

Przegląd Prawno-Ekonomiczny

REVIEW OF LAW, BUSINESS & ECONOMICS

styczeń-luty-marzec

Nr 42
(1/2018)



WYDZIAŁ ZAMIEJSKOWY
PRAWA I NAUK
O SPOŁECZEŃSTWIE | **KUL**

WYDAWCA

Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II | Wydział Zamiejscowy Prawa i Nauk o Społeczeństwie
w Stalowej Woli

ADRES REDAKCJI

Redakcja „Przeglądu Prawno-Ekonomicznego” | 37-450 Stalowa Wola, ul. Ofiar Katynia 6a |
e-mail: ppe@kul.pl

ZESPÓŁ REDAKCYJNY

dr Artur Lis – redaktor naczelny (editor-in-chief) | dr David W. Lutz (Holy Cross College w Notre Dame, USA) | dr Dariusz Żak – zastępcy redaktora naczelnego (associate editors) | dr hab. Grzegorz Wolak – sekretarz redakcji (administrative editor) | dr hab. Piotr T. Nowakowski – redaktor ds. międzynarodowych (international editor) | dr Filip Ciepły, dr Isaac Desta (Holy Cross College w Notre Dame, USA), dr Dorota Tokarska, dr Dominik Tyrawa, dr Timothy Wright (Holy Cross College w Notre Dame, USA) – redaktorzy tematyczni (subject editors) | dr Piotr Pomorski – redaktor statystyczny (statistical editor) | mgr Agnieszka Lis – redaktor językowy polskojęzyczny (Polish-language editor) | mgr Tomasz Deptuła (USA) – redaktor językowy anglojęzyczny (English-language editor) | prof. dr hab. Nikolaï Gołowaty (UKRAINA) – redaktor językowy rosyjskojęzyczny | dr Judyta Przyłuska-Schmitt – redaktor konsultant (consulting editor) | mgr Rafał Podlesny – redaktor techniczny (layout editor)

RADA NAUKOWA

ks. prof. dr hab. Antoni DĘBIŃSKI (Rektor KUL Lublin) | prof. dr hab. Thomas BURZYCKI (Holy Cross College w Notre Dame, USA) | prof. dr hab. Wiktor CZEPURKO (Ukraina) | dr hab. Leszek CWIKŁA (KUL Stalowa Wola) | prof. dr hab. Czesław DEPTUŁA (KUL Lublin) | dr hab. Marzena DYJAKOWSKA (KUL Lublin) | abp. prof. dr hab. Andrzej DZIĘGA (Szczecin) | dr hab. Krzysztof GRZEGORCZYK (Wyższa Szkoła Humanistyczno-Przyrodnicza w Sandomierzu) | nadkom. dr Dominik HRYSZKIEWICZ (Wyższa Szkoła Policji w Szczytnie) | prof. dr hab. Aleks JULDASZEW (Interregional Academy of Personnel Management, Ukraina) | prof. dr hab. Marian KOZACZKA (KUL Stalowa Wola) | prof. dr hab. Andrzej KUCZUMOW (KUL Stalowa Wola) | prof. dr hab. Pantelis KYRMIZOGLOU (Alexander TEI of Thessaloniki, Greece) | dr hab. Antoni MAGDOŃ (KUL Stalowa Wola) | ks. prof. dr hab. Henryk MISZTAŁ (KUL Lublin) | prof. dr hab. Wojciech NASIEROWSKI (University of New Brunswick) | prof. dr hab. Jurij PACZKOWSKI (Ukraina) | prof. dr hab. Pylyp PYLYPENKO (Ukraina) | prof. dr hab. Anton STASCH (European Akademy of Technology & Management, Oedheim Niemcy) | prof. dr hab. Tomasz WIELICKI (California State University, Fresno) | ks. dr hab. Krzysztof WARCHAŁOWSKI (Uniwersytet Kardynała Stefana Wyszyńskiego)

RECENZENCI ZEWNĘTRZNI

dr hab. Leszek BIELECKI (Wyższa Szkoła Ekonomii, Prawa i Nauk Medycznych w Kielcach) | dr Walentyn GOŁOWCZENKO (Interregional Academy of Personnel Management, Ukraina) | dr hab. Mirosław KARPIUK (Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie) | dr Barbara Lubas (Nadbużańska Szkoła Wyższa w Siemiatyczach) | prof. dr hab. Oleksander MEREŻKO (Ukraina) | dr Kiril MURAWIEW (Interregional Academy of Personnel Management, Ukraina) | dr Łukasz Jerzy PIKULA (Uniwersytet Jana Kochanowskiego w Kielcach) | ks. dr hab. Tomasz RAKOCZY (Uniwersytet Zielonogórski) | dr hab. Krystyna ROSŁANOWSKA-PLICHCIŃSKA (Wyższa Szkoła Zarządzania i Ekologii w Warszawie) | dr hab. Piotr RYGUŁA (Uniwersytet Kardynała Stefana Wyszyńskiego) | dr hab. Romuald SZEREMIETIEW (Akademia Obrony Narodowej) | prof. dr hab. Jerzy Tomasz SZKUTNIK (Politechnika Częstochowska) | prof. dr hab. Dariusz SZPOPER (Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie) | dr hab. Andrzej SZYMAŃSKI (Uniwersytet Opolski) | dr Agnieszka OGRODNIK-KALITA (Uniwersytet Pedagogiczny im. KEN w Krakowie)

DRUK I OPRAWA

VOLUMINA.PL DANIEL KRZANOWSKI | ul. Ks. Witolda 7-9, 71-063 Szczecin | tel. 91 812 09 08 | e-mail: druk@volumina.pl

ISSN 1898-2166 | Nakład 300 egz.

Spis treści

Artykuły

ANDRZEJ MARIAN ŚWIĄTKOWSKI *Specyficzne pojmowanie badań i metod empirycznych w prawie pracy* | 9

ANDRZEJ SZYMAŃSKI *Gdy bezprawie było prawem. Kilka przykładów dyskryminacji ludzi wierzących w Polsce Ludowej* | 39

ZBIGNIEW KLIMIUK *Metody i formy popierania polskiego eksportu w okresie międzywojennym. Bezpośrednie formy popierania eksportu (część II)* | 61

EDYTA SOKALSKA *Policentryzm jako strukturalna podstawa amerykańskiego federalizmu w recepcji Vincenta Ostroma* | 85

TOMASZ RAKOCZY *Struktury prawne i organizacyjne Kościołów Ewangelickich w zakresie środków społecznego przekazu* | 100

GRZEGORZ WOLAK *O pojęciu uprawnionego w rozumieniu art. 6 ustawy z dnia 18 października 2006 r. o likwidacji niepodjętych depozytów* | 116

ANNA WOLSKA-BAGIŃSKA *Ekonomiczno-prawne aspekty upadłości konsumenckiej* | 145

BARTOSZ BACIA, PATRYK TOPOROWSKI *Instrument wielostronny MLI – nowa era w międzynarodowym prawie podatkowym* | 159

MAŁGORZATA CHROSTOWSKA *Zagrożenie utraty stabilności systemu finansów publicznych - system ochrony zdrowia w zestawieniu ze starzejącym się społeczeństwem* | 182

MICHAŁ GRUDECKI *Kilka słów o racjonalnym przestępcy w świetle wybranych nowelizacji Kodeksu karnego z lat 2015 – 2017* | 198

AGATA BARAN *Rozwój regulacji dotyczących migracji zarobkowej w Polsce w okresie międzywojennym* | 213

TOMASZ GUZIK *Ocena instytucji ekstradycji z perspektywy ekonomicznej analizy prawa* | 240

KATARZYNA SICZEK *Strasburskie standardy rzetelnego przesłuchania małoletnich pokrzywdzonych na przykładzie skarg wniesionych przeciwko Polsce* | 256

ADRIAN ROMKOWSKI *Przepisy karne ustawy o ochronie danych osobowych z dnia 29 sierpnia 1997 r. w kontekście standardów ochrony danych osobowych w rozporządzeniu GDPR (RODO) z dnia 27 kwietnia 2016 r.* | 268

MARLENA STRADOMSKA, TOMASZ SŁAPCZYŃSKI *Przymusowe leczenie osób chorych psychicznie i uzależnionych - perspektywa prawno-psychologiczna* | 307

BARTŁOMIJ BIGA *Ekonomiczna analiza patentu w trzech wymiarach* | 323

Glosa

SŁAWOMIR ZWOLAK *Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 lipca 2017 r., II OSK 2766/15* | 340

