Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 28/11/2026 17:03:33

Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

Agnieszka Franczak
Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie
franczak@uek.krakow.pl

Konwencja Wielostronna (MLI) – podatkowa ewolucja czy rewolucja?

STRESZCZENIE

Konwencja Wielostronna (*Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties* – MLI) to umowa międzynarodowa, która została podpisana 7 czerwca 2017 r. w Paryżu. Zapisy Konwencji MLI wprowadzają porozumienie podatkowe zapobiegające nadużywaniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Celem opracowania jest przybliżenie genezy oraz założeń Konwencji Wielostronnej. Podjęto też próbę analizy i oceny wpływu Konwencji na system podatkowy.

Słowa kluczowe: Konwencja Wielostronna; MLI; umowa podatkowa; BEPS

WPROWADZENIE

Jednym z głównych celów międzynarodowej polityki podatkowej jest zapobieganie nadużywaniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Nie jest to jednak możliwe bez wzajemnej współpracy administracji podatkowych na arenie międzynarodowej. Rezultatem takiej współpracy jest Konwencja Wielostronna (*Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties* – MLI)[1], która została podpisana 7 czerwca 2017 r. w Paryżu przez 68 sygnatariuszy, w tym Polskę. Natomiast w dniu 29 września 2017 r. została uchwalona przez Sejm Rzeczypospolitej Polskiej ustawa o ratyfikacji Konwencji implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku[2]. Konwencja wprowadza wiele istotnych rozwiązań zapobiegających nadużywaniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Wejście w życie Konwencji niewątpliwie dodatkowo utrudni wykładnię i stosowanie prawa podatkowego.

Celem opracowania jest przybliżenie genezy oraz założeń Konwencji Wielostronnej. W artykule podjęto próbę analizy postanowień Konwencji i oceny jej wpływu na system podatkowy.

GENEZA KONWENCJI WIELOSTRONNEJ

Konwencja Wielostronna jest rezultatem prac zapoczątkowanych przez OECD w ramach projektu *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS). Celem prac podjętych w ramach BEPS było wypracowanie mechanizmów utrudniających dokonywanie międzynarodowych transferów zysków do krajów stosujących preferencyjne stawki podatkowe, a także skutecznych rozwiązań mających na celu uszczelnienie systemów podatkowych państw zaangażowa-

[1] *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*, www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm [dostęp: 19.10.2017].
[2] 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).

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 28/11/2026 17:03:33

nych w realizację projektu[3]. W lipcu 2013 r. OECD opublikowała raport *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* z listą działań obejmujących zróżnicowane obszary opodatkowania i współpracy podatkowej[4]. Szczegółowe raporty zostały natomiast opublikowane w październiku 2015 r. Raport wskazał 15 obszarów analizy, której efektem miało być wyposażenie poszczególnych państw zaangażowanych w realizację projektu w instrumenty pozwalające na zapobieganie unikaniu opodatkowania przez podmioty funkcjonujące w ramach międzynarodowych struktur kapitałowych[5]. Plan BEPS obejmował m.in. następujące obszary: wyzwania gospodarki cyfrowej; neutralizację efektów hybrydowych struktur wykorzystujących niespójność systemów podatkowych; wzmocnienie zasad opodatkowania kontrolowanych podmiotów zagranicznych; ograniczenie erozji podstawy opodatkowania; efektywne zwalczanie szkodliwych praktyk podatkowych; zapobieganie nadużywaniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania; zapobieganie sztucznemu unikaniu statusu zakładu; usprawnienie mechanizmu cen transferowych; usprawnienie procedury wzajemnego porozumiewania się; stworzenie wielostronnej umowy umożliwiającej wprowadzenie planu BEPS oraz modyfikacji istniejących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Raport kończy się wnioskiem, że umowa wielostronna jest zarówno możliwa, jak i potrzebna. W związku z tym w 2015 r. powołano grupę roboczą *ad hoc*, a jej uczestnicy dostali mandat do sformułowania treści przepisów umowy wielostronnej[6]. Członkowie grupy *ad hoc* OECD, w której uczestniczyli przedstawiciele 99 krajów, opracowali mechanizm umożliwiający zmiany umów o unikaniu podwójnego opodatkowania za pośrednictwem wielostronnego instrumentu prawnego, co miało przede wszystkim na celu jak najsprawniejsze wdrożenie rozwiązań planu BEPS. Efektem prac było opublikowanie 24 listopada 2016 r. Konwencji MLI implementującej do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania środki przeciwdziałające zmniejszeniu podstawy opodatkowania i wyprowadzaniu zysków, wraz z notami wyjaśniającymi. Uroczystość podpisania Konwencji odbyła się 7 czerwca 2017 r. w Paryżu.

