

Tomasz KNEPKA*

 <https://orcid.org/0000-0002-6848-8239>

GENEZA, ZAŁOŻENIA ORAZ CELE KONWENCJI „MLI”

Abstrakt

Przedmiot badań: Wielostronne umowy podatkowe zawierane są niezwykle rzadko, dlatego autor artykułu przedmiotem swoich badań uczynił genezę, założenia oraz cele konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku (Konwencja „MLI”).

Cel badawczy: Celem badawczym opracowania jest syntetyczne ukazanie sekwencji zdarzeń przyczyniających się do powstania „MLI”, prezentacja założeń, które stanowiły podstawę jej uchwalenia, oraz wskazanie celów, którym przyświeca wielostronna konwencja. Analiza tych trzech obszarów pozwoliła na sformułowanie tezy, w świetle której ratyfikacja Konwencji „MLI” stanowi „krok milowy” w procesie zmierzającym do eliminacji szkodliwych praktyk podatkowych, stosowanych przez podmioty gospodarcze prowadzące działalność międzynarodową.

Metoda badawcza: Podczas analizy tematu wykorzystano metody badawcze charakterystyczne dla nauk prawnych. Pomocne okazały się: metoda dogmatyczno-prawna polegająca na analizie postanowień aktu normatywnego, analiza literatury przedmiotu oraz dokumentów i opracowań z zakresu międzynarodowego opodatkowania.

Wyniki: Analiza genezy, założeń oraz celów Konwencji „MLI” skłania autora do nakreślenia następujących konkluzji. Konwencja „MLI” jest niezwykle ważnym instrumentem współczesnego międzynarodowego prawa podatkowego oraz stanowi punkt zwrotny w historii traktatów podatkowych w zakresie unikania opodatkowania.

Słowa kluczowe: Konwencja „MLI”, międzynarodowe prawo podatkowe, erozja podstawy opodatkowania, nieuczciwa konkurencja podatkowa.

* Dr, Uniwersytet Kazimierza Wielkiego w Bydgoszczy, Instytut Prawa i Ekonomii, Katedra Prawa; e-mail: tomasz.knepka@ukw.edu.pl

1. Wstęp

Zawieranie wielostronnych (multilateralnych) umów regulujących międzynarodowe opodatkowanie jest zjawiskiem zdecydowanie rzadszym niż zawieranie umów dwustronnych (bilateralnych). Powszechnie uznaje się, że pierwszą umową podatkową była umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarta między Prusami a Austrią¹. Od tamtego momentu minęło wiele lat i obecnie takich umów między państwami obowiązuje kilka tysięcy.

W ostatnich latach integracja krajowych gospodarek i rynków znacznie wzrosła, stanowi to wyzwanie dla międzynarodowych regulacji podatkowych, które zostały opracowane ponad sto lat temu. Należy zgodzić się z Marcinem Jamrozym, który wskazuje, że regulacje dotyczące opodatkowania w kontekście międzynarodowym stworzono na długo przed tym, zanim doszło do globalizacji oraz do rozwoju gospodarki cyfrowej².

Niewątpliwie naprzeciw owym wyzwaniom została stworzona Konwencja „MLI”, której genezę, założenia oraz cele uczyniono przedmiotem niniejszego opracowania. Precyzyjna nazwa tego instrumentu prawnego to konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego, mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku (*multilateral convention to implement tax treaty-related measures to prevent base erosion and profit shifting*). Akt ten jest rezultatem prac zapoczątkowanych przez OECD³ (*Organisation for Economic Co-operation and Development*) oraz członków G20⁴ w ramach projektu BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*). W ramach projektu BEPS została podjęta próba wypracowania rozwiązań w obszarach międzynarodowego opodatkowania najbardziej narażonych na negatywne konsekwencje transferu zysków do krajów o preferencyjnych regulacjach podatkowych. Projekt BEPS obejmował 15 działań, z których ostatecznie dotyczyło stworzenia jednego wielostronnego instrumentu, umożliwiającego wdrożenie wypracowanych – w ramach pozostałych działań – założeń. Konwencja „MLI”, wypracowana w ramach działania numer 15 projektu BEPS, pozwala na szybkie wdrożenie pozostałych rozwiązań tego projektu.

