

Bruksela, 17 czerwca 2016 r.
(OR. en)

10426/16

Międzyinstytucjonalny numer
referencyjny:
2016/0011 (CNS)

FISC 104
ECOFIN 628

WYNIK PRAC

Od:	Sekretariat Generalny Rady
Data:	17 czerwca 2016 r.
Do:	Delegacje
Nr poprz. dok.:	10039/16 FISC 100 ECOFIN 585
Dotyczy:	Wniosek dotyczący dyrektywy Rady ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego – Wynik posiedzenia Rady Ecofin, 17 czerwca 2016 r.

1. Na posiedzeniu w dniu 17 czerwca 2016 r. Rada Ecofin przeprowadziła dyskusję z myślą o osiągnięciu porozumienia politycznego w sprawie wniosku dotyczącego dyrektywy Rady ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego.
2. W świetle tej dyskusji prezydencja przedstawiła ostateczną wersję kompromisową tekstu (zamieszczonego w załączniku I) i towarzyszące mu oświadczenia (zamieszczone w załączniku II).
3. Przewodniczący odnotował, że prawie wszystkie delegacje są w stanie wyrazić zgodę na kompromisowy wniosek prezydencji.
4. W związku z tym prezydencja ogłosiła wszczęcie procedury milczącej zgody, której termin mija w poniedziałek 20 czerwca 2016 r. o godz. 24:00 (północ).
5. Jeżeli w wyznaczonym terminie nie zostanie zgłoszony żaden sprzeciw (należy je wysłać na poniższy adres: Reijer.Janssen@minbuza.nl, Andreas.Strub@consilium.europa.eu i secretariat.dgg-fisc@consilium.europa.eu), porozumienie polityczne zostanie uznane za osiągnięte, a prezydencja – za pośrednictwem Komitetu Stałych Przedstawicieli – przedstawi przedmiotowe dossier Radzie do formalnego przyjęcia jako punkt A (po weryfikacji przez prawników lingwistów).

6. Po osiągnięciu porozumienia politycznego Komisja jest gotowa złożyć następujące oświadczenie:

„Komisja zobowiązuje się do przedstawienia przed końcem bieżącego roku wniosku ustawodawczego umożliwiającego poszczególnym państwom członkowskim korzystanie z odstępstwa od wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w celu zastosowania ogólnego mechanizmu odwrotnego obciążenia do krajowych transakcji dostaw towarów i świadczenia usług powyżej określonego progu oraz zapewniającego ochronę rynku wewnętrznego.”.

2016/0011 (CNS)

Wniosek

DYREKTYWA RADY

**ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania,
które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego**

RADA UNII EUROPEJSKIEJ,

uwzględniając Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, w szczególności jego art. 115,

uwzględniając wniosek Komisji Europejskiej,

po przekazaniu projektu aktu ustawodawczego parlamentom narodowym,

uwzględniając opinię Parlamentu Europejskiego¹,

uwzględniając opinię Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego²,

stanowiąc zgodnie ze specjalną procedurą ustawodawczą,

¹ Dz.U. C z , s. .

² Dz.U. C z , s. .

a także mając na uwadze, co następuje:

- (1) Obecne priorytety polityczne dotyczące międzynarodowego opodatkowania wskazują na konieczność zapewnienia, aby podatki były płacone w miejscu, gdzie są generowane zyski i wytwarzana jest wartość. Konieczne jest zatem przywrócenie zaufania do systemów podatkowych jako sprawiedliwych mechanizmów i umożliwienie rządów rzeczywistego utrzymania suwerenności podatkowej. Te nowe cele polityczne zostały przełożone na zalecenia dotyczące konkretnych działań w ramach inicjatywy Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) dotyczącej przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków (BEPS). Rada Europejska z zadowoleniem przyjęła te prace w swoich konkluzjach z dnia 13–14 marca i 19–20 grudnia 2013 r. Wychodząc naprzeciw potrzebie zapewnienia sprawiedliwszego opodatkowania, Komisja opublikowała w dniu 17 czerwca 2015 r. komunikat, w którym przedstawiła plan działania na rzecz sprawiedliwego i skutecznego systemu opodatkowania przedsiębiorstw w Unii Europejskiej³ („plan działania”).
- (2) Sprawozdania końcowe OECD dotyczące 15 działań służących zwalczaniu erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków, zostały podane do wiadomości publicznej w dniu 5 października 2015 r. Rada z zadowoleniem przyjęła wyniki tych przedstawione w tych dokumentach w swoich konkluzjach z dnia 8 grudnia 2015 r. W konkluzjach Rady zaakcentowano konieczność znalezienia na szczeblu UE wspólnych, lecz elastycznych rozwiązań, które byłyby spójne z wnioskami OECD dotyczącymi BEPS. Ponadto w konkluzjach poparto skuteczne, szybkie i skoordynowane wdrożenie na szczeblu UE środków służących przeciwdziałaniu BEPS, i stwierdzono, że dyrektywy UE powinny, w stosownych przypadkach, być preferowanym narzędziem wdrażania na szczeblu UE wniosków OECD dotyczących BEPS. W celu zapewnienia dobrego funkcjonowania rynku wewnętrznego konieczne jest co najmniej, aby państwa członkowskie wywiązały się ze swoich zobowiązań w ramach BEPS oraz – w szerszym zakresie – podjęły działania zniechęcające do praktyk unikania opodatkowania oraz zapewniające sprawiedliwe i efektywne opodatkowanie w Unii, w wystarczająco jednolity i skoordynowany sposób. W przypadku rynku, który tworzą ściśle powiązane ze sobą gospodarki, konieczne jest przyjęcie wspólnego podejścia strategicznego i skoordynowanie działań, aby poprawić funkcjonowanie rynku wewnętrznego i zmaksymalizować pozytywne efekty inicjatywy przeciwdziałającej BEPS. Co więcej, tylko wspólne ramy mogą zapobiec fragmentacji rynku oraz zlikwidować istniejące obecnie niedopasowania i zakłócenia na rynkach. Ponadto krajowe środki wykonawcze zgodne ze wspólną dla całej Unii strategią dałyby podatnikom pewność prawa w kwestii zgodności tych środków z przepisami unijnymi.

³ Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady „Sprawiedliwy i skuteczny system opodatkowania przedsiębiorstw w Unii Europejskiej: pięć głównych obszarów działania”, COM(2015) 302 final z 17czerwca 2015 r.

- (3) Konieczne jest ustanowienie przepisów, aby podnieść przeciętny poziom ochrony przed agresywnym planowaniem podatkowym na rynku wewnętrznym. Ponieważ przepisy te będą musiały pasować do 28 odrębnych systemów podatku od osób prawnych, powinny one ograniczać się do przepisów ogólnych i pozostawiać kwestie ich wdrożenia w gestii państw członkowskich, które są w stanie lepiej określić szczegółowe elementy tych przepisów w sposób optymalnie odpowiadający ich systemowi podatku od osób prawnych. Ten cel można osiągnąć poprzez ustanowienie minimalnego poziomu ochrony krajowych systemów podatku od osób prawnych w celu przeciwdziałania praktykom unikania opodatkowania w całej Unii. Konieczne jest zatem skoordynowanie działań państw członkowskich w zakresie wdrożenia wyników prac dotyczących 15 działań służących zwalczaniu erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków, tak aby rynek wewnętrzny jako całość był w stanie skuteczniej przeciwdziałać praktykom unikania opodatkowania. W związku z tym niezbędne jest określenie wspólnego minimalnego poziomu ochrony rynku wewnętrznego w określonych dziedzinach.
- (4) Należy ustanowić przepisy mające zastosowanie do wszystkich podatników podlegających podatkowi od osób prawnych w państwie członkowskim. Z uwagi na to, że wiązałoby się to z koniecznością włączenia do zakresu dyrektywy szerszej gamy podatków krajowych, nie jest wskazane rozszerzanie zakresu zastosowania niniejszej dyrektywy na podmioty niepodlegające podatkowi od osób prawnych w państwie członkowskim, tj. w szczególności na podmioty transparentne podatkowo. Przepisy te powinny mieć również zastosowanie do stałych zakładów podatników będących osobami prawnymi, które mogą znajdować się w innym państwie członkowskim lub w innych państwach członkowskich. Podatnicy będący osobami prawnymi mogą być rezydentami do celów podatkowych w państwie członkowskim lub mogli zostać utworzeni na podstawie prawa państwa członkowskiego. Stałe zakłady podmiotów będących rezydentami do celów podatkowych w kraju trzecim również powinny być objęte tymi przepisami, jeżeli znajdują się w co najmniej jednym państwie członkowskim.
- (5) Konieczne jest ustanowienie przepisów przeciwdziałających erozji baz podatkowych na rynku wewnętrznym i przenoszeniu zysków poza obszar rynku wewnętrznego. Aby pomóc w osiągnięciu tego celu, wymagane jest wprowadzenie przepisów w następujących dziedzinach: ograniczenie możliwości odliczania odsetek; opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu (*exit taxation*); klauzula przeciw unikaniu opodatkowania; zasady dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych; oraz zasady przeciwdziałające rozbieżnościom w kwalifikacji struktur hybrydowych. W przypadku gdy stosowanie tych przepisów prowadzi do podwójnego opodatkowania, podatnicy powinni mieć prawo do odliczeń z tytułu podatku zapłaconego w innym państwie członkowskim lub kraju trzecim, w zależności od przypadku. Przepisy nie powinny mieć zatem za wyłączny cel przeciwdziałania praktykom unikania opodatkowania, ale powinny również zapobiegać tworzeniu nowych przeszkód dla rynku, takich jak podwójne opodatkowanie.

