



Grant Thornton

An instinct for growth™

Akademia

BEPS

Nowe spojrzenie na podatki
w aspekcie międzynarodowym



Działanie 1

Wyzwania podatkowe gospodarki cyfrowej

Przyjęcie nowych podatków czy zaleceń dedykowanych gospodarce cyfrowej nie zostały zarekomendowane przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), jednakże drogi do podjęcia jednostronnych działań zabezpieczających wciąż pozostają otwarte.

OECD przyjęła, że mimo, że niektóre aspekty gospodarki cyfrowej wiążą się szczególnie z ryzykiem związanym z działaniami BEPS (zwalczaniem unikania opodatkowania i transferu zysków), to „odseparowanie gospodarki cyfrowej od jej pozostałych aspektów dla celów podatkowych byłoby trudne, lub wręcz niemożliwe”. Nic więc dziwnego, że w odniesieniu do gospodarki cyfrowej, rekomendacje opierają się na szerszych założeniach oraz rekomendacjach przyjętych dla innych działań BEPS.

Należą do nich między innymi:

Działanie 7: Zapobieganie sztucznemu unikaniu powstawania statusu zakładu

Działanie 7 zaleca zmianę definicji zakładu (Permanent Establishment – PE), co ma zapobiegać celowemu unikaniu powstawania statusu zakładu. Rekomendacje znacząco zwiększają prawdopodobieństwo, że działalność grup aktywnych na rynku międzynarodowym (zarówno dużych, jak i małych) będzie traktowana jako PE w krajach, w których dotychczas tak nie było.

W przypadku, gdy działalność sprzedażowa spełnia wymogi następującej definicji: „zwyczajowo zawiera kontrakty lub zwyczajowo odgrywa główną rolę w działaniach prowadzących do zawarcia kontraktów, rutynowo zawieranych bez wprowadzania przez przedsiębiorstwo istotnych poprawek w ich treści”, będzie można mówić o istnieniu PE. Nie ma to zastosowania do dystrybutorów prowadzących działalność o ograniczonym ryzyku.

Określone przypadki szczególne wykluczające status PE są aktualnie poddawane weryfikacji pod kątem możliwości zaliczenia działalności jako „przygotowawczej lub pomocniczej”. Działalność ma charakter przygotowawczy, jeśli stanowi uzupełnienie działalności przedsiębiorstwa. Ma natomiast charakter pomocniczy,

jeśli wspiera działalność przedsiębiorstwa, nie stanowiąc zasadniczego elementu tej działalności.

OECD podała przykład sztucznych rozwiązań w gospodarce cyfrowej. Przykład dotyczy sprzedawcy internetowego produktów materialnych lub podmiotu świadczącego usługi reklamowe online przy pomocy personelu lokalnej spółki zależnej, odpowiedzialnego za negocjowanie i zawieranie umów sprzedaży z potencjalnymi kontrahentami.

Działania 8-10: Dostosowanie cen transferowych do kreowania wartości

OECD uznaje istotność wartości niematerialnych i prawnych w gospodarce cyfrowej. OECD podkreśla, że podmioty osiągają dochód gospodarczy na podstawie wykreowanej wartości poprzez realizowane przez nie funkcje, wykorzystane aktywa oraz ryzyka poniesione w związku z rozwojem, ulepszaniem, utrzymaniem, ochroną i wykorzystaniem wartości niematerialnych i prawnych; własność prawna nie stanowi jedynego wyznacznika prawa do wynagrodzenia.

Ramy analizy transakcji z udziałem wartości niematerialnych i prawnych obejmują:

- ▶ identyfikację wartości niematerialnych i prawnych wykorzystanych lub przeniesionych oraz ryzyk, istotnych z ekonomicznego punktu widzenia,
- ▶ identyfikację całości ustaleń umownych z naciskiem na kwestię własności prawnej jako punkt wyjścia,
- ▶ identyfikację stron realizujących funkcje, korzystających z aktywów, zarządzających ryzykiem,
- ▶ analizę uzgodnień formalnych wobec faktycznego postępowania podmiotów grupy,
- ▶ identyfikację transakcji oraz określanie ceny rynkowej stosownie do wkładu każdej ze stron.

Działanie 1 c.d.

Działanie 3: Zaostrzenie regulacji dotyczących opodatkowania zagranicznych podmiotów kontrolowanych

OECD uznaje, że przy ustalaniu regulacji CFC, należy uwzględnić zasady ukierunkowane na dochód osiągany zwykle w gospodarce cyfrowej, który obecnie na ogół nie podlega opodatkowaniu, taki, jak dochód ze zdalnej sprzedaży dóbr i usług cyfrowych.

Rekomendacje końcowe skupiają się na sześciu kluczowych elementach, które OECD uznaje za elementy niezbędne w celu skutecznego wdrażania krajowego ustawodawstwa CFC:

- ▶ definicja CFC,
- ▶ wyłączenia i wymogi co do progów,
- ▶ definicja dochodu CFC,
- ▶ zasady obliczania dochodu,
- ▶ zasady przypisywania dochodu,
- ▶ zasady zapobiegania/ eliminowania podwójnego opodatkowania.

VAT/podatek od towarów i usług (GST)

OECD odniosła się do istotności obciążenia podatkiem VAT transakcji transgranicznych oraz zaleciła zastosowanie zasad wydanych uprzednio wytycznych międzynarodowych w zakresie VAT/GST, dotyczących zasady opodatkowania podatkiem pośrednim w miejscu docelowym. OECD uznaje, że poszczególne kraje muszą rozważyć możliwość wprowadzenia mechanizmów ściągania należności, włącznie z mechanizmem odwrotnego obciążenia, aby zapewnić równe zasady traktowania i zapobiec unikaniu opłacenia podatku VAT/ GST poprzez zwolnienie z tego podatku firm, zaopatrujących się w usługi za granicą.

Otwarte drzwi dla działań jednostronnych?

W raporcie rozważono także szersze i bardziej ogólne wyzwania, związane z opodatkowaniem gospodarki cyfrowej, takie, jak obecność podatkowa (stałe miejsce prowadzenia działalności), dane oraz charakterystyka strumieni przychodów.

Co niepokojące, jakkolwiek OECD nie zarekomendowała przyjęcia zasady istnienia związku gospodarczego (tj. wyrokowania o istnieniu związku w wyniku osiągnięcia progu przychodów generowanych z danego terytorium), czy też podatku u źródła, stwierdziła jednak, że poszczególne kraje mogą jednostronnie wprowadzić je w ustawodawstwie krajowym w ramach dodatkowej ochrony przed BEPS, pod warunkiem, że będą przestrzegać postanowień zawartych umów i porozumień dwustronnych, dotyczących opodatkowania.

Kluczowe dane

Poszczególne działania zostały przedstawione szczegółowo w harmonogramie wdrożenia kluczowych rekomendacji. Oczekuje się, że opracowanie instrumentu wielostronnego nastąpi do końca roku 2016. OECD zadeklarowała, że przeanalizuje szczegółowe dane podatkowe dotyczące poszczególnych krajów oraz deklaracji VAT, aby upewnić się, czy nie będzie konieczne podjęcie dodatkowych działań wielostronnych w odniesieniu do gospodarki cyfrowej (jakkolwiek jest mało prawdopodobne, aby mogło to nastąpić przed rokiem 2020).

Co dalej?

Zalecamy przeprowadzenie kompleksowej analizy Państwa struktury, aby upewnić się, że jest ona dostosowana do rekomendacji wskazanych w BEPS, oraz zapewnia wystarczającą widoczność i przejrzystość danych podatkowych i transakcyjnych.

Oferujemy wsparcie w zakresie analizy ustawodawstwa, dotyczącego podatku VAT/GST, którego celem jest zmuszenie dostawców usług cyfrowych, nie posiadających siedziby w danym kraju, do rejestracji oraz uiszczania podatku VAT/GST od sprzedaży. Oferujemy pomoc we wdrażaniu skalowalnych rozwiązań, które pomogą Państwu stawić czoła wyzwaniom związanym z naliczaniem podatku oraz sprawozdawczością w tym zakresie.

Działanie 2

Neutralizowanie skutków porozumień hybrydowych rozbieżnych

Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) przedstawiła rekomendacje zmian w prawie krajowym oraz w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, w celu zneutralizowania skutków rozbieżności podatkowych wynikających ze stosowania hybrydowych podmiotów lub instrumentów.

Celem wprowadzonych zasad jest przywrócenie równowagi w sytuacjach, gdy dochodzi do rozbieżności w opodatkowaniu w wyniku różnego traktowania podmiotu lub transakcji na dwóch lub więcej terytoriach. Rodzaje rozbieżności o których mowa, zostały zdefiniowane jako „wyłączenie z dochodu/nie wskazanie dochodu” lub „podwójne odliczenie”. Zostały one zaprezentowane w dalszej części opracowania.

Dla zapewnienia skuteczności zastosowania zaproponowanych rozwiązań, nawet, jeśli nie każdy kraj je wdraża, należy przyjąć reguły: podstawową oraz „obronną”. Dzięki zastosowaniu dwóch poziomów reguł zasad, wystarczające jest, jeśli co najmniej jedno państwo wdroży rekomendacje, by zneutralizować efekt rozbieżności. Zgodnie z zasadą podstawową w większości sytuacji, płatnikowi należałoby odmówić prawa do odliczenia/zaliczenia w koszty. Jeśli kraj płatnika nie wdrożył reguły podstawowej, wówczas rekomendowane jest, aby drugi kraj stosował zasadę wtórną lub „obronną”, polegającą na opodatkowaniu dochodu.

Zgodnie z zaleceniami, ww. reguły powinny mieć zastosowanie wyłącznie do tzw. „grupy podmiotów kontrolowanych” lub tzw. porozumień strukturyzowanych. Definicje tych terminów zostały przedstawione w raporcie.

Na przykład: proponowane reguły nie będą miały zastosowania do płatności, w przypadku których rozbieżności w opodatkowaniu są spowodowane przez przyczyny inne, niż istnienie elementu hybrydowego. W szczególności, zasady nie powinny mieć zastosowania, gdy płatność jest uiszczana na rzecz podmiotu zwolnionego z podatku, na przykład podmiotu z siedzibą w raju podatkowym lub w przypadku, gdy rozbieżność wynika z hipotetycznego odliczenia udzielonego dla celów podatkowych.

Rekomendacje co do zmian zarówno ustawodawstwa krajowego, jak i umów o unikaniu podwójnego opodatkowania

W prawie krajowym, rekomendacja jest regułą tworzącą powiązanie pomiędzy opodatkowaniem jednej ze stron transakcji a opodatkowaniem drugiej strony. Jako, że w wielu sytuacjach trudno określić, który kraj utracił dochód z podatku w przypadku, gdy mamy do czynienia z hybrydą, rekomendacje nie przewidują testowania „motywu” – to znaczy, nie są ukierunkowane wyłącznie na struktury, których celem było uniknięcie opodatkowania. W rezultacie, wdrożone reguły mają zastosowanie do dowolnej sytuacji, w której wystąpiła rozbieżność.

W odniesieniu do rekomendacji dotyczących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, należy oczekiwać, że w wielu przypadkach, uniemożliwi się grupom obejmującym podmioty lub instrumenty hybrydowe osiągnięcie dodatkowych korzyści wynikających z wykorzystania postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania po wdrożeniu rekomendacji w ramach Działania 6 (zapobieganie przyznawaniu korzyści traktatowych w niewłaściwych okolicznościach). Mimo to, w ramach Działania 2, sporządzono dodatkowe wytyczne w zakresie wprowadzenia poprawek do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Ich celem jest jednoznaczne określenie zakresu umowy, w sposób, który ograniczy korzyści niezgodnie z celami zawartej umowy. W raporcie przeprowadzono także stosowne analizy, w celu ustalenia, czy jakiegokolwiek elementy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania mogłyby uniemożliwić zastosowanie rekomendacji w ustawodawstwie krajowym – na przykład klauzule o zakazie dyskryminacji; ostatecznie stwierdzono, że sytuacja taka nie powinna mieć miejsca.

Działanie 2 c.d.

Raport końcowy jest zgodny z rekomendacjami przedstawionymi w raporcie wstępnym z września 2014 roku, zawiera jednak dodatkowe wskazówki oraz 80 przykładów możliwych scenariuszy sytuacji, w których zastosowanie mogą mieć reguły hybrydowe.

Kluczowe terminy

Poszczególne kraje mogą obecnie wdrażać prawo krajowe zgodnie z obowiązującymi w nich procesami legislacyjnymi. Jednakże, do momentu wydania projektów ustaw, trudno będzie precyzyjnie określić, które płatności są objęte nowymi zasadami.

Rekomendowane zmiany do umów mogą być ujęte w ramy poprawek analizowanych w zakresie Działania 15 (wypracowanie wielostronnych narzędzi zmiany dwustronnych umów dotyczących opodatkowania), w zależności od postępów i zakresu prac w ramach tego Działania w roku 2016. Jeśli poprawki te nie znajdą się w zakresie proponowanego instrumentu wielostronnego, niewykluczone, że minie sporo czasu, zanim treść umów dwustronnych zacznie odzwierciedlać zaproponowane zmiany.

