

Jadwiga Glumińska-Pawlic
Uniwersytet Śląski w Katowicach
jadwiga.gluminska-pawlic@us.edu.pl

Hanna Szarpak
Doradca podatkowy
hanna.szarpak@tca.com.pl

BEPS 13: CBCR – raport według krajów

STRESZCZENIE

W celu wyeliminowania nieuczciwej konkurencji podatkowej polegającej na unikaniu opodatkowania i przenoszeniu zysków, OECD i UE zalecają podjęcie skutecznych przedsięwzięć, które zostały zebrane w pakiet 15 działań, jakie państwa członkowskie powinny wdrożyć do swoich porządków prawnych. Jednym z priorytetów stało się promowanie automatycznej wymiany informacji i raportowania (BEPS 13) jako narzędzia zapewniającego przejrzystość działań oraz przyszłego europejskiego i międzynarodowego standardu w sprawach podatkowych. Ponieważ grupy przedsiębiorstw wielonarodowych mają możliwość przenoszenia dochodów pomiędzy podmiotami powiązаныmi usytuowanymi w różnych jurysdykcjach podatkowych, organy podatkowe poszczególnych państw członkowskich potrzebują wyczerpujących i rzetelnych danych, które umożliwią im identyfikację krajów, w których powstaje dochód oraz identyfikację krajów, w których dochód ten jest zgłaszany do opodatkowania oraz ustalenie, ile wynosi podatek zapłacony w poszczególnym kraju. Większa przejrzystość pomiędzy państwami powinna spowodować, że grupy przedsiębiorstw wielonarodowych zaprzestaną dotychczasowych praktyk i zaczną płacić podatki w kraju, w którym osiągną zyski.

Słowa kluczowe: optymalizacja; unikanie opodatkowania; przenoszenie zysków; erozja podstawy; wymiana informacji

WPROWADZENIE

BEPS¹ to termin używany w międzynarodowej debacie publicznej dotyczącej unikania opodatkowania i sposobów przeciwdziałania nieuczciwemu zaniżaniu danin publicznych, rozpowszechniony dzięki Raportowi OECD, znanemu również jako Plan Działań BEPS (*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*), opublikowanemu 19 lipca 2013 r. Termin ten stał się synonimem działań zmierzających do reformy przepisów podatkowych i zmiany zasad opodatkowania. Przyjęte w dokumentach Międzynarodowej Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) pojęcie „BEPS” odnosi się do strategii planowania podatkowego, którego zasadniczym celem jest wykorzystywanie luk i sprzeczności w przepisach podatkowych dla ukrycia zysków lub ich transferowania do miejsc, w których podatnik wykazuje małą aktywność lub w ogóle nie prowadzi żadnej działalności, ale gdzie podatki są niskie w relacji do kraju jego rezydencji lub nie ma ich w ogóle (tzw. raje lub oazy podatkowe). Takie zachowanie podatnika skutkuje albo niewysokim opodatkowaniem, albo brakiem opodatkowania podatkiem dochodowym. Natomiast państwa, które stosują tego rodzaju zachęty, korzystają w sposób nieuzasadniony z części dochodów wypracowanych w innych krajach, które zasilają ich budżet. Zatem w celu wyeliminowania nieuczciwej konkurencji podatkowej, polegającej na unikaniu opodatkowania i przenoszeniu zysków, OECD, a za nią Unia Europejska, zalecają podjęcie skutecznych przedsięwzięć, które zostały zebrane w pakiet 15 dzia-

¹ *Base Erosion Profit Shifting* (BEPS) – erozja podstawy opodatkowania i transfer zysków.

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

łań, jakie powinny podjąć państwa członkowskie. Pakiet BEPS stanowi kompleksowy zestaw instrumentów, zawierający pewne minimalne standardy, wspólne rozwiązania, wytyczne i najlepsze praktyki w dziedzinie opodatkowania, które państwa nie tylko mogą, ale i powinny wdrożyć do swoich porządków prawnych. Jest rzeczą oczywistą, że wytyczne oraz raporty OECD nie stanowią źródła prawa powszechnie obowiązującego w Polsce, jednakże krajowe regulacje opierają się na nich w znacznej części, a Ministerstwo Finansów dąży do jak najszybszej implementacji tych nowych propozycji do naszego porządku prawnego. Podkreślić trzeba, że zaproponowane przez OECD instrumenty – w świetle międzynarodowego prawa publicznego – nie posiadają mocy wiążącej, ponieważ jest to tzw. miękkie prawo (*soft law*). Tym niemniej zakłada się, że założenia wyrażone w Planie Działań BEPS będą przyjmowane przez kraje uczestniczące w pracach nad jego opracowaniem. W przypadku wielu państw (w tym Polski) prace wdrożeniowe są już realizowane, a w odniesieniu do niektórych – są już nawet zakończone.

