

Paulina Bzymek-Iwanowicz

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Zarządzania,
Katedra Rachunkowości
bzymekpaulina@gmail.com

KONCEPCJA ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU PRZEDSIĘBIORSTWA A ZJAWISKO EROZJI PODSTAWY OPODATKOWANIA I TRANSFEROWANIA ZYSKÓW

Streszczenie: Celem artykułu jest próba przedstawienia problemu erozji podstawy opodatkowania i transferowania zysków, do której dochodzi w wyniku działań podejmowanych przez wielonarodowe grupy przedsiębiorstw w kontekście koncepcji zrównoważonego rozwoju, oraz odpowiedzi na pytanie, czy działania optymalizacyjne przedsiębiorstw w zakresie opodatkowania są zgodne z koncepcją zrównoważonego rozwoju.

W artykule przedstawiono zakres pojęciowy zrównoważonego rozwoju, a także opis problemu oraz przyczyn erozji podstaw opodatkowania i transferowania zysków. Rozważania te były punktem wyjścia do dalszych badań autorki mających na celu określenie, czy działania optymalizacyjne przedsiębiorstw w zakresie opodatkowania powinny być rozpatrywane w kontekście koncepcji zrównoważonego rozwoju.

W artykule zastosowano takie metody badawcze: jak: indukcja, analiza krytyczna i wnioskowanie.

Słowa kluczowe: zrównoważony rozwój przedsiębiorstwa, erozja podstawy opodatkowania, transferowanie zysków.

Klasyfikacja JEL: H20, H25, F23, K34, Q01, Q56.

THE CONCEPT OF SUSTAINABLE CORPORATE DEVELOPMENT AS WELL AS TAX BASE EROSION AND PROFIT TRANSFERS

Abstract: The purpose of this article is an attempt to present the current problems of tax base erosion and profit transfers resulting from actions undertaken by multinational

enterprises in the context of the concept of sustainable development. Additionally, this article attempts to answer the question as to whether the actions of enterprises within the field of tax optimization are consistent with the concept of sustainable development.

The paper presents the concept of sustainable development and corporate sustainable development, as well as describing the problems and causes of tax base erosion and profit transfers. These considerations are the starting point for the author's further research.

Keywords: sustainable development, tax base erosion, profit transfers.

Wstęp

W wyniku globalizacji zakres i tempo integracji gospodarek narodowych oraz rynków międzynarodowych znacząco wzrosły w ostatnich dwóch dekadach. Swobodny przepływ kapitału i siły roboczej, przenoszenie zakładów produkcyjnych do krajów o niższych kosztach pracy, stopniowa eliminacja barier w zakresie handlu, rozwój technologiczny i telekomunikacyjny oraz zwiększające się znaczenie zarządzania ryzykiem, rozwoju, ochrony, a także wykorzystywania własności intelektualnej mają coraz większe znaczenie w zakresie podejmowania decyzji o wyborze właściwej struktury podmiotowej oraz modelu operacyjnego prowadzenia działalności gospodarczej. Wynika to przede wszystkim z tego, że globalizacja gospodarki cechuje się między innymi wzrostem zmienności otoczenia oraz zwiększeniem ilości informacji niezbędnych do podjęcia właściwej decyzji.

Obecnie siłami napędzającymi proces globalizacji są wielonarodowe grupy przedsiębiorstw. Związki zachodzące pomiędzy podmiotami tworzącymi wielonarodowe grupy przedsiębiorstw prowadzą do powstawania złożonych struktur gospodarczych zarówno w znaczeniu operacyjnym, jak i z punktu widzenia ich struktury kapitałowej oraz formy organizacyjno-prawnej. Grupy przedsiębiorstw wielonarodowych rozczłonkują swój łańcuch wartości i lokują każde ogniwo (działania) w miejscach (krajach), które zapewniają najwyższą możliwą efektywność realizacji danego działania oraz grupy przedsiębiorstw jako całości. Najczęściej dochodzi do globalizacji wybranych działań – zwykle zaliczanych do funkcji wspierających, tj. informatyki, finansów czy badań i rozwoju (poprzez wyodrębnianie centrów kompetencyjnych odpowiedzialnych za określone funkcje realizowane dla wszystkich lub wybranych podmiotów z grupy, tak aby podmioty nie musiały we własnych strukturach organizacyjnych wyodrębniać działów odpowiedzialnych ze te funkcje), podczas gdy