Rozbieżności	Umowa	Szczegółowe rekomendacje poprawek w ustawodawstwie krajowym	Rekomendowana reguła w kwestii rozbieżności hybrydowych		
			Reakcja	Reguła defensywna	Zakres
Odliczenie/ nie włączenie do podstawy opodatkowania	Hybrydowe sprawozdanie finansowe	Brak zwolnienia dywidend dla płatności odliczonych od podatku	Odmowa odliczenia dla płatnika	Wliczenie do podstawy opodatkowania jako zwykłego dochodu	Podmioty powiązane i porozumienia strukturyzowane
	Unieważniona płatność podmiotu hybrydowego		Odmowa odliczenia dla płatnika	Wliczenie do podstawy opodatkowania jako zwykłego dochodu	Grupa kontrolująca i porozumienia strukturyzowane
	Płatność na rzecz odwrotnego podmiotu hybrydowego	Poprawa zasad funkcjonowania inwestycji zagranicznych typu offshore Zwiększanie przejrzystości podatkowej podmiotów pośredniczących, gdy inwestorzy nie posiadający siedziby w kraju postrzegają podmiot jako niejasno zdefiniowany	Odmowa odliczenia dla płatnika		
Podwójne odliczenie	Kwota odliczona przez podmiot hybrydowy		Odmowa odliczenia dla spółki macierzystej	Odmowa odliczenia dla płatnika	Brak ograniczeń co do reakcji, reguła defensywna ma zastosowanie do grupy kontrolującej i porozumień strukturyzowane
	Kwota odliczona przez podmiot posiadający podwójną rezydencję podatkową		Odmowa odliczenia dla spółki posiadającej siedzibę w kraju		Brak ograniczeń co do reakcji
Odliczenie/ wyłączenie pośrednie	Umowy dot. rozbieżności importowanych		Odmowa odliczenia dla płatnika		Członkowie grupy kontrolującej i strony porozumienia strukturyzowane

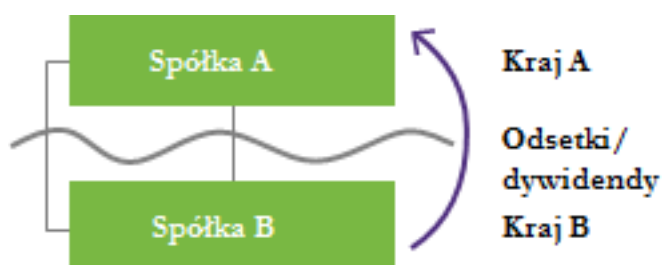
Działanie 2 c.d.

Przykład

Poniższy przykład, dotyczący spłaty odsetek w związku z hybrydowym instrumentem dłużnym/kapitałowym, został zaczerpnięty bezpośrednio ze sprawozdania końcowego w sprawie Działania 2. Jest to najprostszy przykład instrumentu hybrydowego.

Spółka A pożycza pieniądze spółce B. Pożyczka jest traktowana jako zadłużenie w kraju B, ale jako kapitał w kraju A.

Odsetki od zadłużenia są traktowane jako koszt uzyskania przychodu w kraju B. Kraj A zapewnia zwolnienie dywidendy z podatku w przypadku posiadania nie mniej niż 10% udziałów kapitale spółki.



Analiza

Zgodnie z definicją wskazaną przez OECD, jest to instrument hybrydowy; dochodzi do rozbieżności podatkowej, jako że spółka B odlicza (traktuje jako koszty uzyskania przychodu) płatność, której spółka A nie wlicza do podstawy opodatkowania.

Pierwsza rekomendacja OECD wskazuje, że kraj A powinien zmienić swoje ustawodawstwo krajowe w taki sposób, aby spółka A nie miała prawa do zwolnienia dywidendy z podatku w przypadku, gdy prawo do odliczenia (zaliczenia w koszty) zostało udzielone w kraju, w którym realizowana jest płatność.

Jeśli kraj A zmieni ustawodawstwo krajowe, rozbieżność podatkowa zostanie wyeliminowana i nie będzie konieczne zastosowanie zasad hybrydowych.

Jednakże, jeśli spółka A nie wprowadzi zmian w ustawodawstwie krajowym, w państwie B powinno odmówić się Spółce B, w oparciu o reguły hybrydowe, ujęcia w kosztach uzyskania przychodów zapłaconych

odsetek. Jeśli kraj B nie wdroży rekomendowanego postępowania, należy zastosować regułę obronną, zgodnie z którą kraj A powinien potraktować przychód spółki A jako przychód podlegający opodatkowaniu.

Co dalej?

W prezentowanym obszarze, kraje uzgodniły kierunki stosowania generalnych wytycznych, nie przyjmując wskazanego standardu minimalnego, co oznacza, że wdrażanie tych zasad w różnych krajach może się od siebie różnić.

Wszystkie korporacje wielonarodowe powinny przeanalizować swoją strukturę grupową oraz zasady finansowania w celu zidentyfikowania podmiotów i instrumentów hybrydowych. Oferujemy w tym zakresie pomoc, w szczególności, zapewniamy kontakt z innymi firmami z sieci Grant Thornton, które pomogą Państwu zrozumieć lokalne zasady opodatkowania podmiotów i instrumentów hybrydowych.

Gdy grupa ma świadomość istnienia struktury, która daje podstawy dla zastosowania ochrony przed niekorzystnym opodatkowaniem w związku z istnieniem podmiotu lub instrumentu hybrydowego, oferujemy wsparcie w zidentyfikowaniu alternatywnych struktur, które pozwolą zrealizować ten sam efekt biznesowy. Na przykład, wiele grup prowadzących działalność w USA działa zgodnie ze „strukturą wieży”, która będzie wymagała rozwinięcia w świetle opisanych wyżej rekomendacji. Finansowanie działalności w USA można realizować za pomocą szeregu struktur alternatywnych, które pomożemy Państwu dobrać stosownie do potrzeb.

Działanie 3

Tworzenie skutecznych regulacji dotyczących zagranicznych spółek kontrolowanych (CFC)

Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) przedstawia zestaw rozwiązań (a nie standardy minimalne), które mają stanowić fundament potencjalnego ustawodawstwa dotyczącego zagranicznych podmiotów kontrolowanych (CFC), jeśli państwa członkowskie OECD zdecydują się na jego wdrożenie

Rekomendacje mają charakter w mniejszym stopniu nakazowy, niż środki przyjęte w ramach pozostałych działań BEPS; tym niemniej, należy uznać je za szeroko zakrojone.

Celem rekomendacji jest zapewnienie elastyczności we wdrażaniu nowych lub aktualizacji regulacji dotyczących CFC, które mają umożliwić poszczególnym krajom realizowanie własnej polityki, niezależnie od tego, czy przyjmują lokalny, czy też globalny system opodatkowania; przy zachowaniu zbalansowanej konkurencyjności gospodarczej.

Podstawowe elementy CFC

Rekomendacja końcowa skupia się na sześciu fundamentalnych elementach, które OECD uznaje za niezbędne w ustawodawstwie krajowym, dotyczącym CFC.

1. Definicja CFC

OECD zaleca, aby definicja CFC 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. Podejście to może wymagać uzupełnienia w postaci zasad postępowania w stosunku do rozbieżności hybrydowych, aby wyeliminować możliwość obchodzenia przepisów dotyczących CFC w wyniku różnic w systemach opodatkowania różnych jurysdykcji.

Należy rozważyć również znaczenie pojęcia kontroli. Kontrola może mieć charakter prawny, gospodarczy, księgowy lub faktyczny bądź stanowić ich połączenie. Można także bazować na progu 50% udziałów, z uwzględnieniem szczególnych zasad, obejmujących udziałowców mniejszościowych działających wspólnie, udziały podmiotów powiązanych oraz zasady kontroli pośredniej.

2. Zwolnienia CFC i wymagania w zakresie progów

Wzięto pod uwagę trzy rodzaje zwolnień CFC – są to:

- ▶ Próg minimalnego zysku,
- ▶ Zwolnienie wg stawki podatkowej,
- ▶ Zwolnienie, które ma zastosowanie w przypadku, gdy nie istnieje motywacja lub cel unikania opodatkowania.

OECD wskazuje, że próg zysku minimalnego może mieć zastosowanie do podejścia zorientowanego na podmiot lub na dochód. Jednakże, zaleca się, aby przyjęciu takiego progu towarzyszyła zasada zakazu rozproszenia, aby zapobiec rozłożeniu dochodów CFC na więcej niż jeden podmiot w celu uzyskania zwolnienia.

Raport wskazuje, że istnieją różne sposoby określania, czy CFC zapłaciła niską stawkę podatku, włącznie ze szczegółową analizą porównawczą lub tworzeniem czarnych, bądź białych list państw na podstawie standardowych stawek podatkowych. Przykłady różnych progów, mających zastosowanie do definiowania niskiej stawki podatkowej, mieszczą się w zakresie od mniej niż trzech piątych kwoty podatku krajowego, podlegającej uiszczeniu w obszarze jurysdykcji spółki macierzystej, do poniżej 75%. Analiza porównawcza stawek podatkowych może zamiast tego bazować na analizie podmiotów lub dochodów. Można ją przeprowadzić w odniesieniu do nominalnej stawki podatkowej w obszarze jurysdykcji CFC (lub do efektywnej stawki podatkowej, mającej zastosowanie do CFC) lub do stawki podatkowej, obejmującej określone elementy dochodu.

Pojawiają się głosy, że zwolnienie bazujące na zamiarze podatnika, nie będzie stanowiło skutecznego środka odstraszającego, może natomiast zwiększyć obciążenia związane z zachowaniem zgodności z przepisami, jeśli konieczne będzie podjęcie uzgodnień z góry z krajowymi organami podatkowymi. Zwolnienie tego rodzaju nie jest rozpatrywane bardziej szczegółowo, aczkolwiek nie zostało całkowicie wykluczone.

Działanie 3 c.d.

3. Definicja dochodu CFC

Raport prezentuje katalog otwarty podejść do definiowania dochodu CFC. Uwzględnia on określone typy dochodów, objęte szczególnym ryzykiem BEPS, takie jak: 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. Raport skupia się również na przychodach uzyskiwanych na transakcjach z podmiotami powiązanymi.

Przyjęte reguły mogą obejmować szczególne zasady dla faktycznej działalności gospodarczej lub działalności zasadniczej CFC. Szczególne zasady mogą bazować na testach cen transferowych, aczkolwiek przy przyjęciu bardziej automatycznego podejścia do analizy nadmiernych zysków, ukierunkowanej na standardową zyskowność działalności gospodarczej podmiotu lub zysków zrealizowanych na danej transakcji. Zyski kapitałowe podlegają natomiast, jak się wydaje, wyłączeniu.

4. Zasady obliczania dochodu

Kolejna główna rekomendacja stanowi, że obliczanie dochodu CFC powinno bazować na zasadach kraju macierzystego, co będzie zgodne z celami BEPS. Jednakże, są także wymienione rozwiązania alternatywne w sposobie obliczania dochodu CFC na podstawie powszechnie stosowanych standardów takich jak Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), pod warunkiem, że nie stwarzają one dodatkowych możliwości unikania opodatkowania. Dodatkowo, wyrównywanie strat CFC powinno być ograniczone do innych dochodów tego samego CFC lub CFC działających na tym samym terytorium.

Sugeruje się również wprowadzenie ograniczeń przywozu w sytuacji, gdy podmiot zagraniczny ma straty, powstałe przed sklasyfikowaniem go jako CFC.

5. Zasady podziału dochodów

Proponuje się, aby proces podziału zysków był powiązany z progiem kontroli, jakkolwiek poszczególne kraje mogą określać zróżnicowane progi podziału zysków oraz kontroli w zależności od realizowanej polityki. Kwota dochodów, przypadająca na każdego z udziałowców lub na każdą z osób sprawujących kontrolę w okresie księgowym, powinna bazować na procentowym udziale własności oraz wpływów.

Jednakże, poszczególne kraje powinny móc swobodnie decydować, w jakich wypadkach dochód CFC powinien być uwzględniany w dochodach podatnika i w jaki sposób należy go traktować, aby zapewnić zgodność regulacji CFC do obowiązujących w kraju przepisów podatkowych. Stawka opodatkowania dochodów CFC powinna być podstawową stawką stosowaną w obszarze jurysdykcji spółki macierzystej.

Działanie 3 c.d.

6. Zasady zapobiegające lub eliminujące podwójne opodatkowanie

OECD uznaje, że zastosowanie zasad CFC nie powinno prowadzić do podwójnego opodatkowania tych samych dochodów. Poniższa tabela przedstawia podsumowanie rekomendacji OECD w tym zakresie:

Występowanie podwójnego opodatkowania	Zalecenia OECD w zakresie podwójnego opodatkowania
Podzielony zysk CFC jest już przedmiotem opodatkowania za granicą.	Zaliczenie już opłaconych zagranicznych podatków na poczet należnego opodatkowania.
Zasady CFC obowiązujące w więcej niż jednym obszarze jurysdykcji mają zastosowanie do tych samych dochodów CFC.	Faktycznie opłacone podatki zagraniczne powinny obejmować wszystkie podatki opłacone przez CFC, nie objęte zwolnieniem z innego tytułu, włącznie z podatkiem u źródła. Zaliczenie podatków zagranicznych na poczet należnego opodatkowania podlega ograniczeniu do kwoty podatku, która stanowiłaby należność od tego samego dochodu w kraju macierzystym. Ma to zastosowanie także do podatku CFC naliczonego od podmiotów pośredniczących.
CFC faktycznie przydziela dywidendy z zysku przypisanego udziałowcom i podlegającego opodatkowaniu CFC lub w przypadku sprzedaży udziałów w CFC przez jednego z udziałowców.	Dywidendy powinny być zwolnione z podatku. Zbycie udziałów w CFC nie powinno podlegać pod zyski kapitałowe. Jednakże szczegółowe zasady traktowania takich dywidend lub zysków należy pozostawić poszczególnym krajom, tak, aby przyjęte zwolnienia były zgodne z krajowym ustawodawstwem podatkowym.

Działanie 3 c.d.

Kluczowe terminy

Oczekujemy, że większość krajów wprowadzi zasady krajowe w odpowiedzi na BEPS od dnia 1 stycznia 2017 r. Grupy mogą rozważać restrukturyzację niektórych rodzajów działalności, w tym finansowania wewnątrzgrupowego oraz funkcjonowania zależnych zakładów ubezpieczeń, aby zapewnić sobie zgodność z nowymi przepisami.

Co dalej?