ISTOTA I ZAŁOŻENIA KONWENCJI WIELOSTRONNEJ

Konwencja MLI, jako umowa międzynarodowa o charakterze wielostronnym, ma na celu umożliwienie automatycznej zmiany zawartych przez dane państwo, będące stroną Konwencji, dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, bez konieczności zawarcia nowej międzynarodowej umowy podatkowej. W efekcie postanowienia Konwencji MLI wprowadzają mechanizm jednego wielostronnego instrumentu prawnego, który pozwala wprowadzić istotne zmiany w obowiązujących dotychczas bilateralnych umowach podatkowych przez zmianę zakresu ich stosowania – bez konieczności przeprowadzania nowych negocjacji międzynarodowych i podpisywania przez państwa nowej umowy podatkowej[7]. Kon-

[3] Por. M. Czerwiński, A. Wieśniak-Wiśniewska, *Świat podatków po projekcie BEPS i jego wpływ na polskich podatników*, „Przegląd Podatkowy" 2016, nr 6, s. 22–31.
[4] Por. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 19.07.2013, www.oecd.org/ctp/action-plan-on-base-erosion-and-profitshifting-9789264202719-en.htm [dostęp: 29.11.2017].
[5] BEPS Actions, www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm [dostęp: 29.11.2017].
[6] Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report, OECD, Paris 2015, s. 9–11.
[7] 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., Biuro Legislacyjne Kancelarii Senatu, druk 606.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 28/11/2026 17:03:33

wencja została podzielona na siedem części – dwie ogólne (wprowadzającą i przepisy końcowe) oraz pięć szczegółowych (podmioty i instrumenty hybrydowe, w tym metody zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, nadużywanie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, unikanie powstania stałego zakładu, usprawnienie sposobów rozwiązywania sporów, arbitraż).

Zgodnie z art. 1 Konwencji modyfikuje ona wszystkie zgłoszone umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Należy podkreślić, że objęcie danej umowy podatkowej postanowieniami Konwencji, zgodnie z jej art. 2 ust. 1, wymaga dokonania notyfikacji przez oba państwa będące stroną danej umowy. Państwa przystępujące do Konwencji są zobowiązane do przedłożenia listy umów podatkowych, które zamierzają zmodyfikować o postanowienia zawarte w Konwencji. Umowy nienotyfikowane lub notyfikowane tylko przez jedną stronę nie będą objęte postanowieniami Konwencji. Istotne jest również to, że strony mogą dokonać wyboru zakresu postanowień Konwencji, które chcą stosować do zgłoszonych umów podatkowych. Zatem każde państwo może wskazać, które artykuły Konwencji będą podlegały wyłączeniu.

Konwencja przewiduje także tzw. minimalny standard wdrożenia. Państwa-strony Konwencji, notyfikując daną umowę podatkową, mają obowiązek stosowania art. 6, 7 i 16 Konwencji, które nie podlegają wyłączeniu. Regulacje te określają kolejno:

- wyrażony w preambułach do umów podatkowych cel ich postanowień (obok unikania podwójnego opodatkowania, również zapobieganie unikaniu opodatkowania),
- ogólną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, która ma uniemożliwić zastosowanie korzyści wynikającej z umowy podatkowej w przypadkach, gdy uzyskanie tej korzyści było jednym z podstawowych celów transakcji,
- procedurę wzajemnego porozumiewania się, która ma na celu poprawę dotychczasowych mechanizmów rozwiązywania sporów.

Należy podkreślić, że tak wąskie zdefiniowanie minimalnego standardu pozwala państwom notyfikującym Konwencję na wyłączenie dużej części kluczowych rozwiązań, np. dotyczących arbitrażu. Niektóre państwa zobowiązały się wręcz do przyjęcia jedynie minimalnego standardu.

1. Podmioty i instrumenty hybrydowe

W odniesieniu do podmiotów transparentnych podatkowo Konwencja przewiduje, że dochód osiągnięty przez podmiot czy strukturę albo za pośrednictwem podmiotu czy struktury, które zgodnie z prawem podatkowym którejś ze stron umowy uznawane są w całości lub w części za transparentne podatkowo, będzie uznany za dochód rezydenta strony umowy, ale tylko w takim zakresie, w jakim ten dochód dla celów opodatkowania przez tę stronę traktowany jest jako dochód jej rezydenta[8]. Ponadto postanowienia umowy podatkowej, które zobowiązują stronę umowy do zwolnienia z podatku dochodowego lub przyznania odliczenia bądź zaliczenia w wysokości równej podatkowi zapłaconemu od dochodu uzyskanego przez podmiot mający miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium tej strony, który może być opodatkowany przez drugą stronę zgodnie z postanowieniami tej umowy, do której ma zasto-

