

ZALECENIA

ZALECENIE KOMISJI (UE) 2016/136

z dnia 28 stycznia 2016 r.

w sprawie wdrażania środków przeciwdziałających nadużyciom postanowień konwencji podatkowych

(notyfikowane jako dokument nr C(2016) 271)

KOMISJA EUROPEJSKA,

uwzględniając Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, w szczególności jego art. 292,

a także mając na uwadze, co następuje:

- (1) Konwencje podatkowe odgrywają ważną rolę, sprzyjając efektywności handlu transgranicznego poprzez zapewnienie podatnikom większej pewności w zakresie ich transakcji międzynarodowych. Zawierając konwencję podatkową, umawiające się państwa zgadzają się rozdzielić pomiędzy sobą prawa do nakładania podatków, aby uniknąć podwójnego opodatkowania, i w ten sposób pobudzają aktywność gospodarczą i wzrost gospodarczy. Konwencje podatkowe nie powinny umożliwiać nabywania korzyści umownych (*treaty shopping*) w postaci uniknięcia lub zmniejszenia podatku ani też stosowania innych strategii stanowiących nadużycia, które udaremniają osiągnięcie celów tych konwencji i uszczuplają dochody podatkowe umawiających się państw. Komisja Europejska w pełni popiera działania przeciwdziałające nadużyciom postanowień konwencji podatkowych.
- (2) Po publikacji sprawozdania poświęconego rozwiązaniu kwestii erozji bazy podatkowej i przerzucania zysków (ang. *base erosion and profit shifting* – „BEPS”) w lutym 2013 r. kraje OECD i grupy G-20 przyjęły we wrześniu 2013 r. piętnastopunktowy plan działań w zakresie BEPS. W ramach tej wspólnej inicjatywy opublikowano w październiku 2015 r. wspólne sprawozdania końcowe w sprawie działań nr 6 (zapobieganie przyznawaniu korzyści umownych w niewłaściwych okolicznościach) i nr 7 (zapobieganie sztucznemu unikaniu statusu stałego zakładu). W obu tych sprawozdaniach zaproponowano zmiany modelowej konwencji OECD, które zostaną uwzględnione do końca 2016 r. w wielostronnym instrumencie wdrażającym wyniki prac nad odpowiednimi aspektami konwencji podatkowych, zgodnie z założeniami wspólnego projektu OECD i Grupy G-20. Łączne zmiany zaproponowane w tych dwóch sprawozdaniach mają umożliwić państwom przeciwdziałanie BEPS w kontekście konwencji podatkowych.
- (3) W sprawozdaniu końcowym w sprawie działania nr 6 wskazano, że nadużycia postanowień konwencji podatkowych, a w szczególności nabywanie korzyści umownych, prowadzą często do BEPS; w celu przeciwdziałania takim nadużyciom zaproponowano podejście oparte na różnego typu zabezpieczeniach, dopuszczając pewien stopień elastyczności w ich stosowaniu. W sprawozdaniu zasugerowano wprowadzenie postanowienia wyjaśniającego, że konwencje podatkowe nie mogą prowadzić do podwójnego nieopodatkowania i zalecono m. in. włączenie do wielostronnego instrumentu klauzuli ogólnej przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania opartej na tzw. teście celu głównego (PPT) transakcji lub przedsięwzięć.
- (4) W sprawozdaniu końcowym dotyczącym działania nr 7 zwrócono w szczególności uwagę na umowy agencyjne (ang. *commissionaire arrangements*) i wykorzystywanie szczególnych wyjątków od definicji „stałego zakładu” jako na najczęściej stosowane strategie służące sztucznemu unikaniu statusu stałego zakładu podlegającego opodatkowaniu w danym państwie. Umowy agencyjne wykorzystują zwykle stosunkowo formalne podejście ustanowione w obecnym art. 5 ust. 5 modelowej konwencji OECD dotyczącym zawierania umów sprzedaży. Szczególne wyjątki wyłączające z definicji „stałego zakładu” działalność o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym mogą być nadużywane za pomocą strategii opierających się na fragmentacji działalności i nie są dostosowane do modeli prowadzenia działalności w ramach gospodarki cyfrowej. W sprawozdaniu proponuje się w związku z tym wprowadzenie zmian do art. 5 modelowej konwencji OECD, aby ograniczyć możliwości tworzenia sztucznych struktur służących obejściu jego postanowień.
- (5) W celu zapewnienia dobrego funkcjonowania rynku wewnętrznego konieczne jest, aby państwa członkowskie dysponowały skutecznymi systemami podatkowymi, a ich bazy podatkowe nie ulegały erozji wskutek niezamierzonego nieopodatkowania i nadużyć, oraz aby rozwiązania chroniące bazy podatkowe państw członkowskich nie prowadziły do niedopasowań i zakłóceń na rynkach.
- (6) Równie ważne jest, aby środki stosowane przez państwa członkowskie w celu wywiązania się z podjętych przez nie zobowiązań dotyczących BEPS były zgodne z uzgodnionymi standardami obowiązującymi w całej Unii, co zapewni pewność prawa podatnikom i administracjom podatkowym.