Jednym z kluczowych celów propozycji jest skuteczne eliminowanie unikania opodatkowania przy jednoczesnym ograniczeniu obciążeń administracyjnych. Nie jest jasne, w jaki sposób zostanie to osiągnięte w praktyce, zważywszy, że wprowadzenie nowych przepisów dotyczących CFC zawsze istotnie zwiększa obciążenie, prowadząc w niektórych przypadkach do konieczności przeprowadzenia kosztownej i czasochłonnej restrukturyzacji.

Zakres zwolnień proponowany przez OECD wydaje się dość ograniczony w porównaniu z obecnie istniejącym ustawodawstwem dotyczącym CFC w wielu krajach. Wprowadzone zasady mają umożliwić wychwycenie transakcji, w wyniku których dochodzi do sztucznego wyprowadzenia zysków z kraju macierzystego. Wskazuje to, że rekomendacje OECD mogą nie spełnić swego głównego celu, jakim jest utrzymanie konkurencyjności biznesowej.

Działanie 4

Ograniczenie erozji podstawy opodatkowania poprzez odliczanie odsetek lub innych płatności finansowych

Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (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).

W roku 2016 OECD podejmie dalsze prace nad ustalaniem zasad stawek grupowych, zastosowaniem działania 4 do przedsiębiorstw z sektora bankowego i ubezpieczeniowego oraz zastosowaniem dodatkowych zasad celowych.

Kluczowym celem działania 4 było zidentyfikowanie spójnych i jednolitych rozwiązań w zakresie BEPS w odniesieniu do odsetek i płatności ekwiwalentnych do odsetek. Prace nie zostały zakończone, ale w raporcie końcowym wskazano dobre praktyki i wytyczne, które zostały podsumowane w poniższej tabeli:

Zasady podstawowe	Zasada stałej proporcji: Umożliwia odliczenie wydatków na odsetki do poziomu wskaźnika referencyjnego: odsetki / EBIDTA. Istotne czynniki pozwolą państwom ustalić limit procentowy, mieszczący się w przedziale 10% - 30%. Opcjonalna zasada proporcji w odniesieniu do grupy: Umożliwia podmiotowi odliczenie wydatków na odsetki do limitu określonego przez wskaźnik grupowy (odsetki / EBITDA) w przypadku, gdy jest on wyższy, niż limit określony przez wskaźnik referencyjny.
Zasady dodatkowe	Opcjonalny wartościowy próg minimalny w celu wyłączenia podmiotów niskiego ryzyka. Możliwość rozliczenia odsetek objętych zakazem odliczenia/niewykorzystanych w przyszłych okresach rozliczeniowych i / lub rozliczenie odsetek objętych zakazem odliczania wstecz. Zasady celowe, wspierające zasadę ogólnego ograniczenia odliczeń odsetek oraz identyfikacji ryzyka.
Dalsze prace	Zasady szczegółowe, mające zastosowanie do sektora bankowości i ubezpieczeń.

Zasada stałej proporcji – test podstawowy

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 na poziomie od 10% do 30%, który określa się mianem „przedziału”. Przewidziano także złagodzenie zasad dla reguły silnie zadłużonych struktur inwestycyjnych sektora publicznego z zastrzeżeniem, że złagodzenie zasad ogólnych będzie możliwe wyłącznie w bardzo ściśle określonych okolicznościach.

Wytyczne dostarczają informacji dla organów ustawodawczych,

wyszczególniając czynniki, które należy wziąć pod uwagę przy podejmowaniu decyzji, jaki pułap w zakresie przedziału 10% - 30% należy przyjąć. Są to m.in.:

- ▶ Możliwość przenoszenia niewykorzystanych odsetek na przeszłe/przyszłe okresy,
- ▶ Lokalne stopy procentowe,
- ▶ Czy stała proporcja będzie wdrażana równoległe z zasadą proporcji grupowej,
- ▶ Czy istnieją przepisy podatkowe, których zadaniem jest wyeliminowanie szeregu – choć nie wszystkich – ryzyk, wyszczególnionych w Działaniu 4, ograniczających ryzyko BEPS.

Działanie 4 c.d.

Zasada proporcji grupowej - opcjonalna

OECD sugeruje, że zasada proporcji grupowej może zostać wprowadzona jako oddzielny przepis lub jako uzupełnienie zasady stałej proporcji. Pozwoli ona podmiotom na 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%.

Celem zasady grupowej jest zrekompensowanie „ślepego” stosowania zasady stałej proporcji i umożliwia sektorom oraz branżom, które charakteryzują się zwykle wysokim poziomem zadłużenia, na uzyskanie większych odliczeń. OECD porusza szereg istotnych kwestii co do formułowania polityki dobrych praktyk włącznie z definicją grupy, ujęcia (lub wyłączenia) firm generujących straty w obliczaniu wskaźnika oraz najodpowiedniejszego ujęcia odsetek oraz EBITDA.

OECD deklaruje, że będzie prowadzić dalsze prace w dziedzinie zdefiniowania i zastosowania zasady proporcji grupowej w roku 2016. OECD wskazuje też, że poszczególne kraje mogą stosować odmienne zasady grupowe lub zrezygnować z ich stosowania w ogóle.

Próg minimalny w celu wyłączenia podmiotów niskiego ryzyka - opcjonalnie

OECD przyjmuje, że niektóre podmioty cechuje tak niski poziom ryzyka, że właściwe byłoby wykluczenie ich z zastosowania zasady stałej proporcji oraz z zasady proporcji grupowej. Wyłączenie tych podmiotów oznacza, że organy podatkowe będą mogły skoncentrować się na podmiotach, w przypadku których ryzyko BEPS jest istotne, jednocześnie redukując koszt wdrożenia tych przepisów przez pozostałe podmioty.

W wytycznych zaproponowano użycie miary wydatków na odsetki jako podstawy dla ustalania minimalnego progu istotności, pod warunkiem, że jej wdrożenie będzie relatywnie proste.

Warto zauważyć, że OECD traktuje wprowadzenie takiego progu jako działanie opcjonalne; w przypadku podjęcia decyzji o jego zastosowaniu, powinny jednak towarzyszyć mu zasady zakazujące rozproszenia lub podobne zakazy nadużycia tego przepisu. Jednakże, zważywszy, że szereg krajów stosuje obecnie zasadę progu minimalnego - na przykład Niemcy, gdzie przyjęto próg warunkowy wartości odsetek wynoszących 3 mln EUR, poniżej którego nie stosuje się tych restrykcji, można mieć nadzieję, że ta pragmatyczna i wyważona opcja znajdzie szerokie zastosowanie w przepisach krajowych.

Możliwość rozliczenia odsetek objętych zakazem odliczenia / niewykorzystanych w przyszłych okresach rozliczeniowych i / lub rozliczenie odsetek objętych zakazem odliczania wstecz

Raport przewiduje możliwość podjęcia przez poszczególne kraje decyzji, czy podmioty będą mogły korzystać z następujących ulg:

- ▶ przenoszenie na przyszłe okresy wyłącznie odsetek objętych zakazem odliczenia,
- ▶ przenoszenie na przyszłe okresy odsetek objętych zakazem odliczenia i niewykorzystanych odsetek,
- ▶ przenoszenie na przyszłe i przeszłe okresy odsetek objętych zakazem odliczenia.

Gdy dany kraj zezwala podmiotowi na przeniesienie niewykorzystanych odsetek do odliczenia, może zastosować w tym zakresie ograniczenie do kwoty, której podmiotowi brakuje do osiągnięcia limitu dozwolonego zgodnie z zasadą stałej proporcji, ustalonej w celu zapobiegania wystąpieniu BEPS w przyszłości.

Podobnie jak w przypadku progu minimalnego, jest to pozytywne złagodzenie zasady podstawowej stałej proporcji, jakkolwiek może zwiększać poziom skomplikowania deklaracji podatkowych i administracji w tym zakresie.

Działanie 4 c.d.

Zasady celowe, wspierające zasadę ogólnego ograniczenia odliczeń odsetek oraz ograniczanie ryzyk

OECD zaleca, aby poszczególne kraje wprowadziły celowe zasady jako efektywne rozwiązanie w celu obniżania poziomu ryzyk BEPS nie objętych w stopniu wystarczającym zasadami podstawowymi. W raporcie wyróżniono 8 szczególnych sytuacji, dotyczących płatności na rzecz podmiotów powiązanych lub w związku z porozumieniami strukturyzowanymi.

Uznaje się, że do podmiotów powiązanych należą osoby fizyczne i podmioty, w przypadku których istnieje istotna relacja i / lub działają one na zasadzie wspólnego przedsięwzięcia. Zasady wspólnych przedsięwzięć wydają się być ukierunkowane na ograniczanie odliczania odsetek przez struktury typu private equity i venture capital.

Zasady celowe mają charakter uzupełniający w stosunku do zasad proporcji stałej i grupowej.

Zasady szczegółowe dla potrzeb sektora bankowości i ubezpieczeń

Dalsze prace będą prowadzone w roku 2016 w celu opracowania rekomendacji odnośnie potencjalnych ryzyk BEPS w sektorze bankowości i ubezpieczeń. OECD wskazuje na złożony charakter działalności tych sektorów oraz obostrzenia regulacyjne środowisk, w których prowadzą one działalność.

Kluczowe terminy

Nie ulega wątpliwości, że dalsze prace będą konieczne w celu przeanalizowania mechaniki oraz wdrożenia rekomendacji, w tym zasad przejściowych, zapowiadanych przez OECD.

OECD nie przedstawiła wytycznych co do harmonogramu wdrażania zasad. Jednakże, w świetle dodatkowych prac, zaplanowanych na rok 2016 w odniesieniu do zasady proporcji grupowej, przypuszczamy, że istotne zmiany w ustawodawstwie mogą być odroczone przez organy podatkowe do roku 2017.

Co dalej?

Szerokie „przedziały”, rekomendowane w odniesieniu do zasady stałej proporcji, oraz opcje przedstawione dla zasady proporcji grupowej, dostępność **progu de minimis/minimalnego**, umożliwiającego wykluczenie podmiotów niskiego ryzyka oraz przenoszenie do przyszłych i przeszłych okresów nadwyżki odsetek (lub, przeciwnie, ich deficytu), wskazuje, że zamiar ujednolicenia zasad opodatkowania odsetek nie zostanie zrealizowany w najbliższej przyszłości.

Zalecamy, aby grupy rozważyły wpływ zasady stałej proporcji na odliczenia odsetek i oceniły, czy wskazane jest refinansowanie lub restrukturyzacja posiadanego zadłużenia. Grupy powinny przystąpić do modelowania prawdopodobnego wpływu nowych zasad na ich działalność; służymy pomocą w podejmowaniu takich działań.

Działanie 5

Skuteczne przeciwdziałanie szkodliwym praktykom podatkowym, w kontekście transparentności oraz rzeczywistej działalności podatników

OECD 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.

Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) przygotowała wytyczne ramowe, wskazujące zasady, które mogłyby prowadzić do naruszeń związanych z BEPS, w przypadku braku automatycznej wymiany informacji.

Uzgodniono, że wymóg „istotnej aktywności” należy wzmocnić, aby upewnić się, że opodatkowanie zysków zostało odpowiednio alokowane w zależności od działań, które przyczyniły się do ich wygenerowania. Strategia obecności wykorzystuje nakłady kwalifikowalne jako wyznacznik znaczącej działalności i gwarantuje, że podatnicy korzystający z tych systemów przeprowadzili odpowiednie działania z zakresu badań i rozwoju (R&D) i ponieśli w związku z tym faktyczne nakłady, które pozwoliły na wygenerowanie IP (własności intelektualnej).

Znacząca aktywność

Wymóg znaczącej aktywności określa, czy dany system uzależnia możliwość czerpania korzyści z IP od zakresu działań R&D podejmowanych przez podatników otrzymujących korzyści. 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 IP.

Co za tym idzie, poniesione nakłady pełnią rolę „wyznacznika” rzeczywistej działalności. Jednakże, to proporcja, a nie kwota nakładów związanych bezpośrednio z działaniami rozwojowymi, jest punktem odniesienia dla oceny zakresu rzeczywistej działalności prowadzonej przez podatników. Strategia powiązań pozwala określić, jaki dochód kwalifikuje się do ulg podatkowych, na podstawie następującego wzoru:

Strategia ta umożliwia zatem wprowadzenie preferencyjnej stawki dla dochodu z IP w takim zakresie, w jakim został on wygenerowany przy pomocy nakładów kwalifikowalnych. Nakłady te są definiowane w taki sposób, aby uniknąć zakwalifikowania nakładu kapitałowego lub kosztu, jako działalności znaczącej, poniesionego przez strony inne niż podatnik zaangażowany w działania R&D.

Aktywa IP

Zgodnie z zaprezentowaną metodą, jedynymi aktywami IP, kwalifikującymi się do ulg podatkowych, są patenty oraz ich odpowiedniki pod warunkiem, że zostały objęte ochroną prawną lub zbliżonymi procesami rejestracyjnymi. Są to szeroko pojęte patenty, oprogramowania objęte ochroną praw autorskich i inne.

$$\frac{\text{Nakłady kwalifikowalne poniesione na rozwój aktywów IP}}{\text{Łączne nakłady na rozwój aktywów IP}} \times \text{Łączny dochód z aktywów IP} = \text{Dochód objęty ulgami podatkowymi}$$

Działanie 5 c.d.

Nakłady kwalifikowalne

Nakłady kwalifikowalne muszą być poniesione przez zakwalifikowanego podatnika oraz muszą być związane bezpośrednio z konkretnymi aktywami IP. Do nakładów kwalifikowalnych nie należą odsetki, koszty budowy, koszty nabycia ani inne koszty, których nie można powiązać bezpośrednio z określonym aktywem IP. Nakłady, które nie podlegają w całości odliczeniu w roku, w którym zostały poniesione, podlegają uwzględnieniu w całości w ramach nakładów kwalifikowalnych, począwszy od roku, w którym zostały poniesione. Dodatkowo, podatnik może podnieść poziom nakładów kwalifikowalnych o maksymalnie 30% pod warunkiem, że nie przekroczy poziomu łącznych nakładów. Możliwość ta ma zagwarantować, że metoda nie doprowadzi do nadmiernej penalizacji podatników za nabycie IP lub outsourcing działalności R&D od podmiotów powiązanych, zapewniając zarazem uzyskanie korzyści wyłącznie przez tych podatników, którzy samodzielnie zrealizowali działania R&D.