[8] Zob. art. 3 ust. 1 MLI.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 28/11/2026 17:03:33
Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

sowanie Konwencja, nie będą miały zastosowania w zakresie, w jakim postanowienia te dopuszczają opodatkowanie przez tę drugą stronę wyłącznie z tego powodu, że taki dochód stanowi jednocześnie dochód uzyskany przez podmiot mający miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium tej drugiej strony[9]. Celem regulacji jest wyrażenie przez państwo ratyfikujące Konwencję woli eliminowania przypadków sztucznego tworzenia transparentnych spółek osobowych, a w rezultacie wyeliminowanie bezpodstawnego przyznawania im przywilejów wynikających z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Konwencja odnosi się również do podmiotów o podwójnej rezydencji podatkowej. Zgodnie z art. 4, jeżeli dany podmiot (z wyjątkiem osób fizycznych) na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania może być traktowany jako rezydent więcej niż jednego państwa, to strony tej umowy podatkowej muszą osiągnąć porozumienie, którego z państw rezydentem będzie dany podmiot (należy uwzględnić m.in. miejsce położenia faktycznego zarządu danego podmiotu, miejsce utworzenia oraz wszelkie inne istotne czynniki). W razie braku osiągnięcia porozumienia podmiotowi nie będą przysługiwały ulgi lub zwolnienia wynikające z umowy. Od momentu wejścia w życie tej regulacji konflikty rezydencji będą zatem rozstrzygane indywidualnie, a nie – jak obecnie – w oparciu o miejsce faktycznego zarządu.

W części poświęconej podmiotom transparentnym podatkowo Konwencja przewiduje również możliwość przejścia z metody wyłączenia z progresją na metodę proporcjonalnego zaliczenia (kredytu podatkowego). W ramach projektu BEPS podkreślono, że metoda wyłączenia z progresją, polegająca na zwolnieniu z opodatkowania dochodu w państwie rezydencji w przypadku, gdy jednocześnie dochód ten korzysta ze zwolnienia z opodatkowania w drugim państwie na podstawie prawa krajowego tego państwa, może prowadzić do podwójnego nieopodatkowania dochodów[10]. W ramach projektu BEPS wskazano, że takie zjawiska są niepożądane, a czasami przybierają postać nadużyć. Ma im zapobiegać metoda proporcjonalnego zaliczenia, polegająca na tym, że dochód, który może być opodatkowany w drugim państwie, powinien zostać opodatkowany także w państwie rezydencji, jednak podatek zapłacony w państwie źródła podlega proporcjonalnemu odliczeniu od podatku należnego w państwie rezydencji[11]. W tym zakresie Konwencja proponuje automatyczne wprowadzenie metody proporcjonalnego zaliczenia w tych umowach podatkowych, które przewidują zastosowanie metody wyłączenia, jako metody unikania podwójnego opodatkowania[12]. W art. 5 Konwencji zostały wskazane trzy opcje wprowadzenia klauzuli do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, przy czym strony umowy mają możliwość niewybrania żadnej z zaproponowanych opcji. W sytuacji, gdy strony umowy wybiorą różne opcje albo gdy jedna ze stron nie wybierze żadnej opcji, wtedy opcja wybrana przez jedną ze stron umowy będzie stosowana tylko do rezydentów tej strony. Postanowienia Konwencji mogą znacznie ograniczyć zastosowanie metody wyłączenia przede wszystkim w przypadkach, w których mogłaby ona prowadzić do podwójnego nieopodatkowania dochodu. Z pewnością przejście z metody wyłączenia z progresją na metodę proporcjonalnego zaliczenia jest mniej korzystne dla podatników. Polska zdecydowała się na przyjęcie tzw. pełnej opcji, czyli automatycznego wprowa-

[9] Zob. art. 3 ust. 2 MLI.
[10] Uzasadnienie do projektu ustawy o ratyfikacji Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzonej w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r., druk sejmowy nr 1776.
[11] *Ibidem*.
[12] *Ibidem*.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 28/11/2026 17:03:33
Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

dzenia metody proporcjonalnego zaliczenia w tych umowach podatkowych, które przewidują zastosowanie metody wyłączenia.

2. Nadużywanie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania

Konwencja w art. 6 ust. 1, który wchodzi w zakres minimalnego standardu, przewiduje, że preambuły umów podatkowych objętych Konwencją zostaną zastąpione albo uzupełnione o następujący fragment:

> Mając na celu eliminowanie podwójnego opodatkowania w odniesieniu do podatków objętych niniejszą umową, bez stwarzania możliwości nieopodatkowania lub obniżonego opodatkowania poprzez uchylanie się lub unikanie opodatkowania (włączając w to nabywanie korzyści umownych przez osoby nieuprawnione) (*treaty-shopping*), mające na celu uzyskanie ulg przewidzianych w tej umowie pośrednio na korzyść osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytoriach trzecich jurysdykcji.