¹ **P. Hongler**, *Justice in International Tax Law. A Normative Review of the International Tax Regime*, IBFD 2019, s. 3.

² **M. Jamroz** (red.), *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 26.

³ OECD – Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju.

⁴ G20 – grupa 19 państw wraz z Unią Europejską stanowiąca forum międzynarodowej współpracy gospodarczej.

Międzynarodowe umowy podatkowe stanowią element międzynarodowego prawa gospodarczego⁵, którego skuteczność oraz klarowność wpływa na prowadzenie biznesu w skali międzynarodowej. W związku z powyższym międzynarodowe kwestie podatkowe nigdy wcześniej nie były tak istotne jak współcześnie.

Ratyfikacja Konwencji „MLI” stanowi „krok milowy” w procesie zmierzającym do eliminacji szkodliwych praktyk podatkowych, stosowanych przez podmioty gospodarcze prowadzące działalność międzynarodową. Jednym z jej celów jest jednorazowe zmodyfikowanie sieci umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w zsynchronizowany sposób, bez konieczności prowadzenia długich, dwustronnych negocjacji.

2. Geneza powstania Konwencji „MLI”

Problem redukcji bazy opodatkowania i minimalizowania wpływów podatkowych przez przedsiębiorstwa prowadzące działalność międzynarodową nie jest nowy. Już w raporcie OECD z 1998 r. pt. „Harmful tax competition An Emerging Global Issue”⁶ pojawiły się kwestie szkodliwej konkurencji podatkowej, zakłócającej handel międzynarodowy. W opracowaniu tym wskazano m.in., że szkodliwa konkurencja podatkowa zmniejsza globalny dobrobyt oraz podważa zaufanie podatników do integralności systemów podatkowych⁷. Ponadto w owym dokumencie przedstawiono szereg propozycji mających na celu zwalczanie nieuczciwej konkurencji podatkowej. Zaproponowano ustanowienie wytycznych w sprawie szkodliwych preferencyjnych systemów podatkowych, utworzenie forum dotyczącego szkodliwych praktyk podatkowych, opracowanie listy rajów podatkowych. Wskazano również, że warunkiem powodzenia w walce ze szkodliwymi jurysdykcjami podatkowymi jest zaangażowanie w tym obszarze jak największej państw.

W ramach aktywności forum dotyczącego szkodliwych praktyk podatkowych opracowano wzorcową umowę dotyczącą wymiany informacji w sprawach podatkowych – *Model Tax Agreement on Exchange of Information in Tax Matters*⁸.

⁵ Y. Brauner, *Treaties in the Aftermath of BEPS*, 41 Brook. J. Int'l L. 973, University of Florida Levin College of Law UF Law Scholarship Repository, 2016, s. 974.

⁶ *Harmful tax competition An Emerging Global Issue*, OECD 1998.

⁷ *Ibidem*, s. 8.

⁸ Szerzej: D. Mączyński, *Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych*, Wydawnictwo LexisNexis, Warszawa 2009, s. 39–40.

Równoległe z działaniami OECD problemy związane z międzynarodowym opodatkowaniem były przedmiotem analizy w Unii Europejskiej. W dokumencie z dnia 1 grudnia 1997 r. Rada ECOFIN⁹ (*Economic and Financial Affairs Council*) przedstawiła konkluzje dotyczące polityki podatkowej w omawianym zakresie. Rada ECOFIN postulowała utworzenie kodeksu postępowania w zakresie opodatkowania przedsiębiorstw – *Code of Conduct (Business Taxation)*¹⁰. Dokument, w którym przedstawiono konkluzje, nie jest prawnie wiążący, ma charakter „prawa miękkiego” (*soft law*)¹¹. W Kodeksie zobowiązano państwa członkowskie do wycofania istniejących mechanizmów podatkowych, stanowiących szkodliwą konkurencję podatkową (*rollback*) oraz do powstrzymania się od wprowadzania takich środków w przyszłości (*standstill*)¹².

