

Jakub Kraciuk

Katedra Ekonomiki Rolnictwa

i Międzynarodowych Stosunków Gospodarczych SGGW

Wybrane elementy polityki podatkowej korporacji transnarodowych

Wstęp

Postępujący proces globalizacji powoduje, że powstające w jego wyniku korporacje transnarodowe odgrywają coraz większą rolę w światowych obrotach handlowych. Zjawiskiem charakterystycznym dla tego procesu jest to, że w połowie lat dziewięćdziesiątych obroty wewnątrzkorporacyjne stanowiły 30–40% wolumenu handlu światowego. Uwzględniając również obroty z niezależnymi firmami, poddostawcami, możemy stwierdzić, że udział korporacji transnarodowych osiąga 75% handlu światowego¹. Handel wewnątrzkorporacyjny, liberalizacja międzynarodowych przepływów kapitałowych, a także zwiększenie liczby korporacji transnarodowych stworzyły możliwość minimalizowania obciążeń podatkowych ponoszonych przez te przedsiębiorstwa. W swoich działaniach korporacje wykorzystują różnego rodzaju przedsięwzięcia i strategie skierowane na maksymalizację dochodów lub minimalizację kosztów, do których zaliczamy m.in.:

- tworzenie przedsiębiorstw typu offshore w tzw. rajach podatkowych,
- stosowanie cen transferowych.

Praktyki te powodują wiele następstw zarówno społecznych, jak i gospodarczych, a przede wszystkim ograniczają cele i efekty polityki podatkowej państwa przez wymuszanie obniżenia podstaw opodatkowania, czy też powodują konieczność zmian struktury opodatkowania w celu zapewnienia odpowiednich wpływów do budżetów krajowych.

Przedsięwzięcia typu offshore w oazach podatkowych

Offshore można przetłumaczyć dosłownie jako „poza lądem” i pierwotnie oznaczało to wyspy położone u brzegów Europy i Ameryki. Charakteryzowały się

¹M. Piklikiewicz (red.), „Międzynarodowe stosunki gospodarcze na przełomie wieków”, Difin, Warszawa 2001, s. 73.

one niskimi podatkami bądź ich zupełnym brakiem i stosunkowo małymi wymaganiami dotyczącymi rejestracji firm. Dlatego też równocześnie stworzono drugi termin „raj podatkowy” bądź „oaza podatkowa”. Aktualnie zwrot ten dotyczy bardziej idei wolności działania niż położenia geograficznego, może bowiem również obejmować kraje położone w centrum kontynentu, takie jak Lichtenstein czy Andora².

Przedsiębiorstwa *offshore* są to firmy zarejestrowane w obcym dla zakładających je osób systemie prawnym. Firmy te korzystają ze specjalnych udogodnień finansowych i administracyjnych oferowanych przez dany system, najczęściej polegających na preferencjach podatkowych. Zakładając i prowadząc firmę *offshore* w raj podatkowy, inwestor zyskuje dodatkowo anonimowość zarówno co do swojego udziału w przedsięwzięciu, jak również co do rodzaju prowadzonej działalności. Korzystanie ze wszystkich przywilejów jest możliwe bez konieczności fizycznej obecności zarządu, personelu, inwestorów w jurysdykcji, w której zarejestrowane jest przedsiębiorstwo. Korporacje w strefach *offshore* jedynie się rejestrują, a fizyczna kontrola i zarządzanie odbywa się na odległość, z biur zlokalizowanych w krajach dogodnych dla zarządu. Do najczęściej stosowanych metod wykorzystywania przywilejów dostępnych dla spółki *offshore* należą:

