

Lipiec 2017

Konwencja Wielostronna wyzwaniem dla osób i spółek prowadzących działalność na rynkach zagranicznych



Spis treści

Wprowadzenie	3
I. Zakres i treść Konwencji	4
1. Zakres MLI	4
2. Podmioty i instrumenty hybrydowe	5
3. Metody zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu	5
4. Nadużywanie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania	6
4.1. <i>Principal Purpose Test – PPT</i>	6
4.2. <i>Limitation on Benefits – LOB</i>	8
5. Wypłaty zysków	9
6. Postanowienia MLI a klauzula nieruchomościowa	9
7. Unikanie powstania zakładu podatkowego	9
8. Usprawnienie sposobów rozwiązywania sporów	11
9. Arbitraż	11
II. MLI wejście w życie i rozpoczęcie obowiązywania	12
1. Wejście w życie	12
2. Data rozpoczęcia obowiązywania MLI	12
III. Stosowanie MLI w praktyce	13
IV. Czy i jak MLI wpłynie na stosowanie zgłoszony umów o UPO?	14
Kontakty	15

W dniu 7 czerwca 2017 r. w Paryżu 68 państw złożyło podpis pod nowym instrumentem prawnym („Multilateral convention to implement tax treaty-related measures to prevent base erosion and profit shifting”), którego wejście w życie znacznie skomplikuje stosowanie aktualnie obowiązujących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

W przyszłości o ostatecznym przyznaniu korzyści wynikających z konkretnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania będą decydowały zarówno jej postanowienia, jak również prawidłowa wykładnia postanowień nowego instrumentu prawnego, tj. Konwencji Wielostronnej.

Wychodząc naprzeciw nowym wyzwaniom międzynarodowego prawa podatkowego niniejszym przedkładamy Państwu nasze opracowanie najistotniejszych postanowień Konwencji Wielostronnej. Niniejsza publikacja jest jednym z pierwszych (jeśli nie pierwszym) opracowaniem na rynku polskim prezentującym w sposób przystępny i praktyczny skomplikowaną treść Konwencji. Publikacja przedstawia nasze rozumienie zapisów Konwencji Wielostronnej. Przedkładając ją, chcielibyśmy zaprosić Państwa do dyskusji nad wszelkimi kwestiami budzącymi Państwa wątpliwości w kontekście prowadzonej działalności oraz przyjętego modelu biznesowego w Państwa firmie.

Wprowadzenie

Genezą stworzenia wielostronnego instrumentu *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*¹ („MLI”, „Konwencja”) były prace zapoczątkowane przez OECD w ramach projektu Base Erosion and Profit Shifting² („BEPS”).

Państwa OECD oraz G20 uczestniczące w projekcie BEPS uznały, że agresywne planowanie podatkowe stanowi poważne zagrożenie dla dochodów podatkowych, niezależności podatkowej i integralności systemów podatkowych poszczególnych państw, co może mieć negatywny wpływ na inwestycje i konkurencyjność w skali globalnej. Dlatego też w ramach projektu BEPS została podjęta próba wypracowania rozwiązań w obszarach opodatkowania najbardziej narażonych na negatywne konsekwencje międzynarodowego transferu zysków do krajów, gdzie stosowane są preferencyjne stawki podatkowe bądź zwolnienie z opodatkowania.

Celem wyposażenia rządów krajowych w odpowiednie instrumenty do zapobiegania nieuczciwym praktykom wydzielono 15 działań, obejmujących m.in. następujące obszary:

- gospodarka elektroniczna,
- instrumenty hybrydowe,
- zagraniczne spółki kontrolowane,
- potrącalność odsetek,
- szkodliwe praktyki podatkowe,
- nadużywanie ochrony traktatowej,
- unikanie powstania zakładu zagranicznego,
- zgodności cen transferowych z kreowaniem wartości ryzyka/kapitału,
- dokumentowanie cen transferowych,
- metody pozyskiwania, gromadzenia i analizy danych,
- wprowadzenie wymogu ujawniania przez podatników stosowanych agresywnych strategii podatkowych,
- usprawnienie mechanizmów rozwiązywania sporów międzynarodowych,
- stworzenie wielostronnego instrumentu.

Ostatni z wymienionych obszarów, tj. działanie 15 projektu BEPS dotyczy stworzenia jednego wielostronnego instrumentu umożliwiającego wdrożenie wypracowanych w ramach pozostałych działań rozwiązań. W tym zakresie OECD zaproponowała stworzenie wielostronnego narzędzia (Konwencji), dzięki któremu możliwe będzie zastąpienie postanowień dotychczas obowiązujących dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania rozwiązaniami realizującymi cele BEPS.

Efektom pracy Grupy OECD *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*, której Polska jest aktywnym członkiem od kwietnia 2015 r., było opublikowanie 24 listopada 2016 r. 49 stronicowego dokumentu pt. *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*, tj. wielostronnej konwencji implementującej do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania środków przeciwdziałających zmniejszaniu podstawy opodatkowania i wyprowadzaniu zysków, zwanej także „multilateral instrument” wraz z notami wyjaśniającymi. Dokument ten został opracowany w celu szybkiego i sprawnego wdrożenia do istniejących umów bilateralnych o unikaniu podwójnego opodatkowania rozwiązań wypracowanych w ramach działań BEPS. Wraz z opublikowaniem w listopadzie 2016 r. dokumentem Konwencji, OECD zapowiedziała, że jego uroczyste podpisanie powinno nastąpić w połowie 2017 r.

Ostatecznie uroczystość podpisania Konwencji odbyła się 7 czerwca 2017 r. w Paryżu. Wśród 68 państw, które jako pierwsze złożyły podpis pod dokumentem znalazła się Polska, która od początku powyższą inicjatywę stworzenia wielostronnego narzędzia uznawała za niezwykle ważną i wpływającą na efektywne zwalczanie oszustw podatkowych i unikania opodatkowania.

1. Wielostronna konwencja implementująca do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania środki przeciwdziałające zmniejszaniu podstawy opodatkowania i wyprowadzaniu zysków.
2. Projekt w zakresie przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania i transferu zysków (w skrócie: BEPS).

I. Zakres i treść Konwencji

Konwencja podzielona jest na siedem części – dwie ogólne części (wprowadzająca i przepisy końcowe) i pięć szczegółowych, odnoszących się do poszczególnych działań:

- Część I.** Zakres i interpretacja (art. 1-2)
- Część II.** Podmioty i instrumenty hybrydowe, w tym metody zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu (art. 3-5)
- Część III.** Nadużywanie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (art. 6-11)
- Część IV.** Unikanie powstania zakładu podatkowego (art. 12-15)
- Część V.** Usprawnienie sposobów rozwiązywania sporów (art. 16-17)
- Część VI.** Arbitraż (art. 18-26)
- Część VII.** Postanowienia końcowe (art. 27-39)

W treści Konwencji znalazły się postanowienia implementujące rozwiązania wymierzone przeciwko podmiotom hybrydowym i strukturom wykorzystującym te podmioty (działanie 2 BEPS), zwalczające zjawisko nadużywania korzyści płynących z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (działanie 6 BEPS), zapobiegające sztucznemu unikaniu powstania zakładu (działanie 7 BEPS) oraz wprowadzające mechanizmy usprawniające rozwiązywanie sporów podatkowych (działanie 14 BEPS). Zauważyć należy, że przyjęte w MLI rozwiązania w zakresie działania 6 i 14 stanowią tzw. minimalny standard, na który państwa podpisujące MLI wyraziły zgodę i zobowiązanie do ich wdrożenia.