działania wymagające większych dostosowań do specyfiki lokalnych rynków są replikowane w większej ilości [Romanowska 2011, s. 89–90]. Motywami operacyjnymi zmian w łańcuchu wartości grup przedsiębiorstw są w szczególności: chęć maksymalizowania efektu synergii oraz skali, optymalizacja zarządzania poszczególnymi kierunkami działalności, polepszanie skuteczności sieci zaopatrzenia oraz minimalizacja obciążeń podatkowych [Remlein 2013, s. 36–41]. Wyżej wskazane motywy powodują, że w wielonarodowych grupach przedsiębiorstw może dochodzić do działań, których realizacji nie podjęłyby się przedsiębiorstwa niezależne. Dotyczy to w szczególności wdrażania strategii planowania podatkowego nakierowanych na obniżanie lub unikanie płacenia zobowiązań podatkowych, które mogą prowadzić do tzw. zjawiska erozji podstawy opodatkowania i transferowania zysków¹. Zwalczanie zjawiska erozji podstawy opodatkowania i transferowania zysków jest kluczowym problemem państw członkowskich Organizacji Współpracy i Rozwoju Gospodarczego (OECD) i G20, o czym będzie mowa w dalszej części artykułu.

Celem artykułu jest próba przedstawienia problemu erozji podstawy opodatkowania i transferowania zysków, do której dochodzi w wyniku działań podejmowanych przez wielonarodowe grupy przedsiębiorstw, w kontekście koncepcji zrównoważonego rozwoju oraz odpowiedzi na pytanie, czy działania optymalizacyjne przedsiębiorstw w zakresie opodatkowania są zgodne z koncepcją zrównoważonego rozwoju. Aby zrealizować cel artykułu, autorka zastosowała następujące metody badawcze: indukcję, analizę krytyczną literatury oraz wnioskowanie.

1. Pojęcie zrównoważonego rozwoju

Zrównoważony rozwój jest pojęciem, o którym mówią naukowcy, politycy i przedstawiciele organizacji społecznych. Pojęcie to funkcjonuje w aktach prawnych i różnych dokumentach strategicznych o charakterze międzynarodowym, krajowym, regionalnym oraz lokalnym. Można zatem powiedzieć, że zrównoważony rozwój jest wszechobecny i w ostatnich latach robi zawrotną

¹ Pojęcie erozji podstawy opodatkowania i transferowania zysków (*base erosion and profit shifting*) zostało wprowadzone w raporcie OECD *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* [OECD 2013b] i odnosi się do strategii planowania podatkowego, które wykorzystują luki i rozbieżności w przepisach podatkowych, aby zyski „nie były rozpoznawane” dla celów podatkowych w jednym kraju lub były przesunięte i opodatkowane w kraju o niskich stawkach podatkowych. W konsekwencji podatek dochodowy jest płacony w minimalnej wysokości lub wcale [OECD 2014].

„karierę”. Problem stanowi jednak właściwe rozumienie zrównoważonego rozwoju oraz wdrażanie jego zasad do praktyki życia społeczno-gospodarczego [Ślódowa-Hełpa 2013, s. 36]. Pojęcie zrównoważonego rozwoju pojawiło się w polskiej literaturze w wyniku interpretacji anglojęzycznego odpowiednika *sustainable development*. W literaturze przedmiotu, jak i w praktyce gospodarczej, można znaleźć wiele terminów bliskoznacznych odnoszących się do zrównoważonego rozwoju, na przykład ekorozwój, ekonomia zrównoważonego rozwoju, a w węższym ujęciu – zrównoważony rozwój przedsiębiorstwa.