Contents

Articles

ANDRZEJ MARIAN ŚWIĄTKOWSKI *Distinctive concept of empirical research orientations and methods in labour law* | 9

ANDRZEJ SZYMAŃSKI *When lawlessness became law. A few examples of the discrimination of the people believing in the Polish People's Republic* | 39

ZBIGNIEW KLIMIUK *Methods and forms of promoting Polish exports in the interwar period. Direct actions aimed at expanding the country's exports (part II)* | 61

EDYTA SOKALSKA *Polycentrism as the structural basis for American federalism in the reception of Vincent Ostrom* | 85

TOMASZ RAKOCZY *Legal and organization structures of Evangelical Churches in the area of means of social communication* | 100

GRZEGORZ WOLAK *About the Notion of Entitled Party within Article 6 of the Act of 18 October 2006 on Liquidation of Unclaimed Deposits* | 116

ANNA WOLSKA-BAGIŃSKA *Economic and legal aspects of personal bankruptcy* | 145

BARTOSZ BACIA, PATRYK TOPOROWSKI *MLI: the new era in international tax law* | 159

MAŁGORZATA CHROSTOWSKA *The risk of the loss of the stability of the public finance system - health care system in correlation with the aging society* | 182

MICHAŁ GRUDECKI *A few words about the rational offender in the light of selected amendments of the Polish Penal Code from 2015-2017* | 198

AGATA BARAN *Development of the legislation on labour migration in Poland during the interwar period* | 213

TOMASZ GUZIK *The Evaluation of Extradiction from the perspective of Economic Analysis of Law* | 240

KATARZYNA SICZEK *Strasbourg's fair trial standards regarding proceedings with examination of aggrieved minor by the example of applications against Poland* | 256

ADRIAN ROMKOWSKI *Criminal infringements of the ustawa o ochronie danych osobowych 1997 in the perspective of personal data protection standards of the General Data Protection Regulation 2016* | 268

MARLENA STRADOMSKA, TOMASZ SŁAPCZYŃSKI *Forced treatment of people who suffer from mental disorders and addicted person in legal-psychological perspective* | 307

BARTŁOMIEJ BIGA *The Economic Analysis of Patent in Three Dimensions* | 323

Gloss

SŁAWOMIR ZWOLAK *Gloss to the judgment of the Supreme Administrative Court of 6 July 2017 file ref. II OSK 2766/15* | 340

Bartosz Bacia, Patryk Toporowski

Instrument wielostronny MLI – nowa era w międzynarodowym prawie podatkowym

MLI: the new era in international tax law

Wprowadzenie

Problem tzw. erozji podstawy opodatkowania i transferu zysków, choć różnie nazywany przez ekspertów, urzędników i przedstawicieli świata akademickiego w ostatnich latach, dotyczył już państwa co najmniej od początku ubiegłego stulecia. Jednak dopiero kryzys gospodarczy i finansowy przyspieszył proces tworzenia ponadnarodowych mechanizmów walki z unikaniem opodatkowania, a OECD (wraz z G20) stała się istotnym ośrodkiem tworzenia ram współpracy w tym zakresie. Zaproponowany przez Organizację instrument wielostronny (MLI) będący rodzajem traktatu w rozumieniu prawa międzynarodowego ma potencjał zmienić model funkcjonowania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i tym samym rozwiązać problemy państw najbardziej poszkodowanych unikaniem opodatkowania. Będzie on ujednolicać uregulowania niektórych jego aspektów pomiędzy stronami podpisującymi tę konwencję.

Od czasu utworzenia modelowych traktatów dotyczących podatków przez Ligę Narodów¹ nie było tak przełomowego dokumentu, choćby poprzez to, że traktat ten wprowadza unifikację wymogów ujawniania informacji, czy też systemowe i transgraniczne podejście do korporacji transnarodowych. Rewolucyjna

¹ Liga Narodów (1935), *Double Taxation and Tax Evasion Convention for the Allocation of Business Income between States for the Purposes of Taxation* (opublikowana w 1935 r.); A. Christians, *BEPS and the New International Tax Order*, "Brigham Young University Law Review" 2016; nr 6; L.Friedlander, S. Wilkie, *Policy Forum: The History of Tax Treaty Provisions-And Why It Is Important To Know About It*, Canadian Tax Journal, 2006, Vol. 54, Nr 4, s. 911-927.

w MLI jest nie tylko treść, ale również fakt, że instrument nie jest zbiorem rekomendacji i standardów możliwych do wdrożenia przez państwa, ale wiążącą wielostronną² umową międzynarodową, zastępującą porozumienia dwustronne.

Chcąc zrozumieć, jak działa międzynarodowe prawo podatkowe i dlaczego MLI otwiera w nim nowy rozdział należy uświadomić sobie, że efektywność fiskalna działalności gospodarczej prowadzonej przez międzynarodowe korporacje w dużej mierze uzależniona jest od sieci ponad trzech tysięcy umów dwustronnych o unikaniu podwójnego opodatkowania, które określają zasady opodatkowania transgranicznych dochodów³.

Przyjmuje się, że ok. 75% z nich bazuje na Konwencji Modelowej OECD w Sprawie Opodatkowania Dochodu i Kapitału⁴. Umowy te skonstruowane są w sposób modalny, zważywszy, że sama Konwencja Modelowa dopuszcza alternatywną konstrukcję wielu klauzul. Dlatego też co do zasady brak jest konwergencji między poszczególnymi jurysdykcjami w stosowaniu m.in. metod unikania podwójnego opodatkowania dochodów kapitałowych. Często konkurencja między jurysdykcjami, z których każda stara się przyciągnąć jaka największa grupę inwestorów, przenosi się na postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Międzynarodowe prawo podatkowe w tradycyjnym rozumieniu nie jest bowiem oparte na idei współpracy, a na idei konkurencyjności reżimów podatkowych.

Obecnie brak jest uznawanego przez społeczność międzynarodową mechanizmu rozwiązywania sporów podatkowych o charakterze międzyjurysdykcyjnym. Konkurencja podatkowa między państwami z czasem stała się coraz bardziej agresywna, a podstawowe strategie planowania podatkowego międzynarodowych grup kapitałowych obejmowały obowiązkowo ustanowienie wehikulu inwestycyjnego specjalnego przeznaczenia (*special purpose vehicle*, "SPV") ulokowanego w jurysdykcji stosującej szkodliwą konkurencję podatkową, zwaną potocznie rajem podatkowym (*tax haven*). Skutki fiskalne takiego stanu rzeczy dla budżetów państw wysoko rozwiniętych były znaczące, a raje podatkowe uznano za jurysdykcje, których rdzeń gospodarki polega na czerpaniu korzyści z procederu unikania opodatkowania przez spółki pochodzące głównie z Europy i Stanów Zjednoczonych⁵.

² Aktualnie podpisali ją przedstawiciele 71 jurysdykcji.

³ R.Avi-Yonah, *The Structure of International Taxation: A Proposal for Simplification*, "Texas Law Review" 1996, Vo. 74, s. 1301-1349.

⁴ M.Lang, *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*, Cambridge 2012.

⁵ R.Avi-Yonah, *Globalization Tax Competition, and Fiscal Crisis of the Welfare State*, "Harvard Law Review", 2000, Vol. 113, nr 7, s. 1573- 1676.

Ujednolicenie wszystkich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w taki sposób, by zabieg ten eliminował niedostatki takie jak ryzyko podwójnego nieopodatkowania dochodu, nadużywanie postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, tworzenie wielopiętrowych struktur korporacyjnych, których jedynym celem biznesowym jest uniknięcie opodatkowania, byłoby w praktyce nie do osiągnięcia w skali globalnej. Dlatego koncepcja MLI jako umowy międzynarodowej o charakterze parasolowym (*umbrella agreement*), która z mocy prawa modyfikuje odpowiednie postanowienia umów bilateralnych o unikaniu podwójnego opodatkowania, jest w warstwie konstrukcji prawnej na gruncie międzynarodowego prawa podatkowego przełomowa.

MLI jako twarde jądro projektu BEPS –systemowa odpowiedź OECD na luki w międzynarodowym prawie podatkowym

Jak dotąd istniejące miękkie instrumenty prawne proponowane przez OECD takie jak wytyczne czy rekomendacje, a nawet modelowe przepisy prawne przyjmowane w celu promocji określonych rozwiązań prawnych nie zawsze są środkami o wystarczającym stopniu skuteczności, jeśli idzie o wpływ na ramy regulacyjne (w tym przepisy podatkowe) w państwach członkowskich. Ich efektywność w dużej mierze zależy od państw, które poprzez *peer review* i *peer pressure* mogą mobilizować pozostałe państwa do lepszego ich przestrzegania. W obszarze międzynarodowego prawa podatkowego od lat problemem jest unikanie opodatkowania przez korporacje transnarodowe polegające na wykorzystywaniu m.in. zróżnicowania prawa podatkowego pomiędzy państwami. Jest to dobrą przesłanką dla OECD i państw najbardziej tracących na unikaniu opodatkowania do utworzenia wielostronnego mechanizmu, który w sposób jednorodny regulowałby międzynarodowy system podatkowy.

