

Grzegorz JANOWSKI*

WPŁYW BEPS NA POLSKI SYSTEM PODATKOWY

Zarys treści: Przepisy podatkowe bardzo często nie nadążają za szybko zmieniającą się gospodarką, zwłaszcza cyfrową jej gałęzią. Próbą odpowiedzi na te narastające dysproporcje jest inicjatywa OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) mająca na celu wyeliminowanie coraz częstszych praktyk zaniżania podstawy opodatkowania i transferu zysków. Wynikiem tych prac jest piętnaście działań, które w swoim zamierzeniu mają wyposażać rządy oraz międzynarodowe organizacje w instrumenty potrzebne do rozwiązywania problemów BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). Celem tego artykułu jest próba przybliżenia istoty BEPS, a także opis zaleceń i wstępna ocena wpływu rekomendacji płynących z raportów końcowych opublikowanych przez OECD na polski system podatkowy. Artykuł ma charakter przeglądowy i stanowi podsumowanie aktualnego stanu wiedzy w omawianym obszarze badawczym. Publikacja integruje i interpretuje dotychczasowe wyniki badań naukowych.
Słowa kluczowe: BEPS, OECD, ceny transferowe, opodatkowanie.

Geneza i istota BEPS

Nie ulega wątpliwości, iż międzynarodowe organizacje z OECD i Unią Europejską na czele, coraz bardziej wnikliwie zwracają uwagę na wszelkie transakcje mające znamiona agresywnej optymalizacji podatkowej umożliwiające całkowite bądź częściowe uniknięcie obciążeń podatkowych. Szczególną zaś uwagę przykuwają międzynarodowe korporacje posiadające swoje przedstawicielstwa w państwach stosujących preferencyjne systemy podatkowe. Kluczowym zagadnieniem w tej materii jest problem obustronnego braku opodatkowania¹. OECD podważa skuteczność obecnych przepisów międzynarodowych i wskazują na potrzebę konsultacji na poziomie ponadnarodowym w związku z tym, iż obecne wzajemne przenikanie się krajowych przepisów podatkowych w globalnych transakcjach doprowadza do luk w prawie wykorzystywanych przez podatników.

* Uniwersytet Łódzki, Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny

¹ BEPS – czy czekają nas kolejne zmiany w podatkach i jak się do nich przygotować? Webinarium PwC, Warszawa 2015, s. 4.

Luki te powodują w wielu wypadkach obustronny brak opodatkowania, pozwalający międzynarodowym korporacjom generowanie zysków nie podlegającym opodatkowaniu ani w kraju siedziby firmy ani w kraju prowadzenia faktycznej działalności. Stąd też duży nacisk w analizach kładziony jest na problematykę przenoszenia zysków do państw o niskich stopach podatkowych, tudzież przenoszenia kosztów do państw oferujących najwyższe odliczenia lub wysokie stawki podatkowe.

Pierwsze próby identyfikacji zjawiska nieuczciwej konkurencji podatkowej zostały podjęte już w 1998 roku przez OECD w opublikowanym przezeń raporcie „Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue”. Innymi istotnymi cezurami czasowymi były lata 2009, kiedy to został opracowany wzór umów o wymianie informacji podatkowych (Tax Information Exchange Agreements-TIEAs) oraz 2010 w związku z przejściem „Multi-Year Action Plan on Development”². Niemniej to jednak rok 2012 uchodzi powszechnie za początek prac nad projektem BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). Wtedy to podczas spotkania przedstawicieli grupy G20 reprezentujących najpotężniejsze światowe gospodarki podjęto decyzję o zintensyfikowaniu działań przeciwko unikaniu opodatkowania na poziomie globalnym.

Jak to zostało już wcześniej wzmiankowane BEPS odnosi się głównie do przypadków, gdzie interakcje odmiennych przepisów podatkowych prowadzą do zjawiska nieopodatkowania części zysków międzynarodowych korporacji. Flagowy projekt OECD dotyczy również umów mających na celu unikanie bądź ograniczanie płaconych podatków poprzez transfer zysków z jurysdykcji podatkowych, gdzie te zyski zostały wypracowane i powinny być opodatkowywane.