Przypomnieć należy, że poszczególne działania w ramach Planu Działań BEPS dotyczą m.in.: neutralizacji efektów hybrydowych struktur wykorzystujących niespójność systemów podatkowych; wzmocnienia zasad opodatkowania kontrolowanych podmiotów zagranicznych (CFC); ograniczenia erozji podstawy opodatkowania przez odliczanie odsetek i innych opłat za usługi finansowe; zapewnienia, iż ceny transferowe odpowiadają kreowaniu wartości aktywów niematerialnych, a także zapewniają zgodność tych cen z kreowaniem wartości ryzyka/kapitału oraz wartości innych transakcji obarczonych wysokim ryzykiem; powtórnego zdefiniowania dokumentacji cen transferowych; wprowadzenia wymogu ujawniania przez podatników stosowanych agresywnych strategii podatkowych; ustanowienia metodologii zbierania oraz analizowania danych dotyczących zjawiska zmniejszania podstawy opodatkowania i transferu zysków; stworzenia wielostronnej umowy umożliwiającej wprowadzenie Planu Działań BEPS oraz modyfikacji istniejących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. W tej sytuacji należy oczekiwać, jakie kolejne rozwiązania z zaproponowanych przez OECD zostaną wdrożone w naszym kraju.

PODSTAWY PRAWNE OBOWIĄZKU RAPORTOWANIA CBCR

Podstawę prawną wprowadzenia obowiązku raportowania stanowią następujące dokumenty OECD, UE oraz krajowe akty prawne:

1. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report, OECD, opublikowany 5 października 2015 r.² (dalej jako: Projekt BEPS, Działanie 13).
2. Dyrektywa Rady (UE) 2016/881 z dnia 25 maja 2016 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania³.
3. Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami⁴.

² www.oecd.org/tax/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report-9789264241480-en.htm [dostęp: 15.10.2017].

³ Dz.Urz. UE L 146/8, 3 czerwca 2016 r., PL.

⁴ Dz.U. z 2017 r., poz. 648.

4. Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 czerwca 2017 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych przekazywanych w informacji o grupie podmiotów oraz sposobu jej wypełniania⁵.

Uchwalając w dniu 25 maja 2016 r. Dyrektywę 2016/881 zmieniającą dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania⁶, Rada Unii Europejskiej uznała, że stale zwiększająca się liczba oszustw podatkowych i uchylanie się od opodatkowania wymusza podjęcie działań mających na celu poprawę skuteczności walki z tego rodzaju zjawiskami. Jednym z priorytetów stało się więc zdecydowane promowanie automatycznej wymiany informacji jako narzędzia zapewniającego przejrzystość działań oraz przyszłego europejskiego i międzynarodowego standardu w sprawach podatkowych. Już w komunikacie z dnia 6 grudnia 2012 r., przedstawiającym plan działania zakładający poprawę skuteczności walki z oszustwami podatkowymi i uchylaniem się od opodatkowania, podkreślono, że automatyczna wymiana informacji stanowi ważne narzędzie w tej materii. Z kolei w konkluzjach z dnia 22 maja 2013 r. Rada Europejska wezwała do rozszerzenia automatycznej wymiany informacji zarówno na poziomie unijnym, jak i globalnym, z myślą o ochronie małych i średnich przedsiębiorstw (MŚP), działających wyłącznie na rynku krajowym, których obciążenie podatkowe jest wyższe niż grup przedsiębiorstw wielonarodowych. Ponadto zwrócono uwagę, że wszystkie państwa członkowskie są narażone na uszczuplenie dochodów budżetowych, a zatem istnieje ryzyko, że będą one ze sobą konkurowały, oferując grupom przedsiębiorstw wielonarodowych dodatkowe korzyści podatkowe, aby je przyciągnąć. Ponieważ grupy przedsiębiorstw wielonarodowych działają w różnych krajach, mają możliwość stosowania praktyk agresywnego planowania podatkowego, które nie są dostępne dla przedsiębiorstw krajowych. Stąd też organy podatkowe państw członkowskich potrzebują wyczerpujących i rzetelnych danych na temat struktury grup przedsiębiorstw wielonarodowych, ich polityki cen transferowych oraz transakcji wewnętrznych zarówno w Unii, jak i poza jej terytorium. Informacje te powinny umożliwić reagowanie na szkodliwe praktyki podatkowe przez wprowadzanie zmian prawnych lub przeprowadzanie odpowiednich ocen ryzyka i kontroli podatkowych, a także stwierdzić, czy przedsiębiorstwa stosują praktyki prowadzące do sztucznego przerzucania znacznej części dochodów do korzystnych systemów podatkowych. Większa przejrzystość wobec organów podatkowych winna spowodować, że grupy przedsiębiorstw wielonarodowych zaprzestaną dotychczasowych praktyk i zaczną płacić podatki w kraju, w którym osiągają zyski.

