



Struktury hybrydowe – nowe regulacje

Katarzyna Klimkiewicz-Deplano
Partner zarządzający w Advicero Nexia, doradca podatkowy

WEBINARIUM
DOSTĘPNE TAKŻE W



REKOMENDUJE

DZIENNIK
GAZETA PRAWNA

Agenda szkolenia

1. Co to są struktury hybrydowe i kiedy mogą wystąpić?

- Rys historyczny, podstawy dla wprowadzenia regulacji – dyrektywa ATAD i ATAD II
- Jakim „optymalizacjom” zapobiegają regulacje w zakresie struktur hybrydowych?
- W jaki sposób dochodzi do „neutralizacji” efektu struktury hybrydowej?

2. Jak zweryfikować, czy biorę udział w strukturze hybrydowej?

- Przykłady praktyczne transakcji, w których mogą wystąpić struktury hybrydowe

3. Kogo dotyczą struktury hybrydowe, jaki jest ich efekt podatkowy?

- Podmioty powiązane a niepowiązane
- Konieczność neutralizacji, okresy do rozliczenia dodatkowych kosztów/odliczeń

**Co to są struktury hybrydowe
i kiedy mogą wystąpić?**

Rys historyczny. Dlaczego wprowadzono te regulacje? – dyrektywa ATAD i ATAD II



- Zaadresowanie problemu polegającego na występowaniu agresywnych technik planowania podatkowego, stosowanych przez niektóre przedsiębiorstwa, celem wykorzystania luki w systemach podatkowych i rozbieżności pomiędzy przepisami krajowymi poszczególnych państw, w celu zmniejszenia własnych zobowiązań podatkowych.
- Uwzględnia wytyczne OECD w zakresie zwalczania erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków.
- ATAD I: ujęcie najbardziej powszechnych rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych, które powstają w relacjach pomiędzy systemami opodatkowania osób prawnych w państwach członkowskich, tj. w zakresie podmiotów hybrydowych czy też hybrydowych instrumentów finansowych, ale tylko w obrębie UE.
- ATAD II: adresuje również te rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych, gdzie udział mają podmioty z krajów trzecich – m.in. do stałych zakładów podmiotów będących rezydentami do celów podatkowych w państwie trzecim.

Rys historyczny. Dlaczego wprowadzono te regulacje? – ustawa o PDOP



- Wprowadzono do ustawy o PDOP nowy Rozdział 3a (przepisy art. 16n-16t), po raz pierwszy regulujący wprost kwestie instrumentów i struktur hybrydowych oraz polskich skutków podatkowych rozbieżności w ich kwalifikowaniu przez różne państwa.
- Nowy rozdział ustawy o CIT posługuje się własnymi definicjami, zarówno w odniesieniu do transakcji i podmiotów hybrydowych, jak również dla własnych potrzeb, określając znaczenie pojęć „podmiotu powiązanego”, „instrumentu finansowego” czy „rezydenta podatkowego”.

Jakim „optymalizacjom” zapobiegają regulacje w zakresie struktur hybrydowych?

podwójne odliczenie kosztów lub odliczenie bez opodatkowania

podwójna rezydencja podatkowa podmiotu

pominięty stały zakład

- Wpływ na możliwość rozpoznania danego wydatku jako kosztu podatkowego czy też na odliczenie strat.
- Brak wpływu na ogólne zasady funkcjonowania odliczeń czy opodatkowania w danym systemie podatkowym.
- Nie dotyczą sytuacji, gdzie zapłacony podatek jest rażąco niski czy też nie zapłacono podatku w ogóle z powodu niskiej stawki podatkowej lub systemu podatkowego danej jurysdykcji.
- Nie mają wpływu na zasady wynikające z odpowiednich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.
- Celem jest **zneutralizowanie efektu podatkowego rozbieżności w kwalifikacji struktury hybrydowej**, co do zasady poprzez wyłączenie odliczenia dla celów podatkowych lub też włączenie do przychodów podatkowych.

Jakie wyróżnia się kategorie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych?

wynikające z płatności dokonanych z tytułu instrumentu finansowego

wynikające z różnic w kwalifikacji prawnej podmiotu

będące konsekwencją różnic w przydziale płatności dokonanych na rzecz podmiotu hybrydowego lub stałego zakładu, w tym w wyniku płatności na rzecz pominiętego stałego zakładu

wynikające z płatności dokonanych przez podmiot hybrydowy na rzecz jego właściciela lub hipotetycznych płatności między siedzibą główną a stałym zakładem lub pomiędzy co najmniej dwoma stałymi zakładami

sytuacje podwójnego odliczenia wynikające z płatności dokonanych przez podmiot hybrydowy lub stały zakład

W jaki sposób dochodzi do „neutralizacji” efektu struktury hybrydowej?

Podatnik nie może zaliczyć do KUP kosztów podlegających podwójnemu odliczeniu, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki (art. 16o):

- 1) podwójne odliczenie zostało dokonane przez podmioty powiązane lub w ramach uzgodnienia strukturalnego;
- 2) Rzeczpospolita Polska jest państwem:
 - a) inwestora albo
 - b) płatnika – w przypadku gdy państwo inwestora inne niż Rzeczpospolita Polska nie wyłączyło prawa do odliczenia tych kosztów.

Nie stosuje się, jeżeli podwójnemu odliczeniu odpowiada podwójnie wykazany w bieżącym lub kolejnym okresie rozliczeniowym dochód (przychód) w państwie inwestora i państwie płatnika.