Najważniejszym krokiem w procesie tworzenia „MLI” było spotkanie w 2012 r. przywódców państw G20 w Los Cabos. W punkcie 48 wypracowanej podczas spotkania deklaracji zwrócono uwagę na potrzebę zapobiegania erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysków przy szczególnym zaangażowaniu w tym obszarze OECD¹³. Kolejnym posunięciem w drodze do wyeliminowania szkodliwych praktyk podatkowych oraz wprowadzenia w życie Konwencji „MLI” był zapoczątkowany przez OECD i opublikowany w 2013 r. plan działania w zakresie zapobiegania erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysków (*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting BEPS*)¹⁴. W owym planie przedstawiono 15 istotnych działań, które mają przyczynić się do znacznego ograniczenia unikania opodatkowania przez podmioty funkcjonujące na rynku międzynarodowym.

Końcowe raporty BEPS przedstawiające podstawowe założenia przyszłej Konwencji zostały opublikowane 5 października 2015 r., a jednym z 15 działań było stworzenie owej Konwencji¹⁵. Dokument sporządzono w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r. W dniu 7 czerwca 2017 r. w Paryżu została podpisana Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego, mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku

⁹ ECOFIN – Rada ds. Gospodarczych i Finansowych w ramach Unii Europejskiej.

¹⁰ *Conclusions of the Ecofin Council Meeting on 1 December 1997 concerning taxation policy*, Official Journal of the European Communities, 6.01.1998, C2/1.

¹¹ *Code of Conduct (Business Taxation)*, Brussels, 23 November 1999, SN 4901/99.

¹² Łącznie zidentyfikowano 66 mechanizmów podatkowych o szkodliwych cechach.

¹³ *G20 Leaders Declaration*, Los Cabos on 18–19 June 2012, s. 8, <http://www.g20.utoronto.ca/2012/2012-0619-loscabos.pdf>; stan na 14.01.2020 r.

¹⁴ *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD 2013.

¹⁵ *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*, Action 15, Final Report, OECD 2015.

(*Multilateral convention to implement tax treaty-related measures to prevent base erosion and profit shifting*)¹⁶.

W świetle polskiej Konstytucji omawiana Konwencja jest powszechnie obowiązującym źródłem prawa. Wskazuje na to art. 87 ust 1 ustawy zasadniczej, który stanowi, że źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia. Ponadto w świetle art. 91 ust 1 i 2 Konstytucji ratyfikowana umowa międzynarodowa, po jej ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej, stanowi część krajowego porządku prawnego i jest bezpośrednio stosowana, chyba że jej stosowanie jest uzależnione od wydania ustawy. Umowa międzynarodowa ratyfikowana za uprzednią zgodą, wyrażoną w ustawie ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową.

W dniu 29 września 2017 r. parlament Rzeczypospolitej Polskiej uchwalił ustawę o ratyfikacji Konwencji wielostronnej, wskazując w jej art. 1, że „wyraża się zgodę na dokonanie przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej ratyfikacji Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego, mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzonej w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r.¹⁷” Zasady oraz tryb zawierania, ratyfikowania, zatwierdzania, ogłaszania, wykonywania, wypowiedzania i zmian zakresu obowiązywania umów międzynarodowych reguluje ustawa o umowach międzynarodowych¹⁸.

Podkreślić należy, że uprzedniej zgody na ratyfikowanie umowy międzynarodowej wyrażonej w ustawie wymaga (ze względu na materię – konstytucyjne prawa i obowiązki oraz sprawy uregulowane w ustawie lub wymagające regulacji ustawowej) w zasadzie każda międzynarodowa umowa podatkowa. Powyższa charakterystyka wymagających ratyfikacji umów międzynarodowych, w tym umów podatkowych wymagających zgody na ratyfikację wyrażonej w ustawie, wynika z przepisów Konstytucji¹⁹. Szczególnie istotny w po-

¹⁶ **M. Jamroży**, *Metody unikania podwójnego opodatkowania w świetle wielostronnej konwencji implementującej środki traktatowego prawa podatkowego*, Studia Prawno-Ekonomiczne 2018/CVII, s. 13.

¹⁷ Ustawa z dnia 29 września 2017 r. o ratyfikacji Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzonej w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r. (Dz.U. z dnia 14 listopada 2017 r., poz. 2104).

¹⁸ Ustawa z dnia 14 kwietnia 2000 r. o umowach międzynarodowych (Dz.U. z 2000 r., nr 39, poz. 443).

