

Konwencja MLI nie zmieni zasad opodatkowania zakładów**Marcin Jamroży, [doradca podatkowy Warszawa](#), [radca prawny Warszawa](#), Rödl & Partner****Konwencja Wielostronna MLI od 2019 r. zacznie automatycznie obowiązywać dla większości bilateralnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Przepisy dotyczące zakładu będą jednak przez Polskę negocjowane dwustronnie.**

Konwencja Wielostronna MLI została ratyfikowana 27 października 2017 r. w formie ustawy (DzU z 2017 r. poz. 2104) i wejdzie w życie 1 lipca br. 23 stycznia 2018 r. Polska złożyła do OECD dokument potwierdzający ratyfikację tej konwencji, czego skutkiem będzie zmiana od 2019 r. niektórych dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (UPO).

REKOMENDACJE BEPS

W celu zapobiegania sztucznemu unikaniu statusu zakładu (PE), w ramach działań BEPS, w szczególności działania 7 BEPS, zaproponowano wiele alternatywnych, względnie uzupełniających się postulatów, takich jak:

- rozszerzenie definicji zależnego przedstawiciela, rozciągając ją również na struktury komisowe lub innych blisko powiązanych przedstawicieli,
- zawężenie zbioru stałych placówek nieprowadzących do powstania zakładu,
- wprowadzenie mechanizmów zapobiegających dzieleniu kontraktów budowlanych (montażowych) na części.

MINIMALNY STANDARD

Państwa będące stronami konwencji, notyfikując daną umowę podatkową, mają, niepodlegający wyłączeniu, obowiązek stosowania art. 6, art. 7 i art. 16 konwencji, odnoszących się do tzw. minimalnego standardu:

1. wyrażonego w preambułach do UPO celu ich postanowień – obok unikania podwójnego opodatkowania, także zapobiegania unikaniu lub uchylaniu się od opodatkowania,
2. klauzul antyabuzywnych, mających na celu zapobieżenie osiągnięciu korzyści podatkowych,
3. procedury wzajemnego porozumiewania się (MAP) mającej na celu poprawę istniejących mechanizmów rozwiązywania sporów, w przypadku gdy działania jednego lub obu umawiających się państw powodują opodatkowanie, które jest niezgodne z postanowieniami UPO.

W zakresie wykraczającym poza minimalny standard, w wyniku złożenia zastrzeżeń i wyboru fakultatywnych bądź alternatywnych opcji, możliwe jest niestosowanie, pomimo notyfikacji umowy podatkowej, części przepisów konwencji przez dane państwo, np. regulacji dotyczących „podwójnej” rezydencji podatkowej, podmiotów transparentnych podatkowo, procedury arbitrażowej czy też postanowień związanych ze sztucznym unikaniem statusu zakładu. Takie stanowiska państw są wyrażone w formie formularza zastrzeżeń oraz notyfikacji do MLI (ang. Template of reservations and notifications under the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting).

NIE BĘDZIEMY STOSOWAĆ

Polska stanęła na stanowisku, że wszelkie przepisy dotyczące opodatkowania zakładu będą podlegały negocjacom dwustronnym. W konsekwencji złożenia przez Polskę zastrzeżeń, niezależnie od stanowiska drugiej strony umowy podatkowej, zawarte przez Polskę umowy podatkowe nie zmieniają się w zakresie opodatkowania zakładów.

Polska nie wprowadzi do umów UPO m.in. art. 10 MLI (klauzula antyabuzyjna dotycząca zakładów położonych na terytoriach tzw. trzecich jurysdykcji), art. 12 MLI dotyczącego sztucznego unikania statusu zakładu poprzez umowy agencyjne i inne podobne działania), art. 13 MLI dotyczącego sztucznego unikania statusu zakładu poprzez wykorzystanie wyłączenia określonych form działalności z definicji zakładu, art. 14 MLI (podział umów), jak również art. 15 MLI (definicja pojęcia osoby ściśle powiązanej z przedsiębiorstwem).