Jako, że BEPS jest globalnym problemem toteż wymaga globalnych rozwiązań. Międzynarodowy charakter planowania podatkowego oraz nieskoordynowane działania poszczególnych państw nie wystarczają i mogą nawet pogorszyć sytuację. Dlatego tak ważne jest skoordynowanie zbiorowych działań, by wspomóc zarówno kraje rozwinięte jak i rozwijające się. Ważne jest jednakże właściwe rozpoznanie, iż wyzwania stające przed krajami rozwijającymi się w obszarze BEPS są zgoła odmienne pod względem charakteru i skali od tych z jakimi borykają się kraje rozwinięte. Przykładowo luki w rozwoju prawodawstwa, a także słabo rozwinięta administracja może prowadzić do bardziej agresywnego unikania opodatkowania niż to ma miejsce w bardziej zaawansowanych gospodarkach. Dlatego też rozwiązania BEPS muszą kłaść nacisk na inne aspekty w przypadku krajów rozwijających się aniżeli w rozwiniętych gospodarkach.

² BEPS – czy czekają nas kolejne zmiany w podatkach i jak się do nich przygotować? Webinarium PwC, Warszawa 2015, s. 7.

15 działań BEPS – założenia i rekomendacje

Działanie 1: Wyzwania podatkowe w gospodarce cyfrowej. Jedną z pierwszych konkluzji finalnego raportu z działania pierwszego BEPS jest stwierdzenie, iż odrębne potraktowanie gospodarki cyfrowej nie jest możliwe oraz iż gospodarka cyfrowa znajduje się w stanie nieustannych przemian. Modele biznesowe gospodarki cyfrowej cechuje kilka właściwości istotnych pod kątem podatkowym takich jak: mobilność aktywów niematerialnych, użytkowników oraz funkcji biznesowych, oparcie na danych, efekty sieciowe, rozpowszechnienie się wielostronnych modeli biznesowych, tendencja polegająca na dążeniu w stronę monopolu lub oligopolu, niestabilność.

Do głównych możliwości rozwiązania problemów BEPS w gospodarce cyfrowej należą takie unormowania prawne jak: a) stała placówka/zakład utworzony poprzez „znaczącą cyfrową obecność”, w oparciu o umowy, płatności i funkcje, b) wirtualny zakład tworzony poprzez stronę internetową lub technologicznie usytuowaną agencję, c) podatek u źródła przy transakcjach cyfrowych³.

Ponadto w związku z tym, iż nie jest możliwe odseparowanie gospodarki cyfrowej zastosowanie będą miały tutaj także inne rekomendacje z innych działań opisanych poniżej, takich jak działanie 7 o zapobieganiu sztucznego unikania statusu zakładu czy też działania 8-10 o dostosowaniu cen transferowych do kreowania wartości⁴.

Działanie 2: Neutralizacja efektów hybrydowych struktur wykorzystujących niespójność systemów podatkowych. Hybrydy mogą przyjąć wiele form. Najważniejszą cechą charakterystyczną jest fakt, iż dane okoliczności są różnie rozpatrywane w dwóch, lub czasami w więcej jurysdykcjach podatkowych, efektem czego jest ogólna korzyść podatkowa. Korzyść podatkowa oznacza zazwyczaj albo podwójne odliczenie od dochodu, określane, jako „Układ DD” (ang. double deduction), albo odliczenie od dochodu w jednej jurysdykcji bez wykazania dochodu w innej, nazywane „Układ D/NI” (ang. deduction/no-income). Raport, przedstawia również koncepcję „Pośrednich układów D/NI”, które skupiają się na wykorzystaniu trzeciego kraju w strukturze hybrydowej⁵.

Raport, podkreśla, że w przyszłości muszą zostać wykonane kolejne prace w czterech obszarach, w których brak jest konsensusu. Są to transakcje rynku kapitałowego, zaimportowane rozbieżności hybrydowe, hybrydowe regulacje

³ <http://www.kpmg.com/pl/pl/services/tax/strony/beps-base-erosion-and-profit-shifting.aspx>.

⁴ *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD, Paris 2015, s. 13.