W konsekwencji preambuły umów podatkowych, do których ma zastosowanie Konwencja, zostaną uzupełnione albo zastąpione nową regułą mającą zastosowanie przy interpretacji umów. Celem tych regulacji nadal pozostaje uniknięcie podwójnego opodatkowania, ale nie mogą być tworzone jednocześnie sytuacje sprzyjające zmniejszeniu, a nawet uniknięciu, opodatkowania przez działania, którym Konwencja ma zapobiegać.

Konwencja wskazuje na konieczność ograniczenia możliwości korzystania z przywilejów umowy podatkowej, przewidując wprowadzenie testu podstawowego celu (*principal purpose test*) lub klauzuli ograniczenia korzyści (*limitation of benefits*). Zgodnie z art. 7 Konwencji bez względu na postanowienia zawartej umowy podatkowej, do której ma zastosowanie Konwencja, korzyść w niej przewidziana nie zostanie przyznana w odniesieniu do części dochodu lub majątku, jeżeli można racjonalnie przyjąć, mając na względzie wszelkie mające znaczenie fakty i okoliczności, że uzyskanie tej korzyści było jednym z głównych celów utworzenia jakiejkolwiek struktury lub zawarcia jakiejkolwiek transakcji, które spowodowały bezpośrednio lub pośrednio powstanie tej korzyści, chyba że ustalono, iż przyznanie tej korzyści w danych okolicznościach byłoby zgodne z przedmiotem oraz celem odpowiednich postanowień umowy podatkowej. Te postanowienia Konwencji wchodzą w zakres tzw. minimalnego standardu. Oznacza to, że państwa-sygnatariusze Konwencji mają ograniczone możliwości w zakresie zastrzeżeń co do wprowadzenia *principal purpose test* do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Należy też podkreślić, że regulacje te mają bardzo ogólny i nieprecyzyjny charaker. Ponadto strony Konwencji będą miały możliwość uzależnienia przyznania korzyści podatkowych (np. zastosowanie obniżonej stawki podatku u źródła) od spełnienia dodatkowych warunków odnoszących się do formy organizacyjnej, struktury właścicielskiej czy sposobu prowadzenia działalności gospodarczej. Wypełnienie warunków w ramach klauzuli ograniczenia korzyści przez dany podmiot ma zapewnić przyznanie korzyści podatkowej osobie, która faktycznie może zostać uznana za rezydenta umawiającego się państwa.

Konwencja przewiduje także kryterium minimalnego okresu. Przepis ten uzależnia zastosowanie zwolnienia (lub obniżonej stawki podatku) w państwie źródła przez podmiot otrzymujący dywidendę od spełnienia warunku minimalnego okresu (365 dni) posiadania udziałów, akcji, praw głosu lub podobnych praw w spółce wypłacającej dywidendę. Celem

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 28/11/2026 17:03:33

wprowadzenia kryterium minimalnego okresu jest przede wszystkim przeciwdziałanie sytuacjom, w których spółka będąca udziałowcem, posiadająca mniej niż np. 25% udziałów, przed wypłatą dywidend podnosi swój udział kapitałowy w celu uzyskania korzyści wynikających z umowy podatkowej[13]. Istotne jest to, że regulacje te nie będą miały zastosowania do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w których warunek ten dotyczy dłuższego okresu (np. 24 miesięcy).

Postanowienia Konwencji odnoszą się również do umów podatkowych pozwalających na opodatkowanie w państwie źródła zysku z przeniesienia udziałów (akcji) w spółkach, których wartość wynika głównie z posiadanego majątku nieruchomego znajdującego się w tym państwie. Zgodnie z art. 9 Konwencji dla uznania danego podmiotu za spółkę nieruchomościową wystarczające jest spełnienie powyższego warunku w dowolnym momencie w okresie 365 dni poprzedzających zbycie udziałów (akcji)[14]. Ponadto zostało przewidziane rozszerzenie tych regulacji na udziały w spółkach osobowych lub trustach[15].