Dotyczy także kosztów, które bezpośrednio lub pośrednio służą finansowaniu wydatków powodujących powstanie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych poprzez transakcję lub serię transakcji zawartych między podmiotami powiązanymi lub w ramach uzgodnienia strukturalnego, z wyjątkiem przypadku, gdy jedno z państw uczestniczących w tej transakcji lub serii transakcji zastosuje równoważne dostosowanie w odniesieniu do takiej rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych. (art. 16q)

W jaki sposób dochodzi do „neutralizacji” efektu struktury hybrydowej? (2)

1. Podatnikowi **nie** przysługuje prawo do zaliczenia do KUP lub do pomniejszenia dochodów (przychodów) o straty, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:
 - 1) koszty lub straty podlegają odliczeniu w co najmniej dwóch państwach, w których ten podatnik jest traktowany jako rezydent podatkowy;
 - 2) **koszty lub straty nie odpowiadają podwójnie wykazanemu dochodowi (przychodowi).**
2. W przypadku gdy podatnik jest uznawany za rezydenta podatkowego RP i co najmniej jednego innego państwa członkowskiego UE, przepis ust. 1 stosuje się, jeżeli podatnik nie został uznany za rezydenta podatkowego RP na podstawie ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. (art. 16r)

W przypadku hybrydowej transakcji skutkującej uzyskaniem przez więcej niż jeden podmiot ulgi podatkowej dotyczącej podatku pobieranego u źródła od świadczeń z tytułu przeniesionego instrumentu finansowego, podatnik będący rezydentem podatkowym Rzeczypospolitej Polskiej jest uprawniony do skorzystania z ulgi podatkowej proporcjonalnie do dochodu podlegającego opodatkowaniu związanego z takim świadczeniem. (art. 16s)

W jaki sposób dochodzi do „neutralizacji” efektu struktury hybrydowej? (3)

Nie przysługuje prawo do zaliczenia do KUP kosztów podlegających odliczeniu bez opodatkowania, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki (art. 16p):

1) odliczenie bez opodatkowania wystąpiło w jednym z następujących przypadków (m.in.):

- świadczenie dokonane na rzecz hybrydowego podmiotu skutkuje odliczeniem bez opodatkowania ze względu na występujące różnice w podatkowym przypisaniu tego świadczenia na podstawie przepisów państwa siedziby lub zarejestrowania tego hybrydowego podmiotu i innych osób lub podmiotów posiadających udział w tym hybrydowym podmiocie,
- świadczenie dokonane na rzecz podmiotu nietransparentnego posiadającego zagraniczny zakład skutkuje odliczeniem bez opodatkowania ze względu na występujące różnice w podatkowym przypisaniu tego świadczenia między tym podmiotem a zagranicznym zakładem albo między co najmniej dwoma zagranicznymi zakładami tego podmiotu na podstawie przepisów państw, w których podmiot nietransparentny posiadający zagraniczny zakład prowadzi działalność,
- świadczenia dokonano na rzecz pominiętego zagranicznego zakładu,
- świadczenie dokonane przez hybrydowy podmiot skutkuje odliczeniem bez opodatkowania ze względu na pominięcie świadczenia na podstawie przepisów państwa odbiorcy,
- hipotetyczne świadczenie między podmiotem nietransparentnym a jego zagranicznym zakładem lub między zagranicznymi zakładami skutkuje odliczeniem bez opodatkowania ze względu na pominięcie świadczenia na podstawie przepisów państwa odbiorcy;

2) odliczenie bez opodatkowania zostało dokonane przez podmioty powiązane lub w ramach uzgodnienia strukturalnego;

3) Rzeczpospolita Polska jest państwem płatnika.

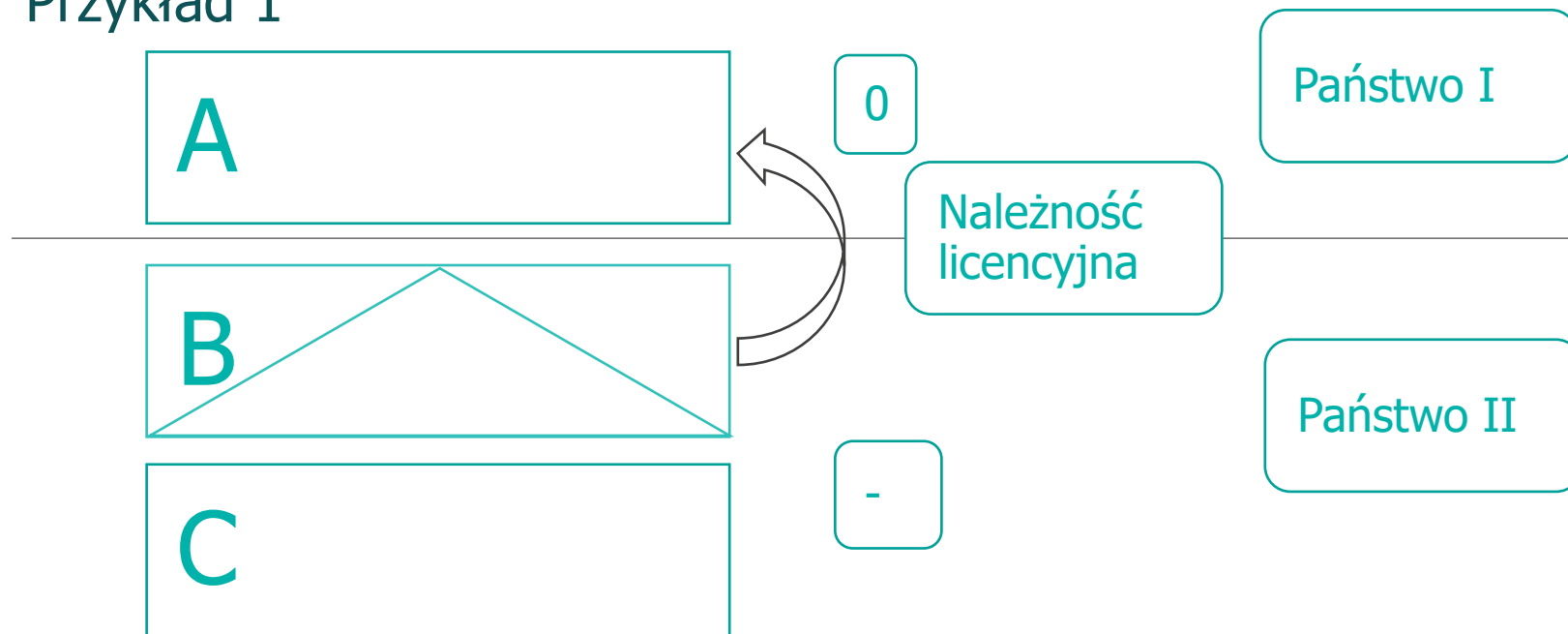
W jaki sposób dochodzi do „neutralizacji” efektu struktury hybrydowej? (4)