W ocenie Rady w sprawozdaniu według krajów grupy przedsiębiorstw wielonarodowych powinny zgłaszać co roku – w odniesieniu do każdej jurysdykcji podatkowej, w której prowadzą działalność – wysokość osiągniętych przychodów, zysku przed opodatkowaniem, zapłaconego podatku dochodowego i należnego podatku dochodowego. W sprawozdaniu tym powinny znaleźć się także informacje na temat liczby pracowników, kapitału podstawowego, niepodzielonego zysku z lat ubiegłych i aktywów rzeczowych w każdej jurysdykcji podatkowej. Grupy przedsiębiorstw wielonarodowych powinny również wskazać wszystkie podmioty wchodzące w ich skład, które prowadzą działalność gospodarczą w danej jurysdykcji podatkowej, i przedstawić informacje na temat typu działalności gospodarczej prowadzonej przez

⁵ Dz.U. z 2017 r., poz. 1176.

⁶ Dz.Urz. UE L 146/8, 3 czerwca 2016 r., PL.

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

każdy z tych podmiotów. Należy ponadto zapewnić, by w całej Unii były zbierane i udostępniane administracjom podatkowym – we właściwym terminie – te same informacje.

Obowiązkowa automatyczna wymiana sprawozdań według krajów powinna w każdym przypadku obejmować przekazanie określonego zbioru podstawowych informacji tym państwom członkowskim, w których – jak wynika z informacji zawartych w sprawozdaniu według krajów – rezydentem dla celów podatkowych jest co najmniej jeden podmiot wchodzący w skład grupy przedsiębiorstw wielonarodowych lub w których co najmniej jeden taki podmiot podlega opodatkowaniu w odniesieniu do działalności gospodarczej prowadzonej przez stały zakład grupy przedsiębiorstw wielonarodowych. Państwa członkowskie powinny zaś ustanowić przepisy dotyczące sankcji mających zastosowanie w razie naruszeń krajowych przepisów przyjętych na mocy niniejszej dyrektywy oraz zapewnić wprowadzenie tych sankcji w życie. Wybór sankcji pozostaje w gestii państw członkowskich, lecz przewidziane sankcje powinny być skuteczne, proporcjonalne i odstraszające.

Wynikiem prac podjętych w Unii Europejskiej nad Działaniem 13 w ramach Planu Działań BEPS jest zbiór standardów przekazywania informacji przez grupy przedsiębiorstw wielonarodowych, obejmujących dokumentację grupową, dokumentację na poziomie lokalnym i sprawozdanie według krajów. Ustanawiając przepisy dotyczące sprawozdania według krajów, uznano, że należy uwzględnić standardy OECD, a działania Unii dotyczące sprawozdawczości według krajów powinny stale mieć na uwadze zmiany na szczeblu OECD. Natomiast przy wdrażaniu dyrektywy państwa członkowskie powinny korzystać z raportu końcowego z 2015 r. dotyczącego erozji bazy podatkowej i przerzucania zysków jako źródła przykładów lub interpretacji oraz w celu zapewnienia spójności stosowania we wszystkich państwach członkowskich.