¹⁹ Opinia do ustawy o ratyfikacji Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzonej w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r. (druk nr 606), s. 4.

wyższym zakresie jest art. 217 polskiej ustawy zasadniczej, który stanowi, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

W dniu 17 lipca 2018 r. Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej ratyfikował Konwencję wielostronną implementującą środki traktatowego prawa podatkowego, mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku²⁰.

3. Założenia stanowiące podstawę uchwalenia Konwencji „MLI”

Główne założenia stanowiące podstawę postępowania w procesie tworzenia Konwencji „MLI” zostały określone w zbiorze raportów OECD odnoszących się do 15 wyodrębnionych obszarów z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego. Pierwszym założeniem określonym w raporcie pt. „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy” było wskazanie, że gospodarka cyfrowa stwarza trudności skutecznego poboru podatków. Ponieważ gospodarka cyfrowa pojawia się w wielu gałęziach gospodarki, niemożliwe jest oddzielenie gospodarki cyfrowej od reszty gospodarki dla celów podatkowych, dlatego w działaniu pierwszym postuluje się podjęcie aktywności mających przeciwdziałać unikaniu opodatkowania w powyższym obszarze²¹. Ponadto, jak wskazuje Dominik Gajewski, w obszarze gospodarki cyfrowej istnieją istotne trudności w implementacji zasad podatkowych²². W działaniu drugim pt. „Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements” planu w sprawie BEPS zakładano, że istotnym obszarem, powodującym unikanie opodatkowania jest występowanie porozumień hybrydowych struktur wykorzystujących niespójność systemów podatkowych²³. W działaniu tym zakładano stworzenie mechanizmów do przeciwdziałania wykorzystywaniu luk na styku różnych systemów

²⁰ Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r. Warszawa, dnia 17 lipca 2018 r. (Dz.U. z 2018 r., poz. 1369).

²¹ Szerzej: *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1 Final Report, OECD 2015.

²² **D.J. Gajewski**, *Regulacje z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego a wdrożenie działań BEPS*, Studia BAS 2018/2, s. 118.

²³ Szerzej: *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*, Action 2, Final Report, OECD 2015.

podatkowych do sztucznego obniżania dochodów lub przesunięcia zysków do jurysdykcji z niskim opodatkowaniem przy niewielkim lub zerowym zaangażowaniu w działalność gospodarczą w tych państwach²⁴. Kolejnym założeniem było występowanie słabego opodatkowania zagranicznych spółek kontrolowanych (*Controlled Foreign Companies – CFC*) przedstawionym w raporcie trzecim pt. „Designing Effective Controlled Foreign Company Rules”. W ramach działania trzeciego postuluje się doprecyzowanie regulacji dotyczących zagranicznych spółek kontrolowanych²⁵. Celem takiej aktywności ma być przeciwdziałanie lokalizacji spółek z grupy podmiotów powiązanych w jurysdykcjach z niskim opodatkowaniem w celu przesuwania zysków lub odroczenia opodatkowania²⁶. W działaniu czwartym pt. „Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments” zakładano występowanie zjawiska zmniejszania podstawy opodatkowania przez potrącenia kosztów odsetkowych i innych kosztów finansowych²⁷. W celu uniknięcia tego zjawiska należy podjąć działania mające przeciwdziałać wykorzystaniu mobilności pieniądza do unikania opodatkowania przez odliczanie odsetek i innych opłat za usługi finansowe dokonywane na rzecz osób trzecich i podmiotów powiązanych²⁸. W kolejnym raporcie pt. „Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance” dostrzeżono również występowanie szkodliwych praktyk podatkowych przy uwzględnieniu transparentności i rzeczywistej działalności podatników²⁹. Głównymi problemami, które się z tym wiążą, są: brak odpowiedniej metodologii w definiowaniu wymogu istotnej aktywności dla oceny systemów preferencyjnych w kontekście reżimów z liberalnymi przepisami w sferze własności intelektualnej, niska transparentność w zakresie korzystania z preferencji i brak wymiany informacji o interpretacjach podatkowych czy porozumieniach mogących skutkować unikaniem opodatkowania³⁰. W odniesieniu do działania piątego trafnie wskazał Dominik Mączyński, stwierdzając, że skuteczna wymiana informacji podatko-

²⁴ *Ibidem*.

²⁵ Szerzej: *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules*, Action 3, Final Report, OECD 2015. Szerzej: **B. Kuźniacki**, *Opodatkowanie zagranicznych spółek kontrolowanych (CFC). Konieczność reformy*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2017.