Łączne nakłady

Łączne nakłady stanowią sumę wszystkich nakładów, które mogą zostać zaliczone jako nakłady kwalifikowalne w przypadku, gdy ponosi je sam podatnik; co za tym idzie, nie jest możliwe ujmowanie kosztów, które nie zostałyby ujęte w ramach nakładów kwalifikowalnych nawet, gdyby zostały poniesione przez samego podatnika. Koszty nabycia IP są tu wyjątkiem, ponieważ są wliczone do nakładów łącznych, a nie do nakładów kwalifikowalnych.

Łączne nakłady obejmują zatem wszystkie nakłady kwalifikowalne, koszty nabycia oraz nakłady na outsourcing, które nie liczą się jako nakłady kwalifikowalne. Metoda wydatkowa nie skutkuje zatem objęciem wszystkich nakładów poniesionych w dowolnym czasie, ale wyłącznie zwiększa sumę nakładów kwalifikowalnych związanych z kosztami outsourcingu od podmiotów powiązanych oraz kosztów nabycia.

Udział nakładów kwalifikowalnych można zapisać następująco:

$$\frac{a + b}{a + b + c + d}$$

gdzie „a” oznacza nakłady na R&D poniesione przez podatnika, „b” oznacza nakłady na outsourcing od podmiotów niepowiązanych, „c” oznacza koszty nabycia, a „d” – nakłady na outsourcing od podmiotów powiązanych. Wartość współczynnika spada poniżej 100% wyłącznie w przypadku outsourcingu działań R&D przez podatnika na rzecz podmiotów powiązanych lub nabycia R&D. Nakłady na działania R&D nieuwieńczone powodzeniem nie są na ogół ujmowane.

Łączny dochód

Łączny dochód powinien obejmować wyłącznie dochód pochodzący z wykorzystania danego aktywa IP. Mogą to być należności licencyjne, zyski kapitałowe oraz inne dochody od sprzedaży aktywa IP, jak również dochód IP ze sprzedaży produktów oraz wykorzystania procesów, związanych bezpośrednio z danym aktywem IP.

Outsourcing

Metoda wydatkowa umożliwia zakwalifikowanie wszystkich nakładów kwalifikowalnych na działania podejmowane przez podmioty niepowiązane (bez względu na to, czy prowadzą one działalność w danym obszarze jurysdykcji), podczas, gdy wszelkie nakłady na działania podejmowane przez podmioty powiązane, bez względu na obszar jurysdykcji, nie są nakładami kwalifikowalnymi. Rząd może, wedle własnego uznania, zawęzić definicję podmiotów niepowiązanych w taki sposób, aby obejmowała ona wyłącznie uczelnie, szpitale, ośrodki badawczo rozwojowe oraz organizacje non-profit niepowiązane z zakwalifikowanym podatnikiem.

Traktowanie nabytej IP

Wyłącznie nakłady poniesione na ulepszanie aktywa IP po jego nabyciu traktuje się jako kwalifikowalne; zatem metoda wydatkowa wyłącza koszty nabycia, które są wyznacznikiem łącznych nakładów poniesionych przed nabyciem.

Działanie 5 c.d.

Śledzenie dochodów i nakładów

Metoda wydatkowa wymaga śledzenia nakładów, aktywów IP oraz dochodów w celu upewnienia się, że korzyści związane z dochodami z IP wynikają w rzeczywistości z poniesionych nakładów. Brak takiego śledzenia nie uniemożliwia podatnikom generowania dochodów z IP w danym kraju, ale uniemożliwia im korzystanie z preferencyjnych zasad/ulg.

Metoda ta została zaprojektowana w taki sposób, aby umożliwić zastosowanie łącznego współczynnika nakładów kwalifikowalnych i łącznych; w ramach wdrażania przepisów przejściowych, poszczególne kraje mogą umożliwić podatnikom zastosowanie współczynnika nakładów kwalifikowalnych na podstawie średniej kroczącej z okresu 3 lub 5 lat.

Domniemanie wzruszalne

Poszczególne kraje mogą traktować współczynnik nakładów jako domniemanie wzruszalne. Przy braku innych informacji od podatnika, korzyści podatkowe będą określone na podstawie współczynnika. Podatnik może jednak udowodnić, że przysługuje mu objęcie ulgą podatkową wyższej kwoty nakładów w wyjątkowych okolicznościach.

Dotyczy to sytuacji, gdy podatnicy podjęli znaczące działania z zakresu R&D w celu wytworzenia kwalifikowalnego aktywa IP i są w stanie wykazać, że zastosowanie współczynnika nakładów prowadzi do sytuacji, gdy poziom dochodu kwalifikującego się do preferencyjnego zastosowania reżimu IP nie jest współmierny do poziomowi ich działalności w zakresie R&D.

Ta wersja metody wymaga bardziej szczegółowych rejestrów, prowadzonych przez podatników, oraz powiadamiania Forum OECD ds. Szkodliwych Praktyk Podatkowych (FHTP) o okolicznościach, w jakich domniemanie dotyczące współczynnika nakładów może być wzruszone.

Poprawa transparentności

Uzgodniono ramowe zasady, które mogą skutkować wystąpieniem wątpliwości co do BEPS w przypadku braku spontanicznej i automatycznej wymiany informacji. Ramy te obejmują sześć kategorii:

- ▶ Zasady dotyczące reżimu preferencyjnego,
- ▶ Transgraniczne umowy jednostronne dotyczące uprzednich porozumień cenowych lub inne jednostronne uzgodnienia co do cen transferowych,
- ▶ Zasady dotyczące korekty zysków w dół,
- ▶ Zasady dotyczące zakładów,
- ▶ Zasady dotyczące podmiotów pośredniczących,
- ▶ Wszelkie inne zasady, w ramach których FHTP uzgodni z przyszłości, że brak wymiany informacji może skutkować powstaniem wątpliwości odnośnie BEPS.

W krajach, które posiadają odpowiednie struktury legislacyjne, wymiana informacji w tym zakresie rozpocznie się od 1 kwietnia 2016 r., w przeciwnym razie terminem wdrożenia zmian będzie 31 grudnia 2016 r.

Kluczowe terminy

Aktywa IP nie podlegają przesunięciom od dnia 1 stycznia 2016 r. Oznacza to, że aktywa, które znajdowały się poza istniejącymi systemami praw IP, mogą nie kwalifikować się do ulg podatkowych na mocy przepisów przed zmianami. Metoda podatkowa wejdzie w życie w lipcu 2016 r. Dopuszczanie nowych aktywów do istniejących reżimów IP, niezgodnych z metodą wydatkową, stanie się niemożliwe z dniem 30 czerwca 2016 r. Datą abolicji istniejących systemów jest 30 czerwca 2021 r. (klauzula praw nabytych).

Co dalej?

Zważywszy na stosunkowo krótki harmonogram, zalecamy szybkie rozpoczęcie rozmów z naszymi doradcami. Oferujemy solidną, skalowalną metodologię, dostosowaną do Państwa potrzeb, dzięki której będziecie Państwo w stanie uporządkować złożone kwestie związane z tą dziedziną działalności.

Działanie 6

Zapobieganie przyznawaniu korzyści wynikających z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w niewłaściwych okolicznościach

Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) przyznaje, że nadużycia oraz praktyki z dziedziny treaty shopping (nabywania korzyści wynikających z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania) należą do najistotniejszych przyczyn BEPS. Rekomendacje OECD w zakresie Działania 6 mają na celu zwalczanie wykorzystywania struktur uwzględniających spółki pośredniczące, w celu nabycia korzyści umownych oraz innych transgranicznych struktur inwestycyjnych i finansowych, nie mających rzeczywistego charakteru.

Jednakże, utrzymują się wątpliwości, czy rekomendacje OECD nie spowodują nieuzasadnionej odmowy przyznania korzyści umownych w sytuacji, gdy BEPS nie jest podstawową motywacją. Dodatkowo, ich wprowadzenie będzie skutkowało skomplikowaniem procedur i zwiększeniem obciążeń administracyjnych związanych z ubieganiem się o ulgi przyznane na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. To z kolei może zwiększyć liczbę przypadków podwójnego opodatkowania, co byłoby skutkiem jednoznacznie negatywnym.

OECD utrzymuje swoją rekomendację z pierwszej wersji raportu w kwestii przyjęcia trzystopniowej strategii zwalczania treaty shopping i nadużyć:

- ▶ umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania powinny 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),
- ▶ schemat ograniczenia korzyści (Limitation on Benefit – LoB) powinien mieć zastosowanie w celu ograniczania 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,
- ▶ należy wdrożyć bardziej ogólną zasadę zwalczania nadużyć, bazującą na zasadniczych celach transakcji lub porozumień, lub wdrożenie testu podstawowego celu (Principal Purpose Test – PPT).

Zaleca się zastosowanie także innych narzędzi zwalczania określonych form nadużyć, takich, jak:

- ▶ transakcje na dywidendach, których celem jest sztuczne obniżenie kwoty podatku u źródła,

- ▶ unikanie podatku u źródła od udziałów, których wartość wynika głównie z nieruchomości,
- ▶ przypadki spółek, które mogą potencjalnie mieć podwójną rezydencję,
- ▶ unikanie opodatkowania poprzez wykorzystanie zakładów w państwach trzecich.

Należy wprowadzić lokalne regulacje przeciwko nadużyciom, aby uniemożliwić wykorzystywanie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w celu uchylania się od przestrzegania przepisów krajowych. Należy skodyfikować zasadę, zgodnie z którą umowy nie ograniczają prawa kraju do opodatkowania własnych obywateli. Zmiany w komentarzu wyjaśniają, że umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie zwalniają podatnika z obowiązku opłacenia podatku w chwili opuszczenia kraju (tzw. exit tax).

Zmiana tytułu oraz preambuły do modelowej konwencji podatkowej będzie wskazywać jednoznacznie, że wspólną intencją stron umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania jest między innymi eliminowanie możliwości uchylania się oraz unikania opodatkowania w sytuacjach, które stwarzają możliwość podwójnego nieopodatkowania.

Raport zawiera także szczegółowy opis zasad, które powinny być rozważone przez poszczególne kraje przed zawarciem umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z innym krajem, z uwzględnieniem jurysdykcji o niskim opodatkowaniu lub bez podatku dochodowego – lub przed zmodyfikowaniem, bądź rozwiązaniem zawartych umów w przypadkach, gdy pojawiają się wątpliwości co do BEPS.

Działanie 6 c.d.

Zasada ograniczenia korzyści (LoB)

Proponowana zasada LoB, która – zasadniczo – jest zgodna z klauzulą LoB, uwzględnianą w treści umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawieranych przez USA, zawiera szczegółowe i na ogół mechaniczne zasady określania, czy dana osoba lub podmiot spełnia „zasady kwalifikacji”, a co za tym idzie, posiada uprawnienia do korzyści. Dozwolone jest także zastosowanie uproszczonej klauzuli LoB.

Zasadniczo, osoby fizyczne będące rezydentami, spółki notowane na giełdzie, przedsiębiorstwa zbiorowego inwestowania (np. UCITS i fundusze inwestycyjne), niektóre fundusze emerytalne oraz instytucje państwowe oraz charytatywne zostaną w mniejszym stopniu dotknięte wpływem LoB. Z drugiej strony, niezbirowe wehikuly inwestycyjne (podmioty zbiorowego inwestowania - CIV, w tym fundusze hedgingowe, fundusze private equity, państwowe fundusze majątkowe oraz fundusze infrastrukturalne), spółki prywatne (zwłaszcza, jeśli informacje o beneficjencie rzeczywistym są przejrzyste) oraz spółki sekurytyzacyjne mogą odczuć ich wpływ w dużym stopniu.

Sytuacja jest szczególnie skomplikowana jeśli chodzi o podmioty inne niż CIV, ponieważ OECD, uznając ich istotność z gospodarczego punktu widzenia, nie wyjaśniła jeszcze, zakresu ich uprawnienia do korzyści z zawartych umów. Niewykluczone, że stanie się to podstawowym problemem w branży zarządzania majątkiem, zanim OECD przeprowadzi dalsze działania w tym obszarze.

Należy zauważyć, że ulga „uznaniowa” może zostać udzielona przez państwo – sygnatariusza w sytuacji, gdy LoB nie ma zastosowania. Będzie to wymagało złożenia wniosku przez podatnika oraz upewnienia się przez państwo, że uzyskanie korzyści z wynikających z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania nie jest celem podstawowym podatnika.

Wypracowane zostały rozwiązania, dotyczące dochodów związanych z „aktywnym prowadzeniem działalności” przez wnioskującego w państwie rezydencji albo incydentalnych, oraz klauzula w sprawie „korzyści pochodnych”, umożliwiające niektórym podmiotom zależnym od rezydentów państw trzecich korzystanie z korzyści umownych, pod warunkiem, że byłiby „równorzędnymi” beneficjentami w sytuacji, w której inwestycje byłyby realizowane bezpośrednio.

Działanie 6 c.d.

Test celu zasadniczego (PPT)

PPT służy za generalną klauzulę antyabuzywną w ramach Działania 6 rekomendacji OECD; dotyczy ona szeroko rozumianych innych nadużyć, nieobjętych klauzulą o LoB. Oznacza to, że korzyści z umów o unikaniu opodatkowania nie będą przyznawane (nawet, jeśli podatnik kwalifikuje się do nich w kontekście przepisów o LoB) w przypadku, gdy osiągnięcie korzyści było zasadniczym celem danego porozumienia lub transakcji, chyba, że udzielenie korzyści pozostaje mimo to zgodne z przedmiotem i celem określonej umowy.