- czasowe przeniesienie dochodów do raj podatkowy w celu odroczenia płatności podatku,
- zakup usług od firmy z raj podatkowy w celu zwiększenia kosztów i obniżenia podstawy opodatkowania,
- współpraca z firmą *offshore*, która pośredniczy w sprzedaży towarów za granicę,
- wykorzystywanie umów międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Nikt nie jest w stanie podać dokładnej liczby istniejących spółek typu *offshore*. Wynika to ze specyfiki tego typu działalności, która prowadzona jest w dużej części w państwach dysponujących niejawną ewidencją firm działających na ich terytorium. Szacuje się, że corocznie rejestruje się ponad 60 tys. tego typu firm, aktywa wszystkich firm typu *offshore* w końcu lat dziewięćdziesiątych oceniano na 5 bilionów dolarów. Większość dużych banków posiada co najmniej jeden oddział *offshore*, a wartość depozytów bankowych głównych rajów podatkowych to kwota 1,3 biliona USD (nie wliczając USA, Szwajcarii i Lichtensteinu). I tak, np. wyspy Kajmany są aktualnie szóstym co do wielkości centrum finansowym świata. Ocenia się, że w chwili obecnej ponad 60% światowych aktywów zarządzanych jest

²P. Banaś, „*Offshore*”, <http://www.offcen.pl/main.html>

przez struktury *offshore* i według analityków finansowych w najbliższym czasie udział ten będzie ulegał zwiększeniu³.

Raje, oazy lub azyle podatkowe jest to nazwa potoczna, używana w odniesieniu do grupy krajów lub terytoriów, gdzie istnieją szczególnie korzystne warunki do prowadzenia interesów pod względem opodatkowania. Jako przykład rajów podatkowych można przytoczyć: wyspy Bahama, wyspy Kajmany, Wyspy Dziewicze, wyspy Man i Jersey, Malte, Cypr, specjalne strefy administracyjne w Irlandii i na Maderze oraz stan Delaware w USA. Również Lichtenstein, Luksemburg i Szwajcaria oferują pewne ulgi podatkowe. Łącznie na świecie jest około 40 krajów i terytoriów, które można określić jako raje podatkowe.

Typowy raj podatkowy to państwo, którego głównym źródłem dochodów budżetowych są opłaty rejestracyjne, płacone przez rejestrowane tam spółki. Do tej kategorii zalicza się wszystkie egzotyczne wyspy, jak: Kajmany, Antyle Holenderskie czy Bahama. Druga kategoria rajów podatkowych, określanych jako preferencyjne systemy podatkowe, to państwa, do których można by zaliczyć także Polskę, ze specjalnymi strefami ekonomicznymi. Stosuje się w nich zwolnienia podatkowe, ale tylko od dochodu, który został wytworzony na ich terytorium. Do tradycyjnych cech rajów podatkowych możemy zaliczyć⁴:

- brak opodatkowania lub dogodne opodatkowanie dochodów,
- opłaty za rejestrację spółki oraz stałe opłaty roczne za funkcjonowanie spółki,
- minimum formalności podczas zakładania i prowadzenia spółek,
- brak wymogów odnośnie kontroli dewizowej, sprawozdań podatkowych i księgowych,
- możliwość zastrzeżenia anonimowości co do osoby udziałowca, szczególnie tajemnicę bankową,
- elastyczne prawo,
- stosunkowo stabilną sytuację polityczną i gospodarczą.

Wymienione cechy rajów podatkowych decydują o tym, iż powstaje tam wiele firm typu *offshore*. Również korporacje transnarodowe otwierają tam swoje filie typu *offshore* i wykorzystują je do optymalizacji swoich działań na rynku.

Filie bądź inne firmy typu *offshore* mogą być wykorzystywane w następujący sposób:

a) do optymalizacji handlu międzynarodowego – filia w rajach podatkowych może być efektywnie wykorzystana do akumulacji zysku powstającego z transakcji handlowych,

³A. Michalski „Miliardy na Jersey” <http://www.ols.vectranet.pl/~st777/index.php?men=0&dok=2>