⁵ *Ibidem*.

dotyczące powiększenia kapitału wewnątrz grup oraz współdziałanie z zasadami CFC (ang. Controlled Foreign Corporation).

Działanie 3: Doprecyzowanie regulacji dotyczących zagranicznych spółek kontrolowanych (CFC). Rekomendacja końcowa skupia się na sześciu fundamentalnych elementach, które OECD uznaje za niezbędne w ustawodawstwie krajowym, dotyczącym CFC: a) Definicja CFC – OECD zaleca, by obejmowała podmioty: osoby prawne, podmioty nie posiadające osobowości prawnej, jak spółki osobowe, zakłady zagraniczne, jeśli ich dochód nie został ujęty w podlegających opodatkowaniu dochodach spółki macierzystej, b) Zwolnienia CFC – próg minimalnego zysku, zwolnienie wg stawki podatkowej, zwolnienie, które ma zastosowanie w przypadku, gdy nie istnieje motywacja lub cel unikania opodatkowania, c) Definicja dochodu CFC – dochód holdingów, niektóre dochody finansowe, dochody z fakturowania sprzedaży, dochody z własności intelektualnej, dochody ze sprzedaży dóbr i usług cyfrowych, dochód z ubezpieczenia i dochody zależnych zakładów ubezpieczeń, d) Zasady obliczania dochodu- powinno bazować na zasadach kraju macierzystego, co będzie zgodne z celami BEPS, alternatywnie na podstawie powszechnie stosowanych standardów takich jak MSSF, pod warunkiem, że nie stwarzają one dodatkowych możliwości unikania opodatkowania, e) Zasady podziału dochodów – powiązany z progiem kontroli, stawka opodatkowania dochodów CFC powinna być podstawową stawką stosowaną w obszarze jurysdykcji spółki macierzystej, f) Zasady zapobiegające lub eliminujące podwójne opodatkowanie – zaliczenie już opłaconych zagranicznych podatków na poczet należnego opodatkowania⁶.

Działanie 4: Ograniczenie zmniejszania podstawy opodatkowania przez potrącenia kosztów odsetkowych i innych kosztów finansowych. OECD zaleca przyjęcie podejścia, które bazuje na ograniczeniu odliczeń odsetek do stałego poziomu pomiędzy 10% a 30% zysków przed potrąceniem odsetek, opodatkowaniem i amortyzacją (EBITDA)⁷. W dalszej części raport OECD opisuje dwie zasady: stałej proporcji (fixed ratio rule) oraz proporcji grupowej (group ratio rule). W przypadku zasady stałej proporcji rekomendacja OECD przewiduje ograniczenie odliczeń odsetek do określonego, stałego ułamka EBIDTA, wpisującego się w zasadę ceny rynkowej. Zaleca się, aby poszczególne kraje ustalały tę proporcję w przedziale od 10% do 30% w zależności między innymi od możliwość przeniesienia niewykorzystanych odsetek na przeszłe tudzież przyszłe okresy czy też od wysokości lokalnych stóp procentowych⁸. Co się zaś tyczy zasady proporcji grupowej OECD sugeruje, iż może ona zostać wprowadzona jako oddzielny przepis

⁶ *W obliczu BEPS: Działanie 3*, Grant Thornton, Poznań 2015, s 1-2.

⁷ *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2015 Final Report*, OECD, Paris 2015, s. 11.

⁸ *W obliczu BEPS: Działanie 4*, Grant Thornton, Poznań 2015, s. 2.

lub jako uzupełnienie zasady stałej proporcji. Umożliwi ona podmiotom odliczanie odsetek do wysokości wskaźnika odsetki/EBITDA przewidzianego dla grupy, o ile jest on wyższy, niż wskaźnik referencyjny. Należy przy tym zauważyć, że dany kraj może podnieść próg kosztów odsetek, ponoszonych przez grupę na rzecz jednostek trzecich, o maksymalnie 10%. Osobne rekomendacje mają być opracowane dla sektorów bankowości i ubezpieczeń.