- Uwaga: odpowiedni dochód podlegający opodatkowaniu powinien powstać w tzw. rozsądnym terminie.
- Rozsądny termin (odliczenie bez opodatkowania dla hybrydowego instrumentu finansowego):
 - ✓ powstanie dochodu (przychodu) w terminie nieprzekraczającym 12 miesięcy, licząc od końca roku podatkowego płatnika, w którym zostało dokonane świadczenie, lub
 - ✓ powstanie dochodu (przychodu) w innym terminie niż wskazany powyżej, który miałby zastosowanie w przypadku, gdyby świadczenie zostało wykonane zgodnie z warunkami rynkowymi między podmiotami innymi niż podmioty powiązane
- Rozsądny termin (podwójne odliczenie):
 - ✓ podwójnie wykazany w bieżącym lub kolejnym okresie rozliczeniowym dochód (przychód) w państwie inwestora i państwie płatnika.
- Powyższe uwzględnia fakt stosowania w różnych jurysdykcjach różnych okresów rozliczeniowych, a także różnych zasad ujmowania momentu uzyskania lub poniesienia pozycji przychodów lub wydatków.
- Takie różnice czasowe nie powinny być traktowane jako powodujące powstanie rozbieżności podatkowych.

**Jak zweryfikować, czy biorę udział
w strukturze hybrydowej?**

Odliczenie bez opodatkowania – podmioty hybrydowe, pominięcie świadczenia

Przykład 1



A, B i C są podmiotami powiązanymi. B jest spółką hybrydową i uznaną za nietransparentną w państwie II, ale transparentną w państwie I.

Spółka B dokonuje płatności należności licencyjnych do spółki A. Ta płatność stanowi koszt dla B, ale nie jest przychodem dla A.

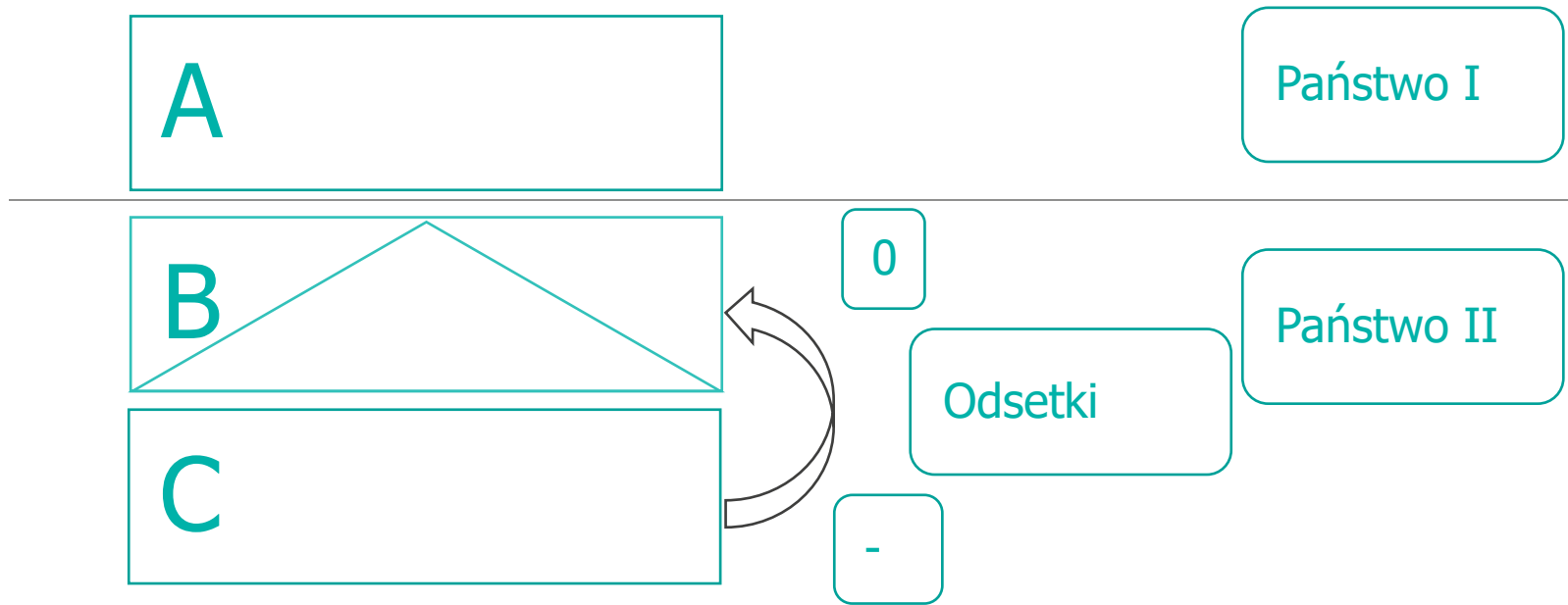
Płatność od spółki B jest rozliczona z dochodem spółki C w ramach grupy podatkowej w państwie II.

Jeśli państwo I jest państwem UE, a państwo II państwem trzecim, to A powinna zaliczyć otrzymaną płatność do przychodów.

Jeśli państwo I jest państwem trzecim, a państwo II państwem UE, to B/C nie powinno mieć prawa do odliczenia

Odliczenie bez opodatkowania – podmioty hybrydowe, różnice w przypisaniu świadczenia

Przykład 2



A, B i C są podmiotami powiązanymi. B jest spółką hybrydową i uznaną za transparentną w państwie II, ale nietransparentną w państwie I.

