



Ograniczenie erozji podstawy opodatkowania poprzez odliczanie odsetek lub innych płatności finansowych

Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) zaleca przyjęcie podejścia, które bazuje na ograniczeniu odliczeń odsetek do stałego poziomu pomiędzy 10% a 30% zysków przed potrąceniem odsetek, opodatkowaniem i amortyzacją (EBITDA).

W roku 2016 OECD podejmie dalsze prace nad ustalaniem zasad stawek grupowych, zastosowaniem działania 4 do przedsiębiorstw z sektora bankowego i ubezpieczeniowego oraz zastosowaniem dodatkowych zasad celowych.

Kluczowym celem działania 4 było zidentyfikowanie spójnych i jednolitych rozwiązań w zakresie BEPS w odniesieniu do odsetek i płatności ekwiwalentnych do odsetek. Prace nie zostały zakończone, ale w raporcie końcowym określono wskazano dobre praktyki i wytyczne, które zostały podsumowane w poniższej tabeli:

Zasady podstawowe	Zasada stałej proporcji: Umożliwia odliczenie wydatków na odsetki do poziomu wskaźnika referencyjnego: odsetki / EBIDTA. Istotne czynniki pozwolą państwom ustalić limit procentowy, mieszczący się w przedziale 10% - 30%. Opcjonalna zasada proporcji w odniesieniu do grupy: Umożliwia podmiotowi odliczenie wydatków na odsetki do limitu określonego przez wskaźnik grupowy (odsetki / EBITDA) w przypadku, gdy jest on wyższy, niż limit określony przez wskaźnik referencyjny.
Zasady dodatkowe	Opcjonalny wartościowy próg minimalny w celu wyłączenia podmiotów niskiego ryzyka Możliwość rozliczenia odsetek objętych zakazem odliczenia / niewykorzystanych w przyszłych okresach rozliczeniowych i / lub rozliczenie odsetek objętych zakazem odliczania wstecz. Zasady celowe, wspierające zasadę ogólnego ograniczenia odliczeń odsetek oraz identyfikacji ryzyka
Dalsze prace	Zasady szczegółowe, mające zastosowanie do sektora bankowości i ubezpieczeń

- Możliwość przenoszenia niewykorzystanych odsetek na przeszłe / przyszłe okresy
- Lokalne stopy procentowe
- Czy stała proporcja będzie wdrażana równoległe z zasadą proporcji grupowej
- Czy istnieją przepisy podatkowe, których zadaniem jest wyeliminowanie szeregu – choć nie wszystkich – ryzyk, wyszczególnionych w Działaniu 4, ograniczających ryzyko BEPS.

Zasada proporcji grupowej - opcjonalna

OECD sugeruje, że zasada proporcji grupowej może zostać wprowadzona jako oddzielny przepis lub jako uzupełnienie zasady stałej proporcji. Pozwoli ona podmiotom na odliczanie odsetek do wysokości wskaźnika odsetki / EBITDA przewidzianego dla grupy, o ile jest on wyższy, niż wskaźnik referencyjny. Należy przy tym zauważyć, że dany kraj może podnieść próg kosztów odsetek, ponoszonych przez grupę na rzecz jednostek trzecich, o maksymalnie 10%.

Celem zasady grupowej jest zrekompensowanie „ślepego” stosowania zasady stałej proporcji i umożliwia sektorom oraz branżom, które charakteryzują się zwykle wysokim poziomem zadłużenia, na uzyskanie większych odliczeń. OECD porusza szereg istotnych kwestii co do formułowania polityki dobrych praktyk włącznie z definicją grupy, ujęcia (lub wyłączenia) firm generujących straty w obliczaniu wskaźnika oraz najodpowiedniejszego ujęcia odsetek oraz EBITDA.

OECD deklaruje, że będzie prowadzić dalsze prace w dziedzinie zdefiniowania i zastosowania zasady proporcji grupowej w roku 2016. OECD wskazuje też, że poszczególne kraje mogą stosować odmienne zasady grupowe lub zrezygnować z ich stosowania w ogóle.

Zasada stałej proporcji – test podstawowy

Rekomendacja OECD przewiduje ograniczenie odliczeń odsetek do określonego, stałego ułamka EBIDTA, wpisującego się w zasadę ceny rynkowej. Zaleca się, aby poszczególne kraje ustalały tę proporcję na poziomie od 10% do 30%, który określa się mianem „przedziału”. Przewidziano także złagodzenie zasad dla z reguły silnie zadłużonych struktur inwestycyjnych sektora publicznego z zastrzeżeniem, że złagodzenie zasad ogólnych będzie możliwe wyłącznie w bardzo ściśle określonych okolicznościach.

Wytyczne dostarczają informacji dla organów ustawodawczych, wyszczególniając czynniki, które należy wziąć pod uwagę przy podejmowaniu decyzji, jaki pułap w zakresie przedziału 10% - 30% należy przyjąć - są to m.in.:

Próg minimalny w celu wyłączenia podmiotów niskiego ryzyka - opcjonalnie

OECD przyjmuje, że niektóre podmioty cechuje tak niski poziom ryzyka, że właściwe byłoby wykluczenie ich z zastosowania zasady stałej proporcji oraz z zasady proporcji grupowej. Wyłączenie tych podmiotów oznacza, że organy podatkowe będą mogły skoncentrować się na podmiotach, w przypadku których ryzyko BEPS jest istotne, jednocześnie redukując koszt wdrożenia tych przepisów przez pozostałe podmioty.