Działanie 5: Efektywne zwalczanie szkodliwych praktyk podatkowych przy uwzględnieniu transparentności i rzeczywistej działalności podatników (substance). Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju rekomenduje przeprowadzanie analiz, w ramach których wydatki na badania i rozwój (R&D) poniesione w celu wytworzenia aktywów IP (własność intelektualna) byłyby weryfikowane pod kątem istnienia związku pomiędzy wydatkami na R&D a dochodem z praw własności intelektualnej. Także w tym działaniu pojawia się wymóg znaczącej aktywności (substantial activity), który określa, czy dany system uzależnia możliwość czerpania korzyści z aktywów IP od zakresu działań R&D podejmowanych przez podatników, otrzymujących korzyści⁹. Do reżimów fiskalnych o charakterze „front-end” (zapewniające ulgi podatkowe w zakresie R&D) dołączono reżimy typu „back end”, które mają zastosowanie do dochodów uzyskanych po wytworzeniu i wykorzystaniu IP¹⁰.

Działanie 6: Zapobieganie przyznawaniu korzyści wynikających z unikaniu podwójnego opodatkowania w niewłaściwych okolicznościach. Działanie 6 podkreśla, iż nadużycia z tytułu nabywania korzyści wynikających z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (treaty shopping) należą do najistotniejszych przyczyn BEPS. OECD rekomenduje przyjęcie trzystopniowej strategii zwalczania treaty shopping i nadużyć: a) umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania winny jednoznacznie wskazywać, że ich celem nie jest stwarzanie możliwości podwójnego nieopodatkowania lub obniżania podatków poprzez uchylanie się lub unikanie opodatkowania (w tym poprzez treaty shopping), b) schemat ograniczenia korzyści (Limitation on Benefit – LoB) powinien mieć zastosowanie w celu ograniczenia dostępności do korzyści płynących z umów tak, aby korzystały z nich wyłącznie podmioty spełniające ściśle określone warunki, gwarantując silny związek pomiędzy podmiotem a państwem rezydencji, c) należy wdrożyć bardziej ogólną zasadę zwalczania nadużyć, bazującą na zasadniczych celach transakcji lub porozumień, lub wdrożenie testu podstawowego celu (Principal Purpose Test – PPT)¹¹.

⁹ *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report*, OECD, Paris 2015, s. 23.

¹⁰ *W obliczu BEPS: Działanie 5*, Grant Thornton, Poznań 2015, s. 2.

¹¹ *W obliczu BEPS: Działanie 6*, Grant Thornton, Poznań 2015, s. 1-2.

Działanie 7: Zapobieganie sztucznemu unikaniu statusu zakładu (ang. Permanent Establishment). W wyniku rekomendacji, znacznie zwiększy się prawdopodobieństwo przypisania statusu zakładu (Permanent Establishment – PE) działalności grup (zarówno dużych, jak i małych), które prowadzą operacje międzynarodowe w krajach, w których do tej pory nie przypisywano im takiej klasyfikacji. Planowane są zmiany między innymi: a) w zasadach dot. dependent agent tak by objąć zakresem regulacji struktury komistantów i innych dystrybutorów o ograniczonym ryzyku, którzy nie dokonują sprzedaży w swoim imieniu i na swój rachunek, ale w swoim imieniu zaś na cudzy rachunek, b) wyłączenie agenta niezależnego przy działaniu wyłącznie na rzecz podmiotu zależnego – dodanie definicji podmiotu zależnego „connected enterprise” (co najmniej 50% udziału w prawach głosu lub kapitale), c) w regulacjach dot. czynności przygotowawczych i pomocniczych (preparatory/auxiliary activities) – wyłączenia z art. 5 ust. 4 będą uzależnione od ogólnego testu dotyczącego działalności przygotowawczej lub pomocniczej, d) zasady przeciwdziałania fragmentacji/podziału operacji, e) zapobiegające podziału kontraktów między różne podmioty zależne dla uniknięcia limitu czasowego do powstania PE (również w przypadku PE usługowego)¹².

