



Neutralizowanie skutków porozumień hybrydowych rozbieżnych

Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) przedstawiła rekomendacje zmian w prawie krajowym oraz w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, w celu zneutralizowania skutków rozbieżności podatkowych wynikających z stosowania hybrydowych podmiotów lub instrumentów.

Celem wprowadzonych zasad jest przywrócenie równowagi w sytuacjach, gdy dochodzi do rozbieżności w opodatkowaniu w wyniku różnego traktowania podmiotu lub transakcji na dwóch lub więcej terytoriach. Rodzaje rozbieżności o których mowa, zostały zdefiniowane jako „wylączenie z dochodu/nie wskazanie dochodu” lub „podwójne odliczenie”. Zostały one zaprezentowane w dalszej części opracowania.

Dla zapewnienie skuteczności zastosowania zaproponowanych rozwiązań, nawet, jeśli nie każdy kraj je wdraża, należy przyjąć reguły: podstawową oraz „obronną”. Dzięki zastosowaniu dwóch poziomów reguł zasad, wystarczające jest, jeśli co najmniej jedno państwo wdroży rekomendacje, by zneutralizować efekt rozbieżności. Zgodnie z zasadą podstawową w większości sytuacji, płatnikowi należałoby odmówić prawa do odliczenia/zaliczenia w koszty. Jeśli kraj płatnika nie wdrożył reguły podstawowej, wówczas rekomendowane jest, aby drugi kraj stosował zasadę wtórną lub „obronną”, polegającą na opodatkowaniu dochodu.

Zgodnie z zaleceniami, ww. reguły powinny mieć zastosowanie wyłącznie do tzw. „grupy podmiotów kontrolowanych” lub tzw. porozumień strukturyzowanych. Definicje tych terminów zostały przedstawione w raporcie.

Na przykład: proponowane reguły nie będą miały zastosowania do płatności, w przypadku których rozbieżności w opodatkowaniu są spowodowane przez przyczyny inne, niż istnienie elementu hybrydowego. W szczególności, zasady nie powinny mieć zastosowania, gdy płatność jest uiszczana na rzecz podmiotu zwolnionego z podatku, na przykład podmiotu z siedzibą w rajku podatkowym lub w przypadku, gdy rozbieżność wynika z hipotetycznego odliczenia udzielonego dla celów podatkowych.

Rekomendacje co do zmian zarówno ustawodawstwa krajowego, jak i umów o unikaniu podwójnego opodatkowania

W prawie krajowym, rekomendacja jest regułą tworzącą powiązanie pomiędzy opodatkowaniem jednej ze stron transakcji a opodatkowaniem drugiej strony. Jako, że w wielu sytuacjach trudno określić, który kraj utracił dochód z podatku w przypadku, gdy mamy do czynienia z hybrydą, rekomendacje nie przewidują testowania „motywu” – to znaczy, nie są ukierunkowane wyłącznie na struktury, których celem było uniknięcie opodatkowania. W rezultacie, wdrożone reguły mają zastosowanie do dowolnej sytuacji, w której wystąpiła rozbieżność.

W odniesieniu do rekomendacji dotyczących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, należy oczekiwać, że w wielu przypadkach, uniemożliwi się grupom obejmującym podmioty lub instrumenty hybrydowe osiągnięcie dodatkowych korzyści wynikających z wykorzystania postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania po wdrożeniu rekomendacji w ramach Działania 6 (zapobieganie przyznawaniu korzyści traktatowych w niewłaściwych okolicznościach). Mimo to, w ramach Działania 2, sporządzono dodatkowe wytyczne w zakresie wprowadzenia poprawek do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Ich celem jest jednoznaczne określenie zakresu umowy, w sposób, który ograniczy korzyści niezgodnie z celami zawartej umowy. W raporcie przeprowadzono także stosowne analizy, w celu ustalenia, czy jakiegokolwiek elementy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania mogłyby uniemożliwić zastosowanie rekomendacji w ustawodawstwie krajowym – na przykład klauzule o zakazie dyskryminacji; ostatecznie stwierdzono, że sytuacja taka nie powinna mieć miejsca.

Raport końcowy jest zgodny z rekomendacjami przedstawionymi w raporcie wstępnym z września 2014 roku, zawiera jednak dodatkowe wskazówki oraz 80 przykładów możliwych scenariuszy sytuacji, w których zastosowanie mogą mieć reguły hybrydowe.

Kluczowe terminy

Poszczególne kraje mogą obecnie wdrażać prawo krajowe zgodnie z obowiązującymi w nich procesami legislacyjnymi. Jednakże, do momentu wydania projektów ustaw, trudno będzie precyzyjnie określić, które płatności są objęte nowymi zasadami.

Rekomendowane zmiany do umów mogą być ujęte w ramy poprawek analizowanych w zakresie Działania 15 (wypracowanie wielostronnych narzędzi zmiany dwustronnych umów dotyczących opodatkowania), w zależności od postępów i zakresu prac w ramach tego Działania w roku 2016. Jeśli poprawki te nie znajdą się w zakresie proponowanego instrumentu wielostronnego, niewykluczone, że minie sporo czasu, zanim treść umów dwustronnych zacznie odzwierciedlać zaproponowane zmiany.