Definiując pojęcie zrównoważonego rozwoju, liczni autorzy publikacji z tego zakresu odwołują się do Raportu *Our Common Future* Światowej Komisji do Spraw Środowiska i Rozwoju pod kierunkiem G.H. Bruntland [UNWCED 1987], według którego: „zrównoważony rozwój to jest taki rozwój, w którym potrzeby obecnego pokolenia mogą być zaspokojone bez umniejszania szans przyszłych na ich zaspokojenie”. M. Ślódowa-Hełpa zauważa, że w Polsce funkcjonuje kilkadziesiąt definicji zrównoważonego rozwoju, które zwracają uwagę na różne aspekty pojęcia, na przykład sprawiedliwość międzypokoleniową, trwałość i różnorodność przyrody, rozwój gospodarczy czy też jakość życia ludzkiego. W literaturze światowej funkcjonuje jednak równolegle kilkaset takich definicji. W publikacji *Rozwój zintegrowany. Warunki, wymiary, wyzwania* M. Ślódowa-Hełpa dokonuje przeglądu definicji zrównoważonego rozwoju proponowanych przez wybranych polskich autorów, zwracając uwagę, że definicje te pomimo różnych ich interpretacji mają charakter raczej komplementarny niż wykluczający się [Ślódowa-Hełpa 2013, s. 37].

Bez względu na podejście do definiowania zrównoważonego rozwoju, podstawę trwałego i zrównoważonego rozwoju stanowią trzy filary: ekonomiczny, środowiskowy i społeczny. Dążenie do zrównoważonego rozwoju jest procesem długofalowym, w którym te trzy filary powinny się rozwijać w miarę równomiernie, a żaden z nich nie powinien dominować nad pozostałymi [Harris i in. 2001]. Zrównoważony rozwój wymaga odniesienia się do następujących zagadnień [Stachera-Włodarczyk 2012, s. 160]:

- celów i ograniczeń środowiskowych, ekonomicznych i społecznych rozwoju,
- sektorów: publicznego, pozarządowego i prywatnego,
- kapitałów: przyrodniczego, rzeczowego, kulturowego, ludzkiego, finansowego i społecznego,
- łańdów: przestrzennego, instytucjonalno-politycznego, społecznego, środowiskowego i ekonomicznego,
- społeczeństwa obywatelskiego,
- sposobów i kierunków koniecznych zmian rozwoju.

Biorąc pod uwagę powyższy zakres przedmiotowy zrównoważonego rozwoju, pojęcie to należy rozpatrywać w ujęciu makroekonomicznym, tj. działań organizacji międzynarodowych oraz ustawodawców poszczególnych krajów w kontekście formułowania polityki gospodarczej i strategii rozwoju oraz w ujęciu mikroekonomicznym w kontekście działań podejmowanych przez konkretne jednostki, na przykład przedsiębiorstwa. W dalszej części artykułu autorka publikacji skupia się na zrównoważonym rozwoju w ujęciu mikroekonomicznym.

2. Zrównoważony rozwój przedsiębiorstwa

Przedsiębiorstwo, które rozwija się zgodnie z koncepcją zrównoważonego rozwoju, stosownie do strategii Unii Europejskiej *Europa 2020*, powinno się koncentrować na trzech wzajemnie uzupełniających się priorytetach:

- wzroście inteligentnym poprzez wykorzystanie wiedzy i innowacji,
- wzroście zrównoważonym poprzez wspieranie efektywnej gospodarki wykorzystującej zasoby, przyjaznej dla środowiska i bardziej konkurencyjnej,
- wzroście zapobiegającym wykluczeniu społecznemu poprzez wspieranie gospodarki o wysokim poziomie zatrudnienia, która zapewni spójność społeczną i terytorialną.

Przedmiotem oddziaływania zrównoważonego rozwoju i jego celów są wszystkie obszary funkcjonowania przedsiębiorstwa. Chcąc dostosowywać się do zmian występujących w otoczeniu, przedsiębiorstwa powinny się rozwijać w sposób zrównoważony i trwały, wykorzystując synergii trzech filarów: ekonomicznego, środowiskowego i społecznego. Wkładem przedsiębiorstw w proces zrównoważonego rozwoju powinno być prowadzenie działalności innowacyjnej, obejmowanie przywództwa w inicjatywach dotyczących równoważenia rozwoju, przyjęcie na siebie odpowiedzialności społecznej za prowadzoną działalność, podnoszenie efektywności ekologicznej procesów i procedur, wdrażanie rozwiązań partnerskich oraz uwzględnianie preferencji konsumentów [Adamczyk i Nitkiewicz 2007, s. 68–69].