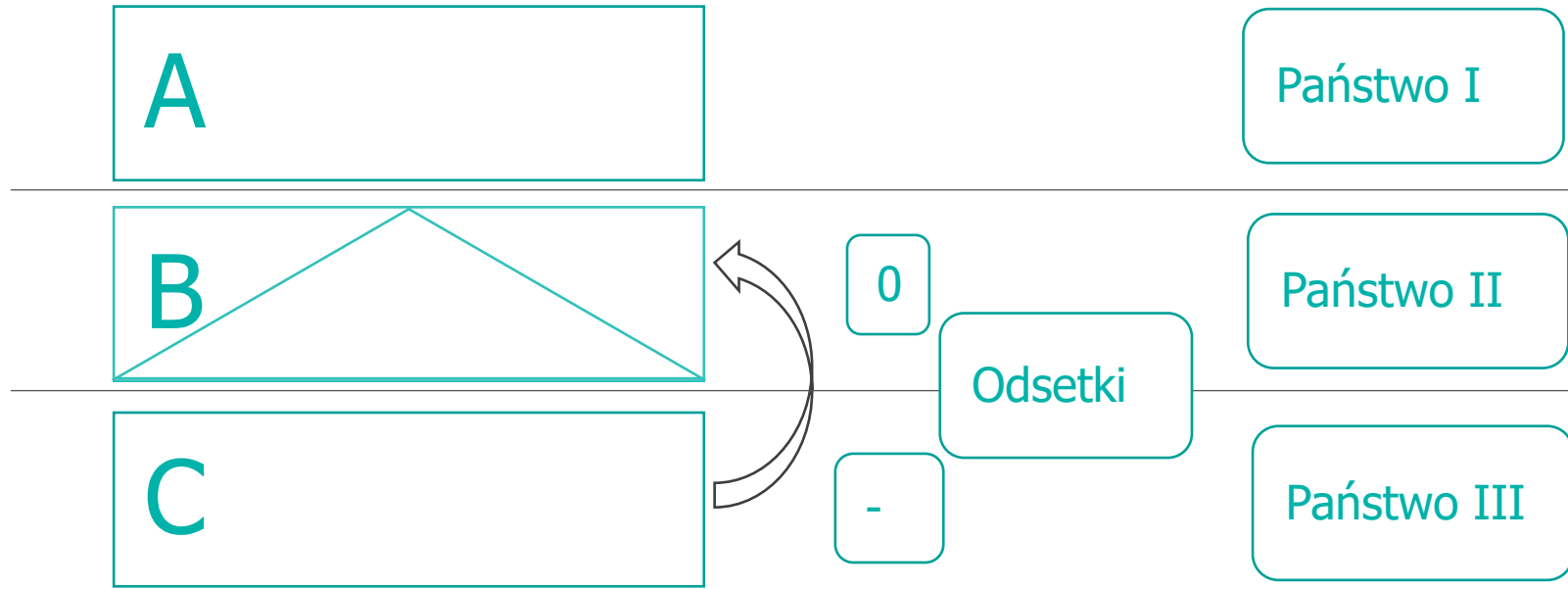
Spółka C dokonuje płatności odsetek do spółki B. Ta płatność stanowi koszt dla C, ale nie jest przychodem ani dla B, ani dla A.

Jeśli państwo I jest państwem UE, a państwo II państwem trzecim, to A powinna zaliczyć otrzymaną płatność do przychodów.

Jeśli państwo I jest państwem trzecim, a państwo II państwem UE, to C nie powinno mieć prawa do odliczenia.

Odliczenie bez opodatkowania – podmioty hybrydowe, różnice w przypisaniu świadczenia

Przykład 3



A, B i C są podmiotami powiązanymi. B jest spółką hybrydową i uznaną za transparentną w państwie II i III, ale nietransparentną w państwie I.

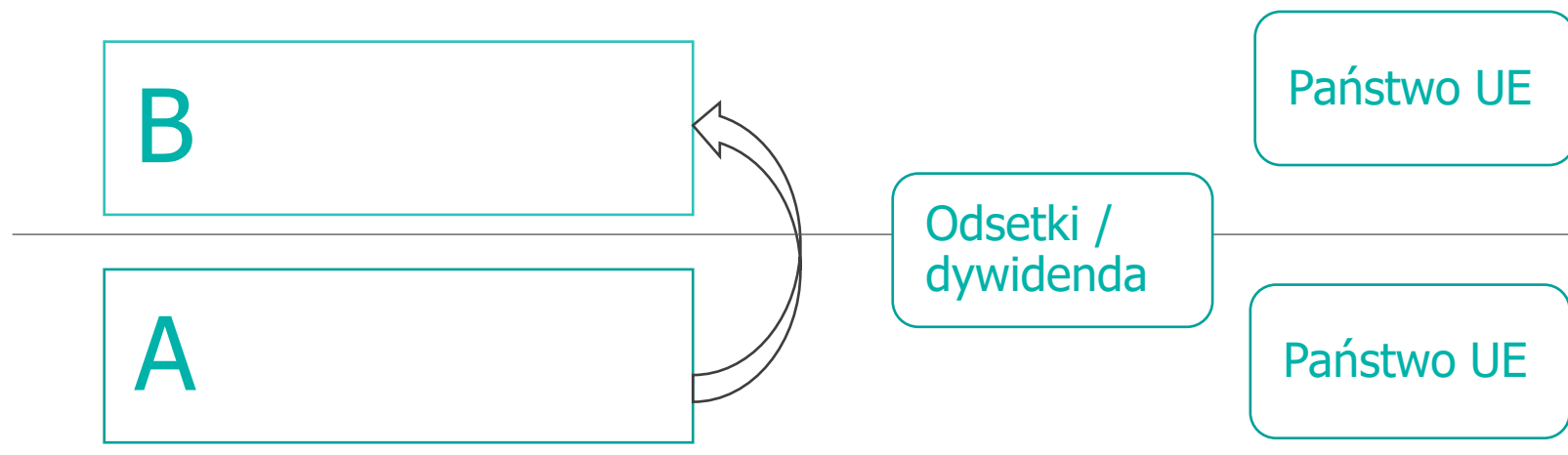
Spółka C dokonuje płatności odsetek do spółki B. Ta płatność stanowi koszt dla C, ale nie jest przychodem ani dla B, ani dla A.