Działanie 2: Neutralizowanie skutków porozumień hybrydowych rozbieżnych

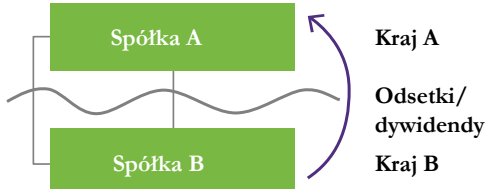
Rozbieżności	Umowa	Szczegółowe rekomendacje poprawek w ustawodawstwie krajowym	Rekomendowana reguła w kwestii rozbieżności hybrydowych		
			Reakcja	Reguła defensywna	Zakres
Odliczenie/ nie włączenie do podstawy opodatkowania	Hybrydowe sprawozdanie finansowe	Brak zwolnienia dywidend dla płatności odliczonych od podatku	Odmowa odliczenia dla płatnika	Wliczenie do podstawy opodatkowania jako zwykłego dochodu	Podmioty powiązane i porozumienia strukturyzowane
	Unieważniona płatność podmiotu hybrydowego		Odmowa odliczenia dla płatnika	Wliczenie do podstawy opodatkowania jako zwykłego dochodu	Grupa kontrolująca i porozumienia strukturyzowane
	Płatność na rzecz odwrotnego podmiotu hybrydowego	Poprawa zasad funkcjonowania inwestycji zagranicznych typu offshore Zwiększanie przejrzystości podatkowej podmiotów pośredniczących, gdy inwestorzy nie posiadający siedziby w kraju postrzegają podmiot jako niejasno zdefiniowany	Odmowa odliczenia dla płatnika		Grupa kontrolująca i porozumienia strukturyzowane
Podwójne odliczenie	Kwota odliczona przez podmiot hybrydowy		Odmowa odliczenia dla spółki macierzystej	Odmowa odliczenia dla płatnika	Brak ograniczeń co do reakcji, reguła defensywna ma zastosowanie do grupy kontrolującej i porozumień strukturyzowane
	Kwota odliczona przez podmiot posiadający podwójną rezydencję podatkową		Odmowa odliczenia dla spółki posiadającej siedzibę w kraju		Brak ograniczeń co do reakcji
Odliczenie/ wyłączenie pośrednie	Umowy dot. rozbieżności importowanych		Odmowa odliczenia dla płatnika		Członkowie grupy kontrolującej i strony porozumienia strukturyzowane

Przykład

Poniższy przykład, dotyczący spłaty odsetek w związku z hybrydowym instrumentem dłużnym/ kapitałowym, został zaczerpnięty bezpośrednio ze sprawozdania końcowego w sprawie Działania 2. Jest to najprostszy przykład instrumentu hybrydowego.

Spółka A pożycza pieniądze spółce B. Pożyczka jest traktowana jako zadłużenie w kraju B, ale jako kapitał w kraju A.

Odsetki od zadłużenia są traktowane jako koszt uzyskania przychodu w kraju B. Kraj A zapewnia zwolnienie dywidendy z podatku w przypadku posiadania nie mniej niż 10% udziałów kapitale spółki.



Analiza

Zgodnie z definicją wskazaną przez OECD, jest to instrument hybrydowy; dochodzi do rozbieżności podatkowej, jako że spółka B odlicza (traktuje jako koszty uzyskania przychodu) płatność, której spółka A nie wlicza do podstawy opodatkowania.

Pierwsza rekomendacja OECD wskazuje, że kraj A powinien zmienić swoje ustawodawstwo krajowe w taki sposób, aby spółka A nie miała prawa do zwolnienia dywidendy z podatku w przypadku, gdy prawo do odliczenia (zaliczenia w koszty) zostało udzielone w kraju, w którym realizowana jest płatność. Jeśli kraj A zmieni ustawodawstwo krajowe, rozbieżność podatkowa zostanie wyeliminowana i nie będzie konieczne zastosowanie zasad hybrydowych.

Jednakże, jeśli spółka A nie wprowadzi zmian w ustawodawstwie krajowym, w państwie B powinno odmówić się Spółce B, w oparciu o reguły hybrydowe, ujęcia w kosztach uzyskania przychodów zapłaconych odsetek. Jeśli kraj B nie wdroży rekomendowanego postępowania, należy zastosować regułę obronną, zgodnie z którą kraj A powinien potraktować przychód spółki A jako przychód podlegający opodatkowaniu.

Co dalej?

W prezentowanym obszarze, kraje uzgodniły kierunki stosowania generalnych wytycznych, nie przyjmując wskazanego standardu minimalnego, co oznacza, że wdrażanie tych zasad w różnych krajach może się od siebie różnić.

Wszystkie korporacje wielonarodowe powinny przeanalizować swoją strukturę grupową oraz zasady finansowania w celu zidentyfikowania podmiotów i instrumentów hybrydowych. Oferujemy w tym zakresie pomoc, w szczególności, zapewniamy kontakt z innymi firmami z sieci Grant Thornton, które pomogą Państwu zrozumieć lokalne zasady opodatkowania podmiotów i instrumentów hybrydowych.

Gdy grupa ma świadomość istnienia struktury, która daje podstawy dla zastosowania ochrony przed niekorzystnym opodatkowaniem w związku z istnieniem podmiotu lub instrumentu hybrydowego, oferujemy wsparcie w zidentyfikowaniu alternatywnych struktur, które pozwolą zrealizować ten sam efekt biznesowy. Na przykład, wiele grup prowadzących działalność w USA działa zgodnie ze „strukturą wieży”, która będzie wymagała rozwinięcia w świetle opisanych wyżej rekomendacji. Finansowanie działalności w USA można realizować za pomocą szeregu struktur alternatywnych, które pomożemy Państwu dobrać stosownie do potrzeb.

Kontakt

Dariusz Bednarski

Biegły rewident, Partner Zarządzający

T +48 61 625 1314

M +48 601 728 683

E dariusz.bednarski@pl.gt.com



© 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 zaniedbania.