Światowa Rada Biznesu do spraw Zrównoważonego Rozwoju (World Business Council for Sustainable Development, WBCSD) [2004, s. 11] zaproponowała program zrównoważonego rozwoju dla przedsiębiorstw, który obejmował główne obszary funkcjonowania przedsiębiorstw z punktu widzenia zrównoważonego rozwoju:

- redukcję ryzyka – polityka oraz procedury w zakresie zrównoważonego rozwoju pozwolą przedsiębiorstwu przewidzieć negatywne efekty społeczne

czy ekologiczne swoich wyrobów, usług lub procesów produkcyjnych i ich uniknąć,

- efektywność i skuteczność operacyjną – powinna być ona osiągnięta dzięki ekoefektywności, bezpieczeństwu i interakcji ze społecznością lokalną,
- rekrutację i utrzymywanie odpowiedniej kadry – zatrudnieni pracownicy powinni się troszczyć o wartości i przestrzegać zasad pracodawcy,
- zachęcanie do kreowania wartości – zrównoważony rozwój otwiera nowe możliwości rynkowe i zapewnia lepsze wyniki na rynkach finansowych,
- publiczną akceptację działalności i innowacyjności – pozytywne postrzeganie przez opinię publiczną może wywierać wpływ na działalność przedsiębiorstwa oraz jego zdolność do wdrażania nowych produktów lub usług,
- ochronę bazy surowcowej – wiele sektorów jest uzależnionych od określonych zasobów naturalnych i z tego powodu, zrównoważony rozwój leży w ich interesie.

Wskazane powyżej obszary stanowią odwzorowanie publicznych priorytetów w zakresie zrównoważonego rozwoju. Z jednej strony obszary te przenoszą troskę o dobro cywilizacyjne na płaszczyznę przedsiębiorstwa, a z drugiej proponują realizację własnych korzyści przedsiębiorstwa i korzyści interesariuszy w sposób, który nie narusza równowagi społeczno-ekologicznej.

Rozwój ekonomiczny przedsiębiorstw powinien zaspokajać potrzeby nie tylko przedsiębiorstwa, ale również interesariuszy, tj. udziałowców, wierzycieli, klientów, pracowników, dostawców oraz całej społeczności, na którą wpływa działalność przedsiębiorstwa. Podkreśla się również, że istnieje zależność przedsiębiorstwa od zasobów ludzkich i przyrodniczych, które uzupełniają zasoby fizyczne i kapitałowe przedsiębiorstwa [Adamczyk i Nitkiewicz 2007, s. 77].

3. Zjawisko erozji podstawy opodatkowania i transferowania zysków

Erozja podstawy opodatkowania i transferowanie zysków to pojęcia, które wielokrotnie powtarzały się w ostatnich latach w międzynarodowej debacie publicznej na temat unikania opodatkowania i sposobów przeciwdziałania nieuczciwemu zaniżaniu danin publicznych, zwłaszcza przez wielonarodowe grupy przedsiębiorstw. Pojęcia te wiążą się z działaniami nakierowanymi na zmniejszenie obciążeń podatkowych poprzez zaniżanie dochodów w wyniku stosowania strategii planowania podatkowego. Z erozją podstawy opodatko-

wania i transferowaniem zysków wiązą się pojęcia: optymalizacji podatkowej, uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania. Optymalizacja podatkowa jest pojęciem, którego definicja nie wynika wprost z przepisów prawa podatkowego. Rozumienie optymalizacji podatkowej jako działań podatnika ukierunkowanych na minimalizację obciążeń podatkowych lub odroczenie w czasie momentu powstania obowiązku podatkowego w granicach obowiązujących przepisów prawa zostało wypracowane przez doktrynę i praktykę stosowania przepisów prawa podatkowego [Wyciślok 2013, s. 29–31]. Uchylanie się od opodatkowania to czynności ukierunkowane na zmniejszanie lub nieuiszczanie ciężaru podatkowego przy wykorzystywaniu konstrukcji prawnie zakazanych. Wówczas działania podatnika prowadzą do osiągnięcia korzyści w wyniku nielegalnych zachowań, na przykład nieujawniania dochodu, prowadzenia ksiąg w sposób nierzetelny, nieujmowania w księgach wszystkich transakcji lub ewidencjonowania transakcji fikcyjnych [Mazur 2012, s. 19]. W przeciwieństwie do uchylania się od opodatkowania, unikanie opodatkowania może mieć wymiar legalny lub nielegalny. Poprzez unikanie opodatkowania w szerszym (legalnym) znaczeniu należy rozumieć każdą próbę podjętą przez podatnika za pomocą legalnych środków w celu uniknięcia albo zmniejszenia zobowiązania podatkowego, które powstałoby bez zastosowania tego działania, z wykorzystaniem danego uregulowania lub jego braku. W wąskim (nielegalnym) znaczeniu unikanie opodatkowania wiąże się ze sprzecznym z prawem obniżaniem obciążeń podatkowych [Wyciślok 2013, s. 54]. Rozważania te prowadzą do wniosku, że granica pomiędzy optymalizacją podatkową a stosowaniem agresywnych strategii optymalizacyjnych mających na celu unikanie opodatkowania lub uchylanie się od opodatkowania jest nieostra i powinna być ustalana odrębnie dla każdego stanu faktycznego.