1. Zakres MLI

Postanowienia MLI mają zastosowanie do wskazanych przez sygnatariuszy Konwencji umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (dalej: „**umowy o UPO**”).

W art. 1 MLI określa przedmiot i cel Wielostronnej Konwencji wskazując, że Konwencja modyfikuje wszystkie zgłoszone w rozumieniu Konwencji umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. W odniesieniu do zgłoszonych umów o UPO, MLI posługuje się jednolitym pojęciem Covered Tax Agreements (dalej: „**zgłoszone umowy o UPO**”, „**CTA**”).

Stanowisko Polski: Na moment podpisania MLI w Paryżu w dniu 7 czerwca 2017 r. Polska zgłosiła chęć objęcia zakresem MLI 78 umów o UPO. Polska zgłosiła umowy o UPO z następującymi państwami:

Zgłoszone umowy o UPO				
Albania	Dania	Japonia	Meksyk	Szwajcaria
Arabia Saudyjska	Egipt	Jordania	Mołdawia	Szwecja
Armenia	Estonia	Kanada	Mongolia	Tadżykistan
Australia	Etiopia	Katar	Norwegia	Tajlandia
Austria	Filipiny	Kazachstan	Nowa Zelandia	Tunezja
Azerbejdżan	Finlandia	Kirgizja	Pakistan	Turcja
Bangladesz	Francja	Korea	Portugalia	Ukraina
Belgia	Grecja	Kuwejt	Afryka Południowa	Uzbekistan
Białoruś	Hiszpania	Libia	Rosja	Węgry
Bośnia i Hercegowina	Holandia	Litwa	Rumunia	Wielka Brytania
Bułgaria	Indie	Luksemburg	Serbia	Wietnam
Chile	Indonezja	Łotwa	Singapur	Włochy
China	Iran	Macedonia	Słowacja	Zimbabwe
Chorwacja	Irlandia	Malezja	Słowenia	Zjednoczone Emiraty Arabskie
Cypr	Islandia	Malta	Sri Lanka	
Czechy	Izrael	Maroko	Syria	

Na moment podpisania MLI strona Polska nie zgłosiła m.in. umowy o UPO z Niemcami. Ponadto, MLI nie będzie mieć zastosowania do postanowień umowy o UPO z USA z uwagi na fakt, że Stany Zjednoczone nie podpisały MLI, aczkolwiek państwa mają możliwość późniejszego podpisania MLI jak również zgłoszenia kolejnych umów o UPO.

2. Podmioty i instrumenty hybrydowe

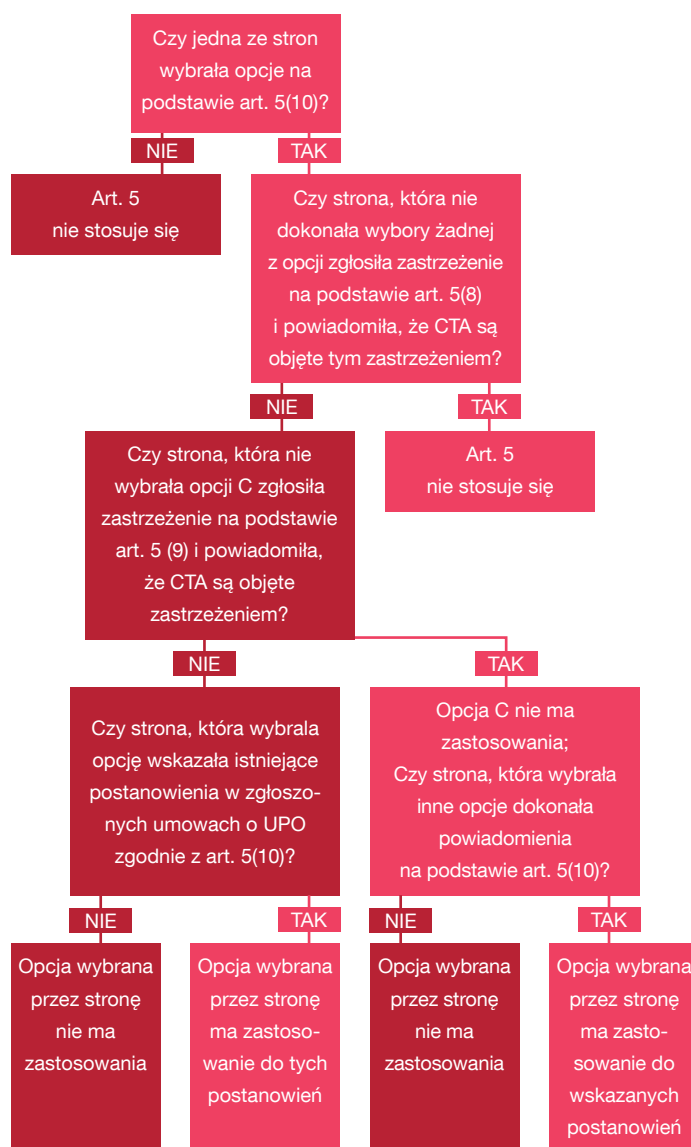
W części poświęconej podmiotom i instrumentom hybrydowym znalazły się m.in. postanowienia dotyczące podwójnej rezydencji podatkowej. Zgodnie z art. 4 ust. 1 MLI, jeśli dany podmiot (poza osobami fizycznymi) może być traktowany na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, jako rezydent podatkowy więcej niż jednego państwa, strony tej umowy muszą dojść do porozumienia, którego państwa rezydentem będzie dany podmiot dla celów umowy (należy uwzględnić miejsce efektywnego zarządu, siedzibę podmiotu, ewentualnie inne czynniki). Jeśli państwa nie osiągną porozumienia w tym zakresie – podmiotowi nie będą przysługiwały korzyści z umowy.

Stanowisko Polski: W odniesieniu do art. 4 MLI Polska zgłosiła na podstawie art. 4 ust. 4 MLI listę umów zawierających postanowienia określające państwo rezydencji osoby niebędącej osobą fizyczną. W przypadku, gdy umawiające się państwa strony danej umowy o UPO wskażą w odniesieniu do art. 4 MLI te same postanowienia zgłoszonych umów o UPO wówczas w miejsce wskazanych postanowień zastosowanie znajdzie postanowienie art. 4 ust. 1 MLI. Jak wskazano powyżej, art. 4 ust. 1 MLI przewiduje, że w przypadku osób, innych niż osoby fizyczne, które mogą zostać uznane za mające rezydencję podatkową w obu umawiających się państwach stronach danej umowy o UPO, państwa te w drodze procedury wzajemnego porozumiewania się ustalą, w którym z państw osoba ta powinna zostać ostatecznie uznana za rezydenta podatkowego. W szczególności powinny zostać wzięte pod uwagę: miejsce faktycznego zarządu, miejsce zarejestrowania siedziby, jak również wszelkie inne istotne czynniki.

