



Zapobieganie przyznawaniu korzyści wynikających z unikania podwójnego opodatkowania w niewłaściwych okolicznościach

Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) przyznaje, że nadużycia oraz praktyki z dziedziny *treaty shopping* (nabywania korzyści wynikających z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania) należą do najistotniejszych przyczyn BEPS. Rekomendacje OECD w zakresie Działania 6 mają na celu zwalczanie wykorzystywania struktur uwzględniających spółki pośredniczące, w celu nabycia korzyści umownych oraz innych transgranicznych struktur inwestycyjnych i finansowych, nie mających rzeczywistego charakteru.

Jednakże, utrzymują się wątpliwości, czy rekomendacje OECD nie spowodują nieuzasadnionej odmowy przyznania korzyści umownych w sytuacji, gdy BEPS nie jest podstawową motywacją. Dodatkowo, ich wprowadzenie będzie skutkowało skomplikowaniem procedur i zwiększeniem obciążeń administracyjnych związanych z ubieganiem się o ulgi przyznane na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. To z kolei może zwiększyć liczbę przypadków podwójnego opodatkowania, co byłoby skutkiem jednoznacznie negatywnym.

OECD utrzymuje swoją rekomendację z pierwszej wersji raportu w kwestii przyjęcia trzystopniowej strategii zwalczania *treaty shopping* i nadużyć:

- umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania powinny jednoznacznie wskazywać, że ich celem nie jest stwarzanie możliwości podwójnego nieopodatkowania lub obniżania podatków poprzez uchylanie się lub unikanie opodatkowania (w tym poprzez *treaty shopping*),
- schemat ograniczenia korzyści (Limitation on Benefit – LoB) powinien mieć zastosowanie w celu ograniczania dostępności do korzyści płynących z umów tak, aby korzystały z nich wyłącznie podmioty spełniające ściśle określone warunki, gwarantując silny związek pomiędzy podmiotem a państwem rezydencji,
- należy wdrożyć bardziej ogólną zasadę zwalczania nadużyć, bazującą na zasadniczych celach transakcji lub porozumień, lub wdrożenie testu podstawowego celu (Principal Purpose Test – PPT).

Zaleca się zastosowanie także innych narzędzi zwalczania określonych form nadużyć, takich, jak:

- transakcje na dywidendach, których celem jest sztuczne obniżenie kwoty podatku u źródła,
- unikanie podatku u źródła od udziałów, których wartość wynika głównie z nieruchomości,
- przypadki spółek, które mogą potencjalnie mieć podwójną rezydencję,
- unikanie opodatkowania poprzez wykorzystanie zakładów w państwach trzecich.

Należy wprowadzić lokalne regulacje przeciwko nadużyciom, aby uniemożliwić wykorzystywanie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w celu uchylania się od przestrzegania przepisów krajowych. Należy skodyfikować zasadę, zgodnie z którą umowy nie ograniczają prawa kraju do opodatkowania własnych obywateli. Zmiany w komentarzu wyjaśnia, że umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie zwalniają podatnika z obowiązku opłacenia podatku w chwili opuszczenia kraju (tzw. exit tax).

Zmiana tytułu oraz preambuły do modelowej konwencji podatkowej będzie wskazywać jednoznacznie, że wspólną intencją stron umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania jest między innymi eliminowanie możliwości uchylania się oraz unikania opodatkowania w sytuacjach, które stwarzają możliwość podwójnego nieopodatkowania.

Raport zawiera także szczegółowy opis zasad, które powinny być rozważone przez poszczególne kraje przed zawarciem umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z innym krajem, z uwzględnieniem jurysdykcji o niskim opodatkowaniu lub bez podatku dochodowego – lub przed zmodyfikowaniem, bądź rozwiązaniem zawartych umów w przypadkach, gdy pojawiają się wątpliwości co do BEPS.

Zasada ograniczenia korzyści (LoB)

Proponowana zasada LoB, która – zasadniczo – jest zgodna z klauzulą LoB, uwzględnianą w treści umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawieranych przez USA, zawiera szczegółowe i na ogół mechaniczne zasady określania, czy dana osoba lub podmiot spełnia „zasady kwalifikacji”, a co za tym idzie, posiada uprawnienia do korzyści. Dozwolone jest także zastosowanie uproszczonej klauzuli LoB.

Zasadniczo, osoby fizyczne będące rezydentami, spółki notowane na giełdzie, przedsiębiorstwa zbiorowego inwestowania (np. UCITS i fundusze inwestycyjne), niektóre fundusze emerytalne oraz instytucje państwowe oraz charytatywne zostaną w mniejszym stopniu dotknięte wpływem LoB. Z drugiej strony, niezbiorowe wehikuly inwestycyjne (podmioty zbiorowego inwestowania - CIV, w tym fundusze hedgingowe, fundusze private equity, państwowe fundusze majątkowe oraz fundusze infrastrukturalne), spółki prywatne (zwłaszcza, jeśli informacje o beneficjencie rzeczywistym są przejrzyste) oraz spółki sekurytyzacyjne mogą odczuć ich wpływ w dużym stopniu.

Sytuacja jest szczególnie skomplikowana jeśli chodzi o podmioty inne niż CIV, ponieważ OECD, uznając ich istotność z gospodarczego punktu widzenia, nie wyjaśniła jeszcze, zakresu ich uprawnień do korzyści z zawartych umów. Niewykluczone, że stanie się to podstawowym problemem w branży zarządzania majątkiem, zanim OECD przeprowadzi dalsze działania w tym obszarze.