Zakres i warunki obowiązkowej automatycznej wymiany informacji dotyczących sprawozdania według krajów został określony w art. 8aa powołanej Dyrektywy 2016/881, który stanowi, że:

1. Każde państwo członkowskie podejmuje niezbędne środki w celu zobowiązania jednostki dominującej najwyższego szczebla grupy przedsiębiorstw wielonarodowych, która jest rezydentem dla celów podatkowych na jego terytorium, lub każdego innego podmiotu raportującego w rozumieniu załącznika III sekcja II Dyrektywy, do przedstawiania sprawozdania według krajów w odniesieniu do jej sprawozdawczego roku podatkowego w terminie 12 miesięcy od ostatniego dnia sprawozdawczego roku podatkowego danej grupy przedsiębiorstw wielonarodowych, zgodnie z powołanym załącznikiem.
2. Właściwy organ państwa członkowskiego, które otrzymało tak sporządzone sprawozdanie według krajów, ma obowiązek przekazać to sprawozdanie – w drodze wymiany automatycznej i w określonym terminie – każdemu państwu członkowskiemu, w którym – jak wynika z informacji zawartych w sprawozdaniu według krajów – rezydentem do celów podatkowych jest co najmniej jeden podmiot wchodzący w skład grupy przedsiębiorstw wielonarodowych, do której należy podmiot raportujący, lub w którym podlega opodatkowaniu działalność gospodarcza prowadzona przez jego stały zakład.
3. Sprawozdanie według krajów winno zawierać następujące informacje w odniesieniu do grupy przedsiębiorstw wielonarodowych:

- zagregowane dane dotyczące wysokości osiągniętych przychodów, zysku (straty) przed opodatkowaniem, zapłaconego podatku dochodowego, należnego podatku dochodowego, kapitału podstawowego, niepodzielonego zysku z lat ubiegłych, liczby pracowników i aktywów rzeczowych innych niż środki pieniężne lub ich ekwiwalenty, w odniesieniu do każdej jurysdykcji, w której grupa przedsiębiorstw wielonarodowych prowadzi działalność,
- dane identyfikujące każdy podmiot wchodzący w skład grupy przedsiębiorstw wielonarodowych, obejmujące nazwę jurysdykcji, w której podmiot ten ma rezydencję podatkową, oraz nazwę jurysdykcji, zgodnie z której prawem został utworzony, jeśli jest ona inna niż jego jurysdykcja podatkowa, a także charakter głównego przedmiotu działalności prowadzonej przez ten podmiot wchodzący w skład grupy.

W art. 2 Dyrektywy 2016/881 postanowiono, że państwa członkowskie przyjmą i opublikują najpóźniej do dnia 4 czerwca 2017 r. przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do jej wykonania i przepisy te będą stosować od dnia 5 czerwca 2017 r. W wykonaniu tego obowiązku w dniu 9 marca 2017 r. została uchwalona ustawa o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, która uregulowała m.in. wymianę informacji podatkowych o jednostkach wchodzących w skład grupy podmiotów, przenosząc przepisy dotyczące CBCR z ustawy podatkowej i wprowadzając szereg zmian w zakresie obowiązku jego składania, a przede wszystkim rozszerzając zakres podmiotów zobowiązanych do jego przekazania. Do tej pory bowiem obowiązek przekazania informacji o grupie podmiotów wynikał z art. 27 ust. 6 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁷ i dotyczył podmiotów krajowych uznanych za podmioty powiązane na podstawie art. 11 ust. 1 pkt 1 i ust. 4 ustawy, które:

- w świetle przepisów ustawy o rachunkowości uznawane są za jednostki dominujące i nie spełniają kryteriów dla uznania za jednostkę zależną,
- zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości konsolidują sprawozdanie finansowe,
- posiadają poza granicami Polski zagraniczny zakład lub jednostkę zależną, o której mowa w ustawie o rachunkowości,
- osiągnęły skonsolidowane przychody, zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, na terenie Polski oraz poza jej granicami, przekraczające 750 mln euro.

Tak jak było do tej pory, do przekazania informacji o grupie podmiotów zobowiązana została – co do zasady, zgodnie z art. 83 ust. 1 – jednostka dominująca, posiadająca na terytorium Polski siedzibę lub zarząd. Przekazuje ona drogą elektroniczną Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, w terminie 12 miesięcy od zakończenia sprawozdawczego roku obrotowego (roku, za który jest sporządzane roczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe), CBCR przygotowany na podstawie urzędowego wzoru. Wyjątkowo na przekazanie CBCR za 2016 r. wyznaczono termin 18 miesięcy od zakończenia tego roku, tj. do 30 czerwca 2018 r. (przyjmując, że rok obrotowy podatnika pokrywa się z rokiem kalendarzowym). Natomiast z art. 84 ust. 1 ustawy wynika, że do składania Szefowi KAS informacji o grupie podmiotów zobowiązane są także jednostki inne niż jednostki dominujące, posiadające w Polsce zarząd lub siedzibę albo prowadzące w Polsce działalność jedynie przez zagraniczny zakład, w sytuacji gdy:

⁷ T.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1888 ze zm.