⁴A. Jakubowska, „Przedsięwzięcia *offshore* w aspekcie globalizacji gospodarki”, Politechnika Koszalińska, www.institut.info/referaty/Jakubowska.pdf

b) wykorzystywanie działających tam firm usługowych – zarejestrowana w raju podatkowym firma może sprzedawać różnego rodzaju usługi: doradcze, marketingowe, księgowo, agencyjne. Osiągane dochody nie są opodatkowane,

c) wykorzystywanie działających tam spółek inwestycyjnych – inwestowanie poprzez firmy *offshore* umożliwia osiągnięcie dwóch podstawowych korzyści: po pierwsze, gwarantuje anonimowość inwestora, niwelując jednocześnie ograniczenia wynikające z prawa dewizowego, po drugie, ułatwia dostęp do międzynarodowych rynków finansowych. Środki będące w dyspozycji firmy *offshore* zabezpieczone są też przed bezpośrednią egzekucją, prowadzoną w stosunku do jej właściciela,

d) inwestowanie w nieruchomości – dzięki posiadaniu nieruchomości za pośrednictwem firmy *offshore* korporacja unika płacenia podatków od sprzedaży nieruchomości, od darowizny czy też od spadku,

e) rejestracja i utrzymywanie spółek patentowych – spółka może przejąć prawa wynikające z patentów, praw autorskich czy znaków towarowych. Umożliwia to akumulację zysków z opłat licencyjnych bez ponoszenia zbędnych kosztów,

f) możliwość rejestracji firm z licencją bankową lub ubezpieczeniową – większość dużych banków i firm ubezpieczeniowych otwiera w rajach podatkowych swoje filie, ponieważ działa tam wiele firm chętnych do korzystania z tego typu usług. Jednak, szczególnie w ostatnim okresie, regiony *offshore* były też wykorzystywane do działalności niezgodnej z prawem, np. prania pieniędzy pochodzących z handlu bronią i narkotykami czy nadużyć kredytowych. Dlatego wszystkie poważne instytucje finansowe są zmuszone do stosowania zasady ograniczonego zaufania do klientów, a przede wszystkim, w celu minimalizacji ryzyka, muszą dobrze poznać firmy, dla których będą świadczyć swoje usługi.

Ceny transferowe w korporacjach transnarodowych

Przerzucanie dochodów, powszechnie określane również jako *transfer pricing*, polega na zawieraniu przez podmioty powiązane (np. poszczególne filie korporacji) transakcji, których warunki, a zwłaszcza ceny towarów, usług lub wartości niematerialnych, różnią się od warunków, które ustaliłyby podmioty ze sobą niepowiązane, to jest podmioty stosujące reguły wolnego rynku. Ceny stosowane przy tego typu transakcjach noszą nazwę cen transferowych. Określa się je jako ceny produktów lub usług w transakcji zawartej między wyodrębnionymi jednostkami organizacyjnymi tego samego podmiotu gospodarczego lub między podmiotami powiązanymi. Wysokość ceny transferowej wpływa na przychody wewnętrznego dostawcy i jednocześnie na koszty wewnętrznego odbiorcy. Tym samym ceny transferowe kształtują zyski stron transakcji oraz wpływają na decyzje o wielkości

i kierunkach zaopatrzenia, produkcji i sprzedaży, determinując pośrednio łączny zysk całego przedsiębiorstwa. Celem wykorzystywania cen transferowych jest przede wszystkim ograniczenie wysokości obciążenia podatkowego należnego od powiązanych ze sobą stron transakcji. Działania te najczęściej stosowane są przez kontrahentów mających swoje siedziby/zarządy w dwóch lub większej liczbie krajów w celu zadeklarowania zysków do opodatkowania w kraju, w którym obowiązuje relatywnie najniższe obciążenie podatkowe. Firmami, które w znacznej mierze stosują ceny transferowe do transferów zysków są korporacje transnarodowe. Stosują one wiele różnych sposobów do „przesuwania” swoich dochodów, a mianowicie:

- zaniżanie lub zawyżanie wartości transferowanych surowców, półproduktów lub wyrobów gotowych,
- ustalanie zbyt wysokich cen transferowych dla usług i wartości niematerialnych; metoda ta jest bardzo atrakcyjna ze względu na brak możliwości obiektywnej wyceny niematerialnych przedmiotów transferu (dotyczy to w szczególności usług z zakresu badań i rozwoju, *know-how*, licencji itp.). W ten sposób „ukryte” w cenie transferowej zyski przerzucane są do korporacji macierzystej. Jednocześnie udowodnienie manipulowania ceną transferową jest bardzo trudne,
- narzucanie stóp procentowych dalece odbiegających od ich wartości rynkowych w przypadku pożyczek zaciąganych wewnątrz korporacji; wysokie odsetki pozwalają, z jednej strony, transferować zyski do pożyczkodawcy, a z drugiej strony zmniejszają podstawę opodatkowania pożyczkobiorcy,
- rozliczanie kosztów ogólnoadministracyjnych ponoszonych przez centralę na poszczególne filie w taki sposób, aby duże „porcje” kosztów trafiały do oddziału w kraju o wysokich podatkach. Podobnie jak w przypadku transferu usług i wartości niematerialnych, wykrycie manipulacji jest utrudnione ze względu na subiektywny charakter stosowanych kluczy podziałowych.

Praktyka stosowania cen transferowych jest powszechna. Do ich stosowania w rozliczeniach wewnątrz korporacyjnych przyznawało się 95% firm amerykańskich, 79% firm brytyjskich, 73% japońskich. Badania przeprowadzone przez firmę Ernst&Young wykazały, że najbardziej podatne transakcje na manipulowanie cenami transferowymi to: sprzedaż usług administracyjnych (52% ankietowanych), sprzedaż wyrobów gotowych (39%), wartości niematerialne i prawne (36%), usługi techniczne (35%) oraz usługi finansowe (29%)⁵.

Również w Polsce panuje powszechna opinia, że filie koncernów transnarodowych stosują ceny transferowe; firmy te często nie udostępniają danych dotyczących m.in. rentowności, inwestycji czy płaconych podatków, przez co nie pozwalają na weryfikację tych obiegowych opinii.

⁵P. Kabalski, „Rachunkowość w zarządzaniu cenami transferowymi”, ODDK, Gdańsk 2001, s. 97.

Sposoby regulacji cen transferowych przez organy podatkowe

W gospodarce globalnej ceny transferowe wpływają na poziom dochodów wykazywanych przez korporacje w poszczególnych krajach. Istota problemu cen transferowych w odniesieniu do regulacji prawno-podatkowych sprowadza się do sprawiedliwego podziału łącznego dochodu podatkowego korporacji między tworzące ją podmioty. Pierwszym zadaniem władz podatkowych jest ustalenie:

- cen wyrobów usług, dóbr niematerialnych,
- sposobu podziału kosztów badań i rozwoju na poszczególne przedsiębiorstwa wchodzące w skład korporacji.

Wymienione rodzaje transakcji wyznaczają jednocześnie obszar działania władz podatkowych w zakresie kontroli cen transferowych. Oczywiście nie jest możliwe monitorowanie wszystkich transakcji. Należy skupić jednak uwagę na największych wartościowo transferach, co pozwala zoptymalizować relacje koszty – korzyści w obszarze kontroli cen transferowych.

Ważną regulacją w stosunku do cen transferowych, która przyjęła się powszechnie na świecie, jest „zasada wyciągniętej ręki” (*arm's length principle*). Zasada ta wymaga, aby ceny, po jakich powiązane przedsiębiorstwa wymieniają dobra i usługi, odpowiadały cenom, jakie obowiązywałyby w analogicznych transakcjach zawieranych przez podmioty niezależne. Jeżeli cena transferowa danej transakcji, ustalona przez podmioty powiązane, odbiega od ceny, jaką ustaliłyby podmioty niepowiązane, władze podatkowe mają prawo dokonać odpowiedniej korekty dochodów. Przyjęcie zasady „wyciągniętej ręki” ma uniemożliwić korporacjom transnarodowym osiągnięcie „niezasłużonej” przewagi konkurencyjnej dzięki unikaniu obciążeń podatkowych. Zasada ta ma jednak wiele ograniczeń. Po pierwsze, wymaga przyjęcia za punkt odniesienia porównywalnej transakcji zawartej przez przedsiębiorstwo niezależne. W przypadku niektórych transakcji znalezienie odpowiednika na rynku zewnętrznym jest trudne lub niemożliwe. Po drugie, w porównywalnych transakcjach na rynku zewnętrznym może obowiązywać pewien wachlarz cen. Pojawia się wówczas pytanie: czy cały przedział obowiązujących cen rynkowych odpowiada pojęciu „ceny godziwej”? Po trzecie wreszcie, sama definicja ceny „wyciągniętej ręki” jest zbyt mało precyzyjna, co powoduje odmienne jej interpretacje przez poszczególne kraje.