AGENT ZALEŻNY

Nie zmienia się definicja zakładu w formie przedstawiciela (agenta) zależnego, zakładająca, zgodnie z art. 12 MLI, objęcie szerszego zakresu struktury komisantów i innych dystrybutorów. Zakład w formie zależnego agenta zostanie ustanowiony również w sytuacji, gdy zawarcie umowy wynika bezpośrednio z działania agenta na rzecz mocodawcy, nawet jeżeli umowa nie zostanie przezeń zawarta, ale osoba ta zwyczajowo odgrywa główną rolę w doprowadzeniu do zawarcia umów, które są rutynowo zawierane bez istotnych zmian przez przedsiębiorstwo. Umowy takie mogą być również zawierane przez przedstawiciela w celu przeniesienia tytułu własności lub w celu przyznania prawa do użytkowania składników majątkowych posiadanych przez przedsiębiorstwo. Zmiany zapisane w konwencji mają szczególne znaczenie dla przedsiębiorców sprzedających swoje dobra za granicą w różnego rodzaju agencyjnych strukturach dystrybucji, które cechujące ograniczone ryzyko gospodarcze. W konsekwencji, aktywność zagraniczna wykonywana przez agentów lub pośredników w większym niż dotąd zakresie ma być objęta opodatkowaniem za granicą.

Działanie poprzez niezależnego przedstawiciela nie prowadzi do powstania zakładu. Przy działaniu wyłącznie lub niemal wyłącznie na rzecz jednego lub większej liczby przedsiębiorstw, z którymi jest ona ściśle powiązana, osoba ta nie będzie jednak uważana za niezależnego przedstawiciela. Uważa się, że osoba jest ściśle powiązana z przedsiębiorstwem, jeżeli na podstawie wszelkich istotnych okoliczności kontroluje daną osobę lub obie są kontrolowane przez te same osoby lub przedsiębiorstwa. W każdym przypadku osoba jest uważana za ściśle powiązaną z przedsiębiorstwem, jeżeli posiada bezpośrednio lub pośrednio więcej niż 50 proc. rzeczywistych praw (beneficial interest) w danej osobie, a w przypadku spółki – więcej niż 50 proc. łącznej liczby praw głosu oraz wartości udziałów (akcji) lub rzeczywistych praw udziałowych (beneficial equity interest).

Przykład

Delta sp. z o.o. posiada 100 proc. udziałów w kapitale zagranicznej spółki Sigma Ltd. Na mocy porozumienia Sigma w państwie swojej siedziby sprzedaje produkty we własnym imieniu, ale na rachunek Delta, która jest właścicielem produktów. Sigma posiada profil funkcjonalny agenta o ograniczonym ryzyku gospodarczym. Działalność Sigma na rzecz Delta powinna – w myśl art. 12 MLI - zostać uznana za działalność zależnego przedstawiciela i stanowić zakład Delta.

OGRANICZENIE WYŁĄCZEŃ

Raczej rozległy zakres czynności uznawanych za działalność przygotowawczą lub pomocniczą w UPO opartych na Konwencji Modelowej OECD (KM-OECD) może być wykorzystywany w celu sztucznego unikania powstania zakładu poprzez w szczególności fragmentację działalności. Postanowienia art. 13 MLI przeciwdziałają temu, zmieniając katalog wyłączeń w art. 5 ust. 4 KM-OECD. Fragmentaryzacja podstawowej działalności przedsiębiorstwa tworzy potencjalnie możliwość unikania statusu zakładu zagranicznego w państwie źródła (tj. położenia zakładu).

Pojęcie czynności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym zależy od rodzaju działalności (biznesu) i podejścia administracji podatkowej w danym państwie. Nie powinna stanowić czynności o charakterze przygotowawczym albo pomocniczym działalność pełniąca istotną rolę w funkcjonowaniu danego modelu biznesowego. W MLI dąży się do ograniczenia wyjątków (kiedy pomimo utrzymywania stałej placówki nie powstaje zakład) do działalności o charakterze pomocniczym i przygotowawczym.

