

**ZALECENIE KOMISJI****z dnia 6 grudnia 2012 r.****w sprawie agresywnego planowania podatkowego**

(2012/772/UE)

KOMISJA EUROPEJSKA,

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

a także mając na uwadze, co następuje:

- (1) Państwa na całym świecie tradycyjnie traktują planowanie podatkowe jako dozwoloną praktykę. Z czasem jednak struktury planowania podatkowego stały się coraz bardziej wyrafinowane. Rozwijają się one, obejmując różne jurysdykcje, i w rezultacie powodują przesunięcie dochodów podlegających opodatkowaniu do państw mających korzystne systemy podatkowe. Kluczową cechą tych praktyk jest to, że ograniczają one zobowiązania podatkowe poprzez rozwiązania ściśle zgodne z prawem, które jednak stoją w sprzeczności z intencją prawa.
- (2) Agresywne planowanie podatkowe polega na wykorzystaniu aspektów technicznych systemu podatkowego lub rozbieżności pomiędzy dwoma systemami podatkowymi lub większą ich liczbą w celu zmniejszenia zobowiązania podatkowego. Agresywne planowanie podatkowe może przyjmować wielorakie formy. Jego skutki obejmują podwójne odliczenia (np. gdy ta sama strata jest odliczana zarówno w państwie źródła dochodu, jak i w państwie stałego pobytu) i podwójne nieopodatkowanie (np. w sytuacji, gdy dochód, który nie jest opodatkowany w państwie źródła dochodu, jest także zwolniony w państwie stałego pobytu).
- (3) Mimo znacznych wysiłków państwa członkowskie mają trudności z powstrzymaniem procesu erozji swoich krajowych baz podatkowych na skutek agresywnego planowania podatkowego. Przepisy krajowe w tej dziedzinie często nie są w pełni skuteczne, szczególnie ze względu na transgraniczny charakter wielu struktur planowania podatkowego oraz zwiększoną mobilność kapitału i osób.
- (4) W celu przejścia do lepszego funkcjonowania rynku wewnętrznego konieczne jest zachęcenie wszystkich państw członkowskich do przyjęcia takiego samego ogólnego podejścia do agresywnego planowania podatkowego, co przyczyniłoby się do zmniejszenia istniejących zakłóceń.
- (5) W tym celu konieczne jest zajęcie się przypadkami, w których podatnik osiąga korzyści podatkowe poprzez planowanie swojej sytuacji podatkowej w taki sposób, że przychód nie jest opodatkowany w żadnej z przedmiotowych jurysdykcji podatkowych (podwójne nieopodatkowanie). Utrzymanie takiej sytuacji może prowadzić do sztucznych przepływów kapitałowych oraz sztucznego przemieszczania się podatników w obrębie rynku

wewnętrznego i w ten sposób zakłócać jego prawidłowe funkcjonowanie, a także powodować erozję baz podatkowych państw członkowskich.

- (6) W 2012 r. Komisja przeprowadziła konsultacje społeczne w sprawie podwójnego nieopodatkowania na rynku wewnętrznym. Ponieważ nie jest możliwe przedstawienie jednego rozwiązania obejmującego wszystkie kwestie objęte tymi konsultacjami, w ramach pierwszego kroku należy zająć się problemem związanym z pewnymi często stosowanymi strukturami planowania podatkowego, które wykorzystują rozbieżności między dwoma systemami podatkowymi lub większą ich liczbą i często prowadzą do podwójnego nieopodatkowania.
- (7) W umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania państwa często zobowiązują się do odstąpienia od opodatkowania niektórych pozycji przychodów. W przypadku takiego traktowania pozycji przychodów niekoniecznie muszą one uwzględniać fakt, czy pozycje te są opodatkowane na terytorium drugiej strony umowy, a zatem czy istnieje ryzyko podwójnego nieopodatkowania. Takie ryzyko może również wystąpić, jeśli państwa członkowskie jednostronnie zwalniają z podatku pozycje dochodów zagranicznych, niezależnie od tego, czy podlegają one opodatkowaniu w państwie źródła dochodu. Ważne jest, aby w niniejszym zaleceniu zająć się obiema tymi sytuacjami.
- (8) Jako że struktury planowania podatkowego są coraz bardziej rozbudowane, a krajowi prawodawcy nie mają czasu na wystarczającą reakcję, szczególnie środki dotyczące zwalczania nadużyć często okazują się niewystarczające, aby skutecznie nadążyć za nowatorskimi strukturami agresywnego planowania podatkowego. Struktury te mogą być szkodliwe dla krajowych dochodów podatkowych i dla funkcjonowania rynku wewnętrznego. Należy zatem zalecić przyjęcie przez państwa członkowskie wspólnej ogólnej zasady dotyczącej zwalczania nadużyć, która powinna również zapobiec powstaniu skomplikowanej sytuacji prawnej, w której obowiązuje wiele różnych zasad. W tym kontekście konieczne jest uwzględnienie ograniczeń nałożonych przez prawo Unii w odniesieniu do przepisów dotyczących zwalczania nadużyć.
- (9) W celu zachowania niezależnego funkcjonowania istniejących aktów Unii w danej dziedzinie, niniejsze zalecenie nie ma zastosowania w zakresie objętym przepisami dyrektywy Rady 2009/133/WE<sup>(1)</sup>, dyrektywy Rady 2011/96/UE<sup>(2)</sup> i dyrektywy Rady 2003/49/WE<sup>(3)</sup>. Komisja rozważa obecnie przegląd tych dyrektyw w celu wdrożenia zasad leżących u podstaw niniejszego zalecenia,

