

Wrzesień 2019

## Planowane zmiany w CIT od 2020 r. – przeciwdziałanie optymalizacji podatkowej przy użyciu struktur hybrydowych

**W dniu 23 sierpnia 2019 r. na stronie Rządowego Centrum Legislacji opublikowany został Projekt z dnia 22 sierpnia 2019 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od osób prawnych, ustawy o wymianie informacji z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw.**

Projektowana nowelizacja ma na celu, między innymi dalsze wdrażanie postanowień dyrektywy ATAD ustanawiającej przepisy o przeciwdziałaniu praktykom unikania opodatkowania, a także zmieniającej ją dyrektywy ATAD 2 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych, rozszerzając zakres jej obowiązywania również na państwa trzecie spoza UE. Dyrektywy stanowią zasadniczo efekt prac podejmowanych w ostatnich latach na forum międzynarodowym, w szczególności przez OECD w ramach projektu BEPS.

Jak zostało wskazane, celem wprowadzenia nowych przepisów jest zwiększenie odporności polskiego rynku, a tym samym rynku wewnętrznego UE, na rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych.

### **Nowy Rozdział 3a w ustawie o CIT**

Projekt nowelizacji wprowadza do ustawy o CIT nowy Rozdział 3a. W jego ramach ujęto szereg przepisów regulujących **kwestie rozbieżności w kwalifikowaniu przez różne jurysdykcje podatkowe podmiotów gospodarczych** (tzw. podmiotów hybrydowych, traktowanych dla celów podatkowych jako transparentne w jednej jurysdykcji i jednocześnie

za nietransparentne w innej) oraz **płatności** (w tym instrumentów hybrydowych charakteryzujących się tym, że w jednej jurysdykcji mogą być uznawane za instrument udziałowy, zaś w drugiej za instrument dłużny, np. pożyczki partycypacyjne czy też obligacje zamienne), co w efekcie może prowadzić do występowania różnic w traktowaniu dla celów podatkowych przychodów i kosztów rozpoznawanych przez podatników. Ponadto proponowany nowy Rozdział 3a zawiera osobny słowniczek pojęć używanych we wprowadzanych przepisach (np. definicję hybrydowego instrumentu finansowego, hybrydowego podmiotu czy też uzgodnienia strukturalnego).

Najważniejsze zmiany odnoszą się do następujących zagadnień:

#### Podwójne odliczenie kosztów lub odliczenie bez opodatkowania

Zgodnie z projektem kluczowym celem wprowadzanych regulacji jest przeciwdziałanie sytuacji podwójnego odliczenia kosztów lub odliczenia bez rozpoznania przychodów.

Nowe przepisy wskazują przypadki, w których podatnikowi nie będzie przysługiwało prawo do uwzględnienia w kosztach uzyskania przychodów płatności podlegającej podwójnemu odliczeniu, tj. odliczeniu od podstawy opodatkowania w więcej niż jednej jurysdykcji podatkowej (*double deduction*).

Podatnik nie będzie mógł również uwzględnić w kosztach uzyskania przychodów płatności podlegających odliczeniu od podstawy

opodatkowania w jednej jurysdykcji, bez odpowiadającego mu ujęcia tej płatności w podstawie opodatkowania podatnika w innej jurysdykcji (*deduction/no inclusion*).

Podatnik będzie miał również obowiązek wykazać w swoich przychodach uzyskane należności, nawet gdy są one wyłączone z przychodów przez inne przepisy ustawy o CIT.

Wymienione ograniczenia oraz obowiązki znajdą zastosowanie w przypadku konkretnych okoliczności wskazanych w nowych regulacjach.

Ponadto obowiązki wyłączenia z kosztów lub zaliczenia do przychodów będą występować tylko wówczas, kiedy odliczenie bez opodatkowania zostało dokonane przez podmioty powiązane lub w ramach uzgodnienia strukturalnego.

Dodatkowo powyższe ograniczenia znajdą zasadniczo zastosowanie również do kosztów bezpośrednio lub pośrednio służących finansowaniu wydatków powodujących powstanie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych.

#### Podwójna rezydencja podatkowa podmiotu (*dual resident mismatches*)

Kolejne przepisy odnoszą się do przypadku podwójnej rezydencji podatkowej podmiotu, tj. sytuacji gdy dwa państwa uznają dany podmiot za podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. W takim przypadku podatnikowi uznanemu przez polskie przepisy za polskiego rezydenta nie

będzie przysługiwało prawo do uwzględnienia wydatków w kosztach uzyskania przychodu lub do pomniejszenia dochodów o straty, w sytuacji gdy te koszty lub straty:

- podlegają odliczeniu w co najmniej dwóch państwach, w których ten podatnik jest traktowany jako rezydent;
- nie odpowiadają podwójnie wykazanemu dochodowi (przychodowi).

#### Pominięty stały zakład (*disregarded permanent establishment*)

Na mocy projektowanych przepisów, w sytuacji gdy zagraniczny zakład polskiego rezydenta podatkowego nie jest traktowany jako zagraniczny zakład przez państwo jego położenia (tzw. „pominięty stały zakład”), do przychodów podatnika będą zaliczane przychody, które byłyby przypisane do tej placówki, gdyby była ona traktowana jak zagraniczny zakład przez państwo jej położenia.

Niemniej przepis ten nie będzie miał zastosowania, jeśli obowiązek stosowania zwolnienia dochodów pominiętego zagranicznego zakładu wynikać będzie z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania obowiązującej między Polską a innym państwem spoza UE.