Z kolei założeniem art. 10 Konwencji jest wprowadzenie zasady, zgodnie z którą w przypadku wystąpienia sytuacji, w której przedsiębiorstwo umawiającego się państwa uzyskuje dochód z drugiego umawiającego się państwa i pierwsze państwo traktuje ten dochód jako przypisany do zakładu przedsiębiorstwa, które jest położone na terytorium trzeciego państwa, a także zyski, które można przypisać temu zakładowi są zwolnione z opodatkowania w pierwszym państwie, wówczas korzyści przewidziane w umowie podatkowej nie będą przyznane w odniesieniu do jakiejkolwiek części dochodu opodatkowanej w trzecim państwie w wysokości mniejszej niż 60% podatku, jaki zostałby nałożony w pierwszym umawiającym się państwie na tę część dochodu, jeżeli ten zakład byłby położony na terytorium pierwszego państwa. W takim przypadku drugie z umawiających się państw może ten dochód opodatkować zgodnie z krajowym prawem podatkowym niezależnie od innych postanowień umowy podatkowej.

3. Unikanie powstania stałego zakładu

Konwencja wprowadza istotne regulacje mające na celu zapobieganie nadużyciom podatkowym, które mogą występować w odniesieniu do zakładów posiadanych przez przedsiębiorstwa na terytoriach państw trzecich w zależności od form, jakie mogą przybierać takie działania. W raporcie końcowym BEPS wskazano na istotną rolę umów agencyjnych w strategiach służących sztucznemu unikaniu statusu stałego zakładu. Znaczenie umów agencyjnych jest szczególnie istotne ze względu na wąską definicję przedstawiciela zależnego zawartą w Konwencji Modelowej OECD. Celem Konwencji MLI jest doprecyzowanie dotychczasowych regulacji tak, aby możliwe było określenie, kiedy powstaje zakład w przypadku działalności niezależnego przedstawiciela. Zgodnie z art. 12 Konwencji w sytuacji, gdy w umawiającym się państwie osoba podejmuje czynności na rzecz przedsiębiorstwa oraz podejmując te czynności, zwyczajowo zawiera umowy lub zwyczajowo odgrywa główną rolę w do-

[13] *Ibidem*.
[14] M. Leconte, M. Raińczuk, *Konwencja Wielostronna (BEPS działanie nr 15) – omówienie najistotniejszych zagadnień*, „Monitor Podatkowy" 2017, nr 5.
[15] *Ibidem*.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 28/11/2026 17:03:33

prowadzeniu do zawarcia umów, które są rutynowo zawierane bez istotnych zmian przez to przedsiębiorstwo, a takie umowy są zawierane:

- w imieniu tego przedsiębiorstwa; lub
- w celu przeniesienia tytułu własności lub w celu przyznania prawa do użytkowania majątku posiadanego przez to przedsiębiorstwo, lub w stosunku do którego to przedsiębiorstwo ma prawo do jego użytkowania; lub
- w celu świadczenia usług przez to przedsiębiorstwo,

to przedsiębiorstwo będzie uważane za posiadające zakład w umawiającym się państwie, w związku z jakimikolwiek czynnościami, które są podejmowane przez taką osobę dla tego przedsiębiorstwa. Dla uznania, że działanie danego podmiotu doprowadziło do powstania zakładu podatkowego, kluczowy będzie udział tego podmiotu w negocjowaniu istotnych elementów i szczegółów kontraktu, które będą wiążące dla zagranicznego mocodawcy. Ponadto dla określenia, czy działanie podmiotu może zostać uznane za działanie niezależnego przedstawiciela, kluczowe będzie ustalenie, czy podmiot ten nie jest ściśle powiązany z przedsiębiorstwem. Zgodnie z art. 15 Konwencji przyjmuje się, że dana osoba jest powiązana ściśle z przedsiębiorstwem, jeśli na podstawie wszystkich istotnych okoliczności i faktów jedna kontroluje drugą albo obie są kontrolowane przez te same osoby bądź przedsiębiorstwa. Osoba będzie uważana w każdym przypadku za ściśle powiązaną z przedsiębiorstwem, jeśli posiada bezpośrednio albo pośrednio więcej niż 50% rzeczywistych praw w drugiej osobie (bądź – w przypadku spółki – więcej niż 50% łącznej liczby praw głosu oraz wartości udziałów lub akcji, lub rzeczywistych praw udziałowych w spółce) lub jeżeli inna osoba posiada bezpośrednio lub pośrednio więcej niż 50% rzeczywistych praw (bądź – w przypadku spółki – więcej niż 50% łącznej liczby praw głosu oraz wartości udziałów lub akcji, lub rzeczywistych praw udziałowych w spółce) w danej osobie i w danym przedsiębiorstwie. Wykluczenie powstania zakładu w oparciu o koncepcję niezależnego agenta będzie zatem występowało bardzo rzadko. Należy jeszcze podkreślić, że art. 12 Konwencji nie będzie miał zastosowania w przypadku, gdy dany podmiot z umawiającego się państwa działa jako niezależny przedstawiciel w ramach swojej zwykłej działalności dla przedsiębiorstwa drugiego umawiającego się państwa.