Choć OECD już od 1998 r. przestrzegała przed nadmiernym unikaniem opodatkowania wynikającym m.in. z dziurawego międzynarodowego prawa podatkowego, dopiero kryzys gospodarczy i finansowy stał się akceleratorem zmian w tej dziedzinie. Od września 2013 r., liderzy G20 przyjęli tzw. Plan Działań BEPS (ang. *Base Erosion and Profit Shifting*). Opracowany został wraz z OECD. Plan miał być całościowym, systemowym rozwiązaniem problemu powiększającej się skali unikania opodatkowania i ostatecznie został oparty o trzy filary: wzmocnienie spójności reguł CIT na poziomie międzynarodowym,

przypisanie opodatkowania faktycznej działalności gospodarczej i zwiększenie przejrzystości podatkowej.

Jako narzędzie poszukiwania systemowych rozwiązań dla problemów fiskalnych BEPS stawia sobie dwa podstawowe cele:

- opodatkowanie faktycznej działalności gospodarczej w jurysdykcji, w której ta działalność ma miejsce,
- eliminację „podwójnego nieopodatkowania”, przy jednoczesnym powstrzymaniu się od podwójnego opodatkowania.

Działania BEPS mają realizować państwa OECD oraz G20. Jednak, by poprawić skuteczność całego projektu politycznego (tj. by wypracowane standardy były globalnie respektowane), do współpracy były zaproszone wszystkie jurysdykcje na świecie. W konsekwencji tej zamierzonej inkluzywności projektu, wkład do projektu poza państwami OECD i G20 wniosło około 40 państw rozwijających się, a także organizacje międzynarodowe: ONZ, MFW i Grupa Banku Światowego⁶. Tak szerokie zaangażowanie w projekt BEPS może być prognostykiem trwałych nieuniknionych zmian w światowym prawnym porządku podatkowym.

Plan zawierał 15 działań do zakończenia przez OECD/G20 we współpracy z innymi podmiotami w ciągu dwóch lat. Są nimi kolejno:

1. Wyzwania podatkowe gospodarki cyfrowej,
2. Neutralizacja efektów tzw. instrumentów lub struktur hybrydowych,
3. Wzmocnienie reguł dot. zagranicznych spółek kontrolowanych,
4. Ograniczenie erozji podstawy opodatkowania w obrębie dochodu z odsetek oraz innych form dochodu kapitałowego,
5. Zapobieganie szkodliwym krajowym praktykom podatkowym, zwłaszcza w zakresie przejrzystości i treści,
6. Zapobieganie nadużyciom traktatów w zakresie podatków,
7. Zapobieganie sztucznemu unikaniu statusu zakładu (ang. *permanent establishment*),
8. Zapewnienie, by ceny transferowe odpowiadały wartości dodanej w zakresie wartości niematerialnych,
9. Zapewnienie, by ceny transferowe odpowiadały wartości dodanej w zakresie ryzyka i kapitału,
10. Zapewnienie, by ceny transferowe odpowiadały wartości dodanej w zakresie transakcji o wysokim poziomie ryzyka,
11. Ustanowienie metodyki gromadzenia i analizy danych związanych z BEPS,

⁶ <https://www.dlapiper.com/~media/Files/Insights/Publications/2016/10/International%20Tax%20Reform%20and%20Brexit.pdf>

12. Wymóg ujawniania przez podatników strategii agresywnego planowania podatkowego,
13. Rewizja zasad dokumentacji cen transferowych (w tym raportowanie całych grup kapitałowych we wszystkich jurysdykcjach (ang. *country-by-country reporting*)),
14. Usprawnienie mechanizmów rozwiązywania sporów,
15. Stworzenie instrumentu wielostronnego.

W planie przewidziano m.in. wprowadzanie czterech minimalnych standardów (działania 5, 6, 13 i 14, w tym standaryzacja informacji o spółce dla służb podatkowych w poszczególnych państwach). Celem miało być zwiększenie przejrzystości transgranicznych transferów zysków (głównie kapitałowych – dywidend i odsetek) oraz konwergencja krajowych systemów podatkowych. W konsekwencji miało to ograniczyć możliwość eksploatacji przez korporacje transnarodowe różnic pomiędzy systemami podatkowymi, a jednocześnie nie dopuścić do faworyzacji jednych państw kosztem innych (ang. *level playing field*)⁷.

Agenda pakietu BEPS jest międzynarodowym prawem miękkim, czyli nie ma charakteru wiążącego lub brakuje w nim elementów charakterystycznych dla prawa międzynarodowego w ścisłym rozumieniu. To oznacza, że wprowadzenie i respektowanie rozwiązań BEPS w skali światowej zależy wyłącznie od woli politycznej oraz od współpracy państw. Na jego korzyść przemawia jednak to, że paradoksalnie, miękkie prawo choć nie jest uzbrojone w sankcje prawne, staje się coraz popularniejszym narzędziem wśród organizacji międzynarodowych⁸. Dzieje się tak dlatego, że to same państwa współdecydują o ostatecznym kształcie porozumień (a więc uznają, że wypracowane rozwiązania są dla nich satysfakcjonujące), a nie przyjmują jedynie narzucone z góry reguły. Także, inne podmioty je podpisujące mogą motywować do jego przestrzegania. Tak też jest w przypadku reguł związanych z BEPS – z jednej strony OECD ma ograniczone środki nacisku. Jednak z drugiej strony dzięki mechanizmowi dokonywania oceny przez innych członków porozumień w tej sprawie (ang. *Peer-review*)⁹

⁷ <http://www.oecd.org/tax/beps/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>.

⁸ http://www.tbasp.wpia.uj.edu.pl/documents/4137545/127722957/1_ba%C5%84czyk.

⁹ OECD określa mianem *peer review* systematyczną oceną działania jednego państwa przez inne państwo i uznaje ją za efektywne narzędzie do dyscyplinowania państw członkowskich. Praktyka oceny jednych państw przez drugie może je zachęcać do większych wysiłków, by poprawić stopień implementacji standardów OECD w danym obszarze (ang. *peer-pressure*, zob. <https://www.oecd.org/dac/peer-reviews/1955285.pdf>). Państwa wcześniej uzgadniają, jakie kryteria będą brane pod uwagę w procesie oceniania.

w ramach wyspecjalizowanych ciał (np. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*), organizacja może zachęcać państwa najsłabiej wdrażających te reguły do większych wysiłków¹⁰. W przypadku agendy BEPS prawo miękkie pomyślane jest jako etap przejściowy projektu, którego efektem końcowym ma być umowa międzynarodowa.

Z uwagi na fakt, iż optymalizację podatkową da się ograniczyć jedynie w przypadku rozwiązań globalnych, kluczem do sukcesu całej inicjatywy było zachęcenie państwa spoza OECD/G20 do współpracy w ramach projektu BEPS. Dlatego, jednym z postanowień szczytu G20 z listopada 2015 r. w Antalyi było ustanowienie ram, które umożliwiłyby taką kooperację, choć do współpracy były zachęcane państwa rozwijające się także we wcześniejszych fazach projektu poprzez ich zaproszenie do udziału w spotkaniach roboczych, współorganizowanych przez regionalne lub krajowe organizacje podatkowe wraz z OECD. Współpraca z nimi wydaje się szczególnie istotna, gdyż takie państwa mają mniej rygorystyczne fiskalnie przepisy prawa podatkowego w zakresie odpodakowania dochodu przedsiębiorstw niż państwa OECD i mogą być wykorzystywane przez korporacje transnarodowe do transferu zysków przed ich opodatkowaniem w państwie rezydencji przedsiębiorcy (czyli wykorzystywania przez podmioty luk lub braku spójności w prawie podatkowym różnych państw w celu uniknięcia części lub całości opodatkowania).