<sup>(1)</sup> Dz.U. L 310 z 25.11.2009, s. 34.<sup>(2)</sup> Dz.U. L 345 z 29.12.2011, s. 8.<sup>(3)</sup> Dz.U. L 157 z 26.6.2003, s. 49.

PRZYJMUJE NINIEJSZE ZALECENIE:

1. Przedmiot i zakres

Niniejsze zalecenie dotyczy agresywnego planowania podatkowego w dziedzinie podatków bezpośrednich.

Nie ma ono zastosowania w zakresie objętym przepisami aktów Unii, na których działanie mogłoby mieć wpływ.

2. Definicje

Do celów niniejszego zalecenia stosuje się poniższe definicje:

- a) „podatek” oznacza podatek dochodowy, podatek od osób prawnych oraz, w stosownych przypadkach, podatek od zysków kapitałowych, jak również podatek u źródła o charakterze równoważnym z którymkolwiek z tych podatków;
- b) „dochód” oznacza wszystkie pozycje, które są zdefiniowane jako takie na mocy prawa krajowego państwa członkowskiego, które stosuje ten termin, i, w stosownych przypadkach, pozycje zdefiniowane jako zyski kapitałowe.

3. Ograniczenia w zakresie stosowania przepisów mających na celu uniknięcie podwójnego opodatkowania

3.1. W przypadku gdy państwa członkowskie w umowach w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawartych między sobą lub z państwami trzecimi zobowiązały się do odstąpienia od opodatkowania danej pozycji dochodu, państwa członkowskie powinny zapewnić, by takie zobowiązanie miało zastosowanie wyłącznie w przypadku, gdy dana pozycja jest opodatkowana na terytorium drugiej strony umowy.

3.2. W celu wdrożenia pkt 3.1 zachęca się państwa członkowskie, aby zawarły w swoich umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania odpowiednią klauzulę. Klauzula ta mogłaby brzmieć następująco:

„W przypadku gdy niniejsza umowa stanowi, że dana pozycja dochodu podlega opodatkowaniu tylko w jednym z umawiających się państw lub może być opodatkowana w jednym z umawiających się państw, opodatkowanie takiej pozycji przez drugie umawiające się państwo wyklucza się jedynie wówczas, gdy pozycja ta podlega opodatkowaniu w pierwszym umawiającym się państwie”.

W przypadku umów wielostronnych określenie „drugie umawiające się państwo” należy zastąpić określeniem „pozostałe umawiające się państwa”.

3.3. Jeżeli w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania poprzez wprowadzenie jednostronnych przepisów krajowych państwa członkowskie przewidują zwolnienie podatkowe w odniesieniu do danej pozycji dochodów uzyskanych w innej jurysdykcji, w której pozycja ta nie podlega opodatkowaniu, państwa członkowskie zachęca się do dopilnowania, by dana pozycja została opodatkowana.

3.4. Do celów pkt 3.1, 3.2 i 3.3 pozycję dochodów należy uznawać za podlegającą opodatkowaniu, jeśli jest traktowana jako podlegająca opodatkowaniu przez odnośną jurysdykcję i nie jest zwolniona z podatku ani nie korzysta z pełnej ulgi podatkowej lub zerowej stawki opodatkowania.