Ponadto z art. 14 Konwencji wynika, iż w celu osiągnięcia założonych rezultatów konieczna jest klauzula przeciwdziałająca podziałowi umów, która ma zapobiegać sztucznemu dzieleniu działalności w celu skorzystania z wyjątków od generalnej zasady powstania zakładu za granicą. Zgodnie z art. 14 ust. 1 Konwencji w celu ustalenia, czy został przekroczony okres (lub okresy), o którym mowa w postanowieniu umowy podatkowej, po upływie którego określone projekty lub działalności będą stanowiły zakład:

- w przypadku, gdy przedsiębiorstwo jednego umawiającego się państwa prowadzi działalność w drugim umawiającym się państwie w miejscu stanowiącym plac budowy, prace konstrukcyjne czy prace instalacyjne, albo prowadzi działalność o charakterze nadzorczym bądź doradczym w związku z takim miejscem oraz gdy taka działalność jest prowadzona w ciągu jednego okresu lub większej liczby okresów, które łącznie przekraczają 30 dni, a także
- gdy działalność powiązana jest prowadzona w drugim umawiającym się państwie na tym samym placu budowy, miejscu wykonywania prac konstrukcyjnych lub instala-

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 28/11/2026 17:03:33
Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

cyjnych przez odrębne okresy, każdy przekraczający 30 dni, przez jedno lub większą liczbę przedsiębiorstw ściśle powiązanych z pierwszym wymienionym przedsiębiorstwem,

to wówczas te odrębne okresy będą dodane do łącznego okresu, w którym pierwsze wymienione przedsiębiorstwo prowadziło działalność na terenie tego placu budowy, miejsca wykonywania prac konstrukcyjnych lub instalacyjnych. Konwencja wprowadza zatem regulacje, zgodnie z którymi czas trwania czynności wykonywanych na jednej budowie przez podatnika lub podmioty blisko powiązane będzie podlegał sumowaniu. Po upływie tego okresu określone projekty lub działalności będą stanowiły zakład. Regulacje te mają zapobiec sztucznemu dzieleniu umów w działalności budowlanej lub montażowej.

4. Usprawnienie sposobów rozwiązywania sporów

Przepisy dotyczące procedury wzajemnego porozumiewania generalnie pozostaną w dotychczasowym brzmieniu w umowach podatkowych. Jednak zgodnie z art. 16 ust. 1 Konwencji, jeżeli osoba uzna, że działania jednego lub obu umawiających się państw powodują lub spowodują dla niej opodatkowanie, które jest niezgodne z postanowieniami umowy podatkowej, wówczas będzie mogła, niezależnie od środków odwoławczych przewidzianych w prawie wewnętrznym tych państw, przedstawić swoją sprawę właściwemu organowi któremukolwiek z umawiających się państw. Konwencja przewiduje także w art. 16 ust. 2 i 3 następujące rozwiązania:

- przedstawienie sprawy w ramach procedury wzajemnego porozumiewania się powinno mieć miejsce w ciągu 3 lat, licząc od dnia pierwszego zawiadomienia o działaniu powodującym opodatkowanie, które jest niezgodne z postanowieniami umowy, do której zastosowanie ma Konwencja,
- właściwy organ, gdy uzna zarzut za uzasadniony, a sam nie może spowodować zadowalającego rozwiązania, powinien podjąć starania, aby przypadek ten uregulować w drodze dwustronnego porozumienia z właściwym organem drugiego państwa tak, aby zapobiec opodatkowaniu niezgodnemu z zawartą umową,
- porozumienie osiągnięte we wskazany powyżej sposób zostanie wprowadzone w życie bez względu na terminy przewidziane przez ustawodawstwo wewnętrzne umawiających się państw,
- właściwe organy umawiających się państw powinny podejmować starania, aby w drodze dwustronnego porozumienia dążyć do usuwania trudności i wątpliwości, które mogą powstać przy interpretacji bądź stosowaniu umowy podatkowej,
- właściwe organy umawiających się państw mogą także wspólnie uzgodnić, w jaki sposób można zapobiec podwójnemu opodatkowaniu w sytuacjach, które nie są uregulowane w danej umowie podatkowej.