3. Metody zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu

MLI przewiduje możliwość zastosowania klauzuli switch-over, tj. przejścia z metody wyłączenia na metodę zaliczenia (kredytu podatkowego). Art. 5 MLI przewiduje trzy opcje (opcję A, B lub C) wprowadzenia tej klauzuli do już istniejących umów o UPO, przy czym państwa mają możliwość niezastosowania żadnej z opcji. W przypadku, gdy umawiające się państwa wybiorą odmienne opcje lub gdy jedno z umawiających się państw nie wybierze żadnej z opcji, wówczas opcja wybrana przez umawiające się państwo będzie miała zastosowanie tylko do rezydentów tego państwa. Ta ostatnia zasada nie będzie miała zastosowania w przypadku, gdy jedno z umawiających się państw wybierze opcję C a drugie państwo zgłosi zastrzeżenie, że nie wyraża zgody na stosowanie wybranej przez umawiające się państwo opcji C. W sytuacji takiego zastrzeżenia, opcja C wybrana przez umawiające się państwo nie będzie mogła być stosowana.

Zastosowanie art. 5 MLI przedstawia poniższy diagram³.



Źródło: Flowchart on the application of MLI provisions, OECD czerwiec 2017.

3. Diagram opracowany na podstawie opracowania OECD Flowchart on the application of MLI provisions dostępny na stronie: <http://www.oecd.org/tax/treaties/application-toolkit-multilateral-instrument-for-beps-tax-treaty-measures.html>, dostęp: 19 czerwiec 2017.

Stanowisko Polski: W odniesieniu do przedstawionych w art. 5 MLI wariantów Polska zgłosiła chęć stosowania opcji C do większości ze zgłoszonymi umowami o UPO. Wybór opcji C pozwala na objęcie opodatkowaniem dochodu lub majątku rezydenta umawiającego się państwa uzyskanego w drugim umawiającym się państwie stronie umowy o UPO w przypadku, gdy dochód ten zgodnie z postanowieniami umowy o UPO może podlegać opodatkowaniu w państwie źródła, a przepisy danej umowy o UPO przewidują metodę wyłączenia, jako metodę pozwalającą na wyeliminowanie podwójnego opodatkowania. Postanowienia art. 5 MLI dotyczące opcji C pozwalają na zastąpienie stosowanej aktualnie w umowach o UPO metody wyłączenia metodą zaliczenia. Zgodnie bowiem z art. 5 ust. 7 MLI, art. 5 ust. 6 MLI (opcja C) stosuje się w miejsce (z ang. in place of) postanowień zgłoszonych umów o UPO, które posługują się metodą wyłączenia w celu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu.

Nie oznacza to automatycznego zastąpienia dotychczas stosowanej (w zawartych przez Polskę umowach o UPO) metody zwolnienia metodą zaliczenia. Kluczowe jest bowiem ustalenie w tym zakresie stanowiska drugiego umawiającego się państwa oraz określenie czy i jaką opcję wybrało to państwo.

Przykład 1: Polska zgłosiła chęć stosowania opcji C art. 5 ust. 1 MLI m.in. w stosunku do umowy o UPO ze Szwajcarią. Jednocześnie Szwajcaria poczyniła zastrzeżenie, że nie wyraża zgody na stosowanie opcji C i będzie stosować opcję A. W praktyce oznacza to, że Polska, naszym zdaniem, nie może stosować wybranej opcji C. Szwajcaria, naszym zdaniem, ma możliwość stosowania opcji A⁴.

Przykład 2. Polska zgłosiła chęć stosowania opcji C art. 5 ust. 1 MLI m.in. w stosunku do umowy o UPO z Wielką Brytanią. Równocześnie Wielka Brytania nie ustosunkowała się do art. 5 MLI i tym samym nie skorzystała z możliwości zastrzeżenia i wyłączenia stosowania opcji C. W takiej sytuacji, naszym zdaniem, Polska ma prawo stosować opcję C.

Przykład 3. Polska zgłosiła chęć stosowania opcji C art. 5 ust. 1 MLI m.in. w stosunku do umowy o UPO z Czechami. Równocześnie Czechy zastrzegły możliwość nie stosowania art. 5 MLI w całości. W takiej sytuacji, naszym zdaniem, Polska nie ma prawa stosować opcji C. Art. 5 MLI nie stosuje się.

4. Nadużywanie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania

Jeden z obszarów, do którego odnoszą się postanowienia MLI dotyczy przeciwdziałania nieuprawnionemu wykorzystywaniu postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. W tym zakresie Konwencja nawiązuje do rekomendacji wydanych do Działania 6 BEPS. W finalnej wersji raportu do Działania 6 zostały zarekomendowane trzy możliwe sposoby eliminowania nieuprawnionego wykorzystywania umów podatkowych:

- zwalczanie nadużyć z wykorzystaniem wdrożenia testu podstawowego celu (Principal Purpose Test – PPT),
- przyjęcie uproszczonego schematu ograniczania dostępności do korzyści płynących z umów (Limitation on Benefits – LOB) w połączeniu z PPT,
- przyjęcie bardziej złożonego schematu ograniczania dostępności do korzyści płynących z umów (complex LOB).

MLI nie zawiera postanowień odnośnie trzeciego podejścia wskazując, że państwa mogą przyjąć takie rozwiązanie w drodze bilateralnych porozumień.

4.1. Principal Purpose Test – PPT

Do testu podstawowego celu odnoszą się postanowienia zawarte w art. 7 MLI, który stanowi m.in., że:

„Niezależnie od innych postanowień niniejszej Konwencji, korzyść wynikająca z niniejszej Konwencji 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 jakiegokolwiek porozumienia lub transakcji, która doprowadziła bezpośrednio lub pośrednio do tej 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.”

4. Konkluzja ta będzie miała również zastosowanie do stanowiska zajętego przez Luksemburg w odniesieniu do art. 5 MLI. Luksemburg, analogicznie jak Szwajcaria, wykluczył możliwość stosowania opcji C wybierając do zgłoszonych przez siebie umów o UPO opcję A.

Przeprowadzenie testu podstawowego celu ma przede wszystkim dać odpowiedź na pytanie, czy otrzymanie korzyści wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania było jednym z głównych powodów struktury („arrangement”) lub transakcji. Zgodnie z OECD, rozumienie terminu „arrangement” powinno być możliwie szerokie i należy objąć nim w szczególności:

- każde porozumienie,
- przedsięwzięcie,
- czynność, lub
- sekwencje czynności,

przede wszystkim generujące, przenoszące a także prowadzące do przypisania dochodu lub majątku. Termin ten obejmuje również tworzenie, nabycie lub utrzymywanie jednostek prawnych celem uzyskania rezydencji podatkowej w danym państwie.

Oceny, czy jednym z głównych celów określonej struktury czy transakcji było uzyskanie korzyści podatkowej należy dokonać w oparciu o obiektywną analizę uwzględniającą cele i zamiary osób zaangażowanych. Zgodnie ze stanowiskiem OECD, nie należy zbyt pochopnie określać głównego celu i wychodzić od celu podatkowego. Jeżeli jednak, istnienie danej struktury da się wytłumaczyć jedynie przez pryzmat korzyści podatkowych wynikających z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, należy przepuszczać, że jednym z głównych celów struktury było generowanie umownych korzyści podatkowych. Dla odmowy zastosowania korzyści podatkowych wynikających z UPO wystarczające będzie, jeśli ta korzyść będzie „jednym z” głównych celów struktury lub transakcji.

W związku z PPT pojawia się pytanie o relacje postanowień dotyczących testu podstawowego celu z MLI do zasady swobody przedsiębiorczości i jej interpretacji na gruncie wyroków Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej („TSUE”). Należy wskazać, że w sprawie C-196/04 *Cadbury Schweppes* TSUE podkreślił, iż fakt, że osoba fizyczna lub prawna mająca przynależność unijną zamierzała odnieść pożytek z korzystniejszego systemu podatkowego obowiązującego w państwie innym niż to, w którym ma ona miejsce zamieszkania lub siedzibę, sam w sobie nie jest wystarczający, aby wyprowadzić z niego istnienie nadużycia tej swobody⁵.