4. Ogólna zasada dotycząca zwalczania nadużyć

4.1. Aby przeciwdziałać praktykom agresywnego planowania podatkowego, które wykraczają poza zakres szczególnych przepisów państw członkowskich dotyczących zapobiegania unikaniu opodatkowania, państwa członkowskie powinny przyjąć ogólną zasadę dotyczącą zwalczania nadużyć, dostosowaną zarówno do sytuacji krajowych i transgranicznych ograniczonych do Unii, jak i do sytuacji, które dotyczą również państw trzecich.

4.2. W celu zastosowania pkt 4.1 zachęca się państwa członkowskie do wprowadzenia do ich przepisów krajowych następującej klauzuli:

„Nie uwzględnia się sztucznego uzgodnienia lub szeregu sztucznych uzgodnień, które przyjęto w zasadniczym celu uniknięcia opodatkowania i które prowadzą do osiągnięcia korzyści podatkowej. Krajowe organy rozpatrują te ustalenia do celów podatkowych poprzez odniesienie się do ich istoty ekonomicznej”.

4.3. Do celów pkt 4.2 ustalenie oznacza każdą transakcję, system działania, działanie, operację, umowę, dotację, porozumienie, obietnicę, przedsięwzięcie lub zdarzenie. Uzgodnienie może obejmować większą liczbę etapów lub części.

4.4. Do celów pkt 4.2 uzgodnienie lub szereg uzgodnień jest sztucznych, jeśli nie posiadają treści ekonomicznej. Przy ustalaniu, czy uzgodnienie lub szereg uzgodnień są sztuczne, organy krajowe proszone są o rozważenie, czy dotyczą one co najmniej jednej z poniższych sytuacji:

- a) charakterystyka prawna poszczególnych etapów, z jakich składa się uzgodnienie, jest niespójna z istotą prawną tego uzgodnienia jako całości;
- b) uzgodnienie lub szereg uzgodnień są przeprowadzane w sposób, który nie byłby zwykle stosowany w ramach działalności gospodarczej uznawanej za racjonalną;
- c) uzgodnienie lub szereg uzgodnień zawiera elementy, których skutkiem jest wzajemne kompensowanie lub anulowanie tych elementów;
- d) zawarte transakcje mają charakter okrężny;
- e) uzgodnienie lub szereg uzgodnień prowadzi do znaczącej korzyści podatkowej, która jednak nie ma odzwierciedlenia w ryzyku gospodarczym podejmowanym przez podatnika ani w jego przepływach pieniężnych;
- f) oczekiwany zysk przed opodatkowaniem jest nieznaczny w porównaniu z kwotą oczekiwaną korzyści podatkowej.

4.5. Do celów pkt 4.2 cel uzgodnienia lub szeregu uzgodnień polega na unikaniu opodatkowania wtedy, gdy – bez względu na wszelkie subiektywne intencje podatnika – podważa przedmiot, ducha i cele przepisów podatkowych, które w przeciwnym razie miałyby zastosowanie.

4.6. Do celów pkt 4.2 dany cel należy uznać za zasadniczy wtedy, gdy wszelkie inne cele, które przypisuje się lub można by przypisać danemu uzgodnieniu lub szeregowi uzgodnień, wydają się być – po uwzględnieniu wszystkich okoliczności sprawy – co najwyżej mało istotne.

4.7. Przy ustalaniu, czy uzgodnienie lub szereg uzgodnień doprowadziły do korzyści podatkowej, o której mowa w pkt 4.2, organy krajowe proszone są o porównanie kwoty podatku należnego od podatnika, z uwzględnieniem tego uzgodnienia lub tych uzgodnień, z kwotą podatku, który byłby należny od tego samego podatnika w tych samych okolicznościach w przypadku braku przedmiotowego uzgodnienia lub przedmiotowych uzgodnień. W tym kontekście warto rozważyć, czy ma miejsce co najmniej jedna z poniższych sytuacji:

- a) kwota nie jest uwzględniona w podstawie opodatkowania;
- b) podatnik korzysta z odliczenia;
- c) odnotowuje się stratę do celów podatkowych;

d) nie jest należny podatek u źródła;

e) kompensowany jest podatek zagraniczny.

#### 5. 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.

#### 6. Adresaci

Niniejsze zalecenie skierowane jest do państw członkowskich.

Sporządzono w Brukseli dnia 6 grudnia 2012 r.

*W imieniu Komisji*  
Algirdas ŠEMETA  
Członek Komisji