- (7) W celu zapewnienia przestrzegania prawa unijnego konieczne jest dostosowanie klauzuli ogólnej przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania, opartej na teście celu głównego zgodnie z propozycją zawartą w sprawozdaniu końcowym w sprawie działania nr 6, do orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej dotyczącego nadużyć prawa,

PRZYJMUJE NINIEJSZE ZALECENIE:

1. PRZEDMIOT I ZAKRES STOSOWANIA

Niniejsze zalecenie dotyczy wdrażania przez państwa członkowskie Unii Europejskiej środków przeciwdziałających nadużyciom postanowień konwencji podatkowych.

2. KLAUZULA OGÓLNA PRZECIWDZIAŁAJĄCA UNIKANIU OPODATKOWANIA OPARTA NA TEŚCIE CELU GŁÓWNEGO (ANG. PRINCIPAL PURPOSE TEST – PPT)

W przypadku gdy państwa członkowskie umieszczają w konwencjach podatkowych, które zawierają pomiędzy sobą lub z państwami trzecimi, klauzulę ogólną przeciwdziałającą unikaniu opodatkowania opartą na teście celu głównego – według wzoru określonego w modelowej konwencji OECD – zaleca się, aby wprowadzały do niej następującą zmianę:

„Bez uszczerbku dla pozostałych postanowień niniejszej konwencji, na podstawie niniejszej konwencji nie może być przyznana korzyść dotycząca typów dochodu lub kapitału, jeśli w świetle wszystkich istotnych faktów i okoliczności można dojść do uzasadnionego przekonania, że uzyskanie tej korzyści stanowiło jeden z głównych celów przedsięwzięcia lub transakcji, które doprowadziły bezpośrednio lub pośrednio do tej korzyści, chyba że zostanie ustalone, że **dane przedsięwzięcie lub dana transakcja stanowi wyraz rzeczywistej działalności gospodarczej lub że** przyznanie tej korzyści będzie w danych okolicznościach zgodne z przedmiotem i celem odpowiednich postanowień niniejszej konwencji”.

3. DEFINICJA „STAŁEGO ZAKŁADU” (ANG. PERMANENT ESTABLISHMENT, PE)

Zaleca się państwom członkowskim, aby w konwencjach podatkowych, które zawierają pomiędzy sobą lub z państwami trzecimi, wdrażały i wykorzystywały proponowane nowe postanowienia art. 5 modelowej konwencji OECD w celu zapobiegania sztucznemu unikaniu statusu stałego zakładu, zgodnie z raportem końcowym dotyczącym działania nr 7 w ramach Planu działań w zakresie erozji bazy podatkowej i przerzucania zysków (BEPS).

4. DZIAŁANIA NASTĘPCZE

Państwa członkowskie powinny poinformować Komisję o środkach podjętych w celu zapewnienia zgodności z niniejszym zaleceniem, a także o wszelkich zmianach dotyczących tych środków.

Komisja opublikuje sprawozdanie na temat stosowania niniejszego zalecenia w ciągu trzech lat od jego przyjęcia.

5. ADRESACI

Niniejsze zalecenie skierowane jest do państw członkowskich.

Sporządzono w Brukseli dnia 28 stycznia 2016 r.

W imieniu Komisji
Pierre MOSCOVICI
Członek Komisji