Specjalne systemy podatkowe

W ramach propozycji przedstawionej w zrewidowanym raporcie z dyskusji z maja 2015 r., zapewniona zostanie elastyczność podejmowania decyzji w zakresie odbierania praw do korzyści wynikających z umów o unikaniu opodatkowania w kontekście specjalnych rozwiązań podatkowych, obowiązujących w tych państwach.

Porozumienie wielostronne

Rekomendacje OECD, proponowane w sprawozdaniu końcowym w sprawie Działania 6, zostaną wdrożone za pomocą instrumentu wielostronnego BEPS, którego dotyczy Działanie 15 (opracowanie porozumienia wielostronnego w celu dokonania poprawek w porozumieniach dwustronnych). W praktyce powinno to oznaczać, że poszczególne kraje nie muszą renegocjować indywidualnie zawartych już porozumień.

Kluczowe terminy

Prace OECD w związku z Działaniem 6 nie zostały zakończone i będą kontynuowane od początku roku 2016, gdy pojawią się dalsze komentarze do „uproszczonych zasad LoB”. Może to oznaczać, że podatnicy będą mieli mniej czasu na rozważanie wpływu Działania 6 na ich działalność oraz na podjęcie stosownych działań przed wejściem w życie związanych z nim przepisów.

OECD potwierdziła także, że dalsze prace dotyczące podmiotów innych niż CIV oraz fundusze emerytalne zostaną podjęte w pierwszej połowie roku 2016.

Przyjmuje się, że porozumienie wielostronne będzie gotowe do podpisania do dnia 31 grudnia 2016 r. Jednakże, jako, że uczestnictwo poszczególnych stron w porozumieniu wielostronnym ma charakter dobrowolny, kluczowe terminy wprowadzenia tego instrumentu oraz implikowanych przez niego zmian będzie uzależnione od decyzji podejmowanych przez rządy poszczególnych państw.

Co dalej?

Wpływ Działania 6 obejmuje nie tylko grupy wielonarodowe, ale także, co nie ulega wątpliwości, osoby fizyczne, firmy działające w ramach struktur spółek osobowych, transgraniczne struktury inwestycyjne i nieruchomościowe, organizacje charytatywne zajmujące się handlem i inwestycjami, trusty rodzinne oraz wehikuły rozliczeniowe. Dodatkowo, działanie dotyczyć będzie każdej struktury, obejmującej porozumienie wprowadzone przede wszystkim w celu uzyskania korzyści podatkowej.

Podatnicy powinni rozpocząć analizowanie wpływu rekomendacji na struktury operacyjne i inwestycyjne swojej działalności, aby ustalić, jakie zmiany będą zmuszeni wprowadzić. Zmiany tego rodzaju mogą mieć szeroki zakres, od reorganizacji po gromadzenie dodatkowych dokumentów i danych, uzasadniających wnioski o korzyści podatkowe. Wzrośnie także poziom niepewności w przypadku grup, do których należą spółki posiadające podwójną rezydencję zgodnie z definicjami przyjętymi w lokalnym ustawodawstwie podatkowym.

Działanie 7

Zapobieganie sztucznemu unikaniu statusu stałego zakładu

Zmiany w treści artykułu 5 modelowej konwencji Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) odnośnie zakładów (PE) oznaczają, że zwiększy się zakres działań, które będą objęte nową definicją PE.

Zasady dotyczące działalności sprzedażowej i/lub magazynowej znacząco się zmieniły, co prawdopodobnie utrudni unikanie statusu PE w ramach zwykłej działalności. Wytyczne dotyczące przypisywania zysków do zakładów, nie zostały jak dotąd opublikowane.

W wyniku rekomendacji, znacznie zwiększy się prawdopodobieństwo przypisania statusu PE działalności grup (zarówno dużych, jak i małych), które prowadzą operacje międzynarodowe w krajach, w których do tej pory nie przypisywano im takiej klasyfikacji. Proponowane zmiany podsumowuje poniższa tabela:

Obszary kluczowe	Proponowane zmiany	Co powinni zrobić klienci
Działalność sprzedażowa	▶ W przypadku, gdy działalność sprzedażowa mieści się w nowej definicji: „na co dzień zawiera kontrakty lub na co dzień odgrywa zwierzchnią rolę w zawieraniu kontraktów w sposób rutynowy, bez istotnych zmian ze strony przedsiębiorstwa”, doprowadzi to do przypisania jej statusu zakładu, ▶ Zasada ta nie znajdzie zastosowania do dystrybutorów prowadzących działalność o ograniczonym ryzyku, do których stosują się odrębne zasady zdefiniowane w ramach BEPS, ▶ Definicja niezależnego agenta zostanie obostrzona. Osoba „działająca wyłącznie lub prawie wyłącznie na rzecz jednego lub wielu przedsiębiorstw, z którymi jest ściśle powiązana”, nie będzie uznana za niezależnego agenta, a co za tym idzie, istnieje prawdopodobieństwo przypisania jej działalności statusu zakładu, ▶ Mówiąc ogólnie, „ściśle powiązania” zachodzą, gdy „jeden podmiot sprawuje kontrolę nad drugim lub oba pozostają pod kontrolą tych samych osób lub przedsiębiorstw”.	Należy przeanalizować działalność w zakresie sprzedaży międzynarodowej w świetle nowej definicji PE
Działalność magazynowa	▶ Określone wyłączenia ze statusu PE będą poddawane weryfikacji pod kątem możliwości zaliczenia ich do działalności „przygotowawczej lub pomocniczej”. Pojawiły się nowe wytyczne co do definicji „działalności przygotowawczej lub pomocniczej”. Kluczowe punkty: • Zasadniczo, działalność ma charakter przygotowawczy, jeśli „jest prowadzona w ramach rozważania kluczowej i znaczącej części działalności przedsiębiorstwa jako całości”, • Działalność ma natomiast charakter pomocniczy, jeśli „ogólnie odpowiada działalności mającej charakter wspierający, nie będąc elementem kluczowej i istotnej części działalności przedsiębiorstwa jako całości”, • Przedsiębiorstwa dysponujące zewnętrznymi/niezależnymi obiektami magazynowymi, w których posiadają „nieograniczony dostęp do odrębnej części magazynu dla potrzeb kontroli i utrzymania towarów w nich przechowywanych” spełnią przesłanki zakładu chyba, że ich działalność ma charakter przygotowawczy lub pomocniczy, • Działalność magazynowa, w ramach której magazyn „stanowi istotne aktywo oraz wymaga zatrudnienia określonej liczby pracowników, stanowi kluczową część działalności sprzedażowej/dystrybucyjnej przedsiębiorstwa, a co za tym idzie, nie ma charakteru pomocniczego, ani przygotowawczego” zostanie zaklasyfikowana jako zakład. ▶ Przedsiębiorstwa dysponujące nieograniczonym dostępem do oddzielnej części obiektów wytwórcy nakładczego w celu nadzorowania i utrzymania przechowywanych w nich towarów, będą tworzyć zakład, o ile ich działalność nie ma charakteru przygotowawczego lub pomocniczego	Należy przeanalizować działalność w zakresie magazynowania w świetle nowych definicji

Działanie 7 c.d.

Obszary kluczowe	Proponowane zmiany	Co powinni zrobić klienci
Działanie rozproszone	► Działania rozproszone na szereg ściśle ze sobą powiązanych przedsiębiorstw przy określaniu, czy mają one charakter przygotowawczy lub pomocniczy, będą rozpatrywane całościowo.	Należy przeanalizować całościowy obraz działalności pod względem statusu zakładu
Branża budowlana/montażowa	► Kontrakty budowlane i/lub montażowe na placu budowy w celu określenia, czy zostały zawarte na okres krótszy niż 12 miesięcy, będą oceniane łącznie	Należy zrewidować zawarte kontrakty pod kątem testu celu zasadniczego (PPT), aby sprawdzić, czy trwają powyżej 12 miesięcy

	Przykład 1 Zespoły sprzedażowe	Przykład 2 Magazynowanie		Przykład 3 Wytwórstwo nakładcze	Przykład 4 Rozproszenie spółek		Przykład 5 Podział kontraktów	
Kraj A	Spółka A	Spółka A		Spółka A	Spółka A	Spółka B (powiązana ze spółką A)	Spółka A	
	Personel sprzedażowy zatrudniony przez Spółkę A podejmującą działalność sprzedażową w kraju B	Magazynowanie lub przechowywanie towarów należących do Spółki A w kraju B	Zapasy Spółki A przechowywane w magazynie podmiotu zewnętrznego w kraju B	Placówka produkcyjna	Działalność	Działalność	Kontrakt 1 Budowa, montaż na placu budowy	Kontrakt 2
Co się zmieniło?	Nowa definicja PE brzmi: „podmiot, który na co dzień zawiera kontrakty lub na co dzień odgrywa główną rolę w zawieraniu kontraktów w sposób rutynowy, bez istotnych zmian ze strony przedsiębiorstwa” Artykuł 5(5) Wytyczne akapit 32	Wyłączenie z definicji podlega pod weryfikację, czy dana działalność ma charakter „przygotowawczy lub pomocniczy” Artykuł 5(4)	Wyłączenie nie ma zastosowania w przypadkach, gdy dochodzi do udzielenia „nieograniczonego dostępu” do odrębnego magazynu strony trzeciej Wytyczne akapit 22-22.3	Magazynowanie towarów Spółki A, połączone z nieograniczonym dostępem do magazynu, kwalifikuje się jako PE w przypadku, gdy dany obiekt wytwarza (a nie tylko dystrybuuje) towary Spółki A Wytyczne akapit 22.4	Wszystkie działania grupy są analizowane łącznie, aby ocenić, czy prowadzona jest „spójna działalność biznesowa”, która ukonstytuuje PE Artykuł 5(4)1		Kontrakty ocenia się w kontekście testu celu zasadniczego (PPT), aby sprawdzić, czy zostały zawarte na okres ponad 12 miesięcy Wytyczne akapit 18	
Jakie są implikacje?	Większa ilość działań sprzedażowych kwalifikuje się jako PE	Możliwość przypisania statusu PE w kraju B, jeśli działalność magazynowa nie ma charakteru przygotowawczego lub pomocniczego	Magazyny stron trzecich mogą potencjalnie stać się „PE” Spółki A	Możliwość przypisania statusu PE w kraju B, jeśli nie chodzi o działalność przygotowawczą lub pomocniczą	Możliwość nadania statusu PE w kraju B, jeśli prowadzone działania można uznać za spójną działalność biznesową		Możliwy status PE w kraju B, jeśli kontrakty łącznie przekraczają okres ponad 12 miesięcy	
Kolejne kroki	Należy sprawdzić, czy prowadzona działalność odpowiada nowej definicji PE	Należy zweryfikować, czy obiekty magazynowe pełnią rolę przygotowawczą lub pomocniczą. W przypadku podmiotów zewnętrznych, należy sprawdzić zakres uprawnień dostępu do magazynów		Należy ustalić, czy magazynowanie ma charakter działania przygotowawczego lub pomocniczego	Należy przeanalizować poszczególne zadania zbiorczo, aby ustalić, czy łącznie stanowią one elementy spójnej działalności biznesowej		Należy przeanalizować kontrakty, poddając je testowi celu zasadniczego (PPT).	

Działanie 7 c.d.

Gdy duża sieć wyłącznych agentów jest wykorzystywana w celu sprzedaży ubezpieczenia na rzecz zagranicznego ubezpieczyciela, przypisanie tej sieci statusu PE będzie uzależnione od ogólnych zmian w treści artykułów, a nie – od przepisów szczegółowych, dotyczących sektora ubezpieczeń.

Kluczowe terminy

Wytoczne oraz zmiany do modelowego Artykułu 5 nie określają konkretnych terminów. Zmiany wejdą życie w chwili przyjęcia odpowiednich definicji PE przez poszczególne kraje.

Obecnie nie istnieje uzgodniony proces przypisywania zysków do PE. OECD ma nadzieję wydać wytyczne w tej sprawie przed końcem roku 2016.

Co dalej?

Firmy powinny przeanalizować swoją bieżącą działalność międzynarodową w kontekście propozycji dotyczących PE.

Tam, gdzie PE istnieją obecnie, prawdopodobnie wzrosną wymogi co do dokumentacji podczas składania deklaracji podatkowych oraz płatności podatków.

Spółki będą musiały wdrożyć lepsze lokalne procesy i procedury globalnego śledzenia pracowników mobilnych oraz oddelegowanych krótkoterminowo w istotnych dla celów sprawozdawczości lokalizacjach.

Firmy powinny rozważyć również zawarte kontrakty pod kątem podatków pośrednich w świetle opisanych powyżej zmian.

Działanie 8-10

Dostosowanie polityki cen transferowych do procesu tworzenia wartości

Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) wprowadziła daleko idące zmiany do wytycznych w zakresie zmian transferowych (TPG lub wytyczne) w celu lepszego dopasowania polityki cen transferowych do założeń w zakresie ryzyka, kapitału oraz tworzenia wartości. Zostały one ujęte w ramach jednego sprawozdania, dotyczącego szeregu kwestii pokrewnych.

Zastosowanie „zasady długości ramienia”

Należy zauważyć, że żaden kraj nie zrezygnował z polityki cen transferowych na rzecz globalnego wskaźnika proporcji, czy też innych narzędzi specjalnych, jednakże wytyczne dotyczące zastosowania polityki cen transferowych zostały zmienione.

Punktem wyjścia dla każdej analizy będą warunki gospodarcze, w jakich działają zaangażowane strony. Wytyczne co do zastosowania polityki cen transferowych zostały zmienione.

Wytyczne wskazują, że zasada porównywalności to fundament polityki cen transferowych; jednakże główny nacisk przeniesiono na analizę i kontrolę ryzyk, związanych z nimi wynagrodzeń.