Należy zauważyć, że ulga „uznaniowa” może zostać udzielona przez państwo – sygnatariusza w sytuacji, gdy LoB nie ma zastosowania. Będzie to wymagało złożenia wniosku przez podatnika oraz upewnienia się przez państwo, że uzyskanie korzyści z wynikających z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania nie jest celem podstawowym podatnika.

Wypracowane zostały rozwiązania, dotyczące dochodów związanych z „aktywnym prowadzeniem działalności” przez wnioskującego w państwie rezydencji albo incydentalnych, oraz klauzula w sprawie „korzyści pochodnych”, umożliwiające niektórym podmiotom zależnym od rezydentów państw trzecich korzystanie z korzyści umownych, pod warunkiem, że byłiby „równorzędnymi” beneficjentami w sytuacji, w której inwestycje byłyby realizowane bezpośrednio.

Test celu zasadniczego (PPT)

PPT służy za generalną klauzulę antyabuzyną w ramach Działania 6 rekomendacji OECD; dotyczy ona szeroko rozumianych innych nadużyć, nieobjętych klauzulą o LoB. Oznacza to, że korzyści z umów o unikaniu opodatkowania nie będą przyznawane (nawet, jeśli podatnik kwalifikuje się do nich w kontekście przepisów o LoB) w przypadku, gdy osiągnięcie korzyści było zasadniczym celem danego porozumienia lub transakcji, chyba, że udzielenie korzyści pozostaje mimo to zgodne z przedmiotem i celem określonej umowy.

Specjalne systemy podatkowe

W ramach propozycji przedstawionej w zrewidowanym raporcie z dyskusji z maja 2015 r., zapewniona zostanie elastyczność podejmowania decyzji w zakresie odbierania praw do korzyści wynikających z umów o unikaniu opodatkowania w kontekście specjalnych rozwiązań podatkowych, obowiązujących w tych państwach.

Porozumienie wielostronne

Rekomendacje OECD, proponowane w sprawozdaniu końcowym w sprawie Działania 6, zostaną wdrożone za pomocą instrumentu wielostronnego BEPS, którego dotyczy Działanie 15 (opracowanie porozumienia wielostronnego w celu dokonania poprawek w porozumieniach dwustronnych). W praktyce powinno to oznaczać, że poszczególne kraje nie muszą renegecować indywidualnie zawartych już porozumień.

Kluczowe terminy

Prace OECD w związku z Działaniem 6 nie zostały zakończone i będą kontynuowane od początku roku 2016, gdy pojawią się dalsze komentarze do „uproszczonych zasad LoB”. Może to oznaczać, że podatnicy będą mieli mniej czasu na rozważanie wpływu Działania 6 na ich działalność oraz na podjęcie stosownych działań przed wejściem w życie związanych z nim przepisów.

OECD potwierdziła także, że dalsze prace dotyczące podmiotów innych niż CIV oraz fundusze emerytalne zostaną podjęte w pierwszej połowie roku 2016.

Przyjmuje się, że porozumienie wielostronne będzie gotowe do podpisania do dnia 31 grudnia 2016 r. Jednakże, jako, że uczestnictwo poszczególnych stron w porozumieniu wielostronnym ma charakter dobrowolny, kluczowe terminy wprowadzenia tego instrumentu oraz implikowanych przez niego zmian będzie uzależnione od decyzji podejmowanych przez rządy poszczególnych państw.

Co dalej?

Wpływ Działania 6 obejmuje nie tylko grupy wielonarodowe, ale także, co nie ulega wątpliwości, osoby fizyczne, firmy działające w ramach struktur spółek osobowych, transgraniczne struktury inwestycyjne i nieruchomościowe, organizacje charytatywne zajmujące się handlem i inwestycjami, trusty rodzinne oraz wehikuly rozliczeniowe. Dodatkowo, działanie dotyczyć będzie każdej struktury, obejmującej porozumienie wprowadzone przede wszystkim w celu uzyskania korzyści podatkowej.

Podatnicy powinni rozpocząć analizowanie wpływu rekomendacji na struktury operacyjne i inwestycyjne swojej działalności, aby ustalić, jakie zmiany będą zmuszeni wprowadzić. Zmiany tego rodzaju mogą mieć szeroki zakres, od reorganizacji po gromadzenie dodatkowych dokumentów i danych, uzasadniających wnioski o korzyści podatkowe. Wzrośnie także poziom niepewności w przypadku grup, do których należą spółki posiadające podwójną rezydencję zgodnie z definicjami przyjętymi w lokalnym ustawodawstwie podatkowym.

Kontakt

Dariusz Bednarski

Biegły rewident, Partner Zarządzający

T +48 61 625 1314

M +48 601 728 683

E dariusz.bednarski@pl.gt.com



Grant Thornton

An instinct for growth™

© 2015 Grant Thornton International Ltd. Wszelkie prawa zastrzeżone.

‘Grant Thornton’ odnosi się do marki, pod którą firmy członkowskie Grant Thornton świadczą usługi atestacyjne, doradztwa podatkowego oraz ogólnego na rzecz swoich klientów i/lub odnosi się do jednej lub więcej firm członkowskich, stosownie do kontekstu.

Grant Thornton International Ltd (GTIL) oraz firmy członkowskie nie działają w ramach globalnego programu partnerskiego. GTIL oraz każda z firm członkowskich to odrębne podmioty prawne. Usługi są świadczone przez firmy członkowskie. GTIL nie świadczy usług na rzecz klientów. GTIL i firmy członkowskie nie pełnią roli swoich wzajemnych przedstawicieli, żadna z nich nie zaciąga zobowiązań w imieniu pozostałych ani nie ponosi odpowiedzialności za ich działania ani zaniechania.

grantthornton.global