Problem nieuczciwych praktyk wielonarodowych grup przedsiębiorstw w zakresie podejmowania działań przyczyniających się unikania opodatkowania bądź uchylania się od niego został wskazany przez prezydenta Baracka Obamę w raporcie *The President's Framework for Business Tax Reform* [The White House 2012]. Punkt kulminacyjny debaty został osiągnięty podczas szczytu G20 w Los Cabos w Meksyku w dniach 18 i 19 czerwca 2012 roku. W trakcie szczytu ministrowie finansów państw członkowskich G20 zobowiązali OECD do przedstawienia raportu w przedmiotowym zakresie.

W lutym 2013 roku OECD opublikowała raport *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (Raport BEPS) będący podsumowaniem badań i dostępnych danych potwierdzających istnienie problemu erozji podstawy opodatkowania i transferowania zysków, a także przyczyn sprzyjających występowaniu tych zjawisk. Głównymi konkluzjami Raportu BEPS są: konieczność zwiększania

transparentności międzynarodowych grup przedsiębiorstw w zakresie raportowania efektywnej stopy opodatkowania oraz wskazanie kluczowych obszarów, które mogą się przyczyniać do występowania erozji podstawy opodatkowania i transferowania zysków: są nimi [OECD 2013b, s. 6]:

- występowanie rozbieżności definicyjnych podmiotów i instrumentów w różnych jurysdykcjach podatkowych, które mogą prowadzić do podwójnego nieopodatkowania,
- stosowanie udogodnień traktatowych do opodatkowania zysków osiągniętych z dostawy dóbr i usług cyfrowych,
- opodatkowanie transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi w zakresie finansowania dłużnego, ubezpieczeń i innych transakcji finansowych,
- ceny transferowe w zakresie przenoszenia ryzyka i dóbr niematerialnych, sztucznego podziału własności aktywów pomiędzy podmiotami powiązanymi w grupie; transakcji, które rzadko są zawierane pomiędzy podmiotami niepowiązanymi,
- efektywność środków zwalczania zjawiska unikania opodatkowania, w tym: ogólnych regulacji przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, regulacji dotyczących kontrolowanych podmiotów zagranicznych, przepisów regulujących niedostateczną kapitalizację,
- występowanie reżimów podatkowych stosujących szkodliwą konkurencję podatkową.

W lipcu 2013 roku OECD opublikowała kolejny raport *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (Raport Action Plan BEPS), który zawiera listę działań mających przeciwdziałać zjawisku erozji podstawy opodatkowania i transferowania zysków. Do tych działań należą [OECD 2013a, s. 29–40]:

- Działanie 1: określenie podatkowych wyzwań związanych z biznesem cyfrowym,
- Działanie 2: zneutralizowanie skutków występowania hybrydowych instrumentów oraz podmiotów zapewniających korzyści podatkowe,
- Działanie 3: zaostrzenie regulacji dotyczących opodatkowania zagranicznych podmiotów kontrolowanych (tzw. *CFC rules*),
- Działanie 4: ograniczenie erozji podstawy opodatkowania poprzez odliczanie odsetek lub innych płatności finansowych,
- Działanie 5: przeciwdziałanie szkodliwym praktykom podatkowym, z uwzględnieniem transparentności oraz faktycznej substancji,
- Działanie 6: zapobieganie nadużyciom umów o unikaniu podwójnego opodatkowania,
- Działanie 7: zapobieganie sztucznemu unikaniu statusu zakładu (tzw. *permanent establishment*),