Pomimo przedstawionych wad, zasadę „wyciągniętej ręki” uważa się za właściwy sposób ustalania cen transferowych. Prowadzi ona do ustalenia dochodów przedsiębiorstw powiązanych na poziomie akceptowanym przez władze podatkowe. Jednocześnie istnieje zgodność co do konieczności dalszego dopracowania zasady „wyciągniętej ręki”, a w szczególności udoskonalenia szczegółowych procedur jej wdrażania oraz opracowania jasnych i jednoznacznych wytycznych dla

podatnika. Obecnie podatnikowi trudno jest zaakceptować tę zasadę. Nie jest on w stanie przewidzieć, czy ustalona przez niego cena transferowa zostanie zaakceptowana przez władze podatkowe, co sprawia, że jest on ciągle narażony na ryzyko kontroli i nałożenia kary.

Owe negatywne zjawisko można wyeliminować stosując „wstępne porozumienie cenowe” (*APA – advanced pricing agreement*) lub koncepcję *safe harbours* (w dosłownym tłumaczeniu „bezpieczne schronienie”, tłumaczyć je można również jako „azyl podatkowy”).

Wstępne porozumienie cenowe jest umową zawartą przed wystąpieniem transakcji kontrolowanej, określającą odpowiedni zestaw kryteriów determinujących poziom ceny transferowej w określonym przedziale czasu. Porozumienie może mieć charakter jednostronny (zawarte z władzami podatkowymi jednego kraju – kraju gospodarza lub kraju korporacji macierzystej), dwustronny (zawarte jednocześnie z władzami podatkowymi kraju gospodarza i kraju korporacji macierzystej) oraz wielostronne (zawarte z krajem korporacji macierzystej oraz krajami spółek zależnych). Zawarcie porozumienia gwarantuje, że organy podatkowe nie będą dokonywały korekt cen transferowych, o ile korporacja będzie przestrzegała uzgodnionych warunków. Porozumienie zawierane jest przed transakcją, poprawność przyjętych rozwiązań zależy więc od rzetelności prognoz i szacunków. Przy długookresowych porozumieniach należy również uwzględnić zmiany zachodzące w czasie, takie jak wzrost inflacji, zmiany kosztów i cen, zmiany sytuacji na rynku itp., co może uzasadniać zmiany zasad ustalania cen transferowych.

Do zalet wstępnych porozumień cenowych możemy zaliczyć to, iż redukują one niepewność podmiotu w kwestii oceny i zaakceptowania przez władze podatkowe przyjętych cen transferowych, ułatwiają wypracowanie rozwiązań satysfakcjonujących obie strony i zapobiegają czasochłonnym i kosztownym sporom, a także zmniejszają ryzyko podwójnego opodatkowania.

Wstępne porozumienia nie są jednak wolne od wad. Istnieje tu niebezpieczeństwo przyjęcia błędnej prognozy lub pominięcie w prognozie ważnych czynników. Zbyt sztywne zdefiniowanie warunków porozumienia powoduje, że w przypadku istotnej zmiany okoliczności transakcji, oraz zmiany sytuacji rynkowej przyjęta metoda przestaje spełniać wymogi zasady „wyciągniętej ręki”. Zawarcie porozumienia może być w praktyce kosztowne i czasochłonne, co wiąże się również z koniecznością zatrudnienia przez organy podatkowe wysokiej klasy specjalistów.