W całym procesie tworzenia pakietu BEPS, widoczne jest nastawienie organizacji na to, by wypracowane rozwiązania stały się globalnym standardem. Jednak nawet najlepszy standard może umrzeć na poziomie implementacji w prawie krajowym. Dlatego OECD zdecydowało, iż pokłosiem ostatniego, piętnastego Działania BEPS, będzie wypracowanie wielostronnej konwencji podatkowej projektowanej jako rzeczywistej umowy międzynarodowej, a nie jedynie standardu do naśladowania lub implementacji ze strony państw członkowskich. Można zapytać, czemu ma służyć kolejna konwencja podatkowa OECD, skoro jednym z bardziej znanych standardów OECD jest Konwencja Modelowa o Opodatkowaniu Dochodu i Kapitału.

¹⁰ <http://www.oecd.org/tax/transparency/>

Konwencja Modelowa OECD a MLI

Rola OECD jako organizacji wyznaczającej międzynarodowe standardy regulacyjne dla państw członkowskich nie jest tak samo silna w każdym obszarze polityki gospodarczej. Instrumenty prawne mające charakter modelowych regulacji lub ogólnie sformułowanych standardów postępowania wydawane przez OECD cieszą się różną popularnością i nawet państwa członkowskie wykazują zróżnicowane podejścia do priorytetyzacji wdrożenia ich w krajowych ramach prawnych. Jednym z instrumentów prawnych OECD, który powszechnie uznaje się za punkt odniesienia w międzynarodowym prawie podatkowym jest Konwencja Modelowa o Opodatkowaniu Dochodu i Kapitału (dalej jako “Konwencja Modelowa”)¹¹.

Idea utworzenia standardowych rozwiązań w zakresie opodatkowania transgranicznych dochodów, które następnie byłyby przyjęte przez państwa członkowskie OECD jako wzorcowe postanowienia umów dwustronnych o unikaniu podwójnego opodatkowania sięga lat sześćdziesiątych ubiegłego wieku. Wtedy Komitet Spraw Podatkowych OECD zaproponował przyjęcie przez OECD instrumentu prawnego, który zawierałby owe wzorcowe postanowienia. W 1963 r. OECD przyjęła pierwszy zestaw rekomendacji w zakresie unikania podwójnego opodatkowania (*Draft Double Taxation Convention on Income and on Capital*). Pierwsza wersja Konwencji Modelowej została przyjęta przez OECD w 1977 r. Konwencja Modelowa podlegała od tamtego czasu wielokrotnym przeglądom (*revision*) i aktualizacjom. Aktualna wersja tego dokumentu bazuje na przeglądzie z 2014.

Tak jak i inne dotychczas przyjmowane instrumenty prawne OECD (np. Zasady Ładu Korporacyjnego OECD), Konwencja Modelowa nie jest umową międzynarodową, a swoistym zestawem modelowych klauzul, które państwa członkowskie OECD powinny uwzględniać przy zawieraniu lub rewizji dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania¹². Zdecydowana większość dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania pozostających w obrocie prawnym bazuje na klauzulach zawartych w Konwencji Modelowej¹³.

¹¹ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en

¹² OECD Model Convention on Income and on Capital (Full Version), OECD 2015, str. 13: “As recommended by the Council of the OECD, member countries, when concluding or revising bilateral conventions, should conform to this Model Convention...”

¹³ M. Lennard, *The UN Model Tax Convention as Compared with the OECD Model Tax Convention—Current Points of Difference and Recent Developments*, “Asia Pacific Tax Bulletin”

Oficjalny komentarz do Konwencji Modelowej opublikowany i regularnie aktualizowany przez OECD stanowi podstawowy zbiór wytycznych dla wykładni postanowień dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania¹⁴. Intepretowanie umów dwustronnych przez pryzmat oficjalnego komentarza do Konwencji Modelowej stanowi szeroko akceptowaną praktykę w doradztwie podatkowym, a także w orzecznictwie¹⁵.

Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku¹⁶ (dalej jako „MLI”) podpisana przez 68 państw członkowskich OECD w Paryżu w dniu 7 czerwca 2017 r. zmienia w rewolucyjny sposób zastany krajobraz międzynarodowego prawa podatkowego. O ile bowiem Konwencja Modelowa służyła jako „złoty standard” dla umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, o tyle MLI stanowi umowę międzynarodową, której postanowienia modyfikują lub zastępują postanowienia właściwych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych między państwami, które ratyfikowały MLI¹⁷.

Zbudowanie porozumienia państw członkowskich OECD wokół MLI jest więc z perspektywy tej organizacji konsekwencją rozwiązań wypracowanych w ramach wieloletniego projektu BEPS. Moment wejścia w życie MLI, który liczy się od daty zdeponowania w OECD dokumentów ratyfikacyjnych przez piątą jurysdykcję będącą sygnatariuszem tej konwencji, stanowi cezurę w międzynarodowym prawie podatkowym, od której rozpoczyna się etap harmonizacji globalnego podejścia do problemu erozji podstawy opodatkowania i unikania opodatkowania transgranicznych dochodów kapitałowych.

2009, nr 1/2, s. 4-11.

¹⁴ M. Lang, F. Brugger, *The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation*, „Australian Tax Forum” 2008, nr 23, s. 95-108; F. Engelen, *Some Observations on the Legal Status of the Commentaries on the OECD Model*, „Bulletin for International Taxation” 2006, nr 60, s. 105-109; D.R. Tillinghast, *Commentaries to the OECD Model Convention: Ubiquitous, Often Controversial; But Could They Possibly Be Legally Binding?*, „Tax Management International Journal” 2006, nr 35, s. 580.

¹⁵ Por. wyroki NSA: z dnia 3 sierpnia 2017 r., II FSK 1608/15, z dnia 18 lipca 2017 r., II FSK 1682/15 oraz z dnia 14 października 2016 r., II FSK 2133/15.

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

¹⁷ W przypadku Polski 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., weszła w życie 28 listopada 2017 r.

Struktura MLI i zakres stosowania

MLI można podzielić na 7 części: (1) zakres i interpretacja: art. 1 i 2, (2) instrumenty hybrydowe i metody unikania podwójnego opodatkowania: art. 3-5, (3) nadużywanie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania: art. 6-11, (4) unikanie powstania zakładu podatkowego: art. 12-15, (5) usprawienie sposobów rozwiązywania sporów: art. 16-17, (6) arbitraż: art. 18-26, (7) postanowienia końcowe: art. 27-39.

W obrębie przepisów MLI istnieje tzw. minimalny standard, tj. zbiór przepisów, które powinny być obowiązkowo stosowane przez wszystkie państwa przystępujące do konwencji. Są to przepisy art. 6, 7 oraz 16. Stosowanie pozostałych przepisów MLI pozostaje w gestii każdego z państw-stron tejże konwencji. Przy podpisywaniu MLI każde z państw składa depozytariuszowi konwencji oświadczenie co do stosowania przepisów wykraczających poza minimalny standard. Oświadczenia te mają różną postać: należą do nich zastrzeżenia („*reservations*”) o niestosowaniu przepisów MLI do wszystkich lub wybranych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, oświadczenia („*statements*”) o stosowaniu określonych, fakultatywnych postanowień MLI, w tym co do wyboru określonego rozwiązania z tych postanowień MLI, które zostały sformułowane w sposób alternatywny.

Każde z państw będących stronami MLI zgłasza również depozytariuszowi, do których umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez dane państwo MLI będzie miał zastosowanie. Polska zgłosiła 78 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania do objęcia MLI. Takie umowy określane są w MLI pojęciem Zgłoszonych Umów o Unikaniu Podwójnego Opodatkowania („*Covered Tax Agreements*”). Jedną z bardziej istotnych dla Polski umów, która nie została zgłoszona do objęcia MLI jest umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarta z Niemcami.

Określona umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania będzie objęta MLI jedynie wtedy, gdy obie jej strony dokonają jej notyfikacji na podstawie art. 2 ust. 1 (a) (ii) MLI. MLI modyfikuje takie umowy obligatorynie w zakresie ustanowionego przezeń minimalnego standardu (art. 6,7 oraz art. 16), a w pozostałym zakresie możliwe jest stosowanie postanowień MLI zamiast postanowień umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, jeśli dana umowa lub określony przepis umowy został notyfikowany przez obaw państwa będące stroną umowy jako mający być zastąpionym postanowieniami MLI. Postanowienia MLI, jeżeli oba państwa będące stroną danej umowy tak zdecydowały, mogą również odpowiednio modyfikować postanowienia danej umowy nie uchylając ich. W przypadku,

gdy określonym postanowieniom MLI nie odpowiadają w danej umowie przepisy regulujące daną kwestię, to postanowienia MLI stosowane są do takiej umowy bezpośrednio stanowiąc jej uzupełnienie. W przypadku Polski poprzez MLI będzie objęte 46 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (notyfikacja na potrzeby MLI przez obie strony umowy).