- Działanie 8: zapewnienie, by rezultaty stosowania cen transferowych były zgodne z tworzeniem wartości – obszar dobra niematerialne,
- Działanie 9: zapewnienie, by rezultaty stosowania cen transferowych były zgodne z tworzeniem wartości – obszar ryzyko i kapitał,
- Działanie 10: zapewnienie, by rezultaty stosowania cen transferowych były zgodne z tworzeniem wartości – obszar inne transakcje o wysokim poziomie ryzyka,
- Działanie 11: wypracowanie metodologii zbierania i analizowania danych dotyczących erozji podstawy opodatkowania oraz przenoszenia zysków oraz działań w tym zakresie,
- Działanie 12: zobowiązanie podatników do ujawniania umów oraz porozumień związanych z agresywnym planowaniem podatkowym,
- Działanie 13: weryfikacja zasad dotyczących dokumentacji cen transferowych,
- Działanie 14: wypracowanie bardziej efektywnych mechanizmów rozwiązywania sporów,
- Działanie 15: wypracowanie wielostronnych narzędzi.

Działania zaproponowane przez OECD mają na celu: rozpoznanie stanu faktycznego, określenie koniecznych zmian oraz dalszych kierunków badań w zakresie konkretnych działań. Działania będą realizowane na przestrzeni lat 2014–2015. Spodziewanym efektem prac OECD mają być zmiany w *Modelowej konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku*² oraz w *Wytycznych Organizacji Współpracy i Rozwoju Gospodarczego w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych*³, a także rekomendacje w zakresie zmian w przepisach krajowych.

Raporty opublikowane przez OECD są dowodem na to, że międzynarodowe grupy kapitałowe dysponują szerokim wachlarzem narzędzi pozwalających na osiąganie korzyści ekonomicznych poprzez stosowanie struktur optymalizacyjnych nakierowanych na uchylanie się od opodatkowania lub unikanie opodatkowania.

Pojawiają się zatem pytania, jak w kontekście koncepcji zrównoważonego rozwoju rozumieć zjawisko erozji podstawy opodatkowania i transferowania zysków oraz czy w ogóle powinno się je rozważać z punktu widzenia zrównoważonego rozwoju.

² *Model Tax Convention on Income and on Capital.*

³ *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.*

3. Erozja podstawy opodatkowania i transferowanie zysków a zrównoważony rozwój

Postępująca globalizacja oraz rosnące znaczenie usług w gospodarce światowej doprowadziły do uprzywilejowania macierzowych modeli biznesowych opierających się na wielonarodowych grupach przedsiębiorstw, które w dowolny sposób mogą strukturyzować swój łańcuch wartości w celu osiągnięcia wyższej efektywności kosztowej czy korzyści wynikających z efektu skali lub synergii oraz w celu minimalizowania lub niepłacenia zobowiązań podatkowych. Z punktu widzenia opodatkowania uprzywilejowanie wielonarodowych grup przedsiębiorstw polega na tym, że wielopodmiotowe struktury, w których poszczególne podmioty są lokowane w różnych jurysdykcjach podatkowych, mogą korzystać z rozwiązań optymalizacyjnych opierających się na arbitrażu podatkowym, tj. wykorzystywaniu różnic w stawkach podatkowych dotyczących różnych rodzajów dochodu lub podmiotów, a także różnic definicyjnych w przepisach prawnych różnych krajów. Wielonarodowe grupy przedsiębiorstw mogą również zawierać transakcje oraz ustalać warunki transakcji, których nie zaakceptowałyby podmioty niepowiązane, stosując ceny transferowe⁴ odbiegające od warunków rynkowych.

Organizacje Współpracy i Rozwoju Gospodarczego w Raporcie Action Plan BEPS identyfikuje wpływ działań wielonarodowych grup przedsiębiorstw na kwestie dotyczące społecznego i ekonomicznego interesu. W jej ocenie zjawisko erozji podstawy opodatkowania i transferowania zysków wywołane działaniami wielonarodowych grup przedsiębiorstw uderza w [OECD 2013a, s. 8]:

