanie jest obligatoryjne dla wszystkich stron.

Innym ważnym rozwiązaniem wprowadzonym w Części III Konwencji jest klauzula ograniczenia korzyści (*limitation of benefits*, LOB), która ma za zadanie zawęzić zakres przyznawania korzyści wynikających z umów do pewnej ustalonej grupy podmiotów.

---

30 Komentarz do Konwencji MLI, [online] <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>, s. 8.

31 M. Leconte, M. Raińczuk, op. cit., s. 4.

Jest to istotne w kontekście specyfiki rozpatrywanych problemów i konieczności indywidualnego spojrzenia na nie, np w przypadku dostrzeżenia związku danego podmiotu z krajem. Konwencja w sprawie tekstu klauzul LOB postawia w zasadzie wolną rękę stronom, nie proponując ich treści w żaden sposób. Klauzula ograniczonych korzyści jest opisana w art. 7, 8 i 13 Konwencji.

Zarówno klauzula ograniczenia korzyści, jak i test celu podstawowego, nie są rozwiązaniami zupełnie nowymi. W lipcu 2016 do polskiego prawa podatkowego została wprowadzona ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 119a ustawy z 29.8.1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>32</sup>), która, co do zasady, działa identycznie jak klauzula PPT z Konwencji MLI33. Podobnie jest z drugim z rozwiązań, ponieważ klauzule ograniczenia korzyści w różnych formach można znaleźć w stosowanych już umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania<sup>34</sup>, jak na przykład w art. 29 w umowie Polski z Luksemburgiem, zmienionym protokołem z 2013 r.<sup>35</sup>: „Korzyści niniejszej Konwencji nie mają zastosowania do dochodu otrzymanego lub osiąganego w związku ze sztuczną strukturą (*artificial arrangement*)”. Jednak to właśnie Konwencja MLI wprowadza wyżej wymienione mechanizmy na poziom instrumentu wielostronnego, czym, wypełniając cele OECD, powinna znacznie przyczynić się do ich upowszechnienia.

Artykuły 8, 9 i 10 poświęcone są bardziej szczegółowym rozwiązaniom, niż te wymienione wyżej. Pierwszy z nich zawiera zasadę wprowadzającą minimalny okres posiadania udziałów w przypadku zwolnienia z podatku dywidend lub stosowania jego obniżonej stawki. Takie zwolnienie przy stosowaniu art. 8 Konwencji będzie możliwe wyłącznie dla osób posiadających udziały przez minimalny okres wynoszący 365 dni z dniem wypłaty dywidendy włącznie. Artykuł 9 wprowadza zmiany w zasadach opodatkowania tzw. spółek nieruchomościowych (takich, których wartość opiera się głównie majątku nieruchomym w państwie źródła). Docelowo ma on zmienić umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, których przepisy odzwierciedlają art. 13 Konwencji Modelowej OECD<sup>36</sup>, rozszerzając przy tym ich stosowanie m. in. do spółek osobowych. Zmiany wprowadzane w art. 9 są nazywane zbiorczo „klauzulą nieruchomościową”<sup>37</sup>. Następujący po nim art. 10, w sytuacji, gdy

---

32 Dz.U. 1997 nr 137 poz. 926

33 Dziennik Gazeta Prawna, *Zmiana zasad unikania podwójnego opodatkowania od lipca 2018 r. (konwencja MLI)*, [online] <http://ksiegowosc.infor.pl/podatki/pit/pit/dochody-zagraniczne/782700,Zmiana-zasad-unikania-podwojnego-opodatkowania-od-lipca-2018-r-konwencja-MLI.html>, data publikacji: 14.5.2018 (dostęp: 22.5.2018).

34 *Ibidem*

35 Dz. U. z 2013 r. poz. 964.

36 M. Leconte, M. Raińczuk, op.cit., s. 5.

37 M. Jamroży (red.), *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*, Warszawa 2016, rozdz. 2.3.3

przedsiębiorstwo osiąga dochód w państwie źródła, wprowadza istotne wyłączenie z możliwości korzystania z korzyści przyznawanych przez daną umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania. Stosowanie przez Strony Konwencji art. 8, 9 i 10 nie jest obligatoryjne.

Przepisy będące efektem realizacji zaleceń z Raportu BEPS nr 6 znajdują się nie tylko w Części III Konwencji. Jednym z nich jest art. 3 (2), znajdujący się w Części II, który zmienia stosowanie przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, które prowadzą do zwolnienia, odliczenia, lub zaliczenia kwoty podatku z innej jurysdykcji w taki sposób, że obniży one stawkę podatkową do zera. Zgodnie z tym artykułem nie będą one stosowane, kiedy dopuszczają opodatkowanie przez drugą jurysdykcję wyłącznie ze względu, że opodatkowany dochód był uzyskany przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę na jej terytorium. Jego celem jest zmiana przepisów opartych o art. 23A i 23B Konwencji Modelowej OECD oraz Konwencji Modelowej ONZ, której konieczność została przewidziana w ramach dalszych prac nad zaleceniami Raportu BEPS nr 638.