Działania 8-10: Dostosowanie polityki cen transferowych do procesu tworzenia wartości. Celem trzech działań spiętych w jeden raport jest zapewnienie ścisłej zależności między polityką cen transferowych a procesem tworzenia wartości. Opublikowane wytyczne polityki transferowej (Transfer Pricing Guidelines – TPG) wskazują, iż zasada porównywalności (arm’s length principle) to ciągle fundament polityki cen transferowych, jednakże główny nacisk został położony na analizę i kontrolę ryzyk oraz związanych z nimi wynagrodzeń. OECD dostarcza 6-etapowe ramy, w skład których wchodzi: a) identyfikacja ryzyk z ekonomicznego punktu widzenia, b) warunki co do ryzyka określone w umowie, c) analiza funkcjonalna, d) przypisanie ryzyk w umowie stosownie do działań i innych danych, e) określenie czy dana strona kontroluje ryzyko i jest w stanie podolać mu finansowo, f) ceny transakcji bazujące na prawidłowej alokacji ryzyka. Dodatkowo raport z działania uszczegóławia poszczególne metody i ich stosowanie takie jak metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej (ang. Comparable Uncontrolled Price – CUP) czy metoda podziału zysku z transakcji (transactional profit split method). Ważnym elementem wspomnianym w dokumencie są wartości niematerialne trudno wycenialne (ang. hard-to-value intangible – HTVI), dla których nie istnieją wiarygodne transakcje porównywalne oraz cechuje je wysoka niepewność co do spodziewanych przyszłych przepływów pieniężnych tudzież spodziewanych dochodów. Kolejna część raportu poświęcona

¹² *W obliczu BEPS: Działanie 7*, Grant Thornton, Poznań 2015, s. 1-2.

jest usługom wewnątrz grupowym o niskiej wartości dodanej (low-value adding inter-group services), gdzie OECD rekomenduje wysokość marży od kosztów na poziomie 5%. OECD zachęca poszczególne państwa do potrącania podatku u źródła wyłącznie na element zysku lub marży od usług wewnątrzgrupowych o niskiej wartości dodanej. Ostatnim elementem zawartym w raporcie są porozumienia o podziale kosztów (cost contribution arrangements – CCA), czyli porozumienia pomiędzy spółkami w sprawie podziału kosztów i ryzyk związanych z rozwojem, produkcją lub pozyskiwaniem aktywów materialnych lub niematerialnych bądź usług, które mają wykreować korzyści dla każdego z uczestników¹³.

Działanie 11: Pomiar i monitorowanie BEPS. Szacunki OECD, mówią iż w związku z podejmowaniem działań z zakresu BEPS przez coraz liczniejsze podmioty od 4% do 10% globalnych wpływów z tytułu podatku CIT nie udaje się wyegzekwować, co stanowi od 100 do 240 mld USD¹⁴. Jednym z ważniejszych elementów Działania 11 jest opracowanie wskaźników, które mogą zostać wykorzystane do oceny skali i wpływu gospodarczego BEPS, śledzenia zmian zachodzących w czasie oraz monitorowanie skuteczności środków wdrożonych w celu ograniczenia BEPS. W tym celu OECD opracowała sześć wskaźników BEPS mających na celu: a) koncentrację wysokiego poziomu inwestycji zagranicznych (foreign direct investment – FDI) w porównaniu do PKB, b) zróżnicowane stopy zysku w odniesieniu do rzeczywistych stawek podatkowych, c) zróżnicowanie stóp zysku pomiędzy krajami o niskim opodatkowaniu a spółkami MNE (przedsiębiorstwa wielonarodowe), d) efektywne statki podatkowe podmiotów powiązanych z MNE w porównaniu z podmiotów nie należących do MNE o podobnych cechach, e) koncentrację wysokich poziomów przychodów z tytułu należności licencyjnych w porównaniu z nakładami na badania i rozwój (B + R), f) wydatki na odsetki do przychodów podmiotów powiązanych z MNE w krajach o wysokim opodatkowaniu¹⁵.

Działanie 12: Wymogi obowiązkowego ujawniania informacji. OECD zaleciła, aby zasady obowiązkowego ujawniania informacji (mandatory disclosure rule – MDR) zostały rozszerzone i umocnione w taki sposób, by zwiększyć skuteczność walki z transgranicznymi schematami unikania opodatkowania. Dwa kluczowe cele MDR to: a) wczesne informowanie administracji podatkowych o agresywnym planowaniu lub nadużyciach, b) zapobieganie takiemu planowaniu przez podatników i ich doradców. Niezwykle istotne będzie zrozumienie podobieństw i różnic pomiędzy krajami, które finalnie wdrożą system MDR,

¹³ *W obliczu BEPS: Działanie 8-10*, Grant Thornton, Poznań 2015, s. 1-3.