W przypadku odmowy przyznania korzyści podatkowych z UPO z uwagi na PPT podatnik będzie miał możliwość przeprowadzenia dowodu przeciwnego wskazując, że przyznanie tych korzyści w danych okolicznościach faktycznych pozostaje zgodne z celem postanowień danej umowy o UPO. Zgodnie z art. 7 ust. 3 MLI, państwa mają możliwość uzgodnienia postanowień uzupełniających do PPT. Postanowienia uzupełniające przewidują, że odpowiednie władze umawiającego się państwa mogą w drodze decyzji uznaniowej przyznać korzyści podatkowe z UPO mimo niespełnienia w danych okolicznościach testu PPT. Warunkiem zastosowania tego postanowienia będzie wystąpienie przez podatnika z wnioskiem o wydanie takiej decyzji.

Biorąc pod uwagę brzmienie postanowień PPT istnieje ryzyko niejednolitego stosowania tych postanowień przez umawiające się państwa a w konsekwencji wystąpienie podwójnego opodatkowania.



5. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych, (red.), W. Nykiel, A. Zalański, Warszawa 2014, s. 395.

4.2. Limitation on Benefits - LOB

W ramach dostępnych mechanizmów przeciwdziałania nieuprawnionemu wykorzystywaniu postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania państwa mogą uzależnić przyznanie korzyści podatkowych (np. zastosowanie obniżonej stawki podatku u źródła) od spełnienia dodatkowych warunków odnoszących się do formy prawnej, struktury właścicielskiej oraz prowadzonej działalności. Wypełnienie warunków w ramach LOB przez dany podmiot ma zapewnić przyznanie korzyści podatkowej osobie, która faktycznie może zostać uznana za rezydenta umawiającego się państwa.

Zgodnie z uproszczonym modelem LOB (art. 7 ust. 8-12 MLI), korzyści płynące z umów o UPO mogą zostać przyznane osobom uznanym za rezydentów podatkowych będących:

- a) osobami fizycznymi,
- b) umawiającym się państwom,
- c) organizacjom pożytku publicznego,
- d) funduszom emerytalnym,
- e) spółkom notowanym na giełdzie,
- f) spółkom, które w 50% znajdują się w posiadaniu osób z lit. a-e),
- g) spółkom, które prowadzą aktywną działalność,
- h) spółkom, które w 75% znajdują się w posiadaniu osób korzystających z przywilejów wynikających z innych umów o UPO,

którym władze podatkowe umawiającego się państwa przyznały korzyści podatkowe w drodze decyzji uznaniowej. Zasadniczo osoby wymienione w lit. a-d) są osobami, które nie są wykorzystywane do generowania przywilejów podatkowych. Natomiast spółki są podmiotami, które stosunkowo łatwo mogą posłużyć, jako narzędzie do czerpania nieuprawnionych korzyści podatkowych wynikających z umów o UPO. Stąd, w przypadku spółek, korzyść podatkowa może zostać przyznana pod warunkiem spełnienia dodatkowych testów i określonych w nich warunków.

Uproszczony model Limitation on Benefits - LOB

- 1. Stock Exchange Test = test półki giełdowej (art. 7 ust. 9 lit c) MLI)**
 - Test skierowany do spółek notowanych na giełdzie.
 - Aby spółka przeszła test spółki giełdowej główna grupa akcji tej spółki musi znajdować się w obrocie na uznanych rynkach papierów wartościowych i być regularnie⁶ przedmiotem transakcji na jednym lub wielu uznanych rynkach papierów wartościowych.
 - Z informacji zawartych w Działaniu 6 BEPS wynika, że przesłanka regularnego handlu jest spełniona, gdy przynajmniej 10% akcji znajduje się w obrocie przez minimum 60 dni w roku podatkowym.
- 2. Ownership-Test = test własności (art. 7 ust. 9 lit e) MLI)**
 - Test własności odwołuje się do pośrednich lub bezpośrednich udziałowców. Przejście tego testu wymaga, aby osoby te zostały uznane odpowiednio za osoby fizyczne, umawiające się państwa, organizacje charytatywne, fundusze emerytalne lub spółki giełdowe spełniające test spółki giełdowej, posiadające przynajmniej 50% udziałów/akcji danej spółki, przez co najmniej połowę 12-miesięcznego okresu.
 - Spełnienie testu własności jest możliwe również w sytuacji, gdy osoba uprawniona posiada udziały w sposób pośredni – także poprzez osoby, które nie są rezydentami obu umawiających się państw.
- 3. Active Trade or Business-Test = test handlu lub działalności aktywnej (art. 7 ust. 10 MLI)**
 - Test handlu lub działalności aktywnej wymaga dla wypełnienia warunków tego testu prowadzenia w państwie siedziby aktywnej działalności gospodarczej lub handlu oraz wykazania związku pomiędzy tą działalnością a dochodami uzyskanymi w drugim umawiającym się państwie związku z tą działalnością.
 - MLI nie zawiera definicji działalności aktywnej. Definicję tę można wywieść na zasadzie a contrario z enumeratywnie wymienionych w MLI rodzajów działalności, które bezwzględnie nie stanowią działalności aktywnej. Na gruncie MLI działalność aktywnej nie stanowi:
 - działalność holdingowa,
 - zarządzanie spółkami w grupie (nadzór lub administracja),
 - świadczenie usług finansowania wewnątrzgrupowego (w tym cash pooling),
 - działalność inwestycyjna lub zarządzania inwestycjami, chyba, że działalność ta jest świadczona przez bank, firmę ubezpieczeniową, lub dealera sekurytyzacyjnego.
 - Na gruncie MLI działalność aktywna nie musi być świadczona samodzielnie przez spółkę. Działalność aktywna może zostać przypisana spółce, jeśli jest ona wykonywana przez osobę powiązaną (z osobą powiązaną będziemy mieli do czynienia w przypadku wystąpienia pomiędzy osobą ubiegającą się o przyznanie korzyści wynikającej z umowy o UPO a osobą powiązaną pośredniego lub bezpośredniego udziału).
- 4. Decyzja uznaniowa właściwych organów podatkowych (art. 7 ust. 12 MLI)**
 - Brak spełnienia przesłanek z ww. testów nie wyklucza danej osoby z możliwości uzyskania korzyści podatkowej z danej umowy o UPO.
 - Rezydent danego państwa, który chce skorzystać z korzyści podatkowych wynikających z danej umowy o UPO powinien wykazać, że jego powstanie/założenie, istnienie lub prowadzona działalność nie służy głównie osiągnięciu przewidzianych daną umową korzyści podatkowych.
 - Właściwe organy podatkowe umawiającego się państwa, do których wystąpiła dana osoba decyzję o przyznaniu / bądź odmowie przyznania korzyści podatkowej powinny skonsultować z organami podatkowymi drugiego umawiającego się państwa.

6. MLI nie definiuje, co należy rozumieć pod pojęciem „regularnego obrotu”.

Przyjęcie postanowień mających na celu przeciwdziałanie nadużywaniu korzyści umownych jest obligatoryjne, przy czym państwa sygnatariusze MLI mogą wybrać zaproponowane w MLI alternatywy.