²⁶ **D.J. Gajewski**, *Regulacje z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego...*, s. 121.

²⁷ Szerzej: *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments*, Action 4, OECD 2016 Update.

²⁸ **D.J. Gajewski**, *Regulacje z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego...*, s. 122.

²⁹ *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, Action 5, Final Report, OECD 2015.

³⁰ **D.J. Gajewski**, *Regulacje z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego...*, s. 122–123.

wych stanowi jedno z narzędzi, bez których realizacja założeń projektu BEPS będzie znacząco utrudniona³¹. W działaniu szóstym pt. „Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances” zakładano pojawianie się zjawiska przyznawania korzyści wynikających z unikania podwójnego opodatkowania w niewłaściwych okolicznościach³². Głównym problemem z tym związanym jest pozbawianie państw wpływów podatkowych przez podatników zaangażowanych w tzw. *treaty shopping*³³ i inne strategie unikania opodatkowania z wykorzystaniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania czerpiących korzyści traktatowe w sytuacjach, gdy korzyści te nie powinny być przyznane³⁴. Kolejnym założeniem sprecyzowanym w działaniach, eliminujących erozję bazy opodatkowania i przenoszenie zysków jest występowanie zjawiska sztucznego unikania statusu zakładu (*permanent establishment*)³⁵, opisanego w raporcie pt. „Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status”. W szczególności istotnym problemem w powyższym obszarze jest unikanie przez podatników statusu zakładu przez korzystanie z umów agencyjnych i wykorzystanie wyjątków od definicji zakładu, np. sztuczna fragmentacja działalności³⁶. W działaniu ósmym, dziewiątym i dziesiątym zatytułowanym „Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation” dostrzeżono występowanie polityki nierynkowych cen transferowych. W celu wyeliminowania tego zjawiska należy dostosować politykę cen transferowych do procesu tworzenia wartości³⁷. Ponadto istotnymi działaniami w tym zakresie jest zapewnienie, by ceny transferowe odpowiadały wartości aktywów niematerialnych, zapewnienie zgodności cen transferowych z kreowaniem wartości ryzyka kapitału, zapewnienie zgodności cen transferowych z kreowaniem wartości in-

³¹ **D. Mączyński**, *The BEPS Influence on Tax Information Exchange*, Studia Iuridica Lublinensia 2018/XXVII/2, s. 127.

³² *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, Action 6, Final Report, OECD 2015.

³³ *Treaty shopping* (nabywanie uprawnień umownych) – analiza postanowień umowy podatkowej zawartej przez kraje w celu przygotowania transakcji międzynarodowej, która wykorzysta zalety danej umowy np. w celu zminimalizowania podatku. Szerzej: **S.M. Lyons** (red.), *Międzynarodowy słownik podatkowy*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1997, s. 504.

³⁴ **D.J. Gajewski**, *Regulacje z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego...*, s. 124.

³⁵ *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, Action 7, Final Report, OECD 2015.

³⁶ **D.J. Gajewski**, *Regulacje z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego...*, s. 127.

³⁷ *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Actions 8–10, Final Reports, OECD 2015.