Istota *safe harbours* sprowadza się do uproszczenia zasad ustalania cen lub wyłączenia pewnego rodzaju transakcji spod przepisów w zakresie cen transferowych (np. przez ustalenie określonego progu wartości transakcji). Uproszczenie procedur polega na określeniu przez władze podatkowe dopuszczalnych przedziałów dla cen transferowych, marży lub zysku z danej transakcji. Przyjęte wielkości powinny być podane do publicznej wiadomości, a także podlegać okresowej rewi-

zji. Wśród czynników przemawiających za stosowaniem *safe harbours* możemy wymienić:

- prostotę – można ustalić cenę transferową w prosty sposób, bez konieczności dokonywania skomplikowanych obliczeń lub poszukiwania transakcji porównywalnych. Podatnik wie, w jakim przedziale powinny mieścić się cena, marża lub dochód z transakcji a uproszczona procedura oznacza oszczędność czasu i mniejsze koszty,
- pewność – podatnik ma gwarancję, że ustalona przez niego cena transferowa zostanie zaakceptowana przez władze podatkowe. Tym samym unika ryzyka szczegółowej kontroli oraz korekty dochodów podatkowych,
- mniejsze potrzeby w zakresie kontroli – podatnicy, którzy stosują uproszczone procedury ustalania cen transferowych, nie muszą być poddawani szczegółowej kontroli. Dzięki temu organy podatkowe mogą poświęcić więcej czasu na szczegółowe badanie znaczących transakcji.

Koncepcja *safe harbours* ma jednocześnie wiele ograniczeń. Po pierwsze, ceny transferowe ustalone według uproszczonej procedury mogą być niezgodne z zasadą „wyciągniętej ręki”. Przyjmując za podstawę ceny standard określony przez władze podatkowe, pomija się specyficzne warunki i okoliczności danej transakcji. Ponadto koncepcja *safe harbours* może się przyczynić do niedostatecznego opodatkowania dochodów korporacji transnarodowych (dotyczy to podmiotów o rentowności wyższej niż standard przyjęty przez władze podatkowe). Koncepcja *safe harbours* stwarza też ryzyko podwójnego opodatkowania. Władze podatkowe jednego kraju mogą nie zaakceptować cen transferowych ustalonych zgodnie z kryteriami *safe harbours* obowiązującymi w innym kraju (w przypadku, gdy kryteria *safe harbours* odbiegają od zasady „wyciągniętej ręki”, podwójne opodatkowanie jest uzasadnione). Kolejna wada wiąże się z kwestią równości podmiotów wobec obowiązującego prawa. Koncepcja *safe harbours* tworzy dwie kategorie podatników: upoważnionych do stosowania uproszczonych metod oraz zmuszonych do przestrzegania normalnych zasad ustalania cen transferowych. Owa dyskryminacja może być źródłem „niezasłużonej” przewagi konkurencyjnej.

W przypadku zakwestionowania przez organy podatkowe danego kraju poprawności ustalonych przez podatnika cen transferowych możliwe są następujące scenariusze postępowania administracyjnego:

- formalne badanie poprawności ustalonych cen,
- rozwiązywanie sporu bez odwołania się do sądu,
- rozstrzygnięcie sporu na drodze sądowej,
- odwołanie się do arbitrażu,
- wniosek o dokonanie odpowiedniej korekty kompensacyjnej w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania,
- wszczęcie procedury wzajemnego porozumienia.