Jeśli państwo I jest państwem UE, a państwo III państwem trzecim, to A powinna zaliczyć otrzymaną płatność do przychodów.

Jeśli państwo I jest państwem trzecim, a państwo III państwem UE, to C nie powinno mieć prawa do odliczenia.

Odliczenie bez opodatkowania – hybrydowy instrument finansowy

Przykład 4



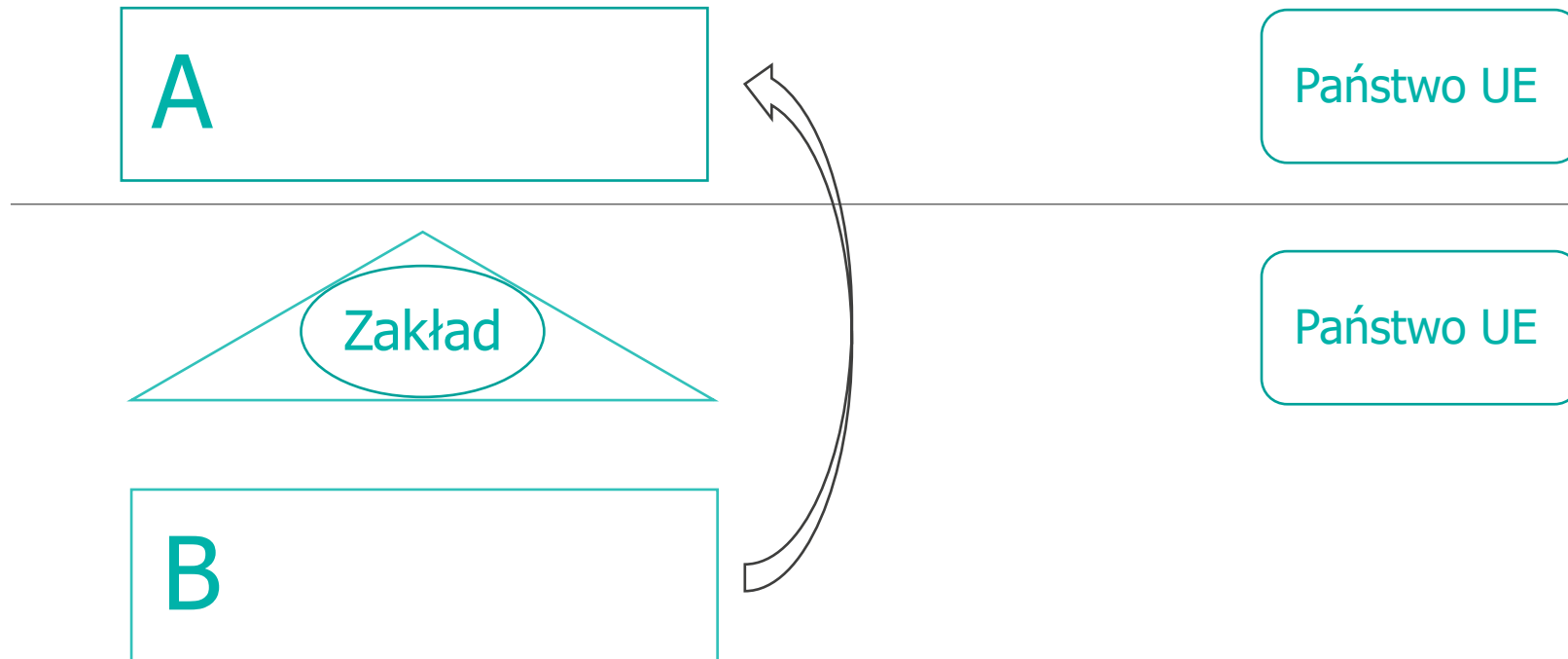
Spółka B jest rezydentem podatkowym w kraju członkowskim UE.

Spółka A otrzymała od Spółki B kapitał, który przez kraj siedziby Spółki A jest uznany za pożyczkę, a przez kraj siedziby Spółki B za inwestycję kapitałową.

Wypłata należności odsetkowej jest dokonana od Spółki A do Spółki B. Spółka A dokonuje odliczenia wypłaconej należności odsetkowej, przy czym nie dochodzi do opodatkowania przychodu z tego tytułu w Spółce B, traktującej otrzymaną wpłatę jako zwrot z kapitału, co prowadzi do odliczenia bez opodatkowania.