nych transakcji obarczonych wysokim ryzykiem³⁸. W jedenastym działaniu – „Measuring and Monitoring BEPS” przedstawiono konieczność ustanowienia metodologii zbierania oraz analizowania danych dotyczących zjawiska zmniejszania podstawy opodatkowania i transferu zysków³⁹. Powyższe działanie ma na celu zapobieganie brakom w zakresie mechanizmów pozwalających na zidentyfikowanie alokacji zysków między poszczególnymi jurysdykcjami a faktycznymi działaniami powodującymi powstanie wartości dodanej podlegającej opodatkowaniu⁴⁰. W raporcie dwunastym pt. „Mandatory Disclosure Rules” postulowano wprowadzenie wymogów obowiązkowego ujawniania informacji⁴¹. Działanie to ma na celu wprowadzenie wymogu ujawniania przez podatników stosowanych agresywnych strategii podatkowych⁴². Kolejne działanie zatytułowane „Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting” dotyczyło dokumentacji cen transferowych oraz raportowanie według krajów⁴³. Owo działanie ma na celu powtórne zdefiniowanie dokumentacji cen transferowych. Informacje, jakie można uzyskać z przeanalizowania dokumentacji cen transferowych, nie są wystarczające w obszarach związanych z uzyskaniem pełnego obrazu funkcjonowania grupy podmiotów powiązanych, w tym miejsc prowadzenia działalności, rodzaju realizowanych transakcji, jak również miejsc faktycznie wykazywanego dochodu do opodatkowania⁴⁴. Przedostatnim założeniem było usprawnienie mechanizmów rozwiązywania sporów międzynarodowych⁴⁵. W tym obszarze problemem są istniejące braki w zakresie rozwiązań prawnych usuwających przeszkody, które utrudniają państwu rozwiązywanie sporów w ramach procedury wzajemnego porozumiewania się (*Mutual Agreement Procedure*, MAP), włączając przypadki braku przepisów arbitrażowych w wielu umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania bądź też sytuacje, gdy dostęp do MAP i arbitrażu może być poważnie ograniczony⁴⁶. Ostatni raport zakładał, że w celu realizacji wszystkich powyższych działań,

³⁸ **D.J. Gajewski**, *Regulacje z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego...*, s. 129–130.

³⁹ *Measuring and Monitoring BEPS*, Action 11, Final Report, OECD 2015.

⁴⁰ **D.J. Gajewski**, *Regulacje z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego...*, s. 130.

⁴¹ *Mandatory Disclosure Rules*, Action 12, Final Report, OECD 2015.

⁴² **D.J. Gajewski**, *Regulacje z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego...*, s. 131.

⁴³ *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, Action 13, Final Report, OECD 2015; **E. Józwiak**, **P. Herman**, *Transfer Pricing and Selected Problems Related to Their Implementation*, *Studia Iuridica Lublinensia* 2018/XXVII/2, s. 57–59.

⁴⁴ **D.J. Gajewski**, *Regulacje z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego...*, s. 132.

⁴⁵ *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective*, Action 14, Final Report, OECD 2015.

⁴⁶ **D.J. Gajewski**, *Regulacje z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego...*, s. 133.

zmierzających do eliminacji erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysków niezbędne było stworzenie wielostronnego instrumentu prawa międzynarodowego, który jest przedmiotem niniejszego opracowania.

Odnotowania wymaga fakt, że raporty określające główne założenia Konwencji „MLI” – przedstawione w ramach projektu BEPS – w świetle prawa międzynarodowego publicznego nie posiadają mocy wiążącej (jest to tzw. *soft law*)⁴⁷.

4. Cele Konwencji „MLI”

Główne cele, jakim ma służyć Konwencja „MLI”, zostały zawarte w jej preambule (arena). Arena jest to wstęp do aktu normatywnego wskazujący okoliczności wydania aktu oraz określający cele, jakim powinien on służyć. W przypadku Konwencji „MLI” arena wskazuje, że celami tymi są⁴⁸:

- wdrożenie przepisów umożliwiających walkę z agresywnym planowaniem podatkowym w skali globalnej, zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku;
- wyeliminowanie strat z tytułu dochodów z podatku dochodowego z powodu agresywnego międzynarodowego planowania podatkowego, wyeliminowanie sztucznego przenoszenia zysków w miejsca, gdzie nie podlegają one opodatkowaniu lub opodatkowanie ich jest ograniczone zagwarantowanie, by zyski były opodatkowane w miejscu, gdzie jest prowadzona zasadnicza działalność gospodarcza, powodująca powstanie tych zysków oraz w miejscu, gdzie budowana jest jej wartość;
- zapewnienie, by istniejące umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu były interpretowane w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania w odniesieniu do podatków objętych tymi umowami bez tworzenia możliwości nieopodatkowania lub zmniejszonego opodatkowania poprzez uchylanie się od opodatkowania lub unikanie opodatkowania (w tym poprzez nabywanie korzyści umownych przez osoby nieuprawnione [*treaty shopping*], mające na celu uzyskanie ulg przewidzianych w tych umowach pośrednio na korzyść osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibą na terytoriach trzecich jurysdykcji);
- stworzenie skutecznego mechanizmu implementacji uzgodnionych zmian w sposób zsynchronizowany i efektywny w ramach sieci istniejących

⁴⁷ *Soft law* – „prawo miękkie”

⁴⁸ Dz.U. z 2018 r., poz. 1369.

umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu bez potrzeby dwustronnego renegotjowania każdej z tych umów.