Problem podatników o podwójnej rezydencji w MLI

Jeżeli dany podmiot (termin “podmiot” odnosić należy do podatników innych niż osoby fizyczne) może być traktowany przez więcej niż jedno państwo jako rezydent podatkowy w oparciu o postanowienia właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, to organy podatkowe państw będących stronami umowy będą starały się określić w drodze wzajemnego porozumienia, na terytorium którego z nich dany podmiot będzie uważany za rezydenta dla celów danej umowy, mając na względzie miejsce położenia faktycznego zarządu, miejsce utworzenia lub inny sposób ustanowienia podatnika oraz wszelkie inne mające znaczenie okoliczności. Jeśli państwa nie osiągną porozumienia w tym zakresie, to podatnik nie będzie mógł skorzystać z korzyści wynikających z danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. W odniesieniu do tego rozwiązania zawartego w art. 4 MLI Polska zadeklarowała stosowanie tego postanowienia Konwencji w odniesieniu do wszystkich notyfikowanych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Metody unikania podwójnego opodatkowania

Jedną z barier dla optymalnej alokacji kapitału we współczesnej gospodarce jest podwójne opodatkowanie transgranicznych dochodów. Jednocześnie poważnym problemem fiskalnym dla wielu jurysdykcji jest nadużywanie postanowień istniejących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w celu osiągnięcia zerowego obciążenia podatkowego w każdym z państw będących stroną danej umowy¹⁸. Zjawisko to nazywa się podwójnym nieopodatkowaniem dochodu. Problem, przed którym stoi międzynarodowe prawo podatkowe to skuteczna eliminacja zjawiska podwójnego opodatkowania transgranicznego dochodu

¹⁸ A.Morris, L.Moberg, *Cartelizing Taxes: Understanding the OECD's Campaign against "harmful Tax Competition"*, "Columbia Journal of Tax Law" 2011, nr 48, s. 1-64.

w sposób neutralny, który nie będzie wpływał na decyzje podatnika odnośnie do lokalizacji inwestycji w danej jurysdykcji ze względu na określone uwarunkowania podatkowe z jednej strony. Równocześnie to prawo podatkowe ma nie dopuścić do podwójnego nieopodatkowania dochodu.

Międzynarodowe prawo podatkowe posługuje się dwoma podstawowymi metodami unikania podwójnego opodatkowania: (a) metodą wyłączenia oraz (b) metodą zaliczenia (zwaną również czasami metodą odliczenia). Metoda zwolnienia przewiduje, iż dochód osiągnięty w państwie A przez podatnika będącego rezydentem państwa B zostaje zwolniony z opodatkowania w państwie A, a podlega opodatkowaniu wyłącznie w państwie B razem z pozostałymi dochodami podatnika (zasada opodatkowania dochodu globalnego w państwie rezydencji podatnika). W sytuacji, w której dochód zwolniony z podatku u źródła w państwie B równocześnie byłby zwolniony na podstawie przepisów krajowych z opodatkowania także w państwie A, to mielibyśmy do czynienia z klasycznym przypadkiem podwójnego nieopodatkowania.

Druga metoda unikania podwójnego opodatkowania stosowana w międzynarodowym prawie podatkowym - metoda zaliczenia - pozwala skutecznie poradzić sobie z ryzykiem podwójnego nieopodatkowania. Zgodnie z tą metodą dochód osiągnięty w państwie A przez rezydenta podatkowego państwa B, podlegałyby opodatkowaniu w państwie A (zasada opodatkowania dochodu w państwie źródła dochodu), a podatek zapłacony za granicą podlegałby proporcjonalnemu odliczeniu od podatku należnemu w państwie rezydencji.

Zastosowanie tej metody gwarantuje, iż dochód podatnika podlega zawsze opodatkowaniu w państwie, w którym został osiągnięty (państwo źródła), a podwójne opodatkowanie tego dochodu w państwie rezydencji podatnika dokonuje się poprzez odliczenie podatku zapłaconego u źródła od podatku, który podatnik miałby zapłacić od całości swoich dochodów w państwie swojej rezydencji. W przypadku metody zaliczenia, podatek zapłacony w państwie źródła podlegający zaliczeniu nie może przekroczyć wysokości podatku do zapłaty należnego od danego dochodu w państwie rezydencji. Oznacza to w praktyce, iż w przypadku różnicy w wysokości stawek podatkowych między państwem rezydencji a państwem źródła (stawki w państwie źródła wyższe od stawek w państwie rezydencji podatnika), podatnik nie będzie w stanie skorzystać z zaliczenia całości podatku zapłaconego u źródła. Tym samym zastosowanie przez MLI tej metody unikania podwójnego opodatkowania jak podstawowej metody unikania podwójnego opodatkowania utrwała sytuację strukturalnego braku neutralności w systemie międzynarodowego prawa podatkowego. Wybór takiej właśnie metody eliminacji problemu podwójnego opodatkowania

uzasadniony jest motywami ochrony podstawy opodatkowania w państwach rezydencji podatnika.

MLI w artykule 5 proponuje 3 opcje (A,B,C) w zakresie wyboru przez państwa właściwej metody unikania podwójnego opodatkowania. Opcja A przewiduje, iż w przypadku, gdy dana umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania zobowiązuje państwo rezydencji podatnika do zwolnienia z opodatkowania dochodu osiągniętego w państwie źródła, a państwo źródła rezygnowałoby z jego opodatkowania lub ograniczało istotnie jego opodatkowanie, to w takiej sytuacji państwo rezydencji podatnika ma prawo zastosować do takiego dochodu metodę zaliczenia proporcjonalnego jakiemu może podlegać ten dochód w państwie rezydencji podatnika (tzw. klauzula switch-over). Opcję A w ramach MLI wybrał m.in. Luksemburg.

W przypadku opcji B, państwo rezydencji posiadałoby prawo stosowania metody zaliczenia proporcjonalnego zamiast z metody wyłączenia wobec dochodów kapitałowych takich jak dywidendy, które mogą być odliczane od podstawy opodatkowania w państwie źródła. Opcja C, bazująca na art. 23B Konwencji Modelowej, przewiduje zastąpienie w Zgłoszonych Umowach o Unikaniu Podwójnego Opodatkowania, metody wyłączenia, metodą zaliczenia proporcjonalnego. Jeżeli zgodnie z daną Zgłoszoną Umową o Unikaniu Podwójnego Opodatkowania dochód podatnika osiągnięty w jednym z umawiających się państw jest zwolniony z opodatkowania w tym państwie, wówczas państwo to może, przy obliczaniu kwoty podatku od pozostałego dochodu lub majątku takiej osoby, uwzględnić zwolniony dochód lub majątek. Opcja C została wybrana przez Polskę jako stronę MLI w stosunku do wszystkich Zgłoszonych Umów o Unikaniu Podwójnego Opodatkowania.

Nadużywanie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania

Jedną z kwestii, które w międzynarodowym obrocie gospodarczym są z perspektywy fiskalnej niezwykle problematyczne dla rozwiniętych gospodarek, jest kwestia nadużywania przez międzynarodowe korporacje postanowień poszczególnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i tworzenia w tym celu wielopiętrowych konstrukcji złożonych z wehikułów optymalizacyjnych zlokalizowanych w różnych jurysdykcjach. Jedną z bardziej znanych konstrukcji tego rodzaju jest *double Irish with a Dutch sandwich* używana w przeszłości przez korporacje takie jak Google czy Apple. Ten agresywny schemat planowania

podatkowego wykorzystywał w sposób nieuprawniony postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w tym umowy amerykańsko-irlandzkiej (a w jednej z wersji: umowy irlandzko-maltańskiej) do minimalizacji obciążeń podatkowych¹⁹.

MLI w odniesieniu do problemu nadużywania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania nawiązuje do rekomendacji w ramach Działania 6 BEPS, do których należą:

- przyjęcie klauzuli testu podstawowego celu (ang. *principal purpose test*; „PPT”) – art. 7 ust. 1 MLI,
- przyjęcie klauzuli PPT wraz z uproszczonym przepisem mającym na celu ograniczenie przyznania korzyści umownych (*limitation of benefits*, „LOB”),
- przyjęcie rozszerzonej klauzuli mającej na celu ograniczenie przyznania korzyści umownych (szeroki przepis LOB).