#### **4.3. Zwalczanie sztucznego unikania statusu zakładu**

Status stałego zakładu zagranicznego jest jednym z kluczowych zagadnień w międzynarodowej polityce finansowej; odwołuje się do niego większość postanowień Konwencji Modelowej OECD. Pojęcie to zostało ustanowione w celu umożliwienia skutecznego opodatkowania inwestycji zagranicznych, dlatego też - zależnie od poziomu opodatkowania w państwie źródła - w wielu przypadkach przedsiębiorstwom opłaca się unikać statusu stałego zakładu<sup>39</sup>. Raport z działania BEPS nr 7 przybliżył mechanizmy zwalczania tych szkodliwych praktyk, a Konwencja MLI jest instrumentem mającym wcielić w życie te z nich, które zakładały dokonanie zmian w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Artykuł 12 - *Sztuczne unikanie statusu zakładu poprzez umowy typu commissionaire arrangements i inne podobne działania* - jest poświęcony najczęściej stosowanemu, według raportu BEPS nr 7, sposobowi na unikanie statusu stałego zakładu. Przedsiębiorstwa wykorzystują umowy agencyjne (*commissionaire arrangements*) do rozmywania zależności pomiędzy nimi a zależnymi od nich podmiotami zagranicznymi. Konwencja jako rozwiązanie

---

38 Komentarz do Konwencji MLI, [online] <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>, s. 12.

39 M. Jamróży, *Zakład zagraniczny w kontekście planu działań BEPS*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, nr 294 (2016), s. 60-61.

tego problemu rozszerza definicję przedstawiciela zależnego zawartą w art. 5 Konwencji Modelowej OECD na stany faktyczne, kiedy zawiera on umowy w imieniu przedsiębiorstwa, w celu świadczenia usług przez to przedsiębiorstwo, oraz w celu przeniesienia własności lub przyznania prawa do majątku posiadanego lub użytkowanego przez to przedsiębiorstwo. W przypadku stwierdzenia takiej zależności podmiot zależny będzie uznawany za zakład zagraniczny, niezależnie od jego statusu prawnego.

Artykuł 13 Konwencji MLI - *Sztuczne unikanie statusu zakładu poprzez wykorzystanie wyłączenia określonych form działalności z definicji zakładu* - jest oparty o art. 5 ust. 4 Konwencji Modelowej OECD, który został zmieniony w wyniku prac nad działaniem BEPS nr 740. Zmiany dotknęły głównie katalog wyłączonych z definicji zakładu form działalności oraz status działalności przygotowawczej i pomocniczej. Konwencja proponuje dwa sposoby wdrożenia zmian (A i B), z których strona może wybrać jeden, albo nie stosować żadnego.

Artykuł 14 zawiera przepisy mające ograniczyć podział umów na mniejsze w zakresie czasu ich realizacji. Wprowadzane zmiany wynikają ze stosowania artykułu 5 ust. 3 Konwencji Modelowej OECD, który wprowadził granicę 12 miesięcy dla uznania placu budowy za zakład zagraniczny. W celu uniknięcia rozbijania tego okresu na mniejsze przedziały czasowe za pomocą krótkoterminowych umów, Konwencja wprowadza zasadę, zgodnie z którą czas prac prowadzonych przez podmioty blisko ze sobą powiązane ulegnie zsumowaniu.

Przepisy mające na celu zwalczanie unikania statusu stałego zakładu nie są częścią minimalnego standardu wdrożenia, stąd też ich stosowanie przez strony Konwencji nie jest obligatoryjne.

#### **4.4. Przepisy usprawniające mechanizmy rozwiązywania sporów**

Część V Konwencji, jak wspomniano wcześniej, zawiera przepisy będące realizacją zaleceń raportu BEPS z działania nr 14, oparte na art. 25 i 9 Konwencji Modelowej OECD. Mają one na celu wprowadzenie procedur: wzajemnego porozumiewania się, oraz korekt współzależnych<sup>41</sup>.

---

40 OECD (2015), Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>, s. 28-29.

41 OECD (2015), Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241633-en>.

Procedura wzajemnego porozumiewania się wprowadzana w art. 16 zakłada, że jeśli osoba uzna, że jest objęta opodatkowaniem niezgodnym z postanowieniami danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, będzie ona mogła - niezależnie od środków odwoławczych przewidzianych w ustawodawstwie wewnętrznym stron Konwencji - przedstawić swoją sprawę właściwemu organowi danej strony w ciągu trzech lat od dnia pierwszego zawiadomienia o powstaniu takiego opodatkowania (ust.1). Właściwy organ odwoławczy, jeśli uzna zarzut za uzasadniony i nie będzie mógł sam rozwiązać sprawy, będzie zobowiązany do podjęcia starań, aby przypadek uregulować w drodze wzajemnego porozumienia z odpowiednim organem drugiej ze stron danej umowy (ust. 2). Organy te zobowiązane będą, aby wszystkie trudności powstałe przy interpretacji danej umowy podatkowej usuwać w drodze wzajemnego porozumienia. Będą mogły również wspólnie, w tej samej procedurze, podejmować środki mające na celu eliminację podwójnego opodatkowania w przypadkach nieuregulowanych odpowiednią umową podatkową (ust. 3).