W wytycznych zaproponowano użycie miary wydatków na odsetki jako podstawy dla ustalania minimalnego progu istotności, pod warunkiem, że jej wdrożenie będzie relatywnie proste.

Warto zauważyć, że OECD traktuje wprowadzenie takiego progu jako działanie opcjonalne; w przypadku podjęcia decyzji o jego zastosowaniu, powinny jednak towarzyszyć mu zasady zakazujące rozproszenia lub podobne zakazy nadużycia tego przepisu. Jednakże, zważywszy, że szereg krajów stosuje obecnie zasadę progu minimalnego- na przykład Niemcy, gdzie przyjęto próg warunkowy wartości odsetek wynoszących 3 mln EUR, poniżej którego nie stosuje się tych restrykcji, można mieć nadzieję, że ta pragmatyczna i wyważona opcja znajdzie szerokie zastosowanie w przepisach krajowych.

Możliwość rozliczenia odsetek objętych zakazem odliczenia / niewykorzystanych w przyszłych okresach rozliczeniowych i / lub rozliczenie odsetek objętych zakazem odliczania wstecz.

Raport przewiduje możliwość podjęcia przez poszczególne kraje decyzji, czy podmioty będą mogły korzystać z następujących ulg:

- przenoszenie na przyszłe okresy wyłącznie odsetek objętych zakazem odliczenia
- przenoszenie na przyszłe okresy odsetek objętych zakazem odliczenia i niewykorzystanych odsetek
- przenoszenie na przyszłe i przeszłe okresy odsetek objętych zakazem odliczenia.

Gdy dany kraj zezwala podmiotowi na przeniesienie niewykorzystanych odsetek do odliczenia, może zastosować w tym zakresie ograniczenie do kwoty, której podmiotowi brakuje do osiągnięcia limitu dozwolonego zgodnie z zasadą stałej proporcji, ustalonej w celu zapobiegania wystąpieniu BEPS w przyszłości.

Podobnie jak w przypadku progu minimalnego, jest to pozytywne złagodzenie zasady podstawowej stałej proporcji, jakkolwiek może zwiększać poziom skomplikowania deklaracji podatkowych i administracji w tym zakresie.

Zasady celowe, wspierające zasadę ogólnego ograniczenia odliczeń odsetek oraz ograniczanie ryzyk

OECD zaleca, aby poszczególne kraje wprowadziły celowe zasady jako efektywne rozwiązanie w celu obniżania poziomu ryzyk BEPS nie objętych w stopniu wystarczającym zasadami podstawowymi. W raporcie wyróżniono 8 szczególnych sytuacji, dotyczących płatności na rzecz podmiotów powiązanych lub w związku z porozumieniami strukturyzowanymi.

Uznaje się, że do podmiotów powiązanych należą osoby fizyczne i podmioty, w przypadku których istnieje istotna relacja i / lub działają one na zasadzie wspólnego przedsięwzięcia. Zasady wspólnych przedsięwzięć wydają się być ukierunkowane na ograniczanie odliczania odsetek przez struktury typu *private equity* i *venture capital*.

Zasady celowe mają charakter uzupełniający w stosunku do zasad proporcji stałej i grupowej.

Zasady szczegółowe dla potrzeb sektora bankowości i ubezpieczeń

Dalsze prace będą prowadzone w roku 2016 w celu opracowania rekomendacji odnośnie potencjalnych ryzyk BEPS w sektorze bankowości i ubezpieczeń. OECD wskazuje na złożony charakter działalności tych sektorów oraz obostrzenia regulacyjne środowisk, w których prowadzi one działalność.

Kluczowe terminy

Nie ulega wątpliwości, że dalsze prace będą konieczne w celu przeanalizowania mechaniki oraz wdrożenia rekomendacji, w tym zasad przejściowych, zapowiadanych przez OECD.

OECD nie przedstawiła wytycznych co do harmonogramu wdrażania zasad. Jednakże, w świetle dodatkowych prac, zaplanowanych na rok 2016 w odniesieniu do zasady proporcji grupowej, przypuszczamy, że istotne zmiany w ustawodawstwie mogą być odroczone przez organy podatkowe do roku 2017.

Co dalej?

Szerokie „przedziały”, rekomendowane w odniesieniu do zasady stałej proporcji, oraz opcje przedstawione dla zasady proporcji grupowej, dostępność **progu de minimis / minimalnego**, umożliwiającego wykluczenie podmiotów niskiego ryzyka oraz przenoszenie do przyszłych i przeszłych okresów nadwyżki odsetek (lub, przeciwnie, ich deficytu) wskazuje, że zamiar ujednolicenia zasad opodatkowania odsetek nie zostanie zrealizowany w najbliższej przyszłości.

Zalecamy, aby grupy rozważyły wpływ zasady stałej proporcji na odliczenia odsetek i oceniły, czy wskazane jest refinansowanie lub restrukturyzacja posiadanego zadłużenia. Grupy powinny przystąpić do modelowania prawdopodobnego wpływu nowych zasad na ich działalność; służymy pomocą w podejmowaniu takich działań.

Kontakt

Dariusz Bednarski

Biegły Rewident, Partner Zarządzający

Tel. 61 625 1314

E-mail dariusz.bednarski@pl.gt.com