- (6) Dążąc do zmniejszenia swoich globalnych zobowiązań podatkowych, grupy przedsiębiorstw coraz częściej uczestniczą w erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków (BEPS) w drodze nadmiernych płatności z tytułu odsetek. Klauzula ograniczenia możliwości odliczania odsetek jest niezbędna, by zniechęcić do takich praktyk poprzez ograniczenie prawa podatników do odliczenia nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego. Konieczne jest zatem określenie wskaźnika odliczeń, który będzie uwzględniał podlegający opodatkowaniu wynik finansowy podatnika przed odsetkami, opodatkowaniem, deprecjacją i amortyzacją (EBITDA). Państwa członkowskie mogłyby obniżyć ten wskaźnik lub nakładać ograniczenia czasowe lub kwotowe na nierozliczone koszty finansowania zewnętrznego, które można przenieść na przyszłe lub poprzednie okresy, aby zapewnić wyższy poziom ochrony. Z racji tego, że celem jest ustanowienie minimalnych standardów, państwa członkowskie mogłyby przyjąć środek alternatywny odnoszący się do wyniku finansowego podatnika przed odsetkami i opodatkowaniem (EBIT) i ustalony w sposób równoważny ze wskaźnikiem opartym na EBITDA. Oprócz klauzuli ograniczenia możliwości odliczania odsetek przewidzianej niniejszą dyrektywą, państwa członkowskie mogłyby również stosować ukierunkowane zasady przeciwdziałające wewnątrzgrupowemu finansowaniu dłużnemu, w szczególności zasady dotyczące niedostatecznej kapitalizacji. Przychody zwolnione z podatku nie powinny być kompensowane kosztami finansowania zewnętrznego podlegającymi odliczeniu. Wynika to z faktu, że przy określaniu maksymalnej wysokości odsetek, które mogą być odliczone, należy uwzględniać wyłącznie dochód podlegający opodatkowaniu.
- (7) Jeżeli podatnik wchodzi w skład grupy składającej wymagane ustawowo skonsolidowane sprawozdania finansowe, zadłużenie całej grupy w skali ogólnosiwiatowej może być wzięte pod uwagę przy podejmowaniu decyzji o przyznaniu podatnikom prawa do odliczenia wyższych kwot nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego. Właściwe może być również ustanowienie zasad dotyczących klauzuli wystarczającego kapitału własnego, na podstawie których klauzula ograniczenia możliwości odliczania odsetek nie ma zastosowania, jeżeli przedsiębiorstwo może wykazać, że wskaźnik jego kapitału własnego w stosunku do aktywów ogółem jest zasadniczo równy lub wyższy niż odnośny wskaźnik dla grupy. Klauzula ograniczenia możliwości odliczania odsetek powinna mieć zastosowanie do nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego podatnika, niezależnie od tego, czy źródłem tych kosztów jest dług zaciągnięty w kraju, w innym państwie członkowskim Unii, czy też w kraju trzecim, czy też źródłem tych kosztów są strony trzecie, przedsiębiorstwa powiązane lub inne podmioty wewnątrz grupy. W przypadku gdy w skład grupy wchodzi więcej niż jeden podmiot w państwie członkowskim, to państwo członkowskie może wziąć pod uwagę ogólną pozycję wszystkich podmiotów wchodzących w skład grupy w tym samym państwie, łącznie z systemem opodatkowania odrębnych podmiotów, aby umożliwić transfer zysków lub wartości odsetek między podmiotami w ramach grupy, przy stosowaniu zasad ograniczających możliwość odliczania odsetek.

- (8) Aby zmniejszyć obciążenie administracyjne i związane z przestrzeganiem przepisów, nie zmniejszając przy tym ich skutku podatkowego, właściwe może być ustanowienie zasady „bezpiecznej przystani”, tak aby odsetki netto zawsze podlegały odliczeniu do określonej kwoty, gdy prowadzi to do wyższego odliczenia niż w przypadku zastosowania wskaźnika opartego na EBITDA. Państwa członkowskie mogłyby obniżyć ustalony próg pieniężny w celu zapewnienia wyższego poziomu ochrony swojej krajowej bazy podatkowej. Z uwagi na to, że erozja bazy podatkowej i przenoszenie zysków odbywają się w zasadzie w drodze nadmiernych płatności odsetek pomiędzy podmiotami będącymi przedsiębiorstwami powiązanymi, trzeba umożliwić wyłączenie podmiotów niezależnych z zakresu stosowania klauzuli ograniczenia możliwości odliczania odsetek z racji tego, że ryzyka unikania opodatkowania są ograniczone. Aby ułatwić przejście do nowej klauzuli ograniczenia możliwości odliczania odsetek, państwa członkowskie mogłyby wprowadzić zasadę praw nabytych, która obejmowałaby istniejące pożyczki, o ile ich warunki nie zostaną później zmodyfikowane, tzn. w przypadku późniejszej modyfikacji zasada praw nabytych nie miałaby zastosowania do zwiększenia kwoty pożyczki lub przedłużenia terminu jej spłaty, tylko była ograniczona do pierwotnych warunków pożyczki. Bez uszczerbku dla zasad pomocy państwa, państwa członkowskie mogłyby również wyłączać nadwyżkę kosztów finansowania zewnętrznego poniesionych z tytułu pożyczek zaciąganych u stron trzecich i wykorzystywanych do finansowania długoterminowych projektów z zakresu infrastruktury publicznej, mając na uwadze fakt, że takie uzgodnienia dotyczące finansowania niosą ze sobą niewielkie lub zerowe ryzyka w zakresie erozji bazy podatkowej lub przenoszenia zysków. W tym kontekście państwa członkowskie powinny odpowiednio wykazać, że uzgodnienia finansowe na potrzeby projektów z zakresu infrastruktury publicznej posiadają szczególne cechy uzasadniające takie podejście w odróżnieniu od innych uzgodnień dotyczących finansowania podlegających zasadzie ograniczającej.
- (9) Ogólnie przyjmuje się, że przedsiębiorstwa finansowe, tj. instytucje finansowe i zakłady ubezpieczeń, powinny również podlegać ograniczeniom dotyczącym możliwości odliczania odsetek, jednak równie powszechne jest stanowisko, że te dwa sektory wymagają bardziej indywidualnego podejścia z uwagi na ich szczególną charakterystykę. Jako że dyskusje na ten temat prowadzone w kontekście międzynarodowym i unijnym nie przyniosły jeszcze zadowalających rozstrzygnięć, nie jest w tej chwili możliwe ustanowienie szczegółowych przepisów dla sektorów finansowego i ubezpieczeniowego, w związku z czym państwa członkowskie mogłyby wyłączyć je z zakresu stosowania klauzul ograniczenia możliwości odliczania odsetek.