Mechanizm korekt współzależnych jest wprowadzany w art. 17. Jego zadaniem jest eliminacja podwójnego opodatkowania w sytuacji, kiedy jedna ze stron danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania włącza do zysków przedsiębiorstwa działającego na jej terenie zyski przedsiębiorstwa działającego na obszarze drugiej ze stron tej umowy, i opodatkowuje je. Jeśli opodatkowane w ten sposób zyski przedsiębiorstwa mogłyby zostać osiągnięte, gdyby warunki ustalone między dwoma przedsiębiorstwami były takie jak między przedsiębiorstwami niezależnymi, druga ze stron danej umowy będzie zobowiązana dokonać korekty podatku od tych zysków (ust. 1). Wprowadzenie powyższych artykułów w życie zależy od woli państw, czyli przede wszystkim od tego, czy stosowane umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie przewidują już takich postanowień.

Część VI Konwencji zawiera przepisy wprowadzające instytucję arbitrażu. Na ich podstawie, jeśli procedura wzajemnego porozumiewania nie doprowadzi do rozstrzygnięcia sprawy w ciągu dwóch lat, podatnik będzie miał prawo do rozsądzenia sporu wynikającego ze stosowania danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania na zasadzie arbitrażu przez wybranego arbitra. Strona Konwencji może przystąpić lub nie do Części VI w całości.

## **5. Podsumowanie**

Wagę Konwencji MLI, która weszła w życie 1.7.2018 r., podkreślają zgodnie naukowcy oraz politycy. Jest ona przełomowym aktem prawa międzynarodowego, który w automatyczny



sposób docelowo zmieni tysiące umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Powstała w wyniku prac nad projektem *Base Erosion and Profit Shifting* prowadzonych w ramach OECD, organizacji starającej się wpływać na standardy kształtowania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania na świecie i eliminację nadużyć finansowych.

Misja Konwencji została określona jako eliminacja nadużyć podatkowych w możliwie najszerszym wymiarze, który jest realizowany poprzez otwarcie na interesy jak największej liczby państw. Jest ona wypełniona również przez szerokie możliwości składania zastrzeżeń co do zakresu stosowania poszczególnych przepisów Konwencji oraz przez pozostawienie po stronie terytoriów kwestii ilości umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, które zostaną objęte Konwencją.

Nadużycia podatkowe, które ma eliminować Konwencja, zostały zdiagnozowane oraz zdefiniowane w ramach prac nad projektem BEPS. Wprowadza ona mechanizmy, które wcielają w życie zalecenia raportów BEPS nr: 2, 6, 7, 14. Obejmują one: neutralizowanie skutków porozumień hybrydowych, zapobieganie przyznawaniu korzyści umownych w niewłaściwych okolicznościach, zwalczanie sztucznego unikania zakładu zagranicznego, oraz usprawnienie mechanizmów rozwiązywania sporów. W celu zapewnienia skuteczności wprowadzanych zmian, Konwencja definiuje jej minimalny standard wdrożenia, obejmujący klauzule PPT oraz LOB - testu celu podstawowego oraz ograniczenia korzyści.

Polska włączyła się w prace zespołu przygotowującego treść Konwencji już od pierwszego posiedzenia. Dla naszego państwa Konwencja jest dokumentem o tyle kluczowym, że wpisuje się w prowadzoną politykę „uszczelnienia” systemu podatkowego, które jest deklaratywnym priorytetem obecnego rządu<sup>42</sup>. To nastawienie zostało potwierdzone przez przeprowadzony w szybkim tempie na tle innych sygnatariuszy Konwencji proces ratyfikacyjny. 23.1.2018 r. Polska została czwartym podmiotem, który związał się Konwencją Wielostronną, skutkiem czego od 1.7.2018 r. postanowienia Konwencji w stosunku do Polski weszły w życie.

---

42 Wywiad z wiceministrem finansów, zastępcą szefa KAS, Piotrem Walczakiem, *Gazeta Prawna.pl*, [online] <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1094844,walka-z-optimalizacja-w-cit-priorytetem-kas-w-2018-roku.html>, dostęp: 11.6.2018.

**The origins and the main objectives of OECD Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting of 2016**

**Summary**

Author presents the recent history of OECD actions aimed at tax fraud related to double taxation, which led to the creation of BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) project. As a result of these actions, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting has been signed in 2016. The main purpose of the article is to describe how the Convention implements those BEPS actions, which are directly aimed at eliminating tax fraud.

**Marek Kudlicki**

Absolwent kierunku stosunki międzynarodowe na Wydziale Prawa i Administracji UKSW.  
Student warszawskiej Szkoły Głównej Handlowej na kierunku metody ilościowe w ekonomii i systemy informacyjne.