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

- jednostka dominująca nie ma obowiązku składania CBCR za dany rok obrotowy w państwie lub na terytorium siedziby (zarządu), lub
- mimo zawarcia umowy o wymianie informacji podatkowych pomiędzy Polską a krajem lub terytorium siedziby (zarządu) jednostki dominującej nie zawarto, w terminie 12 miesięcy od dnia zakończenia roku obrotowego, kwalifikującej umowy pomiędzy właściwymi organami, lub
- państwo lub terytorium siedziby (zarządu) jednostki dominującej zawiesiło automatyczną wymianę informacji lub stale nie wywiązywało się z obowiązku przekazywania informacji stronie polskiej, pod warunkiem, iż jednostka dominująca została o tym powiadomiona (poprzez publikację w Biuletynie Informacji Publicznej).

Wystąpienie wskazanych okoliczności będzie skutkowało obowiązkiem złożenia przez taką jednostkę CBCR w Polsce. W sytuacji jednak, gdy jednostka zobowiązana do złożenia informacji o grupie podmiotów nie otrzyma od jednostki dominującej wszystkich wymaganych danych, będzie zobowiązana do powiadomienia o tym w CBCR i przekazania w nim tylko tych informacji, które rzeczywiście posiada. Zgodnie jednak z art. 84 ust. 2 i 4 ustawy obowiązek składania CBCR nie wystąpi – pomimo spełnienia przesłanek – w sytuacji, gdy grupa wyznaczyła już w celu realizacji tego obowiązku inną jednostkę z grupy (z zastrzeżeniem spełnienia dodatkowych, zawartych w ustawie warunków). Ponadto polska jednostka wchodząca w skład grupy podmiotów powiązanych, jeśli jej skonsolidowane przychody przekroczyły 750 mln euro, ma – na mocy art. 86 ust. 1 – obowiązek powiadomienia Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w ostatnim dniu sprawozdawczego roku obrotowego danej grupy podmiotów:

- o tym, że jest jednostką dominującą, jednostką raportującą, albo
- wskazania jednostki raportującej oraz państwa (terytorium), w którym zostanie złożony CBCR.

WYMIANA RAPORTU CBCR POMIĘDZY KRAJAMI

Zgodnie z powołanymi aktami prawnymi państwa powinny wymieniać pomiędzy sobą raporty. Zauważyć należy, że w styczniu 2016 r. przedstawiciele Polski i 30 innych państw podpisali umowę MCAA (*Multilateral Competent Authority Agreement*), dotyczącą automatycznej wymiany informacji zawartych w formularzach Country-by-Country Reporting. Z informacji OECD⁸ wynika, że umowę taką podpisało 65 państw. Na liście tej nie ma, co prawda, Stanów Zjednoczonych, jednakże władze podatkowe tego kraju – IRS – publikują taką listę na swojej stronie internetowej⁹. W dniu 20 września 2017 r. OECD ogłosiło schemat w formacie XML do wykorzystania w celu sporządzenia i wymiany raportu według krajów. Zgodnie z przyjętymi regulacjami pierwsze raporty powstaną za rok 2016, grupy kapitałowe mają obowiązek złożyć je w ciągu 12 miesięcy od zakończenia roku, zatem pierwsza wymiana raportów między krajami rozpocznie się w 2018 r.

⁸ Multilateral Competent Authority Agreement (MCAA), www.oecd.org/tax/beps/CbC-MCAA-Signatories.pdf [dostęp: 06.07.2017].

⁹ Country-by-Country Reporting Jurisdiction Status Table, www.irs.gov/businesses/country-by-country-reporting-jurisdiction-status-table [dostęp: 12.10.2017].

1. Prawo krajowe – terminologia myląca i niejasna

Zauważyć należy, że zgodnie z opublikowaną w języku polskim treścią Dyrektywy Rady 2016/881 „CBCR” został przetłumaczony jako „sprawozdanie według krajów”. Tymczasem krajowy ustawodawca w ustawie o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami wprowadził termin „informacja o jednostkach wchodzących w skład grupy podmiotów”. Jest to tym bardziej mylące, że w powołanej już ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych użyto podobnego terminu, który określa jednak zupełnie inne sprawozdanie. Zgodnie z art. 9a. ust. 2d wskazanej ustawy: „Dokumentacja podatkowa powinna również zawierać informacje o grupie podmiotów powiązanych, w skład której wchodzi podatnik”.