- (10) Podatki od niezrealizowanych zysków kapitałowych mają na celu zapewnienie, aby w przypadku przeniesienia przez podatnika aktywów lub rezydencji podatkowej poza jurysdykcję podatkową danego państwa, państwo to mogło opodatkować wartość ekonomiczną ewentualnych zysków kapitałowych osiągniętych na jego terytorium, chociaż zyski te nie zostały jeszcze zrealizowane w chwili opuszczenia jurysdykcji podatkowej. Konieczne jest zatem określenie, w jakich przypadkach podatnicy podlegają przepisom dotyczącym tego podatku, a przenoszone przez nich aktywa są opodatkowywane z tytułu uzyskanych, ale jeszcze niezrealizowanych zysków kapitałowych. Pomocne jest także sprecyzowanie, że przeniesienie aktywów, w tym gotówki, pomiędzy jednostką dominującą a jednostkami zależnymi wykracza poza zakres przewidywanej zasady dotyczącej opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu. Aby obliczyć te kwoty, niezbędne jest ustalenie wartości rynkowej przenoszonych aktywów w momencie opuszczania jurysdykcji przez te aktywa w oparciu o zasadę ceny rynkowej. Aby zapewnić zgodność tej zasady ze stosowaniem metody zaliczenia, wskazane jest umożliwienie państwu członkowskiemu odniesienie się do momentu, w którym prawo do opodatkowania przenoszonych aktywów zostaje utracone. Prawo do opodatkowania powinno być określane na szczeblu krajowym. Trzeba także umożliwić państwu przyjmującemu kwestionowanie wartości przenoszonych aktywów ustalonej przez państwo opuszczane, gdy wartość ta nie odzwierciedla takiej wartości rynkowej. Państwa członkowskie mogłyby w tym celu korzystać z istniejących mechanizmów rozstrzygania sporów. Wewnątrz Unii konieczne jest uregulowanie kwestii związanych ze stosowaniem opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu i przedstawienie warunków, które muszą być przestrzegane, aby zapewnić zgodność z prawem unijnym. W takich sytuacjach podatnicy powinni mieć prawo niezwłocznie zapłacić wskazaną kwotę podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych albo odroczyć płatność kwoty podatku, płacąc ją w ratach przez okres kilku lat, ewentualnie z naliczeniem odsetek i przedstawieniem gwarancji. Państwa członkowskie mogłyby w tym celu żądać od odnośnych podatników umieszczenia niezbędnych informacji w deklaracji. Podatek od niezrealizowanych zysków kapitałowych nie powinien być pobierany, w przypadku gdy operacja przeniesienia aktywów ma charakter tymczasowy, a dane aktywa mają powrócić do państwa członkowskiego podmiotu przenoszącego, gdy przeniesienie jest dokonywane w celu spełnienia ostrożnościowych wymogów kapitałowych lub na potrzeby zarządzania płynnością, lub w przypadku transakcji finansowanych z użyciem papierów wartościowych lub aktywów przekazywanych jako zabezpieczenie.

- (11) Klauzule przeciw unikaniu opodatkowania (GAAR) są włączane do systemów podatkowych, aby zwalczać nadużycia podatkowe, w odniesieniu do których nie zostały jeszcze przyjęte specjalnie ukierunkowane przepisy. Klauzule GAAR służą zatem wypełnianiu luk, ale nie powinny mieć wpływu na możliwość stosowania szczegółowych przepisów przeciwdziałania nadużyciom. W Unii klauzule GAAR powinny mieć zastosowanie do uzgodnień, które nie są rzeczywiste; we wszystkich pozostałych przypadkach podatnik powinien mieć swobodę wyboru takiej struktury podatkowej, która jest najbardziej efektywna z punktu widzenia prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Ważne jest również zapewnienie jednolitego stosowania klauzul GAAR w sytuacjach wewnątrzkrajowych, w obrębie Unii i w relacjach z krajami trzecimi, tak aby ich zakres i wyniki stosowania były takie same zarówno w przypadku sytuacji wewnętrznych, jak i transgranicznych. Państwa członkowskie powinny mieć możliwość stosowania kar, w przypadku gdy klauzule GAAR mają zastosowanie. Przy ocenie, czy dane uzgodnienie należy uznać za nierzeczywiste, możliwe byłoby rozważenie przez państwa członkowskie wszystkich ważnych względów ekonomicznych, w tym działalności finansowej.

- (12) W wyniku stosowania zasad dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych dochody kontrolowanej jednostki zależnej, która jest nisko opodatkowana, są przypisywane z powrotem jej jednostce dominującej. Jednostka dominująca podlega wówczas opodatkowaniu z tytułu takiego przypisanego dochodu w państwie, w którym jest rezydentem do celów podatkowych. W zależności od priorytetów politycznych zainteresowanego państwa zasady dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych mogą być ukierunkowane na całą nisko opodatkowaną jednostkę zależną, konkretne kategorie dochodów lub też mogą się ograniczać tylko do dochodu, który został w sposób sztuczny skierowany do tej jednostki zależnej. W szczególności, w celu zapewnienia, że zasady dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych stanowią proporcjonalną odpowiedź na problem erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysków, niezwykle ważne jest, by państwa członkowskie ograniczające swoje zasady w tym zakresie do dochodu, który został sztucznie przekierowany do jednostki zależnej, precyzyjnie ukierunkowały przepisy tak, by miały zastosowanie do sytuacji, w których większość funkcji decyzyjnych, które wygenerowały przekierowany dochód na poziomie kontrolowanej jednostki zależnej, jest wykonywana w państwie członkowskim podatnika. Aby ograniczyć obciążenia administracyjne i koszty przestrzegania przepisów, należy również dopuścić, by te państwa członkowskie zwolniły niektóre podmioty o niskich zyskach lub niskiej marży zysku, z którymi wiąże się mniejsze ryzyko unikania opodatkowania. W związku z tym zasadami dotyczącymi kontrolowanych spółek zagranicznych należy też objąć zyski stałych zakładów, jeżeli zyski te nie podlegają opodatkowaniu ani nie są zwolnione z podatku w państwie członkowskim podatnika. Nie ma jednak potrzeby opodatkowania, zgodnie z zasadami dotyczącymi kontrolowanych spółek zagranicznych, zysków stałych zakładów, którym na podstawie przepisów krajowych nie przysługuje zwolnienie z podatku, ponieważ zakłady te są traktowane tak jakby były kontrolowanymi spółkami zagranicznymi. Aby zapewnić wyższy poziom ochrony, państwa członkowskie mogłyby obniżyć próg kontroli lub zastosować wyższy próg do celów porównania faktycznie zapłaconego podatku od osób prawnych i podatku od osób prawnych, który zostałby pobrany w państwie członkowskim podatnika. Dokonując transpozycji zasad dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych do prawa krajowego, państwa członkowskie mogłyby stosować wystarczająco wysoki, cząstkowy próg stawki podatku. Pożądane jest objęcie tymi zasadami zarówno sytuacji dotyczących krajów trzecich, jak i sytuacji wewnątrz Unii. Aby zapewnić przestrzeganie podstawowych wolności, określenie kategorii dochodu powinno być powiązane z ustanowieniem wyłączenia, odnoszącego się do ekonomicznej istoty transakcji, mającego na celu ograniczenie – w obrębie Unii – skutków stosowania tych zasad do przypadków, w których kontrolowana spółka zagraniczna nie prowadzi istotnej działalności gospodarczej. Ważne jest, by administracje podatkowe i podatnicy współpracowali ze sobą w celu zgromadzenia informacji o stosownych faktach i okolicznościach pozwalających ustalić, czy zastosowanie ma wyłączenie odnoszące się do ekonomicznej istoty transakcji. Należy dopuścić, by przy transponowaniu do prawa krajowego zasad dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych państwa członkowskie mogły stosować białe, szare lub czarne listy krajów trzecich, które byłyby sporządzane na podstawie określonych kryteriów przewidzianych w niniejszej dyrektywie mogących obejmować poziom stawki podatku od osób prawnych, lub by mogły stosować białe listy państw członkowskich opracowane na tej podstawie.