- rządy i interes publiczny poszczególnych krajów – umniejszenie wpływów budżetowych z podatków oraz zwiększone koszty prowadzenia postępowań i kontroli podatkowych mających na celu identyfikowanie nadużyć po stronie przedsiębiorców; w krajach rozwijających się brak dochodów budżetowych z podatków może prowadzić do obniżenia efektywności inwestycji publicznych jako środków stymulujących wzrost gospodarczy,
- indywidualnych podatników – w przypadku minimalizowania lub unikania opodatkowania poprzez transferowanie zysków do innych jurysdykcji podatkowych niż kraj rezydencji podatkowej, na podatnikach, którzy nie

⁴ Ceny transferowe to „ceny towarów, usług, wartości niematerialnych oraz honorariów stosowane między przedsiębiorstwami powiązanymi i różniące się od cen wynegocjowanych na wolnym rynku zawartych w warunkach porównywalnych przez partnerów niepowiązanych” [*Międzynarodowy słownik podatkowy* 1997, s. 500].

podejmują takich działań, spoczywa wyższy ciężar ekonomiczny opodatkowania,

- biznes – na wielonarodowych grupach przedsiębiorstw może ciążyć ryzyko reputacyjne związane z raportowaniem zbyt niskich efektywnych stóp opodatkowania, z kolei przedsiębiorstwa lokalne, rodzinne lub podmioty rozpoczynające działalności mogą mieć problem, aby konkurować ceną dóbr lub usług z wielonarodowymi grupami przedsiębiorstw, które osiągają korzyści kosztowe poprzez transferowanie zysków.

Koncepcja zrównoważonego rozwoju nie nawiązuje wprost do kwestii związanych z opodatkowaniem, a w szczególności do konieczności uiszczenia bądź nie podatków w możliwie najwyższym wymiarze. W literaturze przedmiotu próżno szukać publikacji, które podejmowały tematykę opodatkowania, optymalizacji podatkowej, unikania opodatkowania lub uchylania się od niego w kontekście zrównoważonego rozwoju. Można natomiast znaleźć pozycje, które podejmują kwestie podatków w kontekście ulg lub zwolnień podatkowych mających na celu wspieranie innowacji, ochronę środowiska lub powstawanie nowych miejsc pracy. Biorąc pod uwagę znaczenie pojęć: optymalizacji podatkowej, unikania opodatkowania oraz uchylania się od opodatkowania, można uznać, że działania wpisujące się w ramy optymalizacji podatkowej lub legalnego unikania opodatkowania powinny być zgodne z koncepcją zrównoważonego rozwoju. Natomiast działania zmierzające do niezgodnego z prawem unikania opodatkowania bądź uchylania się od niego są w sprzeczności z koncepcją zrównoważonego rozwoju. Erozja opodatkowania i transferowanie zysków jest jednak poważnym zagrożeniem dla interesu społecznego i ekonomicznego wielu krajów, w których dochodzi do uszczuplenia dochodów budżetowych z tytułu podatków w wyniku działań wielonarodowych grup przedsiębiorstw. Skalę problemu potwierdzają raporty OECD oraz zakres działań, które muszą być wykonane w celu podjęcia walki z nieuczciwymi praktykami wielonarodowych grup przedsiębiorstw.

Rozważanie erozji podstawy opodatkowania i transferowania zysków w kontekście koncepcji zrównoważonego rozwoju prowadzi do wniosku, że może wystąpić dychotomiczny obraz przedsiębiorstwa z jednej strony prezentującego się jako działające na rzecz zrównoważonego rozwoju, a z drugiej – jako ekonomicznie racjonalne, bo umiejętnie wykorzystujące niedostatki regulacji prawnych dla własnej korzyści, ale z negatywnymi skutkami dla interesu publicznego. Wynika to przede wszystkim z ogólnikowości koncepcji zrównoważonego rozwoju, słabego dorobku literaturowego oraz skomplikowania zagadnienia erozji podstawy opodatkowania i transferowania zysków.