¹⁴ *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report*, OECD, Paris 2015, s. 15.

¹⁵ *W obliczu BEPS: Działanie 11*, Grant Thornton, Poznań 2015, s. 2.

zwłaszcza w przypadkach, gdy działania zabronione w jednym kraju okażą się dozwolone w innym¹⁶.

Działanie 13: Dokumentacja cen transferowych oraz raportowanie według krajów. Raport z działania 13 stanowi aktualizację rozdziału V wytycznych OECD w zakresie cen transferowych, który jest poświęcony dokumentacji. Raport określa nowe standardy dokumentacji oraz wprowadza wzór formularza do raportowania wg krajów wartości przychodów, zysków, zapłaconych podatków oraz innych mierników aktywności gospodarczej, który ma być wypełniany przez przedsiębiorstwa wielonarodowe (MNEs). OECD rekomenduje tutaj raportowanie na trzech poziomach: a) master file – mający za zadanie dostarczenie ogólnych informacji o globalnej działalności biznesowej oraz o stosowanej przez grupę polityce cen transferowych (raport ten w zamierzeniu OECD miałby być dostępny dla wszelkich administracji podatkowych), b) local file – dokumentujący szczegółowo transakcyjne ceny transferowe stosowane przez poszczególne kraje grupy, a w szczególności strony transakcji, kwoty transakcji oraz analizy determinantów cen transferowych, c) Country-by-Country Report – roczny raport przewidziany dla największych korporacji międzynarodowych o przychodach przekraczających 750 milionów euro przedstawiający każdej jurysdykcji podatkowej, w której grupa prowadzi jakąkolwiek działalność kwoty przychodów ze sprzedaży, zysków przed opodatkowaniem, podatku dochodowego, ilości pracowników, wielkości kapitału, zysków zatrzymanych i wartości aktywów w każdej jurysdykcji podatkowej¹⁷. Biorąc pod uwagę wszystkie trzy raporty podatnicy będą musieli pokazać spójny obraz pozycji podlegających cenom transferowym, a tym samym dostarczą administracjom podatkowym użyteczną informację do oceny ryzyka cen transferowych oraz ułatwią identyfikację w przypadku audytów czy podmioty stosowały agresywną politykę optymalizacji podatkowej, polegającej na transferze istotnych kwot dochodów do środowisk korzystniejszych podatkowo¹⁸.

Działanie 14: Usprawnienie mechanizmów rozwiązywania sporów międzynarodowych. Raport z działania 14 traktuje o poprawie efektywności mechanizmów rozwiązywania sporów i ma za zadanie wzmocnić efektywność funkcjonowania procedury wzajemnych uzgodnień (ang. mutual agreement procedure – MAP). Celem tego działania jest zminimalizowanie ryzyka niepewności i niezamierzonego podwójnego opodatkowania poprzez zapewnienie spójnej imple-

¹⁶ *W obliczu BEPS: Działanie 12*, Grant Thornton, Poznań 2015, s. 1.

¹⁷ *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report*, OECD, Paris 2015, s. 10.

¹⁸ *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: 2015 Final Reports Executive Summaries*, OECD, Paris 2015, 3. 37-39.

mentacji traktatów podatkowych włączając w to skuteczne i szybkie rozwiązywanie sporów dotyczących ich interpretacji i stosowania zgodnie z procedurą wzajemnych uzgodnień. Poprzez przyjęcie raportu z tego działania kraje wyraziły zgodę co do istotnych zmian w podejściu do rozwiązywania sporów, w szczególności przez opracowanie minimalnych standardów respektowania rozstrzygnięcia sporów traktatowych, zobowiązały się do jego szybkiego wdrożenia, zapewnienia mechanizmów monitorowania oraz regularnego raportowania za pośrednictwem CFA (Committee on Fiscal Affairs). Wspomniane minimalne standardy sprowadzają się w swojej istocie do: a) upewnienia się, że zobowiązania traktatowe dotyczące procedury wzajemnych uzgodnień zostały w pełni wdrożone w dobrej wierze i że przypadki MAP są rozwiązywane terminowo, b) zapewnienia realizacji procedur administracyjnych, które promują zapobieganie i wczesnego rozwiązywanie sporów traktatowych, c) zapewnienie, że podatnicy dostają dostęp do MAP, jeśli się do tego kwalifikują