Zyski powinny być przypisywane stronom, które są w stanie zarządzać ryzykiem i faktycznie to robią. Podano pewne przykłady alokacji ryzyk, w tym przykład spółki posiadającej prawa własności intelektualnej (IP), która nie ponosi ryzyk, ani nie zarządza nimi, a co za tym idzie, w podanym przykładzie przysługuje jej wyłącznie zwrot związany z finansowaniem. Pojawiły się także przykłady dotyczące outsourcingu produkcji, badań oraz prac badawczo-rozwojowych.

Ustalenia umowne pomiędzy stronami pozostaną istotnym aspektem pod warunkiem, że zachowanie stron nie odbiega od postanowień zawartych umów.

Analiza funkcjonalna stron zaangażowanych w transakcję będzie uważana za niekompletną, o ile nie zostaną przeanalizowane wszystkie istotne ryzyka.

OECD opracowała ramy złożone z 6 etapów:

1	Identyfikacja ryzyk z ekonomicznego punktu widzenia.
2	Jakie warunki co do ryzyka określa umowa?
3	Analiza funkcjonalna.
4	Przypisanie ryzyk w umowie stosownie do działań i innych danych.
5	Czy dana strona kontroluje ryzyko i jest w stanie podołać mu finansowo?
6	Ceny transakcji bazujące na prawidłowej alokacji ryzyka.

Uzgodnione uprzednio warunki co do oszczędności, wynikających z lokalizacji działalności, zgromadzonej siły roboczej oraz procesów synergii wewnątrz grupy zostały podtrzymane. Kwestie te zostały uwzględnione w charakterze czynników porównywalności, a nie – wartości niematerialnych i prawnych per se.

W sekcji dotyczącej zmiany charakteru transakcji, kluczowe pytanie brzmi, czy dana transakcja charakteryzuje się „racjonalnością komercyjną”. Sekcja ta odnosi się wyłącznie do pomijania faktycznie zawartych transakcji w wyjątkowych okolicznościach.

Działanie 8-10 c.d.

Transakcje towarowe

Nowe wytyczne wyjaśniają, w jaki sposób metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej (MPCN) ma zastosowanie do transakcji towarowych. Zasadniczo, podawane ceny mogą mieć zastosowanie w ramach metody MPCN, jednakże korekty porównywalności dla podanych cen są w pewnych okolicznościach wskazane.

Wprowadzono nowy przepis co do ustalania terminu wyceny transakcji towarowych, aby uniemożliwić podatnikom zmienianie tych terminów w kontraktach w celu uzyskania korzyści podatkowych. Na przykład, organy podatkowe mogą w niektórych przypadkach odwoływać się do terminu dostawy towarów zamiast terminu zawarcia transakcji.

Podział zysku z transakcji

Podział zysku z transakcji może być użytecznym narzędziem, umożliwiającym dopasowanie zysków do procesu tworzenia wartości w ramach globalnych łańcuchów wartości; procesy te mogą jednak okazać się złożone z punktu widzenia stosujących je podatników, jak i organów podatkowych odpowiedzialnych za ich kontrolowanie. Wprowadzenie wytycznych przełożono na pierwszą połowę roku 2016.

W raporcie przedstawiono proponowany zakres dalszych wytycznych co do podziału zysku z transakcji, włącznie z interakcjami z innymi stronami programu BEPS, np. w ramach prac nad działaniem 1 (Wyzwania podatkowe gospodarki cyfrowej) oraz wytycznych w zakresie synergii grupowych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Nowe wytyczne określają także, jak radzić sobie w sytuacjach, gdy dostępność danych porównywalnych jest ograniczona.

Wartości niematerialne i prawne

OECD podkreśla, że podmioty generują zwrot gospodarczy na podstawie wartości, jaką wytwarzają poprzez realizację określonych funkcji, wykorzystanych aktywów oraz ryzyk poniesionych w ramach rozwoju, ulepszania, utrzymania, ochrony i wykorzystania wartości niematerialnych i prawnych; własność prawna sama w sobie nie determinuje prawa do wynagrodzenia.

Ramy analizy transakcji z udziałem wartości niematerialnych i prawnych obejmują:

- ▶ Identyfikację wartości niematerialnych i prawnych wykorzystanych lub przekazanych wraz z istotnym gospodarczo ryzykiem,
- ▶ Identyfikację warunków umownych (z przyjęciem prawa własności jako punktu wyjścia),
- ▶ Identyfikację stron realizujących funkcje, wykorzystujących aktywa lub zarządzających ryzykiem,
- ▶ Weryfikację umów prawnych w odniesieniu do faktycznych działań stron,
- ▶ Określenie ram faktycznej transakcji,
- ▶ Określenie ceny rynkowej stosownie do wkładu każdej ze stron.

W przypadku, gdy faktyczne działania podmiotów różnią się od postanowień umownych, znaczenie nadrzędne mają faktyczne działania, a przebieg transakcji będzie analizowany na ich podstawie.

Finansowanie często łączy się z podejmowaniem określonych ryzyk finansowych. Ryzyka te nie są tożsame z ryzykami rozwojowymi, choć mogą mieć z nimi związek. Podmiot finansujący, który bierze na siebie ryzyko finansowe, ale nie pełni funkcji związanych z rozwojem wartości niematerialnych i prawnych, powinien otrzymać zyski skorygowane stosownie do ryzyka. Podmiot finansujący, który nie bierze na siebie ryzyk finansowych, powinien otrzymać zysk z inwestycji nieobciążonej ryzykiem.

Różnice pomiędzy zyskiem oczekiwanym a faktycznym podlegają dystrybucji stosownie do poziomu podjętego ryzyka lub funkcji gwarantujących udział w zyskach.

Korekty porównywalności lub przyjęcie metody podziału zysku transakcyjnego są konieczne wyłącznie wtedy, gdy wykorzystane wartości materialne i prawne mają charakter unikatowy oraz są z natury wartościowe. Gdy istnieją wiarygodne transakcje porównywalne, może istnieć możliwość określenia ceny rynkowej przy pomocy metod jednostronnych.

Działanie 8-10 c.d.

Terminem „wartości niematerialne trudno wycenialne” (HTVI) określa się wartości niematerialne lub związane z nimi prawa, dla których, w czasie ich transferu pomiędzy powiązаныmi podmiotami, (i) nie istnieją wiarygodne transakcje porównywalne, oraz (ii) prognozy przyszłych przepływów pieniężnych lub spodziewanych dochodów z tych wartości, lub założenia zastosowane przy ich wycenie, obarczone są wysokim poziomem niepewności.

W wyniku asymetrii informacyjnej, organy podatkowe mogą mieć trudności z oceną wiarygodności informacji, stanowiących podstawę wyceny.

Podczas oceny ex ante ustaleń cenowych, organy podatkowe mają prawo korzystać z dowodów ex post, dotyczących wyników finansowych, w celu ustalenia prawidłowości wyceny.

Jednakże, jeśli możliwe jest potwierdzenie wiarygodności informacji, na których bazuje wycena ex ante, korekty nie powinny być wprowadzane.

Przedstawiono szereg przykładów ilustrujących te założenia.

Usługi wewnątrzgrupowe o niskiej wartości dodanej

Zaproponowano przyjęcie opcjonalnej, uproszczonej metody wyceny usług wewnątrzgrupowych o niskiej wartości dodanej dla grup przedsiębiorstw wielonarodowych (MNE). Ma ona charakter rekomendowanej dobrej praktyki, co oznacza, że nie wszystkie kraje z niej skorzystają.

W przypadku przyjęcia tej zasady przez dany kraj, marża od kosztów powinna wynosić 5%, co nie wymaga udokumentowania przy pomocy analizy porównawczej.

Poszczególne kraje mogą również określać progi, na podstawie których metoda uproszczona może podlegać dodatkowej weryfikacji, a zasadność jej zastosowania – zaniegowaniu.

OECD zachęca poszczególne państwa do potrącania podatku u źródła wyłącznie na element zysku lub marży od usług wewnątrzgrupowych o niskiej wartości dodanej.

Sporządzono listę rodzajów działalności, które zostaną ujęte w ramach tej metody, a także listę tych, które nie kwalifikują się do jej zastosowania, co jawi się jako nadmiernie restrykcyjne. Działania, które kwalifikują

się – lub też nie – jako usługi wewnątrzgrupowe o niskiej wartości dodanej zostały przedstawione w tabeli.

Działalność zaliczana do usług wewnątrzgrupowych o niskiej wartości dodanej

Działalność z zakresu księgowości i audytów

Kontrolowanie dłużników i wierzycieli

Działalność z zakresu HR

Monitoring i kompilacja danych, np. związanych ze standardami BHP

Usługi IT (o ile nie stanowią części działalności podstawowej grupy)

Komunikacja zewnętrzna i wewnętrzna oraz wsparcie PR (z wyłączeniem działalności marketingowej i reklamowej)

Usługi prawne

Działania związane z kontrolą podatkową, np. deklaracje podatkowe

Usługi ogólne o charakterze administracyjnym lub urzędniczym

Działalność nie zaliczana do usług wewnątrzgrupowych o niskiej wartości dodanej

Usługi zasadnicze grupy MNE

Usługi z zakresu badań i rozwoju (w tym opracowanie oprogramowania, chyba, że należy do zakresu usług IT uznanych za LVAIS)

Usługi z zakresu wytwórstwa i produkcji

Działalność zakupowa związana z materiałami wykorzystanymi do procesu wytwarzania lub produkcji

Działania z zakresu sprzedaży, marketingu i dystrybucji

Transakcje finansowe

Poszukiwanie, wydobycie lub przetwarzanie surowców naturalnych

Ubezpieczenia i reasekuracja

Usługi z zakresu zarządzania wyższego szczebla

Działanie 8-10 c.d.

Ustalenia dotyczące wkładu (współdzielenie kosztów)

Poprawione wytyczne w zakresie porozumień o podziale kosztów (CCA) mają wyeliminować możliwość wykorzystywania CCA w celu omijania nowych wytycznych w sprawie cen transferowych w kontekście ryzyk i wartości niematerialnych i prawnych.

CCA to 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 uczestników.

Nowe wytyczne kładą nacisk na konieczność zastosowania skutecznej analizy cen transferowych do CCA w taki sam sposób, w jaki powinna ona być zastosowana do wszelkich innych porozumień. Co więcej, spółka może być stroną CCA wyłącznie, jeśli można w sposób uzasadniony oczekiwać, że odniesie korzyści z wyników działalności w ramach CCA oraz sprawuje kontrolę nad ponoszonym ryzykiem oraz pod względem finansowym jest w stanie ponosić ryzyko.

Dodatkowo, wytyczne wskazują, że wkład w CCA (szczególnie, jeśli chodzi o wartości niematerialne i prawne) nie powinien być mierzony wg kosztów w sytuacji, gdy koszty są dobrą miarą relatywnej wartości wkładu uczestników.

Kluczowe terminy

Z chwilą formalnego dodania nowych wytycznych do TPG, ich implementacja będzie uzależniona od przyjęcia zasad zgodnych z wytycznymi w ustawodawstwie krajowym.

Niektóre elementy tych działań zostały przełożone do roku 2016 lub na późniejszy termin, w tym:

- ▶ Wytyczne w zakresie transakcji towarowych i podziału zysków,
- ▶ Implementacja odmiennego podejścia do trudnych do wyceny wartości niematerialnych i prawnych,
- ▶ Zasady dotyczące usług o niskiej wartości dodanej.

Co dalej?

Należy porównać warunki zawartych kontraktów z faktyczną działalnością spółek, włącznie ze sposobami zarządzania ryzykiem. Następnie należy zidentyfikować i określić ryzyka związane z podatkami i wdrożyć strategię, mającą na celu ich zredukowanie, w stosownych przypadkach.

Należy udokumentować szczegółowo sprzedaż, zbywanie oraz licencjonowanie wartości niematerialnych i prawnych oraz metodologię wyceny, aby udowodnić rynkowy charakter zawieranych transakcji.

Należy zweryfikować treść istniejących CCA/ porozumień w sprawie podziału kosztów, aby ocenić wkład poszczególnych uczestników i realizację CCA w kontekście nowych wytycznych.

Należy też śledzić debatę w sprawie podziału zysków oraz rozważyć, jaki wpływ proponowane zmiany mogą wywrzeć na podział zysków obecnie lub w przyszłości.

Działanie 11

Pomiar i monitorowanie BEPS

Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) ogłosiła, że dostępne dane potwierdzają założenie, iż liczne grupy podejmują działania z zakresu BEPS, jakkolwiek konieczne jest zgromadzenie większej ilości danych dla skwantyfikowania skali tego problemu oraz monitorowania przyszłych zmian w podejmowanych przez grupy działaniach. Oszacowano, że w wyniku działań z zakresu BEPS od 4% do 10% globalnych wpływów z tytułu CIT przepada.

W chwili rozpoczęcia projektu w 2013 roku, OECD stwierdziła, że istnieją niepotwierdzone dowody wskazujące na BEPS, lecz brakuje danych, które pozwoliłyby określić zasięg tego zjawiska oraz skwantyfikować jego oddziaływanie na utracone wpływy podatkowe.

Raport dotyczący Działania 11 przedstawia szczegółową analizę danych dostępnych obecnie dla potrzeb analizy BEPS, dobre praktyki w zakresie korzystania z dostępnych danych w kontekście tej analizy oraz sugestie co do przyszłych danych, jakie powinny być gromadzone i analizowane przez rządy.

W ciągu ostatnich dwóch lat, OECD zajmowała się weryfikacją dostępnych danych i stwierdziła, że zjawisko BEPS istnieje oraz obliczyła na podstawie ostrożnych oszacowań, że generuje koszt w wysokości od 100 do 240 mld USD rocznie w formie niezapłaconych podatków. Jednakże, OECD przyjmuje do wiadomości, że dostępność użytecznych danych jest ograniczona, a co za tym idzie, ograniczone są możliwości wyciągania jednoznacznych wniosków i prawidłowego oszacowania skali BEPS.