Wszczęcie formalnego badania poprawności ustalonych cen transferowych może wynikać z trzech zasadniczych przyczyn. Pierwsza z nich to wątpliwości organów podatkowych co do informacji zawartych w zeznaniu podatkowym. Po drugie, władze podatkowe w ramach swoich uprawnień mogą podjąć decyzję o poddaniu kontroli określonej grupy podatników. Wreszcie trzecią przyczyną mogą być informacje dotyczące korporacji uzyskane od władz podatkowych innego kraju. Czas trwania kontroli i jej efekty dla podatnika, zależą od tego, czy jest on w stanie przedstawić sensowne argumenty świadczące o zgodności przyjętej ceny transferowej z zasadą „wyciągniętej ręki”. Jeżeli w wyniku kontroli władze podatkowe nie uzyskają satysfakcjonujących wyjaśnień dotyczących ustalonych cen transferowych, dochodzi do sporu. Jednym z jego rozwiązań może być porozumienie zawarte przez podatnika z organami podatkowymi. Polega ono na ustaleniu satysfakcjonującego obie strony rozwiązania bez wchodzenia na drogę sądową (np. podatnik akceptuje dodatkowe obciążenie podatkowe, a władze podatkowe rezygnują z nałożenia kary).

Rozstrzygnięcie sporów na drodze sądowej jest zazwyczaj skomplikowane i kosztowne zarówno dla podatnika, jak i dla organów podatkowych. Możliwość odwołania się obu stron do sądu wyższej instancji wydłuża czas trwania, a tym samym koszty sporu.

Alternatywnym sposobem rozstrzygnięcia sporów dotyczących cen transferowych jest arbitraż. Zaletą niezależnego arbitrażu na szczeblu ponadnarodowym jest możliwość podejmowania decyzji na podstawie okoliczności oraz istoty transakcji i zaangażowanych w nią podmiotów, a nie na podstawie przepisów prawa podatkowego, które mogą być mniej lub bardziej restrykcyjne. Istotny problem stanowi fakt, że dla wielu państw istnienie niezależnego arbitrażu wiązałoby się ze zmniejszeniem wpływów podatkowych (dotyczy to krajów o restrykcyjnych przepisach podatkowych).

W celu uniknięcia podwójnego opodatkowania konieczne są jednoczesne korekty kompensacyjne cen transferowych. Oznacza to, że jeżeli władze podatkowe kraju A dokonały korekty ceny transferowej in minus, władze kraju B powinny dokonać korekty in plus. Władze kraju B zaakceptują odpowiednią korektę tylko wtedy, jeśli są związane z krajem A dwustronnym porozumieniem podatkowym, przewidującym dokonywanie korekt kompensacyjnych, oraz uznają dokonaną przez kraj A korektę jako zgodną z zasadą „wyciągniętej ręki”⁶.

⁶P. Kabalski, „Rachunkowość...”, op. cit. s. 127–129.

Polityka organizacji współpracy gospodarczej i rozwoju wobec rajów podatkowych

Odpowiedzią państw nie zaliczanych do grupy „rajów podatkowych” na zbyt liberalne systemy opodatkowania dochodów stało się wypracowanie wspólnej polityki zwalczania przyczyn i skutków szkodliwej konkurencji podatkowej. Koordynatorem tej polityki została Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD). Pierwszym etapem jej działań było zdefiniowanie kryteriów kwalifikujących dany system podatkowy jako szkodliwy, wprowadzający nieuczciwą konkurencję. Do najważniejszych kryteriów zaliczono⁷:

- niską stopę opodatkowania lub jej brak,
- uprzywilejowanie, przez niższe opodatkowanie lub jego brak, dochodów przetransferowanych do danego kraju w stosunku do dochodów osiągniętych na jego terytorium,
- brak przejrzystości przepisów podatkowych, co umożliwia niektórym podatnikom pozyskiwanie szczególnych przywilejów i korzyści,
- brak efektywnej wymiany informacji podatkowej z innymi państwami. Chodzi przede wszystkim o informacje o dochodach transferowanych do danego kraju,
- brak jawności i przejrzystości finansowej, co umożliwia realizację transakcji o wartości nieproporcjonalnej w stosunku do wysokości inwestycji lub poziomu zatrudnienia.