Stanowisko Polski: Mechanizmem eliminowania nadużywania korzyści wynikających z UPO wybranym przez Polskę w okresie przejściowym będzie Principal Purpose Test, tj. test podstawowego celu. Docelowo intencją Polski jest wprowadzenie do UPO objętych MLI dodatkowych warunków (ustalonych w ramach bilateralnych negocjacji) uzależniających przyznanie korzyści podatkowych wynikających z UPO w ramach tzw. klauzuli LOB (limitation on benefits).

5. Wypłaty zysków

W części dotyczącej przeciwdziałaniu nadużywaniu korzyści z umów podatkowych Konwencja (art. 8 MLI) przewiduje ponadto przepis uzależniający zastosowanie zwolnienia lub wyłączenia z opodatkowania dywidend od spełnienia warunku minimalnego okresu (365 dni) posiadania udziałów, akcji, praw głosu lub podobnych praw w spółce wypłacającej dywidendę. Minimalny okres posiadania praw powinien być stosowany bądź w miejsce dotychczasowych bądź brakujących regulacji. Strona MLI może zastrzec, że:

- a) nie będzie stosowała tego postanowienia do zawartych już umów podatkowych, lub
- b) nie będzie stosowała tego postanowienia w zakresie, w jakim zawarte umowy zawierają już postanowienia,
 - (i) minimalnego okresu utrzymywania udziałów,
 - (ii) w którym minimalny okres jest krótszy niż 365 dni lub
 - (iii) w których minimalny okres jest dłuższy niż 365 dni.

Stanowisko Polski: W odniesieniu do art. 8 MLI Polska zastrzegła niestosowanie art. 8 ust. 1 MLI w zakresie, w jakim wskazane przez Polskę umowy o UPO posiadają już warunek minimalnego okresu posiadania udziałów wskazując m.in. umowę u UPO z Belgią, Cyprzem, Danią, Luxemburgiem, Maltą, Szwajcarią.

6. Postanowienia MLI a klauzula nieruchomościowa

MLI zawiera również postanowienia określające warunki po spełnieniu, który dochód, jaki osoba mające miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie osiąga ze zbycia udziałów lub akcji w podmiocie/ jednostce, którego wartość w określonej części pochodzi z majątku nieruchomości (nieruchomości) położonego w drugim umawiającym się państwie, może być opodatkowany w tym drugim państwie. Nowa klauzula nieruchomościowa zawarta w MLI, w porównaniu do postanowień art. 13 ust. 4 Konwencji Modelowej OECD, wprowadza określony przedział czasowy poprzedzający zbycie posiadanych udziałów, jak również rozszerza pojęcie dochodu z udziałów/ akcji o dochód z innych porównywalnych praw udziałowych w jednostce.

Art. 9 ust. 4 MLI określa, że dochód taki może podlegać opodatkowaniu w państwie położenia majątku nieruchomości (nieruchomości) pod warunkiem, że w dowolnym momencie 365 dniowego okresu poprzedzającego zbycie przedmiotowych udziałów (akcji) lub porównywalnych praw wartość tych udziałów (akcji) lub porównywalnych praw pochodziła w ponad 50% z majątku nieruchomości (nieruchomości). Warunkiem stosowania postanowień art. 9 ust. 4 MLI jest powiadomienie przez dane państwo o wyborze tego postanowienia, jak również dokonanie takiego powiadomienia przez wszystkie państwa strony zgłoszonych umów o UPO.

Postanowienie dotyczące określenia okresu, w którym warunek powinien być spełniony, powinno być stosowane bądź w miejsce dotychczasowych bądź brakujących regulacji w zawartych umowach o UPO .

Stanowisko Polski: W zakresie stosowania postanowień z art. 9 MLI Polska zgłosiła zamiar stosowania art. 9 ust. 4 MLI. Postanowienia art. 9 ust. 4 MLI będą miały zastosowanie do zgłoszonych przez Polskę umów o UPO tylko przy założeniu, że:

- wszystkie strony zgłoszonych umów podatkowych wybiorą art. 9 ust. 4 MLI (wówczas art. 9 ust.1 MLI nie będzie miał zastosowania),
- żadna ze stron nie poczyni zastrzeżeń na podstawie art. 9 ust. 6 lit. f) MLI (wyłączenie stosowania art. 9 ust. 4 MLI),
- wszystkie strony zgłoszonych umów o UPO wskażą na podstawie art. 9 ust. 7 lub 8 MLI te same postanowienia w umowach o UPO.

Należy wskazać, że większość zawartych przez Polskę umów o UPO zawierających klauzulę nieruchomościową nie wskazuje, w jakim okresie należy badać, czy wartość udziałów lub porównywalnych praw do udziału w zysku uzyskiwana w określonym procencie (więcej niż 50%) jest bezpośrednio lub pośrednio z majątku nieruchomości.

7. Unikanie powstania zakładu podatkowego

W dalszej kolejności postanowienia MLI dotyczą zapobiegania sztucznemu unikaniu powstania zakładu odpowiadając niejako na kwestie wskazane w Działaniu 7 BEPS. Zawarte w przedmiotowym Działaniu rekomendacje zwiększają ryzyko przypisania statusu zakładu międzynarodowym grupom funkcjonującym dotychczas w państwach, w których działalności w nich prowadzonej nie przypisywano statusu zakładu.