Aby osiągnąć cele, dla których uchwalono omawiany akt prawa międzynarodowego, zadaniem Konwencji jest wprowadzenie możliwości automatycznej zmiany zawartych przez państwo – stronę Konwencji dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (umów podatkowych), bez konieczności zawierania nowej umowy międzynarodowej. W efekcie postanowienia Konwencji wprowadzają mechanizm jednego wielostronnego instrumentu prawnego pozwalającego na wprowadzenie zmian w obowiązujących bilateralnych umowach podatkowych, poprzez zmianę zakresu ich stosowania – bez konieczności nowych negocjacji międzynarodowych i podpisywania nowej umowy podatkowej⁴⁹. „MLI” jest instrumentem elastycznym i dynamicznym. Kolejne państwa mogą do niej przystępować, obejmować nią dodatkowe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania bądź wycofywać zgłoszone wcześniej zastrzeżenia. Wszystko to wpłynie na poszerzenie zakresu stosowania Konwencji.

5. Zakończenie

Konkludując, należy stwierdzić, że konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego, mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku jest nowatorskim rozwiązaniem międzynarodowego prawa podatkowego. Można przyjąć, że wdrożenie działań projektu BEPS przy wykorzystaniu wielostronnego instrumentu jest posunięciem rewolucyjnym⁵⁰. Ponadto podkreślenia wymaga, że Konwencja „MLI” w zamierzeniu ma pogodzić różne oczekiwania poszczególnych jurysdykcji stron Konwencji przy jednoczesnym zapewnieniu realizacji celów BEPS⁵¹. Jak wskazuje Dominik Gajewski, w dobie swobody w przepływie kapitału i mająt-

⁴⁹ Warszawa, dnia 9 października 2017 r. Opinia do ustawy o ratyfikacji Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzonej w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r. (druk nr 606), s. 1. Szerzej: **M. Lang, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer** (red.), *The OECD Multilateral Instrument for Tax Treaties: Analysis and Effects*, Wolters Kluwer 2018.

⁵⁰ **M. Raińczuk, M. Leconte**, *Konwencja Wielostronna – wpływ na umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez Polskę*, *Przegląd Podatkowy* 2018/1, s. 25.

⁵¹ **D.J. Gajewski**, *Regulacje z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego...*, s. 117.

ku jurysdykcja podatkowa często nie jest w stanie efektywnie wymierzać należności podatkowych i je pobierać⁵².

Wprowadzony wielostronny instrument międzynarodowego prawa podatkowego ma dwie zasadnicze zalety, umożliwia szybką realizację postulatów BEPS przez liczną grupę państw oraz pozwala na przyjęcie podobnych rozwiązań przez państwa, które zdecydują się na podpisanie tej umowy⁵³.

Konwencja „MLI” jest niezwykle ważnym instrumentem współczesnego międzynarodowego prawa podatkowego oraz stanowi punkt zwrotny w historii traktatów podatkowych w zakresie unikania opodatkowania. Międzynarodowe prawo podatkowe jest zatem kluczowym filarem wspierania wzrostu światowej gospodarki⁵⁴.

Bibliografia

Akty prawne

Code of Conduct (Business Taxation), Brussels, 23 November 1999, SN 4901/99.

Conclusions of the Ecofin Council Meeting on 1 December 1997 concerning taxation policy, Official Journal of the European Communities, 6.01.1998, C2/1.

G20 Leaders Declaration, Los Cabos on 18–19 June 2012.

Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r. Warszawa, dnia 17 lipca 2018 r. (Dz.U., poz. 1369).

Opinia do ustawy o ratyfikacji Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzonej w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r. (druk nr 606).

Ustawa z dnia 14 kwietnia 2000 r. o umowach międzynarodowych (Dz.U. z 2000 r., nr 39, poz. 443).

Ustawa z dnia 14 lutego 2003 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2003 r., nr 49, poz. 408).

Ustawa z dnia 29 września 2017 r. o ratyfikacji Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzonej w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r. (Dz.U. z dnia 14 listopada 2017 r., poz. 2104).