Działanie 15: Stworzenie wielostronnego instrumentu do wprowadzenia Planu Działań BEPS oraz modyfikacji istniejących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Prace nad raportem z ostatniego działania ciągle trwają i celem jest stworzenie wielostronnego instrumentu do zaaprobowania przez zainteresowane kraje do końca 2016 r. We wrześniu 2014 roku OECD opublikowała raport na temat możliwości opracowania umowy wielostronnej w celu znalezienia dwustronnych umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Tego rodzaju umowa wielostronna dałaby poszczególnym krajom możliwość implementowania środków wypracowanych w trakcie realizacji projektu BEPS w sposób bardziej sprawny i jednolity. Raport kończy się wnioskiem, iż umowa wielostronna jest zarówno możliwa, jak i potrzebna. W związku z tym w 2015 powołano grupę roboczą, a jej uczestnicy dostali mandat do sformułowania treści przepisów umowy wielostronnej¹⁹.

Odpowiedź polskiego systemu podatkowego na BEPS

Ze względu na przeglądowy charakter niniejszego opracowania interpretacja wyników będzie odnosiła się jedynie do założeń teoretycznych istoty i działań w obszarze BEPS. W tej części artykułu nastąpi próba sformułowania wniosków poznawczych dotyczących projektu BEPS i płynących z niego rekomendacji, które będą miały istotny wpływ na system podatkowy w Polsce jak i w innych krajach zrzeszonych w OECD.

¹⁹ *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report*, OECD, Paris 2015, s. 9-11.

Praktyka polskich organów podatkowych i sądów administracyjnych wpisuje się w światowy trend zmierzający do uszczelnienia systemu podatkowego. W toku kontroli podatkowych, a także w ramach wydawanych interpretacji oraz wyroków, organy podatkowe niejednokrotnie zwracały uwagę na pozorność transakcji grupowych kwestionując prawidłowość i zasadność przeprowadzanych transakcji. Takie podejście jurysdykcji podatkowej symbolizuje sprzeciw wobec agresywnej optymalizacji podatkowej oraz zwiastuje zmianę podejścia władz podatkowych i potrzebę gruntownych zmian w polskim systemie podatkowym²⁰.

OECD nie stanowią źródła powszechnie obowiązującego prawa w polskim systemie prawnym, jednakże stanowią ważną wskazówkę interpretacyjną zarówno dla praktyki przedsiębiorców międzynarodowych jak i organów podatkowych. Ministerstwo Finansów jest aktywnie zaangażowane w projekt BEPS. Projekt ten został oceniony jako ważna inicjatywa, która może przynieść długofalowo wymierne skutki w zakresie stworzenia podstaw dla prowadzenia na poziomie krajowym i międzynarodowym skutecznych działań zapobiegających utracie dochodów podatkowych²¹.

Działania MF wykonane do tej pory w kwestii przeciwdziałania unikaniu opodatkowania poprzez wyeliminowanie zjawiska tzw. agresywnego planowania podatkowego: a) wprowadzenie regulacji dotyczących opodatkowania dochodów zagranicznych spółek kontrolowanych (CFC), b) rozszerzenie szeregu umów podatkowych o pełną klauzulę wymiany informacji – w tym informacji bankowej; zawarcie 14 umów o wymianie informacji podatkowych, w tym z tzw. rajami podatkowymi, c) usunięcie niekorzystnych klauzul w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania z np. Luksemburgiem, Maltą, Czechami, Singapurem, Cyprzem, Indiami, Malezją, Słowacją, oraz ze Zjednoczonymi Emiratami Arabskimi, d) zmiany dotyczące przepisów o tzw. niedostatecznej kapitalizacji, e) wyłączenie stosowania zwolnień dywidend w przypadku gdy podlegały zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w państwie źródła, f) przepisy określające sposób ustalania przychodów i kosztów świadczeń w naturze (dywidenda rzeczowa), g) zmiana regulacji dotyczących niepodzielonych zysków spółki kapitałowej przekształcanej w spółkę osobową, h) wprowadzenie opodatkowania dochodów SKA podatkiem CIT, i) opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, j) zmiany w przepisach o dokumentowaniu transakcji z podmiotami powiązanymi.