MLI – unikanie powstania zakładu podatkowego

<p>1. Regulacje anty-abuzywne odnoszące się do alokowania dochodu do zakładu podatkowego położonego w państwie trzecim (art. 10 MLI)</p>	<ul style="list-style-type: none">• Zgodnie z Art. 10 ust. 1 MLI, w przypadku wystąpienia sytuacji, w której przedsiębiorstwo umawiającego się państwa strony zgłoszonej umowy o UPO uzyskuje dochód w drugim umawiającym się państwie, który to dochód umawiające się państwo przypisuje do zakładu podatkowego położonego w państwie trzecim i zwalania z opodatkowania, korzyści podatkowe wynikające z postanowień umowy o UPO nie powinny mieć zastosowania w odniesieniu do dochodu, który w państwie trzecim objęty byłby opodatkowaniem niższym o 60% od podatku, jaki byłby nałożony w umawiającym się państwie. W takiej sytuacji drugie z umawiających się państw może opodatkować ten dochód zgodnie ze swoim prawem krajowym niezależnie od pozostałych postanowień umowy o UPO.• Powyższe wyłączenie korzyści umownych nie powinno mieć zastosowania w przypadku, gdy dochód w drugim umawiającym się państwie powstaje w związku z prowadzeniem aktywnej działalności zakładu lub pozostaje w związku z taką działalnością (z wyłączeniem dokonywania/utrzymywania/zarządzania wkładów kapitałowych na własny rachunek przedsiębiorstwa, chyba że chodzi o banki, zakłady ubezpieczeń, podmioty zajmujące się obrotem papierami wartościowymi).
<p>2. Postanowienia zapobiegające sztucznemu unikaniu powstania zakładu podatkowego (art. 12 MLI)</p>	<ul style="list-style-type: none">• Art. 12 ust. 1 MLI stanowi, że w sytuacji, gdy osoba w umawiającym się państwie będącym stroną zgłoszonej umowy o UPO działa dla przedsiębiorstwa i zawiera przy tym zwyczajowo umowy (przy czym chodzi o umowy zawierane w imieniu przedsiębiorstwa, bądź umowy przenoszące własność lub przynajmniej prawo do używania majątku przedsiębiorstwa lub majątku do którego przedsiębiorstwo przysługuje prawo użytkowania, bądź umowy na świadczenie usług przez przedsiębiorstwo) lub też odgrywa zwykle wiodącą rolę przy ich zawarciu a umowy te bez istotnych zmian są zawierane przez przedsiębiorstwo przyjmuje się, że przedsiębiorstwo to posiada zakład podatkowy w tym państwie w odniesieniu do wszystkich czynności tej osoby. Działania takiej osoby nie będą prowadziły do powstania zakładu, w przypadku gdyby ich realizacja prowadzona przez stałą placówkę przedsiębiorstwa w tym państwie nie prowadziła do uznania tej placówki za zakład podatkowy tego przedsiębiorstwa w tym państwie.• Zgodnie z planowanymi zmianami dla uznania, że działanie osoby doprowadziło do powstania zakładu podatkowego decydujący będzie udział osoby w negocjowaniu istotnych elementów i szczegółów kontraktu, które będą wiążące dla zagranicznego mocodawcy.• Postanowienia art. 12 ust. 1 MLI nie będą miały zastosowania w przypadku, gdy osoba z umawiającego się państwa działa, jako niezależny przedstawiciel w ramach swojej zwykłej działalności dla przedsiębiorstwa drugiego umawiającego się państwa.• Dla ustalenia, czy działanie osoby może zostać uznane za działanie niezależnego przedstawiciela klubowe będzie ustalenie czy osoba ta nie pozostaje osobą ściśle powiązaną z przedsiębiorstwem w rozumieniu art. 15 MLI.
<p>3. Wyłączenia przewidziane w art. 5 ust. 4 Konwencji Modelowej OECD⁷ (art. 13 MLI)</p>	<ul style="list-style-type: none">• W celu ograniczenia nadużywania wyjątków przewidzianych w art. 5 ust. 4 Konwencji Modelowej OECD, art. 13 MLI proponuje dwa modele (dwie opcje) zastąpienia dotychczasowych postanowień zgłoszonych umów o UPO:<ul style="list-style-type: none">- Opcja A w art. 13 ust 2 MLI przewiduje koncepcję nieuznawania za zakład podatkowy określonych czynności, o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym, niezależnie czy na gruncie postanowień zgłoszonych umów o UPO w stosunku do tych czynności wymagany był w stosunku do nich charakter przygotowawczy lub pomocniczy;- Opcja B w art. 13 ust 3 MLI oparta jest na koncepcji ukierunkowanej na wyjaśnienie, które czynności nie powinny być uznane za czynności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym.• Przyjęte w MLI rozwiązania (art. 13 ust 4 MLI) w zakresie unikania powstania zakładu wykluczają możliwość dzielenia poszczególnych etapów działalności operacyjnej w celu nadania im charakteru czynności przygotowawczych lub pomocniczych (tzw. <i>antifragmentation-rule</i>).
<p>4. Zapobieganie unikaniu powstania zakładu podatkowego w wyniku sztucznego dzielenia kontraktów / umów (art. 14 MLI)</p>	<ul style="list-style-type: none">• MLI w art. 14 przewiduje środki zapobiegające sztucznemu dzieleniu kontraktów (tzw. <i>splitting-up contracts</i>) przy prowadzeniu działalności budowlanej lub montażowej.• Zgodnie z art. 14 ust. 1 MLI przy określeniu czasu, po przekroczeniu, którego działalności przedsiębiorstwa umawiającego się państwa prowadzona w miejscu położonym w drugim umawiającym się państwie prowadzi do powstania zakładu podatkowego związanego z placem budowy, pracami budowlanymi lub montażowymi należy uwzględnić:<ul style="list-style-type: none">- czas czynności prowadzonych w związku z istnieniem placu budowy, prowadzenia prac budowlanych lub montażowych, jak również czas czynności usług nadzoru lub usług doradztwa pozostającego w związku z tym miejscem, jeśli te czynności wykonane podczas jednego lub więcej przedziałów czasowych przekraczają łącznie 30 dni, oraz- czas wykonywania w drugim umawiającym się państwie powiązanych ze sobą czynności przez jedno lub więcej przedsiębiorstw pozostających w ścisłym związku z ww. przedsiębiorstwem, prowadzonych w miejscu budowy, bądź w miejscu prac budowlanych lub montażowych, których realizacja przekracza 30 dni w ciągu różnych okresów czasu.
<p>5. Definicji osoby ściśle powiązanej z przedsiębiorstwem (a person closely related to an enterprise) (art. 15 MLI)</p>	<ul style="list-style-type: none">• Art. 15 MLI rozszerza zakres pojęciowy kryterium zależności.• Osoba, która działa wyłącznie lub prawie wyłącznie w imieniu jednego lub więcej przedsiębiorstw, z którymi jest ściśle powiązana nie będzie mogła zostać uznana za niezależnego przedstawiciela/agenta.• Biorąc pod uwagę definicję „ścislego powiązania” (osoba jest ściśle powiązana z przedsiębiorstwem, jeśli przy uwzględnieniu wszystkich okoliczności, osoba pozostaje pod kontrolą przedsiębiorstwa lub przedsiębiorstwo pozostaje pod kontrolą osoby, albo zarówno osoba, jak też przedsiębiorstwo pozostaje pod kontrolą tej samej osoby lub przedsiębiorstwa). Tym samym, wyłączenie powstania zakładu w oparciu o koncepcję agenta niezależnego w przyszłości będzie występowało bardzo rzadko.

7. Konwencja Modelowa OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku.

Stanowisko Polski: Na dzień podpisania Wielostronnej Konwencji, Polska zastrzegła prawo niestosowania wszystkich zawartych w MLI postanowień dotyczących problematyki zakładu podatkowego, tj.:

• Art. 10 MLI	• Regulacji anty-abuzywnych dotyczących zakładu podatkowego w państwach trzecich
• Art. 12 MLI	• Regulacji zapobiegających sztucznemu unikaniu powstania zakładu podatkowego
• Art. 13 MLI	• Regulacji zapobiegających unikaniu powstania zakładu podatkowego w wyniku wykorzystywania wyłączeń z art. 5 ust. 4 KM OECD
• Art. 14 MLI	• Regulacji zapobiegających unikaniu powstania zakładu podatkowego w wyniku sztucznego dzielenia kontraktów/umów
• Art. 15 MLI	• Definicji osoby ściśle powiązanej z przedsiębiorstwem (a person closely related to an enterprise)

W praktyce oznacza to, że zgłoszenie zastrzeżenia przez Polskę do ww. artykułów MLI wyłącza na chwilę obecną możliwość ich stosowania niezależnie od faktu, czy druga strona umowy o UPO również dokonała zastrzeżenia.

Przykład: Polska zastrzegła prawo nie stosowania art. 13 MLI. Jednocześnie Belgia wybrała Opcję B art. 13 ust. 1 MLI. Zastrzeżenie poczynione przez Polskę wyłącza możliwość stosowania wybranej przez Belgię opcji w umowie o UPO z Polską, chyba że Polska wycofa zastrzeżenie, zostanie podpisany protokół do obecnej umowy o UPO bądź nastąpi jej renegecjonowanie.