Opracowania

Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD 2013.

Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 Final Report, OECD 2015.

Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10, Final Reports, OECD 2015.

⁵² *Ibidem*, s. 114.

⁵³ **D. Mączyński**, *The BEPS Influence...*, s. 134.

⁵⁴ *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD 2013, s. 7.

- Brauner Y.**, *Treaties in the Aftermath of BEPS*, 41 Brook. J. Int'l L. 973, University of Florida Levin College of Law UF Law Scholarship Repository, 2016.
- Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, Action 5, Final Report, OECD 2015.
- Designing Effective Controlled Foreign Company Rules*, Action 3, Final Report, OECD 2015.
- Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*, Action 15, Final Report, OECD 2015.
- Gajewski D.J.**, *Regulacje z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego a wdrożenie działań BEPS*, Studia BAS 2018/2, s. 113–138.
- Harmful tax competition An Emerging Global Issue*, OECD 1998.
- Hongler P.**, *Justice in International Tax Law. A Normative Review of the International Tax Regime*, IBFD 2019.
- Jamróży M.**, *Metody unikania podwójnego opodatkowania w świetle wielostronnej konwencji implementującej środki traktatowego prawa podatkowego*, Studia Prawno-Ekonomiczne 2018/CVII, s. 11–31.
- Jamróży M.** (red.), *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2016.
- Jóźwiak E., Herman P.**, *Transfer Pricing and Selected Problems Related to Their Implementation*, Studia Iuridica Lublinensia 2018/XXVII/2, s. 53–64.
- Kuźniacki B.**, *Opodatkowanie zagranicznych spółek kontrolowanych (CFC). Konieczność reformy*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
- Lang M., Pistone P., Rust A., Schuch J., Staringer C.** (red.), *The OECD Multilateral Instrument for Tax Treaties: Analysis and Effects*, Wolters Kluwer 2018.
- Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments*, Action 4, OECD 2016 Update.
- Lyons S.M.** (red.), *Międzynarodowy słownik podatkowy*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1997.
- Mandatory Disclosure Rules*, Action 12, Final Report, OECD 2015.
- Mączyński D.**, *The BEPS Influence on Tax Information Exchange*, Studia Iuridica Lublinensia 2018/XXVII/2, s. 127–141.
- Mączyński D.**, *Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych*, Wydawnictwo Lexis-Nexis, Warszawa 2009.
- Measuring and Monitoring BEPS*, Action 11, Final Report, OECD 2015.
- Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*, Action 2, Final Report, OECD 2015.
- Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, Action 7, Final Report, OECD 2015.
- Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, Action 6, Final Report, OECD 2015.
- Raińczuk M., Leconte M.**, *Konwencja Wielostronna – wpływ na umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez Polskę*, Przegląd Podatkowy 2018/1, s. 19–25.
- Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, Action 13, Final Report, OECD 2015.

Strony internetowe

<http://www.g20.utoronto.ca/2012/2012-0619-loscabos.pdf>; stan na 14.01.2020 r.

Tomasz KNEPKA

GENESIS, OBJECTIVES AND AIMS OF THE “MLI” CONVENTION

Abstract

Background: Multilateral tax agreements are very rarely concluded, therefore the Author of the article has made the genesis, assumptions, and objectives of the multilateral convention implementing measures of the treaty tax law aimed at preventing erosion of the tax base and transfer of profits (“MLI” Convention) the subject of his research.

Research purpose: The research aim of the study is to synthesize the sequence of events contributing to the creation of the “MLI”, to present the assumptions that formed the basis for its adoption, and to indicate the objectives of the multilateral convention. The analysis of these three areas has led to the conclusion that the ratification of the “MLI” Convention is a “milestone” in the process of eliminating harmful tax practices by international operators.

Methods: During the analysis of the subject, research methods characteristic for legal sciences were used. The dogmatic-legal method consisting in the analysis of the provisions of the normative act, the analysis of the literature on the subject and documents and studies on international taxation proved to be helpful.

Conclusions: The analysis of the genesis, assumptions, and objectives of the “MLI” Convention leads the author to draw the following conclusions. The “MLI” Convention is an extremely important instrument of modern international tax law and represents a turning point in the history of tax avoidance treaties.

Keywords: “MLI” Convention, international tax law, erosion of the tax base, unfair tax competition.