Jednym z kluczowych 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”:

- ▶ Koncentracja wysokiego poziomu inwestycji zagranicznych (FDI) w porównaniu do PKB,
- ▶ Zróżnicowane stopy zysku w odniesieniu do rzeczywistych stawek podatkowych,
- ▶ Zróżnicowane stopy zysku pomiędzy krajami o niskim opodatkowaniu a spółkami MNE (przedsiębiorstwa wielonarodowe),
- ▶ Efektywne stawki podatkowe podmiotów powiązanych z MNE w porównaniu do podmiotów nie należących do MNE o podobnych cechach,
- ▶ Koncentracja wysokich poziomów przychodów z tytułu należności licencyjnych w porównaniu z nakładami na badania i rozwój (B+R),
- ▶ Wydatki na odsetki do przychodów podmiotów powiązanych z MNE w krajach o wysokim opodatkowaniu.

W raporcie stwierdzono, że z zastosowaniem powyższych wskaźników wiążą się pewne ograniczenia, na przykład FDI może być zniekształcony wpływem koniunktury gospodarczej, lecz OECD jest zdania, że jeśli wiele wskaźników daje zbliżone rezultaty, jest to najbardziej przekonujący dowód istnienia BEPS.

Wskazano także, że inne wskaźniki mogą zostać dodane do listy w przyszłości, gdy tylko zwiększy się ilość danych do analizy.

Działanie 11 c.d.

Jako, że OECD nie otrzymuje żadnych danych związanych z podatnikami, organizacja rekomenduje ścisłą współpracę instytucji państwowych z podatnikami w gromadzeniu odpowiednich danych, które umożliwią kwantyfikację BEPS oraz pomiar wpływu zmian w ustawodawstwie, będących wynikiem projektu BEPS. Jedno z zaleceń stanowi, że kraje, które wyrażą na to zgodę, powinny regularnie publikować aktualne statystyki opodatkowania CIT, zawierające określony zakres danych i analiz statystycznych. Należy jednak robić to ostrożnie, w sposób zgodny z zasadami ochrony danych podatników oraz częściowo bazując na sprawozdawczości z podziałem na poszczególne kraje (CbCR).

Kluczowe terminy

Klienci powinni być świadomi, że OECD, a także organy podatkowe będą gromadzić dane związane z BEPS i powinni starannie rozważyć sposób prezentowania danych w dostępnych publicznie dokumentach, jak i deklaracjach podatkowych. W przypadku największych grup, będzie to związane z CbCR, które będą prawdopodobnie podstawowym źródłem dodatkowych danych o BEPS, analizowanych przez instytucje rządowe na wniosek OECD.

Co dalej?

Jakkolwiek nie ma konieczności podejmowania natychmiastowych działań, możemy zaoferować doradztwo w odniesieniu do planowanej publikacji informacji dodatkowych, dotyczących strategii podatkowej, w celu zarządzania ryzykiem utraty reputacji oraz wsparcia naszych klientów w kontaktach z organami podatkowymi.

Działanie 12

Zasady obowiązkowego ujawniania informacji

Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) zaleciła, aby zasady obowiązkowego ujawniania informacji (MDR) zostały rozszerzone i umocnione w taki sposób, by zwiększyć skuteczność walki z transgranicznymi schematami unikania opodatkowania.

OECD przedstawiła szablon porozumień MDR dla krajów, które jak dotąd, nie stały się ich stroną.

Wszystkie państwa członkowskie OECD są zachęcane do rozważenia wdrożenia własnych międzynarodowych porozumień w kwestii MDR w celu zwiększenia skuteczności identyfikowania i eliminowania agresywnego planowania podatkowego. Jednakże OECD uznała, że poszczególne kraje mogą wybierać wedle własnego uznania, czy wdrażać MDR, czy też nie.

Dwa kluczowe cele MDR to:

- ▶ wczesne informowanie administracji podatkowych o agresywnym planowaniu lub nadużyciach,
- ▶ zapobieganie takiemu planowaniu przez podatników i ich doradców.

W przypadku wdrożenia MDR przez większą liczbę państw, ogromnie istotne będzie zrozumienie podobieństw i różnic pomiędzy poszczególnymi systemami. Na przykład coś, co jest dozwolone w jednym państwie, może okazać się zakazane w innym lub wymagać ujawnienia, i odwrotnie. Terminy sprawozdawczości oraz wymogi mogą być także bardzo zróżnicowane, a ich zrozumienie będzie odgrywać kluczową rolę.

Nie wiadomo na razie, w jaki sposób władze poszczególnych krajów ustosunkują się do tego punktu; mimo to, z pewnością stwarza on możliwość wprowadzenia nowego pakietu międzynarodowych regulacji. Może się to okazać decyzją popularną z politycznego punktu widzenia, zważywszy, że unikanie opodatkowania jest obecnie zwalczane, tym niemniej, nowe zasady ujawniania danych mogą dodatkowo skomplikować i tak już złożony system podatkowy. W każdym razie, nie ulega wątpliwości, że państwa OECD będą dążyć do wyeliminowania agresywnego planowania podatkowego.

Kluczowe terminy

OECD nie określiła jednoznacznie terminów dla poszczególnych państw na wdrożenie MDR, czy też międzynarodowych zasad MDR. W sposób wyraźny wskazano w raporcie, że państwa mogą zdecydować o terminie, sposobie albo odmowie wdrożenia MDR.

Co dalej?

Bez względu na to, czy państwa podejmą inicjatywę, raport wskazuje jednoznacznie na chęć wyeliminowania agresywnego planowania podatkowego, a być może także innego rodzaju unikania opodatkowania. Możemy pomóc naszym klientom być na bieżąco z wprowadzanymi zmianami i ocenić czy istniejące umowy mogą podlegać zasadom MDR.

Działanie 13

Dokumentacja cen transferowych oraz raportowanie według krajów

Zalecane jest stosowanie trzystopniowego, wystandaryzowanego podejścia do dokumentacji cen transferowych, obejmującego opracowanie dokumentacji grupowej (MF), dokumentacji lokalnej (LF) oraz sprawozdania z podziałem na kraje (CbCR). Łącznie, mają one dostarczać organom podatkowym informacji niezbędnych w celu dokonania oceny ryzyka cen transferowych.

Obowiązek składania CbCR będzie spoczywał na wszystkich globalnych przedsiębiorstwach wielonarodowych (MNE), których roczny dochód skonsolidowany grupy jest większy, bądź równy 750 mln EUR w ostatnim roku podatkowym, począwszy od okresów rozliczeniowych zaczynających się od dnia 1 stycznia 2016 r.

Przedsiębiorstwa wielonarodowe będą miały obowiązek przygotowywania dokumentacji cen transferowych, na którą składa się:

- ▶ MF z wysokim poziomem informacji na temat działań grupy oraz polityki cen transferowych, które mogą zostać dostarczone wszystkim zainteresowanym instytucjom skarbowym,
- ▶ LF dla każdego kraju, w którym grupa prowadzi działalność, z wyszczególnieniem danych na temat transakcji oraz istotnych transakcji z podmiotami powiązanymi, wraz z zastosowaną metodologią określania cen transferowych.

Do poprawionego rozdziału na temat dokumentacji cen transferowych w Wytycznych w sprawie cen transferowych Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) zostaną dołączone dwa aneksy, określające jakie informacje muszą znaleźć się w treści MF i LF.

Wdrożenie zasad składania MF i LF pozostawia się w gestii poszczególnych krajów, co rodzi obawy występowania niezgodności oraz obciążenia podatników. Wyjątek dla małych i średnich przedsiębiorstw został uwzględniony wyłącznie jako rekomendowana „dobra praktyka”, co należy uznać za rozczarowujące.

Kary za nieprzygotowanie lub niezłożenie dokumentacji cen transferowych będą także określane przez administrację podatkową poszczególnych krajów.

Jakkolwiek nie określono progów MF i LF, CbCR będzie wymagana wyłącznie w przypadku największych podmiotów, o rocznych skonsolidowanych przychodach grupy wynoszących co najmniej 750 mln EUR, począwszy od okresów rozliczeniowych zaczynających się od dnia 1 stycznia 2016 r. lub po tej dacie.

CbCR podlega, na szczęście, większej standaryzacji i obejmuje osiem obszarów danych:

- ▶ Przychody z transakcji z podmiotami powiązanymi i niezależnymi
- ▶ Zysk/strata przed opodatkowaniem
- ▶ Zapłacony podatek dochodowy
- ▶ Należny podatek dochodowy
- ▶ Kapitał zakładowy
- ▶ Nerozdzielone zyski
- ▶ Liczba pracowników oraz
- ▶ Środki trwałe

OECD wyjaśniła, że informacje w CbCR nie powinny być wykorzystywane w celu korekty opodatkowania danego podatnika; mają służyć wyłącznie jako narzędzie oceny ryzyka.

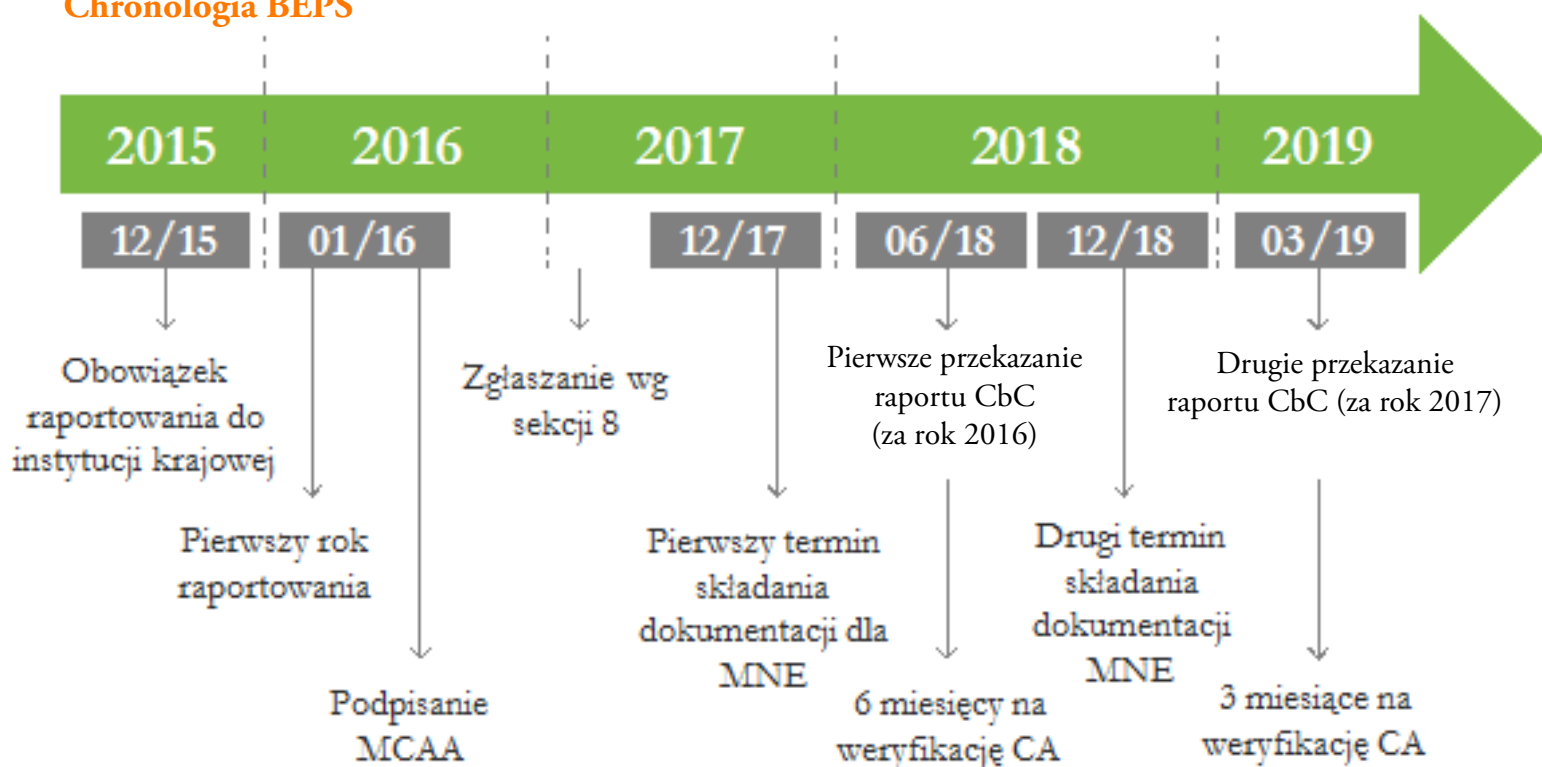
CbCR umożliwi administracjom podatkowym uzyskanie szerokiej perspektywy działalności grupy. Raport należy składać do organów skarbowych w kraju, w którym mieści się siedziba spółki macierzystej grupy, a następnie podlega on przekazaniu władzom skarbowym w innych krajach na ich żądanie. Jeśli administracja podatkowa w kraju, w którym mieści się siedziba spółki macierzystej grupy nie wymaga złożenia CbCR, mechanizm dodatkowy umożliwi organom podatkowym innych krajów występowanie o udostępnienie takich informacji bezpośrednio do podatnika.

Działanie 13 c.d.

Administracje podatkowe mają obowiązek zapewnić poufność informacji zawartych w dokumentacji cen transferowych, jak i w CbCR; nie planuje się ujawniania tych informacji opinii publicznej.

Pakiet wdrożeniowy został opracowany dla administracji podatkowej, aby ułatwić instytucjom poszczególnych krajów wymianę informacji pochodzących z CbCR – w szczególności, modelowego ustawodawstwa, które ma ułatwić wdrożenie wymogu składania CbCR w prawie krajowym oraz porozumień wdrożeniowych w odniesieniu do automatycznej wymiany CbCR.

Chronologia BEPS



Kluczowe terminy

MNE powinny przygotować dokumentację cen transferowych równocześnie, na podstawie rekomendacji w zakresie MF/LF oraz innych przepisów lokalnych, a następnie aktualizować dokumentację raz do roku. MF należy przygotować w terminie na złożenie deklaracji podatkowej przez spółkę macierzystą. LF należy przygotować w terminie złożenia lokalnej deklaracji podatkowej.