- (13) Rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych wynikają z odmiennej klasyfikacji prawnej płatności (instrumentów finansowych) lub podmiotów, a różnice te ujawniają się w przypadku interakcji pomiędzy systemami prawnymi dwóch różnych jurysdykcji. Takie rozbieżności prowadzą często do podwójnych odliczeń (tzn. odliczeń w obu państwach) lub do odliczenia dochodu w jednym państwie bez włączenia go do podstawy opodatkowania w drugim państwie. Aby zneutralizować skutki takich rozbieżności, konieczne jest ustanowienie przepisów stanowiących, że jedna z dwóch jurysdykcji, których dotyczą rozbieżności, powinna odmówić odliczenia płatności prowadzącej do takiego wyniku. W tym kontekście warto doprecyzować, że środki służące przeciwdziałaniu rozbieżnościom w kwalifikacji struktur hybrydowych w niniejszej dyrektywie mają na celu rozwiązanie sytuacji, w których rozbieżność wynika z różnic w kwalifikacji prawnej danego instrumentu finansowego lub podmiotu, i że nie mają one wywrzeć wpływu na ogólne cechy systemu podatkowego danego państwa członkowskiego. Pomimo faktu, że państwa członkowskie uzgodniły na forum Grupy ds. Kodeksu Postępowania (opodatkowanie działalności gospodarczej) wytyczne dotyczące sposobu traktowania do celów podatkowych podmiotów hybrydowych⁴ i stałych zakładów hybrydowych⁵ wewnątrz Unii oraz sposobu traktowania do celów podatkowych podmiotów hybrydowych w relacjach z krajami trzecimi, nadal istnieje konieczność uchwalenia wiążących przepisów. Zasadnicze znaczenie ma dalsze prowadzenie prac nad rozbieżnościami w kwalifikacji struktur hybrydowych między państwami członkowskimi a krajami trzecimi, a także nad innymi rozbieżnościami tego typu, np. z udziałem stałych zakładów.
- (14) Należy doprecyzować, że wdrożenie przepisów mające na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania zawartych w niniejszej dyrektywie nie powinno mieć wpływu na obowiązek przestrzegania przez podatnika zasady ceny rynkowej ani na prawo państwa członkowskiego do skorygowania w górę zobowiązania podatkowego zgodnie z zasadą ceny rynkowej, w stosownych przypadkach.

⁴ Kodeks Postępowania (opodatkowanie działalności gospodarczej) – sprawozdanie dla Rady, 16553/14, FISC 225 z 11.12.2014.

⁵ Kodeks Postępowania (opodatkowanie działalności gospodarczej) – sprawozdanie dla Rady, 9620/15, FISC 60 z 11.6.2015.

- (15) Zgodnie z art. 28 ust. 2 rozporządzenia (WE) nr 45/2001 Parlamentu Europejskiego i Rady⁶ skonsultowano się z Europejskim Inspektorem Ochrony Danych. Do przetwarzania danych osobowych prowadzonego w ramach niniejszej dyrektywy stosuje się prawo do ochrony danych osobowych zgodnie z art. 8 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej oraz dyrektywą 95/46/WE Parlamentu Europejskiego i Rady⁷.
- (16) Z uwagi na fakt, że jednym z kluczowych celów niniejszej dyrektywy jest zwiększenie odporności całego rynku wewnętrznego na transgraniczne praktyki unikania opodatkowania, celu tego nie można w wystarczającym stopniu osiągnąć w drodze samodzielnych działań podejmowanych przez państwa członkowskie. Krajowe systemy podatku od osób prawnych nie są jednolite, w związku z czym działania podejmowane niezależnie przez państwa członkowskie doprowadziłyby tylko do powielenia obecnej fragmentacji rynku wewnętrznego w zakresie podatków bezpośrednich. Sprzyjałoby to zatem utrwaleniu obecnych niewydolności i zakłóceń w przypadku interakcji pomiędzy różnymi środkami krajowymi. Doprowadziłoby to do braku koordynacji działań. Natomiast ze względu na fakt, że duża część niewydolności na rynku wewnętrznym prowadzi zasadniczo do problemów o charakterze transgranicznym, środki naprawcze należy przyjąć na poziomie Unii. Decydujące znaczenie ma w związku z tym przyjęcie rozwiązań, które są efektywne w przypadku całego rynku wewnętrznego, a cel ten można skuteczniej osiągnąć na poziomie Unii. W związku z powyższym Unia może przyjąć środki zgodnie z zasadą pomocniczości określoną w art. 5 Traktatu o Unii Europejskiej. Zgodnie z zasadą proporcjonalności określoną w tym artykule niniejsza dyrektywa nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tego celu. Ustanawiając minimalny poziom ochrony rynku wewnętrznego, niniejsza dyrektywa ma na celu jedynie zapewnienie – w minimalnym niezbędnym zakresie – koordynacji działań wewnątrz Unii, aby umożliwić realizację jej celów.
- (17) Komisja powinna ocenić wdrożenie niniejszej dyrektywy cztery lata po jej wejściu w życie i przedstawić Radzie stosowne sprawozdanie. Państwa członkowskie powinny przekazać Komisji wszelkie informacje, które są niezbędne do tej oceny,

⁶ Rozporządzenie (WE) nr 45/2001 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 18 grudnia 2000 r. o ochronie osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych przez instytucje i organy wspólnotowe i o swobodnym przepływie takich danych (Dz.U. L 8 z 12.1.2001, s. 1).

⁷ Dyrektywa 95/46/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 24 października 1995 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w zakresie przetwarzania danych osobowych i swobodnego przepływu tych danych (Dz.U. L 281 z 23.11.1995, s. 31).

PRZYJMUJE NINIEJSZĄ DYREKTYWĘ:

ROZDZIAŁ I

PRZEPISY OGÓLNE

Artykuł 1

Zakres stosowania

Niniejszą dyrektywę stosuje się do wszystkich podatników, którzy podlegają opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych w co najmniej jednym państwie członkowskim, w tym do znajdujących się w co najmniej jednym państwie członkowskim stałych zakładów podmiotów będących rezydentami do celów podatkowych w kraju trzecim.

Artykuł 2

Definicje

Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:

- (1) „koszty finansowania zewnętrznego” oznaczają wydatki z tytułu odsetek od wszystkich form zadłużenia, inne koszty ekonomicznie równoważne odsetkom i wydatki poniesione w związku z pozyskiwaniem finansowania, zgodnie z definicją w prawie krajowym, w tym – choć nie tylko – płatności w ramach pożyczek partycypacyjnych, odsetki kalkulacyjne z tytułu takich instrumentów, jak obligacje zamienne i obligacje zerokuponowe, kwoty w ramach alternatywnych uzgodnień dotyczących finansowania, takich jak finansowanie typu islamskiego, element kosztowy finansowania w przypadku płatności z tytułu leasingu finansowego, odsetki skapitalizowane ujęte w wartości bilansowej odnośnego składnika aktywów, lub umorzenie skapitalizowanych odsetek, kwoty mierzone przez odniesienie do zwrotu z finansowania w ramach zasad dotyczących ustalania cen transferowych, w stosownych przypadkach, kwoty odsetek nominalnych w ramach instrumentów pochodnych lub uzgodnień dotyczących zabezpieczenia związanych z finansowaniem zewnętrznym, z którego korzysta dany podmiot, określone zyski i straty z tytułu różnic kursowych wynikające z zaciągniętych pożyczek i instrumentów związanych z pozyskiwaniem finansowania, opłaty gwarancyjne związane z uzgodnieniami dotyczącymi finansowania, opłaty związane z uzgodnieniami i podobne koszty związane z zaciąganiem pożyczek;

- (2) „nadwyżka kosztów finansowania zewnętrznego” oznacza kwotę, o którą podlegające odliczeniu koszty finansowania zewnętrznego ponoszone przez podatnika przewyższają podlegające opodatkowaniu przychody z odsetek i inne równoważne ekonomicznie, podlegające opodatkowaniu przychody, które podatnik otrzymuje zgodnie z prawem krajowym;
- (3) „okres rozliczeniowy” oznacza rok podatkowy, rok kalendarzowy lub dowolny inny odpowiedni okres do celów podatkowych;
- (4) „przedsiębiorstwo powiązane” oznacza:
- a) podmiot, w którym podatnik posiada, bezpośrednio lub pośrednio, udział w postaci praw głosu lub własności kapitału w wysokości co najmniej 25 %, lub od którego ma prawo otrzymać co najmniej 25 % jego zysków;
 - b) osobę fizyczną lub podmiot, którzy w podatniku posiadają, bezpośrednio lub pośrednio, udział w postaci praw głosu lub własności kapitału w wysokości co najmniej 25 %, lub którzy mają prawo otrzymać od tego podatnika co najmniej 25 % jego zysków.

Jeżeli osoba fizyczna lub podmiot posiadają, bezpośrednio lub pośrednio, udział w wysokości co najmniej 25 % w podatniku lub co najmniej jednym podmiocie, wszystkie odnośne podmioty, w tym podatnika, również uznaje się za przedsiębiorstwa powiązane.