Polska zdecydowała się przyjąć klauzulę PPT. Zawarta w art. 7 ust. 1 MLI definicja PPT przewiduje, iż korzyść wynikająca z MLI nie może być przyznana w odniesieniu do części dochodu lub kapitału, jeśli uzasadnione jest stwierdzenie, przy uwzględnieniu wszystkich istotnych faktów i okoliczności, że uzyskanie tej korzyści było jednym z głównych celów porozumienia lub transakcji, która doprowadziła bezpośrednio lub pośrednio do danej korzyści, chyba że zostanie stwierdzone, że przyznanie tej korzyści w tych okolicznościach należałoby uznać za zgodne z przedmiotem i celem odpowiednich postanowień zawartych umów podatkowych. Zgodnie z art. 7 ust. 2 MLI, jeżeli w Zgłoszonej Umowie o Unikaniu Podwójnego Opodatkowania brak jest klauzuli PPT, która odmawiałaby przyznania podatnikowi całości lub części korzyści wynikających z danej umowy w sytuacji, gdy podstawowym celem struktury (*arrangement*) lub transakcji byłoby uzyskanie korzyści z tejże umowy, to do takiej umowy stosuje się klauzulę PPT zawartą w art. 7 ust. 1 MLI.

Z uwagi na fakt, iż przyjęcie klauzuli PPT dla niektórych państw oznaczałoby utratę istotnego argumentu w zakresie ich atrakcyjności inwestycyjnej, w art. 7 ust. 4 MLI przewidziano następującą fakultatywną klauzulę modyfikującą PPT: „W przypadku, gdy korzyść przewidziana w Zgłoszonej Umowie o Unikaniu Podwójnego Opodatkowania, do której stosuje się MLI, nie jest przyznana osobie na podstawie postanowień tejże umowy (w brzmieniu, które może zostać zmodyfikowane przez MLI), które odmawiają w całości lub w części korzyści, które byłyby

¹⁹ M.Lang, *BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties*, “Tax Notes International” 2014, nr 74, s. 655-656.

przyznane na podstawie postanowień Zgłoszonej Umowie o Unikaniu Podwójnego Opodatkowania dlatego, że głównym celem lub jednym z głównych celów struktury lub transakcji lub osoby, której dotyczy dana struktura lub transakcja, było osiągnięcie korzyści wynikających z tejże umowy, właściwy organ Umawiającej się Jurysdykcji, który przyznałby tę korzyść, będzie mimo to traktował tę osobę jako uprawnioną do tej korzyści lub do innych korzyści w odniesieniu do danej części dochodu lub majątku, jeżeli ten właściwy organ na wniosek tej osoby i po analizie wszelkich faktów i okoliczności mających znaczenie ustali, że takie korzyści zostałyby tej osobie przyznane w sytuacji braku transakcji lub struktury. Właściwy organ Umawiającej się Jurysdykcji, do którego osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium drugiej Umawiającej się Jurysdykcji zwróciła się z wnioskiem na podstawie tego przepisu, skonsultuje się z właściwym organem drugiej Umawiającej się Jurysdykcji przed odmową uwzględnienia wniosku”. Polska zdecydowała się nie stosować art. 7 ust. 4 MLI, dlatego cytowany przepis nie będzie miał zastosowania do żadnej ze Zgłoszonych Umów o Unikaniu Podwójnego Opodatkowania notyfikowanych przez Polskę.

W doktrynie pojawiają się głosy, iż klauzula PPT w wersji przyjętej przez MLI może nie być w pełni zgodna z prawem UE²⁰. Głównym zarzutem wobec PPT jest zbyt duża dowolność organów podatkowych w określaniu intencji podatnika przy projektowaniu struktury lub transakcji, jak również niejasne kryteria oceny tego, czy racjonalnie oceniając (*it is reasonable to conclude*) podstawowym (choć nie jedynym) celem struktury było generowanie korzyści podatkowych wynikających z danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Dowodząc niezgodności klauzuli PPT z prawem europejskim najczęściej autorzy odwołują się do wyroków TSUE w sprawach *SIAT*²¹ oraz *Itelcar*²².

TSUE w powołanych wyżej wyrokach stanął na stanowisku, iż zasada pewności prawa jest jednym z fundamentów UE i podatnik w momencie podejmowania decyzji mającej skutki podatkowe powinien dokładnie znać wynikające z przepisów podatkowych prawa i obowiązki. Trybunał miał zastrzeżenia wobec sposobu formułowania kryteriów oceny tego, czy dana transakcja lub struktura ma charakter „sztuczny” przez przyjęte w przepisach krajowych klauzule obejścia prawa podatkowego (*general anti-avoidance rule, GAAR*). Szeroki zakres dyskrecjonalności decyzji organów podatkowych w zakresie klasyfikacji transakcji na

²⁰ E.C.C.M. Kemmeren, *Where is EU Law in the OECD BEPS Discussion*, “EC Tax Review” 2014, nr 4, s. 190-194.

²¹ Wyrok TSUE z dnia 5 lipca 2012 r., C-318/10 (*SIAT v. Etat belge*).

²² Wyrok TSUE z dnia 3 października 2013 r., C-282/12, (*Itelcar-Automoveis de Aluguer Lda v Fazenda Publica*).

podstawie PPT może budzić zastrzeżenie również w świetle starszego orzecznictwa TSUE (por. wyrok w sprawie *Biehl*). Wydaje się jednak, że deklaracja stosowania przez większość państw UE art. 7 ust. 1 MLI przesądza o tym, że zgłaszane w doktrynie wątpliwości nie będą poważnie brane pod uwagę w praktyce organów podatkowych z uwagi na brak orzecznictwa Trybunału odnoszącego się wprost do zgodności art. 7 ust. 1 MLI z TFUE.

Limitation on Benefits - LOB

MLI wprowadza klauzulę LOB jako metodę przeciwdziałania nieuprawnionemu wykorzystywaniu postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania przez podatników, którzy jedynie formalnie są rezydentami danego państwa, a ich realny związek z państwem rezydencji można uznać za iluzoryczny. Klauzula LOB ma za zadanie obwarować przyznanie korzyści z danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dodatkowymi warunkami, by mógł z nich skorzystać jedynie podatnik będący rzeczywistym rezydentem jednego z umawiających się państw.

Warunki zawarte w klauzuli LOB (art. 7 ust. 8-12 MLI) zakładają przyznanie korzyści z danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania podatnikom wyłącznie posiadającym status:

- a) osoby fizycznej,
- b) umawiającego się państwa, jego organu, organu samorządu terytorialnego lub agencji,
- c) organizacji pożytku publicznego,
- d) funduszu emerytalnego,
- e) spółki notowanej na giełdzie,
- f) spółki, której przynajmniej 50% udziałów lub akcji znajdują się w posiadaniu osoby lub osób wymienionych w pkt. a-e przez przynajmniej 6 miesięcy w ciągu roku,
- g) spółki prowadzącej aktywną działalność,
- h) spółki, której w przynajmniej 75% udziałów lub akcji znajduje się w posiadaniu osób korzystających z przywilejów wynikających z innych umów o umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, którym władze podatkowe umawiającego się państwa przyznały korzyści podatkowe w drodze decyzji uznaniowej.

W art. 7 ust. 9-12, MLI definiuje poszczególne kategorie podatników wskazując kryteria, na podstawie których daną spółkę można uznać na potrzeby Konwencji

za m.in. spółkę giełdową lub spółkę prowadzącą aktywną działalność. Przykładowo, za spółkę notowaną na giełdzie MLI uznaje taką spółkę, której główna grupa akcji (*principal class of shares*) jest regularnie przedmiotem obrotu na przynajmniej jednej uznanej giełdzie papierów wartościowych.

Wypłata transgranicznych dywidend

Standardem w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania jest klauzula pozwalająca państwu źródła dochodu zastosowanie niższej stawki podatku od dywidend wypłacanych udziałowcowi o statusie nierezydenta (podatek u źródła, ang. *withholding tax*), gdy udziałowiec ten dysponuje określonym poziomem zaangażowania kapitałowego w spółki zależnej. W art. 8 ust. 1 MLI wprowadzono dodatkowy warunek dla zastosowania w Zgłoszonych Umowach o Unikaniu Podwójnego Opodatkowania obniżonej stawki podatku u źródła: jest nim konieczności posiadania udziału w spółce zależnej przez okres co najmniej 365 dni²³. Do tego przepisu MLI Polska planuje stosować art. 8 ust. 1 MLI, jednakże zgłosiła w tym zakresie również zastrzeżenie, bowiem wiele z zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawiera przepis warunkujący zastosowanie niższej stawki podatku u źródła dla dywidend wypłacanych nierezydentom w postaci obowiązku posiadania przez nierezydenta udziałów (akcji) w spółce zależnej przez okres 24 miesięcy. W odniesieniu do wspomnianych umów Polska planuje pozostawić ten wymóg w niezmienionym kształcie.