Zmienione zostaną również w odpowiedni sposób przepisy art. 25 ust. 1–3 Konwencji Modelowej OECD, żeby ich treść uwzględniała zmiany w terminologii wynikające z Konwencji MLI.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 28/11/2026 17:03:33
Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

5. Arbitraż

Zawarte w Konwencji przepisy dotyczące procedury arbitrażowej umożliwiają wdrożenie obowiązkowego oraz wiążącego arbitrażu w sytuacji nieosiągnięcia porozumienia przez właściwe organy w ramach procedury wzajemnego porozumiewania się w określonym terminie. Zgodnie z art. 19 Konwencji podmiot, którego sprawa nie została rozstrzygnięta w ciągu 2 lat, licząc od dnia przedstawienia sprawy uprawnionemu organowi w ramach procedury wzajemnego porozumiewania się, będzie uprawniony do przedłożenia jej do arbitrażu. Z kolei z art. 20 Konwencji wynika, że panel arbitrów będzie się składał z trzech członków posiadających kompetencje lub doświadczenie w zakresie międzynarodowego prawa podatkowego. Każdy z właściwych organów wybierze jednego członka panelu arbitrów w ciągu 60 dni, począwszy od dnia złożenia wniosku o przeprowadzenie postępowania arbitrażowego. Następnie tych dwóch członków wybierze trzeciego członka, który będzie pełnił funkcję przewodniczącego panelu arbitrów. Przewodniczący panelu arbitrów nie może być obywatelem ani osobą mającą miejsce zamieszkania na terytorium żadnego z umawiających się państw.

Konwencja wskazuje również rodzaje postepowań arbitrażowych, przyjmując generalnie dwie zasady podejmowania decyzji w ramach arbitrażu[16]:

- zasadę proponowanego rozwiązania, zgodnie z którą każda z właściwych władz umawiającego się państwa przedstawia swoją propozycję rozwiązania, obejmującą wszystkie nierozstrzygnięte dotychczas kwestie w danej sprawie, pozostawiając ostateczny wybór arbitrom,
- zasadę niezależnej opinii arbitrów, zgodnie z którą wydanie ostatecznej decyzji przez arbitrów będzie oparte o niezależną analizę zebranego materiału.

W postępowaniu arbitrażowym wynagrodzenia arbitrów i inne koszty poniesione w związku z postępowaniem arbitrażowym zostaną poniesione przez państwa w sposób określony w drodze procedury wzajemnego porozumiewania się między właściwymi organami tych państw[17]. W przypadku braku takiego porozumienia każde państwo będzie ponosić swoje własne wydatki oraz dotyczące wybranego przez niego arbitra. Koszty dotyczące przewodniczącego panelu arbitrów, a także inne wydatki towarzyszące prowadzeniu postępowania arbitrażowego, zostaną poniesione w równych częściach przez umawiające się państwa.

SKUTKI KONWENCJI WIELOSTRONNEJ DLA MIĘDZYNARODOWEGO PRAWA PODATKOWEGO

Konwencja Wielostronna wejdzie w życie pierwszego dnia miesiąca po upływie 3 miesięcy kalendarzowych od daty złożenia dokumentu ratyfikacyjnego (bądź dokumentu przyjęcia lub wyrażenia zgody) przez piąte z kolei państwo[18]. Należy jednak zauważyć, że w odniesieniu do konkretnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania Konwencja będzie obowiązywać dopiero, gdy oba umawiające się państwa ją podpiszą i dokonają ratyfikacji oraz innych procedur wymaganych przez ich prawo wewnętrzne. Konwencja nie uchyla całkowicie ani częściowo żadnej wiążącej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

[16] Art. 23 MLI.
[17] Art. 25 MLI.
[18] Art. 34 MLI.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 28/11/2026 17:03:33

Umowy te pozostają w mocy, a Konwencja uzupełnia je tylko o nowe postanowienia i/lub zamienia (zastępuje) istniejące postanowienia[19]. Państwa-strony mają możliwość wyboru jednej z opcji, czyli odrzucenia, przyjęcia lub warunkowego przyjęcia postanowień Konwencji, z wyjątkiem jedynie tzw. minimalnego standardu.

Konwencja MLI dowodzi, że możliwe jest wielostronne porozumienie w sprawach podatkowych, zarówno pod względem prawnym, jak i politycznym[20]. Co więcej, dowodzi, że reforma oparta na wielostronnej umowie nie musi być w ostrej i bezpośredniej konfrontacji z dotychczasowym międzynarodowym systemem podatkowym oraz że ewolucyjne, modułowe przejście do wielostronnego systemu opartego na koordynacji, a nie na konkurencji, jest możliwe i zasadniczo akceptowalne[21]. Wejście w życie Konwencji powinno przyczynić się do utrudnienia transferu zysków z jednego państwa do innego z niższym opodatkowaniem. Wprowadzenie przepisów antyabuzywnych, przewidzianych w Konwencji, z pewnością będzie mieć też charakter prewencyjny i powinno pozytywnie wpłynąć na nastawienie podatników do agresywnej optymalizacji podatkowej. Ponadto Konwencja MLI nie jest umową „pod klucz", przewiduje bowiem możliwość dodawania kolejnych postanowień[22].