#### **Nowa szczególna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania**

Poza wskazanymi powyżej zmianami, w ramach nowelizacji ograniczone zostanie prawo podatników do podwyższania kosztów uzyskania przychodu o hipotetyczne koszty pozyskania kapitału zewnętrznego, w związku z dopłatami wniesionymi do spółki lub zyskiem przekazanym na kapitał rezerwowy lub zapasowy (ang. „*notional interest deduction*” – NID), przysługujące na mocy obowiązującego od 2019 r. art. 15cb ustawy o CIT.

Na mocy proponowanego ust. 10 do ww. artykułu uprawnienie to nie znajdzie zastosowania w sytuacji, gdy wskazane czynności zostaną dokonane bez ekonomicznie uzasadnionych przyczyn lecz głównie lub wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej (np. poprzez wniesienie dopłaty do spółki, która następnie przekaże środki finansowe pochodzące z tej pierwszej dopłaty innej lub kolejnej spółce w ramach drugiej lub kolejnej dopłaty).

#### **Data wejścia w życie**

Powyższe przepisy wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2020 r.

Jest to termin, do którego państwa UE zostały, co do zasady, zobowiązane do implementacji postanowień Dyrektywy ATAD 2 do krajowego porządku prawnego.

Wyjątkiem w tym zakresie jest termin implementacji regulacji dyrektywy ATAD 2 dotyczących rozbieżności w kwalifikacji odwróconych struktur hybrydowych, który został przesunięty na 1 stycznia 2022 r.

#### **Pozostałe zmiany przewidziane w projekcie Ministra Finansów**

Projekt nowelizacji poza nowymi regulacjami wymienionymi powyżej, przewiduje również dalszą transpozycję do polskiego porządku prawnego tzw. dyrektywy MDR dotyczącej raportowania schematów podatkowych. Temat ten zostanie opisany szerzej w ramach odrębnej publikacji z serii Tax Alert.

#### **Rekomendacje**

Jak wynika z uzasadnienia projektu ustawy nowelizującej celem jej wprowadzenia jest przede wszystkim uszczelnienie systemu podatku dochodowego od osób prawnych. Wpływ planowanych zmian na sytuację podatników wymaga jednak szczegółowej analizy u każdego z nich.

Jeśli chcieliby Państwo uzyskać bardziej szczegółowe informacje na temat nowelizacji, jak również przedyskutować możliwości zmiany obecnego modelu prowadzonej działalności, tak aby dostosować się do nowych regulacji, uprzejmie prosimy o kontakt.

Informacje zawarte w niniejszej publikacji mają charakter ogólny i nie dotyczą sytuacji konkretnej firmy. Ze względu na szybkość zmian zachodzących w polskim prawodawstwie prosimy o upewnienie się w dniu zapoznania się z niniejszą publikacją, czy informacje w niej zawarte są wciąż aktualne. Przed podjęciem konkretnych decyzji proponujemy skonsultowanie ich z naszymi doradcami. Nazwa i logo KPMG są zastrzeżonymi znakami towarowymi bądź znakami towarowymi KPMG International.

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative („KPMG International”), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

## Kontakt

### Rafał Ciołek

**Partner**

**Tel. :** +48 22 528 11 97

**Faks:** +48 22 528 11 59

rciolek@kpmg.pl

### Anna Sińczuk

**Partner**

**Tel. :** +48 22 528 11 92

**Faks:** +48 22 528 11 59

asinczuk@kpmg.pl

### Wojciech Majkowski

**Dyrektor**

**Tel. :** +48 22 528 16 80

**Faks:** +48 22 528 11 59

wmajkowski@kpmg.pl

### Przemysław Szywacz

**Dyrektor**

**Tel. :** +48 22 528 10 03

**Faks:** +48 22 528 11 59

pszywacz@kpmg.pl



## Biura KPMG

### Warszawa

ul. Inflancka 4a  
00-189 Warszawa

**Tel. :** +48 22 528 11 00

**Faks:** +48 22 528 10 09

kpmg@kpmg.pl

### Gdańsk

al. Zwycięstwa 13a  
80-219 Gdańsk

**Tel. :** +48 58 772 95 00

**Faks:** +48 58 772 95 01

gdansk@kpmg.pl

### Kraków

ul. Opolska 114  
31-323 Kraków

**Tel. :** +48 12 424 94 00

**Faks:** +48 12 424 94 01

krakow@kpmg.pl

### Katowice

ul. Francuska 36  
40-028 Katowice

**Tel. :** +48 32 778 88 00

**Faks:** +48 32 778 88 10

katowice@kpmg.pl

### Poznań

ul. Roosevelta 22  
60-829 Poznań

**Tel. :** +48 61 845 46 00

**Faks:** +48 61 845 46 01

poznan@kpmg.pl

### Łódź

ul. Składowa 35  
90-127 Łódź

**Tel. :** +48 42 232 77 00

**Faks:** +48 42 232 77 01

lodz@kpmg.pl

### Wrocław

ul. Szczytnicka 11  
50-382 Wrocław

**Tel. :** +48 71 370 49 00

**Faks:** +48 71 370 49 01

wroclaw@kpmg.pl

Informacje zawarte w niniejszej publikacji mają charakter ogólny i nie dotyczą sytuacji konkretnej firmy. Ze względu na szybkość zmian zachodzących w polskim prawodawstwie prosimy o upewnienie się w dniu zapoznania się z niniejszą publikacją, czy informacje w niej zawarte są wciąż aktualne. Przed podjęciem konkretnych decyzji proponujemy skonsultowanie ich z naszymi doradcami. Nazwa i logo KPMG są zastrzeżonymi znakami towarowymi bądź znakami towarowymi KPMG International.

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative („KPMG International”), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.