Nowe wymagania w zakresie CbCR będą miały zastosowanie za okresy rozliczeniowe rozpoczynające się dnia 1 stycznia lub po tej dacie (tj. pierwsze sprawozdanie odpowiednich MNE, które rozpoczynają rok obrotowy z dniem 1 stycznia 2016 należy złożyć w terminie do 31 grudnia 2017). Sprawozdania podlegają przekazaniu odpowiednim władzom (CA) innych krajów w ciągu pierwszego półrocza roku pierwszego (w ciągu kolejnych trzech miesięcy).

Zakłada się, że Plany XML oraz odpowiednie wytyczne zostaną opracowane przez OECD z uwzględnieniem kwestii elektronicznej wymiany CbCR.

OECD zweryfikuje proces wdrażania, jak i skuteczność nowych standardów do końca roku 2020, po czym może rozszerzyć zakres CbCR poprzez zwiększenie zakresu wymaganych informacji lub też zmianę zasad zwolnienia z obowiązku raportowania.

Co dalej?

Oferujemy wsparcie w dostosowaniu działalności do zmienionych standardów poprzez weryfikację ryzyk dla całej grupy, a także przygotowanie lub zweryfikowanie dokumentacji cen transferowych.

Działanie 14

Poprawa efektywności mechanizmów rozwiązywania sporów

Po wprowadzeniu innych środków BEPS, międzynarodowe spory podatkowe będą występowały częściej. Obecnie spory takie są rozstrzygane zgodnie z procedurą wzajemnego porozumiewania się (MAP). System ten, cechuje jednak nadmierna powolność i biurokratyzacja.

Działanie 14 zakłada polityczne zaangażowanie w MAP oraz wsparcie dla procedur obowiązkowego rozstrzygania sporów. Jednakże, wiele kwestii pozostaje niewyjaśnionych, a najbardziej użyteczne wśród praktycznych rekomendacji dla klientów chcących korzystać z MAP, znajdują się w rekomendacjach Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) dotyczących „dobrych praktyk”, nie zaś standardów minimalnych.

Działanie 14 obejmuje jeden z zaledwie czterech standardów minimalnych, wdrożonych w ramach projektu BEPS, co wskazuje, że OECD uważa wyeliminowanie podwójnego opodatkowania za co najmniej równie istotne, jak wyeliminowanie podwójnego nieopodatkowania.

Kiedy stosuje się MAP?

Na wysokim poziomie, standard minimalny potwierdza istotność MAP jako zasady, zarówno na poziomie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (UPO), jak i w praktyce. OECD zaleciła, aby we wszystkich UPO znalazło się zobowiązanie do zapewnienia sprawiedliwego i terminowego dostępu do MAP. Standard minimalny określa także, że procedura MAP ma zastosowanie w przypadku cen transferowych oraz w przypadku domniemanego nadużycia praw płynących z UPO. W ramach dobrych praktyk, zastosowanie MAP rekomenduje się w przypadkach, gdy podatnicy w uzasadniony sposób korygują swoje należności podatkowe w jednym kraju, jeśli odpowiednia korekta została przeprowadzona także w drugim kraju.

W jaki sposób uzyskać dostęp do MAP?

Odpowiednie władze opublikują łatwo dostępne informacje wskazujące w jaki sposób można uzyskać dostęp do MAP, jaka dodatkowa dokumentacja jest wymagana i jak procedury MAP działają w ich kraju. Jest to szczególnie istotne ze względu na fakt, iż OECD zaleca, aby podatnicy mogli przysyłać wnioski o dostęp do MAP do dowolnego organu podatkowego

w ramach procesu dwustronnego. Jakkolwiek nie będzie możliwe przeprowadzenie tego w sposób niejawnny – konieczne jest powiadomienie instytucji obu krajów o złożeniu wniosku, dzięki czemu podatnicy będą mogli uzyskać szybszy dostęp do MAP. Dodatkowo, każda z odpowiednich instytucji krajowych wyznaczy sobie cel średniego czasu rozstrzygania sporów z MAP nieprzekraczający 24 miesięcy.

Względy praktyczne

Co niezwykle istotne, standard minimalny obejmuje zobowiązanie stosownych instytucji do dostarczenia niezbędnych zasobów dla celów rozpatrywania wniosków o zastosowanie procedury MAP oraz zapewnienie personelowi wystarczającego stopnia niezależności w zakresie podejmowania decyzji w ramach swoich organizacji. Urzędnicy stosownych instytucji będą też oceniani na podstawie liczby rozwiązanych sporów, spójności podejmowanych decyzji oraz czasu podjęcia decyzji, a nie na podstawie kwot zabezpieczonych dochodów.

Weryfikacja zewnętrzna standardu minimalnego

Wdrażanie standardu minimalnego będzie podlegało ocenie w drodze recenzji pod względem metodologii sporządzonej przez OECD oraz Forum Administracji Podatkowej (FTA) MAP. Co za tym idzie, wszystkie kompetentne władze mają dołączyć do forum FTA MAP oraz wyrazić zgodę na poddanie się recenzji.

Zobowiązanie uzupełniające

20 krajów przyjęło dodatkowo zobowiązanie uzupełniające w stosunku do obowiązkowego arbitrażu w ramach procedur MAP, jakkolwiek nie jest ono częścią standardu minimalnego i nie jest jasne, w jaki sposób arbitraż będzie wpływać na średni czas rozstrzygania sporów, wynoszący w przypadku MAP 24 miesiące. Na koniec 2013 roku jurysdykcje, które zobowiązały się do obligatoryjnego arbitrażu odpowiadały za 90% nierozstrzygniętych sporów z MAP.

Działanie 14 c.d.

Co pozostaje niejasne?

Konieczne jest wyjaśnienie kwestii budzących wątpliwości. Są to m.in.:

- ▶ Co się stanie, jeśli jedna z dwóch kompetentnych władz powiadomionych w ramach MAP, uzna, że dany przypadek podlega pod procedurę MAP, a druga – że nie.
 - ▶ W jaki sposób poszczególne instytucje w erze oszczędzania mają zapewnić dostępność niezbędnych zasobów na realizację procedur MAP.
 - ▶ Który moment do celów pomiaru średniego czasu rozstrzygnięcia danego sporu wynoszącego 24 miesiące uznaje się za rozpoczęcie i zakończenie procedury MAP
 - ▶ Jakie są wzajemne powiązania pomiędzy obowiązkowym arbitrażem a MAP
 - ▶ Pytanie, czy istnieje limit czasowy, po upływie którego nie są możliwe korekty MAP, a jeśli tak - czy może to skutkować jednostronną korektą bez udzielenia podatnikom korespondującej ulgi podatkowej.
- Dodatkowo, najistotniejsze rekomendacje dla podatników chcących uzyskać dostęp do MAP zostały zawarte w jedenastu rekomendacjach w zakresie „dobrych praktyk”, a nie w treści standardu minimalnego, m.in.:
- ▶ Zawieszenie mechanizmów ściągania podatków na czas realizacji procedury MAP,
 - ▶ Przedstawienie z góry wytycznych dla poszczególnych sytuacji generycznie związanych z MAP,
 - ▶ Objasnienie MAP w kontekście rozstrzygnięć sądów krajowych,
 - ▶ Objasnienie odsetek i kar w odniesieniu do MAP oraz
 - ▶ Wnioski MAP mają obejmować wstecznie lata, dla których złożono dokumentację (z założenia mają to być lata zamknięte), jeśli kluczowe dane są zasadniczo takie same, jak w roku objętym kontrolą dla potrzeb MAP.

W ujęciu bardziej ogólnym pozostaje niejasne w jakim zakresie kompetentne instytucje, stojąc w obliczu szeregu przepisów krajowych, wymagających zmiany w celu wdrożenia innych środków BEPS, włącznie ze sprawozdawczością z podziałem na kraje, będą skłonne wdrożyć rekomendacje ujęte w ramy dobrych praktyk.

Podobnie, jak w przypadku innych działań BEPS, wiele pozostaje do zrobienia, co z pewnością zrodzi kolejne debaty.

Kluczowe terminy

OECD oraz Forum Administracji Podatkowej MAP przygotują warunki i zasady oraz metodologię oceny do dnia 31 marca 2016 r.

Co dalej?

Możemy udzielić Państwu wsparcia w zakresie wniosków MAP w przypadku, gdy zechcą Państwo skorzystać z tej procedury. Możemy także zapewnić wsparcie w zakresie dwu- oraz wielostronnych kwestii podatkowych za pośrednictwem naszej działającej na całym świecie sieci spółek partnerskich.

Działanie 15

Opracowanie wielostronnego instrumentu modyfikującego porozumienia dwustronne

Działanie 15 modyfikuje istniejące dwustronne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w celu wdrożenia instrumentu wielostronnego, co będzie miało efekt równoważny ze zmianą tysięcy zawartych UPO. Pozwoli to na zwiększenie tempa, skuteczności i innowacyjności działań angażujących różne jurysdykcje.

Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) analizuje możliwość opracowania wielostronnego instrumentu, który miałby taki sam skutek, jak jednoczesna zmiana tysięcy dwustronnych UPO, nie naruszając zarazem suwerenności poszczególnych państw w kwestiach podatkowych.

Celem tego działania jest usprawnienie wdrażania narzędzi BEPS związanych z UPO, dla których nie istnieje precedens w świecie podatków. Wiele wytycznych pochodzi jednakże z innych obszarów prawa międzynarodowego publicznego, gdzie instrumenty wielostronne są powszechnie stosowane, jak np. porozumienia dotyczące ekstradycji. Chroniąc zarazem dwustronny charakter UPO, porozumienie wielostronne pozwoli na wdrożenie przyjętych środków w odpowiednio krótkim czasie, aby zapewnić:

- ▶ ścisłą specjalizację instrumentu wielostronnego,
- ▶ możliwość zmiany istniejących UPO w sposób zsynchronizowany w kontekście działań BEPS bez konieczności podejmowania działań indywidualnych przez poszczególne rządy,
- ▶ konkretną odpowiedź na imperatywy polityczne, leżące u podstaw projektu BEPS, dzięki czemu możliwa będzie walka z nadużyciami BEPS oraz szybką realizację celów międzynarodowej polityki podatkowej bez ryzyka naruszenia istniejących UPO.

Trudność, związana z działaniem 15, wynika z faktu, że udział w opracowaniu instrumentu wielostronnego nie jest obowiązkowy, a przyjęcie takiego instrumentu w chwili jego sfinalizowania jest całkowicie dobrowolne; dlatego nie wiadomo obecnie, jaki będzie zasięg działania tego instrumentu.

Kluczowe terminy

Prace nad instrumentem wielostronnym rozpoczęły się w maju 2015 r., natomiast instrument ma być gotowy do podpisania do 31 grudnia 2016 r. Jednakże, działania BEPS podejmowane w oparciu o UPO muszą zostać w pełni dopracowane do momentu sfinalizowania prac nad

instrumentem wielostronnym, ponieważ konieczne jest ich uwzględnienie w treści tego instrumentu.

Termin przyjęcia instrumentu wielostronnego jest zatem uzależniony od zakończenia w odpowiednim terminie prac nad narzędziami BEPS, takimi jak działanie 2 (neutralizacja skutków porozumień hybrydowych), czy działanie 7 (zapobieganie sztucznemu unikaniu statusu PE).

Co dalej?

Będziemy uważnie śledzić rozwój prac i z przyjemnością podzielimy się z Państwem wszelkimi szczegółowymi informacjami, gdy zostaną ujawnione.

Jako, że uczestnictwo jest dobrowolne, interesujące będzie przekonanie się, które kraje zdecydują się na podpisanie porozumienia wielostronnego. W szczególności, jeśli kluczowe państwa tego nie zrobią, sukces globalny projektu BEPS w zakresie eliminacji nadużyć związanych z UPO z pewnością stanie pod znakiem zapytania. Jak dotąd, w pracach uczestniczy około 90 krajów, które rozpatrują możliwość zawarcia porozumienia. Uczestnictwo w grupie nie oznacza jednak zaciągnięcia zobowiązania w tym zakresie. Wiele krajów będzie musiało podjąć dalsze działania, aby możliwe było wcielenie instrumentu w życie; w niektórych przypadkach można spodziewać się, że parlamenty krajowe nie zaaprobuja wyników prac.

Raport końcowy z roku 2015 w sprawie instrumentów wielostronnych wskazuje na szereg wyzwań oraz zagadnień, które będą podlegać rozpatrzeniu przez grupę w nadchodzących miesiącach, a także na opcje wymagające dalszego rozważenia. Na przykład, raport wskazuje jak należy interpretować podjęte postanowienia i zapewnić jednomyślność sygnatariuszy w tym zakresie. W przypadku zastosowania przez różne kraje odmiennych interpretacji, może pojawić się chaos. Należy spodziewać się dalszych wyjaśnień co do tego, kto będzie pełnił rolę arbitra w przypadku sporów związanych z zastosowaniem instrumentu wielostronnego.

KONTAKT



Dariusz Bednarski

Partner Zarządzający

T: +48 61 625 1314

M: +48 601 728 683

E: dariusz.bednarski@pl.gt.com



Grant Thornton

An instinct for growth™

Grant Thornton to jedna z wiodących organizacji audytorsko-doradczych na świecie.

Wiedza, doświadczenie i zaangażowanie ponad 3 000 partnerów oraz 42 000 pracowników Grant Thornton dostępne są dla klientów w ponad 142 krajach.

W Polsce działa od 24 lat. Zespół ponad 400 pracowników oraz obecność w kluczowych aglomeracjach (Warszawa, Poznań, Katowice, Wrocław, Kraków i Toruń) zapewniają firmie bliski kontakt z klientami oraz umożliwiają realizację usług audytorskich, doradztwa podatkowego, doradztwa gospodarczego, prawnego oraz outsourcingu rachunkowości, kadr i płac bez względu na wielkość, rodzaj i lokalizację biznesu klienta.