Zakład powstanie również wtedy, gdy przedsiębiorstwa ściśle ze sobą powiązane wykonują działalność gospodarczą w tym samym miejscu (lub nawet w innym miejscu w tej samej jurysdykcji) poprzez stałą placówkę, a całkowita działalność nie ma charakteru przygotowawczego lub pomocniczego, lecz stanowią one uzupełniające działania będące częścią spójnych operacji gospodarczych. Ma to zapobiec sztucznej fragmentacji działalności.

Przykład

Alfa sp. z o.o. posiada halę magazynową za granicą, w której pracuje personel tego przedsiębiorstwa. Przez stałą placówkę następuje zakup towarów, kontrola jakości oraz ich składowanie, które odrębnie stanowią czynności pomocnicze bądź przygotowawcze. Spółka siostrzana Beta SA - jako przedsiębiorstwo ściśle powiązane z Alfa -

zajmuje się przyjmowaniem zamówień online oraz organizacją dostaw towarów składowanych w tym magazynie. W myśl art. 13 MLI placówka taka zasadniczo powinna zostać uznana za zakład.

PRZECIWIW DZIELENIU KONTRAKTÓW

Plac budowy, prace budowlane (montażowe) lub instalacyjne stanowią zakład tylko wtedy, jeżeli trwają dłużej niż dwa miesiące (art. 5 ust. 3 KM-OECD). W zamierzeniu art. 14 MLI ma przeciwdziałać dzieleniu kontraktów (i innych tego rodzaju) pomiędzy przedsiębiorstwa ściśle ze sobą powiązane. Odrębne okresy, jeżeli każdy przekracza 30 dni, mają być dodane do łącznego okresu prowadzenia określonego projektu lub działalności budowlanej, montażowej lub instalacyjnej. Chodzi o ocenę łącznie z perspektywy czynności podejmowanych przez wszystkie podmioty powiązane, a nie z perspektywy jednostki, np. sztucznie wydzielonej ze struktury organizacyjnej.

dr hab. Marcin Jamroży, prof. SGH - autor jest doradcą podatkowym, radcą prawnym, Partnerem w Rödl & Partner

podstawa prawna: ustawa z 29 września 2017 r. o ratyfikacji Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzonej w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r. (DzU 2017 poz. 2104)

podstawa prawna: opinia do ustawy o ratyfikacji Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzonej w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r. (druk nr 606)

podstawa prawna: Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (Konwencja MLI)

podstawa prawna: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Explanatory Statement, 2015 Final Reports (Plan Działań BEPS – uzasadnienie. Raporty końcowe 2015)

ZMIANA UMÓW BEZ DWUSTRONNYCH NEGOCJACJI

7 czerwca 2017 r. w Paryżu została podpisana przez 68 państw konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku (Multilateral convention to implement tax treaty-related measures to prevent base erosion and profit shifting; dalej też jako „konwencja” lub „MLI”), skutkująca zmianami umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Konwencja pozwoli na jednoczesną zmianą kilkudziesięciu podpisanych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania bez konieczności prowadzenia długotrwałych negocjacji dwustronnych. Polska zgłosiła do objęcia Konwencją 78 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Na moment podpisania MLI Polska nie zgłosiła m.in. umowy o UPO z Niemcami. Ponadto, MLI nie będzie mieć zastosowania do postanowień umowy o UPO z USA z uwagi na to, że Stany Zjednoczone nie podpisały MLI. Państwa mają jednak możliwość późniejszego podpisania MLI, jak również zgłoszenia kolejnych umów o UPO.

Genezą powstania konwencji wielostronnej były prace prowadzone od 2013 r. przez OECD w ramach projektu Base Erosion and Profit Shifting (erozja bazy podatkowej oraz przenoszenie zysków – BEPS). Końcowe raporty BEPS zostały opublikowane 5 października 2015 r., a jednym z 15 działań było opracowanie MLI. Konwencja umożliwia wdrożenie rozwiązań wypracowanych w ramach działań BEPS, przez zmianę UPO bez prowadzenia bilateralnych negocjacji.

Źródło: <http://www.rp.pl/Podatek-dochodowy/306049997-Konwencja-MLI-nie-zmieni-zasad-opodatkowania-zakladow.html>