8. Usprawnienie sposobów rozwiązywania sporów

Konwencja przewiduje również przyjęcie we wszystkich umowach o UPO, do których znajdą zastosowanie postanowienia MLI procedury wzajemnego porozumiewania się zobowiązującej umawiające się państwa do podjęcia starań zapobiegających opodatkowaniu niezgodnemu z zawartą umową o UPO.

MLI przewiduje również wprowadzenie obowiązkowej korekty drugostronnej przez jedno z umawiających się państw w przypadku korekty dochodów wynikającej ze stosowania cen transferowych przez drugie umawiające się państwo.

Stanowisko Polski: W odniesieniu do procedury wzajemnego porozumiewania się Polska zgłosiła, że w następujących umowach o UPO przewidziany okres do zgłoszenia opodatkowania niezgodnego z umową o UPO jest krótszy od przewidzianego w MLI: Indonezja, Katar, Kuwejt, Liban, Włochy.

9. Arbitraż

Zgodnie z art. 19 MLI podatnik, którego sprawa nie została rozstrzygnięta w ciągu dwóch lat licząc od dnia przedstawienia sprawy uprawnionemu organowi w ramach procedury wzajemnego porozumiewania się będzie uprawniony do przedłożenia jej do arbitrażu. Dwóch spośród trzech arbitrów będą wybierały właściwe władze umawiających się państw.

Zasady dotyczące arbitrażu będą miały zastosowanie, jeśli oba umawiające się państwa będące stronami danej umowy o UPO wyrażą na nie zgodę. MLI przewiduje dwa modele podejmowania decyzji w ramach arbitrażu:

- zasadę „ostatecznej oferty” (z ang. „final offer”) zgodnie, z którą każda z właściwych władz umawiającego się państwa przedstawia swoją propozycję rozwiązania sprawy pozostawiając ostateczny wybór arbitrom;
- zasadę „niezależnej opinii” (z ang. „independent opinion”) w myśl, której wydanie ostatecznej decyzji przez arbitrów będzie oparte o ich niezależną analizę zebranego materiału.

W przypadku wyboru przez umawiające się państwa dwóch innych zasad, arbitraż nie będzie możliwy, jeśli właściwe organy tych państw nie ustalą jednakowego modelu podejmowania decyzji w ramach arbitrażu.

Stanowisko Polski: Brak stanowiska Polski w zakresie postanowień o arbitrażu.



II. MLI wejście w życie i rozpoczęcie obowiązywania

1. Wejście w życie

Zgodnie z usankcjonowaną Konwencją Wiedeńską o prawie traktatów zasadą traktat międzynarodowy wchodzi w życie w trybie i w dniu przewidzianym w traktacie bądź w dniu uzgodnionym przez państwa negocjujące (art. 24 Konwencji Wiedeńskiej)⁸.

Konwencja Wielostronna w art. 34 MLI określa, że niniejsza Konwencja wchodzi w życie pierwszego dnia miesiąca po upływie trzech miesięcy kalendarzowych od daty złożenia dokumentu ratyfikacyjnego (lub dokumentu przyjęcia lub wyrażenia zgody) przez piąte z kolei państwo.

W odniesieniu do państwa-sygnatariusza MLI Konwencja Wielostronna wchodzi w życie z pierwszym dniem miesiąca następującym po upływie trzech miesięcy od daty złożenia przez to państwo dokumentu ratyfikującego (dokumentu przyjęcia lub wyrażenia zgody).

2. Data rozpoczęcia obowiązywania MLI

Dla stosowania postanowień MLI kluczowe znaczenie ma określenie daty rozpoczęcia obowiązywania Konwencji, czyli określenie daty, od której należy oceniać stany faktyczne według unormowań MLI.

Postanowienia MLI różnicują datę rozpoczęcia jej obowiązywania w zależności od tego, czy postanowienia MLI mają być stosowane do podatków dochodowych i majątkowych pobieranych u źródła czy innych podatków.

W przypadku podatków pobieranych u źródła MLI będzie miało zastosowanie w odniesieniu do podatków przypadających od wypłaconych lub postawionych do dyspozycji kwot będących wynikiem zdarzeń mających miejsce w dniu lub po pierwszym dniu roku kalendarzowego, który rozpocznie się w dniu lub po upływie ostatniego dnia, w którym MLI wejdzie w życie dla każdej ze stron objętej MLI umową o unikaniu podwójnego opodatkowania (art. 35 ust. 1 lit. a) MLI).

W odniesieniu do pozostałych podatków, rozpoczęcie obowiązywania MLI nastąpi w stosunku do podatków pobieranych w okresach podatkowych (*tax periods*) rozpoczynających się po upływie sześciomiesięcznego okresu. Okres sześciomiesięczny liczony będzie od późniejszej daty wejścia w życie MLI u każdej ze stron zgłoszonej do MLI umowy o UPO (art. 35 ust. 1 lit. b) MLI). MLI przewiduje możliwość skrócenia sześciomiesięcznego terminu w przypadku zgłoszenia przez wszystkie umawiające się państwa takiego postulatu depozytariuszowi.

Od obowiązywania umowy międzynarodowej na płaszczyźnie międzynarodowej należy odróżnić obowiązywanie umowy w systemach prawa wewnętrznego umawiających się państw. Na gruncie polskiego wewnętrznego porządku prawnego związanie Polski umową międzynarodową następuje poprzez jej ratyfikację a następnie publikację w Dzienniku Ustaw, zgodnie z zasadami wynikającymi z ustawy z dnia 14 kwietnia 2000 r. o umowach międzynarodowych⁹. Ratyfikowana i opublikowana umowa międzynarodowa stanowi część krajowego porządku prawnego i jest bezpośrednio stosowana, chyba że jej stosowanie jest uzależnione od wydania ustawy.



8. Dz.U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439.

9. Dz.U. z 2000 r. Nr 39, poz. 443 ze zm.

III. Stosowanie MLI w praktyce

W praktyce chcąc udzielić odpowiedzi na pytanie, czy postanowienia MLI będą mieć zastosowania należy przeprowadzić analizę w oparciu o następujące kroki :