Odliczenie bez opodatkowania – różnice w przypisaniu świadczenia do zakładu

Przykład 5

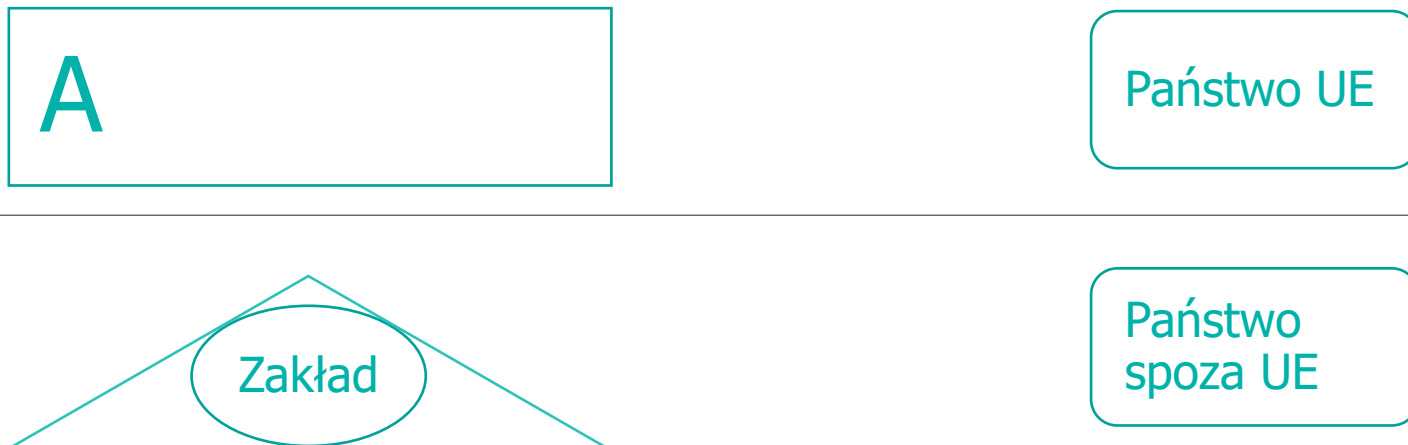


Płatność jest dokonana na rzecz Spółki A. Zgodnie z prawem państwa siedziby Spółki A świadczenie jest przypisane do Zakładu, podczas gdy zgodnie z prawem państwa, gdzie ma miejsce Zakład, przychód z tytułu tego świadczenia jest pominięty.

Brak opodatkowania z uwagi na różnice w przypisaniu świadczenia.

Odliczenie bez opodatkowania – pominięty zagraniczny zakład

Przykład 6



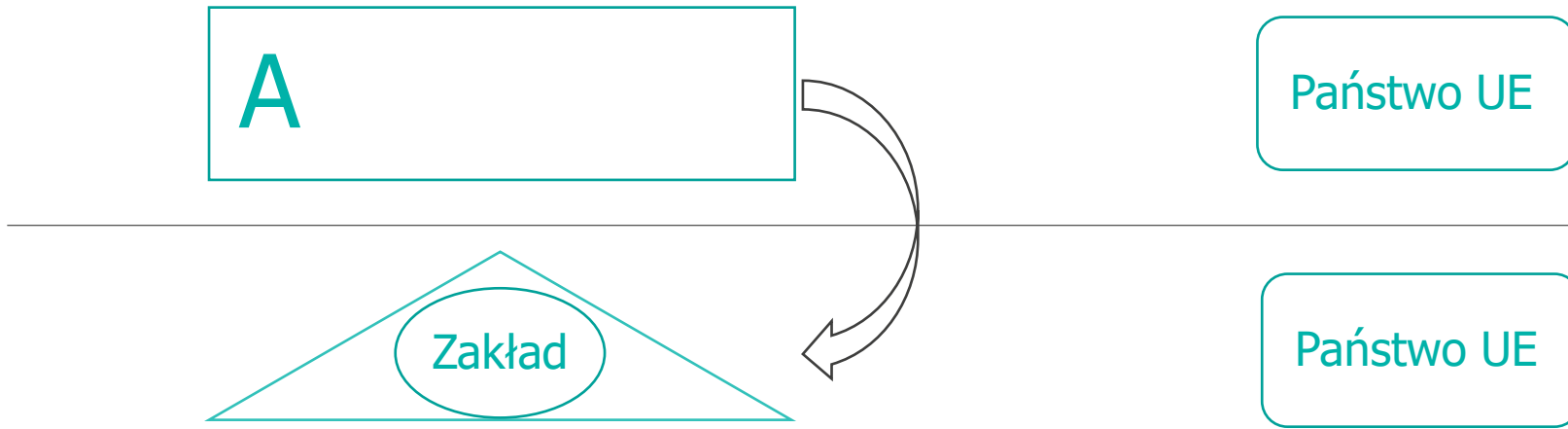
Państwo spoza UE nie rozpoznaje istnienia zakładu podatkowego. Państwo członkowskie UE, którego spółka A jest rezydentem, stwierdza istnienie zakładu podatkowego w państwie trzecim.

Dochody alokowane do zakładu są zwolnione z opodatkowania w państwie członkowskim UE.

Brak opodatkowania z uwagi na pominięty zagraniczny zakład.

Odliczenie bez opodatkowania – (hipotetyczne) świadczenie między podmiotem nietransparentnym a zakładem, pominięcie