²⁰ *BEPS – czy czekają nas kolejne zmiany w podatkach i jak się do nich przygotować?* Webinarium PwC, Warszawa 2015, s. 12.

²¹ *Ibidem* s. 14.

Zmiany wchodzące w życie w 2016 r.: a) wprowadzenie klauzuli przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania w stosunku do wypłacanych i otrzymywanych dywidend, b) zmiany w zakresie cen transferowych (Country by Country Reporting – raportowanie według krajów) i dalsze zmiany od 2017 r., c) wprowadzenie przepisów o jednolitym pliku kontrolnym, d) wprowadzenie automatycznej wymiany informacji w sprawach podatkowych²².

Nie ulega wątpliwości, iż projekt BEPS i płynące z niego rekomendacje będą miały istotny wpływ na system podatkowy w Polsce jak i w innych krajach skupionych w OECD. Za wcześniej jeszcze na wyciąganie daleko idących wniosków z wprowadzanych i planowanych zmian, aczkolwiek jest to niewątpliwie istotna inicjatywa mająca na celu uszczelnienie systemów podatkowych, do której muszą się dostosować wszystkie zainteresowane podmioty.

Bibliografia

1. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD, Paris 2013.
2. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD, Paris 2013.
3. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD, Paris 2015.
4. *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 – 2015 Final Report*, OECD, Paris 2015.
5. *BEPS – czy czekają nas kolejne zmiany w podatkach i jak się do nich przygotować?* Webinarium PwC, Warszawa 2015.
6. *BEPS. Nowa rzeczywistość podatkowa*, KPMG, Warszawa 2015.
7. *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report*, OECD, Paris 2015.
8. *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report*, OECD, Paris 2015.
9. *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report*, OECD, Paris 2015.
10. *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report*, OECD, Paris 2015.
11. *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD, Paris 1998.
12. *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2015 Final Report*, OECD, Paris 2015.
13. *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report*, OECD, Paris 2015.

²² *Ibidem*, s. 15-17.

14. *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, OECD, Paris 2015.
15. *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report*, OECD, Paris 2015.
Model-Effectiveness/ey-ceny-transferowe-beps
16. *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report*, OECD, Paris 2015.
17. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD, Paris 2010.
18. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: 2015 Final Reports Executive Summaries*, OECD, Paris 2015.
19. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Explanatory Statement*, OECD, Paris 2015.
20. *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status Action 7 – 2015 Final Report*, OECD, Paris 2015.
21. *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report*, OECD, Paris 2015.
22. *W obliczu BEPS*, Grant Thornton, Poznań 2015.
23. <http://www.ey.com/PL/pl/Services/Tax/Transfer-Pricing-and-Operating->
24. <http://www.kpmg.com/pl/pl/services/tax/strony/beps-base-erosion-and-profit-shifting.aspx>

BEPS IMPACT ON POLISH TAX SYSTEM

Tax regulations often do not keep pace with the rapidly changing economy, especially its digital piece. An attempt to answer these growing discrepancies is an initiative of the OECD (Organisation for Economic Co – operation and Development), aimed at eliminating the more frequent practice s of squeeze the tax base and the transfer the profits. The result of this work was built into fifteen actions, which should equip the tax jurisdictions and international organizations with the tools needed to solve the BEPS problems (Base Erosion and Profit Shifting). The purpose of this article is the attempt to approximate the essence of BEPS and the initial assessment of the impact of recommendations from the final reports published by the OECD on the Polish tax system.

Keywords: BEPS, OECD, transfer pricing, taxation.