Do celów art. 2 [...] i w przypadku gdy rozbieżność dotyczy podmiotu hybrydowego, niniejsza definicja zostaje zmieniona w taki sposób, że wymóg 25 % zastępuje się wymogiem 50 %;

(5) „przedsiębiorstwo finansowe” oznacza każdy z poniższych podmiotów:

- a) instytucję kredytową lub przedsiębiorstwo inwestycyjne zdefiniowane w art. 4 ust. 1 pkt 1 dyrektywy 2004/39/WE Parlamentu Europejskiego i Rady⁸ lub zarządzającego alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (ZAFI), zdefiniowanego w art. 4 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2011/61/UE, lub przedsiębiorstwo zbiorowego inwestowania w zbywalne papiery wartościowe (UCITS), zdefiniowane w art. 2 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2009/65/WE;
- b) zakład ubezpieczeń zdefiniowany w art. 13 pkt 1 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/138/WE⁹;
- c) zakład reasekuracji zdefiniowany w art. 13 pkt 4 dyrektywy 2009/138/WE;
- d) instytucję pracowniczych programów emerytalnych objętą zakresem stosowania dyrektywy 2003/41/WE Parlamentu Europejskiego i Rady¹⁰, chyba że państwo członkowskie podjęło decyzję o niestosowaniu tej dyrektywy w całości lub w części w odniesieniu do tej instytucji zgodnie z art. 5 tej dyrektywy, lub osobę mianowaną przez instytucję pracowniczych programów emerytalnych zgodnie z art. 19 ust. 1 dyrektywy 2003/41/WE;

⁸ Dyrektywa 2004/39/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie rynków instrumentów finansowych zmieniająca dyrektywę Rady 85/611/EWG i 93/6/EWG i dyrektywę 2000/12/WE Parlamentu Europejskiego i Rady oraz uchylająca dyrektywę Rady 93/22/EWG (Dz.U. L 145 z 30.4.2004, s. 1).

⁹ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/138/WE z dnia 25 listopada 2009 r. w sprawie podejmowania i prowadzenia działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (Wypłacalność II) (Dz.U. L 335 z 17.12.2009, s. 1).

¹⁰ Dyrektywa 2003/41/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie działalności instytucji pracowniczych programów emerytalnych oraz nadzoru nad takimi instytucjami (Dz.U. L 235 z 23.9.2003, s. 10).

- e) instytucje emerytalne obsługujące programy emerytalne, które uznaje się za systemy zabezpieczenia społecznego objęte rozporządzeniami (WE) nr 883/2004 i (WE) nr 987/2009, jak również wszelkie podmioty prawne utworzone w celu inwestowania w ramach takich programów;
- f) alternatywny fundusz inwestycyjny (AFI) zarządzany przez zarządzającego alternatywnym funduszem inwestycyjnym zdefiniowanego w art. 4 ust. 1 lit. b) dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2011/61/UE¹¹ lub AFI nadzorowany na mocy mających zastosowanie przepisów krajowych;
- g) UCITS w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/65/WE¹²;
- h) kontrahenta centralnego zdefiniowanego w art. 2 pkt 1 rozporządzenia (UE) nr 648/2012¹³;
- i) centralny depozyt papierów wartościowych zdefiniowany w art. 2 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 909/2014¹⁴;

¹¹ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2011/61/UE z dnia 8 czerwca 2011 r. w sprawie zarządzających alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi i zmiany dyrektyw 2003/41/WE i 2009/65/WE oraz rozporządzeń (WE) nr 1060/2009 i (UE) nr 1095/2010 (Dz.U. L 174 z 1.7.2011, s. 1).

¹² Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/65/WE z dnia 13 lipca 2009 r. w sprawie koordynacji przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych odnoszących się do przedsiębiorstw zbiorowego inwestowania w zbywalne papiery wartościowe (UCITS) (Dz.U. L 302 z 17.11.2009, s. 32).

¹³ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 648/2012 z dnia 4 lipca 2012 r. w sprawie instrumentów pochodnych będących przedmiotem obrotu poza rynkiem regulowanym, kontrahentów centralnych i repozytoriów transakcji (Dz.U. L 201 z 27.7.2012, s. 1).

¹⁴ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 909/2014 z dnia 23 lipca 2014 r. w sprawie usprawnienia rozrachunku papierów wartościowych w Unii Europejskiej i w sprawie centralnych depozytów papierów wartościowych, zmieniające dyrektywy 98/26/WE i 2014/65/UE oraz rozporządzenie (UE) nr 236/2012 (Dz.U. L 257 z 28.8.2014, s. 1).

- (6) „przeniesienie aktywów” oznacza operację, w wyniku której państwo członkowskie traci prawo do opodatkowania przeniesionych aktywów, przy czym aktywa te pozostają własnością prawną lub ekonomiczną tego samego podatnika;
- (7) „przeniesienie rezydencji podatkowej” oznacza operację, w wyniku której podatnik przestaje być rezydentem do celów podatkowych w jednym państwie członkowskim i uzyskuje rezydencję podatkową w innym państwie członkowskim lub w kraju trzecim;
- (8) „przeniesienie działalności gospodarczej prowadzonej przez stały zakład” oznacza operację, w wyniku której podatnik przestaje prowadzić podlegającą opodatkowaniu działalność gospodarczą w jednym państwie członkowskim, a zaczyna taką działalność prowadzić w innym państwie członkowskim lub kraju trzecim, nie stając się przy tym rezydentem do celów podatkowych w tym państwie członkowskim lub kraju trzecim;
- (9) „rozbieżność w kwalifikacji struktur hybrydowych” oznacza sytuację między podatnikiem jednego państwa członkowskiego a przedsiębiorstwem powiązanim w innym państwie członkowskim lub uzgodnienia strukturalne między stronami w państwach członkowskich, gdy poniższy wynik można przypisać różnicom w klasyfikacji prawnej instrumentu finansowego lub podmiotu:
- a) odliczenie tej samej płatności, wydatków lub strat ma miejsce zarówno w państwie członkowskim, w którym płatność ma swoje źródło, poniesiono koszty lub odnotowano straty, jak i w innym państwie członkowskim („podwójne odliczenie”);
lub
 - b) miejsce ma odliczenie płatności w państwie członkowskim, w którym płatność ma swoje źródło, bez odpowiadającego mu ujęcia do celów podatkowych tej samej płatności w drugim państwie członkowskim („odliczenie bez ujęcia”).

Artykuł 3
Minimalny poziom ochrony

Niniejsza dyrektywa nie wyklucza stosowania przepisów krajowych lub postanowień umownych służących zapewnieniu wyższego poziomu ochrony krajowych baz podatkowych w odniesieniu do opodatkowania osób prawnych.

ROZDZIAŁ II
ŚRODKI PRZECIWDZIAŁAJĄCE UNIKANIU
OPODATKOWANIA

Artykuł 4
Klauzula ograniczenia możliwości odliczania odsetek

1. Nadwyżka kosztów finansowania zewnętrznego podlega odliczeniu w okresie rozliczeniowym, w którym koszty te zostały poniesione, jedynie do wysokości 30 % wyniku finansowego podatnika przed odsetkami, opodatkowaniem, deprecjacją i amortyzacją (EBITDA).

Do celów niniejszego artykułu państwa członkowskie mogą również uznać za podatnika:

- a) podmiot, któremu zezwolono na stosowanie przepisów w imieniu grupy, zgodnie z definicją na mocy krajowego prawa podatkowego, lub na którego nałożono wymóg stosowania takich przepisów;
- b) podmiot należący do grupy, zgodnie z definicją na mocy krajowego prawa podatkowego, która nie konsoliduje wyników swoich członków do celów podatkowych.

W takiej sytuacji nadwyżka kosztów finansowania zewnętrznego i wskaźnik EBITDA mogą być obliczane na poziomie grupy, z uwzględnieniem wyników wszystkich członków tej grupy.

2. EBITDA jest obliczany przez dodanie do dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych w państwie członkowskim podatnika skorygowanych o podatek kwot z tytułu nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego, a także skorygowanych o podatek kwot z tytułu deprecjacji i amortyzacji. Dochodu zwolnionego z podatku nie uwzględnia się w EBITDA podatnika.
3. W drodze odstępstwa od ust. 1 podatnik może zostać uprawniony do:
- a) odliczenia nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego do maksymalnej kwoty 3 000 000 EUR;
 - b) pełnego odliczenia nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego, jeżeli dany podatnik jest podmiotem niezależnym.

Do celów ust. 1 akapit drugi kwota 3 000 000 EUR odnosi się do całej grupy.

Do celów akapitu pierwszego lit. b) podmiot niezależny oznacza podatnika, który nie wchodzi w skład skonsolidowanej grupy do celów rachunkowości finansowej i nie posiada przedsiębiorstw powiązanych ani stałych zakładów.