Przykład 7

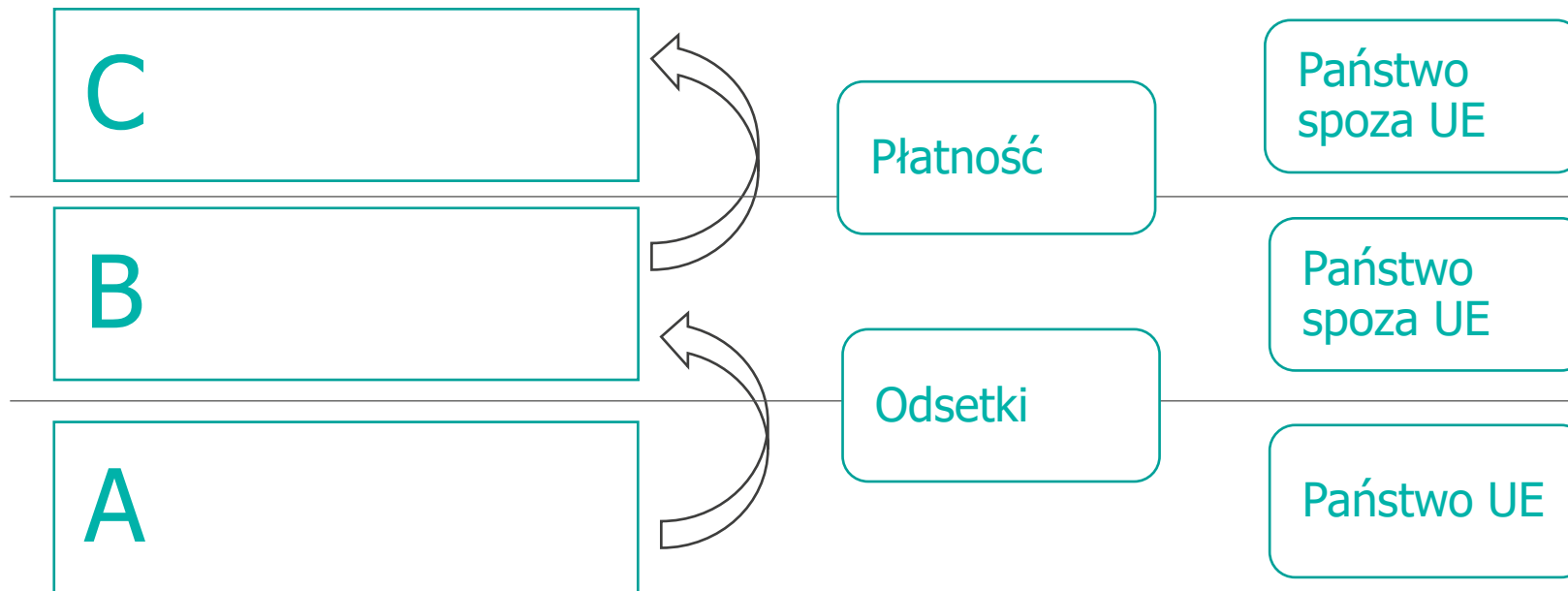


Spółka A rozpoznaje w związku ze świadczeniem na rzecz Zakładu koszt podatkowy, zgodnie z regulacjami państwa siedziby. Zgodnie z prawem państwa, gdzie ma miejsce Zakład, przychód z tytułu tego świadczenia jest pominięty.

Brak opodatkowania z uwagi na pominięcie tego świadczenia w państwie rejestracji Zakładu.

Importowana rozbieżność i odliczenie

Przykład 8



Spółka A, B i C są podmiotami powiązanymi. A jest rezydentem podatkowym w kraju członkowskim UE, B i C są rezydentami państw trzecich.

Spółka A dokonuje płatności odsetek na rzecz Spółki B, płatność stanowi koszt podatkowy dla A i jest opodatkowana przez B. Jednocześnie B dokonuje płatności na rzecz C, która jest uznana za koszt odsetkowy w państwie siedziby B, natomiast nie stanowi przychodu jako dywidenda w państwie siedziby C. W ramach rozliczeń Spółki B przychód od A i płatność do C jest kompensowana.

Dochodzi do finansowania wydatków powodujących powstanie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych.

Uwaga! – istotne są koszty bezpośrednie i pośrednie.

**Kogo dotyczą struktury hybrydowe,
jaki jest ich efekt podatkowy?**

Podmioty powiązane a niepowiązane

- Zasada proporcjonalności: zasady usuwania rozbieżności (w klasyfikacji struktur hybrydowych) wtedy, kiedy poważne ryzyko unikania opodatkowania przez wykorzystanie rozbieżności *[oznacza to sytuację, w której ze względu na hybrydowy podmiot, hybrydowy instrument finansowy lub pominięty zagraniczny zakład dochodzi do odliczenia bez opodatkowania w przypadkach, o których mowa w art. 16p ust. 1 pkt 1, albo podwójnego odliczenia]*
- Poważne ryzyko, jeżeli: (i) rozbieżności powstają między siedzibą główną a stałym zakładem lub (ii) pomiędzy co najmniej dwoma stałymi zakładami tego samego podmiotu, bądź (iii) między podatnikiem a jego przedsiębiorstwami powiązanymi
- Wymóg skutecznej kontroli nad pozostałymi przedsiębiorstwami powiązanymi: posiadanie – bezpośrednio lub pośrednio – co najmniej 50% udziału w prawach głosu, własności kapitału lub uprawnieniu do otrzymania zysków (wg ATAD II)
- Art. 16n ust. 1 pkt 14 ustawy o PDOP: podmioty powiązane – oznacza to podmioty powiązane, o których mowa w art. 24a ust. 2 pkt 4, a także podmioty wchodzące w skład grupy kapitałowej obowiązanej na podstawie przepisów o rachunkowości do sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, przy czym w przypadkach, o których mowa w art. 16o ust. 1 *[podwójne odliczenie kosztów]*, art. 16p ust. 1 pkt 1 lit. b-e *[odliczenie bez opodatkowania – podmiot hybrydowy lub zagraniczny zakład podmiotu nietransparentnego: (i) różnice w przypisaniu świadczenia, (ii) pominięcie świadczenia/zakładu]* i art. 16q *finansowanie wydatków powodujących rozbieżności – imported mismatches]*, wielkość udziału w kapitale lub prawach głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających lub prawa do uczestnictwa w zysku wynosi co najmniej 50%
- Inne przypadki transakcji hybrydowych – brak wymogu powiązań
- Uzgodnienie strukturalne - uzgodnienie wykorzystujące rozbieżność w kwalifikacji struktur hybrydowych, w przypadku gdy rozbieżność ta została uwzględniona w warunkach uzgodnienia, lub uzgodnienie, którego celem było doprowadzenie do powstania rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych, chyba że nie można było rozsądnie oczekiwać, że podatnik lub podmiot powiązany byli świadomi rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych, i podatnik lub podmiot powiązany nie osiągnęli korzyści podatkowych wynikających z tych rozbieżności

Konieczność neutralizacji, okresy do rozliczenia dodatkowych kosztów/odliczeń

- Skutkiem uznania danego uzgodnienia za strukturę hybrydową może być odmowa rozpoznania kosztu uzyskania przychodów w sytuacji, w której co do zasady takie prawo by przysługiwało.
- W niektórych sytuacjach będzie się to wiązało również z obowiązkiem wykazania przychodu podatkowego z tytułu zdarzeń, które normalnie są całkowicie neutralne na gruncie ustawy o CIT (np. z tytułu naliczonych odsetek).
- Powyższe skutki dotyczą w szczególności sytuacji, gdy:
 - ✓ dochodzi do rozpoznania kosztu z tego samego tytułu w różnych jurysdykcjach podatkowych bez wykazania dochodu *[w bieżącym lub kolejnym okresie rozliczeniowym]* w obu tych krajach (podwójne odliczenie),
 - ✓ określona płatność jest uznawana za koszt w państwie podmiotu wypłacającego należność, ale dochód z tytułu tej płatności nie podlega opodatkowaniu w państwie odbiorcy płatności (odliczenie bez opodatkowania) *[dla hybrydowego instrumentu podatkowego – w rozsądnym terminie]*.