Podejście poszczególnych państw do Konwencji jest istotnie zróżnicowane. Niektóre państwa zobowiązały się do przyjęcia tylko minimalnego standardu. Polska na moment podpisania Konwencji zgłosiła chęć objęcia jej zakresem 78 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, zastrzegając, że do zgłoszonych umów nie będą miały zastosowania rozwiązania, które dotyczą unikania powstania zakładu i arbitrażu. Należy wskazać również na ograniczone zainteresowanie państw rozwiązaniami dotyczącymi arbitrażu. Mimo że przyjęcie regulacji dotyczących arbitrażu z pewnością może przynieść pozytywne skutki, to niektóre państwa (w tym Polska) stoją na stanowisku, że na obecnym etapie wady procedury arbitrażu (przede wszystkim ryzyko ponoszenia znacznych kosztów przez budżet państw) przewyższają wynikające z niej zalety.

PODSUMOWANIE

Konwencja Wielostronna to niewątpliwie istotne porozumienie w historii międzynarodowego prawa podatkowego. Umożliwia ona automatyczną zmianę zawartych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania bez konieczności zawierania nowej umowy podatkowej. Konwencja implementuje do umów podatkowych środki traktatowego prawa podatkowego, mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku. Potrzeba modyfikacji umów podatkowych wynika z coraz bardziej skomplikowanych i złożonych transakcji gospodarczych oraz zjawisk społecznych. Przepisy podatkowe często nie nadążają za szybko zmieniającą się gospodarką, a luki w prawie podatkowym są wielokrotnie wykorzystywane do obustronnego braku opodatkowania i stosowania agresywnej optymalizacji podatkowej na coraz większą skalę. Podpisanie Konwencji było rewolucyjne zarówno ze względu na zakres jej postanowień, jak i liczbę państw decydujących się na objęcie jej posta-

[19] Por. D. Kleist, *A Multilateral Instrument for Implementing Changes to Double Tax Treaties: Problems and Prospects*, "Intertax" 2016, Vol. 44(11), s. 823–830.
[20] Y. Brauner, *McBEPS: The MLI – The First Multilateral Tax Treaty that Has Never Been*, "Intertax" 2018, Vol. 46(1), s. 7.
[21] *Ibidem*.
[22] Zob. art. 33, 38 MLI.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 28/11/2026 17:03:33
Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

nowieniami zawartych dotychczas umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Trudno w tej chwili ocenić zakres faktycznych zmian, które Konwencja może wprowadzić. To od państw-sygnatariuszy będzie zależało, czy nastąpi rewolucja w dotychczas obowiązującym międzynarodowym prawie podatkowym. Wejście w życie Konwencji z pewnością natomiast utrudni wykładnię i stosowanie prawa podatkowego. Od momentu wejścia w życie Konwencji ocena sytuacji podatkowej danego podmiotu będzie oparta nie tylko na ustawach podatkowych czy zawartych dwustronnych umowach podatkowych, ale też konieczne będzie wzięcie pod uwagę jej regulacji, które w zakresie wybranym przez umawiające się państwa będą modyfikować postanowienia dwustronnych umów podatkowych. Postanowienia Konwencji MLI będą miały pierwszeństwo w zakresie stosowania w krajowym porządku prawnym oraz w stosunkach między stronami zawartych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

BIBLIOGRAFIA

Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 19.07.2013, www.oecd.org/ctp/action-plan-on-base-erosion-and-profitshifting-9789264202719-en.htm [dostęp: 29.11.2017].

BEPS Actions, www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm [dostęp: 29.11.2017].

Brauner Y., *McBEPS: The MLI – The First Multilateral Tax Treaty that Has Never Been*, "Intertax" 2018, Vol. 46(1).

Czerwiński M., Wieśniak-Wiśniewska A., *Świat podatków po projekcie BEPS i jego wpływ na polskich podatników*, „Przegląd Podatkowy" 2016, nr 6.

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

Kleist D., *A Multilateral Instrument for Implementing Changes to Double Tax Treaties: Problems and Prospects*, "Intertax" 2016, Vol. 44(11).

Leconte M., Raińczuk M., *Konwencja Wielostronna (BEPS działanie nr 15) – omówienie najistotniejszych zagadnień*, „Monitor Podatkowy" 2017, nr 5.

Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS, www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm [dostęp: 19.10.2017].

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., Biuro Legislacyjne Kancelarii Senatu, druk 606.

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).

Uzasadnienie do projektu ustawy o ratyfikacji Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzonej w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r., druk sejmowy nr 1776.