Klauzula nieruchomościowa

Zawarta w art. 9 ust. 1 MLI tzw. klauzula przewiduje analogiczny, jak w przypadku zysków z dywidend okres posiadania udziałów lub akcji (*holding period*) z tą różnicą, że chodzi o udziały lub akcje spółek inwestujących w nieruchomości. Klauzula ta przewiduje, iż postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania określające, iż zyski uzyskiwane przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium umawiającej się jurysdykcji z tytułu przeniesienia własności udziałów lub akcji w spółce, mogą być opodatkowane

²³ F.Vincent, *Transfer Pricing and Attribution of Income to Permanent Establishments: The Case for Systematic Global Profit Splits (Just Don't Say Formulary Apportionment)*, "Canada Tax Journal" 2005, Vo. 3, nr 4, s. 409-416.

w drugiej umawiającej się jurysdykcji, pod warunkiem że większa niż określona część wartości (*more than a certain part of their value*) tych udziałów lub praw pochodzi z majątku nieruchomości położonego na terytorium tej drugiej z umawiających się jurysdykcji (lub pod warunkiem że większa niż określona część majątku tego podmiotu składa się z takiego majątku nieruchomości/nieruchomości), będą miały zastosowanie, jeżeli:

- warunek wartości progowej (*value threshold*) będzie spełniony w dowolnym czasie w ciągu 365 dni poprzedzających przeniesienie własności; oraz
- udziały lub akcje lub porównywalne prawa majątkowe takie jak udziały w spółce osobowej (*partnership*) lub truście (w zakresie, w jakim te udziały lub prawa majątkowe nie zostały jeszcze objęte postanowieniami danej umowy) w uzupełnieniu jakichkolwiek udziałów, akcji lub praw majątkowych już objętych przez przepisy danej umowy.

Zgodnie z art. 9 ust. 4 MLI wyżej wymieniony dochód może podlegać opodatkowaniu w państwie położenia majątku nieruchomości pod warunkiem, że w dowolnym momencie 365 dniowego okresu poprzedzającego zbycie danych udziałów, akcji lub porównywalnych praw majątkowych wartość tych udziałów, akcji lub porównywalnych praw majątkowych pochodziła w ponad 50% z majątku nieruchomości.

Unikanie powstania zakładu podatkowego

MLI w art. 10-15 kompleksowo odnosi się do powszechnego w międzynarodowym prawie podatkowym problemu polegającego na sztucznym zapobieganiu przez podatnika powstaniu zakładu, by uniknąć terytorialnego przypisania zysków wypracowanych przez ten zakład jurysdykcji, w której zakład ten jest zlokalizowany²⁴. Zgodnie z art. 10 MLI, gdy przedsiębiorstwo jednej z państw A uzyskuje dochód w państwie B i ten dochód zgodnie z przepisami pierwszej państwa A można przypisać zakładowi przedsiębiorstwa położonemu na terytorium państwa C (a państwa A i B łączy umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania), i zyski, które można przypisać temu zakładowi są zwolnione z opodatkowania w państwie A, wówczas korzyści przewidziane w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania nie będą przyznawane w odniesieniu do części dochodu opodatkowanego przez państwo C w wysokości mniejszej niż

²⁴ Por. OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7-2015 Final Report 9-13 (2015)*, <http://oecd-library.org/docserver/download/2315341e.pdf>.

60% podatku, jaki zostałby nałożony przez państwo A na tę część dochodu, jeżeli ten zakład byłby położony na terytorium państwa A. W takim wypadku, taki dochód pozostanie opodatkowany zgodnie z ustawodawstwem wewnętrznym państwa B, niezależnie od innych postanowień umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Ta regulacja nie będzie miała zastosowania w sytuacji, gdy taki dochód jest uzyskiwany z państwa B w związku z aktywnym prowadzeniem działalności gospodarczej przez zakład lub ma charakter incydentalny wobec takiej działalności (mającej inny charakter niż działalność gospodarcza polegająca na dokonywaniu, zarządzaniu lub zwykłym posiadaniu przez przedsiębiorstwo inwestycji na własny rachunek, chyba że takie działania stanowią działalność bankową, ubezpieczeniową lub związaną z obrotem papierami wartościowymi, prowadzoną odpowiednio przez bank, przedsiębiorstwo ubezpieczeniowe lub licencjonowanego pośrednika w obrocie papierami wartościowymi).

Powołana wyżej klauzula MLI ma na celu ochronę fiskalną państwa źródła dochodu w przypadku wykorzystywania przez podatnika postanowień umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w sytuacji, w której dochód uzyskany przez zakład w państwie trzecim (nie będącym stroną umowy), nie podlega tam opodatkowaniu lub podlega zdecydowanie obniżonemu opodatkowaniu. Niniejsze postanowienie ma również przeciwdziałać transferowi aktywów (akcje, obligacje itd.) do zakładu w trzecim państwie, które stosuje szkodliwą konkurencję podatkową (raje podatkowe).

Mając na uwadze, iż art. 12-15 MLI nie jest częścią minimalnego standardu, Polska nie jest zobligowana do ich stosowania. Polska notyfikowała, iż nie zamierza stosować art. 12-15 MLI w odniesieniu do wszystkich Zgłoszonych Umów o Unikaniu Podwójnego Opodatkowania.

Arbitraż

MLI w art. 18-26 zawiera szczegółowe przepisy dotyczące arbitrażu. Przepisy MLI w zakresie arbitrażu nie wchodzą w zakres minimalnego standardu i obowiązują jedynie w przypadku, w którym oba umawiające się państwa wyraziły zgodę na związanie nimi. Zgodnie z art. 19 ust. 1 MLI podatnik, który przedstawił sprawę właściwemu organowi umawiającego się państwa, jeżeli ów podatnik uważa, że działania jednego lub obu stron MLI się państw lub ich skutek podatkowy dla tego podatnika będzie niezgodny z postanowieniami danej Zgłoszonej Umowy o Unikaniu Podwójnego Opodatkowania, a w sprawie przedstawionej przez podatnika organy obu państw nie mogą osiągnąć porozumienia co do

interpretacji przepisów właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, to taka sprawa może być przedmiotem procedury arbitrażowej na podstawie MLI. Postępowania arbitrażowe może przebiegać według dwóch scenariuszy:

- a) scenariusz „ostatecznej oferty” w którym każdy z organów w obu państwach umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przedstawia swoją propozycję rozwiązania sprawy pozostawiając ostateczny wybór arbitrom;
- b) scenariusz „niezależnej opinii”, w który, arbitrzy wydają decyzję na podstawie swojej własnej niezależnej oceny w oparciu o analizę zebranego w sprawie materiału dowodowego²⁵.

Jeżeli każde z państw wybierze procedowanie według innego scenariusza, arbitraż nie dojdzie do skutku. Polska uznała, iż nie będzie stosować przepisów MLI w zakresie arbitrażu z uwagi m.in. na koszty takiego postępowania dla budżetu państwa.

Wpływ MLI na międzynarodowe stosunki gospodarcze

Wejście w życie MLI stanowi moment zwrotny w reformie międzynarodowej architektury podatkowej. Implementacja całego projektu BEPS, którego MLI stanowi twardy rdzeń, oparta jest o pięć filarów:

1. przyjęcie norm prawnych przez państwa członkowskie w zakresie poszczególnych działań w ramach BEPS
2. zmiana istniejących już umów o unikaniu podwójnego opodatkowania;
3. przystąpienie do MLI;
4. stosowanie w praktyce przez państwa członkowskie modelowych rozwiązań (w szczególności Konwencji Modelowej) wydanych przez OECD;
5. poddanie się przez państwa członkowskie okresowym przeglądom typu *peer review*.

Każdy z pięciu filarów odgrywa odrębną rolę w kształtowaniu się norm międzynarodowego prawa podatkowego według koncepcji zarysowanej w BEPS. Dotychczas *acquis* adresowane do państw członkowskich OECD stanowiło rodzaj quasiprawnej zachęty, rekomendacji zobowiązującej państwa członkowskie do dostosowania swoich ram regulacyjnych do miękkich instrumentów wydawanych

²⁵ Por. N.Bravo, *The Proposal for a Multilateral Tax Instrument for Updating Tax Treaties*, Cambridge 2012, s. 343.

przez OECD takich jak wytyczne (Wytyczne dla Spółek Skarbu Państwa) lub zasady (Zasady Ładu Korporacyjnego).