Zapraszamy do zadawania pytań

WEBINARIUM
DOSTĘPNE TAKŻE W



REKOMENDUJE

DZIENNIK
GAZETA PRAWNA



Struktury hybrydowe – nowe regulacje

Katarzyna Klimkiewicz-Deplano
Partner zarządzający w Advicero Nexia, doradca podatkowy

WEBINARIUM
DOSTĘPNE TAKŻE W



REKOMENDUJE

DZIENNIK
GAZETA PRAWNA



Katarzyna Klimkiewicz-Deplano

- partner zarządzający w Advicero Nexia, doradca podatkowy, absolwentka SGH
- 20+ lat doświadczenia: Andersen, EY, TPA Horwath, Advicero
- doradza podmiotom rynku nieruchomości, detalicznego, e-commerce
- ma szerokie doświadczenie w doradztwie transakcyjnym, podatkach międzynarodowych, procesach bezpieczeństwa podatkowego (MDR, WHT a należyta staranność, APA)

Kim jesteśmy

> Doświadczenie

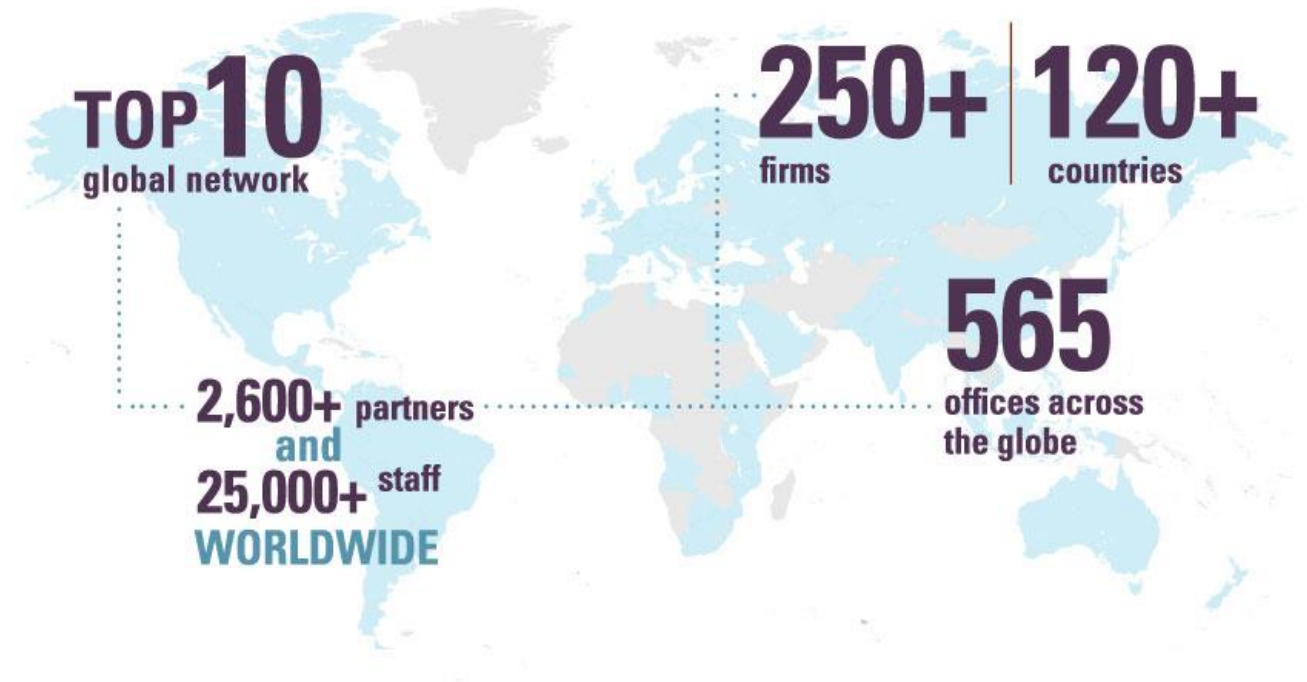
Nasza Grupa składa się ze specjalistów, którzy wyróżniają się wieloletnim doświadczeniem, wysokimi kwalifikacjami oraz praktyczną i ugruntowaną wiedzą dotyczącą polskich przepisów.

> Międzynarodowy zasięg

Od 2013 roku jesteśmy zrzeszeni w Nexia International, wiodącej organizacji wśród międzynarodowych grup firm konsultingowych.

> Komunikacja

Nasze usługi świadczymy w języku polskim, angielskim, niemieckim i włoskim.



Dzielimy się naszą wiedzą



„Tax News”

Miesięczna publikacja mailowa, zarówno w języku polskim, jak i angielskim



„Taxation and renewable Energy”

Miesięczna publikacja mailowa w języku angielskim



„E-Commerce”

Publikacja co dwa miesiące, zarówno w języku polskim, jak i angielskim



„Real Estate”

Publikacja co dwa miesiące, zarówno w języku polskim, jak i angielskim



„Tax blog”

<http://advicero.eu/blog/>

Dane kontaktowe:



Katarzyna Klimkiewicz-Deplano

Managing Partner

E: kklimkiewicz@advicero.eu

Advicero Nexia Sp. z o.o.

ul. Marszałkowska 126/134

00-008 Warszawa

Polska

T: +48 22 378 17 10

E: office@advicero.eu

www.advicero.eu



Advicero is a member of Nexia International, an international network of independent accounting and consulting firms.