4. Państwa członkowskie mogą wyłączyć z zakresu stosowania ust. 1 nadwyżkę kosztów finansowania zewnętrznego poniesionych na:
- a) pożyczki, których umowy zostały zawarte przed dniem 17 czerwca 2016 r., jednak wyłączenie to nie obejmuje wszelkich późniejszych zmian w umowach takich pożyczek;
 - b) pożyczki bez regresu wykorzystywane do sfinansowania długoterminowego projektu z zakresu infrastruktury publicznej, w przypadku gdy wykonawca projektu, koszty finansowania zewnętrznego, aktywa oraz dochody znajdują się w całości w Unii Europejskiej.

Do celów lit. b) długoterminowy projekt z zakresu infrastruktury publicznej oznacza projekt służący dostarczeniu, modernizacji, eksploatacji lub utrzymaniu składnika aktywów o dużych rozmiarach, który to projekt dane państwo członkowskie uważa za będący w ogólnym interesie publicznym.

W przypadku gdy zastosowanie ma lit. b), ewentualny dochód wynikający z długoterminowego projektu z zakresu infrastruktury publicznej wyłącza się z EBITDA podatnika, a wszelkie wyłączone nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego nie są wliczane do nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego grupy względem stron trzecich, o których mowa w ust. 5 lit. b).

5. W przypadku gdy podatnik wchodzi w skład skonsolidowanej grupy do celów rachunkowości finansowej, może on zostać uprawniony do:

- a) odliczenia nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego w pełnej wysokości, jeśli jest w stanie wykazać, że wskaźnik kapitału własnego podatnika do jego aktywów ogółem jest co najmniej równy równoważnemu wskaźnikowi dla całej grupy i z zastrzeżeniem następujących warunków:
 - (i) wskaźnik kapitału własnego podatnika do jego aktywów ogółem uznaje się za równy równoważnemu wskaźnikowi dla całej grupy, jeżeli wskaźnik udziału kapitału własnego podatnika do jego aktywów ogółem jest niższy o nie więcej niż 2 punkty procentowe; oraz
 - (ii) wszystkie aktywa i pasywa są wyceniane przy użyciu tej samej metody, która została zastosowana w przypadku skonsolidowanego sprawozdania finansowego, o którym mowa w ust. 8;

albo

- b) odliczenia nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego w kwocie przekraczającej kwotę, do odliczenia której byłby uprawniony na podstawie ust. 1. Ten wyższy limit możliwości odliczenia nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego odnosi się do skonsolidowanej grupy do celów rachunkowości finansowej, w skład której to grupy wchodzi dany podatnik; limit ten jest obliczany w dwóch etapach:
 - (i) najpierw, wskaźnik dla całej grupy jest określany jako iloczyn nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego ponoszonych przez grupę wobec stron trzecich i EBITDA grupy; oraz
 - (ii) następnie, wskaźnik dla całej grupy mnoży się przez EBITDA podatnika obliczany zgodnie z ust. 2.

6. Państwo członkowskie podatnika może przewidzieć przepisy dotyczące:
- a) przeniesienia na przyszłe okresy, bez ograniczeń czasowych, nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego, której nie można odliczyć w bieżącym okresie rozliczeniowym zgodnie z ust. 1–5; albo
 - b) przeniesienia na przyszłe okresy, bez ograniczeń czasowych, i przeniesienia na poprzednie okresy – na okres nieprzekraczający 3 lat – nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego, której nie można odliczyć w bieżącym okresie rozliczeniowym zgodnie z ust. 1–5; albo
 - c) przeniesienia na przyszłe okresy, bez ograniczeń czasowych, nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego i, na okres nieprzekraczający 5 lat – niewykorzystanej wartości odsetek, niemożliwych do odliczenia w bieżącym okresie rozliczeniowym zgodnie z ust. 1–5.
7. Państwa członkowskie mogą wyłączyć przedsiębiorstwa finansowe z zakresu stosowania ust. 1–6, w tym w przypadku gdy takie przedsiębiorstwa finansowe wchodzą w skład grupy skonsolidowanej do celów rachunkowości finansowej.
8. Do celów niniejszego artykułu grupa skonsolidowana do celów rachunkowości finansowej obejmuje wszystkie podmioty, które są w pełni uwzględniane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z międzynarodowymi standardami sprawozdawczości finansowej (MSSF) lub krajowym systemem sprawozdawczości finansowej danego państwa członkowskiego. Podatnik może zostać uprawniony do stosowania skonsolidowanych sprawozdań finansowych sporządzanych zgodnie z innymi standardami rachunkowości.

Artykuł 5

Opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu

1. Podatnik podlega podatkowi w kwocie równej wartości rynkowej przenoszonych aktywów (w chwili ich przeniesienia), pomniejszonej o ich wartość do celów podatkowych, w każdej z następujących sytuacji:

- a) podatnik przenosi aktywa ze swojej siedziby głównej do stałego zakładu w innym państwie członkowskim lub w kraju trzecim, o ile państwo członkowskie siedziby głównej nie ma już prawa do opodatkowania przenoszonych aktywów ze względu na przeniesienie;
- b) podatnik przenosi aktywa ze swojego stałego zakładu w państwie członkowskim do swojej siedziby głównej lub innego stałego zakładu w innym państwie członkowskim lub w kraju trzecim, o ile państwo członkowskie stałego zakładu nie ma już prawa do opodatkowania przenoszonych aktywów ze względu na przeniesienie;
- c) podatnik przenosi swoją rezydencję podatkową do innego państwa członkowskiego lub kraju trzeciego, z wyłączeniem aktywów, które pozostają faktycznie powiązane ze stałym zakładem w pierwszym państwie członkowskim;
- d) podatnik przenosi działalność gospodarczą prowadzoną przez swój stały zakład z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego lub do kraju trzeciego, o ile państwo członkowskie stałego zakładu nie ma już prawa do opodatkowania przenoszonych aktywów ze względu na przeniesienie.

2. Podatnik może otrzymać prawo do odroczenia płatności podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych, o którym mowa w ust. 1, rozkładając płatności na raty na okres co najmniej 5 lat, w każdej z następujących sytuacji:

- a) podatnik przenosi aktywa ze swojej siedziby głównej do stałego zakładu w innym państwie członkowskim lub w kraju trzecim będącym stroną Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym (Porozumienie EOG);
- b) podatnik przenosi aktywa ze swojego stałego zakładu w państwie członkowskim do siedziby głównej lub innego stałego zakładu w innym państwie członkowskim lub w kraju trzecim będącym stroną Porozumienia EOG;

- c) podatnik przenosi swoją rezydencję podatkową do innego państwa członkowskiego lub kraju trzeciego będącego stroną Porozumienia EOG;
- d) podatnik przenosi działalność gospodarczą prowadzoną przez swój stały zakład do innego państwa członkowskiego lub kraju trzeciego będącego stroną Porozumienia EOG.

Niniejszy ustęp ma zastosowanie do krajów trzecich będących stronami Porozumienia EOG, jeżeli zawarły one umowę z państwem członkowskim podatnika lub z Unią Europejską w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych, równoważnej wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie 2010/24/UE.

- 3. Jeżeli podatnik odroczy płatność zgodnie z ust. 2, mogą być naliczane odsetki zgodnie z przepisami państwa członkowskiego podatnika lub stałego zakładu, w zależności od przypadku.

Jeżeli istnieje dające się wykazać i realne ryzyko nieodzyskania należności podatkowych, odroczenie płatności na podstawie ust. 2 można dodatkowo uzależnić od przedstawienia gwarancji przez podatnika.

Akapit drugi nie ma zastosowania, gdy przepisy obowiązujące w państwie członkowskim podatnika lub stałego zakładu przewidują możliwość odzyskania należności podatkowej za pośrednictwem innego podatnika wchodzącego w skład tej samej grupy i będącego rezydentem do celów podatkowych w danym państwie członkowskim.

- 4. W przypadku gdy zastosowanie ma ust. 2, pozwolenie na odroczenie płatności na podstawie ust. 2 przestaje obowiązywać ze skutkiem natychmiastowym, a należność podatkowa podlega odzyskaniu w następujących przypadkach:
 - a) przeniesione aktywa lub działalność gospodarcza prowadzona przez stały zakład podatnika są sprzedawane lub w inny sposób zbywane;
 - b) przeniesione aktywa zostają następnie przeniesione do kraju trzeciego;

- c) rezydencja podatkowa podatnika lub działalność gospodarcza prowadzona przez jego stały zakład zostają następnie przeniesione do kraju trzeciego;
- d) następuje upadłość lub likwidacja podatnika;
- e) podatnik nie wypełnił swoich obowiązków związanych z ratami i nie uregulował swojej sytuacji w rozsądnym terminie, który nie przekracza okresu 12 miesięcy.