Stosowanie takiej techniki legislacyjnej jest dla podatników zupełnie niezrozumiałe, a w naszej ocenie jest niedopuszczalne. Dla wyjaśnienia podajemy jej znaczenie w tab. 1.

Tab. 1. Znaczenie terminów użytych w ustawach

Terminy użyte w ustawach	Znaczenie
Informacja o jednostkach wchodzących w skład grupy podmiotów	Raport według krajów, inaczej CBC Report
Informacje o grupie podmiotów powiązanych	Master file, element dokumentacji podatkowej

Źródło: opracowanie własne.

2. Sankcje związane z raportem według krajów

Ustawa o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami wprowadza sankcję do 1 mln zł za niezłożenie raportu CBCR lub powiadomienia o tym, kto składa ten raport (formularz CBC-P). Zgodnie z art. 90:

- 1) jednostka wchodząca w skład grupy podmiotów w rozumieniu art. 82 pkt 5, która nie dopełnia obowiązku przekazania informacji o grupie podmiotów, o którym mowa w art. 83 ust. 1 lub art. 84, albo
- 2) powiadomienia, o którym mowa w art. 86 ust. 1

– podlega karze pieniężnej. W przypadku, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, karze pieniężnej podlega wyłącznie jednostka dominująca albo wyznaczona jednostka wchodząca w skład grupy podmiotów. Z kolei art. 91 ust. 1 stanowi, że karę pieniężną nakłada Szef Krajowej Administracji Skarbowej, w drodze decyzji, w wysokości nie większej niż 1 mln zł. Jednocześnie art. 95 ustawy wprowadzono zmiany do kodeksu karnego skarbowego (KKS), dodając art. 80d w brzmieniu: „Kto, działając w imieniu lub interesie podatnika, wbrew przepisom ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, składa nieprawdziwą informację dla celów informacji o jednostkach wchodzących w skład grupy podmiotów, podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych”.

Podkreślić należy, że obie sankcje dotyczą raportu, czyli, niestety, dalej utrzymano typową dla polskiego ustawodawstwa podatkowego linię, aby karać za dokumenty i pisma, a nie za materialne skutki z nich wynikające. Powinno zaś być odwrotnie – relatywnie niższe kary za dokumenty, a znacznie wyższe kary za „przesuwanie” dochodu przed opodatkowaniem. W polskich regulacjach, jak dotąd, brak jasnych przepisów, które by nakładały sankcje

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

za transfer zysku czy usuwanie zysku przed opodatkowaniem. A właśnie w takim celu został przeprowadzony Projekt BEPS i przeniesiony do Dyrektywy 2016/881, tzn. w celu przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania i w celu przeciwdziałania „przesuwaniu zysku”.

3. Materialne skutki wykorzystania informacji zawartych w raporcie według krajów

Zarówno w powołanym dokumencie BEPS Działanie 13, jak i w Dyrektywie 2016/881 oraz w załącznikach do projektu powołanego rozporządzenia zamieszczono trzy tabele obrazujące dane, jakie powinny być zawarte w raporcie CBCR. Zauważyć należy, że w opublikowanym rozporządzeniu tabel tych nie ma, natomiast dokładana treść raportu według krajów została określona w § 1 pkt 7 i 8 powołanego rozporządzenia, które stanowią, że dokument ten zawiera informację o głównych rodzajach działalności gospodarczej jednostek wchodzących w skład grupy podmiotów według podziału na:

- a) badania i rozwój,
- b) posiadanie lub zarządzanie wartościami niematerialnymi,
- c) zakupy lub zamówienia,
- d) produkcję lub przetwórstwo,
- e) sprzedaż, marketing lub dystrybucję,
- f) usługi administracyjne, zarządcze lub wsparcia,
- g) świadczenie usług dla podmiotów niezależnych,
- h) finansowanie wewnątrzgrupowe,
- i) regulowane usługi finansowe,
- j) ubezpieczenia,
- k) posiadanie akcji lub innych praw własności w jednostkach,
- l) działalność nieaktywną lub
- m) inny rodzaj działalności;

oraz dane dotyczące działalności prowadzonej przez jednostki wchodzące w skład grupy podmiotów (pkt 8) obejmujące:

- a) osiągnięte przychody, z podziałem na przychody osiągnięte od podmiotów niezależnych oraz przychody osiągnięte od jednostek wchodzących w skład grupy podmiotów, przy czym nie uwzględnia się płatności otrzymanych od innych jednostek wchodzących w skład grupy podmiotów, uznawanych za dywidendy w państwie rezydencji podatkowej jednostki dokonującej wypłaty,
- b) zrealizowany zysk (strata) przed opodatkowaniem, z uwzględnieniem wszystkich nadzwyczajnych przychodów i kosztów,
- c) rzeczywiście zapłacony i niezwrócony w jakiegokolwiek formie podatek dochodowy w trakcie sprawozdawczego roku obrotowego, w tym podatek u źródła zapłacony przez inne jednostki z tytułu płatności na rzecz jednostki wchodzącej w skład grupy podmiotów,
- d) należny podatek dochodowy za sprawozdawczy rok obrotowy, przy czym należny podatek dochodowy odzwierciedla wyłącznie operacje przeprowadzone w sprawozdawczym roku obrotowym i nie uwzględnia odroczonego podatku ani rezerw na warunkowe zobowiązania podatkowe,
- e) sumę kapitału podstawowego (zakładowego),

- f) niepodzielony zysk z lat ubiegłych na koniec sprawozdawczego roku obrotowego,
- g) liczbę pracowników w przeliczeniu na pełne etaty, zgodnie z przyjętą jednolitą metodą obliczania,
- h) sumę wartości księgowych aktywów rzeczowych netto (trwałych i obrotowych), z wyłączeniem środków pieniężnych i ich ekwiwalentów oraz wartości niematerialnych i aktywów finansowych

– wykazane według państwa lub terytorium, których jednostki te są rezydentami podatkowymi, a w przypadku zagranicznego zakładu – według państwa lub terytorium prowadzenia działalności przez zagraniczny zakład; w przypadku zagranicznego zakładu kapitał podstawowy (zakładowy) jest wykazywany przez jednostkę, do której ten zakład należy, chyba że w państwie lub na terytorium prowadzenia działalności przez zagraniczny zakład obowiązuje ustawowy wymóg kapitałowy. W załączniku prezentujemy przykładowo wypełnioną tabelę zawierającą dane wymagane zgodnie z pkt 8 § 1 rozporządzenia.

KONKLUZJE

1. Obowiązki sprawozdawcze nałożone na grupy podmiotów powiązanych są czasochłonne i kosztowne.
2. Wykorzystanie tych danych powinno pomagać w realizacji idei projektu BEPS, tj. opodatkowanie zysku powinno mieć miejsce w kraju, w którym powstaje.
3. Rolą nauki powinno być badanie związanych z tym zjawisk gospodarczych i prawnych oraz projektowanie wskazówek dla władz podatkowych kraju, które byłyby podstawą do sporządzenia aktów prawnych, następnie poddanych konsultacjom społecznym.
4. Występuje duża potrzeba, aby w sposób naukowy opracować wskazówki, jak poprawić obecny system prawny, w którym prawo krajowe jest wyjątkowo restrykcyjne, jeśli chodzi o obowiązki dokumentacyjne, natomiast daje bardzo wąskie i słabe podstawy do określania oraz egzekwowania podatku od dochodu zgodnego z warunkami rynkowymi, który został wygenerowany w kraju.

BIBLIOGRAFIA

- Country-by-Country Reporting Jurisdiction Status Table, www.irs.gov/businesses/country-by-country-reporting-jurisdiction-status-table [dostęp: 12.10.2017].
- Dyrektywa Rady (UE) 2016/881 z dnia 25 maja 2016 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (Dz.Urz. UE L 146/8, 3 czerwca 2016 r., PL).
- Multilateral Competent Authority Agreement (MCAA), www.oecd.org/tax/beps/CbC-MCAA-Signatories.pdf [dostęp: 06.07.2017].
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 czerwca 2017 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych przekazywanych w informacji o grupie podmiotów oraz sposobu jej wypełniania (Dz.U. z 2017 r., poz. 1176).
- Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report, OECD, 05.10.2015, www.oecd.org/tax/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report-9789264241480-en.htm [dostęp: 15.10.2017].
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1888 ze zm.).
- Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. z 2017 r., poz. 648).