Implementacja instrumentów prawnych OECD była zawsze piętą achillesową tej organizacji. Standardowe przeglądy *peer review* przeprowadzane przez wszystkie merytoryczne komitety OECD wykazywały często istotny poziom dywergencji między państwami członkowskimi w poziomie zgodności z celami i zasadami wyeksplikowanymi w miękkich instrumentach prawnych. Dlatego też na tle dotychczasowych doświadczeń, przyjęcie MLI przez zdecydowaną większość członków organizacji (poza nielicznymi wyjątkami takimi jak np. USA) stanowi przełom zarówno w wymiarze politycznym, jak i prawnym. Wymiar polityczny dotyka bowiem żywotnych interesów fiskalnych każdego z państw członkowskich. Szeroki konsensus co do tego, iż niezależnie od stopnia zamożności, pewne niepokojące zjawiska w sferze działalności gospodarczej międzynarodowych korporacji, dotyczą wszystkie jurysdykcje członkowskie OECD, może wskazywać na determinację gospodarek wysoko rozwiniętych do eliminacji zjawiska postępującej erozji podstawy opodatkowania w podatkach bezpośrednich oraz transferu zysków do jurysdykcji stosujących szkodliwą konkurencję podatkową.

W wymiarze prawnym przełomowość MLI jest jeszcze bardziej widoczna. Koncepcja, zgodnie z którą konwencja międzynarodowa ma być narzędziem strukturalnie modyfikującym z mocy prawa postanowienia istniejących umów dwustronnych o unikaniu podwójnego opodatkowania (*umbrella agreement*) ma charakter precedensowy. Konstrukcja MLI jako dokumentu prawnego, w którym zakorzeniono tzw. minimalny standard obejmujący przepisy niekontrowersyjne oraz szereg przepisów zawierających klauzule fakultatywne, uzależnione od woli umawiających się państw, świadczy o nowoczesnym, modułowym podejściu do skomplikowanej problematyki unikania opodatkowania dochodu i inkluzywnym *ratio legis* całego dokumentu. Pewien wspólny mianownik (minimalny standard) pozwolił relatywnie dużej liczbie państw w ogóle rozpocząć trudny proces implementacji BEPS, a w przypadku mniejszej grupy umożliwił daleko idącą harmonizację klauzul w umowach dwustronnych, które tworzą nową, spójną jakość w opodatkowaniu transgranicznych dochodów, a w szczególności dochodów kapitałowych takich jak dywidendy i odsetki.

W odniesieniu do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę, z pewnością jednym z istotniejszych skutków przystąpienia do MLI będzie konsekwentne zastąpienie metody wyłączenia z podatku w państwie rezydencji dochodów kapitałowych, które były opodatkowane w drugim państwie metodą zaliczenia proporcjonalnego skutecznie eliminującą ryzyko podwójnego nieopodatkowania dochodu. Z drugiej strony należy jednakże

pamiętać, iż metoda ta stoi w sprzeczności z zasadą neutralności podatkowej, narażając niekiedy stosujące ją państwa na utratę atrakcyjności inwestycyjnej²⁶.

Bibliografia

Akty normatywne

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 2017 r., poz. 2104).

Literatura

Avi-Yonah R., *Globalization Tax Competition, and Fiscal Crisis of the Welfare State*, "Harvard Law Review", 2000, Vol. 113, nr 7.

Avi-Yonah R., *The Structure of International Taxation: A Proposal for Simplification*, "Texas Law Review", 1996, Vo. 74.

Bravo N., *The Proposal for a Multilateral Tax Instrument for Updating Tax Treaties*, Cambridge 2012.

Christians A., *BEPS and the New International Tax Order*, "Brigham Young University Law Review" 2016, nr 6.

Engelen F., *Some Observations on the Legal Status of the Commentaries on the OECD Model*, "Bulletin for International Taxation" 2006, nr 60.

Friedlander L., Wilkie S., *Policy Forum: The History of Tax Treaty Provisions-And Why It Is Important To Know About It*, Canadian Tax Journal, 2006, Vol. 54, nr 4.

Graetz M. J., *Taxing International Income: Inadequate Principles, Out-dated Concepts, and Unsatisfactory Policies*, "Tax Law Review" 2001, Vol. 54.

Kemmeren E.C.C.M., *Where is EU Law in the OECD BEPS Discussion*, "EC Tax Review" 2014, nr 4.

Lang M., *BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties*, "Tax Notes International" 2014, nr 74.

Lang M., Brugger F., *The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation*, "Australian Tax Forum" 2008, nr 23.

Lang M., *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*, Cambridge 2012.

²⁶ M. J. Graetz, *Taxing International Income: Inadequate Principles, Out-dated Concepts, and Unsatisfactory Policies*, 54 Tax Law Review, 261-272, 2001; P. B. Richman, *Taxation of Foreign Investment Income: An Economic Analysis*, Baltimore 1963, s. 37-56.

- Lennard M., *The UN Model Tax Convention as Compared with the OECD Model Tax Convention—Current Points of Difference and Recent Developments*, “Asia Pacific Tax Bulletin” 2009, nr 1/2.
- Morris A., Moberg L., *Cartelizing Taxes: Understanding the OECD’s Campaign against “harmful Tax Competition”*, “Columbia Journal of Tax Law” 2011, nr 48.
- Richman P.B., *Taxation of Foreign Investment Income: An Economic Analysis*, Baltimore 1963.
- Tillinghast D.R., *Commentaries to the OECD Model Convention: Ubiquitous, Often Controversial; But Could They Possibly Be Legally Binding?*, “Tax Management International Journal” 2006, nr 35.
- Vincent F., *Transfer Pricing and Attribution of Income to Permanent Establishments: The Case for Systematic Global Profit Splits (Just Don’t Say Formulary Apportionment)*, “Canada Tax Journal” 2005, Vo. 3, nr 4.

Orzecznictwo

- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 sierpnia 2017 r., II FSK 1608/15.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 lipca 2017 r., II FSK 1682/15.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 października 2016 r., II FSK 2133/15.
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 5 lipca 2012 r., C-318/10 (*SIAT v. Etat belge*).
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 3 października 2013 r., C-282/12, (*Itelcar-Automoveis de Aluguer Lda v Fazenda Publica*).

Streszczenie

Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku („MLI”) jest jednym z działań OECD będących odpowiedzią na problem erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysków (*Base Erosion and Profit Shifting- „BEPS”*), włączając w to zjawiska takie jak podwójne nieopodatkowanie dochodu oraz strategie polegające na przesuwaniu zysków do jurysdykcji, w których podatnicy nie prowadzą de facto działalności biznesowej, a ich dochody są opodatkowane bardzo niską stawką podatku dochodowego. MLI ma na celu modyfikację bilateralnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. MLI jest umową międzynarodową, która w sposób parasolowy zmienia właściwe postanowienia dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Standardowe klauzule zawarte w MLI będą zastępować, modyfikować lub uzupełniać właściwe klauzule zawarte w umowach dwustronnych. Przełomowa konstrukcja prawna MLI otwiera nowy etap w międzynarodowym prawie podatkowym,

oferując po raz pierwszy możliwość harmonizacji przepisów regulujących opodatkowanie transgranicznych dochodów.

SŁOWA KLUCZOWE: MLI, podatek u źródła, instrumenty hybrydowe, OECD, BEPS, podwójne opodatkowanie

Summary

The Multilateral Instrument to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (the “MLI”) is one of the actions of the OECD to address Base Erosion and Profit Shifting (the “BEPS”) issue i.e. double non taxation or strategies consisting in artificial shifting profits to low locations where there is no substantial economic activity and at the same time very little corporate tax being paid. MLI aims at modifying bilateral double taxation agreements. The MLI is an international agreement which modifies, in an umbrella manner, the relevant provisions of bilateral double taxation agreements. Standard clauses contained in the MLI shall replace, modify or supplement the relevant clauses in the bilateral agreements. MLI marks a new opening in international tax law, offering for the first time the ability to harmonize the rules governing cross-border taxation.

KEY WORDS: MLI, withholding tax, hybrid mismatch, OECD, BEPS, double taxation

Nota o autorach

Mgr Bartosz Bacia, radca prawny, wiceprzewodniczący Komitetu Ładu Korporacyjnego OECD (*OECD Corporate Governance Committee*).

Mgr Patryk Toporowski, ekonomista, ekspert w zakresie międzynarodowych stosunków gospodarczych i wieloletni pracownik Polskiego Instytutu Spraw Międzynarodowych.