Lit. b) i c) nie mają zastosowania do krajów trzecich będących stronami Porozumienia EOG, jeżeli zawarły one umowę z państwem członkowskim podatnika lub z Unią Europejską w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych, równoważnej wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie 2010/24/UE.

- 5. W przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub działalności gospodarczej prowadzonej przez stały zakład do innego państwa członkowskiego, państwo to przyjmuje wartość ustaloną przez państwo członkowskie podatnika lub stałego zakładu jako wartość początkową aktywów do celów podatkowych, chyba że wartość ta nie odzwierciedla wartości rynkowej.
- 6. Do celów ust. 1–5 „wartość rynkowa” oznacza kwotę, za jaką dany składnik aktywów mógłby być wymieniony lub wzajemne zobowiązania uregulowane w drodze bezpośredniej transakcji zawieranej dobrowolnie pomiędzy kupującymi a sprzedającymi, którzy nie są ze sobą powiązani.
- 7. Pod warunkiem że aktywa mają powrócić do państwa członkowskiego podmiotu przenoszącego w terminie 12 miesięcy, niniejszy artykuł nie ma zastosowania do przenoszenia aktywów w związku z finansowaniem dotyczącym papierów wartościowych, do aktywów przekazywanych jako zabezpieczenie ani w przypadku gdy przeniesienie aktywów jest dokonywane w celu spełnienia ostrożnościowych wymogów kapitałowych lub na potrzeby zarządzania płynnością.

Artykuł 6
Klauzula przeciw unikaniu opodatkowania

1. Do celów obliczenia zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych państwo członkowskie nie uwzględnia jednostkowych ani seryjnych uzgodnień, które – z uwagi na to, że głównym celem lub jednym z głównych celów ich wprowadzenia było uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem mającego zastosowanie prawa podatkowego – są nierzeczywiste, wzięwszy pod uwagę wszystkie stosowne fakty i okoliczności. Jednostkowe uzgodnienie może obejmować więcej niż jeden etap lub więcej niż jedną część.
2. Do celów ust. 1 jednostkowe lub seryjne uzgodnienie uznaje się za nierzeczywiste w zakresie, w jakim nie jest ono wprowadzane z uzasadnionych powodów handlowych, które odzwierciedlają rzeczywistość ekonomiczną.
3. W przypadku gdy jednostkowe lub seryjne uzgodnienia nie są brane pod uwagę zgodnie z ust. 1, zobowiązanie podatkowe oblicza się zgodnie z prawem krajowym.

Artykuł 7
Zasada dotycząca kontrolowanych spółek zagranicznych

1. Państwo członkowskie podatnika traktuje podmiot lub stały zakład, którego zyski nie podlegają opodatkowaniu lub są zwolnione z podatku w tym państwie członkowskim, jako kontrolowaną spółkę zagraniczną, gdy spełnione są następujące warunki:
 - a) w przypadku podmiotu – podatnik, samodzielnie lub razem ze swoimi przedsiębiorstwami powiązanymi, posiada bezpośredni lub pośredni udział wynoszący ponad 50 % praw głosu lub jest właścicielem – bezpośrednio lub pośrednio – ponad 50 % kapitału lub ma prawo do ponad 50 % zysków tego podmiotu; oraz

- b) podatek od osób prawnych z tytułu zysków takiej spółki faktycznie zapłacony przez podmiot lub stały zakład jest niższy niż różnica między podatkiem od osób prawnych, który zostałby pobrany od podmiotu lub stałego zakładu w ramach systemu podatku od osób prawnych mającego zastosowanie w państwie członkowskim podatnika a podatkiem od osób prawnych z tytułu zysków takiej spółki faktycznie zapłaconym przez podmiot lub stały zakład.

Do celów akapitu pierwszego lit. b) nie uwzględnia się stałego zakładu kontrolowanej spółki zagranicznej, który nie podlega opodatkowaniu, lub jest zwolniony z podatku w jurysdykcji kontrolowanej spółki zagranicznej. Ponadto podatek od osób prawnych, który zostałby pobrany w państwie członkowskim podatnika, oznacza podatek naliczony według przepisów państwa członkowskiego podatnika.

- 2. W przypadku gdy podmiot lub stały zakład są traktowane jako kontrolowana spółka zagraniczna na mocy ust. 1, państwo członkowskie podatnika uwzględnia w podstawie opodatkowania:

- a) niepodzielony dochód podmiotu lub dochód stałego zakładu pochodzący z następujących kategorii:
 - (i) odsetki lub wszelkie inne dochody generowane przez aktywa finansowe;
 - (ii) opłaty licencyjne lub wszelkie inne dochody wygenerowane przez własność intelektualną;
 - (iii) dywidendy i dochody ze zbycia udziałów (akcji);
 - (iv) dochody z leasingu finansowego;
 - (v) dochody z działalności ubezpieczeniowej, bankowej oraz innej działalności finansowej;
 - (vi) dochody od przedsiębiorstw, które czerpią zyski z transakcji zakupu i sprzedaży towarów i usług dokonywanych z przedsiębiorstwami powiązanymi i które nie wytwarzają wartości dodanej pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma.

Lit. a) nie ma zastosowania, jeżeli kontrolowana spółka zagraniczna prowadzi istotną działalność gospodarczą wspomaganą personelem, wyposażeniem, aktywami i pomieszczeniami, o czym świadczą stosowne fakty i okoliczności.

W przypadku gdy kontrolowana spółka zagraniczna jest rezydentem lub znajduje się w kraju trzecim, który nie jest stroną Porozumienia EOG, państwa członkowskie mogą podjąć decyzję o niestosowaniu akapitu drugiego lit. a);

lub

- b) niepodzielony dochód podmiotu lub stałego zakładu pochodzący z nierzeczywistych uzgodnień, które wprowadzono głównie w celu uzyskania korzyści podatkowej.

Do celów lit. b) jednostkowe lub seryjne uzgodnienie uznaje się za nierzeczywiste w zakresie, w jakim dany podmiot lub stały zakład nie byłby właścicielem aktywów ani nie podejmowałyby ryzyk, które generują całość lub część ich dochodów, gdyby nie były kontrolowane przez spółkę, która wykonuje związane z tymi aktywami i ryzykami funkcje decyzyjne i zarządcze oraz odgrywające zasadniczą rolę w generowaniu dochodów kontrolowanej spółki.

- 3. W przypadku gdy, na mocy przepisów państwa członkowskiego, podstawa opodatkowania podatnika obliczana jest zgodnie z ust. 2 lit. a), dane państwo członkowskie może postanowić, że nie będzie traktować podmiotu lub stałego zakładu jako kontrolowanej spółki zagranicznej zgodnie z ust. 1, jeżeli jedna trzecia lub mniejsza część dochodu uzyskanego przez ten podmiot lub stały zakład jest objęta zakresem kategorii ujętych w ust. 2 lit. a).

W przypadku gdy, na mocy przepisów państwa członkowskiego, podstawa opodatkowania podatnika obliczana jest zgodnie z ust. 2 lit. a), dane państwo członkowskie może postanowić, że nie będzie traktować przedsiębiorstw finansowych jako kontrolowanych spółek zagranicznych, jeżeli jedna trzecia lub mniejsza część dochodu tego podmiotu z tytułu kategorii ujętych w ust. 2 lit. a) pochodzi z transakcji z danym podatnikiem lub jego przedsiębiorstwami powiązanymi.

4. Państwa członkowskie mogą wyłączyć z zakresu stosowania ust. 2 lit. b) podmiot lub stały zakład:

- a) których wynik finansowy brutto nie przekracza 750 000 EUR, a dochód inny niż dochód ze sprzedaży towarów i świadczenia usług nie przekracza 75 000 EUR; lub
- b) których wynik finansowy brutto nie przekracza 10 % ich kosztów operacyjnych za dany okres rozliczeniowy.

Do celów lit. b), koszty operacyjne nie mogą obejmować kosztów towarów sprzedawanych poza krajem, w którym dany podmiot jest rezydentem, lub w którym znajduje się stały zakład, do celów podatkowych, ani płatności na rzecz przedsiębiorstw powiązanych.