Zakończenie

W ostatnim czasie Stany Zjednoczone, Kanada, Francja, Wielka Brytania, a także Włochy prowadziły spory ze światowymi potentatami, takimi jak Apple, Google, Amazon, Fiat czy Starbucks w zakresie potwierdzenia zjawiska nieuzasadnionego przenoszenia zysku i unikania płacenia podatków poprzez wykorzystanie cen transferowych. Do tej pory nie udało się tym krajom uzyskać „utraconych” wpływów budżetowych (poza przykładem Starbucks, który dobrowolnie zdecydował o wpłacie podatku w wyniku negatywnych reakcji ze strony opinii publicznej) [Rybak 2014]. Przeglądając strony internetowe wskazanych wielonarodowych grup przedsiębiorstw, można znaleźć raporty roczne w zakresie zrównoważonego rozwoju lub zrównoważonego podejścia do określonych grup interesariuszy, na przykład dostawców w przypadku Apple. Niestety, wspomniane raporty nie zawierają informacji o stosowanych przez te przedsiębiorstwa strukturach optymalizacyjnych w zakresie opodatkowania oraz korzyściach, jakie odniosły w związku z umniejszaniem zobowiązań podatkowych.

Pojawia się zatem wątpliwość, czy zrównoważony rozwój to tylko slogan reklamowy wpływający pozytywnie na wizerunek przedsiębiorstwa, bo z założenia wiąże się z osiągnięciem harmonii w wymiarze ekonomicznym, społecznym i środowiskowym, czy też powoli zmierzamy do kryzysu tej koncepcji. Zdaniem autorki, konieczne jest podjęcie dalszych badań, które pozwolą na zaproponowanie sposobu analizy i prawidłowej oceny działalności przedsiębiorstwa w kontekście zgodności z postulatami zrównoważonego rozwoju oraz wyzwania, którym jest problem erozji podstawy opodatkowania i transferowania zysków.

Bibliografia

- Adamczyk, J., Nitkiewicz, T., 2007, *Programowanie zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa.
- Harris, J.M., Wise, T.A., Gallagher, K.P., Goodwin, N.R. (eds.), 2001, *A Survey of Sustainable Development, Social and Economic Dimensions*, http://books.google.pl/books?id=0D1o1q2sqZsC&printsec=frontcover&hl=pl&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false [dostęp: 15.06.2014].
- Komisja Europejska, 2010, *Europa 2020. Strategia na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającego włączeniu społecznemu*, http://ec.europa.eu/eu2020/pdf/1_PL_ACT_part1_v1.pdf [dostęp: 15.06.2014].

- Mazur, Ł., 2012, *Optymalizacja podatkowa*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- Międzynarodowy słownik podatkowy, 1997, PWE-IBFD, Warszawa.
- OECD, 2013a, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> [dostęp: 15.06.2014].
- OECD, 2013b, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page1 [dostęp: 15.06.2014].
- OECD, 2014, *BEPS*, <http://www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm#background> [dostęp: 01.10.2014].
- Remlein, M., 2013, *Rachunkowość grup kapitałowych*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Romanowska, M. (red.), 2011, *Grupy kapitałowe w Polsce, strategię i struktury*, PWE, Warszawa.
- Rybak, E., 2014, *Zwalczanie unikania opodatkowania i transferu dochodów (BEPS)*, Blog doradców podatkowych, 17 czerwca, <http://doradcy podatkowi.blog.onet.pl/2014/06/17/zwalczanie-unikania-opodatkowania-i-transferu-dochodow-beps/> [dostęp: 15.06.2014].
- Słodowa-Helpa, M., 2013, *Rozwój zintegrowany. Warunki, wymiary, wyzwania*, CeDeWu, Warszawa.
- Stachera-Włodarczyk, S., 2012, *Wybrane zagadnienia zarządzania zrównoważonym rozwojem w bankach komercyjnych*, w: Krawczyk-Sokołowska, I. (red.), *Zarządzanie przedsiębiorstwem w kontekście zrównoważonego rozwoju*, Sekcja Wydawnictw Wydziału Zarządzania Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.
- The White House and the Department of the Treasury, 2012, *The President's Framework for Business Tax Reform*, <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/The-Presidents-Framework-for-Business-Tax-Reform-02-22-2012.pdf> [dostęp: 15.06.2014].
- WBSCD, 2004, *Annual Review 2003. Reconciling the Public and Business Agendas*, <http://62.50.73.67/DocRoot/rYTP4jxbbdBg6wMf21o6/ar2003.pdf> [dostęp: 15.06.2014].
- UNWCED, 1987, *Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future*, United Nations World Commission on Environment and Development, <http://www.un-documents.net/wced-ocf.htm> [dostęp: 15.06.2014].
- Wyciślok, J., 2013, *Optymalizacja podatkowa, Legalne zmniejszanie obciążeń podatkowych*, C.H. Beck, Warszawa.