<p>1 Krok pierwszy:</p>	<p>Czy sama MLI weszła w życie oraz czy weszła w życie w obu umawiających się państwach stronach danej umowy o UPO?</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> Tak, MLI może mieć zastosowanie do danej umowy o UPO.</p> <p><input type="checkbox"/> Nie, MLI nie ma zastosowania.</p>						
<p>2 Krok drugi:</p>	<p>Czy oba państwa strony danej umowy o UPO zgłosiły daną umowę do objęcia MLI oraz czy umowa ta weszła w życie?</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> Tak, MLI może mieć zastosowanie do danej umowy o UPO.</p> <p><input type="checkbox"/> Nie. MLI może mieć zastosowanie po wejściu w życie tej umowy i objęcia jej zakresem MLI.</p>						
<p>3 Krok trzeci:</p>	<p>Czy którekolwiek z umawiających się państw będących stroną danej umowy o UPO objętej MLI zgłosiło zastrzeżenie do artykułu MLI?</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> Tak. Postanowienie MLI, do którego zostało zgłoszone zastrzeżenie nie ma zastosowania i nie modyfikuje postanowień danej umowy o UPO.</p> <p><input type="checkbox"/> Nie. Artykuł MLI może mieć zastosowanie i może modyfikować postanowienia danej umowy.</p> <p>Czy oba z umawiających się państw będących stroną danej umowy o UPO wybrały do stosowania przewidziane przez MLI postanowienia opcjonalne?</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> Tak. Wybrane postanowienia opcjonalne MLI mają zastosowanie i modyfikują daną umowę o UPO.</p> <p><input type="checkbox"/> Nie. Postanowienia opcjonalne nie obowiązują.</p>						
<p>4 Krok czwarty:</p>	<p>Identyfikacja postanowień podlegających modyfikacji.</p> <p>Celem określenia, jak postanowienia MLI modyfikują dotychczasowe postanowienia umów o UPO należy przeprowadzić w odniesieniu do konkretnego postanowienia MLI analizę zastosowanej w tym postanowieniu klauzuli kompatybilności, tzw. <i>compatibility clauses</i>. Biorąc pod uwagę treść poszczególnych postanowień MLI możliwe jest wyodrębnienie postanowień, które:</p> <ul style="list-style-type: none">• mają zastosowanie w miejsce dotychczasowych postanowień (z ang. „in place of”);• są stosowane lub modyfikują istniejące postanowienia (z ang. „applies to” lub „modifies”);• mają zastosowanie w przypadku braku określonych postanowień (z ang. in the absence of”)• mają zastosowanie w miejsce dotychczasowych postanowień lub w przypadku braku określonych postanowień (z ang. „in the place of” lub „in the absence of”).						
<p>5 Krok piąty:</p>	<p>Weryfikacja czy postanowienia MLI obowiązują?</p> <p>W odniesieniu do podatków od dochodu i majątku pobieranych u źródła:</p> <table border="1"><tr><td data-bbox="327 1624 726 1758">Późniejsza data wejścia w życie MLI w obu umawiających się państwach</td><td data-bbox="742 1624 1013 1758">1. dzień następnego roku kalendarzowego</td><td data-bbox="1029 1624 1500 1758">Postanowienia MLI obowiązują</td></tr></table> <p>W odniesieniu do pozostałych podatków:</p> <table border="1"><tr><td data-bbox="327 1814 726 1948">Późniejsza data wejścia w życie MLI w obu umawiających się państwach</td><td data-bbox="742 1814 1013 1948">Upływ 6-miesięcznego okresu</td><td data-bbox="1029 1814 1500 1948">Postanowienia MLI obowiązują w odniesieniu do podatków pobieranych w okresie podatkowym rozpoczynającym się po upływie 6-miesięcznego okresu</td></tr></table>	Późniejsza data wejścia w życie MLI w obu umawiających się państwach	1. dzień następnego roku kalendarzowego	Postanowienia MLI obowiązują	Późniejsza data wejścia w życie MLI w obu umawiających się państwach	Upływ 6-miesięcznego okresu	Postanowienia MLI obowiązują w odniesieniu do podatków pobieranych w okresie podatkowym rozpoczynającym się po upływie 6-miesięcznego okresu
Późniejsza data wejścia w życie MLI w obu umawiających się państwach	1. dzień następnego roku kalendarzowego	Postanowienia MLI obowiązują					
Późniejsza data wejścia w życie MLI w obu umawiających się państwach	Upływ 6-miesięcznego okresu	Postanowienia MLI obowiązują w odniesieniu do podatków pobieranych w okresie podatkowym rozpoczynającym się po upływie 6-miesięcznego okresu					

10. Poniższe kroki zostały opracowane na podstawie dokumentu *Step-by-step overview* przygotowanego przez Sekretariat OECD.

IV. Czy i jak MLI wpłynie na stosowanie zgłoszonych umów o UPO?

Postanowienia MLI wymierzone są przeciwko polityce agresywnego planowania podatkowego i zmierzają do określania, gdzie faktycznie wypracowywana jest wartość dodana danego przedsiębiorstwa.

Uwzględniając dotychczasowe zmiany zarówno w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania (np. wprowadzanie klauzuli *beneficial owner* w najnowszych umowach podatkowych), jak również w ordynacji podatkowej (np. wprowadzenie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania) oraz ustawach o podatkach dochodowych (np. wymóg gospodarczego uzasadnienia działań restrukturyzacyjnych) polski ustawodawca dąży do dalszego wdrażania mechanizmów skutecznie eliminujących unikanie i uchylanie się od opodatkowania implementując do polskiego systemu podatkowego proponowane rozwiązania.

Ustalając relację MLI do umów o UPO należy wskazać, że zgodnie z art. 1 i 2 MLI, Konwencja modyfikuje stosowanie istniejących umów o UPO celem wdrożenia do nich środków przewidzianych w ramach BEPS. MLI nie ma charakteru protokołu zmieniającego postanowienia danej umowy o UPO. MLI jest stosowana równolegle do istniejących zgłoszonych umów o UPO.

W przypadku kolizji norm wynikających z umowy o UPO z normą zawartą w MLI znajdzie zastosowania zasada *lex posterior derogat legi priori* zgodnie, z którą akt późniejszy ma pierwszeństwo przed aktem wcześniejszym, tj. pierwszeństwo będą miały postanowienia MLI.

Obowiązywanie MLI nie wyłącza możliwości późniejszej zmiany postanowień umowy o UPO objętej MLI w drodze bilateralnych negocjacji.

Należy mieć na uwadze, że zgłoszone na dzień podpisania MLI stanowiska państw sygnatariuszy MLI mogą ulec zmianom do momentu złożenia dokumentu ratyfikującego do OECD.



Kontakty



Agata Oktawiec

Doradca podatkowy
Dyrektor, Dział prawno podatkowy

T: +48 502 184 864

E: agata.oktwiec@pl.pwc.com



Michał Małkiewicz

Doradca podatkowy
Menedżer, Dział prawno podatkowy

T: +48 519 504 605

E: michal.malkiewicz@pl.pwc.com



dr Dorota Jakubowska

Doradca podatkowy
Starszy konsultant, Dział prawno podatkowy

T: +48 519 504 755

E: dorota.jakubowska@pl.pwc.com

Niniejsze opracowanie nie stanowi profesjonalnej porady — zostało przygotowane jako informacja ogólna na temat interesujący odbiorcę. Nie należy działać w oparciu o informacje zawarte w niniejszym opracowaniu bez uzyskania profesjonalnej porady. Nie udziela się żadnych oświadczeń ani gwarancji (wraźnych lub dorozumianych) co do dokładności lub kompletności informacji zawartych w niniejszej publikacji. W zakresie dozwolonym przepisami prawa PricewaterhouseCoopers nie przyjmuje i nie bierze na siebie odpowiedzialności, zobowiązania ani obowiązku wykazania troski w związku z jakimikolwiek konsekwencjami działań podjętych lub zaniechanych przez czytelnika lub inną osobę w oparciu o informacje zawarte w niniejszej publikacji, ani też w związku z jakąkolwiek decyzją podjętą w oparciu o te informacje.

© 2017 PwC. International Limited (PwCIL) lub, w zależności od kontekstu, poszczególne spółki członkowskie sieci PwC. Każda ze spółek jest odrębnym podmiotem prawnym i nie działa jako przedstawiciel PwCIL ani żadnej innej spółki członkowskiej. PwCIL nie świadczy żadnych usług na rzecz klientów. Spółka PwCIL nie odpowiada za działania lub zaniechania żadnego z przedsiębiorstw zrzeszonych w jej sieci, jak również nie sprawuje nad nimi kontroli ani nie jest z nimi w żaden sposób związana. Żadna zrzeszona spółka nie odpowiada za działania i zaniechania żadnej innej zrzeszonej spółki, jak również nie sprawuje nad nią kontroli ani nie jest z nią w żaden sposób związana.