Artykuł 8

Obliczanie dochodu kontrolowanych spółek zagranicznych

- 1. W przypadku gdy zastosowanie ma art. 7 ust. 2 lit. a), dochód, który należy uwzględnić w podstawie opodatkowania podatnika, oblicza się zgodnie z przepisami prawa w zakresie podatku od osób prawnych obowiązującymi w państwie członkowskim, w którym podatnik jest rezydentem do celów podatkowych lub w którym się znajduje. W podstawie opodatkowania nie uwzględnia się strat podmiotu lub stałego zakładu; mogą one zostać jednak przeniesione na przyszłe okresy, zgodnie z prawem krajowym, i uwzględnione w kolejnych okresach rozliczeniowych.
- 2. W przypadku gdy zastosowanie ma art. 7 ust. 2 lit. b), dochód, który należy uwzględnić w podstawie opodatkowania podatnika, ogranicza się do kwot generowanych za pośrednictwem aktywów i ryzyk powiązanych z funkcjami decyzyjnymi i zarządczymi wykonywanymi przez spółkę kontrolującą. Dochód kontrolowanej spółki zagranicznej przypisuje się na podstawie obliczeń dokonanych zgodnie z zasadą ceny rynkowej.

3. Dochód, który należy uwzględnić w podstawie opodatkowania, oblicza się proporcjonalnie do udziału posiadanego przez podatnika w podmiocie zdefiniowanym w art. 7 ust. 1 lit. a).
4. Dochód uwzględnia się w okresie rozliczeniowym podatnika, w którym przypada koniec roku podatkowego danego podmiotu.
5. W przypadku gdy podmiot dokonuje podziału zysków na rzecz podatnika, a te podzielone zyski zostają włączone do dochodu podatnika podlegającego opodatkowaniu, kwoty dochodu uprzednio uwzględnionego w podstawie opodatkowania zgodnie z art. 7 odlicza się od podstawy opodatkowania przy obliczaniu kwoty podatku należnego z tytułu tych podzielonych zysków, aby zapewnić brak podwójnego opodatkowania.
6. W przypadku zbycia przez podatnika udziału w danym podmiocie lub działalności prowadzonej przez stały zakład, oraz gdy część przychodów z tego zbycia była uprzednio uwzględniona w podstawie opodatkowania zgodnie z art. 7, kwotę tę odlicza się od podstawy opodatkowania przy obliczaniu kwoty podatku należnego z tytułu tych przychodów, aby zapewnić brak podwójnego opodatkowania.
7. Państwo członkowskie podatnika zezwala na odliczenie podatku zapłaconego przez podmiot lub stały zakład od zobowiązania podatkowego podatnika w państwie, w którym podatnik ten jest rezydentem do celów podatkowych lub w którym się znajduje. Kwotę odliczenia oblicza się zgodnie z przepisami krajowymi.

Artykuł 9

Rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych

1. W zakresie, w jakim rozbieżność w kwalifikacji struktur hybrydowych prowadzi do podwójnego odliczenia, odliczenie przyznawane jest wyłącznie w państwie członkowskim, w którym płatność taka ma swoje źródło.
2. W zakresie, w jakim rozbieżność w kwalifikacji struktur hybrydowych prowadzi do odliczenia bez ujęcia, państwo członkowskie płatnika odmawia odliczenia takiej płatności.

ROZDZIAŁ III

PRZEPISY KOŃCOWE

Artykuł 10

Przegląd

1. Komisja oceni wdrożenie niniejszej dyrektywy, w szczególności skutki art. 4, cztery lata po jej wejściu w życie i przedstawi Radzie stosowne sprawozdanie. W stosownych przypadkach sprawozdaniu Komisji towarzyszy wniosek ustawodawczy.
2. Państwa członkowskie przekazują Komisji wszelkie informacje, które są niezbędne do oceny wdrożenia niniejszej dyrektywy.
3. Państwa członkowskie, o których mowa w art. 11 ust. 6, przekazują Komisji przed dniem 1 lipca 2017 r. wszystkie informacje niezbędne do oceny skuteczności krajowych zasad ukierunkowanych na zapobieganie ryzykom erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków.

Artykuł 11

Transpozycja

1. Państwa członkowskie przyjmują i publikują, najpóźniej do dnia 31 grudnia 2018 r., przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do wykonania niniejszej dyrektywy. Niezwłocznie przekazują Komisji tekst tych przepisów.

Państwa członkowskie stosują te przepisy od dnia 1 stycznia 2019 r.

Przepisy przyjęte przez państwa członkowskie zawierają odniesienie do niniejszej dyrektywy lub odniesienie takie towarzyszy ich urzędowej publikacji. Metody dokonywania takiego odniesienia określone są przez państwa członkowskie.

2. Państwa członkowskie przekazują Komisji tekst podstawowych przepisów prawa krajowego, przyjętych w dziedzinie objętej niniejszą dyrektywą.
3. Tam, gdzie w niniejszej dyrektywie stosowane jest odniesienie do kwoty pieniężnej w euro (EUR), państwa członkowskie, których walutą nie jest euro, mogą podjąć decyzję o obliczaniu odnośnej kwoty w walucie krajowej w dniu przyjęcia niniejszej dyrektywy.
4. W drodze odstępstwa od art. 5 ust. 2, Estonia może, tak długo jak nie opodatkowuje niepodzielonych zysków, uznawać przeniesienie aktywów w formie pieniężnej lub niepieniężnej, w tym środków pieniężnych, ze stałego zakładu znajdującego się w Estonii do siedziby głównej lub innego stałego zakładu w innym państwie członkowskim lub w kraju trzecim będącym stroną Porozumienia EOG za podział zysku i naliczać podatek dochodowy, bez przyznania podatnikom prawa do odroczenia płatności takiego podatku.
5. W drodze odstępstwa od ust. 1 państwa członkowskie przyjmują i publikują, najpóźniej do dnia 31 grudnia 2019 r., przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do wykonania art. 5. Niezwłocznie przekazują Komisji tekst tych przepisów.

Państwa członkowskie stosują te przepisy od dnia 1 stycznia 2020 r.

Przepisy przyjęte przez państwa członkowskie zawierają odniesienie do niniejszej dyrektywy lub odniesienie takie towarzyszy ich urzędowej publikacji. Metody dokonywania takiego odniesienia określone są przez państwa członkowskie.

6. W drodze odstępstwa od art. 4 państwa członkowskie, które w dniu wejścia w życie niniejszej dyrektywy posiadają krajowe zasady ukierunkowane na zapobieganie ryzykom erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków, będące równie skuteczne co klauzula ograniczenia możliwości odliczania odsetek określona w niniejszej dyrektywie, mogą stosować te ukierunkowane zasady do końca pierwszego pełnego roku podatkowego następującego po dacie opublikowania na urzędowej stronie internetowej porozumienia między członkami OECD w sprawie standardu minimalnego w odniesieniu do działania 4 dotyczącego BEPS, ale najpóźniej do dnia 1 stycznia 2024 r.

Artykuł 12

Wejście w życie

Niniejsza dyrektywa wchodzi w życie dwudziestego dnia po jej opublikowaniu w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej*.

Artykuł 13

Adresaci

Niniejsza dyrektywa skierowana jest do państw członkowskich.

Sporządzono w Brukseli

W imieniu Rady

Przewodniczący

**(Projekt) Oświadczenie Rady w sprawie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych
do włączenia do protokołu Rady**

„Rada zwraca się do Komisji o przedstawienie do października 2016 r. wniosku w sprawie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych z udziałem krajów trzecich w celu zapewnienia zasad spójnych z zasadami zalecanymi w sprawozdaniu OECD dotyczącym działania 2 w kontekście erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysków oraz nie mniej skutecznych niż te zasady, z myślą o wypracowaniu porozumienia przed końcem 2016 r.”.

**(Projekt) Oświadczenie Rady i Komisji
dotyczące zapewnienia równych warunków działania na szczeblu międzynarodowym
do włączenia do protokołu Rady**

„Celem przedmiotowej dyrektywy jest zapewnienie skoordynowanego i spójnego wdrażania na szczeblu UE zaleceń OECD dotyczących erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków (BEPS), co wzmocniłyby jednolity rynek poprzez wprowadzenie zharmonizowanego standardu minimalnego. Jednakże, dokonując transpozycji zaleceń OECD w formie prawnie wiążącego instrumentu, UE wykracza poza podejście przyjęte przez OECD. Aby uniknąć niezamierzonych skutków i zapewnić, by UE nie znalazła się w niekorzystnej sytuacji konkurencyjnej względem swoich partnerów handlowych, państwa członkowskie i Komisja będą ściśle monitorować wdrażanie zaleceń dotyczących BEPS na szczeblu ogólnoświatowym. Państwa członkowskie i Komisja powinny aktywnie współpracować z OECD w celu wspierania szybkiego, skutecznego i inkluzywnego wdrożenia zaleceń dotyczących BEPS, aby zapewnić równe warunki działania na szczeblu międzynarodowym”.