ZAŁĄCZNIK

Dla zobrazowania tezy postawionej we wstępie i innych fragmentach artykułu, że wymiana raportu CBCR może pomóc państwom w 1) zidentyfikowaniu miejsc powstawania dochodu i miejsc opodatkowania oraz 2) wskazaniu, czy dochód jest opodatkowany w kraju, w którym powstaje, opracowano poniższy przykład. Format formularza został oparty na pierwotnych załącznikach do projektów rozporządzenia. Kwoty zostały podane dowolnie i mają tylko zobrazować skalę – im więcej cyfr, tym większa kwota.

1. Założenie

Grupa przedsiębiorstw wielonarodowych (grupy MNE) o nazwie Pretty Dress posiada fabrykę w Indiach, która sprzedaje wyroby do grupowego, globalnego dystrybutora mającego siedzibę w Luksemburgu, który odsprzedaje te towary swoim powiązanym spółkom dystrybucyjnym mającym siedzibę w poszczególnych krajach, tj. w Rosji, Chinach, Japonii, Niemczech, Szwecji i na Węgrzech. Jednocześnie spółka w Indiach nabywa od spółki brytyjskiej know-how i patenty, od spółki w Szwajcarii – usługi informatyczne, od spółki na Cyprze i Bahamach – usługi doradcze, a od spółki w Polsce – usługi księgowo i usługi IT. Spółka w Indiach wnosi opłaty za znaki towarowe do spółki w USA.

Jednostka dominująca w Grupie, tj. Global Planet Pretty Dress S.A., mająca siedzibę w Wielkiej Brytanii, składa raport CBCR, który władze brytyjskie automatycznie przesyłają do innych państw.

Państwa, w których konsumenci kupują te sukienki, i być może państwo, w którym znajduje się fabryka, będą najmniej zadowolone z tego, że prawie cały podatek został zapłacony w Luksemburgu.

Efektywna stawka podatku wyniosła 0,01%.

2. Wnioski

Jak wynika z raportu, główny dochód grupy kapitałowej powstaje w kraju produkcji (w Indiach) oraz w krajach, gdzie towar jest sprzedawany do rąk ostatecznego konsumenta (w Rosji, Chinach, Japonii, Niemczech, Szwecji i na Węgrzech). Natomiast większość dochodu do opodatkowania wykazywana jest w Luksemburgu.

Należy postawić pytania: Jakie działania podejmą poszczególne państwa po otrzymaniu tego raportu? Czy rządy poszczególnych państw wystąpią do innych państw o zwrot podatku? Czy wystąpią do innych państw o odszkodowanie z tytułu stosowania nieuczciwych praktyk podatkowych?

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

Global Planet Pretty Dress S.A.										
2016										
Osiągnięte przychody			Zrealizowany zysk (strata) przed opodatkowaniem	Rzeczywiście zapłacony i niezwrócony w jakiegokolwiek formie podatek	Należny podatek dochodowy sprawozdawczy rok obrotowy	Suma kapitału podstawowego	Niepodzielony zysk z lat ubiegłych	Liczba pracowników	Suma wartości księgowych aktywów rzeczowych	Dane z pkt 7
Jurysdykcja podatkowa	Od podmiotów niezależnych	Od podmiotów zależnych								
Indie	0	100	-17 290	0	0	5	0	15 000	9 000	Fabryka
Luksemburg	0	9 999 000 000	6 999 300 000	699 930	699 930	5	0	0	1	Globalny dystrybutor
Wielka Brytania	0	1000	500	11	3,3	5	0	220	1	Patenty, B&R
Szwajcaria	0	1000	987	0	0	5	0	0	1	Usługi IT
USA	0	1000	10	22	6,6	5	0	2	1	Znaki towarowe
Polska	0	200	300 000	1,9	1,9	0,0005	0	200	2	Usługi księgowe, IT
Cypr	0	70 000	300 000	57 000	57 000	0,0005	0	7	0	Doradztwo
Bahama	0	70 000	1	57 000	57 000	0,0005	0	7	0	Doradztwo
Węgry	80 000	0	1	0,19	0,19	0,0005	0	20	2	Sprzedaż sukienek
Rosja	66 666 666 666	0	1	0,19	0,19	0,0005	0	200	3	
Chiny	44 444 444 444	0	1	0,19	0,19	0,0005	0	200	3	
Japonia	33 333 333	0	1	0,19	0,19	0,0005	0	200	2	
Niemcy	111 111 111	0	1	0,19	0,19	0,0005	0	200	2	
Szwecja	222 222	0	1	0,19	0,19	0,0005	0	20	1	