Na podstawie powyższych kryteriów 26 czerwca 2000 r. OECD opublikowała wykaz 31 krajów oraz terytoriów posiadających systemy podatkowe stanowiące szkodliwą konkurencję podatkową, dzieląc je na dwie grupy. Pierwsza z nich obejmowała kraje i terytoria, w których cały system podatkowy jest szkodliwy dla innych państw, druga zaś kraje mające w swoim ustawodawstwie niektóre rozwiązania o działaniu szkodliwym dla innych systemów podatkowych wraz z ich wskazaniem. Weryfikacja listy OECD opublikowana w kwietniu 2002 r. wykazała, że po prawie czterech latach intensywnej kampanii na rzecz likwidacji rajów podatkowych w grupie tej pozostało tylko siedem jurysdykcji: Andora, Lichtenstein, Liberia, Monako, Wyspy Marshalla, Nauru, Vanuatu. Są to kraje lub regiony, które nie spełniają również następujących dwóch warunków:

- wymogu identyfikacji beneficjentów, czyli wymogu przejrzystości,
- wymogu efektywnej wymiany informacji.

Pozostałe kraje bądź regiony spełniają powyższe warunki i dlatego nie znalazły się na liście OECD. Nie znaczy to oczywiście, że straciły one status „rajów podatkowych”, ale fakt, że zaczęły respektować dwa wyżej wymienione warunki świadczy, że działania OECD idą w dobrym kierunku.

⁷A. Jakubowska, „Przedsięwzięcia offshore, op. cit.

Podsumowanie

W obecnej sytuacji globalizacji gospodarki i rosnącej liczby transakcji między podmiotami powiązаныmi w Polsce zagadnienie cen transferowych i transferu zysków przyciąga w praktyce coraz większą uwagę polskich organów podatkowych. Podejmują one coraz większe wysiłki w kierunku ochrony wpływów do budżetu państwa przez zapobieganie transferowi dochodów za granicę. Niestety, obecnie nasze organy podatkowe nie są jeszcze przygotowane do stosowania bardziej zaawansowanych metod badania cen w transakcjach z podmiotami powiązаныmi i często nie potrafią udowodnić podatnikom transferu dochodów. Mają już jednak świadomość konieczności utworzenia aparatu wysokiej klasy specjalistów potrafiących wykorzystać przepisy prawa w zakresie transakcji *offshore* czy cen transferowych do ochrony budżetu, czy też kompetentnej współpracy w sprawach podatkowych z korporacjami transnarodowymi.

Literatura

- BANAŚ P., „Offshore”, <http://www.offcen.pl/main.html>
- DĘBIEC A., „Ceny transferowe – jak prawidłowo dokumentować transakcje, aby zminimalizować ryzyko podatkowe”, http://www.finance.info.pl/artykuly/artyku1_5031.htm
- JAKUBOWSKA A., „Przedsięwzięcia offshore w aspekcie globalizacji gospodarki”, Politechnika Koszalińska, www.institut.info/referaty/Jakubowska.pdf
- KABALSKI P., „Rachunkowość w zarządzaniu cenami transferowymi”, ODDK, Gdańsk 2001.
- KABALSKI P., „Ceny transferowe-wybrane problemy”, <http://www.leszczynski.biz.pl/lex/ceny/transferowe.htm>
- LEWANDOWSKI M., (red.), „Fuzje i przejęcia w Polsce na tle tendencji światowych” WIG Press Warszawa 2001
- MICHALSKI A., „Miliardy na Jersey”, <http://www.ols.vectranet.pl/~st777/index.php?men=0&dok=2>
- PIKLIKIEWICZ M. (red.), „Międzynarodowe stosunki gospodarcze na przełomie wieków”, Difin, Warszawa 2001.
- ZORSKA A. (red.), „Korporacje międzynarodowe w Polsce. Wyzwania w dobie globalizacji i regionalizacji”, Difin, Warszawa 2002.

Chosen Elements of the Transnational Corporation's Tax Policy

Abstract

The article presents strategies applied by multinational corporations aiming at their revenue maximizations or cost minimizations among which it is mentioned the creation of offshore type enterprises in so called "tax paradises" as well as application of transfer prices. The paper also presents possible manners of transfer pricing regulations by states tax organs as well as OECD policy against „tax paradises”.